

**BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO
TRƯỜNG ĐẠI HỌC THƯƠNG MẠI**

LÊ THỊ NGỌC PHƯƠNG

**KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG DO KIỂM TOÁN
NỘI BỘ THỰC HIỆN TẠI TẬP ĐOÀN
BƯU CHÍNH VIỄN THÔNG VIỆT NAM**

LUẬN ÁN TIẾN SĨ KINH TẾ

HÀ NỘI - 2017

**BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO
TRƯỜNG ĐẠI HỌC THƯƠNG MẠI**

LÊ THỊ NGỌC PHƯƠNG

**KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG DO KIỂM TOÁN
NỘI BỘ THỰC HIỆN TẠI TẬP ĐOÀN
BƯU CHÍNH VIỄN THÔNG VIỆT NAM**

Chuyên ngành: Kế toán

Mã số: 62340301

LUẬN ÁN TIẾN SĨ KINH TẾ

NGƯỜI HƯỚNG DẪN KHOA HỌC:

- 1. PGS.TS Nguyễn Phú Giang**
- 2. TS. Nguyễn Việt Tiến**

Hà Nội, Năm 2017

LỜI CAM ĐOAN

Tôi xin cam đoan bản luận án là công trình nghiên cứu của riêng tôi. Các tài liệu, kết quả nghiên cứu trong luận án là trung thực. Những kết quả nghiên cứu trong luận án chưa từng được công bố trong bất kỳ công trình nào khác.

Hà Nội, ngày tháng năm 2017

Tác giả

MỤC LỤC

	Trang
TRANG PHỤ BÌA	
LỜI CAM ĐOAN	i
MỤC LỤC.....	ii
DANH MỤC TỪ VIẾT TẮT.....	vi
DANH MỤC BẢNG BIỂU	viii
DANH MỤC CÁC HÌNH.....	x
MỞ ĐẦU.....	1
CHƯƠNG 1: TỔNG QUAN TÌNH HÌNH NGHIÊN CỨU VÀ PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU.....	8
1.1. Tổng quan những nghiên cứu về kiểm toán hoạt động.....	8
1.1.1. Nghiên cứu ngoài nước.	8
1.1.2. Các nghiên cứu trong nước	15
1.1.3. Khoảng trống nghiên cứu của luận án.	21
1.2. Phương pháp nghiên cứu của luận án	24
1.2.1. Quy trình nghiên cứu	24
1.2.2. Phương pháp nghiên cứu định tính	25
1.2.3. Phương pháp nghiên cứu định lượng	26
1.2.4. Xây dựng các giả thuyết nghiên cứu của luận án.....	28
Kết luận chương 1	35
CHƯƠNG 2: CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG DO KIỂM TOÁN NỘI BỘ THỰC HIỆN	36
2.1. Kiểm toán nội bộ trong hệ thống quản lý doanh nghiệp.....	36
2.1.1. Bản chất, ý nghĩa của kiểm toán nội bộ	36
2.1.2. Các loại hình kiểm toán do kiểm toán nội bộ thực hiện.	37
2.2. Tổng quan về kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện.....	40
2.2.1. Khái niệm kiểm toán hoạt động	40
2.2.2. Quá trình hình thành và phát triển của kiểm toán hoạt động	43

2.2.3. Vai trò của kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện	46
2.3. Nội dung và tiêu chí kiểm toán hoạt động do KTNB thực hiện	47
2.3.1. Nội dung kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện.....	47
2.3.2. Tiêu chí kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện.....	51
2.4. Quy trình kiểm toán hoạt động trong quy trình kiểm toán nội bộ	59
2.4.1. Lập kế hoạch kiểm toán hoạt động	60
2.4.2. Báo cáo kiểm toán hoạt động.....	66
2.4.3. Theo dõi sau kiểm toán hoạt động	68
2.5. Hiệu quả kiểm toán hoạt động và các yếu tố tác động đến hiệu quả kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện	69
2.5.1. Quan điểm về hiệu quả KTHĐ do kiểm toán nội bộ thực hiện	69
2.5.2. Các yếu tố tác động đến hiệu quả kiểm toán hoạt động.....	69
2.6. Kinh nghiệm quốc tế về kiểm toán hoạt động do KTNB thực hiện	72
2.6.1. Kiểm toán hoạt động do KTNB thực hiện tại Mỹ.....	73
2.6.2. Kiểm toán hoạt động do KTNB thực hiện tại Anh	74
2.6.3. Kiểm toán hoạt động do KTNB thực hiện ở Trung Quốc	74
2.6.4. Kiểm toán hoạt động do KTNB thực hiện tại một số nước Châu Á.....	76
2.6.5. Bài học kinh nghiệm cho Việt Nam.....	76
Kết luận chương 2	78
CHƯƠNG 3: THỰC TRẠNG KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG DO KIỂM TOÁN NỘI BỘ THỰC HIỆN TẠI TẬP ĐOÀN BƯU CHÍNH VIỄN THÔNG VIỆT NAM	79
3.1. Tổng quan về Tập đoàn Bưu chính Viễn thông Việt Nam	79
3.1.1. Quá trình hình thành và phát triển Tập đoàn BCVT Việt Nam	79
3.1.2. Mô hình bộ máy quản lý của Tập đoàn BCVT Việt Nam	80
3.1.3. Đặc điểm tổ chức và đặc điểm hoạt động ảnh hưởng đến kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện tại VNPT	83
3.2. Giới thiệu tổng quan về bộ phận kiểm toán nội bộ tại Tập đoàn Bưu chính Viễn thông Việt Nam	84

3.3. Thực trạng nội dung và tiêu chí kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện tại Tập đoàn Bưu chính Viễn thông Việt Nam	85
3.3.1. Thực trạng nội dung và tiêu chí kiểm toán kinh tế	86
3.3.2. Thực trạng nội dung và tiêu chí kiểm toán hiệu quả.....	87
3.3.3. Thực trạng nội dung và tiêu chí kiểm toán hiệu lực	90
3.4. Thực trạng quy trình kiểm toán hoạt động trong quy trình KTNB thực hiện tại Tập đoàn Bưu chính Viễn thông Việt Nam	94
3.4.1. Thực trạng giai đoạn lập kế hoạch KTHĐ do KTNB thực hiện.....	94
3.4.2. Thực trạng giai đoạn thực hiện KTHĐ do KTNB thực hiện	97
3.4.3. Thực trạng giai đoạn lập báo cáo KTHĐ do KTNB thực hiện.....	99
3.4.4. Thực trạng giai đoạn theo dõi sau KTHĐ do KTNB thực hiện.....	103
3.5. Kết quả nghiên cứu hiệu quả cuộc kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện tại Tập đoàn Bưu chính Viễn thông Việt Nam	103
3.5.1. Kết quả thống kê thông tin người tham gia khảo sát	103
3.5.2. Kết quả thống kê mô tả tần suất trả lời	104
3.5.3. Kiểm định độ tin cậy của các biến và dữ liệu (Reliability Test).....	104
3.5.4. Kết quả kiểm định mô hình hồi quy.....	106
3.6. Đánh giá thực trạng kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện tại Tập đoàn Bưu chính Viễn thông Việt Nam	108
3.6.1. Ưu điểm.....	108
3.6.2. Hạn chế.....	108
3.6.3. Nguyên nhân của những hạn chế	113
Kết luận chương 3	114
CHƯƠNG 4: GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG DO KIỂM TOÁN NỘI BỘ THỰC HIỆN TẠI TẬP ĐOÀN BƯU CHÍNH VIỄN THÔNG VIỆT NAM	115
4.1. Định hướng phát triển của VNPT giai đoạn 2015-2025	115
4.1.1. Quan điểm phát triển của VNPT giai đoạn 2015 - 2025.....	115
4.1.2. Mục tiêu phát triển của VNPT giai đoạn 2015 – 2025	116

4.2. Yêu cầu của việc hoàn thiện kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện tại Tập đoàn Bưu chính Viễn thông Việt Nam	117
4.3. Giải pháp hoàn thiện kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện tại Tập đoàn BCVT Việt Nam.	118
4.3.1. Nhóm giải pháp hoàn thiện nội dung và tiêu chí kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện.....	118
4.3.2. Nhóm giải pháp hoàn thiện quy trình kiểm toán hoạt động trong quy trình kiểm toán nội bộ tại Tập đoàn Bưu chính Viễn thông Việt Nam.....	129
4.3.3. Nhóm giải pháp nâng cao hiệu quả kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện tại Tập đoàn Bưu chính Viễn thông Việt Nam	141
4.4. Kiến nghị điều kiện thực hiện các giải pháp	145
4.4.1. Đối với Nhà nước.....	145
4.4.2. Đối với Tập đoàn Bưu chính Viễn thông Việt Nam	146
4.4.3. Đối với bộ phận KTNB của Tập đoàn BCVT Việt Nam.....	147
Kết luận chương 4	149
KẾT LUẬN	150
DANH MỤC CÁC CÔNG TRÌNH ĐÃ CÔNG BỐ.....	152
DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO	153
PHỤ LỤC.....	159

DANH MỤC TỪ VIẾT TẮT

Chữ viết tắt	Viết đầy đủ (tiếng Việt)	Viết đầy đủ (Tiếng Anh)
BCVT	Bưu chính Viễn thông	
DN	Doanh nghiệp	
DNN	Doanh nghiệp nhà nước	
CSDL	Cơ sở dữ liệu	
GAAP	Nguyên tắc kế toán được chấp nhận	Generally Accepted Accounting Principles
GAO	Cơ quan kiểm toán chính phủ	Government Auditing Organization
GAAS	Chuẩn mực kiểm toán được chấp nhận	Generally Accepted Auditing Standards
IAG	Văn bản hướng dẫn kiểm toán quốc tế	International Auditing Guidelines
IFAC	Liên đoàn kế toán quốc tế	International Federation Accounting Commetee
IIA	Viện kiểm toán nội bộ	The Institute of Internal Auditors
IPPF	Khung thực hành nghề nghiệp quốc tế	International Professional Practices Framework
INTOSAI	Tổ chức quốc tế các cơ quan kiểm toán tối cao	International Organization of Supreme Audit Institutions
ISPPIA	Chuẩn mực thực hành kiểm toán nội bộ quốc tế	International Standard for the Professional Practice of Internal Auditing
ISSAI	Chuẩn mực kiểm toán quốc tế	International Standards of Supreme Audit Institutions
KTNB	Kiểm toán nội bộ	

Chữ viết tắt	Viết đầy đủ (tiếng Việt)	Viết đầy đủ (Tiếng Anh)
KTHĐ	Kiểm toán hoạt động	
KTV	Kiểm toán viên	
SAIs	Các cơ quan kiểm toán tối cao	Supreme Audit Institutions
SPPIA	Chuẩn mực thực hành kiểm toán chuyên nghiệp cho kiểm toán nội bộ	Standards of Professional Practice for Internal Auditor
VAS	Chuẩn mực kế toán Việt Nam	Vietnamese Accounting Standards
VSA	Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam	Vietnamese Auditing Standards
VNPT	Tập đoàn Bru chính Viễn thông Việt Nam	

DANH MỤC BẢNG BIỂU

TT	Tên bảng	Trang
Bảng 1.1.	Các biến nghiên cứu trong mô hình hồi quy đánh giá các yếu tố tác động đến hiệu quả kiểm toán hoạt động tại VNPT.....	30
Bảng 2.1:	So sánh KTHĐ với kiểm toán tài chính và kiểm toán tuân thủ.....	39
Bảng 2.2.	Các tiêu chí KTHĐ dựa trên mục tiêu của doanh nghiệp.....	54
Bảng 2.3.	Nhóm tiêu chí kiểm toán kinh tế	55
Bảng 2.4.	Nhóm tiêu chí đánh giá sức sản xuất.....	56
Bảng 2.5.	Nhóm tiêu chí đánh giá sức sinh lợi.....	57
Bảng 2.6.	Nhóm tiêu chí đánh giá hiệu lực quản trị nội bộ	58
Bảng 2.7.	Nhóm tiêu chí đánh giá mức hiệu lực của quá trình điều hành	58
Bảng 2.8.	Nhóm tiêu chí đánh giá mức “kiểm soát được” qua hệ thống thông tin	58
Bảng 2.9.	Tiêu chí đánh giá mức toàn dụng của thông tin cho quyết định quản lý	58
Bảng 2.10.	Mẫu báo cáo KTHĐ do kiểm toán nội bộ thực hiện	67
Bảng 3.1.	Thực trạng nội dung và tiêu chí kiểm toán tính kinh tế tại VNPT	87
Bảng 3.2.	Nội dung và tiêu chí kiểm toán hiệu quả hoạt động tăng trưởng doanh thu tại VNPT	88
Bảng 3.3.	Nhóm tiêu chí đánh giá hiệu quả hoạt động tăng trưởng lợi nhuận tại VNPT ...	89
Bảng 3.4.	Nhóm tiêu chí đánh giá hiệu quả tăng trưởng thị phần	90
Bảng 3.5.	Thực trạng nội dung kiểm toán hiệu lực tổ chức bộ máy kế toán do KTNB thực hiện tại VNPT.....	91
Bảng 3.6.	Thực trạng tiêu chí kiểm toán hiệu lực tổ chức bộ máy kế toán tại VNPT	91
Bảng 3.7.	Nội dung kiểm toán hiệu lực quản lý tài chính nội bộ tại VNPT.....	92
Bảng 3.8.	Thực trạng tiêu chí kiểm toán hiệu lực quản lý tài chính nội bộ tại VNPT ...	93
Bảng 3.9.	Nội dung kiểm toán hiệu lực quản lý các nghiệp vụ kế toán tại VNPT ...	94
Bảng 3.10.	Thực trạng tiêu chí kiểm toán hiệu lực quản lý các nghiệp vụ kế toán tại VNPT.....	94
Bảng 3.11.	Nội dung trong giai đoạn lập kế hoạch KTHĐ do KTNB thực hiện tại Tập đoàn BCVT Việt Nam.....	95
Bảng 3.12.	Nội dung công việc trong giai đoạn thực hiện KTHĐ do KTNB thực hiện tại Tập đoàn BCVT Việt Nam.....	97

Bảng 3.13. Các bước và nội dung công việc của giai đoạn lập báo cáo kiểm toán tại VNPT.....	99
Bảng 3.14. Biên bản họp kết thúc kiểm toán tại VNPT (trích).....	100
Bảng 3.15. Báo cáo kiểm toán hiệu lực tổ chức bộ máy kế toán tại VNPT	101
Bảng 3.16. Báo cáo kiểm toán hiệu lực các quy định nghiệp vụ kế toán	102
Bảng 3.17. Kết quả kiểm định độ tin cậy của dữ liệu	104
Bảng 3.18. Kết quả kiểm định tương quan giữa các biến	106
Bảng 3.19. Kết quả kiểm định mô hình hồi quy	107
Bảng 4.1. Đề xuất nội dung và tiêu chí kiểm toán tính kinh tế.....	119
Bảng 4.2. Nội dung và tiêu chí đánh giá hiệu quả sử dụng nguồn lực tại VNPT ...	120
Bảng 4.3. Đề xuất nhóm tiêu chí kiểm toán hiệu quả sử dụng lao động tại VNPT.....	121
Bảng 4.4. Đề xuất tiêu chí kiểm toán hiệu quả sử dụng vốn chủ sở hữu tại VNPT ...	122
Bảng 4.5. Đề xuất nội dung và tiêu chí kiểm toán hiệu quả sử dụng TSCĐ tại VNPT .	123
Bảng 4.6. Tiêu chí KT hiệu lực quản lý hoạt động quan hệ khách hàng	124
Bảng 4.7. Tiêu chí kiểm toán hiệu lực quản lý hoạt động phát triển nhân lực	125
Bảng 4.8. Tiêu chí kiểm toán hiệu lực quản lý hoạt động nhằm gia tăng hiệu quả.....	126
Bảng 4.9. Tiêu chí kiểm toán hiệu lực quản lý đổi mới, giảm thiểu rủi ro nhằm tăng năng lực cạnh tranh.....	128
Bảng 4.10. Đề xuất bảng đánh giá thứ tự ưu tiên các chủ đề KTHĐ tại VNPT	132
Bảng 4.11. Đề xuất tài liệu tổng hợp bằng chứng KTHĐ và phương pháp thu thập và phân tích dữ liệu tại VNPT	136
Bảng 4.12. Đề xuất nội dung bảng tổng hợp kết quả kiểm toán hoạt động tại VNPT...	138
Bảng 4.13. Đề xuất bảng kế hoạch thực hiện theo dõi sau KTHĐ tại VNPT.....	141
Bảng 4.14. Đề xuất mẫu báo cáo tình trạng thực hiện kiến nghị KTHĐ tại VNPT	141

DANH MỤC CÁC HÌNH

TT	Tên hình	Trang
	Hình 1.1. Quy trình nghiên cứu	25
	Hình 1.2. Mô hình nghiên cứu lý thuyết	27
	Hình 2.1: Quá trình phát triển của kiểm toán nội bộ.....	37
	Hình 2.2. Mối quan hệ giữa kinh tế, hiệu quả, hiệu lực.....	51
	Hình 2.3. Quy trình kiểm toán hoạt động trong quy trình kiểm toán nội bộ	59
	Hình 2.4. Quy trình thực hiện kiểm toán hoạt động	63
	Hình 2.5. Quy trình xây dựng chương trình thử nghiệm kiểm toán	64
	Hình 2.6. Quy trình thực hiện kiểm toán tại đơn vị được kiểm toán	64
	Hình 2.7. Phân tích bằng chứng tìm kiếm kết quả và đưa ra kiến nghị	65
	Hình 2.8. Quy trình báo cáo kiểm toán hoạt động	66
	Hình 3.1. Mô hình tổ chức của VNPT	83
	Hình 4.1. Đề xuất quy trình KTHĐ trong quy trình KTNB tại VNPT	130
	Hình 4.2. Đề xuất nội dung giai đoạn lập kế hoạch KTHĐ chiến lược tại VNPT	131
	Hình 4.3. Đề xuất giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán hoạt động tại VNPT.....	133
	Hình 4.4. Đề xuất giai đoạn thực hiện KTHĐ do KTNB thực hiện tại VNPT	135
	Hình 4.5. Đề xuất quy trình phân tích bằng chứng để đưa ra kiến nghị	137
	Hình 4.6. Đề xuất giai đoạn báo cáo KTHĐ do KTNB thực hiện tại VNPT	138
	Hình 4.7. Đề xuất giai đoạn theo dõi sau KTHĐ tại VNPT	140

MỞ ĐẦU

1. Tính cấp thiết của đề tài

Kiểm toán hoạt động là loại hình kiểm toán mới được phát triển trên thế giới trong thời gian gần đây. Sự phát triển này được bắt đầu từ những năm 60 của thế kỷ XX ở khu vực công và sau đó lan sang khu vực tư nhân. Mặc dù ra đời muộn hơn so với kiểm toán tài chính, nhưng do lợi ích của nó, nên nhiều quốc gia ngày càng quan tâm đến kiểm toán hoạt động, không chỉ riêng trong khu vực nhà nước mà cả ở khu vực kinh tế tư nhân. Đối với Việt Nam, kiểm toán hoạt động vẫn chưa được chú trọng, nhưng với những gì đã và đang xảy ra cho thấy tình trạng lãng phí của công, cũng như tình trạng lãng phí hay thất thoát các nguồn lực sử dụng cho tất cả các hoạt động của nền kinh tế còn khá phổ biến. Theo xu thế chung, tất yếu chúng ta phải thực hiện kiểm toán hoạt động để hạn chế bớt tình trạng đó. Vì vậy, có thể xem đây là một hoạt động có nhiều triển vọng và đầy hứa hẹn trong tương lai.

Hiện nay, sau hàng loạt các vụ sụp đổ của các tập đoàn lớn do các sai phạm trong công tác quản lý tài chính, kế toán cũng như quản lý hoạt động (Enron, Worldcom, Vinasin, Vinaline...) thì các doanh nghiệp nói chung và các tập đoàn kinh tế nói riêng ngày càng quan tâm đến vấn đề quản lý hoạt động (tài chính và phi tài chính). Các doanh nghiệp ngày càng quan tâm đến việc giám sát các hoạt động quản lý tài chính và phi tài chính thông qua vai trò của kiểm toán nội bộ. Trước đây, kiểm toán nội bộ chủ yếu chú trọng đến kiểm tra việc tuân thủ các quy định quản lý tài chính của nhà nước, của nội bộ các tập đoàn (kiểm toán tuân thủ) và xác minh tính trung thực hợp lý trong các số liệu trên các báo cáo kế toán (kiểm toán tài chính) của các đơn vị thành viên trong các tập đoàn kinh tế. Tuy nhiên, môi trường kinh doanh thay đổi tạo ra nhiều cơ hội nhưng đồng thời cũng tiềm ẩn nhiều thách thức đối với các doanh nghiệp. Hoạt động kinh doanh trong môi trường mới ngày càng năng động đặt ra cho các nhà quản lý không chỉ vấn đề về kiểm soát việc tuân thủ, kiểm tra tính trung thực, hợp lý của thông tin tài chính mà họ còn phải quan tâm hơn đến việc giám sát các hoạt động của đơn vị để đảm bảo các hoạt động này luôn được vận hành một cách tiết kiệm và hiệu quả nhất. Không chỉ các hoạt động sản xuất kinh doanh mà cả các hoạt động quản lý cũng cần được soát xét thường xuyên để phát hiện những sai sót, hạn chế từ đó có giải pháp khắc phục kịp thời

giúp cải thiện các hoạt động cả tài chính và phi tài chính của doanh nghiệp nhằm đạt được kết quả tốt nhất. Để làm được việc này, vai trò của kiểm toán không chỉ dừng lại ở kiểm toán tuân thủ và kiểm toán báo cáo tài chính mà còn phải mở rộng sang lĩnh vực kiểm toán hoạt động.

Trong thời gian vừa qua, việc thí điểm thành lập các tập đoàn kinh tế theo quyết định 91/TTg ngày 7/3/1994 nhằm tạo tiền đề cho sự phát triển kinh tế của Việt Nam, để đáp ứng yêu cầu hội nhập kinh tế quốc tế, tăng cường khả năng cạnh tranh trong môi trường toàn cầu hóa, tăng cường vị trí của doanh nghiệp nhà nước trong việc đảm bảo vai trò chủ đạo, dẫn dắt các doanh nghiệp thuộc các thành phần kinh tế hoạt động theo định hướng xã hội chủ nghĩa. Tuy nhiên, các tập đoàn kinh tế Việt Nam được thành lập dựa trên các Tổng công ty có quy mô chưa lớn, yếu kém trong quản lý dẫn đến hoạt động kinh doanh đạt hiệu quả thấp, chưa phát huy tối đa vai trò chủ lực trong nền kinh tế. Nhiều tập đoàn Nhà nước đầu tư dàn trải, không tập trung vào ngành kinh doanh chính, đầu tư vào những lĩnh vực nhạy cảm, rủi ro và không thuộc thế mạnh của mình như bất động sản, chứng khoán, ngân hàng... một số tập đoàn kinh tế nợ nần chồng chất, làm ăn thua lỗ kéo dài và lâm vào tình trạng phá sản. Ngoài ra, Nhà nước còn nhiều hạn chế, thiếu sót trong các chính sách, pháp luật đã ban hành liên quan đến các tập đoàn dẫn đến những tồn tại, yếu kém trong tổ chức quản lý, sử dụng vốn và tài sản tại các doanh nghiệp này. Có rất nhiều nguyên nhân dẫn đến những yếu kém trong đó nguyên nhân quan trọng là việc chưa chú trọng đến việc kiểm tra, giám sát hiệu quả các hoạt động của các đơn vị này.

Trải qua 10 năm (2006-2016) hoạt động theo mô hình tập đoàn kinh tế, Tập đoàn Bưu chính Viễn thông Việt Nam đã đạt được những thành tích đáng kể góp phần quan trọng trong sự nghiệp xây dựng và phát triển kinh tế, xã hội của đất nước. Tình hình tài chính Tập đoàn ổn định, có tích lũy nguồn lực từ nội bộ khá mạnh, thị phần kinh doanh các dịch vụ duy trì ở mức cao và là doanh nghiệp nhiều năm liền có đóng góp lớn cho NSNN (luôn trong TOP 10: VNR 500 – TOP 500 doanh nghiệp lớn nhất Việt Nam năm 2011, 2012, 2013, 2014). Tuy nhiên, hoạt động theo mô hình Tập đoàn kinh tế, mô hình tổ chức bộ máy quản lý của VNPT đã trở nên cồng kềnh, hiệu quả các hoạt động không cao, chính vì vậy ngày 10/06/2014 Thủ tướng chính phủ đã ký quyết định 888/QĐ-TTg phê duyệt đề án tái cơ cấu Tập

đoàn Bru chính Viễn thông Việt Nam giai đoạn 2014-2015 với mục tiêu tiếp tục phát triển Tập đoàn Bru chính Viễn thông Việt Nam.

Để có thể phát huy vai trò của mình đối với sự phát triển của nền kinh tế, các tập đoàn kinh tế nói chung và Tập đoàn Bru chính Viễn thông Việt Nam nói riêng cần nhận thức vai trò của kiểm toán hoạt động trong việc kiểm tra, giám sát, tư vấn ban giám đốc để có những giải pháp phù hợp, kịp thời nhằm phát huy các hoạt động đã đạt được và cải thiện các hoạt động yếu kém từ đó là cơ sở giúp cho Tập đoàn hoạt động đạt kết quả tốt nhất.

Từ những phân tích ở trên, hoàn thiện kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện trở thành vấn đề mang tính cấp bách không chỉ trong quản lý kinh tế, tài chính mà còn trong quản lý hoạt động của Tập đoàn Bru chính Viễn thông Việt Nam. Hoàn thiện kiểm toán hoạt động vừa có ý nghĩa về lý luận, vừa có ý nghĩa thực tiễn trong giai đoạn hiện nay ở Việt Nam. Nhận thức được tầm quan trọng của vấn đề này, tác giả đã chọn đề tài: ***“Kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện tại Tập đoàn Bru chính Viễn thông Việt Nam”*** làm luận án tiến sỹ kinh tế.

2. Mục đích nghiên cứu

Mục đích của luận án là tổng hợp và hệ thống hóa các lý luận về kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện trên ba khía cạnh chủ yếu là nội dung, quy trình và hiệu quả kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện; nghiên cứu thực trạng nội dung, quy trình và hiệu quả kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện tại tập đoàn BCVT Việt Nam. Trên cơ sở đó, luận án đề ra các yêu cầu, phương hướng và giải pháp hoàn thiện nội dung, quy trình kiểm toán hoạt động và giải pháp nâng cao hiệu quả kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện tại tập đoàn BCVT Việt Nam. Việc nghiên cứu nội dung, quy trình kiểm toán hoạt động gắn với việc triển khai cuộc kiểm toán nội bộ.

Về *mặt lý luận*: Luận án tổng hợp và hệ thống hóa các quan điểm khác nhau về nội dung, quy trình và hiệu quả kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện, đồng thời nghiên cứu kinh nghiệm kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện tại một số nước trên thế giới từ đó rút ra bài học kinh nghiệm cho Việt Nam.

Về *thực tiễn*: Luận án khảo sát thực trạng nội dung, quy trình kiểm toán hoạt động trong kiểm toán nội bộ và khảo sát thực trạng hiệu quả và các yếu tố tác động

đến hiệu quả KTHĐ do kiểm toán nội bộ thực hiện tại Tập đoàn Bru chính Viễn thông Việt Nam, đánh giá những mặt đạt được và những hạn chế. Trên cơ sở đó, luận án đề xuất các giải pháp nhằm hoàn thiện nội dung và quy trình kiểm toán hoạt động, đề xuất giải pháp nâng cao hiệu quả kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện tại Tập đoàn BCVT Việt Nam.

3. Phương pháp nghiên cứu của luận án

Để giải quyết được các câu hỏi của đề tài và đạt được mục tiêu nghiên cứu, luận án sử dụng các phương pháp nghiên cứu sau:

Phương pháp khái quát hóa, phân tích và tổng hợp. Xuất phát từ ứng dụng thực tiễn của Luận án và nghiên cứu cụ thể về nội dung và quy trình kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện tại Tập đoàn Bru chính Viễn thông Việt Nam, luận án sử dụng phương pháp khái quát hóa, phương pháp tổng hợp và phân tích những lý luận cơ bản về nội dung và quy trình kiểm toán hoạt động qua các giáo trình, tài liệu, công trình của một số tác giả gắn với hoạt động của Tập đoàn để thấy được ảnh hưởng đặc thù hoạt động tới hệ thống kiểm toán nội bộ nói chung và kiểm toán hoạt động nói riêng từ đó đưa ra nhận định, đánh giá. Hệ thống hóa tài liệu quốc tế về kiểm toán hoạt động của một số nước trên thế giới từ đó tổng hợp kinh nghiệm áp dụng cho Việt Nam.

Phương pháp điều tra, quan sát, phỏng vấn: Tác giả thực hiện thiết kế bảng câu hỏi để điều tra kết hợp với phỏng vấn sâu tại Tập đoàn BCVT Việt Nam và các đơn vị thành viên tại Tập đoàn. Bên cạnh đó tác giả quan sát các hoạt động và các nghiệp vụ tại đơn vị. Tất cả nhằm làm rõ thực trạng nội dung và quy trình kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện tại Tập đoàn.

Phương pháp xử lý dữ liệu: từ kết quả điều tra, quan sát, phỏng vấn tác giả dùng phương pháp tổng hợp để mô tả, đánh giá, phân tích, tổng hợp nhằm hoàn chỉnh những thông tin thu được từ kết quả điều tra nhằm đánh giá thực trạng hệ thống kiểm toán hoạt động tại Tập đoàn. Bên cạnh đó, tác giả dùng phần mềm thống kê SPSS để xử lý dữ liệu định lượng cho mô hình đánh giá hiệu quả cuộc kiểm toán hoạt động do KTNB thực hiện tại tập đoàn BCVT Việt Nam.

Dữ liệu sử dụng trong luận án bao gồm cả dữ liệu sơ cấp và thứ cấp. Các dữ liệu sơ cấp được thu thập thông qua phiếu điều tra đối với thành viên của Tập đoàn Bru chính Viễn thông Việt Nam bao gồm Tập đoàn và các đơn vị thành viên. Dữ

liệu còn được bổ sung bằng phương pháp phỏng vấn trực tiếp đối với nhà quản lý và kiểm toán viên nội bộ của Tập đoàn. Ngoài ra, dữ liệu còn được thu thập từ việc phỏng vấn các chuyên gia trong bộ máy quản lý Nhà nước về tài chính, kế toán, kiểm toán như Bộ tài chính, Kiểm toán Nhà nước. Dữ liệu thứ cấp được thu thập qua các tài liệu, báo cáo khoa học về Tập đoàn và về kiểm toán nội bộ của Tập đoàn, báo cáo Tổng kết của Tập đoàn Bru chính Viễn thông Việt Nam.

4. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu

4.1. Đối tượng nghiên cứu

Đối tượng nghiên cứu của luận án là nội dung, quy trình kiểm toán hoạt động và hiệu quả kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện. Đối tượng nghiên cứu được cụ thể hóa trên các khía cạnh sau:

Một là, những lý luận về nội dung, quy trình và hiệu quả kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện.

Hai là, thực trạng nội dung, quy trình kiểm toán hoạt động; thực trạng hiệu quả và các yếu tố tác động đến hiệu quả kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện tại Tập đoàn Bru chính Viễn thông Việt Nam.

4.2. Phạm vi nghiên cứu

Trong phạm vi nghiên cứu của luận án, tác giả tập trung nghiên cứu nội dung, quy trình và hiệu quả kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện tại tập đoàn BCVT Việt Nam và các đơn vị thành viên đã thực hiện kiểm toán hoạt động. Nội dung, quy trình kiểm toán hoạt động được đề cập trong luận án gắn với kiểm toán nội bộ do bộ phận KTNB của Tập đoàn thực hiện.

Số liệu của đề tài dựa trên các báo cáo tổng kết của VNPT và khảo sát thực tế của tác giả tại Tập đoàn và các VNPT thành viên đã được kiểm toán hoạt động trong thời gian từ 2013 đến 2015.

5. Các câu hỏi nghiên cứu của luận án

Để đạt được mục tiêu nghiên cứu của luận án, các câu hỏi được đặt ra như sau:

Thứ nhất, những lý luận về kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện là gì?

Thứ hai, những ưu điểm và tồn tại trong nội dung và quy trình kiểm toán hoạt động do KTNB thực hiện tại VNPT là gì?

Thứ ba, hiệu quả và các yếu tố tác động đến hiệu quả kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện tại VNPT được đánh giá ở mức độ nào?

Thứ tư, những điều kiện nào được đưa ra để có thể áp dụng các giải pháp hoàn thiện nội dung, quy trình và nâng cao hiệu quả KTHĐ do KTNB thực hiện tại VNPT?

6. Các kết quả nghiên cứu của luận án

Về lý luận:

Tổng hợp, hệ thống hóa và làm sáng tỏ thêm những vấn đề lý luận về kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện.

Phân tích các mô hình đánh giá hiệu quả kiểm toán hoạt động và các yếu tố tác động đến hiệu quả kiểm toán hoạt động làm khung lý thuyết xây dựng mô hình đánh giá hiệu quả và các yếu tố tác động đến hiệu quả KTHĐ do KTNB thực hiện tại VNPT.

Nghiên cứu kinh nghiệm kiểm toán hoạt động ở một số nước trên thế giới trên cơ sở đó rút ra bài học kinh nghiệm cho Việt Nam.

Về thực tiễn:

Khảo sát, phân tích, đánh giá thực trạng nội dung và quy trình kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện tại Tập đoàn Bưu chính Viễn thông Việt Nam. Kết quả đánh giá chỉ ra những ưu điểm, những hạn chế và đặc biệt là lý giải các nguyên nhân của những hạn chế từ đó làm căn cứ đưa ra các giải pháp hoàn thiện nội dung và quy trình kiểm toán hoạt động do KTNB thực hiện tại VNPT.

Đánh giá thực trạng hiệu quả và các yếu tố tác động đến hiệu quả kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện tại Tập đoàn Bưu chính Viễn thông Việt Nam, từ đó đề xuất những giải pháp nhằm nâng cao hiệu quả của kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện tại Tập đoàn Bưu chính Viễn thông Việt Nam.

Đề xuất các giải pháp hoàn thiện nội, quy trình và nâng cao hiệu quả kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện tại VNPT và kiến nghị điều kiện áp dụng các giải pháp.

7. Kết cấu luận án

Ngoài phần mở đầu, kết luận, phụ lục và danh mục tài liệu tham khảo, nội dung luận án bao gồm 4 chương:

Chương 1: Tổng quan tình hình nghiên cứu và phương pháp nghiên cứu.

Chương 2: Cơ sở lý luận về kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện.

Chương 3: Thực trạng kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện tại Tập đoàn Bưu chính Viễn thông Việt Nam.

Chương 4: Giải pháp hoàn thiện kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện tại Tập đoàn Bưu chính Viễn thông Việt Nam.

CHƯƠNG 1

TỔNG QUAN TÌNH HÌNH NGHIÊN CỨU VÀ PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU

1.1. Tổng quan những nghiên cứu về kiểm toán hoạt động

1.1.1. Nghiên cứu ngoài nước.

Ở Mỹ, Canada và một vài nước châu Âu như Thụy Điển, Đức..., những nghị sĩ ở các quốc gia này yêu cầu cung cấp những thông tin về tính hiệu quả và sự hiệu lực của các khoản chi tiêu công quỹ. Họ tỏ ra không hài lòng với vai trò truyền thống của kiểm toán – chỉ tập trung vào tính tuân thủ các quy định về các khoản chi tiêu – mà họ muốn biết đích thực “giá trị của đồng tiền” có được thực hiện khi chi dùng công quỹ hay không. Đồng thời họ cũng mong muốn những người có trách nhiệm trong việc thu, chi và quản lý công quỹ phải nâng cao hơn nữa trách nhiệm giải trình của mình về những vấn đề đó.

Những yêu cầu trên đã tạo nên những thách thức buộc các KTVNB phải cố gắng đáp ứng bằng cách mở rộng phạm vi hoạt động của mình. Vì thế, họ bắt đầu triển khai kiểm toán hoạt động. Sau đó, ở một vài quốc gia trên, luật kiểm toán và những luật khác có liên quan đã được ban hành.

1.1.1.1. Các nghiên cứu về nội dung kiểm toán hoạt động

Nghiên cứu của tác giả Sayyed Ali Malihi thực hiện năm 2015 về “*đánh giá mối quan hệ giữa tác động và hiệu quả của kiểm toán hoạt động tại các công ty ở thị trường chứng khoán Tehran (Exame Relationship between the Effective and Efficient Operational Auditing Among the companies in Tehran Stock Exchange)*” đã chỉ ra trong những năm gần đây phạm vi và trọng tâm của kiểm toán đã thay đổi đáng kể, kiểm toán tài chính không thể đáp ứng được các yêu cầu của nhà quản lý, vì vậy các nhà quản lý cần có nhiều thông tin hơn để đánh giá chất lượng hoạt động và sự tiến bộ trong các hoạt động. Do những yêu cầu này, nhu cầu và sự cần thiết phải có các kỹ thuật để đánh giá về hiệu quả và hiệu lực, xác định tính kinh tế của hoạt động trở nên cần thiết. Kiểm toán hoạt động là một kỹ thuật mà thông qua đó nhà quản lý hoạt động có thể đánh giá tính kinh tế, hiệu quả, hiệu lực của hoạt động và từ đó đưa ra kiến nghị để cải thiện hoạt động trong môi trường kinh doanh thay đổi [64].

Nghiên cứu của tác giả Alexia Nalewaik và Anthony Mills thực hiện năm 2014 về “*Kiểm toán hoạt động của dự án (project performance audit)*” đã chiết xuất số liệu từ các báo cáo kiểm toán, và đã so sánh những ảnh hưởng của các yếu tố khác nhau lên các kết quả kiểm toán một cách có mục đích. Sau đó tác giả đã phân tích để xem xét phạm vi của các cuộc kiểm toán dự án, các phương pháp đánh giá dự án đang được áp dụng để xác định mức độ cần thiết đối với việc xem xét dự án. Nghiên cứu đã nhắc đến các khái niệm về 3Es và rủi ro trong kiểm toán hoạt động và những hạn chế của nó trong việc áp dụng vào kiểm toán các dự án. Nghiên cứu đưa ra một mô hình chú trọng vào việc giúp các nhà đầu tư tự tin trong vận hành dự án. Mô hình này mềm dẻo và có kết cấu cho phép đưa ra các kết quả đạt chất lượng và số lượng và có thể ứng dụng vào bất cứ ngành công nghiệp nào, lĩnh vực nào, quốc gia nào mà vẫn thỏa mãn các quy định. [34]

Nghiên cứu của tác giả Gus Gordon (2013) về “*kiểm toán hoạt động ở các bộ phận hỗ trợ là chiến lược để cải thiện hoạt động và nâng cao hiệu quả tài chính tại các trường đại học (Operational audits of support department as a strategy to improve operating and financial efficiency in public higher education)*” đã chỉ ra rằng bộ phận kiểm toán hoạt động được khuyến khích đưa ra các hoạt động tư vấn để cải thiện và làm gia tăng giá trị cho các hoạt động của tổ chức. KTVNB không chỉ chịu trách nhiệm hỗ trợ kiểm soát chi phí mà họ còn phải hỗ trợ lãnh đạo đạt được các mục tiêu. Kiểm toán hoạt động thực hiện các hành động soát xét cần thiết trong đơn vị hoặc bộ phận với mục đích đánh giá mức độ đạt được của các mục tiêu cụ thể. Trong khi bộ phận quản lý chịu trách nhiệm về các kết quả thì kiểm toán hoạt động được coi là những người đánh giá các hoạt động trên các khía cạnh về hiệu quả, hiệu lực và việc đạt được các mục tiêu [52]

Nghiên cứu của các tác giả Sanders Groulund và Fredrik Svardsten thực hiện năm 2011 về “*Giá trị đồng tiền và những quy định luật pháp: kiểm toán hoạt động hiện đại ở Thụy điển (Value for money and the rule of law: the (new) performance audit in Sweden)*” đã phát triển cách phân loại các loại kiểm toán giá trị đồng tiền khác nhau với những mức độ khác nhau của kiểm toán tuân thủ, và phân loại kiểm toán hoạt động được thực hiện bởi văn phòng kiểm toán quốc gia Thụy điển (the Swedish National Audit Office (SNAO) trong 6 năm với vai trò là một tổ chức kiểm

toán độc lập để báo cáo lên quốc hội. Kết quả nghiên cứu chỉ ra rằng việc hướng trọng tâm vào kiểm toán giá trị đồng tiền truyền thống (kiểm toán 3Es) không được thực hiện thường xuyên. Hầu hết các cuộc kiểm toán được thực hiện bởi SNAO kết hợp các loại khác nhau của kiểm toán giá trị đồng tiền do kiểm toán độc lập thực hiện với kiểm toán tuân thủ. Một mặt, kiểm toán để xác định cách chính phủ thực hiện nhiệm vụ (từ tốt đến xấu). Mặt khác, kiểm toán xác định cách chính phủ tôn trọng luật, quy định và chính sách (đúng hay sai). Kết quả nghiên cứu đã chỉ ra cách tiếp cận mới về phân loại kiểm toán hoạt động, bao gồm 8 loại kiểm toán giá trị đồng tiền, 3 mức độ kiểm toán tuân thủ và tạo ra 24 khả năng kết hợp [63].

Nghiên cứu của tác giả Colin Sutherland thực hiện năm 2008 về “*40 năm phát triển của kiểm toán hoạt động*” đã chỉ ra các nội dung của kiểm toán hoạt động ở giai đoạn bắt đầu vào những năm 60 mới chỉ dừng lại ở hai nội dung là đánh giá tính tiết kiệm và hiệu quả của những con tàu ở những công ty trở dầu ở Anh. Vào những năm 1970, khi hoạt động quản lý phát triển thì kiểm toán hoạt động đã bắt đầu chú ý đến việc đánh giá hiệu quả của các hoạt động quản lý vì vậy nội dung kiểm toán hiệu lực bắt đầu được biết đến [42]

Nghiên cứu của tác giả Christopher Pollitt thực hiện năm 2003 về “*Kiểm toán hoạt động ở Tây Âu: xu hướng và lựa chọn (Performance audit in Western Europe: trends and choices)*” đã chỉ ra những thay đổi trong phương pháp cũng như những ứng dụng của kiểm toán viên, và xác định các tiêu chí được áp dụng phổ biến. Nghiên cứu này cũng đưa ra những nhận xét về chủ thể được lựa chọn, và cách thức mà kết quả của kiểm toán hoạt động đã thay đổi trong 15 năm qua. Từ nghiên cứu tác giả phát triển 2 loại phân tích: thứ nhất, vai trò khác nhau đáng kể mà mỗi viện kiểm toán tối cao mong muốn kiểm toán hoạt động đạt được. Điều này gợi ý rằng mỗi viện kiểm toán tối cao có sự khác nhau trong mong muốn cá nhân. Thứ hai, nghiên cứu chỉ ra tất cả các viện kiểm toán tối cao đều phải đối mặt với những lựa chọn mang tính chiến lược có liên quan đến sự phát triển trong tương lai của kiểm toán hoạt động. Một vài chiến lược thay thế cũng được liệt kê, và những lợi ích và rủi ro tiềm năng của mỗi chiến lược được xác định [44].

Nghiên cứu của tác giả Dwight F. Davis thực hiện năm 1990 “*Lựa chọn một cuộc kiểm toán hoạt động hay một chương trình đánh giá (Do you want a*

Performance Audit or a Program Evaluation?)” đã đưa ra những so sánh về kiểm toán với đánh giá trên phương diện những điểm trọng tâm, sự độc lập, chất lượng kiểm soát và tính chuyên nghiệp của những người thực hiện đánh giá chương trình. Tác giả cũng nhấn mạnh những kết luận được đưa ra trong nghiên cứu đại diện cho những khuynh hướng hơn là sự chính xác tuyệt đối. Hơn nữa, các nhà làm luật và các nhà quản lý cấp cao nên xem xét những xu hướng này trước khi thiết lập các tiêu chí đánh giá chương trình và xem xét lại chúng bởi các tiêu chí này đánh giá hoạt động của các đơn vị đó. Nếu những nhà làm chính sách công không xem xét một cách kỹ lưỡng điều mà họ mong đợi từ cuộc đánh giá chương trình và không kết hợp các mong đợi với những yêu cầu cho các đánh giá thì những người đánh giá chương trình sẽ đưa ra các quyết định của họ dựa trên khuynh hướng thiên về lý thuyết và hiểu biết của cá nhân họ [47].

Nghiên cứu của tác giả D.C Lane thực hiện năm 1983 về “*Kiểm toán hoạt động: đánh giá một số doanh nghiệp nhằm cải thiện các hoạt động và nâng cao hiệu quả (The operational Audit: A business appraisal approach to improved operation and profitability)*”, kiểm toán hoạt động được xem xét với việc xác định hiệu quả của doanh nghiệp, xác định các hoạt động có thể tác động để cải thiện. Nghiên cứu cũng xem xét đến lịch sử ra đời của kiểm toán hoạt động và mối quan hệ của nó với các loại kiểm toán khác. Nghiên cứu chỉ ra phạm vi của kiểm toán hoạt động và từ bài học kinh nghiệm của công ty thương mại và công ty sản xuất tác giả đưa ra các chỉ dẫn để kiểm soát các hoạt động theo đúng mục tiêu [45]

1.1.1.2. Các nghiên cứu về quy trình kiểm toán hoạt động

Trong thực tế ở Việt Nam hiện nay, việc triển khai kiểm toán hoạt động thường gắn với kiểm toán nội bộ (kiểm toán hoạt động là một nội dung của kiểm toán nội bộ). Tuy nhiên, trên thế giới đã có những tài liệu hướng dẫn riêng về quy trình kiểm toán hoạt động.

Nghiên cứu của nhóm tác giả Elnaz Vafaei, Joe Christopher thực hiện năm 2014 về “*Kiểm toán hoạt động: sự thừa nhận các quy trình kiểm toán hoạt động và sự phát triển thông qua khái niệm mới (Operational auditing: Recognition of the flaws of this internal audit process and overcoming them through a new conceptual framework)*” đã nghiên cứu trên phạm vi quốc tế về việc thực hiện kiểm toán hoạt

động, những ứng dụng vào các công ty và lý thuyết tổ chức trong phân tích các chỉ tiêu trong các tài liệu đã được xuất bản để tạo ra cái nhìn mới như là vấn đề gây ra khoảng cách giữa lý thuyết và thực hành là gì? Kết quả của nghiên cứu chỉ ra một loạt các vấn đề của khái niệm kiểm toán hoạt động, chức năng của kiểm toán nội bộ, và các mức độ của tổ chức có ảnh hưởng đến hiệu quả của việc áp dụng các quy trình. Những hiểu biết mới được sử dụng như là nền tảng để phát triển một mô hình khái niệm mới của các yếu tố để xác định các vấn đề và tạo điều kiện thuận lợi cho việc áp dụng hiệu quả kiểm toán hoạt động. Kết quả của nghiên cứu này cũng đóng góp vào những tài liệu về kiểm toán hoạt động và kéo theo những ứng dụng cho sự cải thiện các chuẩn mực hiện hành và những hướng dẫn tốt nhất đối với việc ứng dụng kiểm toán hoạt động. Nghiên cứu cũng mở ra các chỉ dẫn cho các nghiên cứu trong tương lai [48]

Nghiên cứu của tác giả Paul Anthony thực hiện năm 1981 về “*Mô hình kiểm toán các hoạt động không sử dụng quỹ của lực lượng bảo vệ bờ biển Mỹ (A model for an operational audit of United States coast guard non-appropriated fund activities)*” đã đánh giá các chuẩn mực kiểm toán hoạt động được đưa ra bởi văn phòng kế toán tối cao được coi như là cơ sở cho việc so sánh với các chương trình kiểm toán các hoạt động không sử dụng quỹ của lực lượng bảo vệ bờ biển Mỹ. Nhu cầu đối với chương trình kiểm toán các hoạt động không sử dụng quỹ của lực lượng bảo vệ bờ biển Mỹ được thiết lập dựa trên mức độ của các hoạt động không sử dụng vốn của lực lượng bảo vệ bờ biển rộng lớn. Một chương trình kiểm toán các hoạt động không sử dụng quỹ của lực lượng bảo vệ bờ biển Mỹ được phát triển cùng với đề xuất các hướng dẫn và các kiến nghị. Các kiến nghị về việc tuân thủ chương trình kiểm toán hoạt động đã được đề xuất, các gợi ý của tác giả về việc tuân thủ chương trình kiểm toán các hoạt động không sử dụng quỹ của lực lượng bảo vệ bờ biển cũng được thảo luận. Tác giả kết luận rằng nhu cầu về một chương trình kiểm toán hoạt động và sự tuân thủ mô hình chương trình kiểm toán hoạt động đã được phát triển có thể cải thiện chương trình kiểm toán các hoạt động không sử dụng quỹ của lực lượng bảo vệ bờ biển Mỹ [62].

Nghiên cứu của tác giả Johnnie Johnson thực hiện năm 1980 về “*Mô hình kiểm toán hoạt động áp dụng với tổ chức phi lợi nhuận nhỏ (Operational audit*

model for a small not-for-profit organization)” đã xác định nhu cầu đối với công cụ quản lý tốt hơn và kỹ thuật cho các nhà quản lý của các tổ chức phi lợi nhuận nhỏ, nghiên cứu cũng thảo luận về ảnh hưởng, mục đích và quy mô của lĩnh vực phi lợi nhuận tư nhân. Những tranh luận về nhu cầu và ứng dụng của kiểm toán hoạt động đối với các tổ chức phi lợi nhuận nhỏ, và thảo luận những lợi ích cụ thể nhận được từ những nhà quản lý mà tổ chức của họ bị kiểm tra bởi nhân viên kiểm toán hoạt động. Xác định các nhu cầu đặc biệt và những sự cân nhắc cần được dự tính trước khi can thiệp vào tổ chức phi lợi nhuận nhỏ, một mô hình được thiết kế để hỗ trợ các nhà quản lý của các tổ chức phi lợi nhuận nhỏ. Khi mô hình được đưa ra, sự hữu ích của của mô hình được tác giả hướng vào việc áp dụng vào tổ chức phi lợi nhuận. Nghiên cứu đưa ra kết luận rằng kiểm toán hoạt động cung cấp cho các nhà quản lý công cụ để cho phép họ quản lý tốt hơn [54].

1.1.1.3. Các nghiên cứu về hiệu quả kiểm toán hoạt động

Nghiên cứu của nhóm tác giả Drogalas George, Karagiorgos Theofanis và Arampatzis Konstantonos thực hiện năm 2015 về “*Các yếu tố tác động đến hiệu quả kiểm toán hoạt động nội bộ: nghiên cứu tại Hy Lạp (Factors associated with Internal Audit Effectiveness: Evidence from Greece)*” đã chỉ ra 4 yếu tố bao gồm: Chất lượng bộ phận kiểm toán nội bộ, ủy ban kiểm toán, sự hoàn thiện của nhóm kiểm toán, sự độc lập của kiểm toán nội bộ, hỗ trợ của lãnh đạo đều có tác động đến hiệu quả kiểm toán. Trong đó, yếu tố về sự độc lập của kiểm toán nội bộ được đánh giá là có tác động lớn nhất đến hiệu quả cuộc kiểm toán, tiếp theo là sự hỗ trợ của lãnh đạo và chất lượng bộ phận kiểm toán nội bộ và cuối cùng là sự hoàn thiện của nhóm kiểm toán[46]

Nghiên cứu của tác giả Alexia Nalewaik thực hiện năm 2013 về “*Các yếu tố ảnh hưởng đến nguồn lực tài chính cho kiểm toán hoạt động các dự án về vốn (Factors affecting capital program performance audit fundings)*” đã chỉ ra tầm quan trọng của phương pháp kiểm toán và phạm vi trong việc đánh giá hoạt động của các dự án. Trong khi những nghiên cứu trước đó về kiểm toán chương trình và kiểm toán hoạt động còn nhiều hạn chế. Nghiên cứu này đã đóng góp những kiến thức mới vào lý thuyết về kiểm toán tài chính cũng như lý thuyết về kiểm toán hoạt động trước đó. Nghiên cứu này đã đưa ra khái niệm về các yếu tố ảnh hưởng đến

kinh phí kiểm toán hoạt động dự án về vốn, vì vậy, đưa ra dự báo những thay đổi trong lợi nhuận, từ đó có những sự cải thiện chương trình hoạt động [35]

Nghiên cứu của nhóm tác giả Alireza Khalili, Reza Tehrani, Gholamreza Karami, Gholamreza Jandaghi thực hiện năm 2012 về “*Thứ tự ưu tiên các yếu tố ảnh hưởng đến sự phát triển của kiểm toán hoạt động (Prioritizing the factors influencing the Development of Operational Audit)*” đã xác định và dành sự ưu tiên cho những yếu tố quyết định ảnh hưởng đến sự phát triển của kiểm toán hoạt động. Nghiên cứu cũng làm rõ phương pháp để dành ưu tiên cho các yếu tố quyết định đến sự phát triển của kiểm toán hoạt động; Tăng khả năng của các kiểm toán viên và các tổ chức đối với việc thực hiện kiểm toán hoạt động; Nâng cao nhận thức về các khái niệm kiểm toán hoạt động cũng như các ứng dụng để áp dụng nó một cách hiệu quả; Cung cấp các kiến thức về yếu tố quyết định đến sự phát triển của kiểm toán hoạt động; Đưa ra các gợi ý khả thi cho việc giải quyết các vấn đề và chuẩn bị nền tảng cho việc thực hiện cuộc kiểm toán hoạt động dựa trên những kết quả của nghiên cứu [36]

Nghiên cứu của nhóm tác giả Karagiorgos Theofanis, Drogalas Geoge và Nikolaos Giovanis thực hiện năm 2012 về “*Đánh giá hiệu lực kiểm toán nội bộ trong ngành khách sạn ở Hy Lạp (Evaluation of Effectiveness of Internal Audit in Greek hotel Business)*” đã hệ thống hóa các nghiên cứu về các yếu tố tác động đến hiệu quả kiểm toán nội bộ (với nội dung chủ yếu là đánh giá tính kinh tế, hiệu quả, hiệu lực) trong đó phải kể đến bốn yếu tố cơ bản là môi trường hoạt động phù hợp, sự hỗ trợ của lãnh đạo cấp cao, chất lượng của nhóm kiểm toán và các hoạt động của bộ phận kiểm toán nội bộ. Nghiên cứu này cũng chỉ ra rằng các yếu tố về trình độ, kinh nghiệm, sự chuyên nghiệp của kiểm toán viên cũng có tác động đến hiệu quả của cuộc kiểm toán hoạt động. Đặc biệt, nghiên cứu này còn khẳng định hệ thống kiểm soát nội bộ hiệu quả bao gồm 5 yếu tố: môi trường kiểm soát; đánh giá rủi ro; hoạt động kiểm soát; thông tin; giám sát có tác động tích cực đến hiệu quả kiểm toán [56]

Nghiên cứu của tác giả Eko Suyeno thực hiện năm 2012 về “*Các yếu tố quyết định tác động đến chất lượng kiểm toán: nghiên cứu về Indonesia (Determinant Factors Affecting the Audit Quality: An Indonesian Perspective)*”

cũng đã tổng hợp và chỉ ra 3 yếu tố quyết định tác động đến chất lượng kiểm toán bao gồm sự độc lập của bộ phận kiểm toán, kinh nghiệm của kiểm toán viên và trách nhiệm của kiểm toán viên nội bộ. Trong đó, sự độc lập được thể hiện ở tất cả các khâu của quy trình kiểm toán từ khâu lập kế hoạch, điều tra thu thập dữ liệu và lập báo cáo kiểm toán; Kinh nghiệm được thể hiện ở thời gian làm việc và mức độ thực hiện công việc kiểm toán thường xuyên; Trách nhiệm được thể hiện ở động lực làm việc, sự cống hiến cho nghề nghiệp và trách nhiệm xã hội. Kết quả kiểm định mô hình hồi quy gồm ba biến độc lập là sự độc lập, kinh nghiệm và trách nhiệm của kiểm toán viên đến chất lượng kiểm toán nội bộ của nghiên cứu này chỉ ra rằng cả ba yếu tố trên đều có tác động đến chất lượng kiểm toán hoạt động trong đó yếu tố trách nhiệm và sự độc lập của kiểm toán viên có tác động nổi trội [49]

Nghiên cứu của các tác giả Dessalegn Getie Mihret và Aderajew Wondim Yismaw thực hiện năm 2007 về “*Hiệu lực kiểm toán nội bộ: nghiên cứu lĩnh vực công ở Ethiopian (Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study)*” đã chỉ ra các yếu tố tác động đến hiệu quả kiểm toán hoạt động gồm chất lượng bộ phận kiểm toán, hỗ trợ của lãnh đạo, đặc điểm của tổ chức và mức độ tham gia của đơn vị được kiểm toán. Kết quả nghiên cứu chỉ ra rằng để nâng cao hiệu quả kiểm toán hoạt động bộ phận kiểm toán nội bộ cần nâng cao sự chuyên nghiệp của kiểm toán viên và giảm thiểu sự thay đổi về nhân sự tại bộ phận kiểm toán. Tiếp theo, cần phải mở rộng các hoạt động cần kiểm toán thông qua việc phân tích các rủi ro. Cam kết của lãnh đạo về việc tăng cường sự chú ý tới các kiến nghị và đánh giá cao các nhân viên có năng lực sẽ khuyến khích các kiểm toán viên nỗ lực hết mình khi tiến hành kiểm toán. Cuối cùng, kết quả nghiên cứu chỉ ra hiệu quả cuộc kiểm toán cũng được nâng cao thông qua việc cải thiện quy trình kiểm toán hoạt động từ khâu lập kế hoạch, ghi chép kết quả, báo cáo và theo dõi sau kiểm toán. [59]

1.1.2. Các nghiên cứu trong nước

Ở Việt Nam, thuật ngữ và khái niệm “kiểm toán hoạt động” chỉ mới được biết đến vào những năm đầu của thập kỷ 90 của thế kỷ XX qua các nguồn tài liệu từ nước ngoài. Thế nhưng cho đến nay, số lượng người hiểu biết cũng như điều kiện để tiếp cận kiến thức và nội dung của loại kiểm toán này và vận dụng đó vào trong

thực tế vẫn còn rất nhiều hạn chế so với kiểm toán tài chính. Do đó, những nghiên cứu về kiểm toán hoạt động ở Việt Nam còn khá khiêm tốn. Các nghiên cứu về kiểm toán hoạt động chủ yếu là do chủ thể là kiểm toán Nhà nước thực hiện, hoặc được lồng ghép trong các nghiên cứu về kiểm toán nội bộ, do đó chỉ được thực hiện là một nội dung trong các nghiên cứu về kiểm toán nội bộ.

1.1.2.1. Các nghiên cứu về nội dung kiểm toán hoạt động

Luận án tiến sỹ kinh tế của NCS Nguyễn Thị Đào bảo vệ năm 2014 tại trường Đại học Kinh tế Quốc dân về “*Hoàn thiện tổ chức phân tích với việc tăng cường hiệu lực kiểm toán nội bộ trong các doanh nghiệp xây lắp*” đã bổ sung vào lý luận về tổ chức phân tích trong kiểm toán nội bộ (KTNB) tại các doanh nghiệp xây lắp (DNXL) theo 2 nội dung lớn. *Một là*: Xác định cơ chế ảnh hưởng của thủ tục phân tích tới hiệu lực KTNB; *Hai là*: Đưa ra mô hình tổ chức phân tích hướng tới hiệu lực KTNB trong DNXL dựa trên quan điểm về hiệu lực KTNB là đạt được các mục tiêu kiểm toán và thỏa mãn kỳ vọng của nhà quản lý cấp cao trong những doanh nghiệp này. Đề tài đã đề cập đến kiểm toán hoạt động như là một nội dung của kiểm toán nội bộ bao gồm có đánh giá hoạt động như là một vai trò của KTNB là tư vấn rủi ro cho DN. Trong đó, kiểm toán hoạt động được đề cập đến trên các nội dung về tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực. [3]

Luận án tiến sỹ kinh tế của NCS Nguyễn Thị Lan Anh bảo vệ năm 2014 tại đại học kinh tế quốc dân về “*Hoàn thiện hệ thống kiểm soát nội bộ tại Tập đoàn Hóa chất Việt Nam*” đã phân định các quan điểm khác nhau về hệ thống kiểm soát nội bộ tại doanh nghiệp, từ đó xây dựng mô hình tổ chức hệ thống kiểm soát nội bộ làm khung lý thuyết nghiên cứu hệ thống kiểm soát nội bộ tại Tập đoàn Hoá chất Việt Nam gồm: nội dung; các yếu tố cấu thành; mục tiêu của hệ thống kiểm soát nội bộ. Tác giả đã đề cập những đặc điểm về tổ chức hoạt động; đặc điểm về vốn của Tập đoàn chi phối đến việc thiết kế và vận hành hệ thống kiểm soát nội bộ tại tập đoàn. Luận án đã xác định được sự khác biệt về hệ thống kiểm soát nội bộ tại tập đoàn kinh tế với hệ thống kiểm soát nội bộ tại các doanh nghiệp đơn thuần nhằm xây dựng và duy trì hệ thống kiểm soát nội bộ phù hợp hơn với mô hình hoạt động Tập đoàn. Đề tài đã phân tích các đặc điểm của Tập đoàn cụ thể và đề cập đến kiểm toán hoạt động là nội dung của kiểm toán nội bộ. [1]

Luận án tiến sỹ kinh tế của NCS Bùi Thị Minh Hải bảo vệ năm 2012 tại Đại học Kinh tế Quốc dân về “*Hoàn thiện hệ thống kiểm soát nội bộ trong các doanh nghiệp may mặc Việt nam*” đã nghiên cứu những lý luận cơ bản về hệ thống kiểm soát nội bộ và đặc thù của các doanh nghiệp trong lĩnh vực may mặc. Luận án đã khẳng định những yêu cầu đối với hệ thống kiểm soát nội bộ ứng dụng trong các doanh nghiệp may mặc (may gia công xuất khẩu) trong bối cảnh hội nhập kinh tế quốc tế: Mục tiêu kiểm soát hàng đầu trong điều kiện kinh doanh theo chuỗi giá trị dệt may toàn cầu là đảm bảo hiệu quả kinh doanh trên cơ sở tiết kiệm trong mua sắm các yếu tố đầu vào, kiểm soát chi phí sản xuất theo định mức, hạn chế thấp nhất thiệt hại trong quá trình sản xuất, nâng cao sức sản xuất trong sử dụng lao động, giảm thiểu rủi ro trong thanh toán với khách hàng; Ngoài việc đảm bảo các mục tiêu truyền thống, hệ thống kiểm soát nội bộ cần hướng đến việc thực hiện giá trị đạo đức của doanh nghiệp liên quan đến trách nhiệm xã hội, đặc biệt là trách nhiệm của doanh nghiệp đối với người lao động. Đề tài đã đề cập đến thủ tục kiểm toán đối với các chu trình hoạt động cơ bản, đề xuất xây dựng hệ thống tiêu chí để đo lường và đánh giá các hoạt động cơ bản dựa trên kiểm soát đầu ra phản ánh hiệu quả hoạt động và hiệu năng quản lý trong doanh nghiệp. Đây là một nội dung của kiểm toán hoạt động tuy nhiên tác giả chưa hệ thống hóa được hoạt động này là nội dung của một loại hình kiểm toán. [8]

Luận án tiến sỹ kinh tế của NCS Trần Thị Ngọc Hân bảo vệ năm 2012 tại Học viện Tài chính về “*Hoàn thiện nội dung, quy trình và phương pháp kiểm toán hoạt động các dự án xây dựng cầu đường bằng nguồn vốn Nhà nước do Kiểm toán Nhà nước thực hiện*” đã hệ thống hóa và làm sáng tỏ các vấn đề về kiểm toán hoạt động do kiểm toán Nhà nước thực hiện. Đề tài gợi mở mối liên hệ giữa kiểm toán hoạt động với kế toán quản trị nhằm giúp các nhà quản trị nâng cao hiệu quả của công tác quản lý. Tác giả cũng đã xây dựng lý luận về nội dung, quy trình và phương pháp KTHĐ đối với các dự án xây dựng cầu đường bằng nguồn vốn Nhà nước. Đề tài cũng đánh giá thực trạng về KTHĐ các dự án xây dựng cầu đường bằng nguồn vốn Nhà nước do KTNN thực hiện. Hoàn thiện nội dung, quy trình và phương pháp KTHĐ cho các dự án xây dựng cầu đường bằng nguồn vốn Nhà nước nhằm nâng cao chất lượng các cuộc kiểm toán của Nhà nước cho lĩnh vực này. [7]

Luận án tiến sỹ kinh tế của NCS Lê Thị Thu Hà bảo vệ năm 2011 tại Đại học Kinh tế Quốc dân về “*Tổ chức kiểm toán nội bộ tại các công ty Tài chính Việt Nam*” đã phát triển lý luận về kiểm toán nội bộ trong loại hình công ty tài chính, căn cứ vào phân tích tính chất rủi ro trong hoạt động của công ty tài chính và tính hiệu quả của phương pháp tiếp cận trên cơ sở rủi ro để khẳng định phương pháp tiếp cận kiểm toán dựa trên định hướng rủi ro là cần thiết với loại hình công ty này. Trong khi các nghiên cứu trước đây về kiểm toán nội bộ chưa đề cập tới phạm vi, cách thức vận dụng phương pháp tiếp cận trên cơ sở định hướng rủi ro, luận án xác định khả năng vận dụng của phương pháp tiếp cận này không chỉ trong kiểm toán thông tin tài chính, mà cả kiểm toán hoạt động đánh giá tính hiệu quả của các quy trình nghiệp vụ, không chỉ trong thực hiện kiểm toán mà cả trong xây dựng kế hoạch kiểm toán năm. Đề tài đã phân tích cũng như đánh giá được vai trò của kiểm toán hoạt động như là một nội dung của kiểm toán nội bộ. Đề xuất mở rộng loại hình kiểm toán, cụ thể là kiểm toán hoạt động chiến lược và hiệu quả nghiệp vụ, xác định các thước đo trong kiểm toán hoạt động tính hiệu quả của các nghiệp vụ tại công ty tài chính. Tuy nhiên đề tài chưa hệ thống hóa các vấn đề về kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện, các đề xuất đưa ra mới chỉ dừng lại cho một loại hình doanh nghiệp cụ thể là công ty tài chính. [6]

Đề tài nghiên cứu khoa học cấp Bộ do PGS.TS Nguyễn Phú Giang chủ trì, hoàn thành năm 2011 “*Nghiên cứu về kiểm toán hoạt động của kiểm toán nội bộ trong các ngân hàng thương mại ở Việt Nam*” đã làm rõ bản chất, phương thức, các chuẩn mực, phương pháp, nội dung kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện trong các ngân hàng thương mại. Đề tài đã phân tích chi tiết những mặt đạt được cũng như những tồn tại về nội dung và quy trình kiểm toán hoạt động của kiểm toán nội bộ tại các ngân hàng thương mại được khảo sát. Từ những phân tích về tồn tại trong nội dung và quy trình kiểm toán hoạt động của kiểm toán nội bộ tại các ngân hàng thương mại, đề tài đã đưa ra các kiến nghị với ngân hàng Nhà nước về việc yêu cầu các ngân hàng thương mại tuân thủ kiểm toán 3Es và cùng với các ngân hàng thương mại xây dựng các tiêu chí để kiểm toán 3Es. Bên cạnh đó đề tài cũng kiến nghị với ngân hàng Nhà nước để hoàn thiện qui chế về kiểm toán hoạt

động và các quy định nghiệp vụ của kiểm toán hoạt động trong các ngân hàng thương mại [5]

Luận án tiến sỹ kinh tế của NCS Nguyễn Thị Hồng Thúy bảo vệ năm 2010 tại đại học kinh tế quốc dân về “*Tổ chức kiểm toán nội bộ trong các tập đoàn kinh tế Việt Nam*” đã hệ thống hóa lý luận chung về tập đoàn kinh tế, trên cơ sở đó đã làm rõ lý luận chung về KTNB trong tập đoàn kinh tế. Luận án đã đánh giá thực trạng tổ chức KTNB ở các tập đoàn kinh tế của Việt Nam trên hai mặt tổ chức công tác KTNB và tổ chức bộ máy KTNB. Trên cơ sở nghiên cứu thực trạng tổ chức KTNB, tác giả đã đề xuất các giải pháp nhằm hoàn thiện KTNB trên hai mặt là tổ chức công tác và tổ chức bộ máy KTNB. Đặc biệt, tác giả nhấn mạnh đến việc tổ chức mô hình KTNB phù hợp với mô hình tập đoàn kinh tế đang được vận dụng ở Việt Nam. Trong nội dung về vai trò của KTNB tác giả có đề cập đến kiểm toán nội bộ là công cụ giảm thiểu chi phí cho đơn vị thông qua việc đánh giá hiệu quả hoạt động các tác nghiệp cụ thể giúp cho doanh nghiệp giảm thiểu được sự lãng phí nguồn lực. Đề tài cũng đã đề cập đến kiểm toán hoạt động như là một trong các loại hình kiểm toán. [28]

Luận án tiến sỹ kinh tế của NCS Phan Trung Kiên bảo vệ năm 2008 tại Đại học Kinh tế Quốc dân về “*Hoàn thiện kiểm toán nội bộ trong các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam*” đã trình bày hệ thống và toàn diện về tổ chức KTNB trong các DN đồng thời phát triển lý luận về tổ chức KTNB trong DN. Trong đó, tác giả đưa ra vấn đề thực hiện kiểm toán liên kết trong một cuộc KTNB và các yếu tố hoạt động KTNB chuyên nghiệp. Ngoài ra, luận án cũng tổng kết bài học kinh nghiệm tổ chức KTNB của một số nước trên thế giới và khả năng vận dụng vào Việt Nam. Về thực tiễn, luận án mô tả và phân tích thực trạng tổ chức KTNB trong DN XD Việt Nam. Tổ chức công tác KTNB trong những DN XD, trên cơ sở đó tác giả đã phân tích, đánh giá và luận giải về nguyên nhân của những kết quả và tồn tại của KTNB theo các nội dung trên. Từ những phân tích về thực trạng tác giả đã đề xuất phương hướng và giải pháp khả thi nhằm hoàn thiện về tổ chức KTNB, xây dựng mô hình tổ chức bộ máy, xây dựng tiêu chí đánh giá hiệu quả, hiệu năng và tổ chức công tác hướng tới hoạt động KTNB mang tính chuyên nghiệp trong DN XD Việt Nam. Trong phần kiến nghị tác giả đã đề nghị xây dựng tiêu chuẩn đánh giá tính kinh tế,

tính hiệu quả và tính hiệu lực trong kiểm toán của doanh nghiệp xây dựng, tuy nhiên các kiến nghị này mới chỉ mang tính phương hướng để xây dựng các tiêu chuẩn để đánh giá tính kinh tế, tính hiệu lực trong phạm vi kiểm toán nội bộ và chưa làm rõ cụ thể các tiêu chí đó là gì. [13]

Đề tài nghiên cứu khoa học cấp Bộ do tác giả Nguyễn Mai Vinh thực hiện năm 2005 về *“hoàn thiện kiểm toán nội bộ tại Bộ Thủy sản”* đã nghiên cứu các vấn đề lý luận về kiểm toán nội bộ, nghiên cứu đặc điểm các hoạt động tại Bộ thủy sản, từ đó đưa ra một số giải pháp hoàn thiện kiểm toán nội bộ tại Bộ thủy sản. Đề tài có đề cập đến kiểm toán hoạt động như là một nội dung của kiểm toán nội bộ. [31]

Đề tài nghiên cứu khoa học cấp bộ do KTNN chỉ trì nghiên cứu, PGS.TS Vương Đình Huệ chủ trì, hoàn thành năm 2003 *“Nội dung và phương pháp kiểm toán hoạt động đối với các chương trình dự án đầu tư bằng nguồn vốn ngân sách Nhà nước”* đã nghiên cứu những các nội dung như: Những vấn đề lý luận cơ bản về KTHĐ; các tiêu chí thẩm định tính kinh tế, hiệu lực và hiệu quả của chương trình dự án đầu tư. Nghiên cứu này đã làm rõ các nội dung của kiểm toán hoạt động là hướng tới đánh giá tính kinh tế, hiệu quả, hiệu lực của các chương trình dự án đầu tư. [9]

Đề tài nghiên cứu khoa học cấp bộ, do KTNN chủ trì nghiên cứu, TS Bùi Hải Ninh làm chủ nhiệm đề tài, hoàn thành năm 1999 *“Cơ sở lý luận và thực tiễn kiểm toán hoạt động”* đã nghiên cứu khá đầy đủ về các vấn đề cơ bản của KTHĐ như khái niệm, nguồn gốc ra đời, sự cần thiết của KTHĐ, đối tượng, mục tiêu, nội dung, phương pháp, quy trình, kinh nghiệm KTHĐ của một số nước trên thế giới. Đề tài đã nêu rõ nội dung kiểm toán kinh tế, hiệu quả, hiệu lực trong kiểm toán hoạt động. Đặc biệt đề tài đã đi sâu vào việc xây dựng quy trình kiểm toán hoạt động. [18]

1.1.2.2. Các nghiên cứu về quy trình kiểm toán hoạt động

Đề tài nghiên cứu khoa học cấp bộ do KTNN chủ trì nghiên cứu, Phan Văn Bích làm chủ trì đề tài hoàn thành năm 2003 về *“Xây dựng quy trình kiểm toán hoạt động ngân hàng thương mại Nhà nước”* đã trình bày các vấn đề cơ sở lý luận về kiểm toán hoạt động ngân hàng thương mại Nhà nước. Đề tài đã đi sâu vào việc phân tích đặc điểm của các ngân hàng thương mại Nhà nước từ đó đề xuất quy trình kiểm toán hoạt động áp dụng cho các đơn vị này. Đề tài đã đưa ra lý luận của kiểm toán hoạt động, đưa ra quy trình kiểm toán hoạt động trong phạm vi của ngân hàng

thương mại. Đề tài cũng đã đưa ra quy trình kiểm toán hoạt động trong ngân hàng thương mại tuy nhiên chưa đề cập nhiều đến tiêu chí để đánh giá các nội dung kiểm toán hoạt động trong ngân hàng thương mại. [2]

Đề tài nghiên cứu khoa học cấp bộ do KTNN chủ trì nghiên cứu hoàn thành năm 2003 về “*Xây dựng quy trình và phương pháp kiểm toán hoạt động đối với đơn vị sự nghiệp có thu*” đã nghiên cứu các nội dung tổng quan về KTHĐ; Tổ chức KTHĐ tại đơn vị sự nghiệp có thu và những nhân tố tác động đến quy trình và phương thức tổ chức thực hiện kiểm toán. Đề tài đã làm rõ đặc điểm của đơn vị sự nghiệp có thu, xây dựng quy trình và phương pháp kiểm toán hoạt động với loại hình đơn vị này. Đề tài chưa đưa ra được tiêu chí hay hướng dẫn xây dựng tiêu chí để thực hiện cuộc kiểm toán hoạt động. [12]

Nghiên cứu này đã nghiên cứu một số lý luận về kiểm toán hoạt động tuy nhiên xét trên góc độ do KTNN thực hiện ứng dụng cho các dự án xây dựng.

1.1.2.3. Các nghiên cứu về hiệu quả kiểm toán hoạt động

Luận án tiến sỹ kinh tế của NCS Ngô Đức Long bảo vệ năm 2002 tại Đại học Thương Mại về “*Nâng cao chất lượng kiểm toán độc lập ở Việt Nam*” đã nghiên cứu các khái niệm về chất lượng kiểm toán và các yếu tố ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán ở Việt Nam từ đó đưa ra một số giải pháp hoàn thiện chất lượng kiểm toán độc lập ở Việt Nam. Tuy nhiên chất lượng kiểm toán nghiên cứu này đề cập được thực hiện bởi các đơn vị kiểm toán độc lập [17]

1.1.3. Khoảng trống nghiên cứu của luận án.

Qua phân tích cho thấy, kiểm toán hoạt động là vấn đề đã được nghiên cứu khá nhiều trên thế giới với những tài liệu hướng dẫn về quy trình và nội dung kiểm toán hoạt động. Tuy nhiên, các nghiên cứu về kiểm toán hoạt động trên thế giới thường hướng tới lĩnh vực công do kiểm toán nhà nước thực hiện hơn là các hoạt động kinh doanh do kiểm toán nội bộ thực hiện. Ở Việt Nam, các nghiên cứu về kiểm toán hoạt động đã bắt đầu được thực hiện trong các đề tài luận án tiến sỹ và các đề tài nghiên cứu khoa học cấp Bộ và cấp Nhà nước. Tuy nhiên, các nghiên cứu về kiểm toán hoạt động chủ yếu do chủ thể là kiểm toán Nhà nước thực hiện. Các nghiên cứu về kiểm toán hoạt động do chủ thể là kiểm toán nội bộ thực hiện mới chỉ dừng lại là một nội dung trong các nghiên cứu về kiểm toán nội bộ.

1.1.3.1. Về nội dung kiểm toán hoạt động

Các nghiên cứu về nội dung kiểm toán hoạt động trên thế giới đã chỉ ra ba nội dung cơ bản của kiểm toán hoạt động là kiểm toán tính kinh tế, hiệu quả, hiệu lực. Các nghiên cứu đã làm rõ định nghĩa về tính kinh tế, hiệu quả, hiệu lực; đi sâu phân tích các khía cạnh của 3Es và đưa ra các nguyên tắc và định hướng để xây dựng tiêu chí đánh giá 3Es. Tuy nhiên, các tài liệu hướng dẫn cũng như các nghiên cứu mới chỉ dừng lại ở việc nghiên cứu lý thuyết và đưa ra định hướng chung cho kiểm toán hoạt động mà không đưa ra bộ tiêu chí đánh giá 3Es cụ thể nào cho các loại hình doanh nghiệp nói chung và doanh nghiệp buru chính, viễn thông nói riêng. Các nghiên cứu về kiểm toán nội bộ tại các tập đoàn của các tác giả trước đây chỉ đề cập đến kiểm toán hoạt động với vai trò là một nội dung của kiểm toán nội bộ. Vì vậy, các nghiên cứu chưa đưa ra lý luận mang tính chất hệ thống về kiểm toán hoạt động như nội dung, các tiêu chí, quy trình kiểm toán hoạt động mà chỉ dừng ở việc nghiên cứu kiểm toán hoạt động như là một nội dung của kiểm toán nội bộ. Các nghiên cứu về kiểm toán nội bộ mới chỉ đưa ra khái niệm về kiểm toán hoạt động nói chung, các nghiên cứu cũng nhắc đến các đặc điểm của tiêu chí về tính kinh tế, tính hiệu quả và hiệu lực tuy nhiên chưa đi sâu vào nghiên cứu chi tiết nội dung và phương pháp xây dựng các tiêu chí này. Một số nghiên cứu cũng đã đề xuất về loại hình kiểm toán liên kết - kết hợp kiểm toán hoạt động với các kiểm toán tài chính và kiểm toán tuân thủ trong kiểm toán nội bộ, đề xuất KTNB thay vì chú trọng vào kiểm toán tuân thủ và kiểm toán tài chính thì nên tập chung vào kiểm toán hoạt động. Tuy nhiên các đề xuất này chỉ dừng ở việc gợi ý đẩy mạnh thực hiện kiểm toán hoạt động mà chưa đưa ra quy trình thực hiện cũng như các tiêu chí để có thể thực hiện được một cuộc kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện.

Các nghiên cứu trước đây chỉ đi vào các vấn đề lý luận về kiểm toán hoạt động nói chung hoặc kiểm toán hoạt động do kiểm toán nhà nước thực hiện mà không đi sâu mô tả nội dung, quy trình, tiêu chí của kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện. Chính vì vậy mà các nghiên cứu này không làm rõ được nội dung, quy trình của kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện. Các nghiên cứu về kiểm toán hoạt động trước đây mới chỉ đưa ra các lý thuyết về nội dung và quy trình kiểm toán hoạt động mà chưa gắn các lý thuyết này với một loại hình

doanh nghiệp cụ thể nào. Vì vậy, trong các nghiên cứu này các tác giả mới chỉ đề cập đến các tiêu chí chung mà chưa chỉ ra được các tiêu chí cụ thể của kiểm toán hoạt động gắn với hoạt động cụ thể của từng doanh nghiệp. Các nghiên cứu chưa chỉ ra được các yêu cầu để thực hiện tốt một cuộc kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện, chưa có nghiên cứu đánh giá các yếu tố ảnh hưởng đến hiệu quả kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện.

Các nghiên cứu trước đây về kiểm toán hoạt động nói riêng và kiểm toán nội bộ nói chung mới chỉ dừng ở nghiên cứu lý thuyết về kiểm toán hoạt động như là một nội dung trong kiểm toán nội bộ gắn liền với một loại hình doanh nghiệp nhất định, hoặc kiểm toán hoạt động do kiểm toán Nhà nước thực hiện mà chưa có một nghiên cứu nào về kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện tại Tập đoàn Bru chính Viễn thông. Một số nghiên cứu trong Tập đoàn Bru chính Viễn thông lại khai thác ở các khía cạnh khác như là kiểm soát tài chính, nâng cao năng lực cạnh tranh... mà chưa có một nghiên cứu nào về kiểm toán hoạt động tại Tập đoàn.

1.1.3.2. Về quy trình kiểm toán hoạt động

Khung thực hành nghề nghiệp quốc tế (IPPF) đã đưa ra quy trình kiểm toán nội bộ nói chung, một số nghiên cứu trên thế giới đã đưa ra quy trình kiểm toán hoạt động gồm các bước: Lập kế hoạch kiểm toán hoạt động (kế hoạch chiến lược và kế hoạch cụ thể cho cuộc kiểm toán); Thực hiện kiểm toán hoạt động; Lập báo cáo kiểm toán hoạt động; Theo dõi sau kiểm toán hoạt động. Tuy nhiên đây chỉ là các hướng dẫn chung cho cuộc kiểm toán hoạt động mà không hướng trọng tâm cụ thể vào loại hình doanh nghiệp hay hoạt động cụ thể nào trong doanh nghiệp.

Ở Việt Nam, mặc dù Tổng kiểm toán Nhà nước đã ban hành hướng dẫn quy trình kiểm toán hoạt động, tuy nhiên hướng dẫn này được áp dụng cho cuộc kiểm toán hoạt động với chủ thể kiểm toán là kiểm toán Nhà nước. Một số đề tài nghiên cứu về kiểm toán hoạt động do kiểm toán Nhà nước thực hiện đã đưa ra quy trình kiểm toán hoạt động do chủ thể kiểm toán là Nhà nước, và đối tượng kiểm toán là các hoạt động công của Nhà nước. Cho đến nay chưa có nghiên cứu nào về quy trình kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện tại Việt Nam nói chung và tại Tập đoàn Bru chính Viễn thông Việt Nam nói riêng.

1.1.3.3. Về hiệu quả kiểm toán hoạt động

Đánh giá các yếu tố tác động đến hiệu quả kiểm toán hoạt động đã được thực hiện ở một số nghiên cứu trên thế giới. Tuy nhiên, mỗi nghiên cứu lại được thực hiện khảo sát ở các quốc gia, các đơn vị có những đặc điểm hoạt động đặc thù khác nhau.

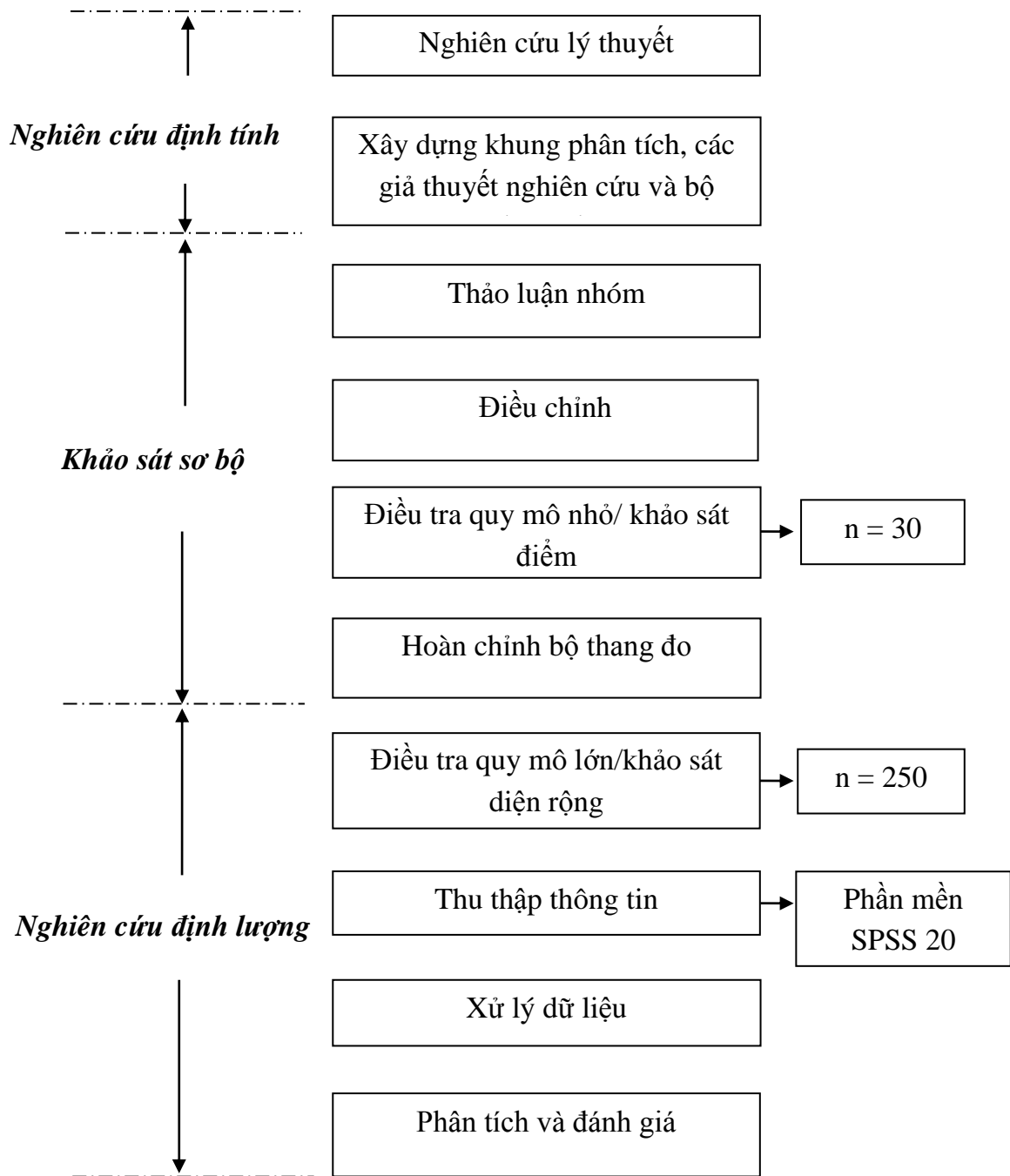
Tại Việt Nam đã có các đề tài nghiên cứu về các yếu tố tác động đến chất lượng kiểm toán nhưng mới chỉ dừng lại ở kiểm toán nội bộ nói chung trong đó kiểm toán hoạt động được coi như là nội dung chính của kiểm toán nội bộ. Các đề tài mới chỉ dừng lại ở việc đưa ra các yếu tố tác động đến chất lượng kiểm toán hoạt động mà chưa đánh giá mức độ tác động của các yếu tố này đến chất lượng và hiệu quả của kiểm toán hoạt động.

Từ những phân tích ở trên, tác giả đã lựa chọn đề tài ***“Kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện tại Tập đoàn Bưu chính Viễn thông Việt Nam”***. Đây là nghiên cứu đầu tiên về kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện tại Tập đoàn BCVT Việt Nam. Nghiên cứu này không chỉ khái quát các vấn đề lý luận về kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện mà còn nghiên cứu lý luận, kinh nghiệm tổ chức kiểm toán hoạt động trên thế giới và nghiên cứu khả năng vận dụng vào Việt Nam để đưa ra giải pháp hoàn thiện quy trình và nội dung kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện trong Doanh nghiệp này.

1.2. Phương pháp nghiên cứu của luận án

1.2.1. Quy trình nghiên cứu

Quá trình nghiên cứu đề tài được thực hiện qua 3 giai đoạn: nghiên cứu định tính, nghiên cứu sơ bộ và nghiên cứu định lượng. Giai đoạn đầu tiên của quá trình nghiên cứu tập trung vào nghiên cứu định tính nhằm nghiên cứu lý thuyết; thực trạng kiểm toán hoạt động do KTNB thực hiện tại VNPT; xây dựng khung phân tích và các bộ thang đo. Nghiên cứu sơ bộ để điều chỉnh lại các biến quan sát trong mô hình cho phù hợp với thực tế nghiên cứu. Sau khi đã hiệu chỉnh các thang đo, biến quan sát trong mô hình nghiên cứu tác giả tiến hành nghiên cứu diện rộng lấy cơ sở để đánh giá định lượng hiệu quả cuộc kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện tại VNPT



Hình 1.1. Quy trình nghiên cứu

1.2.2. Phương pháp nghiên cứu định tính

Xuất phát từ mục tiêu nghiên cứu và các câu hỏi nghiên cứu của luận án, phương pháp nghiên cứu định tính được sử dụng để nghiên cứu các vấn đề lý thuyết liên quan đến nội dung, quy trình, hiệu quả kiểm toán hoạt động và tìm hiểu thực trạng nội dung, quy trình và hiệu quả kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực

hiện tại Tập đoàn Bưu chính Viễn thông Việt Nam. Các thông tin thu thập trong nghiên cứu định tính bao gồm thông tin thứ cấp và thông tin sơ cấp.

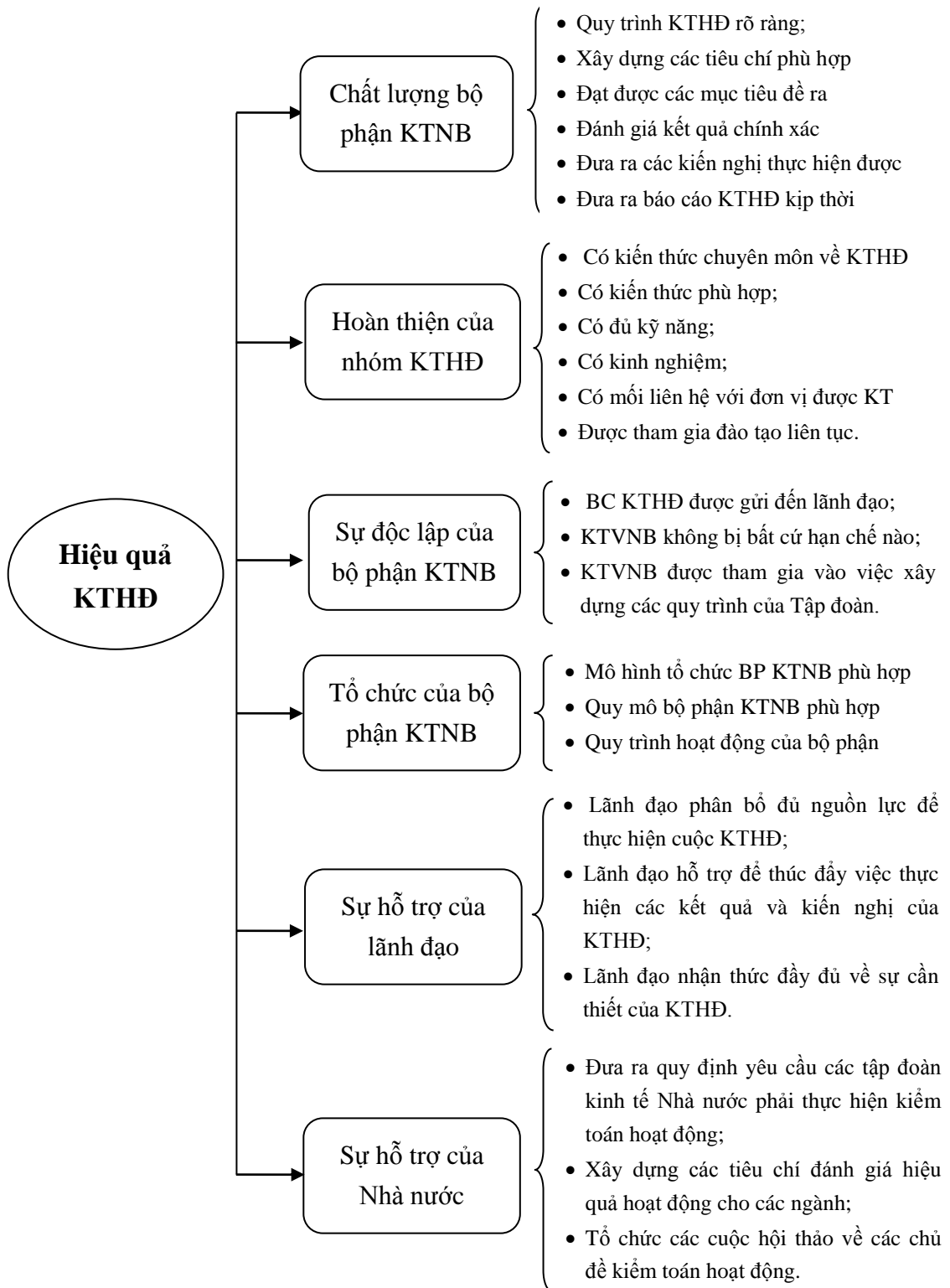
Thông tin thứ cấp: được thu thập thông qua việc nghiên cứu các văn bản có liên quan về kiểm toán hoạt động, các chuẩn mực và hướng dẫn thực hành về kiểm toán hoạt động, các nghiên cứu về kiểm toán hoạt động trên thế giới và Việt Nam, và các báo cáo tổng kết, báo cáo tình hình hoạt động của Tập đoàn Bưu chính Viễn thông Việt Nam và các đơn vị thành viên trong thời gian từ 2012 – 2015. Các dữ liệu thứ cấp được tổng hợp và phân tích và khái quát hóa để làm rõ những lý luận cơ bản về nội dung và quy trình kiểm toán hoạt động qua các giáo trình, tài liệu, công trình của một số tác giả gắn với hoạt động của Tập đoàn để thấy được ảnh hưởng đặc thù hoạt động tới hệ thống kiểm toán nội bộ nói chung và kiểm toán hoạt động nói riêng từ đó đưa ra nhận định, đánh giá. Hệ thống hóa tài liệu quốc tế về kiểm toán hoạt động của một số nước trên thế giới từ đó tổng hợp kinh nghiệm áp dụng cho Việt Nam.

Thông tin sơ cấp: được thu thập thông qua phương pháp phỏng vấn và phát phiếu khảo sát các đối tượng có liên quan. Đối tượng phỏng vấn là lãnh đạo Tập đoàn, các kiểm toán viên nội bộ của Tập đoàn và các chuyên gia về lĩnh vực kiểm toán, đối tượng phát phiếu khảo sát là các cán bộ tại các đơn vị trực thuộc đã thực hiện kiểm toán hoạt động. Bên cạnh đó, tác giả quan sát các hoạt động và các nghiệp vụ tại đơn vị. Tất cả nhằm làm rõ thực trạng nội dung, quy trình và hiệu quả kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện tại Tập đoàn Bưu chính Viễn thông Việt Nam.

1.2.3. Phương pháp nghiên cứu định lượng

Từ nghiên cứu tổng quan lý thuyết và nghiên cứu thực nghiệm, luận án đề xuất mô hình nghiên cứu mối quan hệ giữa hiệu quả kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện với các yếu tố tác động đến hiệu quả kiểm toán.

Mô hình nghiên cứu lý thuyết đề xuất theo Hình 1.2



Hình 1.2. Mô hình nghiên cứu lý thuyết

1.2.4. Xây dựng các giả thuyết nghiên cứu của luận án

1.2.4.1. Xác định các biến

Trước hết, dựa trên các nghiên cứu trước đây về các yếu tố tác động đến hiệu quả cuộc kiểm toán hoạt động của các tác giả, luận án đưa ra 6 biến độc lập có tác động lớn nhất đến biến phụ thuộc (chất lượng bộ phận KTNB, sự hoàn thiện của nhóm kiểm toán, sự độc lập của bộ phận kiểm toán, đặc điểm tổ chức của bộ phận KTNB, hỗ trợ của lãnh đạo Tập đoàn và hỗ trợ nhà nước). Đây là các yếu tố được đề cập đến nhiều nhất trong các nghiên cứu trước đây, ngoài các yếu tố này còn có một số nghiên cứu chỉ ra các yếu tố khác tác động đến hiệu quả cuộc kiểm toán hoạt động như ủy ban kiểm toán, cấu trúc của doanh nghiệp, thái độ của đơn vị được kiểm toán. Tuy nhiên các nghiên cứu này không nhiều và đặc biệt các yếu tố này không có mối liên hệ trực tiếp với khung thực hành của viện kiểm toán nội bộ - the IIA (2009) mà mô hình nghiên cứu này sử dụng. Vì vậy, nghiên cứu này đã đưa ra 6 yếu tố tác động đến hiệu quả của cuộc kiểm toán và 6 giả thuyết được đưa ra để đánh giá một yếu tố phụ thuộc là hiệu quả của cuộc kiểm toán hoạt động do KTNB thực hiện.

Biến phụ thuộc – Hiệu quả của cuộc kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện.

Dựa trên khung thực hành nghề nghiệp (IPPF - International Professional Practice Framework, 2009) do viện kiểm toán tối cao đưa ra và các nghiên cứu trước đó của Bota-Avram và Palfi (2009) [39], Alzeban và Gwillianm (2014) [37] và Drogalas George (2015) [46], hiệu quả của cuộc kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện được đánh giá thông qua 3 chỉ tiêu: (1) gia tăng giá trị cho VNPT; (2) cải thiện hoạt động của đơn vị/bộ phận được kiểm toán trong VNPT; (3) Cải thiện hoạt động của toàn VNPT

Các biến độc lập – Các yếu tố tác động đến hiệu quả cuộc kiểm toán

Yếu tố thứ nhất, chất lượng của bộ phận kiểm toán nội bộ, được đánh giá thông qua 6 yếu tố. Trong đó, 4 yếu tố được lấy từ nghiên cứu của Bota-Avram và Palfi (2009) và 2 yếu tố từ nghiên cứu của Cohen và Sayag (2010). Những yếu tố này bao gồm: (1) Xây dựng quy trình kiểm toán hoạt động rõ ràng; (2) Xây dựng tiêu chí đánh giá phù hợp với từng cuộc kiểm toán hoạt động; (3) Đạt được các mục

tiêu của cuộc kiểm toán hoạt động; (4) Đánh giá chính xác các kết quả các kiểm toán hoạt động; (5) Đưa ra các kiến nghị phù hợp và có thể thực hiện; (6) Đưa ra báo cáo kiểm toán hoạt động kịp thời.

Yếu tố thứ hai, sự hoàn thiện của nhóm kiểm toán hoạt động. Hoàn thiện được hiểu là kiến thức, kỹ năng và kinh nghiệm của kiểm toán viên trong nhóm kiểm toán hoạt động. Theo chuẩn mực số 1200 của IPPF và các nghiên cứu của các tác giả Elsa (2008) [50], Ghassan.F.Al Matarneh (2011) [53], Drogalas George et al (2015) các yếu tố liên quan đến sự hoàn thiện của nhóm kiểm toán nội bộ gồm: (1) Các KTVNB nội bộ có kiến thức tốt về KTHĐ; (2) Các kiểm toán viên có kiến thức phù hợp với hoạt động được kiểm toán; (3) Các kiểm toán viên có kỹ năng thực hiện cuộc KTHĐ; (4) Các KTVNB có kinh nghiệm thực hiện cuộc KTHĐ; (5) Các KTVNB có mối liên hệ với đơn vị được kiểm toán; (6) Các KTVNB được tham gia đào tạo liên tục.

Yếu tố thứ ba, sự độc lập của bộ phận kiểm toán nội bộ. Theo chuẩn mực số 1200 của IPPF (2012) và các nghiên cứu của Cohen và Sayag (2010) Alzeban and Gwilliam (2014) và Drogalas et al (2015) xác định các yếu tố về sự độc lập của bộ phận kiểm toán nội bộ bao gồm: (1) báo cáo kiểm toán hoạt động được gửi đến lãnh đạo cao nhất; (2) KTVNB không bị bất cứ giới hạn nào khi thực hiện công việc; (3) KTVNB được tham gia vào việc xây dựng các quy trình của Tập đoàn.

Yếu tố thứ tư, đặc điểm tổ chức của bộ phận kiểm toán nội bộ. Nghiên cứu của Arena và Azzone (2009) đã chỉ ra cấu trúc tổ chức của bộ phận kiểm toán nội bộ cũng có ảnh hưởng đến hiệu quả của cuộc kiểm toán. Các yếu tố về đặc điểm tổ chức của bộ phận kiểm toán bao gồm: (1) Mô hình tổ chức bộ phận KTVNB; (2) Quy mô của bộ phận KTVNB; (3) Quy trình hoạt động của bộ phận KTVNB [38]

Yếu tố thứ năm, sự hỗ trợ của lãnh đạo Tập đoàn đối với kiểm toán hoạt động. Theo các nghiên cứu của Cohen và Sayag (2010)[41] và Alzeban và Gwilliam (2014)[37] và Khalili, Tehrani, Karami và Jandaghi (2012)[36] yếu tố về sự hỗ trợ của lãnh đạo bao gồm: (1) Lãnh đạo Tập đoàn phân bổ đủ nguồn lực để thực hiện cuộc kiểm toán hoạt động; (2) Lãnh đạo Tập đoàn hỗ trợ để thúc đẩy việc thực hiện các kết quả và kiến nghị kiểm toán hoạt động; (3) Lãnh đạo Tập đoàn nhận thức đầy đủ về sự cần thiết của kiểm toán hoạt động.

Yếu tố thứ sáu, sự hỗ trợ của nhà nước. Theo nghiên cứu của Khalili, Tehrani, Karami và Jandaghi (2012)[36] thì chính sách của nhà nước có tác động đến hiệu quả của cuộc kiểm toán hoạt động. Nhà nước phải có các chính sách yêu cầu các tập đoàn nhà nước tiến hành các cuộc kiểm toán hoạt động nhằm nâng cao hiệu quả sử dụng vốn nhà nước. Các quy định của nhà nước tác động đến hiệu quả cuộc kiểm toán hoạt động thông qua các chính sách cứng rắn đối với các doanh nghiệp có các hoạt động không hiệu quả gây thất thoát, lãng phí nguồn vốn của nhà nước. Các yếu tố nhà nước bao gồm: (1) Đưa ra quy định yêu cầu doanh nghiệp phải thực hiện kiểm toán hoạt động; (2) Xây dựng các tiêu chí đánh giá hiệu quả hoạt động cho các ngành; (3) Tổ chức các cuộc hội thảo chuyên đề về kiểm toán hoạt động.

Bảng 1.1. Các biến nghiên cứu trong mô hình hồi quy đánh giá các yếu tố tác động đến hiệu quả kiểm toán hoạt động tại VNPT

Các biến	Các yếu tố	Mã
HQ	Làm gia tăng giá trị đơn vị/bộ phận	HQ1
	Giúp cải thiện hoạt động của đơn vị/bộ phận	HQ2
	Giúp cải thiện hoạt động của toàn Tập đoàn	HQ3
CL	Xây dựng quy trình kiểm toán hoạt động rõ ràng;	CL1
	Xây dựng các tiêu chí phù hợp với từng cuộc KTHĐ	CL2
	Đạt được các mục tiêu đề ra của cuộc kiểm toán hoạt động	CL3
	Đánh giá kết quả kiểm toán hoạt động chính xác	CL4
	Đưa ra các kiến nghị có thể thực hiện được	CL5
	Đưa ra báo cáo kiểm toán hoạt động kịp thời	CL6
HT	Nhóm KTHĐ có kiến thức chuyên môn về kiểm toán hoạt động;	HT1
	Nhóm KTHĐ có kiến thức chuyên môn phù hợp với hoạt động được kiểm toán;	HT2
	Nhóm KTHĐ có đủ kỹ năng để thực hiện cuộc kiểm toán;	HT3
	Nhóm KTHĐ có kinh nghiệm thực hiện cuộc KTHĐ;	HT4
	Nhóm KTHĐ có mối liên hệ với đơn vị được kiểm toán;	HT5
	Nhóm KTHĐ được tham gia đào tạo liên tục.	HT6
	Báo cáo KTHĐ được gửi đến các lãnh đạo cấp cao trong VNPT;	DL1
	KTVNB không bị bất cứ hạn chế nào trong khâu lập kế hoạch, thu	DL2

Các biến	Các yếu tố	Mã
ĐL	thập thông tin vào báo cáo; KTVNB được tham gia vào việc xây dựng các quy trình của Tập đoàn.	DL3
TC	Mô hình tổ chức bộ phận kiểm toán nội bộ phù hợp Quy mô bộ phận kiểm toán nội bộ phù hợp Quy trình hoạt động của bộ phận KTNB rõ ràng	TC1 TC2 TC3
LD	Lãnh đạo Tập đoàn phân bổ đủ nguồn lực để thực hiện cuộc KTHĐ; Lãnh đạo Tập đoàn hỗ trợ để thúc đẩy việc thực hiện các kết quả và kiến nghị của KTHĐ; Lãnh đạo Tập đoàn nhận thức đầy đủ về sự cần thiết của KTHĐ.	LD1 LD2 LD3
NN	Đưa ra quy định yêu cầu các tập đoàn kinh tế Nhà nước phải thực hiện kiểm toán hoạt động; Xây dựng các tiêu chí đánh giá hiệu quả hoạt động cho các ngành; Tổ chức các cuộc hội thảo về các chủ đề kiểm toán hoạt động.	NN1 NN2 NN3

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

1.2.4.2. Các giả thuyết nghiên cứu

Giả thuyết 1: Hiệu quả của cuộc kiểm toán hoạt động do KTNB bộ thực hiện có quan hệ thuận chiều với chất lượng của bộ phận KTNB.

Giả thuyết 2: Hiệu quả của cuộc kiểm toán hoạt động có mối quan hệ thuận chiều với sự hoàn thiện của nhóm kiểm toán hoạt động.

Giả thuyết 3: Hiệu quả của cuộc kiểm toán hoạt động có mối quan hệ thuận chiều với sự độc lập của bộ phận kiểm toán nội bộ.

Giả thuyết 4: Hiệu quả của cuộc kiểm toán hoạt động có mối quan hệ thuận với đặc điểm tổ chức bộ phận kiểm toán nội bộ.

Giả thuyết 5: Hiệu quả của cuộc kiểm toán hoạt động có mối quan hệ thuận chiều với sự hỗ trợ của lãnh đạo Tập đoàn.

Giả thuyết 6: Hiệu quả của cuộc kiểm toán hoạt động có mối quan hệ thuận chiều với sự hỗ trợ của Nhà nước.

1.2.4.3. Phương pháp thu thập dữ liệu

Dữ liệu trong nghiên cứu này được thu thập thông qua bảng hỏi khảo sát, dữ liệu được sử dụng để nghiên cứu và suy luận về hiệu quả của cuộc kiểm toán hoạt động. Số lượng các đơn vị được gửi bảng khảo sát bao gồm 5 ban chức năng thuộc Tập đoàn (Ban giám đốc, Ban Kiểm soát nội bộ, Ban Tài chính Kế toán, Văn phòng, Ban Kế hoạch), 10 VNPT tỉnh/thành phố đã tiến hành thực hiện kiểm toán hoạt động. Số lượng bảng hỏi khảo sát được gửi đi là 250 phiếu, số lượng thu về là 213 phiếu, số lượng phiếu sử dụng để phân tích sau khi loại bỏ các phiếu không tin cậy là 184 phiếu.

1.2.4.4. Bảng hỏi khảo sát

Bảng hỏi khảo sát được thiết kế dựa trên các giả thuyết nghiên cứu và các lý thuyết có liên quan. Các câu hỏi được lựa chọn chủ yếu dựa vào các nghiên cứu cùng chủ đề trước đây về đánh giá hiệu quả kiểm toán nội bộ và các yếu tố tác động đến hiệu quả kiểm toán hoạt động bao gồm: Bota- Avaram và Palfi (2009) [51], Cohen và Sayag (2010) [41] và Alzeban và Gwilliam (2014) và Alirera Khalili (2012) [37] và Drogalas George (2015)[46]. Bảng khảo sát bao gồm 27 câu hỏi được chia thành 3 phần. Phần 1: bao gồm nhóm các câu hỏi về thông tin của người trả lời bảng khảo sát; Phần 2 bao gồm: nhóm câu hỏi về thực trạng các yếu tố tác động đến hiệu quả cuộc kiểm toán hoạt động do KTNB thực hiện tại VNPT (Chất lượng bộ phận kiểm toán nội bộ; Sự hoàn thiện của nhóm kiểm toán hoạt động; Sự độc lập của bộ phận kiểm toán nội bộ; Cấu trúc tổ chức của bộ phận kiểm toán nội bộ; Hỗ trợ của lãnh đạo Tập đoàn; và sự hỗ trợ của Nhà nước); Phần ba: nhóm câu hỏi đánh giá về thực trạng hiệu quả cuộc kiểm toán hoạt động do KTNB thực hiện tại VNPT (Tăng giá trị cho đơn vị/bộ phận được kiểm toán; Cải thiện hoạt động của đơn vị/bộ phận được kiểm toán; Cải thiện hoạt động của toàn Tập đoàn). Các câu hỏi trong phiếu khảo sát được chi tiết theo thang điểm từ 1 đến 5 cụ thể như sau: 1- Rất không đồng ý, 2- Không đồng ý, 3- Bình thường, 4- Đồng ý, 5- Rất đồng ý.

1.2.4.5 Đối tượng khảo sát

Đối tượng trả lời khảo sát bao gồm 4 đối tượng: lãnh đạo Tập đoàn, cán bộ tại 5 ban được khảo sát, lãnh đạo các đơn vị trực thuộc VNPT; KTVNB; cán bộ làm công tác kế toán tại phòng kế toán tại Tập đoàn và phòng kế toán của các đơn vị thuộc VNPT.

1.2.4.6. Phương pháp kiểm định các giả thuyết trong nghiên cứu định lượng

Bước 1: Thực hiện thống kê mô tả:

Luận án sử dụng thống kê mô tả nhằm đánh giá sơ bộ về đặc điểm đối tượng trả lời khảo sát (giới tính, kinh nghiệm, trình độ, bộ phận); Thống kê nhằm xác định tần suất trả lời các câu hỏi về hiệu quả kiểm toán hoạt động và các yếu tố tác động hiệu quả kiểm toán hoạt động tại Tập đoàn Bưu chính Viễn thông Việt Nam.

Bước 2: Kiểm tra độ tin cậy của thang đo (analyse-scale-reliability analysis)

Hệ số Cronbach's Alpha là phép kiểm định thống kê về mức độ chặt chẽ mà các biến trong thang đo tương quan với nhau, giúp loại bỏ biến rác trước khi phân tích nhân tố dựa vào hệ số kiểm định Cronbach's Alpha của các thành phần thang đo và hệ số Cronbach's Alpha của mỗi biến đo lường.

Theo Nunnally và Peterson (1994) nếu một biến trong đo lường có hệ số tương quan biến tổng hiệu chỉnh (Corrected item total Correlation) ≥ 0.3 thì biến đó đạt yêu cầu. Nếu Cronbach's Alpha ≥ 0.6 là thang đo có thể chấp nhận được về mặt độ tin cậy. Thang đo có độ tin cậy tốt khi nó biến thiên trong khoảng (0.7-0.8).

Bước 3: Thực hiện phân tích nhân tố khám phá (Exploratory Factor Analysis – EFA) và kiểm định độ tin cậy của các nhân tố tạo thành.

Phương pháp EFA để xác định các nhóm nhân tố ảnh hưởng tới hiệu quả kiểm toán hoạt động. Phương pháp này thuộc nhóm phân tích đa biến phụ thuộc lẫn nhau, không có biến phụ thuộc và biến độc lập mà dựa vào mối tương quan giữa các biến; dùng để rút gọn một tập k biến thành một tập F ($F < k$) các nhân tố ý nghĩa hơn. Cơ sở của việc rút gọn dựa vào mối quan hệ tuyến tính của các nhân tố với các biến, chúng ràng buộc nhau bằng cách xoay các vector trục giao nhau để không xảy ra hiện tượng tương quan (giữa các biến có thể có liên hệ tuyến tính, nếu tương quan chặt sẽ dẫn đến đa cộng tuyến). Luận án sử dụng phương pháp trích nhân tố là Principal component với phép xoay Varimax để có ma trận nhân tố sau khi xoay (Rotated component matrix), đồng thời loại bỏ các biến có hệ số tải nhân tố thấp [37]. Các nhân tố tạo thành tiếp tục được kiểm tra độ tin cậy của bộ thang đo bằng phương pháp kiểm định Kaiser – Meyer – Olkin. Đây là kiểm định dùng để xem xét sự thích hợp của phân tích nhân tố. Trị số của KMO lớn (giữa 0,5 đến 1) là điều

kiện đủ để phân tích nhân tố là thích hợp, còn nếu như trị số này nhỏ hơn 0,5 thì phân tích nhân tố có khả năng không thích hợp với các dữ liệu.

Bước 4: Kiểm định các giả thuyết bằng các phương pháp thích hợp.

Giả thuyết H1 đến H6 được thực hiện kiểm định theo trình tự như sau. Kiểm định hệ số tương quan đơn Pearson xem xét việc có tồn tại hay không mối quan hệ giữa các nhóm nhân tố với biến phụ thuộc để làm cơ sở sử dụng phương pháp hồi quy tuyến tính đa biến nhằm xác định mức độ tác động của các yếu tố đến hiệu quả kiểm toán hoạt động tại Tập đoàn Bru chính Viễn thông Việt Nam. Biến phụ thuộc là “hiệu quả KTHĐ do KTNB thực hiện tại VNPT” và biến độc lập là các yếu tố được rút ra từ quá trình phân tích EFA và có ý nghĩa trong phân tích tương quan Pearson.

Mô hình hồi quy có thể là:

$$\mathbf{HQ} = \mathbf{a0} + \mathbf{a1CL} + \mathbf{a2HT} + \mathbf{a3DL} + \mathbf{a4TC} + \mathbf{a5LD} + \mathbf{a6NN} + \mathbf{e}.$$

Trong đó:

HQ	Hiệu quả cuộc kiểm toán hoạt động
CL	Chất lượng bộ phận kiểm toán nội bộ
HT	Sự hoàn thiện của nhóm kiểm toán hoạt động
DL	Sự độc lập của bộ phận kiểm toán nội bộ
TC	Đặc điểm tổ chức của bộ phận kiểm toán nội bộ
LD	Sự hỗ trợ của lãnh đạo VNPT
NN	Sự hỗ trợ của Nhà nước
a0	Hệ số chặn
a1, a2, a3, a4, a5, a6	Các tham số
e	Sai số

Kiểm định sự phù hợp của mô hình thông qua hệ số R²- chỉ số thống kê thích hợp về mức độ giải thích của các biến độc lập với biến phụ thuộc (0 < R² < 1). Khi R² = 0 thì các biến độc lập không giải thích gì cho biến phụ thuộc; R² = 1 thì toàn bộ biến thiên của biến phụ thuộc được giải thích bằng biến độc lập. Tùy theo dữ liệu là chuỗi thời gian hay dữ liệu chéo mà R² có giá trị được cho là tốt (Robert, 1981).

Để sử dụng mô hình hồi quy bội, có thêm giả thuyết là các biến độc lập không có tương quan hoàn toàn với nhau do đó luận án thực hiện ba kiểm định: (1) Kiểm định đa cộng tuyến xem có sự tồn tại ít nhất một mối quan hệ tuyến tính giữa

một biến giải thích với tất cả hay với một biến khác trong mô hình, gây ra nhiều hậu quả như là tăng sai số chuẩn, dấu của các ước lượng hệ số hồi quy sai,... (2) Kiểm định Spearman về phương sai của sai số thay đổi (xảy ra do bản chất của các mối quan hệ kinh tế; công cụ và phương pháp thu thập dữ liệu; mô hình hồi quy sai; dữ liệu nhập lỗi;... khiến kết quả tạo ra không hiệu quả. (3) Kiểm định tự tương quan (hiện tượng các sai số ngẫu nhiên có mối liên hệ tương quan nhau, khiến các ước lượng bình phương nhỏ nhất - Ordinary Least Square vẫn là ước lượng tuyến tính không chệch nhưng không hiệu quả (vì phương sai không nhỏ nhất); hay phương sai của các ước lượng là chệch, vì vậy các kiểm định T và F không hiệu quả; dự báo về biến phụ thuộc không chính xác.

Kết luận chương 1

Trong chương này, luận án đã phân tích các nghiên cứu về kiểm toán hoạt động ở trong nước và quốc tế. Đánh giá những nội dung mà các nghiên cứu về kiểm toán hoạt động đã thực hiện trước đây và những nội dung chưa thực hiện từ đó tìm ra khoảng trống nghiên cứu. Tiếp theo luận án trình bày phương pháp nghiên cứu bao gồm nghiên cứu định tính và nghiên cứu định lượng. Trong nghiên cứu định lượng, luận án trình bày cụ thể quy trình từ xây dựng bảng hỏi, khảo sát. Dữ liệu thu thập được phân tích thông qua phần mềm SPSS.

CHƯƠNG 2

CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG

DO KIỂM TOÁN NỘI BỘ THỰC HIỆN

2.1. Kiểm toán nội bộ trong hệ thống quản lý doanh nghiệp

2.1.1. Bản chất, ý nghĩa của kiểm toán nội bộ

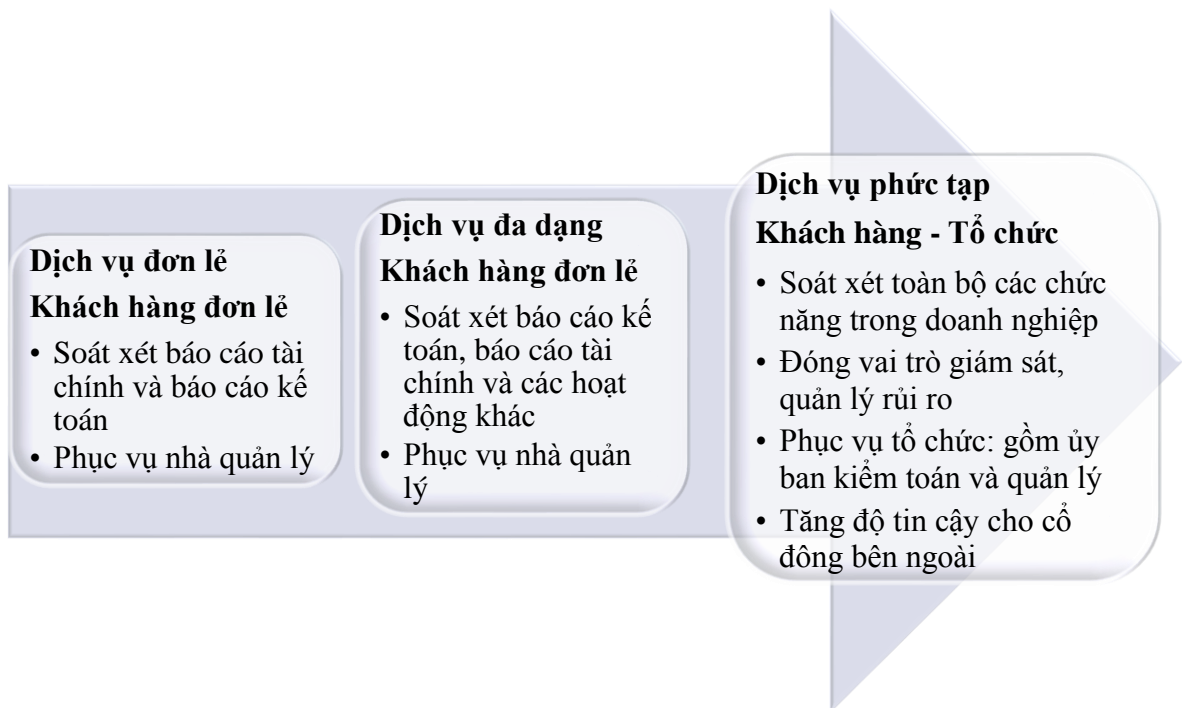
Kiểm toán nói chung và KTNB nói riêng có lịch sử phát triển lâu đời trên thế giới. Kiểm toán có lịch sử phát triển vào khoảng hơn 5.500 năm trước đây với những dấu hiệu thể hiện sự kiểm tra đơn giản thông qua việc đánh dấu bên cạnh các con số ghi nhận giao dịch trên các vật để ghi chép của con người trong nền văn minh Mesopotamian cổ đại. Một người ghi nhận giao dịch và một người khác kiểm tra việc ghi nhận giao dịch. Sau này, hoạt động kiểm tra này được sử dụng rất nhiều tại Ai Cập cổ đại, Ba Tư và La Mã cổ đại. Ở La Mã cổ đại, công việc kiểm tra được giao cho các “auditus” (tiếng Latin là nghe). Những người được kiểm tra gọi là các “quaestors” (có nghĩa là những người được kiểm tra). Kiểm toán là hoạt động xác minh và bày tỏ ý kiến về đối tượng được kiểm toán do các KTV có trình độ nghiệp vụ tương xứng thực hiện trên cơ sở hệ thống pháp lý có hiệu lực. KTNB là một trong ba loại hình kiểm toán khi phân loại theo bộ máy tổ chức và chủ thể thực hiện. Chính vì vậy, xu hướng phát triển và bản chất của KTNB mang những đặc trưng chung của kiểm toán. Hoạt động KTNB được hình thành và phát triển trước tiên ở Mỹ, sau này mới phát triển sang các khu vực khác trên thế giới.

Trong giai đoạn đầu mới xuất hiện, KTNB chủ yếu tập trung vào lĩnh vực tài chính kế toán với chức năng quan trọng nhất là phát hiện sai phạm. Với chức năng này, KTVNB đóng vai trò là người giám sát hay kiểm tra viên về tài chính. Trên phạm vi rộng hơn, KTNB được sử dụng chủ yếu như một hoạt động hỗ trợ của ngoại kiểm nhằm giảm bớt công việc và chi phí cho hoạt động ngoại kiểm. Như vậy, quan điểm về KTNB giai đoạn này tương đối đơn giản, KTNB được coi là hoạt động nhằm thực hiện chức năng của kiểm tra kế toán. Kiểm tra kế toán là một thuộc tính cố hữu, một chức năng của kế toán.

Môi trường kinh doanh thay đổi, các hoạt động càng ngày càng phức tạp và đa dạng đã dẫn đến đòi hỏi phải đánh giá từng loại hoạt động trên nhiều khía cạnh khác nhau. Ngoài việc đánh giá đến tính trung thực và hợp pháp của thông tin, xem xét và

phát hiện các sai phạm, nhà quản lý cần quan tâm đến tính kinh tế, tính hiệu quả, hiệu lực của từng hoạt động, tìm kiếm các giải pháp hoàn thiện hoạt động. Điều này dẫn đến xu hướng chuyển hoạt động của KTNB hướng đến hoạt động quản lý nhiều hơn đặc biệt là hoạt động KTNB đã hướng đến cả các lĩnh vực phi tài chính.

Theo viện các kiểm toán viên nội bộ (the IIA) Kiểm toán nội bộ là sự đảm bảo độc lập, có mục đích và hoạt động tư vấn được thiết kế nhằm tăng giá trị và cải thiện các hoạt động của tổ chức. KTNB giúp tổ chức đạt được mục tiêu thông qua cách tiếp cận có hệ thống và có kỷ luật nhằm đánh giá và cải thiện hiệu lực của quy trình quản trị rủi ro, kiểm soát và giám sát. [68]



Nguồn: Training material, the IIA conference 2011[70]

Hình 2.1: Quá trình phát triển của kiểm toán nội bộ

2.1.2. Các loại hình kiểm toán do kiểm toán nội bộ thực hiện.

KTNB phát triển theo trình độ phát triển của quản lý và yêu cầu của người quan tâm đến thông tin tài chính kế toán. Theo đó, KTNB đã hình thành loại hình kiểm toán khác nhau đáp ứng được yêu cầu cụ thể của từng tổ chức và phù hợp với môi trường kinh doanh ngày càng có nhiều thay đổi. Có thể xem xét đến loại hình KTNB dựa trên những tiêu thức cơ bản sau:

Xét theo đối tượng cụ thể của kiểm toán, KTNB hiện đại thường thực hiện loại

hình kiểm toán sau: Kiểm toán tài chính, kiểm toán hoạt động và kiểm toán tuân thủ. Nghiên cứu sự phát triển ở trên cho thấy KTNB có sự mở rộng đối tượng từ hoạt động tài chính sang các hoạt động phi tài chính. Điều này dẫn đến sự thay đổi đáng kể về hình thức hoạt động và nội dung của KTNB trong một tổ chức. Hoạt động của kiểm toán viên nội bộ được chuyển dịch một cách mạnh mẽ từ hoạt động của một nhân viên tác nghiệp thông thường sang vị thế cao hơn là một nhân viên đóng vai trò kiểm soát. KTNB có sự chuyển dịch từ chức năng kiểm tra với tính chất hỗ trợ cho hoạt động ngoại kiểm sang chức năng đánh giá, tư vấn, và xác nhận. Sự chuyển dịch đó đã hình thành sự khác biệt rõ nét giữa các loại hình kiểm toán theo đối tượng cụ thể. Trước đây, KTNB chú trọng đến kiểm toán báo cáo tài chính thì kiểm toán nội bộ hiện đại ngày càng chú trọng nhiều hơn đến kiểm toán hoạt động.

Loại hình kiểm toán thứ nhất là kiểm toán tài chính. Với loại hình này đối tượng của KTNB là báo cáo tài chính và báo cáo kế toán quản trị. Kiểm toán báo cáo tài chính và báo cáo kết quả quản trị là việc kiểm tra, xác nhận tính trung thực và tính hợp lý của các báo cáo tài chính, báo cáo kế toán quản trị cũng như xem xét sự phù hợp giữa báo cáo tài chính, báo cáo kế toán quản trị với các nguyên tắc chuẩn mực và yêu cầu quản lý.

Loại hình kiểm toán thứ hai là kiểm toán tuân thủ. Kiểm toán tuân thủ là loại kiểm toán nhằm để xem xét đơn vị được kiểm toán có tuân thủ các quy định mà các cơ quan có thẩm quyền cấp trên hoặc cơ quan chức năng của Nhà nước hoặc cơ quan chuyên môn đề ra hay không. Đối tượng của kiểm toán tuân thủ cũng khá linh hoạt. Nó có thể là việc tuân thủ các quy tắc do cơ quan nhà nước cấp trên đề ra như kiểm tra đánh giá về việc tuân thủ các quy định về thuế GTGT, các quy định về bảo vệ môi trường, bảo vệ người lao động ... hoặc việc tuân thủ những quy định do người quản lý cấp trên trong đơn vị đề ra hoặc nó còn là việc tuân thủ những quy định của cơ quan chuyên môn đề ra như việc tuân thủ các quy trình và thủ tục giải ngân của kho bạc nhà nước, việc tuân thủ các điều kiện và thủ tục vay vốn của ngân hàng....

Loại hình kiểm toán thứ ba là kiểm toán hoạt động. Trong suốt những năm 1960, xuất hiện xu hướng sử dụng thuật ngữ kiểm toán hoạt động thay thế cho thuật ngữ KTNB. Sở dĩ như vậy là do người ta muốn nhấn mạnh sự khác biệt cơ bản giữa công việc KTV bên ngoài với KTVNB. Các KTV bên ngoài chú trọng vào việc xác

nhận và bày tỏ ý kiến đối với các báo cáo tài chính và các hoạt động kiểm soát hoạt động tài chính còn KTNB chú trọng vào việc tăng cường hiệu năng của quản lý và hiệu quả hoạt động kinh doanh. Trong nhiều năm, kiểm toán hoạt động chỉ giới hạn ở việc kiểm soát tài chính sau đó phát triển theo hướng điều tra, xác minh, đánh giá đối với tất cả các hoạt động khác kể cả hoạt động phi tài chính. Nội dung của kiểm toán hoạt động xoay quanh ba khía cạnh đó là tính kinh tế (Economy), tính hiệu quả (Efficiency) và tính hiệu lực (Effectiveness) nhằm đưa ra những biện pháp để cải tiến hoạt động. Có thể xem đây là những tiêu chuẩn quan trọng dùng để xem xét kết quả của hoạt động được kiểm toán. Vì vậy, trong một số trường hợp người ta còn gọi kiểm toán này với thuật ngữ đơn giản là kiểm toán 3Es (Economy – Efficiency – Effectiveness).

Bảng 2.1: So sánh KTHD với kiểm toán tài chính và kiểm toán tuân thủ

TT	Tiêu chí	Kiểm toán hoạt động	Kiểm toán tài chính	Kiểm toán tuân thủ
1	Mục tiêu kiểm toán	Đánh giá tính kinh tế, hiệu quả trong hoạt động và hiệu lực quản lý của đơn vị được kiểm toán	Đánh giá độ tin cậy, mức hợp lý về báo cáo kế toán của đơn vị được kiểm toán	Đánh giá việc tuân thủ các văn bản quy phạm pháp luật
2	Đối tượng kiểm toán	Các hoạt động cụ thể cần được kiểm toán (được chọn trọng điểm)	Báo cáo tài chính và hệ thống sổ kế toán	Tương tự như kiểm toán báo cáo tài chính
3	Phương pháp, kỹ thuật cụ thể	Được áp dụng khác nhau giữa các dự án, chương trình, hoạt động song quan tâm nhiều tới tần suất xuất hiện để đánh giá thành tích của đơn vị được kiểm toán	Ít nhiều đã được chuẩn hóa và hình thành cẩm nang kiểm toán qua các thủ tục kiểm tra chỉ tiêu, thủ tục phân tích và thủ tục kiểm soát...	Tương tự như kiểm toán báo cáo tài chính
4	Thời điểm và	Cùng thời điểm lập kế hoạch (dự toán), thực	Kiểm toán định kỳ khi kết thúc niên độ kế	Tương tự như kiểm toán báo

TT	Tiêu chí	Kiểm toán hoạt động	Kiểm toán tài chính	Kiểm toán tuân thủ
	loại hình kiểm toán	hiện và kết thúc chương trình, dự án (qua kiểm toán trước, trong và sau hoạt động).	toán (kiểm toán sau)	cáo tài chính (chỉ kiểm toán sau)
5	Cơ sở đánh giá	Các tiêu chuẩn đo lường và tiêu chí đánh giá được xây dựng riêng cho từng cuộc kiểm toán	Các tiêu chuẩn đo lường và tiêu chí đã chuẩn hóa thành chuẩn mực và được ứng dụng trong tất cả các cuộc kiểm toán	Các tiêu chuẩn đo lường và tiêu chí đều căn cứ theo luật
6	Người thực hiện	Cả kiểm toán viên và các chuyên gia kỹ thuật hoặc chuyên gia quản lý có hiểu biết về kiểm toán hoạt động	Các kiểm toán viên có trình độ tương xứng với công việc được giao trong kiểm toán báo cáo tài chính	Tương tự như kiểm toán báo cáo tài chính
7	Báo cáo	Khác nhau về bố cục và nội dung; Được phát hành trên cơ sở riêng	Ít nhiều đã được chuẩn hóa; được phát hành trên cơ sở thường xuyên	Tương tự như kiểm toán báo cáo tài chính

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

2.2. Tổng quan về kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện

2.2.1. Khái niệm kiểm toán hoạt động

Theo chuẩn mực kiểm toán quốc tế số 3000 (ISSAI – International Standards of Supreme Audit Institution): “*Kiểm toán hoạt động là những đánh giá độc lập, có mục đích và đáng tin cậy xem liệu các đơn vị quản lý, hệ thống, chương trình, hoạt động, tổ chức có vận hành theo nguyên tắc kinh tế, hiệu quả, hiệu lực và liệu hoạt động có khả năng cải thiện hay không*”[71]

Kiểm toán hoạt động cung cấp những phân tích về thông tin mới hoặc sâu hơn về các hoạt động và đưa ra các kiến nghị để cải thiện hoạt động. Các vấn đề tiềm năng không nên bị giới hạn bởi các chương trình, bộ phận, nguồn quỹ cụ thể nào. Kiểm toán hoạt động có thể bao gồm các hoạt động, kết quả, tác động, ví dụ

tác động của các chính sách và quy định lên các đơn vị liên quan, cổ đông, người kinh doanh, và xã hội. Câu hỏi chính đặt ra là liệu lãnh đạo đã **“làm những việc đúng đắn”** và **“làm đúng cách với chi phí thấp nhất”**

Theo tài liệu huấn luyện của viện các kiểm toán viên nội bộ: *“Kiểm toán hoạt động là những đánh giá độc lập và có mục đích về một chương trình, một chức năng, một hoạt động của đơn vị để đảm bảo mục tiêu của đơn vị được thực hiện một cách tiết kiệm, hiệu quả, hiệu lực và xác định liệu hoạt động có thể cải thiện”*[70]

Kiểm toán hoạt động là quá trình đánh giá có hệ thống về tính hiệu lực, tính hiệu quả và tính kinh tế của các hoạt động dưới sự kiểm soát của nhà quản lý và báo cáo kết quả đánh giá cho các cá nhân thích hợp, đồng thời đưa ra những kiến nghị để cải tiến.

Kiểm toán hoạt động là hoạt động đảm bảo và tư vấn độc lập, có mục đích được thiết kế để tăng giá trị và cải thiện hoạt động của doanh nghiệp.

Kiểm toán hoạt động nhằm đánh giá và cải thiện hiệu lực của quy trình quản trị rủi ro, quy trình kiểm soát, quy trình quản lý để giúp doanh nghiệp đạt được các mục tiêu đã đề ra.

Kiểm toán hoạt động là sự đánh giá độc lập và có mục đích về chương trình, chức năng, hoạt động, hệ thống quản lý của bộ phận quản lý nhằm đảm bảo các mục tiêu của doanh nghiệp được thực hiện một cách tiết kiệm, hiệu quả, có hiệu lực và tìm ra khả năng và phương hướng để cải thiện các hoạt động.

Kiểm toán hoạt động cung cấp những phân tích có chủ đích vì vậy nhà quản lý và những người chịu trách nhiệm giám sát có thể sử dụng thông tin để cải thiện kết quả và hoạt động của chương trình, giảm chi phí, đơn giản hóa quyết định của người chịu trách nhiệm.

Theo giáo trình kiểm toán hoạt động của Trường Đại học Kinh tế quốc dân: *“Kiểm toán hoạt động là một loại hình kiểm toán hướng vào việc đánh giá hiệu lực của hệ thống thông tin và quản trị nội bộ, hiệu quả của hoạt động và hiệu lực quản lý của các hoạt động đã và đang diễn ra trong một tổ chức, cơ quan”*[20]

Khái niệm trên chỉ ra kiểm toán hoạt động là một loại hình kiểm toán, hay cụ thể hơn là loại hình kiểm toán được phân loại theo đối tượng cụ thể. Khái niệm này cũng chỉ ra ba bộ phận phản ánh các mục tiêu cơ bản của kiểm toán hoạt động là kiểm toán hiệu lực của hệ thống thông tin và quản trị nội bộ (kiểm toán hiệu lực),

kiểm toán hiệu quả hoạt động (kiểm toán hiệu quả), và kiểm toán hiệu năng quản lý (gọi tắt là kiểm toán hiệu lực). Trong đánh giá theo các mục tiêu này, kiểm toán hoạt động chú ý cả trong hiện tại và trong tương lai.

Khái niệm về kiểm toán hoạt động trong giáo trình của trường Đại học Kinh tế Quốc dân không đề cập đến nội dung về kiểm toán kinh tế mà coi kiểm toán kinh tế là một phần của kiểm toán hiệu quả hoạt động. Hiệu quả được hiểu là “mối tương quan giữa các yếu tố đầu vào khan hiếm với đầu ra hàng hóa và dịch vụ. Mối tương quan này có thể được đo lường theo hiện vật, được gọi là hiệu quả kỹ thuật, hoặc theo chi phí được gọi là hiệu quả kinh tế. Khái niệm hiệu quả được dùng làm một tiêu chuẩn để xét xem các tài nguyên được các thị trường phân phối tốt như thế nào, theo khái niệm này thì kinh tế (tiết kiệm) được coi là hiệu quả kinh tế.

Theo giáo trình Kiểm toán của trường Đại học Kinh tế Thành phố Hồ Chí Minh thì: *“Kiểm toán hoạt động là việc kiểm tra và đánh giá về hiệu lực và tính hiệu quả đối với hoạt động của một bộ phận hay toàn bộ tổ chức, từ đó đề xuất những biện pháp cải tiến. Ở đây, sự hiệu lực là mức độ hoàn thành nhiệm vụ hay mục tiêu; còn tính hiệu quả được tính bằng cách so sánh giữa kết quả đạt được và chi phí đã bỏ ra”*. [4]

Tương tự như khái niệm về kiểm toán hoạt động trong giáo trình của đại học Kinh tế quốc dân, trường Đại học Kinh tế Thành phố Hồ Chí Minh cũng đưa ra khái niệm về kiểm toán hoạt động là việc kiểm tra, đánh giá về hiệu lực và tính hiệu quả.

Khái niệm này cũng đã gộp nội dung về kiểm toán tính kinh tế vào trong tính hiệu quả và cho rằng “hiệu quả được tính bằng cách so sánh giữa kết quả đạt được và chi phí đã bỏ ra”. Điều này có nghĩa là với cùng yếu tố đầu vào nếu doanh nghiệp tạo ra càng nhiều sản phẩm đầu ra thì hoạt động càng được coi là hiệu quả, sản phẩm đầu ra (số lượng, chất lượng) không đổi nhưng nếu doanh nghiệp sử dụng ít hơn các yếu tố đầu vào thì cũng được coi là có hiệu quả. Tương tự, nếu cả yếu tố đầu vào và đầu ra đều tăng, nhưng mức độ tăng trưởng của sản phẩm đầu ra nhiều hơn đầu vào thì hoạt động cũng được coi là hiệu quả.

Khái niệm về hiệu lực trong giáo trình của trường Đại học Kinh tế Thành phố Hồ Chí Minh tương đồng với khái niệm về hiệu quả

Mặc dù diễn đạt khác nhau nhưng trong tất cả các khái niệm nêu trên đều đề cập đến kiểm toán hoạt động là một loại hình kiểm toán hướng đến việc kiểm tra,

đánh giá tính kinh tế, hiệu quả của hoạt động và hiệu lực của hệ thống quản lý.

Từ phân tích các khái niệm trên tác giả đưa ra khái niệm về kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện như sau:

Kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện là một loại hình kiểm toán được thực hiện bởi kiểm toán viên nội bộ nhằm đánh giá các hoạt động từ khâu lập kế hoạch, thực hiện và đặc biệt là đánh giá kết quả hoạt động trong đơn vị được kiểm toán trên các khía cạnh về tính kinh tế, hiệu quả, và hiệu lực nhằm đưa ra những kết luận, kiến nghị phù hợp, kịp thời giúp cải thiện hoạt động và gia tăng giá trị cho doanh nghiệp.

Trước hết phải khẳng định kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện là loại hình kiểm toán hoạt động có chủ thể kiểm toán là kiểm toán viên nội bộ của doanh nghiệp thực hiện. Ngoài ra, kiểm toán hoạt động có thể do nhiều chủ thể thực hiện khác nhau, có thể là kiểm toán Nhà nước hoặc kiểm toán độc lập. Trong nghiên cứu này chỉ đề cập đến loại hình kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện.

Sản phẩm của cuộc kiểm toán hoạt động là báo cáo về các hoạt động được kiểm toán gồm cả hoạt động tài chính và hoạt động phi tài chính của đơn vị trên các khía cạnh về kinh tế, hiệu quả, hiệu lực. Báo cáo KTHĐ đưa ra kết luận về hoạt động được kiểm toán (cả mặt đã đạt được và tồn tại) cùng với các bằng chứng cho kết luận đó và các kiến nghị để có thể cải thiện những hoạt động chưa tốt, khuyến khích những hoạt động tốt đạt được kết quả tốt hơn nữa, và đưa ra những kế hoạch trong tương lai.

2.2.2. Quá trình hình thành và phát triển của kiểm toán hoạt động

Kiểm toán hoạt động bắt đầu xuất hiện trên thế giới từ những năm 60 của thế kỷ 20, xuất phát từ nhu cầu của nhà quản lý và người sử dụng thông tin không chỉ là tính trung thực và hợp lý của các con số trên báo cáo tài chính hay việc tuân thủ quy định mà mà họ còn quan tâm đến hiệu quả và hiệu lực của việc sử dụng các nguồn lực.

Vào những năm 1960, kiểm toán hoạt động (*Operational Audit*), kiểm toán hoạt động được thực hiện nhằm đánh giá và báo cáo về hoạt động của các đoàn tàu của các công ty xăng dầu. Những con tàu lớn vận chuyển dầu thô giữa các vịnh và cảng của Châu Âu. Vào thời điểm này, báo cáo kiểm toán hoạt động cuối cùng thường báo cáo về hai tiêu chí hoạt động cơ bản là tính kinh tế và tính hiệu quả. Trong đó, tính kinh tế đề cập đến việc chi tiêu tiền cho nhiên liệu, lương và

mức độ dự trữ thực phẩm trên tàu; Tính hiệu quả đề cập việc sử dụng tối ưu các yếu tố (số lượng tàu, kế hoạch đi lại, số lượng thủy thủ và yếu tố quan trọng nhất là thời gian). Vì vậy, trong thời kỳ những năm 1960 kiểm toán hoạt động chủ yếu chú trọng vào việc tiết kiệm chi phí và thời gian.

Không giống như kiểm toán tài chính, kiểm toán hoạt động ở giai đoạn này mong muốn đánh giá để đưa ra kết luận hoặc các ý kiến nhằm cải thiện hoạt động của doanh nghiệp. Trong các cuộc kiểm toán, kiểm toán hoạt động bao gồm 6 giai đoạn: Xác định các thực trạng – Cái gì đã được phát hiện hoặc đã được quan sát; Tiêu chí – (Tiêu chí nên là gì) Chuẩn mực hoặc quy định phải tuân theo; Nguyên nhân (Tại sao nó lại xảy ra); Kết quả - Xét về tiền – (liệu nó có vấn đề gì không?); Đưa ra kết luận (Tổng kết các hoạt động tốt và chưa tốt); Kiến nghị - (Nên làm gì để cải thiện hoạt động)

Trong thời kỳ này người ta cho rằng, những hoạt động kém hiệu quả thường là do thiếu các chính sách hoặc các hướng dẫn quản lý chứ không phải bởi bản thân các hoạt động. Vì vậy mà việc đánh giá các nhà quản lý bắt đầu xuất hiện.

Vào những năm 1970, kiểm toán quản trị (*Management Audit*), ở giai đoạn này sự quan tâm về quản lý trở nên rất mạnh mẽ. Các trường đại học đều mong muốn có các chương trình đào tạo thạc sỹ quản trị kinh doanh và các nhà quản lý chịu trách nhiệm về mọi hoạt động. Tại các cơ quan, quản lý được coi như một nghề và được giao cho các nhà quản lý chuyên nghiệp. Vì vậy, quản lý các dịch vụ y tế không còn là trách nhiệm của bác sỹ mà được chuyên môn hóa và giao cho các nhà quản lý. Vai trò của các thị trường bị bỏ qua và thay thế bằng các nhà quản lý thành phố. Ở giai đoạn này, để một người được đề bạt và có một vị trí cao hơn thì việc quan trọng nhất là người đó phải có các kỹ năng về quản lý thay vì các kiến thức chuyên môn được đào tạo. Chính vì vai trò của quản lý được đề cao nên trong giai đoạn này kiểm toán quản trị được phát triển để đánh giá và kết luận về hoạt động của các nhà quản lý theo các chuẩn mực quản lý chung được chấp nhận.

Hiệu lực (*Effectiveness*) bắt đầu trở thành chỉ tiêu đánh giá thứ ba, cùng với tính kinh tế và tính hiệu quả. Hiệu lực ở đây được hiểu là việc mang lại lợi nhuận, đầu ra và các kết quả với chất lượng phù hợp, đây là kết quả của tính kinh tế và hiệu quả.

Vào những năm 1980, kiểm toán hiệu quả sử dụng tiền (*Value of Money Audit*). Vào thời kỳ này, các nhà lãnh đạo rất quan tâm đến các chuẩn mực hoạt

động của lĩnh vực công và đã thiết lập các chỉ tiêu cho hầu như mọi thứ. Kiểm toán hiệu quả sử dụng tiền đã nhanh chóng được xây dựng hướng vào đánh giá hiệu quả sử dụng ngân sách và các quá trình quản lý. Các chỉ số để đánh giá hoạt động đã có thể đo lường bởi các con số cố định như tiền, thời gian bỏ ra, và kết quả. Tuy nhiên, các chỉ số mềm có liên quan đến chất lượng của các dịch vụ đã xuất hiện bao gồm: Phù hợp – Dịch vụ được thiết kế để đáp ứng những nhu cầu của người sử dụng và các tổ chức; Nhận thức – Người sử dụng được cung cấp kiến thức về các dịch vụ đang được cung cấp; Sẵn sàng – Dịch vụ luôn sẵn có khi có nhu cầu và có thể sử dụng; Có khả năng tiếp cận – Dịch vụ hiện diện ở vị trí thuận tiện cho người sử dụng; Bao quát – Mọi quan hệ giữa số lượng dịch vụ với nhu cầu và mong đợi của người sử dụng, không quá nhiều, không quá ít; Công bằng – Dịch vụ cung cấp một cách công bằng cho tất cả mọi người sử dụng

Vào những năm 1990, kiểm toán chương trình hoạt động (*Programme Performance Audits*). Ở giai đoạn này, nhiều tổ chức hoạt động trong lĩnh vực công đã chuyển từ phân bổ ngân sách theo bộ phận sang phân bổ ngân sách theo các chương trình hoạt động. Sự thay đổi này hướng vào việc xác định lý do sử dụng tiền thay vì xác định tiền được tiêu vào cái gì. Ở giai đoạn này, tiền công và tiền lương không còn xuất hiện trong ngân sách chương trình hoạt động thay vào đó người ta hướng đến việc xác định tiền được sử dụng vào hoạt động gì để tạo ra kết quả. Các chuẩn mực và các chỉ số để đánh giá kết quả được xác định ngay từ khi bắt đầu chương trình và việc đánh giá (kiểm toán) được thực hiện theo 3 bước. Trước khi chương trình bắt đầu: quyết định liệu các chuẩn mực và các chỉ số của đầu ra có phù hợp, và hệ thống thông tin đã có để thu thập thông tin về hoạt động; Trong quá trình thực hiện chương trình: đánh giá và kết luận mọi việc đã diễn ra thế nào và kiến nghị về các thay đổi; Khi kết thúc chương trình: đánh giá chương trình hoạt động đã đạt kết quả tốt như thế nào.

Mục tiêu của các kết luận của KTHĐ không phải để tìm ra lỗi hay sai phạm để trừng phạt mà để xác định các hoạt động tốt hoặc là những hoạt động có thể tốt hơn nữa, điều này giúp cho việc thiết kế chương trình tốt hơn trong tương lai.

Những năm 2000, kiểm toán hoạt động tri thức tổ chức (*Performance Audit of Organizational Knowledge*). Vào thế kỷ 21, tri thức được xem như là tài sản quan trọng của các doanh nghiệp. Tri thức vô hình, nằm trong mỗi con người, nếu

không được kiểm soát thì rất dễ bị sử dụng sai mục đích hoặc có thể mất đi. Các cuộc kiểm toán quản lý tri thức yêu cầu đánh giá sự tồn tại, sở hữu, sử dụng và duy trì tri thức (thông tin) và đánh giá mức độ tri thức (kỹ năng và kinh nghiệm) của tổ chức ở ba mức độ: Mức độ tổ chức- hiểu biết thông tin chiến lược và quản lý của toàn tổ chức; Mức độ bộ phận- hiểu biết về cách vận hành, tiến trình tại các cấp thực hiện; Mức độ cá nhân- kiến thức và kỹ năng của từng nhân viên.

Các kết luận của kiểm toán hoạt động tri thức tổ chức thường là: tổ chức không có hệ thống để ghi chép thông tin và kinh nghiệm vào dữ liệu tri thức; Không có hệ thống và kiểm soát hiệu quả để duy trì và bảo vệ thông tin; Không xác định được thông tin không sử dụng được hoặc lỗi thời; Có thể cải thiện năng suất trong việc sử dụng thông tin; Bỏ lỡ cơ hội nhượng quyền sử dụng hay bán kinh nghiệm.

Hiện nay, hầu hết các tổ chức lớn đều có các nhà quản lý tri thức (thông tin, kinh nghiệm) là các thành viên chủ chốt của bộ phận quản lý. Trong thập kỷ tiếp theo việc tham gia các chuẩn mực hoạt động quốc tế và việc cập nhật những ứng dụng tốt nhất thông qua internet sẽ làm cho tri thức trở thành chủ đề quan trọng đối với kiểm toán chương trình hoạt động.

Kiểm toán hoạt động, triển vọng phát triển. Kiểm toán hoạt động hiện đang được áp dụng mở rộng trong một số lĩnh vực công và trong chức năng của kiểm toán nội bộ. Mục tiêu của kiểm toán hoạt động là để cung cấp sự đảm bảo độc lập về: Tính kinh tế, hiệu quả, hiệu lực của việc thi hành các chính sách; Sự đáng tin cậy của các chỉ số hoạt động và các báo cáo được công bố; Để xác định các điển hình về hoạt động tốt nhất để làm chuẩn mực.

Trong tương lai, kiểm toán hoạt động ở các lĩnh vực như: Kiểm toán quản lý môi trường; Kiểm toán quản lý năng lượng; Kiểm toán quản trị bảo mật; Kiểm toán quản trị thông tin...có thể trở thành yêu cầu bắt buộc bởi vì các nguồn lực trên đang trở nên có giá trị và dễ bị xâm phạm.

2.2.3. Vai trò của kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện

Kiểm toán hoạt động giúp cho đơn vị kiểm soát đạt được các mục tiêu quản lý và mục tiêu hoạt động đề ra. Một trong những mục tiêu của kiểm toán hoạt động là đánh giá tính hiệu lực trong hoạt động của đơn vị, đây cũng chính là việc đánh giá mức độ thực hiện mục tiêu của đơn vị, phát hiện ra những mặt hạn chế để đơn vị có những thay đổi hợp lý trong quản lý, đảm bảo thực hiện ngày càng tốt hơn mục tiêu đề ra.

Giúp đơn vị thực hiện đúng dẫn quy trình hoạt động, thúc đẩy việc kiểm soát chất lượng công việc và sử dụng tiết kiệm các nguồn lực của đơn vị, kiểm tra đánh giá tính tuân thủ và hiệu quả hoạt động của đơn vị cũng như việc sử dụng các nguồn lực đầu vào một cách tiết kiệm là một trong những nội dung quan trọng của kiểm toán hoạt động. Những hoạt động này của đơn vị thường được thực hiện theo một cách nhìn chủ quan. Khi một kiểm toán viên với một cách nhìn khách quan cùng với việc xây dựng những tiêu chuẩn đánh giá cụ thể, có độ tin cậy cao sẽ tác động tích cực đến hoạt động của đơn vị, góp phần nâng cao chất lượng của việc kiểm soát sử dụng các nguồn lực.

Giúp cho đơn vị hoàn thiện hệ thống kiểm soát nội bộ, nâng cao hiệu quả quản lý. Thông qua việc xây dựng các tiêu chí đánh giá làm căn cứ để hướng dẫn hoạt động của các đơn vị, các bộ phận được kiểm toán hoạt động theo các tiêu chí đã được xây dựng từ đó phát huy được vai trò của hệ thống kiểm soát nội bộ và nâng cao hiệu quả quản lý thông qua việc so sánh đánh giá kết quả đạt được với các tiêu chí để từ đó có những giải pháp hoàn thiện hoạt động.

Giúp cho đơn vị phân tích những khiếm khuyết, những phần việc, bộ phận trọng yếu “có vấn đề”, tìm nguyên nhân để khắc phục. Với đặc tính của kiểm toán là chú ý đến những vấn đề trọng yếu, xem xét rủi ro kiểm toán và lượng hóa những tác động, hạn chế, khiếm khuyết, kiểm toán viên có thể giúp đơn vị thấy rõ những mặt hạn chế, nguyên nhân và những hậu quả của nó cũng như những giải pháp khắc phục, qua đó có thể mang lại những lợi ích to lớn cho đơn vị.

Vai trò quan trọng của kiểm toán hoạt động không chỉ trong việc chỉ ra các tồn tại, nâng cao chất lượng hoạt động, cải thiện tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực mà còn cải thiện chất lượng đầu ra, cải thiện hệ thống kiểm soát nội bộ, nâng cao chất lượng thông tin và nhất là việc tăng cường trách nhiệm giải trình của toàn bộ các đơn vị được kiểm toán.

2.3. Nội dung và tiêu chí kiểm toán hoạt động do KTNB thực hiện

2.3.1. Nội dung kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện

Kiểm toán hoạt động cung cấp thông tin hướng đến các kết quả của hoạt động, đây là quan tâm hàng đầu của lãnh đạo cấp cao trong doanh nghiệp và lãnh đạo các đơn vị/bộ phận được kiểm toán. Điều này có nghĩa là thay vì đề cao các vấn đề về quy trình và kiểm soát nội bộ, nội dung kiểm toán hoạt động hướng trọng tâm

đến các kết quả hoạt động và đánh giá tác động của các kết quả kiểm toán trên các khía cạnh về kinh tế, hiệu quả, hiệu lực. Với các trọng tâm khác nhau phụ thuộc vào mục tiêu cụ thể của từng cuộc kiểm toán và cách tiếp cận kiểm toán là kiểm toán hoạt động trực tiếp (Auditing performance directly) hoặc kiểm toán hệ thống kiểm soát (Auditing control systems) mà nội dung từng cuộc kiểm toán sẽ khác nhau.

Thứ nhất, kiểm toán hoạt động trực tiếp: nội dung hướng trọng tâm trực tiếp vào kết quả hoạt động và quan tâm đến các vấn đề đầu vào, đầu ra, kết quả và tác động. Kiểm toán hoạt động trực tiếp thường thích hợp với những hoạt động có tiêu chí phù hợp để đo lường số lượng, chất lượng và chi phí của yếu tố đầu vào, đầu ra, kết quả và tác động. Khi kết quả được xác định là chưa thỏa mãn yêu cầu đề ra thì quy trình và hệ thống kiểm soát sẽ được đánh giá để xác định các nguyên nhân có liên quan.

Thứ hai, kiểm toán hệ thống kiểm soát: được thiết kế để xác định liệu lãnh đạo cấp cao và các đơn vị được kiểm toán có xây dựng quy định, quy trình và tuân thủ hệ thống quản lý và giám sát để đạt được các mục tiêu về tính kinh tế, hiệu quả, hiệu lực.

Các lĩnh vực kiểm toán hoạt động có thể thực hiện thường rất rộng lớn, kiểm toán hoạt động có thể được thực hiện ở lĩnh vực công, lĩnh vực tư nhân, trong từng lĩnh vực thì kiểm toán hoạt động có thể hướng tới các hoạt động cụ thể. Nội dung cụ thể của mỗi cuộc KTHĐ tùy thuộc vào đối tượng, mục đích của cuộc kiểm toán và vào phương pháp tiếp cận kiểm toán hoạt động trực tiếp hay hướng tiếp cận kiểm toán hệ thống kiểm soát, song một cách chung nhất các nội dung mà KTHĐ chú trọng hướng tới là kiểm toán kinh tế, hiệu quả, hiệu lực chính vì vậy mà kiểm toán hoạt động còn được gọi là kiểm toán “3Es”.

2.3.1.1. Kiểm toán tính kinh tế

Kinh tế (tiết kiệm) được định nghĩa là việc doanh nghiệp đạt được các mục tiêu đề ra với chi phí thấp. Kinh tế có thể được hiểu là việc doanh nghiệp hay hoạt động có thể giảm được các loại chi phí đầu vào đáng kể đối với một kết quả hay sản phẩm nhất định. Kiểm toán kinh tế thường quan tâm đến việc liệu các yếu tố đầu vào với chi phí thấp hơn, phù hợp nhất đã được lựa chọn để đạt được các mục tiêu đề ra. Kiểm toán tính kinh tế thường xem xét các nội dung như sau:

- Liệu đơn vị được kiểm toán có mua được các yếu tố đầu vào có chất lượng, chủng loại phù hợp với chi phí thấp nhất;

- Liệu đơn vị được kiểm toán có quản lý các nguồn lực nhằm tối thiểu hóa chi phí;

- Liệu có sự can thiệp nào được đưa ra hoặc thực hiện theo cách khác để đạt được kết quả với chi phí thấp hơn.

Các phát hiện của kiểm toán kinh tế thường là các vấn đề sau:

- Sử dụng nguồn lực không cần thiết để đạt được kết quả hay sản phẩm mong đợi;

- Có thể mua được các yếu tố đầu vào với chi phí thấp hơn;

- Chất lượng đầu vào vượt quá yêu cầu, dẫn đến phải trả nhiều tiền hơn để có yếu tố đầu vào chất lượng cao hơn mong đợi để đạt được sản phẩm, kết quả theo yêu cầu.

Kiểm toán kinh tế thường hướng kiểm toán viên tới việc đánh giá quy trình và các quyết định quản lý nội bộ của đơn vị được kiểm toán như quy trình sản xuất hàng hóa, quy trình làm việc, quy trình cung cấp dịch vụ. Kiểm toán viên đánh giá liệu quy trình sản xuất hiện tại có giúp đạt được giá trị tốt nhất không.

2.3.1.2. Kiểm toán tính hiệu quả

Hiệu quả được định nghĩa là việc sử dụng các nguồn lực sẵn có để tối đa hóa đầu ra hoặc kết quả. Vấn đề hiệu quả được xem xét khi đơn vị hoặc các tác động có thể tăng số lượng hoặc chất lượng đầu ra hay kết quả mà không phải sử dụng thêm nguồn lực.

Kiểm toán hiệu quả thường xem xét các nội dung về việc đánh giá liệu có tồn tại mối quan hệ tốt nhất giữa nguồn lực sử dụng với kết quả hoặc sản phẩm được sản xuất. Hiệu quả có mối liên hệ gần với năng suất và câu hỏi đặt ra là liệu với mức độ nguồn lực sẵn có thì sản phẩm hoặc kết quả có được tối đa về mặt số lượng, chất lượng và thời gian. Kiểm toán hiệu quả xem xét các nội dung như sau:

- Liệu sản phẩm và dịch vụ có được sản xuất với chi phí tối ưu;

- Liệu có tồn tại sự chồng chéo không cần thiết.

Các phát hiện của kiểm toán hiệu quả thường là về các vấn đề như sau:

- Nguồn lực sử dụng không tạo ra sản phẩm mong đợi

- Không tối đa được các chỉ số đầu vào/đầu ra (chỉ số hiệu quả lao động thấp)

- Thực hiện các chỉ đạo chậm chễ

- Xác định và kiểm soát sai các yếu tố bên ngoài (ví dụ chi phí đơn vị của các doanh nghiệp khác đang giảm)

Mục tiêu kiểm toán hiệu quả dựa trên việc xem xét sản phẩm đầu ra được kiểm toán viên đánh giá trong quy trình đơn vị sản xuất sản phẩm từ các yếu tố đầu vào. Việc đánh giá có thể bao gồm việc tính toán chi phí đơn vị của sản phẩm được sản xuất ra hoặc chỉ số hiệu quả lao động và sự so sánh với các tiêu chí được chấp nhận của các đơn vị tương tự, của kỳ trước hoặc các chuẩn mực mà đơn vị được kiểm toán đang sử dụng.

2.3.1.2. Kiểm toán tính hiệu lực

Hiệu lực (hiệu năng, hữu hiệu) được xem xét khi doanh nghiệp hoặc các hoạt động không tạo ra được sản phẩm, kết quả, tác động tích cực như mong đợi (các mục tiêu đề ra).

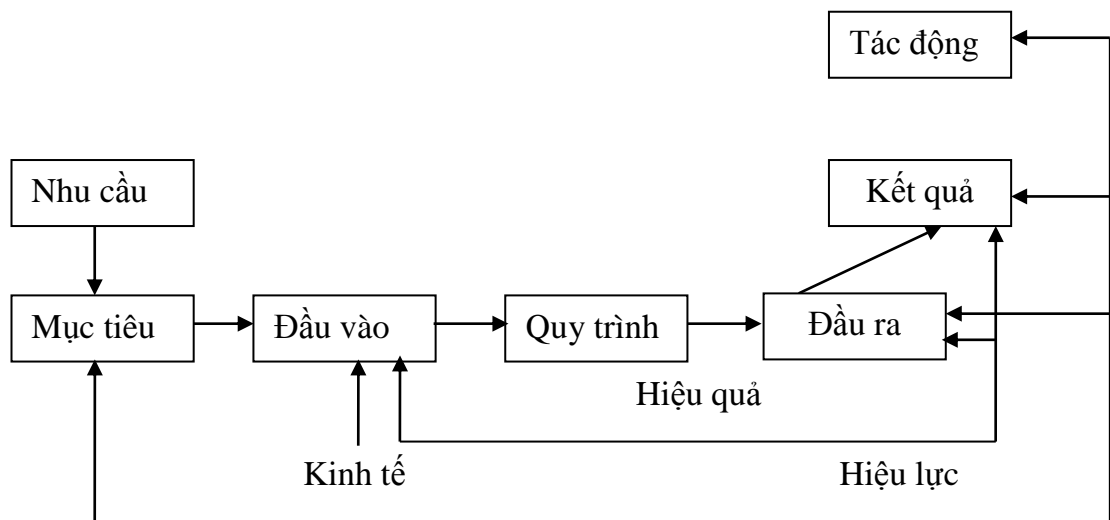
Kiểm toán hiệu lực thường xem xét các nội dung về việc đo lường các mục tiêu đạt được

- *Các mục tiêu hoạt động*: kiểm toán đánh giá các sản phẩm vượt kế hoạch được sản xuất ra;
- *Các mục tiêu quản lý*: kiểm toán đánh giá liệu các chỉ đạo có rõ ràng và mang lại kết quả tốt;
- *Các mục tiêu tổng thể*: đánh giá tác động vượt ra khỏi phạm vi của đơn vị được kiểm toán và xem xét để đo lường tác động do ảnh hưởng của yếu tố bên ngoài.

Các phát hiện của kiểm toán hiệu lực thường bao gồm các vấn đề sau:

- *Lỗi chính sách* (chính sách sai) do đánh giá không đầy đủ các nhu cầu, các mục tiêu không rõ ràng, không liên quan, thực hiện không khả thi...
- *Lỗi quản lý* (quản lý sai) dẫn đến không đạt được mục tiêu, quản lý không ưu tiên việc đạt được các mục tiêu.

Kiểm toán hiệu lực thường hướng trọng tâm vào sản phẩm, kết quả hay các tác động. Việc đánh giá tác động thường khá khó khăn tuy nhiên việc đánh giá kết quả thường dễ dàng hơn.



Nguồn: European Court of Auditors, 2015 [51]

Hình 2.2. Mối quan hệ giữa kinh tế, hiệu quả, hiệu lực

2.3.2. Tiêu chí kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện

Trong kiểm toán hoạt động cần có những mức xác định hoặc những quy tắc cụ thể làm thước đo và điều chỉnh hoạt động hướng tới tiết kiệm tối ưu nguồn lực và tuân thủ các quy trình cụ thể phản ánh các thuộc tính xác định của từng loại hoạt động. Mỗi thuộc tính này cần được cụ thể qua chỉ tiêu hay quy tắc gọi chung là tiêu chí.

Tiêu chí kiểm toán là các chuẩn mực hợp lý và có khả năng đạt được về hoạt động mà thông qua đó tính kinh tế, hiệu quả, hiệu lực của hoạt động được đánh giá [70]. Tiêu chí phản ánh mô hình quy chuẩn để xem xét hoạt động được kiểm toán. Tiêu chí thể hiện hoạt động được thực hiện tốt nhất hoặc tốt, một mong đợi hợp lý và có căn cứ về “hoạt động mong đợi là gì”

Kết quả kiểm toán được đưa ra khi dùng tiêu chí đánh giá để so sánh với những hoạt động diễn ra trong thực tế. Đáp ứng hoặc vượt tiêu chí có thể chỉ ra “hoạt động được thực hiện tốt”, ngược lại không đạt tiêu chí chỉ ra rằng hoạt động cần được cải thiện.

Tiêu chí kiểm toán được xác định để đưa ra định hướng để đánh giá (giúp KTVNB trả lời các câu hỏi như “ở lĩnh vực nào có khả năng đánh giá thái độ thực sự?” “Điều gì được yêu cầu hoặc mong đợi?” “Kết quả nào có thể đạt được và bằng cách nào? bằng chương trình nào?”) Tiêu chí kiểm toán là những chuẩn mực được sử dụng để quyết định liệu một hoạt động có đáp ứng hay vượt mong đợi.

2.3.2.1. Các đặc điểm của tiêu chí kiểm toán hoạt động do KTVNB thực hiện

Kiểm toán viên phải phân loại các tiêu chí phù hợp đã được xác định để có thể đánh giá các hoạt động, chủ đề kiểm toán và đạt được mục tiêu kiểm toán.

Đặc điểm của tiêu chí phù hợp bao gồm: Đáng tin cậy (reliability); Khách quan (Objectivity); Hữu ích (Usefulness); Có thể so sánh (Comparability); Toàn diện (Completeness); Có thể chấp nhận (Acceptability).

Kiểm toán viên cũng có thể xem xét các đặc điểm để quyết định sự phù hợp của tiêu chí: Có liên quan; Rõ ràng/Dễ hiểu [71]

Thứ nhất, tính đáng tin cậy. Sử dụng các tiêu chí đáng tin cậy giúp cho các KTVNB khác nhau đưa ra kết luận nhất quán trong cùng hoàn cảnh. Ví dụ: tiêu chí “*hàng hóa và dịch vụ chỉ được quyết định mua sau khi có sự đánh giá khách quan về hầu hết các nhà cung cấp tiềm năng*” được coi là đáng tin cậy nếu các kiểm toán viên nội bộ khác có thể quyết định tiêu chí này là tiêu chuẩn mà thông qua đó doanh nghiệp có thể mua được hàng hóa và dịch vụ.

Thứ hai, tính khách quan. Tiêu chí khách quan có nghĩa là các tiêu chí không bị nghiêng về phía kiểm toán viên hay nhà quản lý. Kiểm toán viên nội bộ cần đánh giá tất cả các tiêu chí kiểm toán với một sự phân tích cân trọng để đưa ra ý kiến bởi vì các tiêu chí phải được xây dựng độc lập. Tiêu chí “*hàng hóa và dịch vụ chỉ được quyết định mua sau khi có các đánh giá khách quan về hầu hết các nhà cung cấp tiềm năng*” là tiêu chí có tính khách quan bởi vì nó dựa trên nguyên lý kinh doanh được chấp nhận rộng rãi được áp dụng cho bất cứ hoạt động mua hàng nào nơi có sự tồn tại của thị trường cạnh tranh.

Thứ ba, tính hữu ích. Tiêu chí hữu ích làm cho những kết quả và kết luận kiểm toán đáp ứng được nhu cầu thông tin của người sử dụng. Tiêu chí “*hàng hóa và dịch vụ chỉ được quyết định mua sau khi có sự đánh giá khách quan về hầu hết các nhà cung cấp tiềm năng*” có thể không hữu ích nếu đơn vị/bộ phận được kiểm toán yêu cầu cuộc kiểm toán hoạt động để đánh giá hiệu lực quản trị nội bộ và hiệu năng quản lý quy trình giám sát hợp đồng mua hàng chứ không phải kiểm toán quy trình mua hàng.

Thứ tư, tính có thể so sánh. Có thể so sánh thể hiện sự nhất quán với các tiêu chí được sử dụng trong cuộc kiểm toán hoạt động ở các đơn vị có hoạt động tương tự hoặc các cuộc kiểm toán hoạt động tương tự và nhất quán với các tiêu chí được

sử dụng trong cuộc kiểm toán ở đơn vị trước đó. Tiêu chí “*hàng hóa và dịch vụ chỉ được quyết định mua sau khi có sự đánh giá khách quan hầu hết các nhà cung cấp tiềm năng*” được ban hành thông qua các luật để giám sát các doanh nghiệp nhà nước cũng như các hoạt động mua hàng hóa dịch vụ của các đơn vị/bộ phận trong tổ chức. Vì vậy, tiêu chí có thể coi là đáp ứng được đặc điểm có thể so sánh.

Thứ năm, tính toàn diện. Toàn diện đề cập việc xây dựng tất cả các tiêu chí quan trọng phải phù hợp để đánh giá hoạt động trong các trường hợp. Để đảm bảo rằng các tiêu chí được xây dựng để đánh giá tất cả các khía cạnh quan trọng của hoạt động trong phạm vi của cuộc kiểm toán, KTVNB phải xem xét mỗi khía cạnh quan trọng của hoạt động liên hệ chúng với mỗi khía cạnh của phạm vi kiểm toán.

Kiểm toán viên nội bộ phải xem xét lần lượt từng khía cạnh quan trọng, để đảm bảo rằng họ đã xác định tiêu chí cần thiết cho mỗi khía cạnh của hoạt động, cho mỗi yếu tố hoạt động trong phạm vi kiểm toán.

Thứ sáu, tính có thể chấp nhận. Tiêu chí có thể chấp nhận là tiêu chí mà đơn vị được kiểm toán, tổ chức làm luật, truyền thông và cộng đồng có thể đồng ý. Tiêu chí có thể chấp nhận nhất là các tiêu chí mà đơn vị/bộ phận được kiểm toán đã xác nhận (bởi vì đơn vị được kiểm toán không thể tranh luận rằng họ có những chính sách nội bộ và các quy trình không được tuân thủ)

Thứ bảy, tính có liên quan. Tiêu chí có liên quan kết nối mục tiêu kiểm toán với mục tiêu hoạt động trong phạm vi của cuộc kiểm toán. Nếu kiểm toán viên nội bộ đang xây dựng tiêu chí để đánh giá hiệu lực của một hoạt động thì việc đưa các yếu tố về chi phí và tiết kiệm vào các tiêu chí này là không liên quan.

Thứ tám, tính Rõ ràng/ Dễ hiểu. Rõ ràng nghĩa là tiêu chí phải được thiết lập không mơ hồ và không bị phụ thuộc vào các cách hiểu quá khác nhau. Nếu một tiêu chí được hiểu theo nhiều cách thì khả năng cùng một tiêu chí nhưng được nhà quản lý và kiểm toán viên hiểu theo các cách khác nhau. Cũng có khả năng các thành viên đoàn kiểm toán đưa ra kết quả dựa trên tiêu chí này sẽ nhìn nhận vấn đề theo cách khác với trưởng đoàn kiểm toán, vì vậy trưởng đoàn kiểm toán sẽ không có cuộc kiểm toán mà họ mong đợi.

Bảng 2.2. Các tiêu chí KTHĐ dựa trên mục tiêu của doanh nghiệp

CÁC MỤC TIÊU HOẠT ĐỘNG CỦA DOANH NGHIỆP			
Đầu vào Kinh tế	Hoạt động Hiệu quả	Đầu ra Hiệu quả	Kết quả Hiệu lực
Tài chính Số lượng, thời gian Hiện vật: Số lượng, chất lượng Thời gian, giá cả	Năng suất Chi phí đơn vị Các chỉ số hoạt động	Số lượng Chất lượng: Sản phẩm, dịch vụ Thời gian Giá/chi phí	Nhiệm vụ và kết quả Đạt mục tiêu Chỉ số tài chính Chi phí – lợi nhuận Chi phí – Hiệu lực
CÁC MỤC TIÊU HOẠT ĐỘNG CHUNG			
←————— Tuân thủ luật và quy định —————→			
←————— Nguồn lực – An toàn – Cơ sở —————→			
←————— Sự cải thiện liên tục —————→			
←————— Tin cậy, giá trị, thông tin sẵn sàng —————→			
←————— Những giá trị nổi bật —————→			
←————— Sự hài lòng của khách hàng và cổ đông —————→			

(Nguồn: ISSAI, 2003) [71]

2.3.2.2. Hệ thống tiêu chí đánh giá trong kiểm toán hoạt động*Nhóm tiêu chí kiểm toán tính kinh tế (Economy)*

Tính kinh tế có thể định nghĩa là “tối thiểu hoá chi phí sử dụng các nguồn lực đầu vào (con người, thời gian, tài chính...) nhưng vẫn đảm bảo đạt được kết quả đầu ra có chất lượng phù hợp”.

Như vậy, nội dung của tính kinh tế nhấn mạnh đến yếu tố đầu vào, tức là việc có được tất cả các nguồn lực để sử dụng hoặc cần đến. Khi kiểm toán tính kinh tế, kiểm toán viên cố gắng xem các nguồn lực có được đó có đúng số lượng, đúng địa điểm, đúng thời gian, đúng chủng loại và đúng giá cả hay không. Cụ thể hơn là kiểm toán viên xem đơn vị có khả năng giảm thấp hơn việc chi tiêu so với quy định nhưng vẫn đạt được nguồn lực đầu ra như mong muốn hay không? Hoặc khi đơn vị đã có những nguồn lực đó rồi, còn có cách lựa chọn nào khác để giảm được chi phí thấp hơn so với hiện tại không? Nếu không còn cách nào khác chứng tỏ rằng đơn vị đã thật sự tiết kiệm chi phí khi mua sắm các nguồn lực đó.

Khi xây dựng tiêu chí về tính kinh tế, kiểm toán viên có thể sử dụng các định mức chi phí cho các hoạt động, căn cứ vào định mức chi phí để đánh giá mức độ hiệu

quả của các hoạt động. Nội dung về nhóm tiêu chí đánh giá tính kinh tế được tóm tắt trong bảng 2.3

Bảng 2.3. Nhóm tiêu chí kiểm toán kinh tế

Tiêu chí kiểm toán tính kinh tế				
Hoạt động	Chi phí thực tế	Định mức	Mức tiết kiệm tuyệt đối	Mức tiết kiệm tương đối (%)

Ngoài việc sử dụng tiêu chí sẵn có là các định mức chi phí của đơn vị, KTVNB có thể xây dựng các tiêu chí đánh giá tính kinh tế dựa trên các câu hỏi: Liệu đó đã là chi phí hoạt động thấp nhất hay chưa? Liệu có thể giảm chi phí thêm nữa mà vẫn đảm bảo chất lượng?

Nhóm tiêu chí kiểm toán tính hiệu quả (Efficiency)

Tính hiệu quả được hiểu là việc sử dụng tối thiểu các nguồn lực nhưng vẫn đảm bảo đạt được các mục tiêu của đơn vị. Có nghĩa là kết quả được tạo ra nhiều hơn so với mục tiêu, mục đích hoặc kế hoạch nhưng vẫn sử dụng đúng nguồn lực đã được xác định, hoặc kết quả tạo ra đúng như mục tiêu, mục đích hoặc kế hoạch nhưng nguồn lực sử dụng lại ít đi. Nói cách khác tính hiệu quả nhằm hướng đến việc cải tiến hoạt động để giảm giá thành hoặc giảm được nguồn lực sử dụng trên một đơn vị kết quả tạo ra. Như vậy, tính hiệu quả liên quan mật thiết giữa “yếu tố đầu vào” và “kết quả đầu ra” và nó được thể hiện qua chỉ tiêu năng suất đạt được. Năng suất là tỷ số giữa số lượng kết quả tạo ra (sản phẩm hoặc dịch vụ) được chấp nhận với lượng yếu tố đầu vào (các nguồn lực) được sử dụng để tạo ra chúng.

Rõ ràng tính hiệu quả là một khái niệm tương đối vì nó được đo lường bằng cách so sánh giữa năng suất với các chỉ tiêu, mục đích hoặc tiêu chuẩn được mong đợi.

Ngoài các nhóm tiêu chí đánh giá hiệu quả cho từng hoạt động, KTVNB cũng cần sử dụng các tiêu chí đánh giá hiệu quả kinh doanh của đơn vị được kiểm toán dựa trên các thông tin trên báo cáo tài chính. Các tiêu chí để đánh giá hiệu quả hoạt động kinh doanh có thể là các chỉ tiêu hiệu quả tài chính trong quá khứ, chỉ tiêu bình quân của ngành, hoặc chỉ tiêu kế hoạch do đơn vị đưa ra. So sánh các chỉ tiêu hiệu quả hoạt động kinh doanh thực tế với tiêu chí đã được xác định (quá khứ, trung bình ngành, kế hoạch) có thể đưa ra những kết luận đánh giá chung về hiệu quả hoạt động kinh doanh của toàn tập đoàn và từng đơn vị thành viên.

Một số chỉ tiêu đánh giá kết quả hoạt động kinh doanh có thể sử dụng:

$$\begin{aligned} \text{Kỳ thu tiền bình quân} &= \frac{\text{Số dư khoản phải thu khách hàng}}{\text{Doanh thu bán chịu bq 1 ngày (Vbp)}} \\ \text{Tỷ suất sinh lợi trên doanh thu} &= \frac{\text{Lợi nhuận}}{\text{Doanh thu thuần}} \\ \text{Tỷ suất sinh lợi trên vốn chủ sở hữu} &= \frac{\text{Lợi nhuận}}{\text{Vốn chủ sở hữu BQ}} \end{aligned}$$

Tiếp theo cần xác định các tiêu chí đánh giá hiệu quả cho từng hoạt động cụ thể. Từ khái niệm hiệu quả có thể thấy tiêu chí đánh giá hiệu quả chính là sức sản xuất (hiểu rộng ra là sức hoạt động) và sức sinh lời (dùng cho doanh nghiệp). Do đó, phân hệ tiêu chí này chủ yếu gồm các chỉ tiêu (lượng hóa trên cơ sở nội dung xác định) bao gồm:

Thứ nhất, nhóm các chỉ tiêu về sức sản xuất bao gồm: sức sản xuất của chi phí; sức sản xuất của lao động; sức sản xuất của tài sản cố định.

Bảng 2.4. Nhóm tiêu chí đánh giá sức sản xuất

Nhóm tiêu chí về sức sản xuất		
Sức sản xuất của chi phí	Sức sản xuất của lao động	Sức sản xuất của TSCĐ
Sức sản xuất chi phí tiền lương	Sức sản xuất của lao động nói chung	Sức sản xuất tài sản cố định nói chung
Sức sản xuất của chi phí tài sản cố định	Sức sản xuất của lao động trực tiếp	Sức sản xuất của tài sản cố định đầu tư tăng thêm (đầu tư mới hoặc đầu tư bổ sung)
Sức sản xuất chi phí nguyên liệu, vật liệu		

(Nguồn: Nguyễn Quang Quỳnh, 2009 [20])

Thứ hai, nhóm các tiêu chí về sức sinh lợi bao gồm: sức sinh lợi của chi phí; sức sinh lợi của lao động; sức sinh lợi của TSCĐ.

Nhóm tiêu chí kiểm toán tính hiệu lực (Effectiveness)

Hiệu lực (Effectiveness) được xác định như là một khái niệm hướng đến cái cuối cùng là đánh giá mức độ thực hiện các mục tiêu, mục đích đã được định trước cho một hoạt động hoặc một chương trình đã được thực hiện (đạt được kết quả thoả đáng từ việc sử dụng các nguồn lực và các hoạt động của tổ chức). Vì vậy, điểm quan trọng trong kiểm toán hiệu lực là phải xem xét giữa kết quả mong đợi trong kế hoạch với kết quả thực tế qua hoạt động.

Bảng 2.5. Nhóm tiêu chí đánh giá sức sinh lợi

Nhóm tiêu chí về sức sinh lợi		
Sức sinh lợi chi phí	Sức sinh lợi của lao động	Sức sinh lợi của TSCĐ
Sức sinh lợi của chi phí tiền lương Sức sinh lợi của chi phí về tài sản cố định Sức sinh lợi của chi phí NVL (giá trị hoặc hiện vật)	Sức sinh lợi của một lao động nói chung Sức sinh lợi của lao động trực tiếp	Sức sinh lợi của TSCĐ nói chung Sức sinh lợi của TSCĐ trực tiếp sản xuất; Sức sinh lợi của TSCĐ mới tăng (đầu tư mới hoặc đầu tư bổ sung)

(Nguồn: Nguyễn Quang Quỳnh, 2009 [20])

Mặc dù quan điểm cho rằng trọng tâm của kiểm toán hiệu lực là đánh giá việc hoàn thành mục tiêu được chấp nhận phổ biến nhất, tuy nhiên KTVNB vẫn có thể sẽ gặp phải những rắc rối và khó khăn xung quanh vấn đề này do một số nguyên nhân:

Thứ nhất, các mục tiêu thường xác định không rõ ràng, phức tạp, thay đổi và đôi khi lại mâu thuẫn với nhau.

Thứ hai, việc xác định mức độ hoàn thành và đơn vị dùng để đo lường mức độ hoàn thành thường không rõ ràng.

Thứ ba, nhiều kỹ thuật hoặc chiến lược thực hiện tuy khác nhau nhưng đôi khi lại cho ra kết quả giống nhau. (Những hoàn cảnh và điều kiện làm căn cứ để xây dựng mục tiêu thường là ý thích của nhà lãnh đạo mà không có sự tham gia của công chúng).

Tóm lại, hiệu lực được nhìn nhận như thế nào phụ thuộc vào người đang nghiên cứu. Công chúng, các cơ quan của chính phủ, nhà lãnh đạo của đơn vị được kiểm toán có thể có những quan điểm khác nhau. Mỗi quan điểm đó đều có sự hợp lý trong bối cảnh riêng của nó. Các tiêu chí kiểm toán hiệu lực được xây dựng để đánh giá hoạt động quản lý nhằm đạt được mục tiêu đề ra.

Việc đánh giá hiệu lực quản lý chính là hướng đến đánh giá tác động của các quy trình và cách thức điều hành (kể cả hệ thống thông tin) đã và đang áp dụng để mang lại kết quả hoạt động. Đây là một công việc khó khăn do tính trừu tượng và phong phú của đối tượng đánh giá.

Tiêu chí đánh giá hiệu lực quản lý được đánh giá trên các mức độ: Tốt, khá, trung bình, kém.

Bảng 2.6. Nhóm tiêu chí đánh giá hiệu lực quản trị nội bộ

Tiêu chí đánh giá hiệu lực quản trị nội bộ		
Mức hiệu lực của quá trình điều hành.	Mức “kiểm soát được” qua hệ thống thông tin.	Mức toàn dụng của thông tin cho quyết định quản lý.

(Nguồn: Nguyễn Quang Quỳnh, 2009 [20])

Để cụ thể hóa các tiêu chí đánh giá hiệu lực quản trị nội bộ, cần có các tiêu chí trung gian để đánh giá cụ thể từng tiêu chí tổng quát gồm: tiêu chí đánh giá mức hiệu lực của quá trình điều hành; tiêu chí đánh giá mức “kiểm soát được” của hệ thống thông tin và tiêu chí đánh giá mức toàn dụng của thông tin cho quyết định quản lý.

Bảng 2.7. Nhóm tiêu chí đánh giá mức hiệu lực của quá trình điều hành

Tiêu chí đánh giá mức hiệu lực của quá trình điều hành		
Mức sát thực, rõ ràng của các mục tiêu hoạt động.	Mức cụ thể, thiết thực của cơ chế điều hành (cơ cấu, phương pháp, trình tự).	Mức tuân thủ các nguyên tắc cơ bản của kiểm soát tổ chức (phân công – phân nhiệm, ủy quyền và phê chuẩn, bắt kiêm nhiệm).

(Nguồn: Nguyễn Quang Quỳnh, 2009) [20]

Bảng 2.8. Nhóm tiêu chí đánh giá mức “kiểm soát được” qua hệ thống thông tin

Tiêu chí đánh giá mức “kiểm soát được” qua hệ thống thông tin		
Mức kiểm soát được qua hệ thống chứng từ.	Mức kiểm soát được qua hệ thống sổ chi tiết.	Mức kiểm soát được qua hệ thống sổ tổng hợp và báo cáo quản trị.

(Nguồn: Nguyễn Quang Quỳnh, 2009) [20]

Bảng 2.9. Tiêu chí đánh giá mức toàn dụng của thông tin cho quyết định quản lý

Tiêu chí đánh giá mức toàn dụng của thông tin cho quyết định quản lý		
Mức toàn dụng của thông tin cập nhật qua chứng từ	Mức toàn dụng của thông tin tuần kì qua sổ chi tiết.	Mức toàn dụng của thông tin định kỳ qua sổ tổng hợp và báo cáo quản trị cùng các bảng khai tài chính.

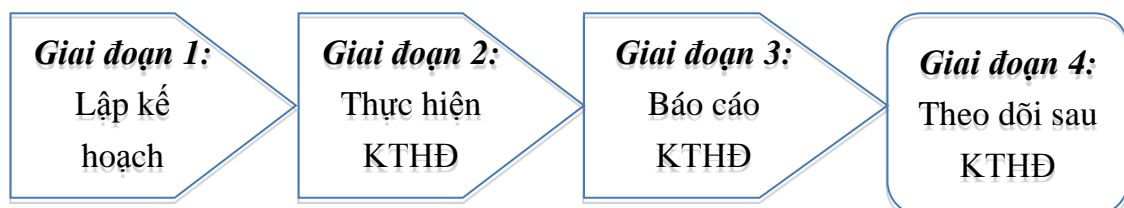
(Nguồn: Nguyễn Quang Quỳnh, 2009) [20]

Ngoài ra, hiệu lực quản lý còn được xem xét trên các khía cạnh: Mức đảm bảo nguồn lực và mức phù hợp giữa các kết quả (trong cả hiện tại lẫn tương lai) so với mức đặt ra trong mục tiêu kinh doanh hoặc mục tiêu hoạt động khác. Do vậy, chính mức đặt ra trong mục tiêu đã là tiêu chuẩn đánh giá hiệu năng quản lý (đặc biệt với phương thức quản lý thông qua mục tiêu -MBO). Trong trường hợp mục tiêu không có tiêu chuẩn rõ ràng có thể tham khảo tiêu chuẩn của các đơn vị tiên tiến cùng loại và có điều kiện hoạt động tương tự hoặc tham khảo mức đạt được ở kì trước cùng yêu cầu và điều kiện mới trong kì này. Cách thức xây dựng tiêu chí đánh giá này cũng dựa vào bản chất, nội dung của khái niệm hiệu năng. Theo đó tiêu chí đánh giá hiệu năng có thể phân thành hai loại: Mức đảm bảo nguồn lực và; Mức phù hợp giữa kết quả đạt được với mục tiêu.

2.4. Quy trình kiểm toán hoạt động trong quy trình kiểm toán nội bộ

Trước hết, phải khẳng định kiểm toán hoạt động là một loại hình kiểm toán, vì vậy cho dù được thực hiện bởi chủ thể là kiểm toán Nhà nước, kiểm toán độc lập hay kiểm toán nội bộ thì quy trình chung đều giống nhau, tuy nhiên công việc cụ thể trong từng giai đoạn có sự khác nhau do mục tiêu của các loại hình kiểm toán và mục tiêu của chủ thể kiểm toán là khác nhau. Bên cạnh đó, quan điểm về về kiểm toán nội bộ hiện đại do viện kiểm toán nội bộ đưa ra trong định nghĩa mới về kiểm toán nội bộ thì kiểm toán nội bộ hiện đại hướng nội dung chủ yếu vào loại hình kiểm toán hoạt động với vai trò chủ yếu là làm gia tăng giá trị cho đơn vị được kiểm toán thông qua việc giúp giảm thiểu khả năng xảy ra rủi ro, tăng khả năng đạt được mục tiêu của doanh nghiệp, và xác định các hoạt động đã được cải thiện.

Theo viện kiểm toán nội bộ (the IIA - the Institute of Internal Auditors) quy trình kiểm toán hoạt động trong quy trình kiểm toán nội bộ gồm các giai đoạn chủ yếu: (1) lập kế hoạch kiểm toán hoạt động; (2) thực hiện kiểm toán hoạt động; (3) báo cáo kiểm toán hoạt động; (4) theo dõi thực hiện các kiến nghị KTHĐ.



(Nguồn: IPPF, 2009) [68]

Hình 2.3. Quy trình kiểm toán hoạt động trong quy trình kiểm toán nội bộ

2.4.1. Lập kế hoạch kiểm toán hoạt động

Theo khung thực hành nghề nghiệp quốc tế về lập kế hoạch (IPPF, 2200): “Trường bộ phận kiểm toán nội bộ phải thiết lập các kế hoạch dựa trên các vấn đề rủi ro để quyết định thứ tự ưu tiên cho các hoạt động kiểm toán nội bộ, thống nhất với các mục tiêu của doanh nghiệp”[68].

Trường bộ phận kiểm toán nội bộ phải chịu trách nhiệm về việc xây dựng kế hoạch kiểm toán dựa trên các rủi ro. Trường bộ phận kiểm toán nội bộ phải xem xét các vấn đề rủi ro trong quản lý của doanh nghiệp, bao gồm cả việc sử dụng các mức độ rủi ro mong muốn được nhà quản lý thiết lập đối với các hoạt động hay các bộ phận khác nhau của doanh nghiệp. Nếu không có các hướng dẫn này thì trường bộ phận kiểm toán phải sử dụng những đánh giá của cá nhân họ về rủi ro sau khi trao đổi với trường các bộ phận hoặc ban lãnh đạo.

2.4.1.1. Lập kế hoạch kiểm toán hoạt động chiến lược

Để quyết định sẽ thực hiện cuộc kiểm toán nào, bộ phận kiểm toán cần xác định thứ tự ưu tiên các chủ đề kiểm toán. Các cuộc kiểm toán được xác định là có đủ sự ưu tiên để nhận được nguồn lực phân bổ sẽ được báo cáo trong kế hoạch kiểm toán chiến lược (Strategic Audit Plan - SAP). Kế hoạch kiểm toán chiến lược có nhiều cách gọi khác nhau, tuy nhiên theo cách hiểu chung nhất “*kế hoạch kiểm toán chiến lược là kế hoạch để thực hiện một số cuộc kiểm toán cụ thể trong một giai đoạn*”[70]. Thông thường, kế hoạch chiến lược được lập trong vòng 3 năm, tuy nhiên cũng có kế hoạch chiến lược được lập để thực hiện trong 2 năm hoặc được thực hiện trên 5 năm tùy thuộc vào bộ phận kiểm toán.

2.4.1.2. Lập kế hoạch kiểm toán hoạt động cụ thể

Theo khung thực hành nghề nghiệp quốc tế (IPPF, 2200) “kiểm toán viên phải lập kế hoạch cho từng cuộc kiểm toán cụ thể, kế hoạch bao gồm các mục tiêu của cuộc kiểm toán, phạm vi, thời gian và nguồn lực phân bổ cho cuộc kiểm toán”[68]

Kế hoạch kiểm toán là tài liệu quan trọng để bộ phận kiểm toán kiểm soát và giám sát các cuộc kiểm toán, trước khi thực hiện cuộc kiểm toán hoạt động việc quan trọng cần làm là phải xác định mục tiêu kiểm toán, phạm vi kiểm toán và phương pháp để đạt được các mục tiêu.

Mục tiêu đầu tiên của một cuộc kiểm toán hoạt động là để đảm bảo các hoạt động được quản lý tiết kiệm, hiệu quả và theo đúng các quy định và chính sách nội bộ của đơn vị, của tập đoàn và của Nhà nước.

Mục tiêu kiểm toán hoạt động gồm hai phần: (1) Hoạt động nào sẽ được soát xét và; (2) Tiêu chí nào sẽ được sử dụng để làm tiêu chuẩn.

Cấu trúc của một mục tiêu kiểm toán hoạt động sẽ là: Đánh giá/xác định/ tìm hiểu/báo cáo liệu một hoạt động/chương trình/bộ phận cụ thể đang được quản lý để đạt được kết quả tốt nhất về mặt kinh tế/hiệu quả/ hiệu năng/trung thực nhằm báo cáo/đảm bảo về tài sản hay thông tin.

Mục tiêu kiểm toán phải được thiết lập một cách rõ ràng. Mục tiêu nhằm cung cấp định hướng cho kiểm toán viên và điều chỉnh mục đích của cuộc kiểm toán. Tất cả các kết luận kiểm toán được đưa ra phải tương xứng với mục tiêu kiểm toán. Giả sử mục tiêu kiểm toán để đảm bảo *“những dịch vụ có được cung cấp ở mức chi phí thấp nhất với chất lượng phù hợp”*. Trong trường hợp này, thì kiểm toán viên có thể đi đến các kết luận như sau:

Có, Dịch vụ được cung cấp ở mức chi phí thấp nhất với chất lượng phù hợp, hoặc;

Không, Dịch vụ không được cung cấp với mức chi phí thấp nhất với chất lượng phù hợp, hoặc;

Có, Dịch vụ được sản xuất ở mức chi phí thấp nhất, nhưng sự phù hợp về chất lượng không được xem xét trong thời gian sản xuất, hoặc;

Có, Dịch vụ được sản xuất ở mức chi phí thấp nhất với chất lượng phù hợp, tuy nhiên số lượng dịch vụ được sản xuất vượt mức so sánh với các yêu cầu thực tế.

Phạm vi của cuộc kiểm toán hoạt động được xác định thông qua việc trả lời các câu hỏi sau:

Cái gì? Các câu hỏi hay giả thuyết được kiểm tra là gì?

Loại hình nghiên cứu dữ liệu nào có thể phù hợp?

Ai? Người tham gia vào cuộc kiểm toán và khách thể kiểm toán là ai?

Địa điểm? Có giới hạn nào về địa điểm các đơn vị được kiểm toán không?

Thời gian? Có giới hạn nào về thời gian cho cuộc kiểm toán không?

Phạm vi kiểm toán có thể thay đổi hoặc mở rộng sang một số lĩnh vực không có trong kế hoạch ban đầu nếu trưởng đoàn kiểm toán nhận ra lĩnh vực đó có thể mang lại giá trị đáng kể. Mục tiêu và phạm vi kiểm toán có mối liên quan chặt chẽ, nếu thay đổi mục tiêu sẽ ảnh hưởng đến phạm vi và ngược lại, vì vậy mục tiêu và phạm vi cần được xem xét cùng nhau.

Theo chuẩn mực kiểm toán quốc tế 3000, 3.3: “Nếu tồn tại các điều kiện để tiếp tục giai đoạn thực hiện kiểm toán thì cần chuẩn bị một đề xuất kiểm toán. Nếu cuộc kiểm toán hoạt động không được đề xuất thì cần có một báo cáo để tổng hợp các kết luận của khảo sát ban đầu. Để kết thúc khảo sát ban đầu, cần tổ chức một hội nghị đánh giá kết quả với sự có mặt của các cán bộ lãnh đạo đơn vị thành viên”.[70]

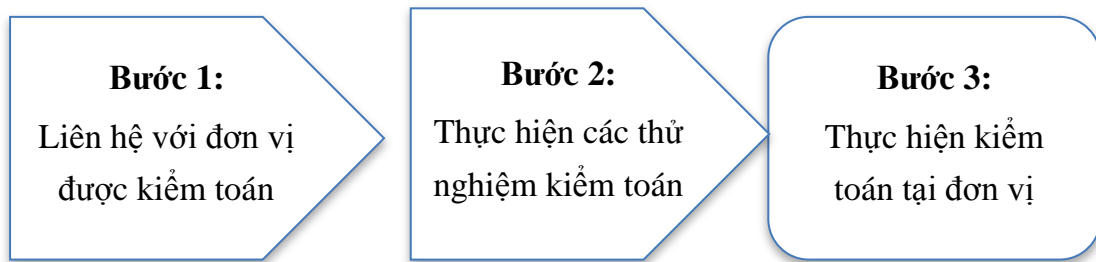
Quy trình xây dựng và phê duyệt đề xuất kiểm toán cần thực hiện theo các bước: (1) tìm hiểu hoạt động của đơn vị được kiểm toán; (2) xác định mục tiêu kiểm toán; (3) xác định phạm vi kiểm toán; (4) xác định các tiêu chí kiểm toán; (5) xác định trọng tâm kiểm toán chính; (6) ước lượng các nguồn lực và thời gian; (7) phê duyệt đề xuất kiểm toán.

Khi phát triển một kế hoạch kiểm toán chi tiết, các bước trên có thể được nhóm với nhau theo các cách khác nhau hoặc có thể thực hiện theo thứ tự khác nhau. Thông qua một kế hoạch tốt, kiểm toán viên có thể thực hiện một cuộc kiểm toán hiệu quả, thành công và tiết kiệm, tốn ít thời gian nhất và cung cấp cho trưởng bộ phận kiểm toán sự đảm bảo thành công cần thiết để xem xét phê duyệt đề xuất kiểm toán.

2.4.1.3. Thực hiện kiểm toán hoạt động

Theo khung thực hành nghề nghiệp quốc tế (IPPF, 2300) “các kiểm toán viên nội bộ phải xác định, phân tích, đánh giá và ghi chép đầy đủ thông tin để đạt được các mục tiêu kiểm toán”[68]. Khi đưa ra quyết định thực hiện một cuộc kiểm toán toàn diện kiểm toán viên phải xây dựng chương trình hoặc kế hoạch kiểm toán chi tiết để hướng trọng tâm vào cách kiểm tra tiêu chí kiểm toán và xác định phương pháp thu thập bằng chứng phù hợp mỗi tiêu chí kiểm toán. Các mục tiêu và tiêu chí kiểm toán trong kế hoạch kiểm toán chi tiết thường được thử nghiệm bằng các phương pháp phù hợp như: Quan sát, phỏng vấn, khảo sát bằng bảng hỏi; đọc tài liệu, thử nghiệm, kiểm tra; phân tích dữ liệu.

Quy trình thực hiện kiểm toán được thực hiện qua 3 bước: (1) liên hệ với đơn vị được kiểm toán; (2) thực hiện các thử nghiệm kiểm toán; (3) thu thập, xử lý và phân tích dữ liệu.



(Nguồn: IPPF, 2009) [68]

Hình 2.4. Quy trình thực hiện kiểm toán hoạt động

2.4.1.4. Liên hệ với đơn vị được kiểm toán

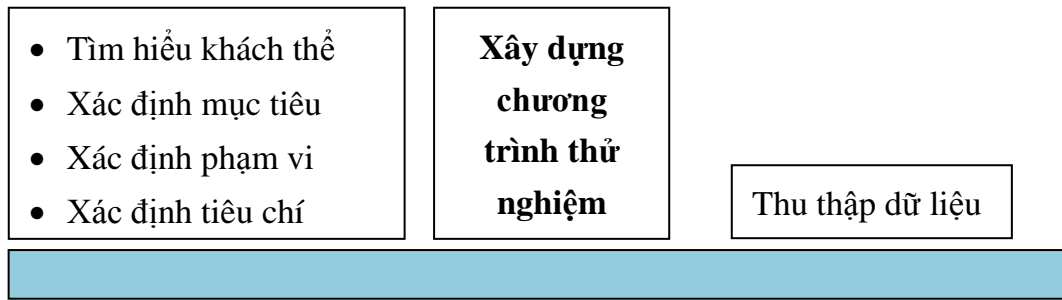
Thực hiện cuộc kiểm toán hoạt động có thể cần cả quy trình phân tích và giao tiếp. Trong quy trình phân tích, dữ liệu được thu thập, xử lý và phân tích.

Quy trình giao tiếp bắt đầu khi cuộc kiểm toán được thông báo lần đầu với đơn vị được kiểm toán, và tiếp tục phát triển trong quá trình thực hiện quy trình kiểm toán. Cuộc kiểm toán sẽ trở nên thuận lợi hơn nếu trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên có các cuộc trao đổi chủ động với đơn vị được kiểm toán, các chuyên gia hay các đối tượng khác có liên quan.

2.4.1.5. Xây dựng và thực hiện các thử nghiệm kiểm toán

Thử nghiệm kiểm toán là những hướng dẫn thực hiện trong giai đoạn tiến hành kiểm toán. Chương trình thử nghiệm kiểm toán đưa ra quy trình kiểm toán chi tiết để thu thập bằng chứng một cách tiết kiệm nhất.

Xây dựng chương trình thử nghiệm kiểm toán giúp đảm bảo có sự kết nối giữa mục tiêu kiểm toán và thực hiện kiểm toán. Chương trình thử nghiệm kiểm toán cần được xây dựng **sau khi** có sự hiểu biết về đơn vị, xác định mục tiêu và phạm vi kiểm toán, thiết lập tiêu chí kiểm toán, và quyết định cách tiếp cận kiểm toán bởi vì những yếu tố này là những yếu tố đầu vào quan trọng của một chương trình kiểm toán. Cùng lúc, chương trình thử nghiệm cần được xây dựng **trước khi** thực hiện quá trình thu thập dữ liệu để quy trình thu thập dữ liệu tiết kiệm và hiệu quả. Tuy nhiên, trên thực tế tất cả các quy trình này đều có mối quan hệ với nhau. Nhóm kiểm toán có thể sửa đổi, điều chỉnh mục tiêu và phạm vi kiểm toán, tiêu chí kiểm toán trong khi xây dựng chương trình thử nghiệm để làm cho chương trình thử nghiệm hướng vào trọng tâm hơn. Nhóm kiểm toán cũng có thể cần xem xét lại chương trình thử nghiệm sau khi đánh giá giai đoạn thực hiện.



(Nguồn: ISSAI, 2003) [71]

Hình 2.5. Quy trình xây dựng chương trình thử nghiệm kiểm toán

Chương trình thử nghiệm kiểm toán bao gồm các yếu tố:

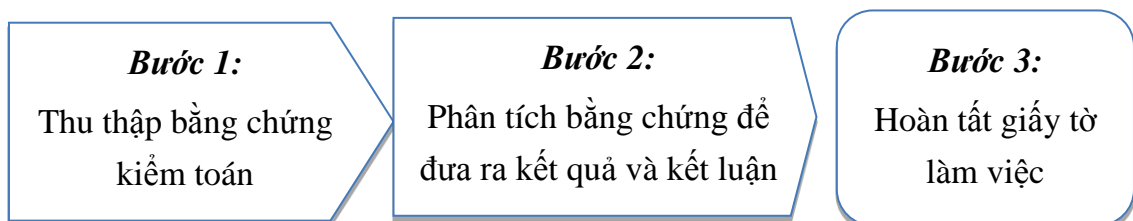
Thứ nhất, kỹ thuật kiểm toán. Kỹ thuật kiểm toán hay phương pháp kiểm toán là cách kiểm toán viên sử dụng để thu thập bằng chứng kiểm toán. Kỹ thuật kiểm toán bao gồm: đọc tài liệu, phỏng vấn, khảo sát, phân tích dữ liệu, quan sát.

Thứ hai, xây dựng quy trình kiểm toán. Quy trình kiểm toán là các bước thực hiện một kỹ thuật kiểm toán một cách có hệ thống và đáng tin cậy.

Thứ ba, xây dựng chương trình thử nghiệm kiểm toán chi tiết. Chương trình thử nghiệm kiểm toán chi tiết nhằm thiết lập mối quan hệ rõ ràng giữa mục tiêu kiểm toán, phương pháp kiểm toán và lĩnh vực kiểm toán có trong kế hoạch; Việc xác định các quy trình thực hiện và được trình bày dưới dạng văn bản; Cung cấp cơ sở cho kế hoạch kiểm toán chi tiết khi đoàn KTNB bắt đầu thu thập và phân tích thông tin; Giúp cho việc giám sát và soát xét dễ dàng.

2.4.1.6. Thực hiện kiểm toán tại đơn vị được kiểm toán

Quy trình thực hiện kiểm toán tại đơn vị được kiểm toán gồm các công việc theo Hình 2.5.



(Nguồn: IPPF, 2009) [68]

Hình 2.6. Quy trình thực hiện kiểm toán tại đơn vị được kiểm toán

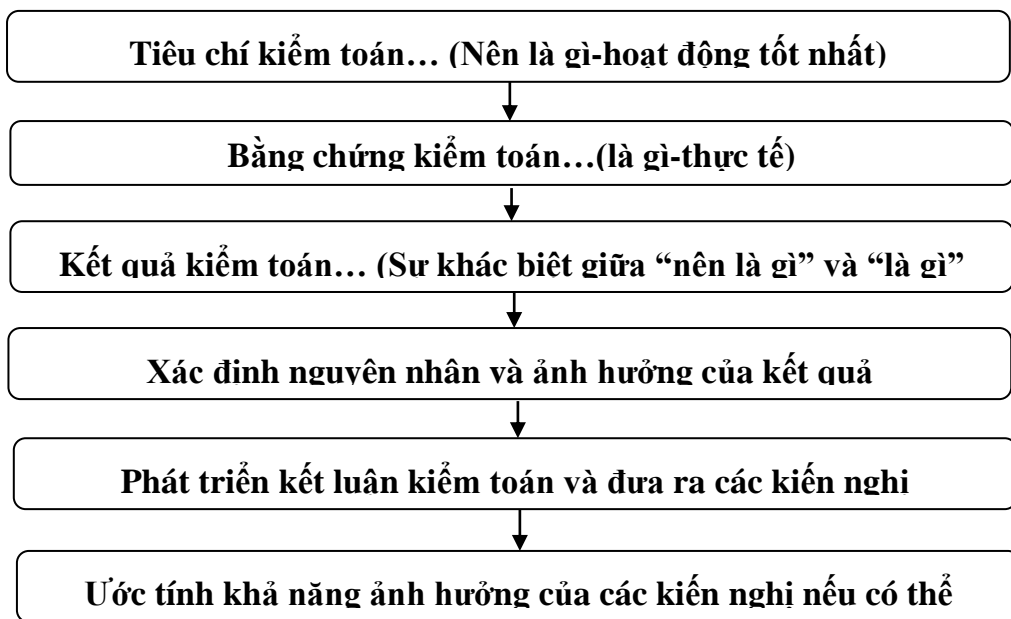
Thứ nhất, thu thập bằng chứng: dữ liệu, thông tin và kiến thức là các khái niệm tương tự và có mối liên hệ với nhau. Dữ liệu là công cụ ban đầu để thu được

thông tin và kiến thức. Dữ liệu sẽ được chuyển thành thông tin nếu được thu thập. Thông tin sẽ trở thành kiến thức nếu được phân tích và được hiểu rõ. Cho dù với mục đích học hỏi hay miêu tả và phân tích một kết quả hay một vấn đề thì cả dữ liệu mang tính số lượng và chất lượng đều cần được thu thập đầy đủ.

Thứ hai: Phân tích bằng chứng, đưa ra kết quả và kiến nghị

Việc phân tích dữ liệu để đưa ra kết luận rất quan trọng. Xem xét các bằng chứng thông qua toàn bộ quá trình kiểm toán để đảm bảo các bằng chứng đáp ứng chuẩn mực về tính bao quát, có liên quan, và đầy đủ để những đánh giá được đưa ra dựa trên các tiêu chí kiểm toán là có cơ sở. Vì vậy, nếu hoạt động của đơn vị được kiểm toán vượt trên hoạt động mong đợi (khi suy luận từ tiêu chí kiểm toán) thì đây là một tín hiệu tốt và kết quả này cần được báo cáo.

Quy trình phân tích bằng chứng, tìm kiếm kết quả và đưa ra kiến nghị để xử lý những lĩnh vực chưa tốt được tóm tắt qua hình 2.7.



(Nguồn: ISSAI, 2003) [71]

Hình 2.7. Phân tích bằng chứng tìm kiếm kết quả và đưa ra kiến nghị

Kết quả kiểm toán thường bao gồm các yếu tố tiêu chí, thực trạng, tác động và nguyên nhân khi vấn đề (lãng phí, kém hiệu quả, kém hiệu năng, không tuân thủ) được phát hiện. Tuy nhiên, việc xác định các yếu tố cần thiết cho một cuộc KTHĐ dựa chủ yếu vào các mục tiêu của cuộc kiểm toán. Vì vậy, kết quả hay một loạt kết quả kiểm toán được coi là đầy đủ nếu nó được đánh giá là đã thỏa mãn các mục tiêu kiểm toán.

Thứ ba, hoàn tất giấy tờ làm việc

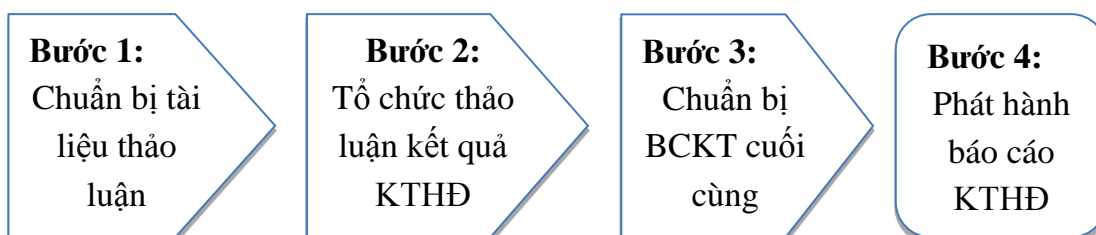
Giấy tờ làm việc là những tài liệu đã được thực hiện trong cuộc kiểm toán bao gồm những ghi chép của cuộc phỏng vấn, phân tích, băng ghi âm, phim ghi hình, bản ghi điện tử, và các tài liệu khác. Những giấy tờ làm việc này cũng có thể là các bằng chứng, các tổng hợp và phân tích từ những tài liệu.

Mục đích của giấy tờ làm việc là hỗ trợ thông tin trình bày trong báo cáo kiểm toán, đặc biệt là các kết quả và kiến nghị; để giúp cho thành viên đoàn kiểm toán và giám sát công việc, và cho phép các đối tượng khác đánh giá chất lượng kiểm toán.

2.4.2. Báo cáo kiểm toán hoạt động

Kiểm toán viên nội bộ phải thông báo các kết quả thu được từ cuộc kiểm toán thông qua báo cáo kiểm toán

Các bước chính trong giai đoạn báo cáo bao gồm: (1) chuẩn bị các tài liệu về vấn đề/giấy tờ thảo luận/dự thảo báo cáo quản lý; (2) tổ chức cuộc thảo luận kết thúc kiểm toán; (3) chuẩn bị báo cáo kiểm toán cuối cùng; (4) phát hành báo cáo kiểm toán.



(Nguồn: IPPF, 2009) [68]

Hình 2.8. Quy trình báo cáo kiểm toán hoạt động

Nội dung cụ thể của các bước này như sau:

Thứ nhất, chuẩn bị tài liệu thảo luận. Tài liệu thảo luận được sử dụng để cung cấp thông tin cho trưởng bộ phận kiểm toán nội bộ về các kết quả của cuộc kiểm toán và để kiểm tra các kết quả tiềm năng với lãnh đạo đơn vị được kiểm toán. Tài liệu thảo luận kết nối kết quả kiểm toán với các kết luận của các giai đoạn hay lĩnh vực kiểm toán cụ thể, tài liệu kiểm toán cần phải có đầy đủ các bằng chứng để minh chứng cho các kết luận. Đây là bản dự thảo dùng để cung cấp cho đơn vị được kiểm toán trước cuộc thảo luận kết quả KTHĐ để giúp cho cuộc thảo luận được đơn giản hơn.

Thứ hai, tổ chức thảo luận kết quả KTHĐ. Mặc dù kết quả và kết luận của cuộc kiểm toán đã có trong tài liệu thảo luận đã được gửi cho đơn vị được kiểm toán, tuy nhiên đây là cơ hội để lãnh đạo đơn vị được kiểm toán có thể thảo luận về toàn bộ báo cáo với trưởng bộ phận kiểm toán và đoàn kiểm toán.

Thứ ba, chuẩn bị báo cáo KTHĐ cuối cùng. Sau khi kết thúc cuộc thảo luận kết thúc kiểm toán, đoàn kiểm toán cần chuẩn bị báo cáo kiểm toán cuối cùng có xem xét đến các phản hồi của đơn vị được kiểm toán. Các phản hồi bằng miệng và bằng văn bản từ cuộc thảo luận kết thúc cuộc kiểm toán cần được thu thập đầy đủ để hoàn thiện báo cáo chính thức. Chuẩn bị báo cáo KTHĐ trước khi phát hành báo cáo chính thức yêu cầu KTVNB phải soát xét lại kỹ lưỡng, đưa các trích dẫn vào tài liệu làm việc và xem xét cẩn trọng các nội dung ảnh hưởng trực tiếp đến uy tín và lợi ích của các cá nhân và tổ chức.

Thứ tư, phát hành báo cáo KTHĐ. KTVNB cần nắm rõ các công việc trong quy trình phát hành báo cáo kiểm toán sau khi báo KTHĐ được hoàn thiện. Nếu báo cáo KTHĐ có yêu cầu đặc biệt khi phát hành như yêu cầu đặc biệt trong việc in ấn hay dịch sang các ngôn ngữ khác thì KTVNB cần phải chú ý trước khi in ấn.

Báo cáo cần phải có các phần chính gồm: phần tóm tắt, kết quả chủ yếu và các kiến nghị, bên cạnh các kết quả chi tiết, phụ lục, và nguồn tài liệu có liên quan. Cấu trúc của báo cáo kiểm toán hoạt động phải bao gồm các phần sau:

Bảng 2.10. Mẫu báo cáo KTHĐ do kiểm toán nội bộ thực hiện

BÁO CÁO KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG	
1. Tóm tắt chung	
2. Nội dung chính	
2.1.	Giới thiệu
2.2.	Mục tiêu và phạm vi kiểm toán
2.3.	Phương pháp kiểm toán
2.4.	Kết quả và kiến nghị
	<ul style="list-style-type: none"> • Đưa ra tiêu chí (hoạt động mong muốn), kết quả (thực trạng), nguyên nhân, thực hiện, kiến nghị và ý kiến lãnh đạo. • Thực hiện các ý kiến quản lý, xác định người chịu trách nhiệm thi hành các kiến nghị và thời gian để thực hiện kiến nghị.
3. Kết luận chung	
	Xác định mục tiêu của cuộc kiểm toán rõ ràng và tóm tắt các kết quả chủ yếu dựa trên mục tiêu kiểm toán.
4. Nội dung chi tiết	
4.1.	Phần 1:
4.2.	Phần 2:
4.3.	...
Phụ lục	

Phần tóm tắt: Phần này không được quá dài. Nếu báo cáo là để tác động nhà đầu tư – những người đưa ra quyết định - thì phần tóm tắt phải thu hút được sự chú ý của họ đồng thời cung cấp thông tin cần thiết hữu ích cho việc ra các quyết định nhằm giải quyết các vấn đề được kiểm toán kết luận.

Phần nội dung chính: Phần nội dung chính của báo cáo cần được sắp xếp giúp cho người đọc có thể hiểu được toàn bộ cuộc kiểm toán và các kết quả của cuộc kiểm toán. Phần này bao gồm 02 nội dung chính là phần giới thiệu và phần mô tả về cuộc kiểm toán.

Phần giới thiệu: Phần này miêu tả sơ lược về hoạt động được kiểm toán và các chi tiết chính của cuộc kiểm toán. Phần này cũng có thể giới thiệu về cấu trúc báo cáo, cung cấp nội dung chính trong phần báo cáo tiếp theo.

Phần mô tả về cuộc kiểm toán: Phần này miêu tả, phạm vi, mục tiêu, nguồn lực và khung thời gian của cuộc KTHĐ. Các giới hạn về phạm vi và lý do cho những giới hạn đó cũng được đưa vào phần này. Giới hạn về phạm vi thông thường diễn ra khi KTVNB không thể kiểm toán các bộ phận hay hệ thống chủ chốt hay không thể thực hiện quy trình kiểm toán cần thiết do các yếu tố vượt ra khỏi mục tiêu kiểm toán phạm vi kiểm soát của KTVNB. Phạm vi của cuộc kiểm toán cũng bị giới hạn do không thể xác định được các tiêu chí phù hợp. KTVNB cần cân nhắc có nên đưa kiến nghị về việc thiếu các tiêu chí phù hợp để đánh giá hoạt động được kiểm toán vào báo cáo kiểm toán.

Phần kết luận chung: Phần này trình bày về các bộ phận, hệ thống đang hoạt động tốt làm bằng chứng cho các kết luận của KTVNB. Kết luận chung cần được dự thảo cùng với các mục tiêu kiểm toán.

Phần kết quả chi tiết của cuộc kiểm toán: Phần này bao gồm các chương, mỗi chương trình bày chi tiết về các hoạt động đang diễn ra, trình bày đủ các thông tin chi tiết trong cuộc kiểm toán để thiết lập độ tin cậy của kết quả và kết luận của KTVNB. Các khía cạnh tích cực của hoạt động phải được báo cáo. Ở phần kết luận của báo cáo, các kiến nghị có liên quan đến kết quả cũng cần được đưa ra.

2.4.3. Theo dõi sau kiểm toán hoạt động

Trường bộ phận kiểm toán nội bộ phải thiết lập và duy trì hệ thống để giám sát việc thực hiện các kết quả đã được báo cáo lãnh đạo. Mục tiêu chính của kiểm toán hoạt động là để cải thiện các hoạt động của đơn vị. Để đạt được các mục tiêu này, đơn vị được kiểm toán cần có động lực để thực hiện các kiến nghị được đưa ra

trong kết quả kiểm toán. Theo dõi thực hiện báo cáo kiểm toán là một cách để thúc đẩy và giám sát tình hình thực hiện của đơn vị.

2.5. Hiệu quả kiểm toán hoạt động và các yếu tố tác động đến hiệu quả kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện

2.5.1. Quan điểm về hiệu quả KTHĐ do kiểm toán nội bộ thực hiện

Theo định nghĩa về hiệu quả kiểm toán hoạt động do viện kiểm toán nội bộ đưa ra trong hướng dẫn thực hành kiểm toán nội bộ (IPPF – practise guide Measuring Internal Audit Effectiveness and Efficiency) thì “Hiệu quả là mức độ đạt được các mục tiêu được đề ra của cuộc kiểm toán. Bộ phận kiểm toán nội bộ cần xây dựng các thước đo và tiêu chí đánh giá hoạt động có liên quan phù hợp với doanh nghiệp để đánh giá mức độ đạt được các mục tiêu mà cuộc kiểm toán đề ra. Đánh giá hiệu quả cuộc kiểm toán có thể coi là một phần trong quy trình kiểm toán và cần được tiến hành định kỳ” [69]. Theo định nghĩa do viện kiểm toán nội bộ (IIA-the Institute of Internal Auditors, 1999) thì kiểm toán hoạt động là: “sự đảm bảo độc lập, có mục đích và hoạt động tư vấn được thiết kế để làm gia tăng giá trị và giúp cải thiện các hoạt động của doanh nghiệp” [68]. Theo định nghĩa này thì mục tiêu cuối cùng của kiểm toán hoạt động là nhằm gia tăng giá trị và cải thiện hoạt động cho đơn vị được kiểm toán. Nghiên cứu của Sawyer (1995) cho rằng kiểm toán hoạt động góp phần vào sự tuân thủ luật pháp và các quy định của doanh nghiệp, giúp đơn giản hóa phần công việc của kiểm toán độc lập [65]. Nghiên cứu của Kinney (2000) cho rằng kiểm toán hoạt động cung cấp những đánh giá độc lập về hoạt động và quy trình của doanh nghiệp [57]. Bên cạnh đó, các nghiên cứu của các tác giả Karagiorgos (2009) và Drogalas et al (2015) đã kết luận rằng kiểm toán hoạt động còn giúp đẩy mạnh sự giám sát của doanh nghiệp, giúp lập kế hoạch quản trị chiến lược, đánh giá rủi ro kinh doanh [55] [46].

Từ các nghiên cứu về hiệu quả cuộc kiểm toán hoạt động của các tác giả trên thế giới kể trên có thể kết luận một cuộc kiểm toán hoạt động hiệu quả là “cuộc kiểm toán đạt được các mục tiêu đề ra – thu được các kết quả chính xác dựa trên bằng chứng, đưa ra được các kết luận và kiến nghị phù hợp, kịp thời từ đó làm gia tăng giá trị cho doanh nghiệp, cải thiện hoạt động được kiểm toán và hoạt động của toàn doanh nghiệp”

2.5.2. Các yếu tố tác động đến hiệu quả kiểm toán hoạt động

Khung thực hành nghề nghiệp quốc tế IPPF đề cập đến các yếu tố tác động đến hiệu quả cuộc kiểm toán nội bộ bao gồm: (1) chất lượng bộ phận kiểm toán nội

bộ; (2) sự hoàn thiện của nhóm kiểm toán hoạt động; (3) sự độc lập của bộ phận kiểm toán; (4) sự hỗ trợ của lãnh đạo. Bên cạnh đó, các nghiên cứu của các tác giả còn chỉ ra các yếu tố tác động đến hiệu quả kiểm toán hoạt động là (5) đặc điểm tổ chức của bộ phận kiểm toán; và (6) sự hỗ trợ của nhà nước [69]. Ngoài các nghiên cứu này còn các nghiên cứu khác của các tác giả cũng chỉ ra các yếu tố khác tác động đến hiệu quả cuộc kiểm toán nội bộ. Tuy nhiên, các nghiên cứu này không nhiều, vì vậy đề tài này đi sâu nghiên cứu 6 yếu tố tác động đến hiệu quả kiểm toán hoạt động được đề cập đến nhiều nhất trong các nghiên cứu trước đây.

2.5.2.1. Chất lượng bộ phận kiểm toán nội bộ

Chất lượng bộ phận kiểm toán nội bộ là một yếu tố tác động đến hiệu quả cuộc kiểm toán hoạt động. Nghiên cứu của Mihret và Yismaw (2007) dựa trên lĩnh vực nhà nước tại Ethiopia cũng khẳng định hiệu quả của cuộc kiểm toán nội bộ bị tác động bởi chất lượng của bộ phận kiểm toán nội bộ, cùng với sự hỗ trợ của nhà quản lý, môi trường hoạt động của doanh nghiệp và đặc điểm của doanh nghiệp [59]. Những nghiên cứu gần đây của Cohen và Sayag (2010) đã đánh giá mối quan hệ của chất lượng kiểm toán và hiệu quả cuộc kiểm toán dựa trên khảo sát 108 doanh nghiệp tại Isaren cũng đã khẳng định có mối quan hệ giữa chất lượng bộ phận kiểm toán nội bộ với hiệu quả cuộc kiểm toán hoạt động [41]. Nghiên cứu của Alzeban và Gwillian (2014) cũng nhấn mạnh sự tác động của chất lượng kiểm toán nội bộ đối với hiệu quả cuộc kiểm toán hoạt động. Từ những kết luận của những nghiên cứu trước đây, nghiên cứu này cũng tiến hành kiểm định xem liệu có mối quan hệ giữa chất lượng bộ phận kiểm toán nội bộ với hiệu quả cuộc kiểm toán hoạt động [37].

2.5.2.2. Sự hoàn thiện của nhóm kiểm toán hoạt động

Sự hoàn thiện của nhóm kiểm toán hoạt động cũng được coi là một yếu tố tác động đến hiệu quả cuộc kiểm toán hoạt động. Nghiên cứu của Mousa (2005) đã kết luận kiến thức và sự chuyên nghiệp (hoàn thiện) là một yếu tố quan trọng tác động đến hiệu quả cuộc kiểm toán hoạt động [60]. Nghiên cứu về các yếu tố ảnh hưởng đến kết quả cuộc kiểm toán hoạt động của Turley và Zaman (2007) kết luận rằng sự phối hợp giữa các thành viên trong nhóm kiểm toán có tác động tích cực đến kết quả của cuộc kiểm toán [72]. Nghiên cứu của Arena và Azzone (2009) cũng khẳng định nhóm kiểm toán được xem là một yếu tố ảnh hưởng đến hiệu quả của cuộc kiểm toán hoạt động [39]. Nghiên cứu của Mihret et al (2012) đã chỉ ra cả yếu tố kỹ thuật và được đào tạo liên tục của nhóm kiểm toán hoạt động cũng là một yêu cầu quan trọng để tạo nên hiệu quả cuộc kiểm toán hoạt động [58]. Hơn nữa, Cohen và

Sayag (2010) đã tranh luận rằng sự chuyên nghiệp của các KTVNB là yếu tố quan trọng đối với hiệu quả cuộc kiểm toán hoạt động [41]. Alzeban và Gwilliam (2014) cũng cho rằng sự hoàn thiện của nhóm kiểm toán càng cao thì hiệu quả của cuộc kiểm toán càng cao [37].

2.5.2.3. Sự độc lập của bộ phận kiểm toán nội bộ

Sự độc lập của bộ phận kiểm toán nội bộ là yếu tố tiếp theo tác động đến hiệu quả cuộc kiểm toán hoạt động. Theo nghiên cứu của Cassandra.S.L.Yee et al (2008) nếu không có sự độc lập, kiểm toán nội bộ chỉ đơn giản là một phần của bộ phận quản lý, mất khả năng đưa ra các đề xuất trong tương lai [40]. Nghiên cứu của Zhang et al (2007) cho rằng sự độc lập của bộ phận kiểm toán nội bộ là một yếu tố quan trọng tạo nên hiệu quả của cuộc kiểm toán hoạt động [74]. Cohen và Sayag (2010) cũng tranh luận rằng sự độc lập về tổ chức của bộ phận kiểm toán nội bộ cũng có tác động đến hiệu quả cuộc kiểm toán hoạt động [53]. Nghiên cứu của Alzeban Gwillim (2014) về đánh giá hiệu quả của cuộc kiểm toán nội bộ tại Ả Rập Xê út kết luận rằng sự độc lập của bộ phận kiểm toán nội bộ (cùng với “sự hoàn thiện của nhóm kiểm toán nội bộ”, quy mô của bộ phận KTVNB”, “Mối quan hệ giữa kiểm toán nội bộ và kiểm toán bên ngoài”, “hỗ trợ của lãnh đạo”) có tác động tích cực đến hiệu quả của cuộc kiểm toán nội bộ [48].

2.5.2.4. Hỗ trợ của lãnh đạo cấp cao

Một yếu tố quan trọng nữa ảnh hưởng đến hiệu quả cuộc kiểm toán hoạt động là sự hỗ trợ của lãnh đạo. Nghiên cứu của Mihret và Yismaw (2007) đã chỉ ra có mối quan hệ tích cực giữa yếu tố hỗ trợ của lãnh đạo cấp cao và hiệu quả cuộc kiểm toán hoạt động [59]. Cùng với các nghiên cứu trên, theo Cohen và Sayag (2010), yếu tố hỗ trợ của lãnh đạo cũng được coi là yếu tố quan trọng chủ yếu tác động đến hiệu quả của cuộc kiểm toán hoạt động [41]. Nghiên cứu của Alzeban và Gwilliam (2014) chỉ ra rằng yếu tố hỗ trợ của lãnh đạo có mối quan hệ tích cực và quan trọng đối với hiệu quả cuộc kiểm toán nội bộ và cũng có mối quan hệ thuận với các yếu tố còn lại tác động đến hiệu quả cuộc kiểm toán nội bộ [37].

2.5.2.5. Đặc điểm tổ chức của bộ phận kiểm toán nội bộ

Đặc điểm tổ chức của bộ phận kiểm toán nội bộ ở mỗi doanh nghiệp khác nhau thường khác nhau. Đặc điểm của bộ phận kiểm toán nội bộ có thể hiểu là các yếu tố thuộc về tổ chức của bộ phận kiểm toán nội bộ như số lượng KTVNB trong bộ phận kiểm toán nội bộ, quy trình kiểm toán mà bộ phận kiểm toán nội bộ xây dựng, các hoạt động của bộ phận kiểm toán nội bộ. Theo nghiên cứu của Arena và

Azzone (2009) đặc điểm của bộ phận kiểm toán nội bộ cũng có ảnh hưởng đến hiệu quả của cuộc kiểm toán [38].

2.5.2.6. Chính sách của nhà nước

Chính sách của nhà nước được xem xét như là một yếu tố tác động đến kết quả cuộc kiểm toán hoạt động. Trong nghiên cứu của Khalili, Tehrami, Karami và Jandaghi (2012) về các yếu tố tác động đến kết quả cuộc kiểm toán hoạt động đề cập đến yếu tố nhà nước trong nhóm các yếu tố bên ngoài doanh nghiệp. Yếu tố nhà nước được xem xét ở đây bao gồm các quy định chặt chẽ của nhà nước đối với các doanh nghiệp nhà nước phải đảm bảo sử dụng hiệu quả nguồn vốn mà Nhà nước giao, và các quy định chặt chẽ đối với các doanh nghiệp sử dụng không hiệu quả các nguồn lực của nhà nước để từ đó các doanh nghiệp này phải nỗ lực thực hiện các hoạt động nhằm tăng hiệu quả trong đó có việc phải nỗ lực thực hiện các cuộc kiểm toán hoạt động hiệu quả. Bên cạnh đó, các chính sách của nhà nước như xây dựng các chuẩn mực chung về kiểm toán hoạt động do KTNB thực hiện phù hợp với điều kiện của Việt Nam hiện nay; Xây dựng các tiêu chí đánh giá hiệu quả hoạt động cho các ngành để KTVNB có thể sử dụng vào doanh nghiệp được kiểm toán cùng lĩnh vực. Ngoài ra kiểm toán hoạt động do KTNB thực hiện đang còn rất mới ở Việt Nam, vì vậy việc tổ chức các buổi hội thảo để trao đổi kinh nghiệm tổ chức thực hiện kiểm toán hoạt động do KTNB thực hiện giữa các doanh nghiệp cũng là một yếu tố để giúp các doanh nghiệp nâng cao hiệu quả kiểm toán hoạt động [47].

2.6. Kinh nghiệm quốc tế về kiểm toán hoạt động do KTNB thực hiện

Trong thực tế thực hiện kiểm toán hoạt động trên thế giới, tiêu chí được áp dụng phổ biến nhất không phải chỉ là một trong ba tiêu chí của “3Es” mà còn trong các khái niệm về “quản lý tốt” hay “giám sát tốt”. Theo quan điểm của kiểm toán hoạt động trên thế giới, nguồn gốc của sự không phù hợp, điểm yếu và những tác động xấu đến doanh nghiệp là do quy trình hoạt động và hệ thống kiểm soát của tổ chức chứ không phải do nhân viên. Vì vậy, loại hình kiểm toán hoạt động cung cấp các kiến nghị để cải thiện các hoạt động kém hiệu quả xuất phát từ nguyên nhân do quy trình hoạt động và hệ thống kiểm soát, tuy nhiên việc đưa ra những công thức riêng lẻ để đánh giá hiệu quả và hiệu lực là rất khó ở hầu hết các doanh nghiệp.

Trong những năm gần đây, trọng tâm và phạm vi của các phương pháp kiểm toán đã có những thay đổi lớn. Từ khi báo cáo tài chính không đáp ứng được các nhu cầu của nhà quản lý, nhà quản lý phải có phương pháp để thu được thông tin từ đó có thể đánh giá tốt hơn về chất lượng hoạt động và ưu thế của hoạt động. Vì

những nhu cầu trên, nhu cầu và sự cần thiết của các kỹ thuật kiểm toán để có được những đánh giá về hiệu quả và hiệu năng, và quyết định đánh giá tính kinh tế của các doanh nghiệp đã phát triển nhanh chóng. Kiểm toán hoạt động là một trong những kỹ thuật mà thông qua đó những nhà quản lý hoạt động có thể đánh giá hiệu quả, hiệu năng và tính kinh tế của các hoạt động và có thể đưa ra các đề xuất để cải thiện hoạt động trong môi trường kinh doanh biến đổi.

2.6.1. Kiểm toán hoạt động do KTNB thực hiện tại Mỹ

Quy trình KTNB của các công ty ở Mỹ quy trình kiểm toán nội bộ trong đó bao gồm kiểm toán hoạt động như sau:

Lập kế hoạch kiểm toán: Trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán, KTNB thực hiện điều tra khảo sát thực tế để làm quen với các hoạt động kiểm soát cần thiết, để nhận định lĩnh vực trọng tâm cần kiểm toán có được các nhận xét và đề xuất của bộ phận được kiểm toán. Lãnh đạo bộ phận KTNB phải lập báo cáo hoạt động của KTNB với ủy ban kiểm toán của công ty và ban giám đốc DN thành viên được kiểm toán. Báo cáo này phải nêu được tiến trình thực hiện kiểm toán so với kế hoạch, đối chiếu các khoản chi phí so với ngân sách thực hiện kiểm toán, mức độ đạt được mục tiêu. Báo cáo phải chỉ rõ nguyên nhân của những thay đổi quan trọng và chỉ ra các hoạt động đã hoặc cần thực hiện. Quy trình này thường được thực hiện theo hướng dẫn kiểm toán được đề cập trong các quy chế KTNB của công ty. Quy chế KTNB của các công ty đều được xây dựng dựa trên Chuẩn mực KTNB của IIA và các quy định trong Đạo Luật Sarbanes Oxley.

Thực hiện kế hoạch kiểm toán: Lãnh đạo bộ phận phải thường xuyên xem xét, giám sát quá trình thu thập thông tin, xác nhận chất lượng thông tin phục vụ cho việc lập báo cáo kiểm toán. Trong quá trình thực hiện, ngoài các kỹ thuật chọn mẫu kiểm toán thông thường như chọn mẫu ngẫu nhiên và chọn mẫu phi xác suất, KTVNB trong các công ty ở Mỹ còn sử dụng thêm một số kỹ thuật chọn mẫu nữa như kỹ thuật chọn mẫu phân tầng (chia tổng thể thành nhiều nhóm nhỏ hơn rồi lựa chọn) và kỹ thuật chọn mẫu Bayesian. Kỹ thuật chọn mẫu Bayesian dựa trên được thực hiện tương tự như chọn mẫu ngẫu nhiên như có sự điều chỉnh căn cứ vào kết quả kiểm toán của kỳ trước.

Kết thúc kiểm toán: Bộ phận KTNB phải thực hiện công bố kết quả KTNB. Kiểm toán viên có thể lập báo cáo giữa kỳ bằng văn bản hoặc bằng miệng gửi cho lãnh đạo bộ phận được kiểm toán. Kiểm toán viên nội bộ thảo luận với ban quản lý các cấp thích hợp về các kiến nghị trước khi đưa ra báo cáo chính thức cuối cùng.

Báo cáo KTNB cần đưa ra những kiến nghị để cải tiến khắc phục tồn tại của bộ phận một cách rõ ràng. Báo cáo KTNB trong các CTNY của Mỹ thường được gửi trực tiếp cho người có trách nhiệm như chủ tịch hội đồng quản trị, trưởng ủy ban KTNB chứ không gửi cho bộ phận hay một nhóm. Trong báo cáo của KTNB, KTVNB sẽ trình bày cả những ưu điểm và hạn chế của kiểm soát nội bộ và của quá trình vận hành, tác nghiệp trong công ty, đồng thời cũng đưa ra kiến nghị của KTNB.

Theo dõi sau thực hiện: KTNB cần kiểm tra thực hiện kiến nghị của KTNB và của cả kiểm toán viên bên ngoài. Ngoài ra, kiểm toán viên nội bộ cần hỗ trợ việc thực hiện kiến nghị một cách thiết thực. Kiểm tra việc thực hiện kiến nghị được coi như một phần việc của kỳ kiểm toán sau. [29]

2.6.2. Kiểm toán hoạt động do KTNB thực hiện tại Anh

Theo kiểm toán Quốc gia Vương quốc Anh, nếu mục tiêu chính của cuộc kiểm toán là kiểm tra liệu các hoạt động kiểm soát có hoạt động tốt không thì cuộc kiểm toán là kiểm toán tài chính. Nếu mục tiêu chính của cuộc kiểm toán là trả lời câu hỏi về tính kinh tế, hiệu lực hay hiệu quả thì cuộc kiểm toán là kiểm toán hoạt động. Trong đó: Tính kinh tế được đánh giá dưới góc độ giảm thiểu chi phí đầu vào và giữ đúng chất lượng đầu ra; Tính hiệu quả - tăng đầu ra mà vẫn giữ nguyên đầu vào hoặc giảm đầu vào mà vẫn giữ nguyên đầu ra với chất lượng đảm bảo; Tính hiệu lực - đạt hoặc vượt mức mục tiêu chính sách và đưa ra tác động như đã dự kiến.

Tại giai đoạn thực hiện kiểm toán tại hiện trường, KTVNB áp dụng các phương pháp kiểm toán nhằm thu thập được bằng chứng kiểm toán cần thiết để trả lời câu hỏi kiểm toán trong kế hoạch kiểm toán. KTVNB tiến hành so sánh các bằng chứng kiểm toán với các tiêu chí kiểm toán để đưa ra kết luận và kiến nghị kiểm toán.

Tiêu chí kiểm toán đại diện cho các chuẩn mực lý tưởng để dựa trên cơ sở đó KTVNB có thể đánh giá bằng chứng kiểm toán của vấn đề đang xem xét. Tiêu chí này sẽ thay đổi theo chủ đề và mục tiêu kiểm toán cụ thể, các quy định quản lý hoạt động của tổ chức và các mục tiêu đó đề cập. Khi tiến hành so sánh tiêu chí kiểm toán với những gì có trong thực tế, KTVNB sẽ xây dựng được các phát hiện kiểm toán. Việc đạt hay vượt các tiêu chí này có thể được cho là hoạt động tốt, trong khi đó nếu không đạt được các tiêu chí thì cần phải tiến hành sửa đổi. [15]

2.6.3. Kiểm toán hoạt động do KTNB thực hiện ở Trung Quốc

Tại Trung Quốc quy trình kiểm toán, gồm: Chuẩn bị kiểm toán, thực hiện kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán.

Giai đoạn chuẩn bị kiểm toán bao gồm 2 bước: Khảo sát, thu thập thông tin về đơn vị được kiểm toán; lập kế hoạch kiểm toán. Công tác khảo sát, lập kế hoạch kiểm toán do các Vụ kiểm toán thực hiện và xét duyệt trước khi trình lãnh đạo. Kế hoạch kiểm toán phải được trình lãnh đạo phụ trách ký duyệt; đối với một số cuộc kiểm toán quan trọng, kế hoạch kiểm toán phải được hội nghị nghiệp vụ xem xét, thẩm định.

Giai đoạn thực hiện kiểm toán, gồm 3 nội dung chủ yếu: Kiểm soát thực hiện kế hoạch kiểm toán, kiểm soát chất lượng bằng chứng kiểm toán, kiểm soát chất lượng nhật ký KTV và bản thảo gốc về kết quả kiểm toán. Trong quá trình thực hiện kiểm toán, nếu có sự thay đổi một số nội dung trong kế hoạch kiểm toán được phê duyệt, thì nhóm kiểm toán phải báo cáo, trình cấp trên xem xét, phê duyệt. Lãnh đạo bộ phận kiểm toán có quyền xét duyệt các điều chỉnh về: Phạm vi, nội dung và trọng điểm kiểm toán; Mức độ quan trọng và rủi ro kiểm toán; Các bước và phương pháp kiểm toán quan trọng; Thành viên nhóm kiểm toán. Lãnh đạo bộ phận kiểm toán xét duyệt các nội dung thay đổi về: Mục tiêu kiểm toán; trưởng nhóm kiểm toán; thời gian bắt đầu và kết thúc kiểm toán; Những vấn đề khác KTV xin ý kiến phê duyệt.

Giai đoạn lập báo cáo kiểm toán: Kết thúc giai đoạn thực hiện kiểm toán, nhóm kiểm toán phải lập báo cáo kiểm toán. Sau khi được trưởng nhóm kiểm toán thẩm định, báo cáo kiểm toán được chuyển cho đơn vị được kiểm toán để lấy ý kiến. Nếu đơn vị được kiểm toán có ý kiến khác với báo cáo kiểm toán, nhóm kiểm toán phải kiểm tra lại. Đồng thời, giải thích rõ bằng văn bản kết quả kiểm tra. Trong trường hợp cần thiết thì phải sửa chữa báo cáo kiểm toán. Nhóm kiểm toán phải nộp toàn bộ báo cáo kiểm toán, bản ý kiến của đơn vị được kiểm toán, văn bản phản ánh kết quả kiểm tra lại, kế hoạch kiểm toán, bản thảo gốc về kết quả kiểm toán, bằng chứng kiểm toán và các tài liệu có liên quan khác cho lãnh đạo bộ phận kiểm toán. Lãnh đạo bộ phận kiểm toán phải xét duyệt báo cáo kiểm toán, đồng thời có ý kiến xét duyệt bằng văn bản.

Kiểm tra thực hiện kiến nghị kiểm toán: Tại Trung Quốc kiểm tra việc thực hiện các kiến nghị kiểm toán tại đơn vị được kiểm toán được thực hiện thông qua các cuộc kiểm toán lần sau. [14]

2.6.4. Kiểm toán hoạt động do KTNB thực hiện tại một số nước Châu Á

Phần lớn các nước Châu Á đều tổ chức KTNB theo hướng dẫn của viện kiểm toán viên nội bộ IIA (The Institute of Internal Auditors) như tại Nhật, Singapore, Malaysia.

Tại các công ty của Nhật, quy trình thực hiện kiểm toán được thực hiện theo đúng các hướng dẫn về quy trình do IIA ban hành. Tuy nhiên, điểm khác biệt cơ bản của quy trình này là: KTNB được xem như một công cụ tiến hành song song với các kỹ thuật quản lý như kỹ thuật quản lý chất lượng toàn diện (TQM), kỹ thuật cải tiến liên tục (Kaizen). Do đó, quy trình KTNB của các DN ở Nhật mặc dù vẫn theo quy trình chung được đề cập ở trên nhưng trình tự tiến hành kiểm toán cụ thể với từng loại hoạt động kiểm toán có những điểm khác biệt nhất định. Trong kiểm toán hoạt động, KTNB hướng đến đánh giá hoạt động điều hành của các giám đốc bộ phận, lấy quy chế làm việc của DN làm nền tảng để điều tiết. [29]

Tại Singapore và Malaysia tính chuyên nghiệp trong thực hiện kiểm toán được thể hiện rất tốt. KTNB của các tập đoàn tại các nước này đều có quy chế KTNB được xây dựng chi tiết. Hơn thế, phần lớn các KTVNB đặc biệt là trưởng KTNB đều có chứng chỉ KTVNB do hiệp hội KTVNB của quốc gia hoặc IIA cấp. Tại các tập đoàn kinh tế của Nhật, quy trình thực hiện kiểm toán được thực hiện theo đúng các hướng dẫn về quy trình do IIA ban hành trong đó KTHĐ hướng đến đánh giá hoạt động điều hành của các giám đốc bộ phận, lấy quy chế làm việc của doanh nghiệp làm nền tảng để điều tiết. [28]

2.6.5. Bài học kinh nghiệm cho Việt Nam

2.6.5.1. Bài học kinh nghiệm về xây dựng tiêu chí kiểm toán hoạt động

Từ những kinh nghiệm xây dựng và sử dụng tiêu chí kiểm toán hoạt động của các nước trên thế giới có thể rút ra một số bài học kinh nghiệm cho Việt Nam.

Thứ nhất, khi xây dựng bộ tiêu chí của một cuộc kiểm toán hoạt động cần xây dựng theo nhiều cấp, từ tổng quát đến chi tiết. Khi triển khai kiểm toán, các KTVNB thực hiện KTHĐ phải bám sát các tiêu chí này. Các tiêu chí đánh giá này ngoài ý nghĩa như là đề cương để các KTVNB thực hiện kiểm toán, thu thập các bằng chứng kiểm toán còn là thước đo tính hiệu quả, hiệu lực của hoạt động của đơn vị được kiểm toán thì chính các tiêu chí này là các câu hỏi kiểm toán, là những phát hiện kiểm toán sơ bộ tại khâu khảo sát, lập kế hoạch kiểm toán đã được đầu tư rất nhiều công sức. Trong quá trình kiểm toán, KTVNB phải thu thập bằng chứng để trả lời các câu hỏi này và phải sử dụng tiêu chí kiểm toán được phát triển cho từng cuộc kiểm toán để đánh giá hoạt động của đơn vị.

Thứ hai, khi xây dựng các tiêu chí cho cuộc kiểm toán hoạt động, KTVNB cần phải luôn kiểm tra xem các tiêu chí đó có thích hợp và liên quan đến vấn đề được kiểm toán và tình hình đơn vị. Các tiêu chí có được từ các nguồn khác cần phải được diễn giải và chỉnh sửa để đảm bảo chúng có liên quan đến vấn đề được kiểm toán.

Thứ ba, khi xây dựng bộ tiêu chí cho mỗi cuộc kiểm toán, cần phải thảo luận nhiều lần. KTVNB sau khi hoàn thành việc lập các tiêu chí kiểm toán cần thảo luận những tiêu chí này với quản lý cấp trên và với lãnh đạo đơn vị được kiểm toán để đi đến sự đồng thuận. Bởi vì, trong KTHĐ không có chuẩn mực thống nhất như KTTC nên việc thực hiện KTHĐ mà không có sự đồng thuận của lãnh đạo đơn vị về các tiêu chí kiểm toán có thể gây ra những khó khăn cho việc thực hiện kiểm toán và các kết luận, kiến nghị và thực hiện kiến nghị sau này. Trong phần lớn các trường hợp thì các nhà quản lý và cán bộ của đơn vị được kiểm toán là chuyên gia trong lĩnh vực được kiểm toán. Do đó, nếu KTVNB đạt được sự đồng thuận về các tiêu chí kiểm toán với các chuyên gia này thì khả năng các kiến nghị được chấp nhận sẽ cao hơn. Nếu các tiêu chí kiểm toán được chấp nhận thì sẽ là một dấu hiệu tốt cho thấy cuộc kiểm toán sẽ thành công; ngược lại, nếu các tiêu chí kiểm toán không được chấp nhận bởi đơn vị được kiểm toán, KTVNB nên rà soát lại xem liệu các tiêu chí này có mang tính áp đặt chủ quan hay không, có quá cứng nhắc hay không.

2.6.5.2. *Bài học kinh nghiệm về xây dựng quy trình kiểm toán hoạt động*

Ở Việt Nam, Tổng kiểm toán Nhà nước đã ban hành quy trình kiểm toán chung làm cơ sở để áp dụng cho các loại hình kiểm toán trong đó có kiểm toán hoạt động. Quy trình kiểm toán do Tổng kiểm toán Nhà nước ban hành nhìn chung đã đầy đủ các bước thực hiện một cuộc kiểm toán nói chung bao gồm: Chuẩn bị kiểm toán, thực hiện kiểm toán và báo cáo kiểm toán. Mỗi quy trình đều được cụ thể hóa bằng các công việc. Mặc dù quy trình này dành cho Kiểm toán Nhà nước nhưng kiểm toán nội bộ cũng có thể tham khảo. Tuy nhiên, loại hình kiểm toán hoạt động có một số đặc thù tương đối khác với các loại hình kiểm toán khác. Vì vậy, để có thể phát huy tối đa vai trò của kiểm toán hoạt động, cần một quy trình kiểm toán hướng dẫn chi tiết đối với loại hình kiểm toán hoạt động. Từ kinh nghiệm của các nước trên thế giới, các doanh nghiệp có thể xây dựng quy trình kiểm toán gồm 5 giai đoạn: (1) Lập kế hoạch kiểm toán chiến lược; (2) lập kế hoạch kiểm toán cụ thể cho cuộc kiểm toán; (3) thực hiện kiểm toán; (4) báo cáo kiểm toán; và (5) theo dõi sau kiểm toán.

Lập kế hoạch KTHĐ: Trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán, KTVNB cần thực hiện điều tra khảo sát thực tế để làm quen với các hoạt động kiểm soát cần

thiết để nhận định lĩnh vực trọng tâm cần kiểm toán. Lãnh đạo bộ phận KTNB phải lập báo cáo hoạt động do KTNB thực hiện gửi uỷ ban kiểm toán của tập đoàn và ban giám đốc doanh nghiệp thành viên được kiểm toán. Báo cáo này phải nêu được tiến trình thực hiện kiểm toán so với kế hoạch, đối chiếu các khoản chi phí so với ngân sách thực hiện kiểm toán, mức độ đạt được mục tiêu. Báo cáo chỉ rõ nguyên nhân của những thay đổi quan trọng và chỉ ra các hoạt động đã hoặc cần thực hiện.

Thực hiện KTHĐ: Lãnh đạo bộ phận KTNB phải thường xuyên xem xét, giám sát quá trình thu thập thông tin, xác nhận chất lượng thông tin phục vụ cho việc lập báo cáo KTHĐ.

Kết thúc kiểm toán: bộ phận KTNB phải thực hiện công bố kết quả kiểm toán hoạt động. KTVNB lập báo cáo bằng văn bản gửi cho lãnh đạo bộ phận được kiểm toán. KTVNB thảo luận với các cấp thích hợp về các kết quả, kết luận và kiến nghị trước khi đưa ra báo cáo chính thức cuối cùng. Báo cáo KTHĐ cần đưa ra những kiến nghị để cải tiến khắc phục tồn tại của đơn vị một cách rõ ràng. Báo cáo KTHĐ cần được gửi trực tiếp cho người có trách nhiệm như chủ tịch hội đồng quản trị, trưởng bộ phận KTNB, lãnh đạo đơn vị được kiểm toán.

Theo dõi sau kiểm toán: KTVNB phải đảm bảo bộ phận được kiểm toán đã có những biện pháp hữu hiệu và thích hợp nhất để thực hiện kiến nghị đã được đề ra trong báo cáo KTHĐ.

Kết luận chương 2

Trong chương này, luận án đã phân tích, tổng hợp và phát triển các lý luận về kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện. Đặc biệt, luận án đã làm rõ nội dung của kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện, các tiêu chí kiểm toán các nội dung về tính kinh tế, hiệu quả, hiệu lực; đưa ra các quan điểm về hiệu quả kiểm toán hoạt động và các yếu tố tác động đến hiệu quả kiểm toán hoạt động. Trong chương này, luận án cũng nghiên cứu kinh nghiệm về nội dung và quy trình kiểm toán hoạt động của một số nước trên thế giới, từ đó làm căn cứ rút ra bài học kinh nghiệm cho Việt Nam.

CHƯƠNG 3

THỰC TRẠNG KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG DO KIỂM TOÁN NỘI BỘ THỰC HIỆN TẠI TẬP ĐOÀN BƯU CHÍNH VIỄN THÔNG VIỆT NAM

3.1. Tổng quan về Tập đoàn Bưu chính Viễn thông Việt Nam

3.1.1. Quá trình hình thành và phát triển Tập đoàn BCVT Việt Nam

Tập đoàn Bưu chính Viễn thông Việt Nam với tên giao dịch quốc tế là Việt Nam Posts and Telecommunications Group (viết tắt là VNPT) là một doanh nghiệp Nhà nước chuyên đầu tư, sản xuất hoặc kinh doanh trong lĩnh vực Bưu chính và Viễn thông tại Việt Nam. VNPT được hình thành trên cơ sở sắp xếp, tổ chức lại Tổng công ty Bưu chính Viễn thông Việt Nam và các đơn vị thành viên theo quyết định số 58/2005/QĐ-TTg ngày 23/3/2005 của Thủ tướng Chính phủ về việc phê duyệt đề án thí điểm hình thành Tập đoàn BCVT Việt Nam. Ngày 09/01/2006, Thủ tướng chính phủ đã chính thức ra quyết định số 06/2006/QĐ-TTg về việc thành lập Công ty mẹ - VNPT. Ngày 24/06/2010, Thủ tướng Chính phủ đã ra quyết định số 955/QĐ-TTg chuyển Công ty mẹ - Tập đoàn Bưu chính Viễn thông Việt Nam thành công ty TNHH một thành viên do Nhà nước là chủ sở hữu với mục tiêu xây dựng tập đoàn kinh tế mạnh của Việt Nam có tiềm lực to lớn, sức cạnh tranh cao để có thể sẵn sàng bước vào hội nhập với khu vực và thế giới. Ngày 10/06/2014 Thủ tướng Chính phủ đã ký quyết định 888/QĐ-TTg phê duyệt đề án tái cơ cấu Tập đoàn Bưu chính Viễn thông Việt Nam giai đoạn 2014-2015 với mục tiêu tiếp tục phát triển Tập đoàn Bưu chính Viễn thông Việt Nam, tập trung vào lĩnh vực sản xuất, kinh doanh các sản phẩm, dịch vụ viễn thông, công nghệ thông tin, truyền thông đa phương tiện; Nâng cao hiệu quả sản xuất, kinh doanh, có năng lực cạnh tranh cao; Giữ vai trò chủ lực trong ngành viễn thông Việt Nam; Để hình thành thị trường viễn thông bền vững, cạnh tranh lành mạnh; Góp phần thúc đẩy phát triển kinh tế xã hội, bảo đảm an ninh, quốc phòng, thực hiện công nghiệp hóa, hiện đại hóa đất nước.

VNPT có trình độ công nghệ, quản lý hiện đại và chuyên môn hóa cao; Kinh doanh đa ngành, trong đó Bưu chính, Viễn thông và CNTT là ngành nghề kinh doanh chính.

VNPT được tổ chức theo mô hình công ty mẹ - con nhằm tăng cường tích tụ về vốn, tập trung nâng cao năng lực cạnh tranh, tối đa hóa lợi nhuận. Điểm khác biệt cơ bản so với trước là cơ chế liên kết giữa các đơn vị thành viên. Trong Tập

đoàn, các đơn vị thành viên liên kết theo mô hình Công ty mẹ - Công ty con. Công ty mẹ - VNPT có tư cách pháp nhân, có con dấu theo tên gọi, là công ty TNHH Nhà nước một thành viên, nhà nước giữ 100% vốn và nắm giữ từ 51-100% vốn ở các công ty con; Có vai trò tối đa hóa lợi nhuận của Tập đoàn; Trực tiếp kinh doanh một số lĩnh vực như mạng đường trục, quản lý, đầu tư, kinh doanh vốn; Hoạch định chiến lược mở rộng kinh doanh; Hỗ trợ các công ty con hoạt động; Nghiên cứu phát triển. Bên cạnh đó còn có nhiệm vụ thực hiện nghĩa vụ công ích; Thực hiện quyền, nghĩa vụ của chủ sở hữu đối với phần vốn Nhà nước đầu tư vào các công ty con theo quy định của pháp luật; Giữ quyền chi phối các công ty con thông qua vốn – công nghệ - thị trường; Thay mặt Nhà nước giao vốn cho TCT Bưu chính Việt Nam; Chịu trách nhiệm trước Nhà nước về bảo toàn, phát triển vốn; Điều hành thống nhất mạng lưới Viễn thông và CNTT của Tập đoàn; Là pháp nhân đại diện cho Tập đoàn. Vốn chủ sở hữu của Tập đoàn bao gồm vốn chủ sở hữu Nhà nước tại Tập đoàn và vốn chủ sở hữu của Tập đoàn đầu tư tại các đơn vị thành viên và doanh nghiệp khác.

Quan hệ giữa Tập đoàn với các đơn vị thành viên mà Tập đoàn góp vốn là quan hệ giữa các pháp nhân độc lập, chủ yếu dựa trên quan hệ sở hữu vốn điều lệ đồng thời giữ quyền chi phối các đơn vị thành viên thông qua chiến lược, công nghệ, thương hiệu, thị trường, nghiệp vụ.

3.1.2. Mô hình bộ máy quản lý của Tập đoàn BCVT Việt Nam

Trên cơ sở các Quyết định số 180/QĐ-TTg ngày 28/01/2011 của Thủ tướng Chính phủ phê duyệt Điều lệ tổ chức và hoạt động của VNPT; Quyết định số 164/QĐ-TTg ngày 24/10/2007 về tổ chức kinh doanh mạng viễn thông nội hạt VNPT; Quyết định số 16/2007/QĐ-BBCVT của Bộ BCVT (nay là bộ TT&TT) về việc thành lập TCT Bưu chính Việt Nam (VNPost), VNPT đã thực hiện triển khai chia tách bưu chính, viễn thông tại các Bưu điện tỉnh, thành phố trước đây để hình thành các Viễn thông tỉnh thành phố - đơn vị trực thuộc Công ty mẹ và các Bưu điện tỉnh, thành phố (BĐTT) – đơn vị trực thuộc VNPost, các đơn vị này đã vào hoạt động từ ngày 01/01/2008.

Sau lộ trình 10 năm thực hiện từng bước, từ ngày 1/1/2013, VNPT đã chính thức hoàn thành chia tách Bưu chính - Viễn thông, chuyển giao quyền đại diện chủ sở hữu nhà nước tại VietnamPost về Bộ TT&TT. Cũng trong năm 2013, VNPT đã tiếp tục có những bước đi chủ động trong đổi mới quản lý, thúc đẩy nâng cao hiệu

quả SXKD với nhiều giải pháp mạnh mẽ trên tinh thần tự “tái cơ cấu” chính mình để đáp ứng với những yêu cầu mới của quá trình phát triển.

Ngày 10/6/2014, Thủ tướng Chính phủ ký quyết định số 888/QĐ-TTg phê duyệt đề án tái cơ cấu Tập đoàn Bưu chính Viễn thông Việt Nam (VNPT) giai đoạn 2014-2015. Theo đề án tái cơ cấu, VNPT sẽ điều chuyển nguyên trạng 3 đơn vị gồm Học viện Công nghệ Bưu chính Viễn thông, Công ty MobiFone (VMS), Bưu điện Trung ương về chịu sự quản lý của Bộ TT&TT. Đồng thời mô hình của VNPT sau khi tái cơ cấu có Tổng công ty hạ tầng mạng (VNPT Net) hạch toán phụ thuộc và 2 công ty con hoạt động dưới mô hình tổng công ty hạch toán độc lập là Công ty TNHH Dịch vụ viễn thông (VNPT VinaPhone) và Công ty TNHH MTV Truyền thông (VNPT Media). Trong đó:

Tổng Công ty VNPT- Vinaphone được thành lập trên cơ sở tổ chức lại các bộ phận: Kinh doanh, bán hàng, chăm sóc khách hàng, kỹ thuật dịch vụ, tính cước, thu cước và một số bộ phận quản lý, hỗ trợ của 63 VNPT tỉnh/thành, Công ty Dịch vụ Viễn thông (Vinaphone), Công ty Viễn thông liên tỉnh (VTN), Công ty Viễn thông Quốc tế (VNPT-I), Công ty Điện toán và truyền số liệu (VDC). Ngành nghề kinh doanh chính của Tổng công ty VNPT - Vinaphone là kinh doanh: các SPDV viễn thông – CNTT; dịch vụ phát thanh truyền hình, truyền thông đa phương tiện; các dịch vụ nội dung, dịch vụ GTGT; kinh doanh dịch vụ tư vấn, khảo sát, thiết kế, cho thuê công trình, thiết bị viễn thông, CNTT, truyền thông; kinh doanh, xuất khẩu, nhập khẩu và phân phối bán buôn, bán lẻ các vật tư, trang thiết bị thuộc các lĩnh vực điện, điện tử, viễn thông, CNTT; đại lý bán vé máy bay và các phương tiện vận tải khác.

Tổng công ty VNPT - Media được thành lập trên cơ sở tổ chức lại Công ty VASC, Trung tâm Thông tin và Quan hệ công chúng và các bộ phận nghiên cứu, phát triển nội dung số, dịch vụ giá trị gia tăng của Công ty VDC, Công ty Vinaphone. Ngành nghề kinh doanh của VNPT-Media là tổ chức nghiên cứu, phát triển, sản xuất, bán buôn các sản phẩm dịch vụ phần mềm, dịch vụ nội dung, giá trị gia tăng, truyền thông, truyền hình; quản lý và thực hiện hoạt động truyền hình, cung cấp chương trình thuê bao; thực hiện các hoạt động xuất bản sách, ấn phẩm định kỳ; hoạt động điện ảnh, sản xuất chương trình truyền hình, ghi âm và xuất bản âm nhạc; hoạt động sản xuất phim điện ảnh, phim video và chương trình truyền hình...

Tổng Công ty VNPT-Net được thành lập trên cơ sở tổ chức lại Công ty Viễn thông liên tỉnh (VTN); bộ phận quản lý và điều hành viễn thông của Tập đoàn VNPT; bộ phận hạ tầng kỹ thuật của các đơn vị: Công ty Vinaphone, Công ty VDC,

Công ty VNPT-I và hạ tầng kỹ thuật của các Trung tâm chuyển mạch truyền dẫn thuộc 63 VNPT tỉnh/thành.

Tổ chức lại Công ty TNHH 1 thành viên Cấp quang FOCAL và Công ty cổ phần Công nghệ Công nghiệp Bưu chính Viễn thông VNPT-Technology thành công ty con của VNPT, phát triển kinh doanh sản phẩm phần cứng, phần mềm, công nghiệp CNTT. Sắp xếp lại Công ty TNHH 1 thành viên Tài chính Bưu điện trên cơ sở hiện trạng kinh doanh khó khăn, có thể tính phương án thoái vốn hoặc phá sản. Đáng chú ý, 63 đơn vị viễn thông tỉnh thành sẽ trở thành chi nhánh của VNPT, quản lý khai thác mạng ngoại vi, thiết bị đầu cuối tại các điểm dịch vụ công cộng, kinh doanh hàng hóa theo hợp đồng giữa các bên (không hoạt động theo mệnh lệnh hành chính như trước mà kinh doanh bằng hợp đồng kinh tế).

Việc cơ cấu lại Tập đoàn VNPT được thực hiện theo hướng tinh gọn, giảm đầu mối, không chỉ ở 78 công ty, đơn vị trực thuộc mà ngay cả 18 Ban của Tập đoàn. Sẽ đưa nhiều nhiệm vụ ở các Ban xuống các đơn vị nhằm đảm bảo Tập đoàn gọn nhẹ, tập trung một số nhiệm vụ chính gồm nghiên cứu xây dựng chiến lược, quy hoạch, kế hoạch phát triển thị trường và mạng lưới; tổ chức thực hiện công tác cán bộ, đào tạo nhân lực; đầu tư tài chính; tổ chức tập đoàn thực hiện nhiệm vụ pháp chế, hợp tác quốc tế, thanh tra kiểm tra, khen thưởng.

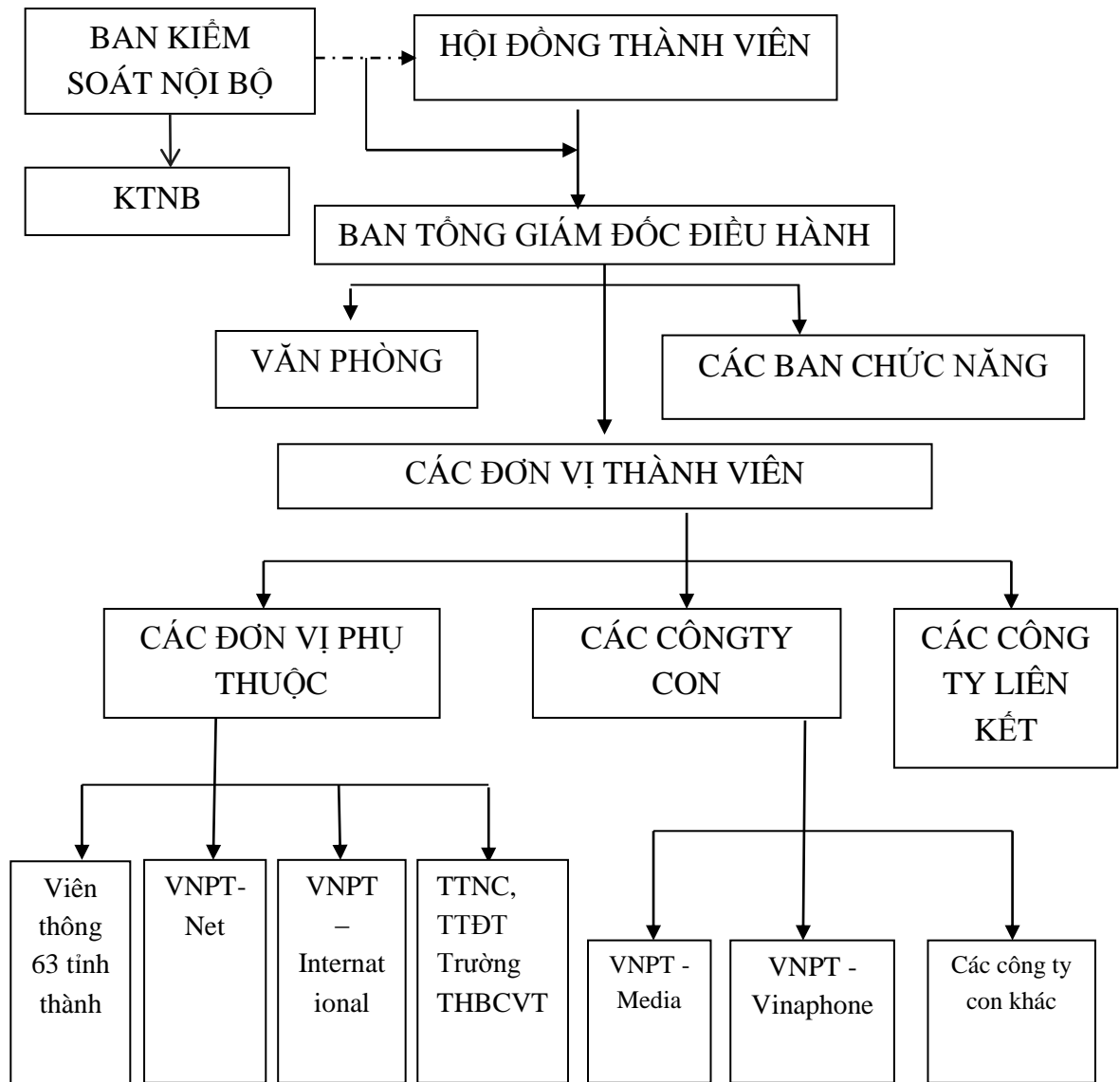
Đến nay, tổ chức bộ máy VNPT về cơ bản đã được hình thành theo quyết định 888QĐ/TTg của Thủ tướng Chính phủ, trong đó:

Công ty mẹ - VNPT là công ty TNHH một thành viên do Nhà nước nắm giữ 100% vốn điều lệ; có chức năng, nhiệm vụ chính là: Tổ chức, chỉ đạo hoạt động sản xuất kinh doanh toàn Tập đoàn; nghiên cứu, xây dựng chiến lược, quy hoạch phát triển thị trường, mạng lưới, dịch vụ; Nghiên cứu phát triển, ứng dụng công nghệ, sản phẩm, dịch vụ mới; thực hiện công tác tổ chức, cán bộ, đào tạo nguồn nhân lực và đổi mới quản trị doanh nghiệp; thực hiện công tác tài chính, kế toán, kế hoạch, đầu tư toàn Tập đoàn và pháp chế, hợp tác quốc tế, thanh tra, kiểm tra, thi đua, khen thưởng.

Các đơn vị phụ thuộc: Tổng công ty Hạ tầng mạng (VNPT- Net); 63 viễn thông tỉnh, thành phố (VNPT – tỉnh, thành phố); Trung tâm nghiên cứu Phát triển (VNPT – RD); Trường Trung học Bưu chính Viễn thông và Công nghệ thông tin 2. Các đơn vị hạch toán phụ thuộc Công ty mẹ - VNPT có con dấu, tài khoản, được cấp giấy chứng nhận đăng ký hoạt động.

Các công ty con: Tổng công ty Dịch vụ Viễn thông (VNPT – Vinaphone); Tổng công ty Truyền thông (VNPT – Media); Công ty cổ phần Công nghiệp Bưu chính Viễn thông (VNPT – Technology).

Các công ty do VNPT nắm giữ dưới 50% vốn điều lệ (phụ lục – danh mục công ty con VNPT nắm giữ dưới 50%



Nguồn: Tập đoàn BCVT Việt Nam [20]

Hình 3.1. Mô hình tổ chức của VNPT

3.1.3. Đặc điểm tổ chức và đặc điểm hoạt động ảnh hưởng đến kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện tại VNPT

Tập đoàn Bưu chính Viễn thông Việt Nam là một Tập đoàn kinh tế Nhà nước lớn nắm giữ vốn điều lệ là 72.237 tỷ đồng (bảy mươi hai nghìn, hai trăm ba mươi bảy tỷ đồng). Nghĩa vụ của VNPT là phải bảo toàn và phát triển vốn nhà nước đầu tư tại VNPT và vốn VNPT tự huy động. Vì vậy, VNPT luôn phải giám sát để đảm bảo các hoạt động mang lại hiệu quả nhằm bảo toàn và phát triển nguồn vốn.

VNPT là tập đoàn kinh tế Nhà nước có quy mô lớn, tổ chức quản lý phức tạp. Tổ chức quản lý trong tập đoàn VNPT bao gồm công ty mẹ - Tập đoàn Bưu chính Viễn thông Việt Nam; các đơn vị phụ thuộc là các đơn vị hạch toán phụ thuộc và đơn vị sự nghiệp; các công ty con của VNPT là các doanh nghiệp do VNPT sở hữu trên 50% vốn điều lệ hoặc tổng số cổ phần phổ thông; các doanh nghiệp thành viên của VNPT là các doanh nghiệp do VNPT hoặc công ty con của VNPT sở hữu 100% vốn điều lệ, cổ phần, vốn góp chi phối, giữ quyền chi phối; Công ty liên kết của VNPT" là công ty mà VNPT sở hữu cổ phần, vốn góp không chi phối, chịu sự ràng buộc về quyền lợi và nghĩa vụ với VNPT theo tỷ lệ vốn góp hoặc theo thỏa thuận và hợp đồng liên kết đã ký giữa công ty với VNPT; Công ty tự nguyện tham gia liên kết với VNPT" là doanh nghiệp không có cổ phần, vốn góp của VNPT nhưng tự nguyện liên kết với VNPT dưới các hình thức theo quy định của pháp luật, chịu sự ràng buộc về quyền lợi, nghĩa vụ với VNPT theo thỏa thuận trong hợp đồng liên kết giữa công ty đó với VNPT. Với mô hình quản lý đa dạng, nhiều lĩnh vực, việc xác định các lĩnh vực trọng tâm, chứa đựng nhiều rủi ro để xác định các chủ đề kiểm toán tiềm năng là vấn đề cần thiết giúp cho VNPT hướng kiểm toán hoạt động vào các lĩnh vực trọng tâm giúp cho cuộc kiểm toán hoạt động có thể tìm ra những lĩnh vực, những hoạt động các khả năng cải thiện nhiều nhất.

Các ngành nghề kinh doanh VNPT đa dạng với đặc điểm hoạt động và đặc điểm kinh doanh khác nhau. Mỗi hoạt động lại có những đặc thù nhất định, vì vậy, tiêu chí kiểm toán hoạt động cần được xây dựng cụ thể cho từng đơn vị được kiểm toán mới có thể đo lường hiệu quả của hoạt động cần kiểm toán.

3.2. Giới thiệu tổng quan về bộ phận kiểm toán nội bộ tại Tập đoàn Bưu chính Viễn thông Việt Nam

Ban kiểm toán nội bộ Tập đoàn Bưu chính Viễn thông Việt Nam được thành lập theo Quyết định số 3374/QĐ-TCCB ngày 24/10/1998 của Tổng giám đốc. Đồng thời Tổng Giám đốc cũng ban hành Quyết định số 3375/QĐ-TCCB ngày 24/10/1998 về việc quy định nhiệm vụ, chức năng, quyền hạn và tổ chức của Ban Kiểm toán nội bộ. Năm 2001 Chủ tịch Hội đồng quản trị Tổng Công ty đã ký Quyết định số 107/QĐ-TCCB ban hành Quy chế Kiểm toán nội bộ của Tổng công ty; Tổng Giám đốc Tổng công ty đã ký Quyết định số 4559/KTNB ban hành Quy trình kiểm toán nội bộ của Tổng công ty.

Từ năm 2003, bên cạnh việc kiểm toán tuân thủ và kiểm toán báo cáo tài chính, bộ phận kiểm toán nội bộ đã tăng cường kiểm toán các dự án đầu tư XD/CB

theo chỉ đạo của Tổng giám đốc Công ty, các cuộc kiểm toán chuyên đề và kiểm toán hoạt động cũng được chú trọng hơn nhằm tăng cường hiệu quả của công tác quản lý trong từng lĩnh vực cụ thể.

Năm 2010, Ban tài chính – Kế toán được thành lập theo quyết định số 1168/QĐ-VNPT-TCCB ngày 28 tháng 6 năm 2010 về việc thành lập Ban tài chính – Kế toán của Tập đoàn BCVT Việt Nam trên cơ sở tổ chức lại Ban Kế toán Thống kê – Tài chính và Ban Kiểm toán nội bộ thuộc Tổng công ty Bưu chính Viễn thông Việt Nam trước đây (nay là Tập đoàn Bưu chính Viễn thông Việt Nam). Trong đó, Ban tài chính - Kế toán là cơ quan chuyên môn nghiệp vụ của Tập đoàn Bưu chính Viễn thông Việt Nam; có chức năng tham mưu, giúp việc cho Hội đồng thành viên, Ban Tổng giám đốc Tập đoàn trong công tác quản lý, điều hành các hoạt động tài chính, kế toán, thống kê, kiểm toán nội bộ của tập đoàn Bưu chính Viễn thông Việt Nam. Ban tài chính -Kế toán có nhiệm vụ thực hiện chức năng kiểm toán nội bộ.

Năm 2015, sau khi sắp xếp lại tổ chức bộ máy quản lý VNPT để phù hợp với mô hình quản lý mới theo quyết định 888/QĐ-TTg, hội đồng thành viên VNPT đã ban hành quyết định số 262/QĐ-VNPT-HĐTV-KSNB [26] về việc ban hành “quy định chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn, trách nhiệm và tổ chức hoạt động của Ban Kiểm soát nội bộ” theo đó chức năng kiểm toán nội bộ được chuyển từ Ban tài chính Kế toán sang Ban kiểm soát nội bộ theo đó kiểm toán nội bộ được coi là một chức năng trong Ban kiểm soát nội bộ.

3.3. Thực trạng nội dung và tiêu chí kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện tại Tập đoàn Bưu chính Viễn thông Việt Nam

Bộ phận kiểm toán nội bộ tại tập đoàn BCVT Việt Nam thực hiện các nội dung công việc sau:

Thứ nhất, kiểm toán tuân thủ. Kiểm tra tính tuân thủ luật pháp, chính sách, chế độ tài chính, kế toán, chế độ quản lý của Nhà nước và tình hình chấp hành các nghị quyết, quyết định, quy chế của Hội đồng quản trị, Tổng Giám đốc và Giám đốc các đơn vị thành viên; Kiểm tra sự chấp hành các nguyên tắc, các chính sách, các chuẩn mực kế toán từ khâu lập chứng từ, vận dụng hệ thống tài khoản ghi sổ kế toán tổng hợp thông tin và trình bày báo cáo tài chính, báo cáo kế toán quản trị đến lưu trữ tài liệu kế toán ở Tập đoàn và các đơn vị thành viên.

Thứ hai, kiểm toán báo cáo tài chính của các đơn vị thành viên. Kiểm tra và xác nhận tính kịp thời, đầy đủ, khách quan, độ tin cậy của báo cáo tài chính, báo cáo kế toán quản trị, trước khi (Tổng) Giám đốc ký duyệt và công bố; Kiểm tra và đánh

giá các báo cáo tài chính, báo cáo kế toán quản trị, đưa ra những kiến nghị và tư vấn cần thiết cho quá trình hoạt động sản xuất, kinh doanh ở Tập đoàn và các công ty con nhằm đảm bảo tính hợp lý và hiệu quả. Bộ phận kiểm toán nội bộ tại VNPT đã thực hiện các cuộc kiểm toán báo cáo tài chính tại các đơn vị thành viên là các Viễn thông tỉnh/thành phố, các đơn vị sự nghiệp và một số công ty.

Thứ ba, kiểm toán hoạt động. Thực hiện việc huy động, phân phối sử dụng tiết kiệm và có hiệu quả các nguồn lực (nhân lực, vật tư, hàng hóa, tài sản, tiền vốn...) của Tập đoàn và các đơn vị thành viên; Kiểm tra đánh giá tính hiệu quả của hoạt động sản xuất kinh doanh và đầu tư xây dựng, phân phối và sử dụng nguồn thu nhập, kết quả bảo toàn và phát triển vốn; Kiểm tra, đánh giá tính hiệu quả hoạt động của các bộ phận chức năng và phát triển vốn; Kiểm tra, đánh giá tính hiệu quả hoạt động của các bộ phận chức năng trong việc thực hiện các mục tiêu kinh doanh của Tập đoàn và các đơn vị thành viên.

Hiện nay, bộ phận kiểm toán nội bộ tại VNPT đã thực hiện một số cuộc kiểm toán hoạt động tại một số viễn thông tỉnh/thành phố, chưa thực hiện được các cuộc kiểm toán hoạt động tại các công ty con và các đơn vị sự nghiệp. Ngoài ra, nội dung của kiểm toán hoạt động cũng được lồng ghép trong nội dung của kiểm toán tuân thủ. Tuy nhiên, kiểm toán hoạt động mới chỉ dừng lại ở việc kiểm tra đánh giá hiệu lực của các quy trình quản lý nói chung và các quy trình quản lý tài chính nội bộ do Tập đoàn và VNPT tỉnh/thành phố thông qua việc đánh giá mức độ tuân thủ các quy định này.

Các cuộc kiểm toán hoạt động được thực hiện với các nội dung về kiểm toán tính kinh tế, kiểm toán hiệu quả và kiểm toán hiệu lực. Tuy nhiên, kiểm toán hiệu lực nhiều chỗ vẫn còn đang bị nhầm lẫn là kiểm toán hiệu quả và thiên về kiểm toán tuân thủ.

Nội dung của kiểm toán hiệu lực hiện nay được thực hiện trên 03 hoạt động bao gồm: Kiểm toán hiệu lực tổ chức bộ máy kế toán, hiệu lực quản lý tài chính nội bộ và hiệu lực quản lý các nghiệp vụ kế toán.

3.3.1. Thực trạng nội dung và tiêu chí kiểm toán kinh tế

Để kiểm toán tính kinh tế của các hoạt động kinh doanh, KTVNB thực hiện kiểm toán các khoản mục chi phí, so sánh các khoản mục chi phí thực hiện với chi phí kế hoạch để xác định mức tiết kiệm chi phí của từng hoạt động (hoạt động kinh doanh, hoạt động tài chính, hoạt động khác). Với từng hoạt động, KTVNB chia nhỏ để so sánh mức tiết kiệm chi phí của từng hoạt động cụ thể theo các tiêu chí tương tự.

Ở mỗi VNPT thành viên khác nhau, các chỉ tiêu tỷ lệ tăng trưởng chi phí kế hoạch (tiêu chí kiểm toán kinh tế) sẽ khác nhau vì vậy tiêu chí kiểm toán tính kinh tế ở mỗi đơn vị khác nhau sẽ khác nhau. KTVNB căn cứ vào chỉ tiêu tỷ lệ tăng trưởng chi phí để đưa ra kết luận về tính tiết kiệm của hoạt động được kiểm toán. Hoạt động được coi là tiết kiệm nếu tỷ lệ tăng trưởng chi phí kỳ thực hiện thấp hơn so với kế hoạch (chỉ tiêu giao – tiêu chí) nghĩa là đơn vị/bộ phận trực thuộc VNPT đã tiết kiệm chi phí. Căn cứ vào tỷ lệ tăng trưởng chi phí KTVNB sẽ đưa ra kết luận là hoạt động có tiết kiệm hay không, nếu chưa tiết kiệm thì KTVNB sẽ tìm ra nguyên nhân gây lãng phí để có các kiến nghị phù hợp. Nếu tỷ lệ tăng trưởng chi phí thực hiện lớn hơn kế hoạch nhưng doanh thu kỳ kiểm toán cũng tăng so với doanh thu kế hoạch thì KTVNB sẽ tiếp tục so sánh tỷ lệ tăng doanh thu so với tỷ lệ tăng chi phí từ đó mới có căn cứ để đưa ra kết luận và kiến nghị.

Bảng 3.1. Thực trạng nội dung và tiêu chí kiểm toán tính kinh tế tại VNPT

TT	Nội dung	Tiêu chí
1	Tỷ lệ tăng trưởng chi phí SXKD	Chi phí SXKD kỳ thực hiện/Chi phí SXKD KH hoặc kỳ trước
2	Tỷ lệ tăng trưởng chi phí KD (DV + TM)	Chi phí KD kỳ thực hiện/Chi phí KD KH hoặc kỳ trước
3	Tỷ lệ tăng trưởng chi phí HĐTC	Chi phí HĐTC kỳ thực hiện/Chi phí HĐTC KH hoặc kỳ trước
4	Tỷ lệ tăng trưởng chi phí khác	Chi phí khác trước thuế kỳ thực hiện/Chi phí khác trước thuế KH hoặc kỳ trước

(Nguồn: Tập đoàn BCVT Việt Nam)

3.3.2. Thực trạng nội dung và tiêu chí kiểm toán hiệu quả

Để thực hiện kiểm toán hiệu quả, bộ phận KTNB đã sử dụng hệ thống tiêu chí kiểm toán hiệu quả hoạt động tăng trưởng doanh thu, tăng trưởng lợi nhuận, tăng trưởng thị phần dựa trên các chỉ số của bộ phận kiểm soát nội bộ cụ thể như sau:

Thứ nhất, nhóm tiêu chí kiểm toán hiệu quả hoạt động tăng trưởng doanh thu được xây dựng bằng cách so sánh tỷ lệ doanh thu thực hiện của từng dịch vụ với doanh thu kế hoạch hoặc doanh thu đã thực hiện ở kỳ trước. KTVNB tiến hành xác định tỷ lệ tăng trưởng doanh thu của từng dịch vụ tại đơn vị được kiểm toán, so sánh với tỷ lệ doanh thu theo kế hoạch mà Tập đoàn giao. Nếu tỷ lệ tăng trưởng doanh thu bằng hoặc cao hơn kế hoạch thì hoạt động được coi là hiệu quả, ngược lại

tỷ lệ tăng trưởng doanh thu thấp hơn kế hoạch thì hoạt động được kết luận là chưa hiệu quả và kiểm toán viên cần xác định nguyên nhân và đưa ra kiến nghị.

Thứ hai, nhóm tiêu chí kiểm toán hiệu quả hoạt động tăng trưởng lợi nhuận. Tăng trưởng lợi nhuận được đánh giá bằng cách so sánh lợi nhuận kỳ này với lợi nhuận kế hoạch hoặc lợi nhuận kỳ trước, ngoài ra còn được đánh giá bằng tiêu chí lợi nhuận gộp của doanh thu.

KTVNB tiến hành xác định tỷ lệ tăng trưởng thị phần của từng dịch vụ tại đơn vị được kiểm toán, so sánh với tỷ lệ lợi nhuận theo kế hoạch mà Tập đoàn giao. Nếu tỷ lệ tăng trưởng lợi nhuận bằng hoặc cao hơn kế hoạch thì hoạt động được coi là hiệu quả, ngược lại tỷ lệ tăng trưởng lợi nhuận thấp hơn kế hoạch thì hoạt động được kết luận là chưa hiệu quả và kiểm toán viên cần xác định nguyên nhân và đưa ra kiến nghị.

Bảng 3.2. Nội dung và tiêu chí kiểm toán hiệu quả hoạt động tăng trưởng doanh thu tại VNPT

	Nội dung	Tiêu chí
1	Tỷ lệ tăng trưởng doanh thu	Doanh thu kỳ thực hiện/Doanh thu KH hoặc kỳ trước
2	Tỷ lệ tăng trưởng doanh thu dịch vụ VNP	Số doanh thu dịch vụ VNP thực hiện/Doanh thu dịch vụ VNP KH hoặc kỳ trước
3	Tỷ lệ tăng trưởng doanh thu dịch vụ cố định	Số doanh thu DV cố định thực hiện/Doanh thu DV cố định KH hặc kỳ trước
4	Tỷ lệ tăng trưởng doanh thu dịch vụ băng rộng	Số doanh thu DV băng rộng thực hiện/Doanh thu DV băng rộng KH hoặc kỳ trước
5	Tỷ lệ tăng trưởng doanh thu dịch vụ My TV	Số doanh thu DV My TV thực hiện/Doanh thu DV My TV KH hoặc kỳ trước
6	Tỷ lệ tăng trưởng doanh thu dịch vụ nội dung và GTGT	Số doanh thu DV nội dung và GTGT thực hiện/Doanh thu DV nội dung và GTGT KH hoặc kỳ trước
7	Tỷ lệ tăng trưởng doanh thu cước kết nối	Số doanh thu cước kết nối thực hiện/Doanh thu cước kết nối KH hoặc kỳ trước
8	Tỷ lệ tăng trưởng doanh thu cước quốc tế chiều về	Số doanh thu cước quốc tế chiều về thực hiện/Doanh thu cước quốc tế chiều về KH hoặc kỳ trước
9	Tỷ lệ tăng trưởng doanh thu	Số doanh thu cho thuê kênh, hạ tầng thực

	Nội dung	Tiêu chí
	thu cho thuê kênh, hạ tầng	hiện/Doanh thu cho thuê kênh, hạ tầng KH hoặc kỳ trước
10	Tỷ lệ tăng trưởng doanh thu dịch vụ Vinasat	Số doanh thu dịch vụ Vinasat thực hiện/Doanh thu dịch vụ Vinasat KH hoặc kỳ trước
11	Tỷ lệ tăng trưởng doanh thu dịch vụ khác	Số doanh thu dịch vụ khác thực hiện/Doanh thu dịch vụ khác KH hoặc kỳ trước
12	Tỷ lệ tăng trưởng doanh thu KD TM	Số doanh thu KD TM thực hiện/Doanh thu KD thương mại KH hoặc kỳ trước

(Nguồn: Tập đoàn BCVT Việt Nam)

Bảng 3.3. Nhóm tiêu chí đánh giá hiệu quả hoạt động tăng trưởng lợi nhuận tại VNPT

	Nội dung	Tiêu chí
1	Tỷ lệ tăng trưởng lợi nhuận trước thuế TNDN	Lợi nhuận trước thuế kỳ thực hiện/Lợi nhuận trước thuế KH hoặc kỳ trước
2	Tỷ lệ tăng trưởng lợi nhuận gộp	Lợi nhuận gộp từ HĐKD kỳ thực hiện/Lợi nhuận gộp HĐKD KH hoặc kỳ trước
3	Tỷ lệ tăng trưởng lợi nhuận trước thuế HĐTC	Lợi nhuận trước thuế HĐTC kỳ thực hiện/Lợi nhuận trước thuế HĐTC KH hoặc kỳ trước
4	Tỷ lệ tăng trưởng lợi nhuận khác	Lợi nhuận khác trước thuế kỳ thực hiện/Lợi nhuận khác trước thuế KH hoặc kỳ trước
5	Tỷ suất sinh lợi nhuận gộp của doanh thu	Lợi nhuận gộp HĐKD/ Doanh thu thuần

Nguồn: Tập đoàn BCVT Việt Nam

Thứ ba, tiêu chí đánh giá hiệu quả tăng trưởng thị phần. Tiêu chí này được xây dựng bằng cách đánh giá tỷ lệ tăng trưởng thị phần về doanh thu, và các dịch vụ do VNPT cung cấp với doanh thu của các doanh nghiệp viễn thông khác tại Việt Nam. KTVNB tiến hành đánh giá tỷ lệ tăng trưởng thị phần thực tế của các hoạt động tại VNPT được kiểm toán, so sánh với kế hoạch Tập đoàn giao. Nếu tỷ lệ tăng trưởng thị phần bằng hoặc cao hơn kế hoạch thì hoạt động được đánh giá là hiệu quả, nếu tỷ lệ này thấp hơn kế hoạch thì hoạt động được kết luận là không đạt kế hoạch và KTVNB phải tìm nguyên nhân và đưa ra kiến nghị.

Bảng 3.4. Nhóm tiêu chí đánh giá hiệu quả tăng trưởng thị phần

STT	Nội dung	Tiêu chí
1	Tỷ lệ tăng trưởng thị phần về doanh thu	Doanh thu VTCNTT của VNPT/Tổng doanh thu VTCNTT của các DN kinh doanh dịch vụ VTCNTT VN
2	Tỷ lệ tăng trưởng thị phần nội địa về khách hàng sử dụng dịch vụ TV-CNTT	Số khách hàng sử dụng dịch vụ TV-CNTT/Tổng số khách hàng.
3	Tỷ lệ tăng trưởng thị phần về thuê bao ĐT di động	Số thuê bao ĐT di động VNPT/Tổng thuê bao di động các DN kinh doanh DVVTCNTT VN.
4	Tỷ lệ tăng trưởng thị phần về thuê bao ĐT cố định	Số thuê bao ĐT cố định VNPT/Tổng thuê bao ĐT cố định các DN kinh doanh DVVTCNTT VN.
5	Tỷ lệ tăng trưởng thị phần về thuê bao trên băng rộng (Mega VNN + FiberVNN)	Số thuê bao trên băng rộng của VNPT/Tổng thuê bao Internet các DN kinh doanh DVVTCNTT VN.

(Nguồn: Tập đoàn BCVT Việt Nam)

3.3.3. Thực trạng nội dung và tiêu chí kiểm toán hiệu lực

3.3.3.1. Nội dung và tiêu chí kiểm toán hiệu lực tổ chức bộ máy kế toán

Kiểm toán hiệu lực là việc kiểm tra, xác định các mục tiêu của doanh nghiệp có đạt được hay không. Để làm việc này, kiểm toán hoạt động tiến hành tìm hiểu các quy trình quản lý nội bộ, so sánh các hoạt động đang được thực hiện có tuân theo quy trình hay không, nếu các hoạt động không tuân theo quy trình, KTVNB tiếp tục tìm hiểu để tìm ra lý do quy trình không được tuân thủ dẫn đến hiệu quả không đạt được.

Tại VNPT nội dung kiểm toán hiệu lực quản lý bao gồm: Kiểm toán hiệu lực bộ máy kế toán; kiểm toán hiệu lực quản lý tài chính nội bộ; kiểm toán hiệu lực quản lý nghiệp vụ kế toán.

Nội dung kiểm toán hiệu lực tổ chức bộ máy kế toán tại VNPT bao gồm: Số lượng lao động; Trình độ chuyên môn; Năng lực bộ máy kế toán; Mức độ đáp ứng

yêu cầu công việc; Mức độ phù hợp trong phân công công việc; Mức độ kiểm tra giám sát kế toán.

Bảng 3.5. Thực trạng nội dung kiểm toán hiệu lực tổ chức bộ máy kế toán do KTNB thực hiện tại VNPT

Nội dung	Nội dung chi tiết
Số lượng lao động	<ul style="list-style-type: none"> • Tại Viễn thông tỉnh • Tại các trung tâm viễn thông
Trình độ chuyên môn	<ul style="list-style-type: none"> • Tại Viễn thông tỉnh • Tại các trung tâm viễn thông
Năng lực bộ máy kế toán	<ul style="list-style-type: none"> • Trưởng phòng kế toán • Phó phòng kế toán • Kế toán tổng hợp • Kế toán phân hành • Kế toán tại trung tâm viễn thông
Mức độ đáp ứng yêu cầu công việc	<ul style="list-style-type: none"> • Cập nhật chứng từ • Hạch toán kế toán • Lập báo cáo • Lưu đóng chứng từ đúng quy định
Mức độ phân công công việc	<ul style="list-style-type: none"> • Đáp ứng được yêu cầu công việc • Phân công theo nhóm công việc
Mức độ kiểm tra giám sát kế toán	<ul style="list-style-type: none"> • Tự kiểm tra • Kiểm tra chéo • Kiểm tra giữa các đơn vị và đơn vị trực thuộc

Nguồn: Tập đoàn BCVT Việt Nam

Các tiêu chí để kiểm toán hiệu lực tổ chức bộ máy kế toán là các quy định về tổ chức kế toán của Tập đoàn; Quy định nội bộ của VNPT tỉnh/thành phố; Mô tả công việc của kế toán viên tại các VNPT tỉnh/thành.

Bảng 3.6. Thực trạng tiêu chí kiểm toán hiệu lực tổ chức bộ máy kế toán tại VNPT

Nội dung kiểm toán	Tiêu chí	Tiêu chí trung gian	Kết luận
Hiệu lực tổ chức bộ máy kế toán	Quy định của Tập đoàn	Phù hợp	Đạt mục tiêu:
	Quy định nội bộ của VNPT tỉnh/thành phố	(Có/Không)	Tốt
	Mô tả công việc của kế toán viên tại VNPT tỉnh/thành phố	Tuân thủ (Có/Không)	Khá Trung bình Yếu

(Nguồn: Tập đoàn BCVT Việt Nam)

3.3.3.2. Nội dung kiểm toán hiệu lực quản lý tài chính nội bộ

Nội dung kiểm toán hiệu lực quản lý tài chính nội bộ bao gồm: kiểm toán hiệu lực các quy định quản lý tài chính của VNPT tại VNPT tỉnh/thành phố; kiểm toán hiệu lực các quy định quản lý tài chính nội bộ do VNPT tỉnh/thành phố tự xây dựng.

Nội dung cụ thể như sau:

Bảng 3.7. Nội dung kiểm toán hiệu lực quản lý tài chính nội bộ tại VNPT

Nội dung	Nội dung chi tiết
Kiểm toán hiệu lực các quy định quản lý tài chính của Tập đoàn tại VNPT tỉnh/thành phố	<ul style="list-style-type: none"> • Quy chế tài chính và những sửa đổi, bổ sung • Quản lý tiền mặt, tiền gửi ngân hàng, thẻ VT... • Quản lý vật tư, hàng hoá • Quản lý tài sản, nguồn vốn • Quản lý công nợ cước viễn thông • Quy chế phân phối tiền lương, thu nhập • Quản lý đầu tư, cấp vốn, thanh quyết toán vốn, báo cáo đầu tư • Quản lý doanh thu, chi phí • Quản lý phân phối, sử dụng các quỹ
Kiểm toán hiệu lực các quy định quản lý tài chính nội bộ do VNPT tỉnh/thành phố tự xây dựng	<ul style="list-style-type: none"> • Quản lý tài sản, nguồn vốn • Quản lý doanh thu, chi phí • Quản lý chi tiêu nội bộ • Quản lý phân phối, sử dụng các quỹ

(Nguồn: Tập đoàn BCVT Việt Nam)

Tiêu chí kiểm toán được sử dụng là các quy định về lý tài chính do Tập đoàn xây dựng và do VNPT tỉnh/thành phố xây dựng. Khi tiến hành cuộc kiểm toán, KTVNB tiến hành xác minh các quy định của Tập đoàn có phù hợp và có được tuân thủ hay không.

Bảng 3.8. Thực trạng tiêu chí kiểm toán hiệu lực quản lý tài chính nội bộ tại VNPT

Nội dung kiểm toán	Tiêu chí kiểm toán	Tiêu chí kiểm toán trung gian	Kết luận
1. Kiểm toán hiệu lực quản lý tài chính nội bộ của Tập đoàn tại các VNPT thành viên	Các quy định, quy chế tài chính của Tập đoàn (quy chế tài chính; quy chế tiền lương, đầu tư xây dựng, quản lý tiền vốn; tài sản, phân phối, sử dụng các quỹ, doanh thu, định mức mua sắm, chi tiêu,..)	Phù hợp (Có/Không) Tuân thủ (Có/Không)	Đạt mục tiêu: Tốt Khá TB Yếu
2. Kiểm toán hiệu lực quản lý tài chính nội bộ do các VNPT thành viên xây dựng	Các quy định, quy chế tài chính nội bộ của VNPT thành viên (quy chế tiền lương, đầu tư xây dựng, quản lý tiền vốn; tài sản, phân phối, sử dụng các quỹ, doanh thu, định mức mua sắm, chi tiêu của đơn vị)	Phù hợp (Có/Không) Tuân thủ (Có/Không)	Đạt mục tiêu: Tốt Khá TB Yếu

(Nguồn: Tập đoàn BCVT Việt Nam)

3.3.3.3. Nội dung kiểm toán hiệu lực quản lý các nghiệp vụ kế toán

Nội dung kiểm toán hiệu lực quản lý các nghiệp vụ kế toán tại VNPT bao gồm: kiểm toán quy trình quản lý thu, chi tiền mặt, tiền gửi ngân hàng; Kiểm toán quy trình kế toán xây dựng cơ bản; Kiểm toán quy trình kế toán tài sản cố định, nguồn vốn; Kiểm toán quy trình kế toán doanh thu, chi phí; Kiểm toán quy trình kế toán vật tư; Kiểm toán quy trình kế toán công nợ phải thu, phải trả; Kiểm toán quy trình lập, gửi, lưu trữ báo cáo tài chính.

Bảng 3.9. Nội dung kiểm toán hiệu lực quản lý các nghiệp vụ kế toán tại VNPT

Nội dung	Chi tiết
Quy định của đơn vị	<ul style="list-style-type: none"> • Quy định về quy trình hạch toán kế toán các nghiệp vụ
Lập, luân chuyển chứng từ	<ul style="list-style-type: none"> • Chứng từ doanh thu phát sinh • Chứng từ phân chia doanh thu • Luân chuyển chứng từ giữa các bộ phận • Đóng, lưu trữ chứng từ
Quy trình hạch toán	<ul style="list-style-type: none"> • Doanh thu cước phát sinh • Doanh thu phân chia • Các khoản giảm trừ doanh thu
Đối chiếu số liệu	<ul style="list-style-type: none"> • Với Bru điện tỉnh • Với số liệu của bộ phận đài • Với doanh nghiệp cung cấp dịch vụ viễn thông khác
Lập báo cáo kế toán	<ul style="list-style-type: none"> • Mẫu biểu • Phương pháp lập báo cáo

(Nguồn: Tập đoàn BCVT Việt Nam)

Bảng 3.10. Thực trạng tiêu chí kiểm toán hiệu lực quản lý các nghiệp vụ kế toán tại VNPT

Nội dung kiểm toán	Tiêu chí kiểm toán	Tiêu chí trung gian	Kết luận
Kiểm toán quy trình kế toán	<ul style="list-style-type: none"> • Quy định về quy trình hạch toán các nghiệp vụ kế toán 	Phù hợp (Có/Không) Tuân thủ (Có/Không)	Đạt mục tiêu: Tốt Khá TB Yếu

(Nguồn: Tập đoàn BCVT Việt Nam)

Nội dung và tiêu chí kiểm toán hiệu lực quản lý các nghiệp vụ kế toán tại VNPT được thể hiện cụ thể trong phụ lục 04

3.4. Thực trạng quy trình kiểm toán hoạt động trong quy trình KTNB thực hiện tại Tập đoàn Bru chính Viễn thông Việt Nam

3.4.1. Thực trạng giai đoạn lập kế hoạch KTHĐ do KTNB thực hiện

Ngay từ đầu năm, cùng với kế hoạch kiểm toán báo cáo tài chính và kiểm toán tuân thủ, bộ phận kiểm toán nội bộ lập kế hoạch kiểm toán hoạt động căn cứ

vào báo cáo kết quả trong năm của đơn vị thành viên, bộ phận kiểm toán nội bộ xác định mục tiêu và phạm vi kiểm toán. Sau đó, trưởng ban Tài chính kế toán (tại Tập đoàn), Tổ trưởng Tổ kiểm toán nội bộ (tại Tập đoàn), kế toán trưởng (các đơn vị thành viên) chỉ đạo các nhân viên thu thập các thông tin và tài liệu liên quan đến đối tượng kiểm toán. Tổ trưởng tổ kiểm toán nội bộ VNPT chủ động xây dựng kế hoạch kiểm toán hoạt động trình Giám đốc phê duyệt. Nội dung của giai đoạn chuẩn bị kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện tại tập đoàn BCVT Việt Nam được thể hiện qua Bảng 3.11.

Bảng 3.11. Nội dung trong giai đoạn lập kế hoạch KTHĐ do KTNB thực hiện tại Tập đoàn BCVT Việt Nam

STT	Bước tiến hành	Nội dung chính
1	Dự kiến về VNPT tỉnh/TP được kiểm toán	Xác định những cơ sở cho việc lựa chọn VNPT tỉnh/TP được kiểm toán Tổng hợp những thông tin ban đầu liên quan đến lựa chọn VNPT tỉnh/TP được kiểm toán
2	Lập kế hoạch kiểm toán hoạt động chi tiết (phụ lục 01)	Xác định mục tiêu, nội dung, phạm vi và phương pháp kiểm toán Phân công KTVNB và thời gian kiểm toán Xây dựng chương trình kiểm toán
3	Thông báo kế hoạch kiểm toán hoạt động cho VNPT tỉnh/TP được kiểm toán (phụ lục 02)	Công bố quyết định kiểm toán và kế hoạch cuộc kiểm toán Thống nhất bước đầu với đơn vị về những tiêu chuẩn trong KTHĐ tại đơn vị được kiểm toán

(Nguồn: Tập đoàn BCVT Việt Nam)

Nội dung cụ thể trong giai đoạn lập kế hoạch KTHĐ như sau:

Thứ nhất, lựa chọn đơn vị được kiểm toán.

Trước tiên, bộ phận kiểm toán nội bộ tiến hành lập tờ trình kế hoạch kiểm toán hoạt động. Nội dung của tờ trình kế hoạch kiểm toán hoạt động hàng năm bao gồm: lý do tiến hành kiểm toán hoạt động, nội dung kiểm toán hoạt động, các đơn vị được lựa chọn để thực hiện kiểm toán hoạt động gồm khối các Viễn thông khu vực miền bắc: VNPT Hà Giang, VNPT Cao Bằng, VNPT Bắc Cạn và khối các Viễn thông khu vực miền nam bao gồm VNPT Hà Tĩnh, VNPT Quảng Trị. (Phụ lục 01)

TỜ TRÌNH KẾ HOẠCH KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG (TRÍCH)

V/v: Triển khai kế hoạch hoạt động năm 2013 của Ban Tài chính Kế toán

1.1. Nội dung kiểm toán hoạt động:

1.2. Đơn vị được kiểm toán:

Miền Bắc: Viện thông tin: Hà Giang, Cao Bằng, Bắc Kạn

Miền Trung: Viện thông tin Hà Tĩnh, Viện thông tin Quảng Trị

1.3. Thời gian kiểm toán:

Dự kiến thực hiện từ tháng 5/2013 đến hết tháng 8/2013

(Nguồn: Tập đoàn BCVT Việt Nam)

Thứ hai, lập kế hoạch kiểm toán hoạt động chi tiết.

Theo tờ trình kiểm toán hoạt động năm, kế hoạch kiểm toán hoạt động sẽ được thực hiện tại các viện thông tin Hà Giang, Cao Bằng, Bắc Kạn, Hà Tĩnh, Quảng Trị. Thời gian tiến hành cuộc kiểm toán dự kiến từ tháng 05 – 08/2013

Nội dung kiểm toán hoạt động năm 2013 chủ yếu hướng đến việc kiểm toán hiệu lực quản lý và các quy trình nội bộ. Cụ thể, theo kế hoạch kiểm toán hoạt động năm 2013 nội dung kiểm toán hoạt động bao gồm: Kiểm toán tổ chức bộ máy kế toán, kiểm toán hiệu lực của các quy định quản lý tài chính nội bộ, kiểm toán việc vận hành các quy trình nghiệp vụ kế toán. (Phụ lục 02)

ĐỀ CƯƠNG KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG (TRÍCH)

1. Nội dung kiểm toán hoạt động

1.1. Kiểm toán hiệu lực tổ chức bộ máy kế toán

1.2. Kiểm toán hiệu lực của các quy định quản lý tài chính nội bộ

1.3. Kiểm toán hiệu lực các quy trình nghiệp vụ kế toán

2. Trình tự, thủ tục kiểm toán

2.1. Trình tự kiểm toán

2.2. Thủ tục kiểm toán

(Nguồn: Tập đoàn BCVT Việt Nam)

Thứ ba, thông báo kế hoạch kiểm toán hoạt động tới đơn vị được kiểm toán.

Sau khi lựa chọn đơn vị được kiểm toán, và xây dựng đề cương kiểm toán hoạt động chi tiết, bộ phận KTNB gửi thông báo về kế hoạch kiểm toán hoạt động đến các VNPT Hà Giang, Cao Bằng, Bắc Kạn, Hà Tĩnh, Quảng Trị. Thông báo nhằm cho đơn vị được kiểm toán biết các nội dung của cuộc kiểm toán, thành phần đoàn kiểm toán và thời gian thực hiện cuộc KTHĐ để đơn vị được kiểm toán có thể chuẩn bị trước các tài liệu phục vụ cho nội dung cuộc kiểm toán. (Phụ lục 02)

THÔNG BÁO KẾ HOẠCH KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG (TRÍCH)

Kính gửi: - Viễn thông tỉnh Cao Bằng

1. Nội dung cuộc kiểm toán hoạt động: Kiểm toán hiệu lực công tác tổ chức kế toán và các thủ tục kiểm soát nội bộ trong lĩnh vực tài chính kế toán tại các đơn vị thành viên năm 2013

2. Danh sách Đoàn kiểm toán nội bộ:

1. Bà Lê Thị Hải Yến, chuyên viên chính ban Kiểm toán nội bộ, Trưởng đoàn;
2. Ông Trương Mai Quân, chuyên viên ban Kiểm toán nội bộ, đoàn viên;
3. Ông Hoàng Hùng, chuyên viên ban Kiểm toán nội bộ, đoàn viên;
4. Bà Trần Thị Tuyết Mai, chuyên viên ban Kiểm toán nội bộ, đoàn viên;

3. Thời gian kiểm toán:

Thời gian kiểm toán tại các đơn vị được thực hiện trong khoảng từ ngày 9/6/2013 đến hết ngày 14/6/2013.

(Nguồn: Tập đoàn BCVT Việt Nam)

3.4.2. Thực trạng giai đoạn thực hiện KTHĐ do KTNB thực hiện

Giai đoạn thực hiện kiểm toán hoạt động là quá trình đoàn kiểm toán tổ chức triển khai những bước, nội dung công việc theo kế hoạch kiểm toán chi tiết thông qua vận dụng các phương pháp, thủ tục kiểm toán để thu thập, đánh giá các BCTC, trên cơ sở đó đưa ra những phát hiện kiểm toán nhằm đánh giá tính tiết kiệm, tính hiệu quả, tính hiệu lực trong quản lý và sử dụng các nguồn lực của đơn vị phù hợp với mục tiêu của cuộc kiểm toán. Việc tổ chức thực hiện cuộc KTHĐ được tiến hành qua các bước và nội dung công việc được tóm tắt qua Bảng 3.12

Bảng 3.12. Nội dung công việc trong giai đoạn thực hiện KTHĐ do KTNB thực hiện tại Tập đoàn BCVT Việt Nam

Các bước nội dung công việc của giai đoạn thực hiện kiểm toán		
STT	Các bước tiến hành	Những nội dung chính
1	Liên hệ với đơn vị được kiểm toán	Gửi thông báo kiểm toán hoạt động tới đơn vị thành viên VNPT được kiểm toán. Tổ chức họp với ban giám đốc đơn vị thành viên VNPT được kiểm toán. Trao đổi thông tin trong quá trình thực hiện.
2	Thực hiện kiểm toán theo kế hoạch đối với	Thu thập các tài liệu. Tóm tắt các vấn đề phát hiện, đánh giá nguyên nhân

Các bước nội dung công việc của giai đoạn thực hiện kiểm toán		
STT	Các bước tiến hành	Những nội dung chính
	từng nội dung kiểm toán	và hậu quả. Tổ chức quản lý hồ sơ kiểm toán.
3	Tổng hợp các vấn đề phát hiện trong cuộc kiểm toán	Đánh giá sự tác động lẫn nhau giữa các mục tiêu hoạt động của đơn vị thành viên VNPT được kiểm toán do có sự sai lệch so với tiêu chuẩn KTHĐ. Tập hợp các vấn đề kiểm toán phát hiện (hiện trạng, tiêu chuẩn, hậu quả, nguyên nhân và kiến nghị)

(Nguồn: Tập đoàn BCVT Việt Nam)

Nội dung cụ thể của giai đoạn thực hiện KTHĐ tại VNPT như sau:

Thứ nhất, liên hệ với đơn vị được kiểm toán.

Đoàn kiểm toán tổ chức cuộc họp với Giám đốc, phó Giám đốc, kế toán trưởng và kế toán tổng hợp của đơn vị thành viên VNPT được kiểm toán. Tại cuộc họp, trưởng đoàn kiểm toán thông báo nội dung, phạm vi kiểm toán và những nội dung cần chú trọng khi thực hiện kiểm toán, thời gian bắt đầu và thời gian dự kiến kết thúc cuộc kiểm toán. Sau khi họp với đơn vị, mỗi kiểm toán viên nội bộ sẽ tiến hành kiểm toán theo những phần việc mà trưởng đoàn kiểm toán đã giao.

Thứ hai, thực hiện kiểm toán theo kế hoạch.

Kiểm toán viên nội bộ xem xét, đánh giá và thu thập đầy đủ các bằng chứng kiểm toán cần thiết thích hợp có liên quan đến công việc kiểm toán theo kế hoạch và chương trình đã đề ra; xem xét đánh giá tính tuân thủ các chính sách, quy định, nội quy, quy chế, nghị quyết do Tập đoàn hoặc VNPT tỉnh/thành phố được kiểm toán ban hành và việc thực hiện trong thực tế hoạt động của Tập đoàn hoặc đơn vị thành viên; Nội dung kiểm toán hoạt động chủ yếu hướng đến kiểm toán hiệu lực hệ thống quản lý bao gồm: Hiệu lực bộ máy kế toán tại các VNPT tỉnh/thành phố, hiệu lực các quy định quản lý tài chính nội bộ, hiệu lực các quy trình quản lý kế toán.

Thứ ba, tổng hợp các kết quả kiểm toán.

Các kết quả kiểm toán hoạt động được ghi chép và tổng hợp trên giấy tờ làm việc của KTVNB theo các nội dung về hiệu lực bộ máy tổ chức; Hiệu lực quản lý tài chính nội bộ; Hiệu lực quản lý các nghiệp vụ kế toán. Các nội dung này được tổng hợp để trả lời câu hỏi tổ chức bộ máy kế toán và các quy trình quản lý có được thiết lập hay không, nếu có thì có phù hợp với chế độ không, có được thực hiện hay không và hiệu quả của các quy trình này ở mức nào. (Phụ lục 03)

3.4.3. Thực trạng giai đoạn lập báo cáo KTHĐ do KTNB thực hiện

Giai đoạn lập BCKT là quá trình đoàn kiểm toán tổng hợp các phát hiện kiểm toán (kèm theo bằng chứng kiểm toán thu thập được), đưa ra những ý kiến đánh giá, kết luận và các kiến nghị đối với đơn vị được kiểm toán cũng như đối với Tập đoàn về vấn đề quản lý và sử dụng các nguồn lực tại đơn vị được kiểm toán, vấn đề về việc tuân thủ các quy trình nội bộ của đơn vị và của Tập đoàn. Kết quả cuối cùng của giai đoạn lập báo cáo kiểm toán là bản báo cáo bằng văn bản phản ánh kết quả, những ý kiến đánh giá, kết luận và kiến nghị kiểm toán phù hợp với mục tiêu của cuộc kiểm toán (Phụ lục 05).

Bảng 3.13. Các bước và nội dung công việc của giai đoạn lập báo cáo kiểm toán tại VNPT

STT	Các bước tiến hành	Những nội dung chính
1	Chuẩn bị lập báo cáo kiểm toán	Tập hợp, thẩm định lại toàn bộ các tài liệu, các kết luận do KTVNB thu thập được trong giai đoạn thực hiện. Tổng hợp, thẩm định lại toàn bộ phát hiện kiểm toán
2	Soạn thảo báo cáo kiểm toán	Báo cáo kết quả kiểm toán về các phát hiện quan trọng theo từng mục tiêu kiểm toán Đưa ra các kết luận kiểm toán dựa trên các kết quả kiểm toán Đưa ra các kiến nghị kiểm toán
3	Phê duyệt, công bố, phát hành BCKT và lưu trữ hồ sơ cuộc kiểm toán	Tập hợp các phát hiện của KTVNB Tập hợp ý kiến của VNPT Cao Bằng Phát hành báo cáo KTHĐ

(Nguồn: Tập đoàn BCVT Việt Nam)

Nội dung cụ thể của giai đoạn lập báo cáo kiểm toán tại VNPT là:

Chuẩn bị báo cáo.

Khi kết thúc cuộc kiểm toán KTVNB rà soát lại những nội dung công việc đã được thực hiện, hoàn thiện tài liệu kiểm toán và lập bảng tổng hợp kết quả kiểm toán (các biểu số liệu đối với từng phần hành như đã trích ở trên). Mỗi kiểm toán viên sẽ lập báo cáo kết quả kiểm toán cho nội dung công việc của mình, các báo cáo này gồm các nội dung; kỳ kiểm toán; căn cứ kiểm toán; phạm vi kiểm toán; người thực hiện. Phần kết quả kiểm toán nêu cụ thể về tình trạng hoạt động, các vấn đề cần lưu ý, ý kiến, các nội dung chính về vấn đề trong báo cáo kiểm toán sẽ được tổng hợp để trình lên trưởng đoàn kiểm toán.

Soạn thảo báo cáo.

Đoàn kiểm toán tổ chức cuộc họp kết thúc kiểm toán. Sau khi dự thảo báo cáo kiểm toán hoạt động được hoàn thành, đoàn kiểm toán tổ chức cuộc họp kết thúc kiểm toán để trao đổi, thống nhất với lãnh đạo đơn vị được kiểm toán. Các ý kiến đồng ý và không đồng ý với kết quả và kết luận của đoàn kiểm toán được thảo luận và được trình bày trong báo cáo kiểm toán cuối cùng.

Trong biên bản kiểm toán tại VNPT Cao Bằng có nêu rõ các nội dung của cuộc kiểm toán hoạt động bao gồm: kiểm toán hiệu lực công tác tổ chức kế toán, các thủ tục kiểm soát nội bộ trong lĩnh vực tài chính kế toán tại VNPT Cao Bằng. Đặc biệt biên bản kiểm toán hoạt động tại VNPT Cao Bằng cũng nhấn mạnh: “Công việc kiểm toán hoạt động không bao gồm việc đánh giá tính tuân thủ chế độ tài chính, kế toán của toàn bộ các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong năm 2013 hoặc việc đánh giá tính trung thực, hợp lý của báo cáo tài chính 6 tháng đầu năm 2013 của đơn vị”. (Phụ lục 05)

Bảng 3.14. Biên bản họp kết thúc kiểm toán tại VNPT (trích)

<p>Cộng hoà xã hội chủ nghĩa Việt Nam <u>Độc lập – Tự do – Hạnh phúc</u> BIÊN BẢN KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG VIỄN THÔNG CAO BẰNG</p>	
<p>Hôm nay, ngày tháng năm 2013, tại Viễn thông Cao Bằng, chúng tôi gồm:</p>	
<p><i>Đại diện Viễn thông Cao Bằng:</i></p>	
1 - Ông:	- Giám đốc
2 - Ông:	- Kế toán trưởng
<p><i>Ban Kiểm toán nội bộ Tập đoàn:</i></p>	
1 - Ông:	- Tổ trưởng Tổ kiểm toán nội bộ, Trưởng đoàn
2 - Ông:	- Chuyên viên Tổ Kiểm toán nội bộ
3 - Bà:	- Chuyên viên chính Tổ Kiểm toán nội bộ
4 - Ông:	- Chuyên viên Tổ Kiểm toán nội bộ
<p>Cùng thông qua biên bản kiểm toán tại Viễn thông Cao Bằng như sau:</p>	
<p>Đoàn đã thực hiện kiểm toán hoạt động tại Văn phòng Viễn thông Cao Bằng, Trung tâm Viễn thông 1 và Trung tâm Dịch vụ khách hàng.</p>	
<p>Biên bản này được lập trên cơ sở kết quả kiểm toán tại Viễn thông Cao Bằng và ý kiến tham gia của đơn vị.</p>	

(Nguồn: Tập đoàn BCVT Việt Nam)

Hoàn chỉnh, phát hành và lưu trữ báo cáo kiểm toán.

Trưởng đoàn kiểm toán tổng hợp lại các phát hiện của các kiểm toán viên, các ý kiến của đơn vị được kiểm toán trong cuộc họp kết thúc kiểm toán, cả ý kiến đồng tình và không đồng tình và viết báo cáo kiểm toán. Hầu hết các báo cáo được trình bày theo cách trình bày ưu điểm sau đó đến những tồn tại và cuối cùng là các kiến nghị để cải thiện những tồn tại mà KTVNB phát hiện được. Báo cáo kiểm toán hoạt động được lập thành 6 bản, gửi Giám đốc, Hội đồng quản trị, Ban Kiểm soát, bộ phận Kiểm toán nội bộ, đơn vị được kiểm toán.

Nội dung của báo cáo kiểm toán hoạt động tại VNPT Cao Bằng bao gồm: báo cáo kiểm toán hiệu lực công tác tổ chức bộ máy kế toán; báo cáo kiểm toán hiệu lực quy trình quản lý tài chính nội bộ; hiệu lực quản lý một số nghiệp vụ kế toán (Phụ lục 05)

Kiểm toán hiệu lực tổ chức bộ máy kế toán gồm các nội dung:

Bảng 3.15. Báo cáo kiểm toán hiệu lực tổ chức bộ máy kế toán tại VNPT

(Trích báo cáo KTHĐ do KTVNB thực hiện tại tập đoàn BCVT Việt Nam)

I. VỀ TỔ CHỨC BỘ MÁY KẾ TOÁN

- Ban hành văn bản phân công nhiệm vụ đến từng cán bộ, nhân viên trong phòng.
- Tăng cường công tác đào tạo bồi dưỡng, hướng dẫn đội ngũ kế toán viên tự nghiên cứu, học hỏi để nhanh chóng làm chủ các công việc được phân công.

II. VỀ QUẢN LÝ TÀI CHÍNH NỘI BỘ

- Đơn vị nên nghiên cứu, bổ sung thêm các quy định nội bộ còn thiếu để công tác quản lý tài chính, kế toán chi tiết, kế toán quản trị của đơn vị được chặt chẽ hơn.

(Nguồn: Tập đoàn BCVT Việt Nam.)

Báo cáo kiểm toán hiệu lực quản lý các nghiệp vụ kế toán bao gồm 8 nội dung: Lập luân chuyên, phân loại, lưu trữ chứng từ; Kế toán tiền mặt, tiền gửi ngân hàng; Kế toán xây dựng cơ bản; Kế toán TSCĐ, nguồn vốn; Kế toán doanh thu, chi phí; Kế toán vật tư; Kế toán công nợ phải thu, phải trả; Quy trình lập báo cáo tài chính, kế toán nội bộ. Nội dung cụ thể được thể hiện như sau:

Bảng 3.16. Báo cáo kiểm toán hiệu lực các quy định nghiệp vụ kế toán
(Trích báo cáo KTHĐ do KTNB thực hiện tại tập đoàn BCVT Việt Nam)

III. VỀ HIỆU LỰC CÁC QUY ĐỊNH NGHIỆP VỤ KẾ TOÁN

1. Lập, luân chuyển, phân loại, lưu trữ chứng từ

Tập hợp hồ sơ TSCĐ theo từng dự án đầu tư. Kết thúc giai đoạn đầu tư, kế toán XDCB bàn giao toàn bộ hồ sơ sang cho kế toán TSCĐ tập hợp, lưu trữ theo danh mục dự án đầu tư đã hình thành tài sản cố định.

2. Kế toán tiền mặt, tiền gửi ngân hàng

Ban hành qui định về định mức tồn quỹ tiền mặt, luân chuyển chứng từ giữa các bộ phận, chức năng nhiệm vụ của kế toán thanh toán, ghi sổ kế toán và sổ quỹ.

3. Kế toán xây dựng cơ bản

- Khẩn trương xây dựng hệ thống văn bản qui định về qui trình tập hợp, quản lý hồ sơ, chứng từ, quy trình hạch toán và thanh quyết toán vốn đầu tư dự án hoàn thành, qui định về việc luân chuyển chứng từ XDCB giữa Phòng đầu tư và Phòng kế toán.
- Khẩn trương thực hiện quyết toán các công trình hoàn thành đã hạch toán tăng TSCĐ hoặc đã có quyết định duyệt bỏ dự án.

4. Kế toán tài sản cố định, nguồn vốn

- Sớm nghiên cứu, xây dựng qui trình tập hợp, quản lý hồ sơ, chứng từ, hạch toán tăng, giảm TSCĐ, kết chuyển nguồn vốn và trích khấu hao TSCĐ.
- Mở thẻ TSCĐ đầy đủ, kịp thời, đúng mẫu qui định.
- Điều chỉnh lại thời gian trích khấu hao cho phù hợp đối với nhà cửa, vật kiến trúc, nhà trạm...
- Thực hiện việc giao và ký nhận TSCĐ và công cụ dụng cụ cho các đơn vị quản lý sử dụng.

5. Kế toán doanh thu, chi phí

- Nghiên cứu, điều chỉnh các nội dung còn thiếu, chưa phù hợp trong hợp đồng thuê thu cước viễn thông với Bưu điện tỉnh Cao Bằng.

6. Kế toán vật tư

- Đơn vị cần xây dựng hệ thống văn bản quản lý hàng tồn kho như đã nêu trên để nâng cao chất lượng quản lý hàng tồn kho.

7. Kế toán công nợ phải thu, phải trả

- Ban hành các văn bản quy định rõ chức năng nhiệm vụ của kế toán công nợ, quy định về trình tự luân chuyển hồ sơ chứng từ, đối chiếu xác nhận công nợ.
- Hướng dẫn các đơn vị trực thuộc lập sổ hoặc Biên bản xác nhận tình hình thu nợ cước viễn thông, quản lý hóa đơn với từng người thu thuê hàng tháng với đầy đủ các nội dung.

8. Quy trình lập báo cáo tài chính, báo cáo kế toán nội bộ

- Đề nghị Tập đoàn nghiên cứu, ban hành các quy trình mẫu về trình tự lập, luân chuyển chứng từ và xử lý nghiệp vụ kế toán đối với các phân hành kế toán cơ bản.
- Viễn thông nhất trí với các ý kiến của đoàn kiểm toán. Đơn vị sẽ tổ chức triển khai thực hiện các kiến nghị của đoàn trong thời gian tới.

(Nguồn: Tập đoàn BCVT Việt Nam)

3.4.4. Thực trạng giai đoạn theo dõi sau KTHĐ do KTNB thực hiện

Giai đoạn theo dõi sau kiểm toán là quá trình bộ phận kiểm toán nội bộ tổ chức kiểm tra báo cáo thực hiện kiến nghị kiểm toán hoạt động và kiểm tra lại đơn vị để đánh giá và báo cáo kết quả về đơn vị tổ chức thực hiện kiến nghị kiểm toán. Giai đoạn này khi tiến hành trong KTHĐ thường có thời gian dài và cần có sự trao đổi thông tin tương đối liên tục giữa đơn vị được kiểm toán với bộ phận kiểm toán nội bộ.

Tại tập đoàn BCVT Việt Nam, theo dõi sau kiểm toán chỉ được thực hiện dưới dạng các văn bản chỉ đạo chấn chỉnh các đơn vị về các tồn tại, hạn chế, chứ không thực hiện hậu kiểm.

3.5. Kết quả nghiên cứu hiệu quả cuộc kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện tại Tập đoàn Bưu chính Viễn thông Việt Nam

3.5.1. Kết quả thống kê thông tin người tham gia khảo sát

Theo kết quả thống kê thông tin người tham gia khảo sát chiếm 37% là nam và 63% là nữ, số lượng Nữ tham gia vào khảo sát lớn hơn NAM trong nghiên cứu này. Về độ tuổi của người tham gia khảo sát, tỷ lệ tham gia khảo sát lớn nhất ở độ tuổi 31-50 (63%), trong khi đó tuổi trên 50 chỉ chiếm 21%. Về trình độ 63% người tham gia khảo sát có trình độ đại học, 37% có trình độ cao học. Về kinh nghiệm làm việc tỷ lệ người có kinh nghiệm trên 10 chiếm tỷ trọng đáng kể (58%). Về lĩnh vực làm việc thì đa số người trả lời là cán bộ làm ở bộ phận kiểm toán nội bộ và kế toán (54%) (Phụ lục 7)

3.5.2. Kết quả thống kê mô tả tần suất trả lời

Statistics

		CL	HT	DL	LD	CT	HQ	NN
N	Valid	184	184	184	184	184	184	184
	Missing	0	0	0	0	0	0	0
Mean		2.6674	2.3225	2.5344	2.6721	2.5598	2.2826	2.4855
Std. Deviation		.77292	.65625	.66120	.76225	.75711	.45284	.65084

(Nguồn: Tác giả)

Kết quả thống kê cho thấy hiệu quả KTHĐ do KTNB thực hiện tại VNPT được đánh giá rất thấp (2,2826). Vì vậy, việc nghiên cứu các yếu tố tác động hiệu quả KTHĐ là một vấn đề cần thiết để tìm ra những yếu tố có tác động tích cực đến hiệu quả KTHĐ, đặc biệt trong điều kiện nguồn lực có hạn thì việc ưu tiên hoàn thiện yếu tố nào có tác động lớn đến hiệu quả KTHĐ sẽ có ý nghĩa trong việc nâng cao hiệu quả kiểm toán hoạt động tại VNPT.

3.5.3. Kiểm định độ tin cậy của các biến và dữ liệu (Reliability Test)

Thực hiện kiểm định độ tin cậy của biến nhằm loại bỏ các biến rác và chỉ ra các biến đạt yêu cầu và có thể sử dụng để tiến hành kiểm định hồi quy tương quan trong mô hình hồi quy.

Bảng 3.17. Kết quả kiểm định độ tin cậy của dữ liệu

Varia nce	Items	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Correcte d Item Total Correlati on	Cronbac h's Alpha if Item Deleted	Cronbac h's Alpha	KM O
HQ	HQ1	4.57	.892	.606	.718	.781	.689
	HQ2	4.57	1.000	.582	.743		
	HQ3	4.56	.838	.673	.641		
CL	CL1	13.46	12.272	.654	.797	.833	.841
	CL2	13.50	12.743	.606	.807		
	CL3	13.47	12.414	.665	.794		
	CL4	13.34	14.935	.476	.831		
	CL5	13.39	12.655	.617	.804		

Variance	Items	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted	Cronbach's Alpha	KMO
	CL6	13.39	12.380	.629	.802		
HT	HT1	11.53	11.234	.649	.825	.852	.877
	HT2	11.61	11.036	.631	.829		
	HT3	11.65	10.722	.676	.820		
	HT4	11.61	11.168	.616	.831		
	HT5	11.67	11.130	.625	.830		
	HT6	11.61	11.223	.624	.830		
ĐL	DL1	5.05	1.942	.594	.640	.748	.690
	DL2	5.09	1.909	.565	.677		
	DL3	5.06	2.057	.566	.674		
TC	TC1	5.14	2.501	.628	.741	.798	.707
	TC2	5.03	2.633	.629	.740		
	TC3	5.19	2.439	.672	.693		
LD	LD1	5.39	2.675	.613	.634	.752	.689
	LD2	5.32	2.501	.554	.704		
	LD3	5.33	2.660	.578	.671		
NN	NN1	4.95	2.167	.322	.484	.540	.617
	NN2	4.92	2.103	.366	.417		
	NN3	5.04	1.982	.367	.413		

(Nguồn: Tác giả)

Kết quả kiểm định trong nghiên cứu này cho thấy, biến NN có hệ số Cronbach's Alpha <0.6 (0.540), biến NN chỉ có 3 yếu tố nên không thể loại thêm yếu tố nào, vì vậy, biến NN không đủ độ tin cậy và bị loại khỏi mô hình nghiên cứu. Các biến còn lại đều có hệ số tương quan biến tổng >0.3 và hệ số Cronbach's Alpha >0.7 nên có thể sử dụng để tiếp tục nghiên cứu.

Kết quả kiểm định cho thấy KMO của các biến độc lập và biến phụ thuộc đều >0.5, thoả mãn điều kiện $0.5 \leq KMO \leq 1$. Vì vậy dữ liệu khảo sát là đáng tin cậy.

3.5.4. Kết quả kiểm định mô hình hồi quy.

3.5.4.1. Kiểm định tương quan Pearson

Kiểm định tương quan Pearson nhằm kiểm tra mối quan hệ tuyến tính giữa các biến với nhau. Kết quả kiểm định tương quan Pearson được thể hiện qua bảng 3.18

Bảng 3.18. Kết quả kiểm định tương quan giữa các biến

Correlations							
		HQ	CL	HT	ĐL	TC	LĐ
HQ	Pearson Correlation	1	.507**	.380**	.312**	.214**	.156*
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.004	.035
	N	184	184	184	184	184	184
CL	Pearson Correlation	.507**	1	-.005	-.030	-.035	-.107
	Sig. (2-tailed)	.000		.946	.691	.635	.148
	N	184	184	184	184	184	184
HT	Pearson Correlation	.380**	-.005	1	-.015	.005	.102
	Sig. (2-tailed)	.000	.946		.845	.947	.168
	N	184	184	184	184	184	184
ĐL	Pearson Correlation	.312**	-.030	-.015	1	-.020	.013
	Sig. (2-tailed)	.000	.691	.845		.785	.863
	N	184	184	184	184	184	184
TC	Pearson Correlation	.214**	-.035	.005	-.020	1	.114
	Sig. (2-tailed)	.004	.635	.947	.785		.125
	N	184	184	184	184	184	184
LĐ	Pearson Correlation	.156*	-.107	.102	.013	.114	1
	Sig. (2-tailed)	.035	.148	.168	.863	.125	
	N	184	184	184	184	184	184
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).							
*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).							

(Nguồn: Tác giả)

Tương quan không loại nhân tố nào vì sig giữa từng biến độc lập với biến phụ thuộc đều nhỏ hơn 0.05.

Kết quả kiểm định Pearson cho thấy Significant (Sig.) của biến phụ thuộc HQ đều <5%. Significant (Sig.) của các biến độc lập đều >5% do vậy có thể kết luận biến độc lập có quan hệ tuyến tính với biến độc lập và các biến độc lập không có quan hệ đa cộng tuyến.

3.5.4.2. Kết quả kiểm định mô hình hồi quy

Kiểm định mô hình hồi quy trong nghiên cứu này nhằm xác định mức độ tác động của các yếu tố đến hiệu quả cuộc kiểm toán hoạt động do KTNB thực hiện tại VNPT. Kết quả kiểm định mô hình hồi quy được thể hiện qua Bảng 3.19.

Bảng 3.19. Kết quả kiểm định mô hình hồi quy

Coefficients ^a						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
	(Constant)	-.320	.174		-1.842	.067
	CL	.318	.028	.543	11.255	.000
	HT	.257	.033	.372	7.718	.000
	ĐL	.230	.033	.336	7.010	.000
	TC	.131	.029	.221	4.583	.000
	LD	.088	.029	.147	3.009	.003
a. Dependent Variable: HQ						

(Nguồn: Tác giả)

Từ kết quả phân tích bằng công cụ SPSS rút ra kết luận về mô hình đánh giá hiệu quả kiểm toán hoạt động do KTNB thực hiện như sau:

$$\mathbf{HQ = 0,320 + 0,318CL + 0,257HT + 0,230ĐL + 0,131TC + 0,088LD}$$

Từ kết quả này các giả thuyết H1, H2, H3, H4, H5 được khẳng định.

Kết quả khảo sát các yếu tố tác động đến hiệu quả kiểm toán hoạt động tại VNPT cho thấy, yếu tố chất lượng bộ phận kiểm toán nội bộ được đánh giá là có tác động lớn nhất đến hiệu quả cuộc kiểm toán hoạt động, tiếp theo là yếu tố về sự hoàn thiện của nhóm kiểm toán, sự độc lập của kiểm toán viên, sau đó là yếu tố về đặc điểm tổ chức bộ phận kiểm toán nội bộ và cuối cùng là sự hỗ trợ của lãnh đạo.

3.6. Đánh giá thực trạng kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện tại Tập đoàn Bưu chính Viễn thông Việt Nam

3.6.1. Ưu điểm

3.6.1.1. Về tiêu chí

Bộ phận KTVNB tập đoàn BCVT Việt Nam đang bước đầu thực hiện kiểm toán hoạt động và đã thu được những kết quả đáng chú ý.

Thứ nhất, đoàn kiểm toán đã sử dụng các tiêu chí để tiến hành thực hiện kiểm toán các hoạt động phi tài chính. Đã tiến hành cuộc kiểm toán đánh giá mô hình tổ chức bộ máy quản lý và có các tiêu chí đánh giá mô hình tổ chức bộ máy quản lý và đã tiến hành cuộc kiểm toán để đánh giá hiệu quả quy định quản lý tài chính nội bộ.

Thứ hai, KTVNB đã sử dụng các nguồn thông tin cả bên trong và bên ngoài đơn vị để xác định tiêu chí kiểm toán. Các thông tin bên trong bao gồm các quy định về quản lý tài chính của Tập đoàn, của đơn vị được kiểm toán. Các thông tin bên ngoài được KTVNB sử dụng là các chế độ về quản lý tài chính của Bộ tài chính.

Thứ ba, KTVNB đã sử dụng các tiêu chí sẵn có để thực hiện cuộc kiểm toán. Việc sử dụng tiêu chí sẵn có giúp cho KTVNB tiết kiệm thời gian xây dựng hệ thống tiêu chí. Hơn nữa, các tiêu chí sẵn có từ các quy chế nội bộ của đơn vị được kiểm toán thường dễ dàng được chấp nhận và không gây ra ý kiến phản đối từ lãnh đạo đơn vị được kiểm toán.

Thứ tư, KTVNB đã xây dựng hệ thống tiêu chí đánh giá (đã xây dựng được những gì rồi, tiêu chí đó có hiệu quả hay không) các hoạt động cả tài chính và phi tài chính. Tuy nhiên các tiêu chí còn ít và chưa thực sự hữu ích để có thể đánh giá được hoạt động một cách tương đối chính xác.

3.6.1.2. Về quy trình

Các bước cơ bản trong quy trình kiểm toán đã được thực hiện bao gồm: Lập kế hoạch kiểm toán; Thực hiện kiểm toán; Báo cáo kiểm toán; và Theo dõi sau kiểm toán. Ở giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán đã đưa ra mục tiêu, nội dung, phạm vi của cuộc kiểm toán. Giai đoạn thực hiện kiểm toán hoạt động đã tiến hành liên hệ với đơn vị được kiểm toán thông qua việc thông báo kế hoạch kiểm toán hoạt động tới các đơn vị được kiểm toán, thu thập các thông tin tại đơn vị được kiểm toán.

3.6.2. Hạn chế

3.6.2.1. Về tiêu chí

Bên cạnh những ưu điểm đã đạt được trong vấn đề xây dựng tiêu chí kiểm toán, khi xây dựng hệ thống tiêu chí đánh giá cho KTHĐ tại Tập đoàn BCVT Việt Nam còn một số tồn tại như sau:

Thứ nhất, về kiểm toán kinh tế. VNPT đã tiến hành kiểm toán tính kinh tế tuy nhiên tiêu chí đánh giá trong kiểm toán tính kinh tế mới chỉ dừng lại ở việc đánh giá tỷ lệ tăng trưởng chi phí của các hoạt động sản xuất kinh doanh gồm hoạt động kinh doanh, hoạt động tài chính và hoạt động khác. Việc chỉ đánh giá chi phí mà không so sánh với kết quả có thể dẫn đến kết luận của KTNB là không chính xác nếu như tỷ lệ chi phí tăng nhưng đồng thời doanh thu cũng tăng. Hơn nữa kiểm toán kinh tế mới chỉ dừng lại ở việc kết luận là hoạt động có tiết kiệm hay không (có đạt chỉ tiêu không) mà chưa tìm ra nguyên nhân của việc chưa đạt chỉ tiêu để có đề xuất phù hợp

Thứ hai, về kiểm toán hiệu quả. Hiệu quả được KTV đánh giá thông qua tiêu chí tỷ lệ tăng trưởng doanh thu và lợi nhuận của các dịch vụ mà VNPT cung cấp. Tuy nhiên, nếu chỉ căn cứ vào tỷ lệ tăng trưởng doanh thu thì chưa đủ để KTV đưa ra kết luận, vì có thể tỷ lệ tăng trưởng doanh thu cao nhưng cùng với nó là việc tăng chi phí thì chưa thể kết luận là hoạt động hiệu quả. Hơn nữa, doanh thu và lợi nhuận còn phải xem xét với nguồn vốn, tài sản, và số lượng lao động trong đơn vị, bởi vì doanh thu và lợi nhuận của một VNPT tỉnh/thành phố cao hơn đơn vị khác chưa chắc đã là hiệu quả hơn nếu tỷ lệ doanh thu so với nguồn vốn, tài sản cố định, lao động lại thấp hơn.

Thứ ba, về kiểm toán hiệu lực. Tiêu chí kiểm toán hiệu lực còn những hạn chế sau:

Một là, mặc dù bộ phận kiểm toán nội bộ tại VNPT đã bước đầu tiến hành cuộc kiểm toán hoạt động phi tài chính (kiểm toán đánh giá mô hình tổ chức bộ máy quản lý) tuy nhiên cuộc kiểm toán mới chỉ dừng lại ở việc đánh giá mức độ phù hợp của tổ chức bộ máy kế toán với quy định của Tập đoàn và của đơn vị, đánh giá trình độ của cán bộ làm công tác kế toán trong bộ máy kế toán và đánh giá mức độ phù hợp trong việc bố trí công việc mà chưa có các tiêu chí để đánh giá tính kinh tế, tính hiệu quả và hiệu lực của tổ chức bộ máy kế toán tại VNPT. Chưa đánh giá được tác động của các chính sách không phù hợp hoặc không được tuân thủ đến việc đạt được mục tiêu của Tập đoàn.

Hai là, việc thiết lập tiêu chí kiểm toán chủ yếu dựa vào các tiêu chuẩn, các hướng dẫn, định mức có sẵn hay các qui định trong các văn bản pháp quy nhưng chưa kiểm chứng các tiêu chuẩn, định mức hay các quy định này có phù hợp với thực tiễn hay không. Điều này dẫn đến kết luận, kiến nghị kiểm toán nhiều khi không thỏa đáng, thiếu thực tiễn và khó đạt được sự thống nhất của đơn vị được kiểm toán. Hơn nữa, tiêu chí được sử dụng được lấy từ các quy định của Nhà nước và quy định của Tập đoàn dẫn đến cuộc kiểm toán hoạt động có nội dung thiên về

kiểm toán việc tuân thủ các quy định mà chưa đánh giá được tác động của việc không tuân thủ quy định đến việc đạt được mục tiêu của đơn vị được kiểm toán và của toàn Tập đoàn.

Ba là, các tiêu chí để đánh giá hiệu lực được sử dụng ở tập đoàn BCVT Việt Nam hiện nay khá mơ hồ, hạn chế và mức độ chính xác không cao. Các tiêu chí để thực hiện cuộc kiểm toán hoạt động rất mơ hồ bởi vì chúng thường mang tính chủ quan phụ thuộc vào sự phán đoán của KTVNB. Tính chủ quan cũng gây ra khó khăn trong việc tìm ra sự cân bằng giữa các chỉ tiêu số lượng và chất lượng để đánh giá kết quả. Sử dụng số lượng các tiêu chí giới hạn để đánh giá hiệu lực hoạt động của doanh nghiệp ảnh hưởng đến phạm vi các câu hỏi kiểm toán và các bằng chứng cần thu thập. Một vấn đề nữa gây khó khăn cho kiểm toán hoạt động là sự không có thật của các chỉ số hoạt động. Thiếu các chỉ số hoạt động làm giảm chất lượng kết quả cuộc kiểm toán hoạt động, các tiêu chí để đánh giá 3Es cũng trở nên khó khăn nếu không có các phương pháp đánh giá hoạt động. Những hạn chế này làm cho kiểm toán hoạt động tại VNPT có xu hướng chú trọng vào việc kiểm tra việc thực hiện các quy định và nội quy thay vì đánh giá “3Es”.

Bốn là, khi thực hiện kiểm toán các cuộc kiểm toán hoạt động, KTVNB tại VNPT chủ yếu sử dụng các kỹ năng kiểm toán báo cáo tài chính và kiểm toán tuân thủ để đưa ra những đánh giá về hiệu lực của mô hình bộ máy kế toán, và các quy trình kế toán cơ bản. Do đó, những nhận xét, đánh giá về hiệu lực đối với việc sử dụng nguồn lực tại đơn vị thành viên được kiểm toán còn nhiều hạn chế, chưa có đầy đủ căn cứ vững chắc cho những nhận xét, đánh giá.

Năm là, kinh nghiệm kiểm toán hoạt động của KTVNB còn ít nên nhiều khi chưa thiết lập được hệ thống tiêu chí kiểm toán đảm bảo tính đầy đủ, phù hợp, tương thích và khách quan làm hạn chế kết quả kiểm toán. KTVNB chưa chủ động thông báo cho các đơn vị được kiểm toán về các khía cạnh chính của cuộc kiểm toán, đặc biệt là các tiêu chí kiểm toán trước khi bắt đầu giai đoạn thu thập dữ liệu hoặc sau khi hoàn thành lập kế hoạch kiểm toán để có sự phối hợp trong quá trình kiểm toán và tạo được sự đồng thuận đối với các tiêu chí kiểm toán được thiết lập. Hiện nay mới chỉ tổ chức hội nghị để thông báo quyết định kiểm toán trong đó nêu những mục tiêu, nội dung kiểm toán khái quát và thời gian, KTVNB thực hiện kiểm toán tại các đơn vị.

Thứ tư, về tổ chức thực hiện các nội dung kiểm toán. Kiểm toán hoạt động tại VNPT hiện nay đang dần trải, mục tiêu quá lớn đánh giá toàn bộ các quy trình

nghiệp vụ kế toán trong khi xét cả về lý luận và thực tiễn một cuộc kiểm toán cụ thể không nhất thiết phải tìm cách đạt được tất cả các mục tiêu nghĩa là không nhất thiết phải cố gắng bằng mọi cách để kết luận về cả tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực của bộ máy quản lý. Việc ưu tiên nội dung nào còn tùy thuộc vào chủ đề từng cuộc kiểm toán, tùy thuộc yêu cầu của các nhà quản lý trong từng giai đoạn cũng như năng lực, trình độ của KTVNB và quan trọng là xác định và thiết lập được các tiêu chí để đánh giá. Mặc dù, giá trị cuộc kiểm toán có thể bị hạn chế khi xem xét riêng từng nội dung tuy nhiên việc tập trung cho một nội dung, xây dựng được các tiêu chí đánh giá phù hợp nhiều khi vẫn hiệu quả hơn là tiến hành dàn trải nhưng không có nội dung nào được kết luận thỏa đáng do không thiết lập đủ tiêu chí đánh giá và thu thập được đầy đủ thông tin, bằng chứng kiểm toán.

Thứ năm, tiêu chí kiểm toán của cuộc kiểm toán chưa được định hình, thiết lập ngay từ khi lựa chọn chủ đề kiểm toán để định hướng và chắc chắn sẽ thu thập được thông tin bằng chứng kiểm toán nhằm đánh giá tính kinh tế, hiệu quả, hiệu lực. Điều này dẫn đến một số cuộc kiểm toán mục tiêu đặt ra thì lớn nhưng kết quả thu được lại không tương xứng do thông tin, bằng chứng không thu thập đủ để đánh giá. Khâu khảo sát, thu thập thông tin từ bước lựa chọn chủ đề kiểm toán đến bước lập kế hoạch kiểm toán chưa đủ dài và chưa thực sự bảo đảm chất lượng để có đủ căn cứ thiết lập các tiêu chí đánh giá tính kinh tế, hiệu lực, hiệu quả. Chưa phối hợp với các đơn vị để xây dựng những mô hình chuẩn, những thông lệ tốt về quản lý các chương trình, dự án làm căn cứ xác định các tiêu chí kiểm toán.

3.6.2.2. Về quy trình

Kiểm toán hoạt động do KTVNB thực hiện tại VNPT đã bước đầu thực hiện một số bước trong quy trình, tuy nhiên các bước cụ thể trong quy trình vẫn còn những hạn chế, cụ thể như sau:

Thứ nhất, giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán hoạt động chiến lược. Tại VNPT giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán hoạt động chiến lược chưa được thực hiện. Việc không lập kế hoạch kiểm toán hoạt động chiến lược dẫn đến bộ phận kiểm toán nội bộ không xác định được các chủ đề kiểm toán tiềm năng, không xác định được các vấn đề trọng yếu (là các chủ đề chứa đựng nhiều rủi ro quản lý, quan trọng, nhạy cảm) làm căn cứ xác định chủ đề kiểm toán cần ưu tiên. Điều này làm cho các cuộc kiểm toán không trọng tâm và không mang lại giá trị lớn cho Tập đoàn, và hiệu quả của cuộc kiểm toán không cao.

Thứ hai, giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán hoạt động.

Mặc dù bộ phận KTNB đã tiến hành lập kế hoạch kiểm toán hoạt động, tuy nhiên kế hoạch kiểm toán còn nhiều hạn chế:

Một là, bộ phận kiểm toán mới chỉ chú trọng đến việc lập kế hoạch về khách thể kiểm toán, thời gian kiểm toán mà chưa xác định đối tượng kiểm toán đặc biệt là không xác định trọng tâm kiểm toán, dẫn đến các cuộc kiểm toán dàn trải, lặp đi lặp lại cùng nội dung, không mang lại nhiều giá trị cho doanh nghiệp.

Hai là, kế hoạch kiểm toán hoạt động chưa đề cập đến phương pháp được áp dụng để thực hiện kiểm toán. Nếu kế hoạch kiểm toán chi tiết đề cập đến phương pháp cơ bản của kiểm toán như phân tích các dữ kiện thông tin đã thu thập sẽ giúp cho KTVNB hiểu quá trình kinh doanh của đơn vị được kiểm toán và nhận diện được những lĩnh vực có khả năng rủi ro, và các lĩnh vực trọng yếu

Ba là, đề cương, hướng dẫn, quy trình kiểm toán không nêu rõ các tiêu chí kiểm toán và cách thiết lập tiêu chí kiểm toán; đặc biệt các kế hoạch kiểm toán của các cuộc kiểm toán chỉ đề cập đến nội dung đánh giá tính kinh tế, hiệu quả, hiệu lực nhưng chưa có các tiêu chí kiểm toán cụ thể hay hướng dẫn việc thiết lập các tiêu chí cũng như việc sử dụng các tiêu chí kiểm toán để tiến hành kiểm toán dẫn đến việc thực hiện của các đoàn kiểm toán chưa thực sự thống nhất, kết quả cuối cùng khó tổng kết để đánh giá về hoạt động của các đơn vị thành viên được kiểm toán do đoàn kiểm toán thực hiện

Thứ ba, giai đoạn thực hiện kiểm toán. Mặc dù nội dung kiểm toán hoạt động là đánh giá hiệu lực quản lý tài chính nội bộ và hiệu lực các quy trình quản lý nghiệp vụ kế toán. Tuy nhiên, nội dung này mới chỉ dừng lại ở việc so sánh thực trạng tại đơn vị được kiểm toán với các quy định của Nhà nước, của Tập đoàn và quy định nội bộ của VNPT được kiểm toán mà chưa có đánh giá tác động của việc không tuân thủ quy định, hoặc thiếu quy trình nội bộ. Điều này làm cho cuộc kiểm toán hoạt động tại VNPT vẫn thiên về kiểm toán việc tuân thủ các quy trình. Kiểm toán hoạt động không dừng lại ở việc đánh giá các hoạt động có tuân thủ mà còn phải đánh giá tác động của việc không tuân thủ quy trình đến việc đạt được các mục tiêu đề ra của VNPT. Thậm chí, có những quy trình đã được tuân thủ nhưng vẫn không đạt được mục tiêu thì cần phải tiếp tục xem xét liệu quy trình đưa ra có phù hợp với điều kiện thực tế?

Thứ tư, về báo cáo kiểm toán hoạt động. Bộ phận KTNB đã thực hiện giai đoạn lập báo cáo kiểm toán hoạt động. Tuy nhiên, các cuộc thảo luận về kết quả kiểm toán không được tiến hành mà KTV chỉ đưa ra báo cáo kiểm toán và thông

báo cho đơn vị được kiểm toán. Báo cáo kiểm toán còn nhiều hạn chế cả về nội dung và hình thức. Nội dung báo cáo kiểm toán đưa ra các kiến nghị chung chung mà không gắn với các tiêu chí và các phát hiện của KTVNB. Hình thức trình bày dàn trải, không có trọng tâm làm cho báo cáo lan man khó theo dõi, không nhấn mạnh vào những nội dung quan trọng cần cải thiện. Hơn nữa, báo cáo KTHĐ mới chỉ dừng lại ở việc đưa ra các ý kiến về việc tuân thủ các quy định của Tập đoàn mà chưa đưa ra được các ý kiến hướng đến những tồn tại trong tổ chức hoạt động tại các đơn vị được kiểm toán. Báo cáo KTHĐ chưa đưa ra được kết luận hoạt động được kiểm toán đã tiết kiệm và hiệu quả hay không, chưa đánh giá được hoạt động được kiểm toán có hiệu lực hay không. Chưa chỉ ra được những yếu kém cũng như nguyên nhân của những hạn chế để từ đó đưa ra kiến nghị giúp cải thiện.

Thứ năm, giai đoạn theo dõi sau kiểm toán chưa được thực hiện đầy đủ. Bộ phận KTNB tại tập đoàn BCVT Việt Nam chưa thực hiện hậu kiểm, mà chỉ có các văn bản gửi xuống các đơn vị được kiểm toán để chấn chỉnh các đơn vị về các tồn tại, hạn chế do KTHĐ phát hiện được trong quá trình kiểm toán. Mục tiêu của KTHĐ là nhằm tìm ra những tồn tại trong hoạt động từ đó đưa ra các kiến nghị nhằm cải thiện hoạt động. Tuy nhiên, việc không thực hiện theo dõi sau kiểm toán dẫn đến khả năng các VNPT tỉnh/thành phố được kiểm toán thực hiện kiến nghị trong báo cáo KTHĐ là rất thấp, điều này làm cho cuộc KTHĐ không mang lại giá trị cho VNPT tỉnh/thành phố được kiểm toán và cho Tập đoàn, làm cho cuộc KTHĐ không có hiệu quả gây lãng phí thời gian và nguồn lực.

3.6.3. Nguyên nhân của những hạn chế

Thứ nhất, thiếu cán bộ có chuyên môn và kinh nghiệm về kiểm toán hoạt động. Cán bộ làm công tác kiểm toán tại VNPT toàn bộ tốt nghiệp chuyên ngành kế toán – tài chính (100%) nhưng chưa được đào tạo một cách có hệ thống về chuyên môn nghiệp vụ kiểm toán nên kỹ năng kiểm toán, đặc biệt là việc đánh giá các rủi ro để xác định mức độ trọng yếu cũng như khả năng tự lập kế hoạch kiểm toán, chương trình kiểm toán, đánh giá chất lượng kiểm toán còn hạn chế. Mặt khác, cơ cấu kiểm toán viên nội bộ cũng còn bất hợp lý, thiếu kiểm toán viên có khả năng về chuyên ngành viễn thông, xây dựng... trong khi yêu cầu của lãnh đạo Tập đoàn là mở rộng hoạt động kiểm toán nội bộ sang lĩnh vực kiểm toán hoạt động. Trưởng bộ phận kiểm toán nội bộ chưa được giao quyền hạn và nhiệm vụ để được phép chủ động xây dựng chiến lược tuyển dụng, đào tạo và phát triển kiểm toán viên nội bộ. Công tác đào tạo chủ yếu là hướng dẫn kiểm toán báo cáo tài chính, chưa tổ chức đào tạo hướng dẫn kiểm toán viên kiểm toán hoạt động.

Thứ hai, sự quan tâm của lãnh đạo về kiểm toán hoạt động còn chưa cao. Nguyên nhân của việc này xuất phát từ cả hai phía lãnh đạo và bản thân bộ phận KTNB. Về phía bộ phận KTNB không phát huy được hết vai trò của mình, cũng như không phát huy được vai trò của KTHĐ trong việc cải thiện hoạt động được kiểm toán dẫn đến không tạo được niềm tin cho lãnh đạo để có những chính sách và sự phân bổ nguồn lực phù hợp. Về phía lãnh đạo, nhận thức về vai trò của KTHĐ còn chưa cao do đó chưa đánh giá được hết vai trò của KTHĐ đối với việc cải thiện hoạt động của doanh nghiệp dẫn đến không phân bổ nguồn lực phù hợp cho bộ phận KTNB. Chính vì không nhận thức hết được vai trò quan trọng của KTHĐ trong việc cải thiện các hoạt động chưa tốt, vì vậy lãnh đạo VNPT chưa đặt ra những yêu cầu khắt khe đối với bộ phận KTNB trong việc phải thực hiện các cuộc kiểm toán hiệu quả, đưa ra được những kiến nghị phù hợp và có giá trị để cải thiện những hoạt động chưa hiệu quả và các quy trình quản lý chưa hiệu lực.

Thứ ba, chưa có văn bản chính thức nào của Nhà nước về kiểm toán nội bộ đối với các Tập đoàn kinh tế Nhà nước. Tổng kiểm toán đã có văn bản hướng dẫn về kiểm toán hoạt động do kiểm toán nhà nước thực hiện trong đó hướng dẫn quy trình và gợi ý xây dựng tiêu chí kiểm toán. Tuy nhiên, chưa có văn bản nào hướng dẫn kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện, điều này gây khó khăn cho các doanh nghiệp nói chung và VNPT nói riêng trong việc áp dụng quy trình và tiêu chí kiểm toán hoạt động.

Thứ tư, kiểm toán hoạt động là một loại hình kiểm toán mới xuất hiện ở Việt Nam trong những năm gần đây do đó các tài liệu hướng dẫn về kiểm toán hoạt động do KTNB thực hiện còn rất hạn chế. Hiện nay, các tài liệu về kiểm toán hoạt động mới được xuất bản dưới dạng giáo trình nên cách tiếp cận chủ yếu mang tính học thuật. Các tài liệu hướng dẫn thực hiện kiểm toán chưa có vì vậy gây khó khăn cho KTVNB trong việc thực hiện kiểm toán hoạt động.

Kết luận chương 3

Trong chương 3, luận án đã nghiên cứu thực trạng nội dung và tiêu chí đánh giá các nội dung kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện tại VNPT; nghiên cứu thực trạng quy trình KTHĐ do KTNB đang được thực hiện tại VNPT; đặc biệt luận án đã tiến hành khảo sát thực trạng hiệu quả kiểm toán hoạt động do KTNB thực hiện tại Tập đoàn BCVT Việt Nam sau đó sử dụng phần mềm SPSS để đánh giá mô hình các yếu tố tác động đến hiệu quả KTHĐ do KTNB thực hiện tại VNPT. Từ các kết quả khảo sát thực trạng, luận án đã đưa ra những phân tích về những ưu điểm và hạn chế và luận giải những nguyên nhân của các hạn chế của KTHĐ do KTNB thực hiện tại VNPT làm cơ sở thực tiễn cho những đề xuất ở chương 4.

CHƯƠNG 4

GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG DO KIỂM TOÁN NỘI BỘ THỰC HIỆN TẠI TẬP ĐOÀN BƯU CHÍNH VIỄN THÔNG VIỆT NAM

4.1. Định hướng phát triển của VNPT giai đoạn 2015-2025

Căn cứ Quyết định số 888/QĐ-TTg ngày 10/06/2014 của Thủ tướng Chính phủ về việc phê duyệt đề án tái cơ cấu Tập đoàn Bưu chính Viễn thông Việt Nam giai đoạn 2014-2015 với mục tiêu tiếp tục phát triển Tập đoàn Bưu chính Viễn thông Việt Nam, tập trung vào lĩnh vực sản xuất, kinh doanh các sản phẩm, dịch vụ viễn thông, công nghệ thông tin, truyền thông đa phương tiện; Nâng cao hiệu quả sản xuất, kinh doanh, có năng lực cạnh tranh cao; Giữ vai trò chủ lực trong ngành viễn thông Việt Nam; Để hình thành thị trường viễn thông bền vững, cạnh tranh lành mạnh; Góp phần thúc đẩy phát triển kinh tế xã hội, bảo đảm an ninh, quốc phòng, thực hiện công nghiệp hóa, hiện đại hóa đất nước.

Trong giai đoạn 2015-2015 VNPT vẫn phải là một doanh nghiệp, tập đoàn kinh doanh BCVT chủ đạo, có quy mô lớn, trình độ công nghệ, quản lý hiện đại và chuyên môn hoá cao: kinh doanh đa ngành, trong đó BCVT và CNTT là các ngành kinh doanh chính; gắn kết chặt chẽ giữa SXKD với KHCN, R&D, đào tạo, có sự tham gia của nhiều thành phần kinh tế; tập hợp đội ngũ nhân lực trình độ chuyên môn cao, lành nghề, năng động thích ứng với điều kiện sản xuất hiện đại, sức ép công việc cao; thực hiện quy chế phân phối thu nhập hợp lý; tạo được hình ảnh ấn tượng đối với cộng đồng, từng bước đưa thương hiệu Tập đoàn trở thành quen thuộc với công chúng và bạn hàng trên thế giới; và từng bước kinh doanh hướng ra thị trường khu vực và thế giới.

4.1.1. Quan điểm phát triển của VNPT giai đoạn 2015 - 2025

Thứ nhất, tăng tốc phát triển dịch vụ BCVT và CNTT trên cơ sở đảm bảo tính kế thừa, tận dụng những thành tựu, kết quả đã có, phù hợp với các chiến lược, qui hoạch, kế hoạch phát triển của Nhà nước, Bộ TTTT và của VNPT trong lĩnh vực BCVT và CNTT. Song cần có những đột phá trong phát triển với những mục tiêu cao hơn, tốc độ nhanh hơn, sớm đưa VNPT trở thành tập đoàn BCVT hàng đầu Việt Nam trong cung cấp các dịch vụ BCVT và Internet đạt trình độ, qui mô khu vực và thế giới.

Thứ hai, phát triển hợp lý cả chiều rộng, chiều sâu, số lượng và chất lượng trên cơ sở phát huy nội lực, tận dụng tri thức và các nguồn lực quốc tế.

Thứ ba, tiếp tục duy trì là doanh nghiệp chủ lực thực hiện nhiệm vụ của Đảng và Nhà nước giao trong việc đi đầu phát triển cơ sở hạ tầng cũng như cung ứng các dịch vụ BCVT công ích phục vụ nhu cầu phát triển KT-XH, góp phần nâng cao chất lượng cuộc sống của nhân dân và đảm bảo ANQP.

Thứ tư, tiếp tục là công cụ của Nhà nước trong việc dẫn dắt các doanh nghiệp BCVT, các thành phần kinh tế trong phát triển lĩnh vực BCVT và CNTT, đóng góp quan trọng trong việc phát triển KTQD.

Thứ năm, tích cực chủ động hội nhập quốc tế, phát triển thị trường và mở rộng QHQT, thực hiện các cam kết quốc tế trong lĩnh vực BCVT&CNTT trong thời gian tới.

Thứ sáu, nâng cao năng lực cạnh tranh về mọi mặt trong đó chú ý đến yếu tố cải tiến tổ chức sản xuất, nâng cao chất lượng dịch vụ, đa dạng hoá dịch vụ, đổi mới công nghệ và chú trọng đầu tư phát triển nguồn nhân lực có chất lượng cao.

Thứ bảy, tăng cường đầu tư vào công nghệ hiện đại để phát triển các dịch vụ mới có sự khác biệt rõ ràng với các đối thủ cạnh tranh, đặc biệt là đối với các dịch vụ mà VNPT xác định là có lợi thế cạnh tranh, mang lại doanh thu, lợi nhuận cao như: dịch vụ thông tin di động, dịch vụ Internet, dịch vụ IPTV...

4.1.2. Mục tiêu phát triển của VNPT giai đoạn 2015 – 2025

Thứ nhất, xây dựng VNPT hiện đại, rộng khắp về mạng lưới, tiên tiến về công nghệ, đa dạng về dịch vụ, linh hoạt trong quản lý, ấn tượng trong tăng trưởng doanh thu, lợi nhuận, nộp NSNN, đóng góp tích cực vào chuyển dịch cơ cấu nền kinh tế, thúc đẩy phát triển KT-XH, góp phần đưa Việt Nam trở thành quốc gia mạnh về viễn thông và CNTT vào năm 2025.

Thứ hai, tiếp tục khẳng định VNPT là Tập đoàn kinh tế chủ lực quốc gia trong việc phát triển hạ tầng, cung cấp các dịch vụ truyền thống và các giải pháp hội tụ, viễn thông, CNTT; bảo đảm thông tin thông suốt phục vụ sự chỉ đạo, điều hành của Nhà nước; góp phần giữ vững an ninh, quốc phòng, phòng chống thiên tai, thực hiện tốt nhiệm vụ công ích Nhà nước giao.

Thứ ba, xây dựng và củng cố cơ sở hạ tầng phục vụ phát triển các dịch vụ viễn thông có chất lượng cao, hoạt động hiệu quả ngang tầm với các nước trong khu vực. Trong đó, đa dạng hóa các loại hình dịch vụ, đặc biệt là các dịch vụ di động, Internet, các dịch vụ băng rộng, đa phương tiện, thương mại điện tử, các dịch vụ lai ghép Bưu chính-Viễn thông-Internet; phát triển các dịch vụ gia tăng, các dịch vụ nội dung trên nền mạng NGN, di động và Internet.

Thứ tư, tiếp tục dẫn đầu trong thực hiện phổ cập các dịch vụ BCVT và Internet tới tất cả các vùng miền trong cả nước.

Để thực hiện được các mục tiêu đề ra thì vấn đề tăng cường và nâng cao hiệu quả hoạt động ở các lĩnh vực cả tài chính và phi tài chính, nâng cao trình độ công nghệ và trang thiết bị là khâu đột phá để tiếp tục giữ vững lợi thế cạnh tranh về qui mô mạng lưới, điểm phục vụ và là nền tảng để phát triển các dịch vụ mới, các dịch vụ GTGT. Chỉ có tăng cường hiệu quả hoạt động mới tạo ra năng lực mạng lưới rộng khắp, hiện đại với chất lượng cao, đáp ứng những nhu cầu về dịch vụ mới hiện đại, tích hợp đa dịch vụ, phù hợp với xu hướng công nghệ tiên tiến trên thế giới góp phần tăng cường khả năng cạnh tranh của VNPT so với các đối thủ cạnh tranh không chỉ trong nước và nước ngoài khi gia nhập vào thị trường viễn thông Việt Nam.

4.2. Yêu cầu của việc hoàn thiện kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện tại Tập đoàn Bru chính Viễn thông Việt Nam

Thứ nhất, hoàn thiện kiểm toán hoạt động phải tuân thủ các quy định trong các văn bản pháp lý về kiểm toán nội bộ hiện hành ở Việt Nam.

VNPT là tập đoàn kinh tế Nhà nước, vì vậy các hoạt động nói chung và hoạt động kiểm toán nội bộ trong đó có kiểm toán hoạt động phải chịu sự kiểm tra, giám sát thường xuyên của các cơ quan chức năng.

Thứ hai, việc hoàn thiện kiểm toán hoạt động tiếp cận với các chuẩn mực và thông lệ quốc tế.

Việt Nam đang từng bước hội nhập vào nền kinh tế thế giới với các hiệp định thương mại được ký kết với các khu vực trên thế giới như khu vực mậu dịch tự do AFTA, hiệp định thương mại tự do Việt Nam – EU, hiệp định thương mại tự do Việt Nam – Hàn Quốc...Điều này đòi hỏi VNPT nói riêng và các tập đoàn kinh tế nói chung phải hoạt động theo các thông lệ quốc tế trong đó bao gồm các thông lệ về kế toán, kiểm toán. Trong đó, việc nghiên cứu và áp dụng các chuẩn mực kiểm toán quốc tế, cũng như các khung thực hành kiểm toán quốc tế là việc cần thiết để VNPT có thể hội nhập trong thời kỳ mới.

Thứ ba, việc hoàn thiện kiểm toán hoạt động phải đảm bảo phù hợp với đặc điểm tổ chức hoạt động và yêu cầu quản lý của doanh nghiệp.

Hoàn thiện kiểm toán hoạt động phải phù hợp với đặc thù của VNPT. Sau khi tái cơ cấu, quy mô, bộ máy quản lý VNPT có nhiều thay đổi, trong đó việc tách Mobiphone một đơn vị đóng góp 40% doanh thu và 60% lợi nhuận ra khỏi Tập đoàn khiến VNPT gặp nhiều khó khăn. Bên cạnh đó, việc thành lập 3 tổng công ty

VNPT Network, VNPT Vinaphone, VNPT Media cũng khiến cho chính sách quản lý tại VNPT có sự thay đổi lớn. Vì vậy, việc hoàn thiện kiểm toán hoạt động cần phải phù hợp với sự thay đổi này để phát huy hết vai trò của kiểm toán hoạt động, đặc biệt là phát huy vai trò phát hiện rủi ro trong quản lý để từ đó có các đề xuất phù hợp giúp lãnh đạo VNPT đạt được các mục tiêu trong giai đoạn đổi mới.

Thứ tư, việc hoàn thiện kiểm toán hoạt động phải đảm bảo tiết kiệm và khả thi.

Kiểm toán hoạt động là một công cụ quan trọng trong quản lý đặc biệt là giám sát tính tiết kiệm, hiệu quả và hiệu lực. Bản thân hoạt động kiểm toán cũng là một hoạt động trong doanh nghiệp vì vậy, vấn đề tiết kiệm và hiệu quả cũng cần phải được đặt ra. Vấn đề hiệu quả ở đây là việc xem xét chi phí bỏ ra cho kiểm toán hoạt động với các kết quả mà nó mang lại cho doanh nghiệp có tương xứng để tránh trường hợp chi phí cho cuộc kiểm toán thì lớn nhưng không mang lại hiệu quả (không tìm ra những hạn chế, không đưa ra được kiến nghị, không cải thiện được hoạt động).

4.3. Giải pháp hoàn thiện kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện tại Tập đoàn BCVT Việt Nam.

4.3.1. Nhóm giải pháp hoàn thiện nội dung và tiêu chí kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện.

4.3.1.1. Giải pháp thứ nhất: hoàn thiện nội dung và tiêu chí kiểm toán tính kinh tế do kiểm toán nội bộ thực hiện

Tại VNPT tiêu chí kiểm toán kinh tế được sử dụng là tỷ lệ tăng trưởng chi phí (tỷ lệ tăng trưởng chi phí bằng hoặc thấp hơn chỉ tiêu giao), khi kiểm toán kinh tế nếu căn cứ vào tăng trưởng chi phí KTV sẽ đưa ra kết luận là hoạt động tiết kiệm hay lãng phí. Tuy nhiên, nếu chỉ căn cứ vào tỷ lệ tăng trưởng chi phí thì chưa thể kết luận là hoạt động tiết kiệm vì tiết kiệm được hiểu là giảm thiểu chi phí nhưng phải đặt trong mối quan hệ với kết quả đầu ra, vì vậy nếu chi phí tiết kiệm nhưng doanh thu lại không đạt thì không thể coi là tiết kiệm. Hoặc ngược lại, nếu tỷ lệ chi phí tăng vượt kế hoạch nhưng cùng với nó là tỷ lệ tăng trưởng doanh thu thì cũng chưa thể kết luận là hoạt động không tiết kiệm. Vì vậy, khi kiểm toán tính kinh tế sử dụng tỷ lệ tăng trưởng chi phí mới chỉ được coi là kết quả kiểm toán. Để đưa ra kết luận thì cần xem xét chi phí trong mối quan hệ với đầu ra. Kết quả là chi phí tăng, hay giảm cần được gắn với nguyên nhân của việc tăng giảm chi phí từ đó mới có thể đưa ra kiến nghị để cải thiện. Vì vậy, giấy tờ làm việc của KTBNB thực hiện

KTHĐ cần phải bổ sung các nguyên nhân của những phát hiện kiểm toán, rồi mới đưa ra kết luận và kiến nghị.

Bảng 4.1. Đề xuất nội dung và tiêu chí kiểm toán tính kinh tế

Chi phí	Thực hiện	Chỉ tiêu giao (tiêu chí)	Kết quả	Nguyên nhân	Kết luận	Kiến nghị
1. Chi phí kinh doanh						
1.1. Chi phí Viễn thông - CNTT						
1.1.1. Chi phí trực tiếp						
1.1.2. Chi phí nội bộ						
1.2. Chi phí sản phẩm phần mềm và tự thực hiện						
1.3. Chi phí KDTM						
1.4. Chi phí hoạt động tài chính						
2. Chi phí khác						

Trong đó:

Chi phí kinh doanh viễn thông - CNTT gồm chi phí trực tiếp và chi phí nội bộ.

Chi phí trực tiếp: gồm 18 khoản mục là Khấu hao TSCĐ; Sửa chữa TSCĐ, Chi phí lao động; Chi thiết bị đầu cuối là phần tử mạng; Chi thuê thu cước; Chi hoa hồng phát triển thuê bao; Chi phát triển, chăm sóc điểm bán lẻ; Chi phí thuê hạ tầng; Chi phí điện nước, nhiên liệu; Chi phí nguyên liệu, vật liệu; Chi phí bảo hiểm tài sản; Chi trích dự phòng nợ khó đòi; Chi phí thường xuyên khác; Chi tiếp tân, khánh tiết; Chi phí quảng cáo, tuyên thông; Chi phí khuyến mại, chăm sóc khách hàng; Chi cước kết nối; Chi phí trả đối tác hợp tác kinh doanh ngoài khối hạch toán phụ thuộc.

Chi phí nội bộ: Là chi phí đơn vị phải trả các đơn vị hạch toán phụ thuộc khác bao gồm trả các công ty chủ dịch vụ và các VNPT tỉnh, thành phố khác cho hoạt động phối hợp bán hàng cung cấp hạ tầng mạng và quan hệ kết nối.

Chi phí kinh doanh phần mềm và tự thực hiện: là toàn bộ chi phí do đơn vị cung cấp sản phẩm phần mềm và chi phí cho các hoạt động tự thực hiện để cung cấp sản phẩm dịch vụ cho khách hàng.

Chi phí hàng hóa kinh doanh thương mại: được xác định căn cứ doanh thu bán hàng hóa kinh doanh thương mại do đơn vị đăng ký, theo nguyên tắc kinh doanh thương mại không lỗ.

Chi phí hoạt động tài chính: bao gồm tiền lãi huy động vốn, giá trị vốn góp chuyển nhượng, chênh lệch tỷ giá, chi phí chiết khấu thanh toán, chi phí cho thuê tài sản dự phòng giảm giá các khoản đầu tư dài hạn và chi phí hoạt động tài chính nội bộ (phần chi lãi vay cho các dự án đã hoàn thành)

Chi phí khác: bao gồm chi phí nhượng bán, thanh lý TSCĐ, chi phí cho việc thu hồi các khoản nợ đã xóa sổ kế toán chi phí để thu tiền phạt, chi phí do vi phạm hợp đồng và các chi phí khác.

4.3.1.2. Giải pháp thứ hai: hoàn thiện nội dung và tiêu chí kiểm toán hiệu quả do kiểm toán nội bộ thực hiện

Kiểm toán hiệu quả tại VNPT mới chỉ dừng lại ở việc đánh giá tỷ lệ tăng trưởng doanh thu, lợi nhuận của các dịch vụ mà VNPT cung cấp và tỷ lệ tăng trưởng thị phần. Tuy nhiên, nếu chỉ căn cứ vào tỷ lệ tăng trưởng doanh thu và lợi nhuận thì chưa đủ để đưa ra kết luận là hoạt động hiệu quả mà cần phải xem xét mối quan hệ với chi phí đầu vào. Hơn nữa, mục tiêu cuối cùng của kiểm toán hoạt động là giúp cải thiện hoạt động của đơn vị được kiểm toán, vì vậy kiểm toán hoạt động không chỉ dừng lại ở việc xác định việc có đạt được chỉ tiêu giao mà cần xác định nguyên nhân của việc không đạt chỉ tiêu hoặc liệu chỉ tiêu giao có phù hợp từ đó mới có thể đưa ra những kiến nghị phù hợp giúp tăng hiệu quả hoạt động.

Bên cạnh đó, kiểm toán hiệu quả mới chỉ dừng lại ở đánh giá chỉ tiêu doanh thu, lợi nhuận cũng là một hạn chế. Tăng trưởng doanh thu và lợi nhuận cần được đặt trong mối quan hệ với nguồn vốn và TSCĐ mà VNPT tỉnh/thành phố được kiểm toán quản lý, trong mối quan hệ với số lượng lao động tại mỗi đơn vị mới thể hiện bức tranh toàn diện về hiệu quả hoạt động kinh doanh. Vì vậy, luận án đề xuất các tiêu chí như sau:

Bảng 4.2. Nội dung và tiêu chí đánh giá hiệu quả sử dụng nguồn lực tại VNPT

Nội dung	Thực hiện	Tiêu chí (chỉ tiêu giao)	Kết quả	Nguyên nhân	Kết luận	Kiến nghị
1. Chênh lệch thu chi (Doanh thu – Chi phí)						
2. Chênh lệch thu chi/Vốn CSH và các khoản phải trả Tập đoàn						
3. RoFA (Chênh lệch thu chi/Tài sản cố định)						

Trong đó:

$$\text{Chênh lệch thu, chi/vốn chủ sở hữu và các khoản phải trả Tập đoàn} = \frac{\text{Chênh lệch thu chi}}{\{(Vốn CSH đầu kỳ + số dư các khoản phải trả TĐ đầu kỳ) + (Vốn CSH cuối kỳ + số dư các khoản phải trả TĐ cuối kỳ)\}/2}} \times 100\%$$

$$\text{RoFA} = \frac{\text{Chênh lệch thu chi}}{(\text{GTCL TSCĐ đầu quý} + \text{GTCL TSCĐ cuối quý})/2 + \text{Chi phí XDCB dở dang cuối quý}} \times 100\%$$

Hiệu quả sử dụng các nguồn lực có thể được chi tiết qua các tiêu chí về hiệu quả sử dụng lao động; hiệu quả sử dụng vốn chủ sở hữu; hiệu quả sử dụng TSCĐ.

Hiệu quả sử dụng lao động được đánh giá thông qua việc so sánh tỷ lệ tăng năng suất lao động tính theo doanh thu và tính theo lợi nhuận của năm nay so với năm trước. Nếu tỷ lệ này có xu hướng tăng KTVNB có thể đưa ra kết luận việc sử dụng lao động tại VNPT đang tốt, nếu tỷ lệ này có xu hướng giảm thì cần xem xét nguyên nhân của việc giảm năng suất lao động từ đó đưa ra kiến nghị nâng cao hiệu quả sử dụng lao động tại đơn vị/bộ phận thuộc VNPT được kiểm toán.

a. Đề xuất tiêu chí kiểm toán hiệu quả sử dụng lao động tại VNPT

Bảng 4.3. Đề xuất nhóm tiêu chí kiểm toán hiệu quả sử dụng lao động tại VNPT

Nội dung	Thực hiện	Tiêu chí (chỉ tiêu giao)	Kết quả	Nguyên nhân	Kết luận	Kiến nghị
1. Năng suất lao động theo chênh lệch thu chi không lương						
2. Tỷ lệ tăng năng suất lao động tính theo doanh thu						
3. Năng suất lao động tính theo lợi nhuận						

Trong đó:

$$\begin{aligned} \text{Năng suất lao động theo chênh lệch thu chi không lương} &= \frac{\text{Chênh lệch thu chi không lương}}{(\text{Số lao động thực tế sử dụng đầu kỳ} + \text{Số lao động thực tế sử dụng cuối kỳ})/2} \\ \text{Tỷ lệ tăng năng suất lao động tính theo doanh thu} &= \frac{\text{Tổng doanh thu thuần HĐKD}}{(\text{Số lao động thực tế sử dụng đầu kỳ} + \text{Số lao động thực tế sử dụng cuối kỳ})/2} \\ \text{Năng suất lao động tính theo lợi nhuận} &= \frac{\text{Tổng lợi nhuận gộp HĐKD}}{(\text{Số lao động thực tế sử dụng đầu kỳ} + \text{Số lao động thực tế sử dụng cuối kỳ})/2} \end{aligned}$$

b. Tiêu chí kiểm toán hiệu quả sử dụng vốn chủ sở hữu tại VNPT

Khi kiểm toán hiệu quả sử dụng vốn chủ sở hữu, KTVNB thực hiện so sánh tỷ suất tạo doanh thu trên VCSH và tỷ suất tạo lợi nhuận gộp của vốn chủ sở hữu của năm kiểm toán so với các năm trước đó để đưa ra kết luận và kiến nghị kiểm toán.

Bảng 4.4. Đề xuất tiêu chí kiểm toán hiệu quả sử dụng vốn chủ sở hữu tại VNPT

Nội dung	Thực hiện	Tiêu chí (chỉ tiêu giao)	Kết quả	Nguyên nhân	Kết luận	Kiến nghị
1. Tỷ suất tạo doanh thu của vốn chủ sở hữu						
2. Tỷ suất tạo lợi nhuận gộp của vốn chủ sở hữu						

Trong đó:

$$\text{Tỷ suất tạo doanh thu của vốn chủ sở hữu} = \frac{\text{Doanh thu thuần hoạt động SXKD thực hiện}}{(\text{Vốn chủ sở hữu đầu kỳ} + \text{Vốn chủ sở hữu cuối kỳ})/2}$$

$$\text{Tỷ suất tạo lợi nhuận gộp của vốn chủ sở hữu} = \frac{\text{Lợi nhuận gộp thực hiện}}{(\text{Vốn chủ sở hữu đầu kỳ} + \text{Vốn chủ sở hữu cuối kỳ})/2}$$

c. Đề xuất nội dung, tiêu chí kiểm toán hiệu quả sử dụng TSCĐ tại VNPT

Hiệu quả sử dụng TSCĐ được đánh giá thông qua việc so sánh tỷ suất tạo ra doanh thu của TSCĐ và tỷ suất tạo ra lợi nhuận gộp của TSCĐ của năm được kiểm toán so với năm trước (hoặc so với tỷ suất mà doanh nghiệp mong muốn). Căn cứ vào kết quả so sánh, KTVNB sẽ đưa ra kết luận và kiến nghị để nâng cao hiệu quả sử dụng TSCĐ.

Bảng 4.5. Đề xuất nội dung và tiêu chí kiểm toán hiệu quả sử dụng TSCĐ tại VNPT

Nội dung	Thực hiện	Tiêu chí (chỉ tiêu giao)	Kết quả	Nguyên nhân	Kết luận	Kiến nghị
1. Tỷ suất tạo doanh thu của TSCĐ						
2. Tỷ suất tạo doanh lợi nhuận gộp của TSCĐ						
3. Hiệu suất sử dụng tổng đài mạng cố định						

Trong đó:

$$\text{Tỷ suất tạo doanh thu của TSCĐ} = \frac{\text{Doanh thu thuần hoạt động SXKD thực hiện}}{(\text{GTCL của TSCĐ ĐK} + \text{GTCL của TSCĐ CK})/2}$$

$$\text{Tỷ suất tạo doanh lợi nhuận gộp của TSCĐ} = \frac{\text{Lợi nhuận gộp thực hiện}}{(\text{GTCL của TSCĐ ĐK} + \text{GTCL của TSCĐ CK})/2}$$

$$\text{Hiệu suất sử dụng tổng đài mạng cố định} = \frac{\text{Tổng số lines sử dụng}}{(\text{Tổng số lines có trên mạng lưới đầu kỳ} + \text{Tổng số lines có trên mạng lưới cuối kỳ})/2}$$

4.3.1.3. Giải pháp thứ ba: hoàn thiện nội dung và tiêu chí kiểm toán hiệu lực do kiểm toán nội bộ thực hiện tại VNPT

Kiểm toán hiệu lực đã được thực hiện ở VNPT nhưng mới chỉ dừng lại ở ba nội dung là kiểm toán tổ chức bộ máy kế toán, hiệu lực quy trình quản lý tài chính và hiệu lực quy trình kế toán. Các tiêu chí đánh giá hiệu lực khi sử dụng chủ yếu là các quy định của Nhà nước và quy định của Tập đoàn vì vậy các tiêu chí khá chung

chung dẫn đến không đánh giá được hiệu lực của hoạt động kiểm toán và làm cho cuộc kiểm toán thiên về kiểm toán tuân thủ, vì vậy hiệu quả cải thiện hoạt động không cao.

Ngoài 3 nội dung đã được thực hiện kiểm toán hoạt động cũng có thể xây dựng các tiêu chí kiểm toán các hoạt động quan hệ khách hàng, kiểm toán hoạt động đào tạo và phát triển nhân lực; kiểm toán hiệu lực hoạt động quản trị nội bộ cụ thể như sau:

a. Hoàn thiện tiêu chí đánh giá hiệu lực hoạt động quan hệ khách hàng

Tiêu chí đánh giá hiệu lực hoạt động quan hệ khách hàng bao gồm hai tiêu chí tổng quát là: đồng hành cùng khách hàng và; chất lượng vượt trội.

Bảng 4.6. Tiêu chí KT hiệu lực quản lý hoạt động quan hệ khách hàng

Nội dung	Thực hiện	Tiêu chí (chỉ tiêu giao)	Kết quả	Nguyên nhân	Kết luận	Kiến nghị
I. Hoạt động đồng hành cùng khách hàng						
Quy mô điểm bán hàng.						
Năng lực điểm bán hàng.						
Tăng trưởng thị phần di động trên địa bàn.						
Tăng trưởng số lượng thuê bao phát sinh cước.						
II. Chất lượng vượt trội						
Độ hài lòng của khách hàng trong phát triển dịch vụ; chăm sóc khách hàng; sửa chữa.						
Độ hài lòng của điểm bán lẻ.						
Tuân thủ các chỉ tiêu quản lý chất lượng dịch vụ.						

Trong đó:

Các tiêu chí đánh giá hoạt động đồng hành cùng khách hàng được xác định như sau:

$$\text{Điểm bán hàng} = \frac{\text{Số điểm bán hàng 1 phường (xã) kỳ này} - \text{số điểm bán hàng 1 phường (xã) kỳ trước}}{\text{Số điểm bán hàng 1 phường (xã) kỳ trước}} \times 100\%$$

$$\text{Tăng trưởng số lượng thuê bao phát sinh cước} = \frac{\text{Số thuê bao phát sinh cước kỳ này} - \text{Số thuê bao phát sinh cước kỳ trước}}{\text{Số thuê bao phát sinh cước kỳ trước}} \times 100\%$$

Tiêu chí đánh giá về chất lượng vượt chội được xác định như sau:

$$\text{Độ hài lòng của khách hàng trong phát triển dịch vụ, chăm sóc khách hàng, sửa chữa} = \frac{\text{Số lần phỏng vấn được KH hài lòng}}{\text{Số lần phỏng vấn khách hàng}} \times 100\%$$

$$\text{Tuân thủ các chỉ tiêu quản lý chất lượng dịch vụ} = (20\% \times N1)/10 + (20\% \times N2)/10 + (60\% \times N3)/10$$

Trong đó:

N1: Chất lượng mạng băng rộng cố định (dịch vụ ADSL) trong kỳ

N2: Chất lượng mạng băng rộng cố định (dịch vụ FTTx) trong kỳ

N3: Chất lượng mạng và dịch vụ thông tin di động mặt đất trong kỳ,

b. Đề xuất nhóm tiêu chí KTHĐ đào tạo và phát triển nhân lực.

Bảng 4.7. Tiêu chí kiểm toán hiệu lực quản lý hoạt động phát triển nhân lực

Nội dung	Thực hiện	Tiêu chí (chỉ tiêu giao)	Kết quả	Nguyên nhân	Kết luận	Kiến nghị
Tỷ lệ lãnh đạo và nhân viên được đào tạo (E-learning, đào tạo nội bộ hàng năm)						
Số sáng kiến/người.						

Trong đó:

$$\text{Tỷ lệ lãnh đạo được trang bị kỹ năng cần thiết theo yêu cầu} = \frac{\text{Số lãnh đạo (từ cấp phổ thông đến Lãnh đạo VNPT tỉnh, thành phố) tham gia các chương trình đào tạo trong kỳ}}{\text{Tổng số Lãnh đạo (từ cấp tổ trưởng đến Lãnh đạo VNPT tỉnh, thành phố) trong kỳ}} \times 100\%$$

$$\text{Số sáng kiến/người trong kỳ} = \frac{\text{Tổng số sáng kiến và sáng kiến quy đổi của VNPT tỉnh, thành phố trong kỳ}}{\text{Tổng số lao động trong kỳ có hợp đồng lao động 1 năm trở lên}} \times 100\%$$

Trong đó:

- 01 đề tài (các cấp) được quy đổi 20 sáng kiến
- 01 giải pháp sáng tạo được quy đổi 01 sáng kiến

c. Đề xuất nhóm tiêu chí kiểm toán hiệu lực hoạt động quản trị nội bộ

Hiệu lực quản trị nội bộ bao gồm hai tiêu chí tổng quát là: quản lý hoạt động nhằm gia tăng hiệu quả và quản lý đổi mới, giảm thiểu rủi ro nhằm tăng năng lực cạnh tranh. Nội dung cụ thể của tiêu chí kiểm toán hiệu lực quản trị nội bộ thể hiện qua bảng 4.8.

Bảng 4.8. Tiêu chí kiểm toán hiệu lực quản lý hoạt động nhằm gia tăng hiệu quả

Nội dung	Thực hiện	Tiêu chí (chỉ tiêu giao)	Kết quả	Nguyên nhân	Kết luận	Kiến nghị
Quản lý hoạt động nhằm gia tăng hiệu quả.						
1. Hệ số nợ.						
2. Tỷ lệ tối ưu hoá chi phí đầu vào.						
3. Tỷ lệ lao động quản lý và chuyên môn nghiệp vụ thực tế sử dụng bình quân/Lao động thực tế sử dụng bình quân.						
4. Tiên độ đưa các dự án đầu tư trọng điểm vào thực hiện						

Trong đó:

$$\text{Hệ số nợ} = \frac{\text{Số dư phải thu khách hàng cuối kỳ}}{\text{Doanh thu khách hàng bình quân trong kỳ}}$$

$$\text{Tỷ lệ tối ưu hóa chi phí đầu vào} = \frac{\text{Chi phí VT-CNTT trực tiếp (không bao gồm lương và khấu hao)/Doanh thu khách hàng kỳ này}}{\text{Chi phí VT-CNTT trực tiếp (không bao gồm lương và khấu hao)/Doanh thu khách hàng kỳ trước}} \times 100\%$$

$$\text{Tỷ lệ lao động quản lý và chuyên môn nghiệp vụ thực tế sử dụng BQ} = \frac{\text{Số lao động quản lý và chuyên môn nghiệp vụ thực tế sử dụng bình quân}}{\text{Tổng số lao động thực tế sử dụng bình quân}} \times 100\%$$

$$\text{Tiến độ đưa các dự án đầu tư trọng điểm vào thực hiện} = \frac{80\% * N1 + 20\% * N2}{N} \times 100\%$$

Trong đó:

- N1: Số dự án trọng điểm có biên bản nghiệm thu tạm thời cho phần công việc thuộc hợp đồng của gói thầu chính cuối cùng (sau đó sẽ đưa dự án vào khai thác) được ký trong kỳ báo cáo
- N2: Số dự án trọng điểm có phần giá trị hạch toán tạm tăng tài sản cố định của dự án trong kỳ báo cáo $\geq 70\%$ Tổng giá trị các Hợp đồng tương ứng của dự án đó.
- N: Tổng số dự án trọng điểm đăng ký trong kỳ.

Bảng 4.9. Tiêu chí kiểm toán hiệu lực quản lý đổi mới, giảm thiểu rủi ro nhằm tăng năng lực cạnh tranh

Nội dung	Thực hiện	Tiêu chí (chỉ tiêu giao)	Kết quả	Nguyên nhân	Kết luận	Kiến nghị
Quản lý đổi mới, giảm thiểu rủi ro nhằm tăng năng lực cạnh tranh.						
Mức độ tin học hoá các quy trình nội bộ.						
Tỷ lệ % cung cấp dịch vụ được đáp ứng.						
Mức độ sẵn có các thông tin chiến lược theo yêu cầu						

Trong đó:

$$\text{Tỷ lệ các quy trình được tin học hóa} = \frac{\text{Số lượng quy trình cung cấp dịch vụ đã được tin học hóa}}{\text{Số lượng quy trình cung cấp dịch vụ đã được quy định bằng văn bản do Tập đoàn quy định}} \times 100\%$$

$$\text{Tỷ lệ yêu cầu cung cấp dịch vụ được đáp ứng} = \frac{\text{Số yêu cầu được đáp ứng đúng thời gian}}{\text{Tổng yêu cầu tiếp nhận}} \times 100\%$$

$$\text{Mức độ sẵn có các thông tin chiến lược theo yêu cầu} = \frac{\text{Số lượng thông tin đơn vị quản lý được}}{\text{Tổng thông tin chiến lược Tập đoàn yêu cầu}} \times 100\%$$

Tỷ lệ hoàn thành chỉ tiêu được xác định như sau:

$$\text{Tỷ lệ hoàn thành chỉ tiêu} = \frac{\text{Kết quả thực hiện chỉ tiêu}}{\text{Chỉ tiêu kế hoạch giao}} \times 100\%$$

Đối với các chỉ tiêu tăng (là các chỉ tiêu nếu tỷ lệ hoàn thành lớn hơn 100% thì hiệu quả cao hơn)

Điểm đánh giá	Tỷ lệ hoàn thành chỉ tiêu	Diễn giải
1	Tỷ lệ hoàn thành < 95%	Kém (không đạt)
2	95% <= Tỷ lệ hoàn thành <100%	Yếu (cần hoàn thiện)
3	100% <= Tỷ lệ hoàn thành <105%	Đạt (Đạt yêu cầu)
4	105% <= Tỷ lệ hoàn thành <110%	Tốt (Vượt)
5	Tỷ lệ hoàn thành > 110%	Xuất sắc (Vượt xa)

Đối với các chỉ tiêu giảm (là các chỉ tiêu nếu tỷ lệ hoàn thành lớn hơn 100% thì hiệu quả thấp hơn)

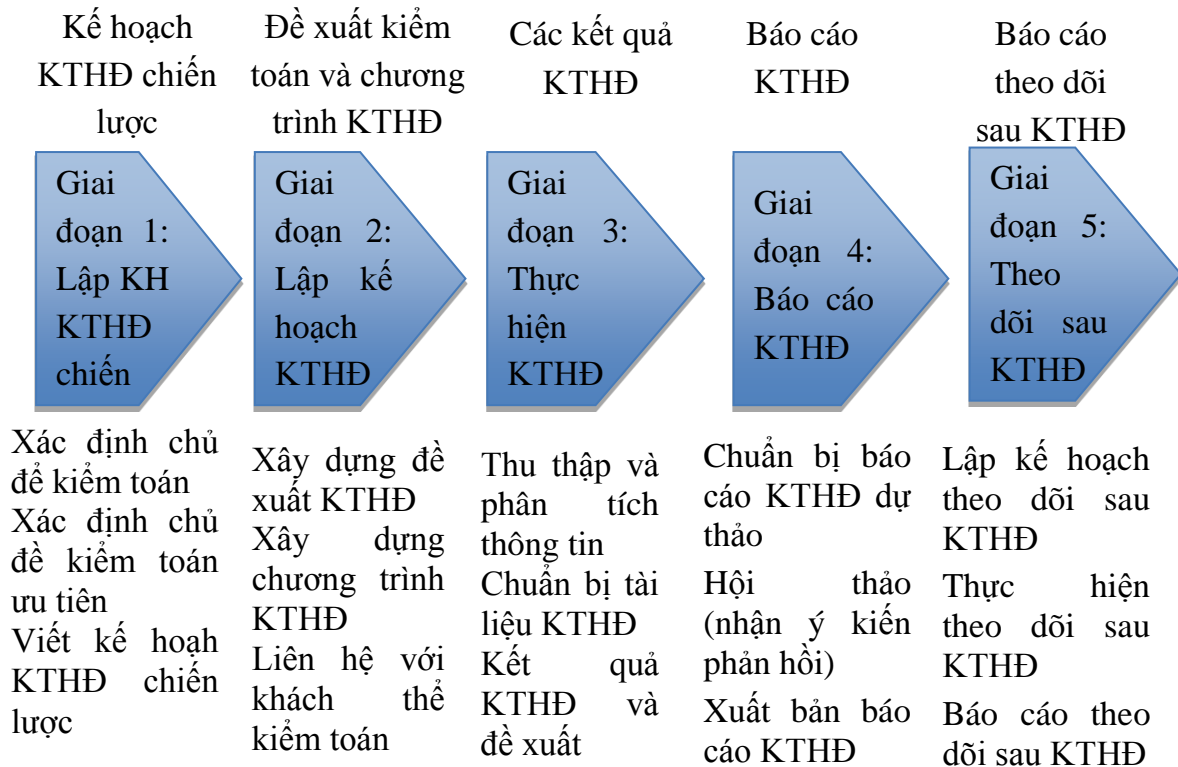
Điểm đánh giá	Tỷ lệ hoàn thành chỉ tiêu	Diễn giải
5	Tỷ lệ hoàn thành < 100%	Xuất sắc (Vượt xa)
4	100% <= Tỷ lệ hoàn thành <120%	Tốt (Vượt)
3	120% <= Tỷ lệ hoàn thành <150%	Đạt (Đạt yêu cầu)
2	150% <= Tỷ lệ hoàn thành <180%	Yếu (cần hoàn thiện)
1	Tỷ lệ hoàn thành >= 180%	Kém (không đạt)

Căn cứ vào tỷ lệ hoàn thành các chỉ tiêu, KTVNB xác định số điểm của từng hoạt động sau đó nhân với trọng số của từng hoạt động để đánh giá kết quả thực hiện các chỉ tiêu. Nếu kết quả kiểm toán cho thấy kết quả chỉ ở mức Đạt yêu cầu hoặc thấp hơn (Yếu, Kém) thì KTVNB cần tìm hiểu nguyên nhân để từ đó làm căn cứ đưa ra kiến nghị để cải thiện hoạt động.

4.3.2. Nhóm giải pháp hoàn thiện quy trình kiểm toán hoạt động trong quy trình kiểm toán nội bộ tại Tập đoàn Bưu chính Viễn thông Việt Nam

Kiểm toán hoạt động do KTNB tại VNPT đang còn rất sơ khai vì vậy quy trình kiểm toán còn nhiều tồn tại. Một số giai đoạn trong quy trình chưa được thực hiện, một số giai đoạn đã được thực hiện tuy nhiên nội dung chưa đầy đủ. Điều này gây khó khăn cho KTV khi thực hiện cuộc KTHĐ.

Trên cơ sở quy trình KTNB, và những đặc điểm hoạt động của Tập đoàn BCVT Việt Nam, có thể khái quát quy trình KTHĐ trong quy trình KTNB như hình 4.1.



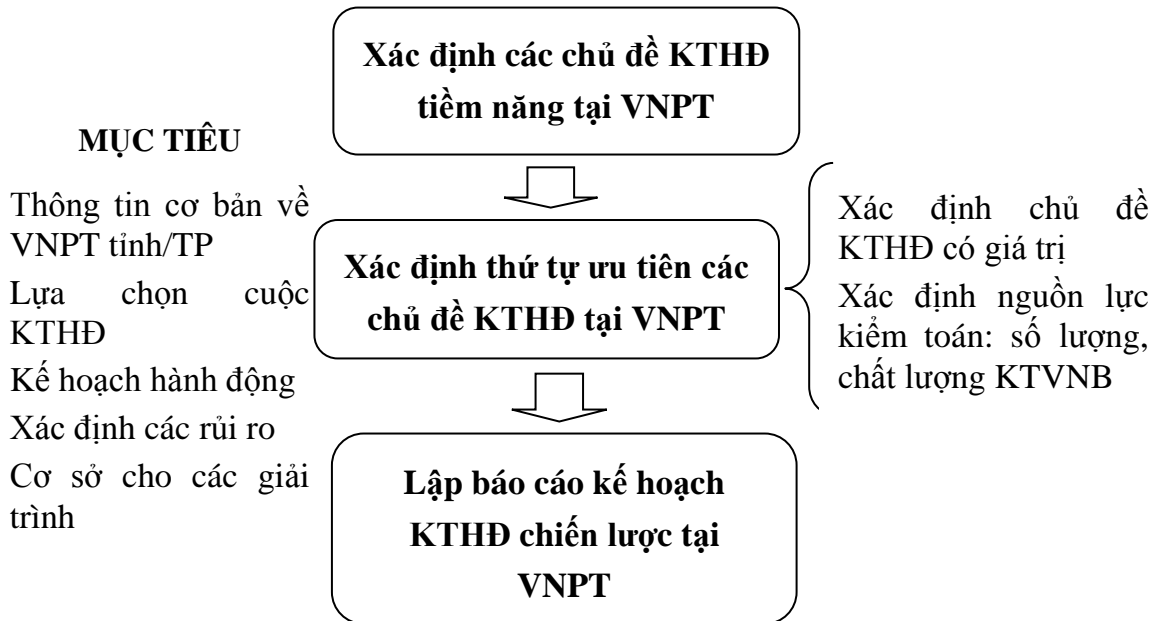
Hình 4.1. Đề xuất quy trình KTHĐ trong quy trình KTNB tại VNPT

4.3.2.1. Đề xuất giai đoạn lập kế hoạch KTHĐ chiến lược tại VNPT

VNPT là tập đoàn kinh tế lớn với nhiều đơn vị thành viên đặc biệt với việc thành lập 3 tổng công ty trực thuộc Tập đoàn thì lập kế hoạch kiểm toán hoạt động chiến lược là nhu cầu cần thiết giúp bộ phận kiểm toán nội bộ có thể chủ động hơn trong công việc.

Hiện nay, bộ phận KTNB tại VNPT chưa thực hiện lập kế hoạch kiểm toán hoạt động chiến lược dẫn đến các chủ đề kiểm toán không được đánh giá để lựa chọn dựa trên các khía cạnh trọng yếu có tác động lớn đến hoạt động của đơn vị. Điều này dẫn đến các chủ đề kiểm toán dàn trải, không trọng tâm gây lãng phí nguồn lực và kém hiệu quả.

Quy trình lập kế hoạch kiểm toán hoạt động chiến lược được thể hiện qua hình 4.2



Hình 4.2. Đề xuất nội dung giai đoạn lập kế hoạch KTHĐ chiến lược tại VNPT

Nội dung cụ thể của giai đoạn lập kế hoạch KTHĐ chiến lược như sau:

Một là, xác định các chủ đề KTHĐ tiềm năng:

Để có thể xem xét tất cả các nguồn thông tin, bộ phận kiểm toán nội bộ VNPT cần xem xét liệu một cuộc kiểm toán hoạt động sẽ mang lại giá trị gì cho Tập đoàn và cho VNPT tỉnh/thành phố được kiểm toán. Thay vì đánh giá chi tiết tất cả các chủ đề kiểm toán có thể thực hiện thì bộ phận kiểm toán nội bộ có thể dựa vào kiến thức và kinh nghiệm của các KTVNB và các thông tin sẵn có để xác định các chủ đề kiểm toán tiềm năng. Các chủ đề kiểm toán hoạt động tại VNPT được trình bày trong bảng 3.1. (Phụ lục)

Hai là, xác định thứ tự ưu tiên các chủ đề KTHĐ: Vì nguồn lực dành cho kiểm toán thường không đủ để thực hiện tất cả các cuộc kiểm toán tiềm năng trong danh sách các chủ đề kiểm toán, vì vậy bộ phận KTVNB tại VNPT cần sắp xếp thứ tự ưu tiên các chủ đề kiểm toán trong danh sách các chủ đề kiểm toán. Để xác định chủ đề kiểm toán nào có giá trị nhất cho cuộc KTHĐ, bộ phận KTVNB có thể xem xét tầm quan trọng của các hoạt động được kiểm toán xét trên các khía cạnh như các vấn đề bộc lộ rủi ro trong quản lý doanh nghiệp; Mức độ quan trọng của hoạt động xét trên các khía cạnh tài chính, mức độ nhạy cảm của hoạt động (hoạt động có dễ bị tác

động) và khả năng tác động của cuộc kiểm toán. Các nguồn lực kiểm toán được yêu cầu để đạt được mục tiêu kiểm toán mong đợi và sự sẵn có của các nguồn lực đó.

Thứ tự ưu tiên các chủ đề kiểm toán được xác định căn cứ vào đánh giá và xếp loại các chủ đề kiểm toán dựa trên các tiêu chí, chủ đề kiểm toán có gây ra rủi ro cho quản lý và chủ đề đó có quan trọng (về tài chính, độ nhạy cảm, khả năng tác động). Sau khi cho điểm các chủ đề dựa trên các tiêu chí này, chủ đề nào có tổng số điểm cao nhất sẽ được ưu tiên lựa chọn làm chủ đề cho cuộc kiểm toán hoạt động

Ba là, lập báo cáo kế hoạch kiểm toán hoạt động chiến lược: để hoàn thiện kế hoạch kiểm toán chiến lược bộ phận KTNB của VNPT cần soạn thảo kế hoạch kiểm toán chiến lược dưới dạng văn bản, trình lãnh đạo phê duyệt và phát hành bản kế hoạch chiến lược, điều chỉnh kế hoạch chiến lược (nếu cần).

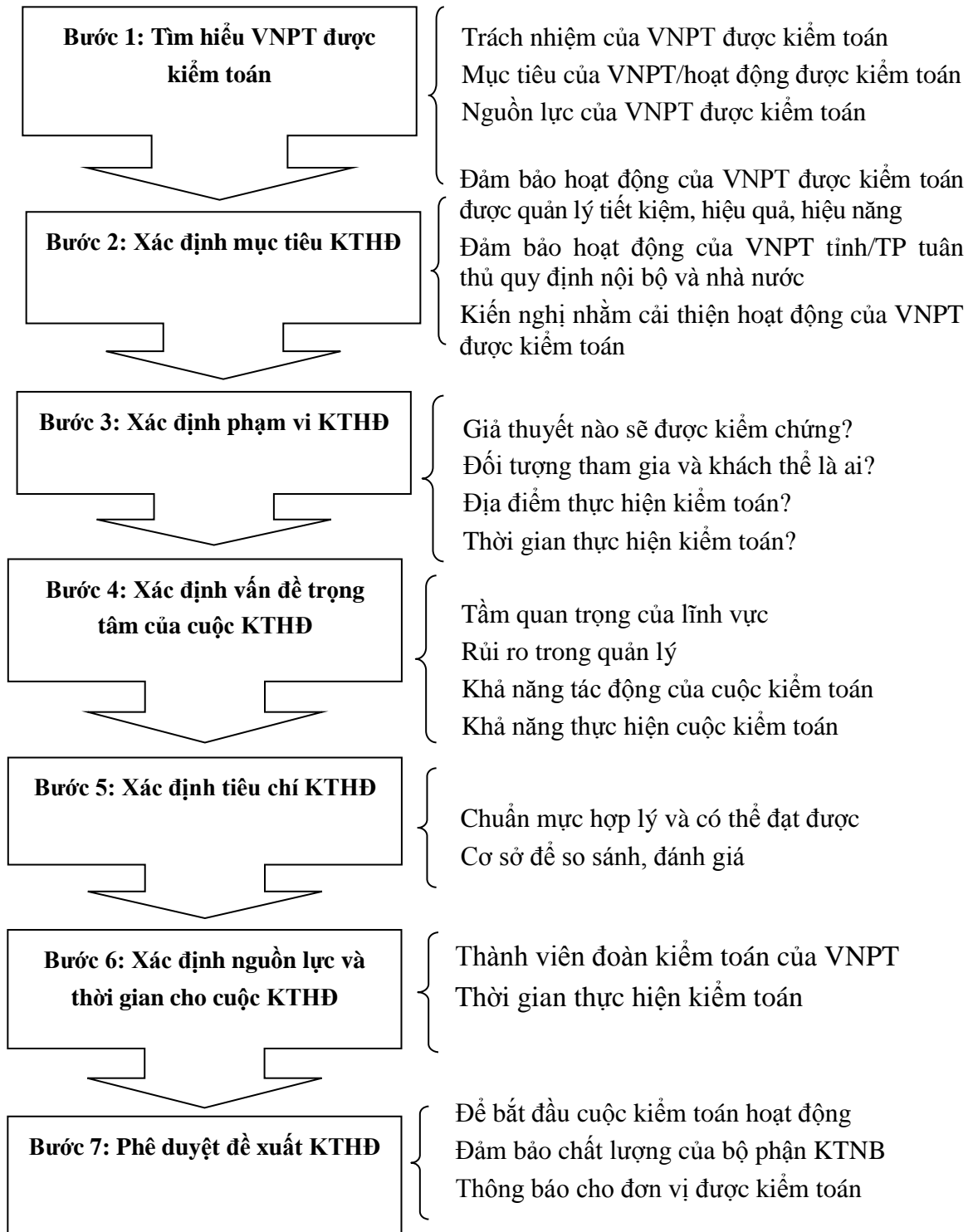
Giai đoạn lập kế hoạch chiến lược được xây dựng tốt (dựa trên cơ sở rõ ràng) rất cần thiết để đảm bảo cho các nguồn lực của bộ phận KTNB được sử dụng hiệu quả và tiết kiệm nhất.

Bảng 4.10. Đề xuất bảng đánh giá thứ tự ưu tiên các chủ đề KTHĐ tại VNPT

TT	Hoạt động	Rủi ro quản lý	Tầm quan trọng			Kết quả
			Tài chính	Nhạy cảm	Khả năng tác động	

4.3.2.2. Hoàn thiện nội dung giai đoạn lập kế hoạch KTHĐ tại VNPT

Giai đoạn lập kế hoạch cho cuộc kiểm toán hoạt động cụ thể được thể hiện qua hình 4.3.



Hình 4.3. Đề xuất giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán hoạt động tại VNPT

Nội dung cụ thể của quy trình lập kế hoạch KTHĐ như sau:

Một là, tìm hiểu VNPT tỉnh/thành phố được kiểm toán: ở bước này KTVNB cần tìm hiểu hoạt động của VNPT tỉnh/thành phố được kiểm toán (các bộ phận, các hoạt động, các dự án...) để xác định các mục tiêu kiểm toán cụ thể và tiêu chí kiểm toán có liên quan. Tìm hiểu hoạt động của đơn vị được kiểm toán cho phép kiểm toán viên xây dựng mục tiêu và phạm vi kiểm toán để hỗ trợ các công việc tiếp theo trong giai đoạn lập kế hoạch là xây dựng tiêu chí kiểm toán.

Hai là, xác định các mục tiêu kiểm toán hoạt động: các mục tiêu kiểm toán hoạt động có liên quan đến các lý do để thực hiện cuộc kiểm toán và phải được thiết lập trước quá trình kiểm toán để giúp xác định các vấn đề cần kiểm toán và báo cáo. Mục tiêu KTHĐ do KTNB thực hiện tại VNPT nhằm đánh giá những ưu điểm và nhược điểm trong quản lý và có thể hướng trọng tâm vào tính kinh tế, hiệu quả và/hoặc hiệu lực của quản lý hoạt động và kiểm soát tài chính nếu có liên quan. Việc tuân thủ pháp luật và các quy định tài chính cũng có thể được xem xét. Khi xây dựng mục tiêu và phạm vi kiểm toán, đoàn kiểm toán cần thảo luận các mục tiêu và phạm vi với lãnh đạo VNPT tỉnh/thành phố được kiểm toán để các mục tiêu và phạm vi này được giám sát tốt hơn.

Ba là, xác định phạm vi kiểm toán hoạt động: xác định phạm vi KTHĐ giúp bộ phận KTNB xác định các giới hạn của các hoạt động được soát xét và thu hẹp giới hạn của cuộc kiểm toán từ mục tiêu của cuộc kiểm toán. Điều này giúp tránh tình trạng kiểm toán dàn trải từ đó giúp tiết kiệm thời gian và nguồn lực kiểm toán.

Bốn là, xác định vấn đề trọng tâm: sau khi xác định một hoạt động/dự án phù hợp để thực hiện kiểm toán hoạt động và thiết lập mục tiêu và phạm vi kiểm toán, bộ phận KTNB tại VNPT cần xác định các vấn đề trọng tâm để hướng đến trong cuộc kiểm toán. Có rất nhiều yếu tố để lựa chọn phạm vi kiểm toán, một vài yếu tố được sử dụng rộng rãi để lựa chọn lĩnh vực trọng tâm cho cuộc kiểm toán gồm: (1) tầm quan trọng của lĩnh vực; (2) rủi ro đối với quản lý; (3) khả năng tác động của cuộc kiểm toán; (4) khả năng kiểm toán. Các yếu tố trên là cơ sở giúp KTVNB đánh giá để quyết định lựa chọn các cuộc kiểm toán hoạt động, giúp bộ phận kiểm toán nội bộ phân bổ nguồn lực kiểm toán cho các cuộc kiểm toán một cách phù hợp.

Năm là, xác định tiêu chí kiểm toán: KTVNB thực hiện KTHĐ cần tổ chức các tiêu chí theo cách logic để việc đánh giá kiểm toán có thể được thực hiện càng hợp lý và hiệu quả càng tốt.

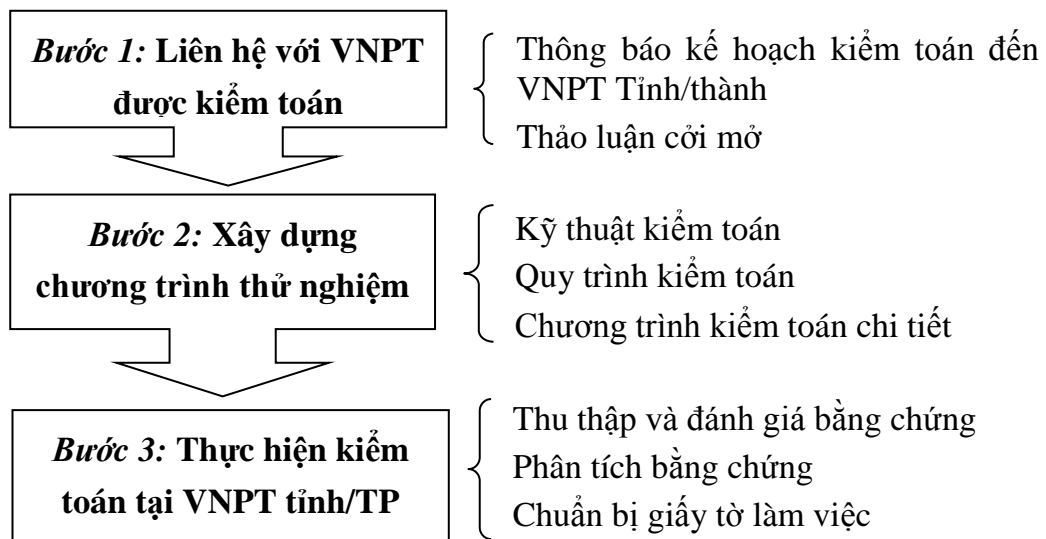
Sáu là, ước lượng nguồn lực và thời gian: khi đề xuất kiểm toán (với kế hoạch cụ thể) được chuẩn bị, trưởng đoàn kiểm toán sẽ xem xét những ước lượng để đảm

bảo đủ thời gian và nguồn lực phân bổ cho cuộc kiểm toán để tìm ra vấn đề đã được xác định trước đó và trả lời cho mỗi tiêu chí kiểm toán.

Bây là, phê duyệt đề xuất kiểm toán hoạt động: đề xuất kiểm toán hoạt động cần được phê duyệt để đoàn kiểm toán bắt đầu cuộc KTHĐ. Sự phê duyệt chính thức rất cần thiết không chỉ đối với sự đảm bảo về chất lượng của bộ phận KTNB mà còn là cơ sở để trường bộ phận KTNB thông báo cho các VNPT tỉnh/thành phố được kiểm toán về cuộc kiểm toán và cung cấp cho họ thông tin cụ thể về cuộc kiểm toán.

4.3.2.3. Hoàn thiện giai đoạn thực hiện KTHĐ tại VNPT

Giai đoạn thực hiện KTHĐ do KTNB thực hiện tại tập đoàn BCVT Việt Nam theo hình 4.4.



Hình 4.4. Đề xuất giai đoạn thực hiện KTHĐ do KTNB thực hiện tại VNPT

Liên hệ với đơn vị được kiểm toán

Đầu tiên bộ phận KTNB tại Tập đoàn gửi thông báo kế hoạch kiểm toán hoạt động tới các VNPT tỉnh/ thành phố, các bộ phận, dự án cần kiểm toán.

Sau khi kế hoạch kiểm toán bắt đầu được thực hiện, đoàn kiểm toán tổ chức cuộc họp để thông báo với các VNPT Tỉnh/Thành phố, các bộ phận, dự án cần kiểm toán về mục tiêu, phạm vi và thời gian đoàn kiểm toán hoạt động sẽ làm việc. Trong quá trình kiểm toán, các bằng chứng, kết quả và kết luận kiểm toán cũng cần được trao đổi một cách cởi mở với đơn vị được kiểm toán.

Thực hiện cuộc kiểm toán một cách minh bạch cũng rất quan trọng. Kế hoạch công việc cần phải được tuân thủ (nguồn lực, thời gian, chất lượng) và cuộc kiểm toán phải được thực hiện trong mối tương quan với các quyết định và các chuẩn mực có liên quan.

Xây dựng chương trình thử nghiệm kiểm toán.

Hai là, xây dựng chương trình thử nghiệm kiểm toán hoạt động. Trước khi tiến hành thu thập bằng chứng kiểm toán hoạt động, bộ phận kiểm toán nội bộ tiến hành xây dựng thử nghiệm kiểm toán hoạt động. Khi xây dựng chương trình KTHĐ, bộ phận KTVNB cần xem xét mức độ chi tiết của chương trình kiểm toán căn cứ vào một số yếu tố: (1) số lượng các tiêu chí được thử nghiệm; (2) Sự phức tạp của các vấn đề kiểm toán được thử nghiệm; (3) Sự mở rộng cuộc kiểm toán; (4) Trình độ của kiểm toán viên thực hiện cuộc kiểm toán.

Thực hiện công việc kiểm toán tại đơn vị kiểm toán

Các bước chính trong giai đoạn tiến hành kiểm toán tại đơn vị được kiểm toán bao gồm: (1) Thu thập và đánh giá bằng chứng kiểm toán tại VNPT tỉnh/thành phố; (2) Phân tích bằng chứng kiểm toán thu thập được tại VNPT tỉnh/thành phố và; (3) Chuẩn bị tài liệu làm việc. Nội dung cụ thể trong giai đoạn thực hiện công việc kiểm toán tại đơn vị được kiểm toán (VNPT tỉnh/thành phố) như sau:

Thứ nhất: Thu thập bằng chứng

Việc thu thập bằng chứng tại VNPT tỉnh/TP diễn ra trong cả quá trình chuẩn bị và thực hiện cuộc kiểm toán. Bằng chứng được thu thập trong giai đoạn chuẩn bị cũng tạo thành một phần trong toàn bộ bằng chứng của cuộc kiểm toán hoạt động. Khi thu thập bằng chứng, KTVNB thực hiện KTHĐ tại VNPT cần phải đánh giá đặc điểm của dữ liệu theo yêu cầu; Thu thập dữ liệu có liên quan đến các mục tiêu kiểm toán rõ ràng; Thu thập dữ liệu dựa trên tiêu chí kiểm toán được xác định trong chương trình làm việc trong kế hoạch kiểm toán; Thu thập dữ liệu đầy đủ và có tính thuyết phục để hỗ trợ các phân tích, quan sát, kết luận và kiến nghị một cách logic.

Bảng 4.11. Đề xuất tài liệu tổng hợp bằng chứng KTHĐ và phương pháp thu thập và phân tích dữ liệu tại VNPT

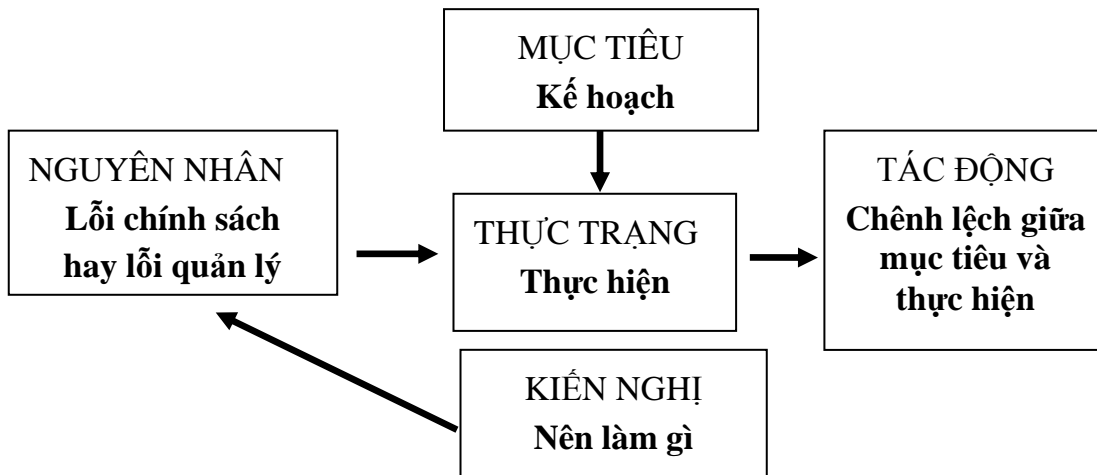
Mục tiêu KTHĐ	Câu hỏi KTHĐ	Tiêu chí KTHĐ	Bằng chứng KTHĐ	Phương pháp thu thập và phân tích dữ liệu

Thứ hai, phân tích bằng chứng

Sau khi thu thập các bằng chứng, KTVNB thực hiện KTHĐ tại VNPT tiến hành so sánh tình trạng các hoạt động quan sát được (thông tin KTVNB tìm thấy từ việc xem xét bằng chứng) dựa trên tiêu chí kiểm toán để đưa ra các kết quả kiểm toán. Các kết quả kiểm toán hoạt động như hoạt động thiếu sự kiểm soát hoặc

không hiệu quả trong việc giảm thiểu rủi ro được đưa ra dựa trên việc xác định khoảng cách giữa thực trạng các hoạt động với tiêu chí.

KTVNB thực hiện cuộc KTHĐ tại VNPT cần tiến hành xác định nguyên nhân tạo ra kết quả để giúp hình thành nên cơ sở cho các kiến nghị. Nguyên nhân có thể ngăn chặn các kết quả tương tự trong tương lai. Nguyên nhân có thể ngoài sự kiểm soát của đơn vị được kiểm toán, trong trường hợp này kiến nghị phải hướng sự chú ý vào bên ngoài đơn vị.



Hình 4.5. Đề xuất quy trình phân tích bằng chứng để đưa ra kiến nghị

Thứ ba, chuẩn bị giấy tờ làm việc.

Sau khi phân tích bằng chứng kiểm toán, đoàn kiểm toán cần lập kế hoạch chuẩn bị tài liệu làm việc và giám sát để đảm bảo rằng mục tiêu và phạm vi của công việc ghi lại dưới dạng văn bản một cách đầy đủ để minh chứng cho các kết quả, kết luận và kết nghị trong báo cáo kiểm toán hoạt động. Giấy tờ làm việc phải được sắp xếp và tổ chức một cách có hệ thống và giúp cho việc sử dụng và giám sát được dễ dàng.

Vì giấy tờ làm việc trình bày quá trình thu thập các bằng chứng vật chất (physical evidence), bằng chứng tài liệu (documental evidence), bằng chứng thử nghiệm (test evidence) và phân tích được tổng hợp (analytic evidence) trong quá trình thực hiện cuộc kiểm toán, giấy tờ làm việc sẽ trở thành cơ sở để chuẩn bị báo cáo và minh chứng cho các kết quả, kết luận và kiến nghị trong báo cáo KTHĐ do KTVNB thực hiện tại VNPT.

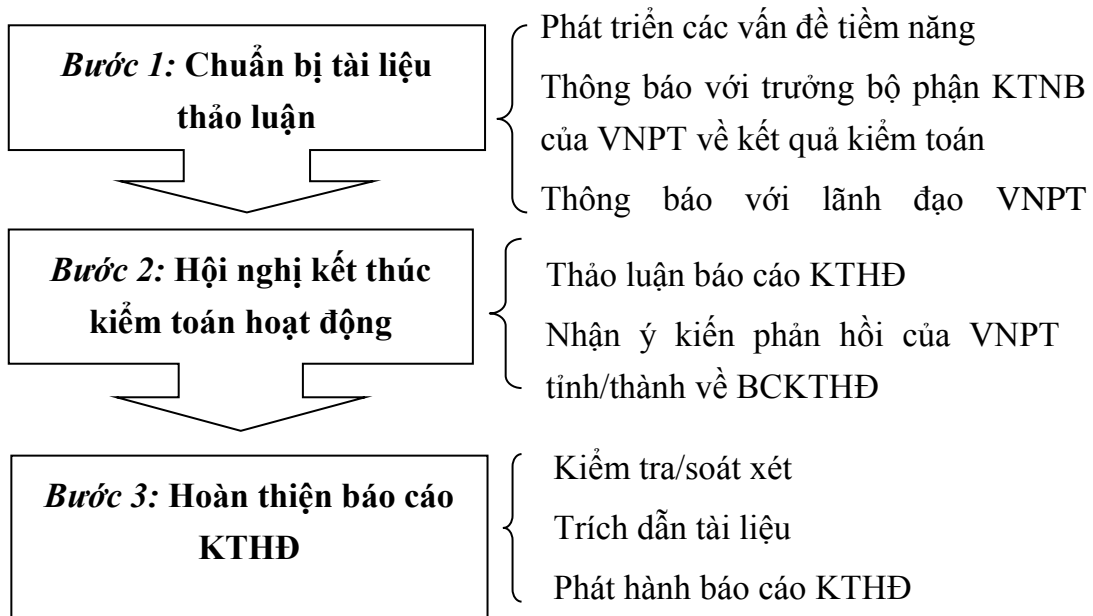
Giấy tờ làm việc cung cấp kết nối giữa chủ đề kiểm toán với báo cáo kiểm toán, giấy tờ làm việc phải đầy đủ hoàn thiện và được chi tiết để cung cấp những hiểu biết về cuộc kiểm toán. Vì vậy chúng phải bao gồm bằng chứng được thu thập để đưa ra ý kiến, kết luận và phân tích các kiến nghị mang tính chất hỗ trợ trong báo cáo.

Bảng 4.12. Đề xuất nội dung bảng tổng hợp kết quả kiểm toán hoạt động tại VNPT

Các kết quả kiểm toán						Kết luận	Kiến nghị
Mục tiêu KTHĐ	Câu hỏi KTHĐ	Tiêu chí KTHĐ	Thực trạng hoạt động	Nguyên nhân	Ảnh hưởng		

4.3.2.4. Đề xuất giai đoạn báo cáo KTHĐ do KTNB thực hiện tại VNPT

Báo cáo kiểm toán hoạt động là quy trình gồm các giai đoạn khác nhau, bắt đầu bằng việc thảo luận các tài liệu cung cấp cho VNPT tỉnh/thành phố được kiểm toán ở mức độ đơn giản để phân loại các chủ đề và kết thúc bằng báo cáo kiểm toán công khai cuối cùng. Thực hiện cuộc họp kết thúc kiểm toán là một phần của quy trình giúp cho VNPT tỉnh/thành phố được kiểm toán có cơ hội được giải trình về các kết quả, kết luận và kiến nghị trong báo cáo KTHĐ từ đó làm căn cứ để đưa ra BCKTHĐ cuối cùng. Nội dung cụ thể được thể hiện qua hình 4.6

**Hình 4.6. Đề xuất giai đoạn báo cáo KTHĐ do KTNB thực hiện tại VNPT**

Nội dung cụ thể của quy trình này như sau:

Một là, chuẩn bị tài liệu thảo luận. Trong một cuộc kiểm toán việc xây dựng tài liệu thảo luận sẽ giúp phát triển vấn đề tiềm năng thông qua công việc kiểm toán tại các VNPT tỉnh/thành phố. Tài liệu thảo luận có thể được chuẩn bị cho mục đích sử dụng nội bộ của đoàn kiểm toán hoặc để đơn vị được kiểm toán đóng góp ý kiến. Những tài liệu này có thể được sử dụng để thông báo cho lãnh đạo bộ phận kiểm toán về các kết quả của cuộc kiểm toán và kiểm tra các kết quả có thể xảy ra với lãnh đạo đơn vị được kiểm toán.

Việc thông báo cho lãnh đạo VNPT tỉnh/thành phố được kiểm toán những điểm yếu của đơn vị/hệ thống trong kết quả kiểm toán cùng với các bằng chứng về những tồn tại đó trong giai đoạn thảo luận sẽ tốt hơn là chờ đến khi báo cáo cuối cùng được đưa ra bởi vì rất khó để có thể xem lại các bằng chứng khi báo cáo KTHĐ đã hoàn thiện.

Hai là, tổ chức hội nghị/phỏng vấn kết thúc kiểm toán. Bắt đầu hội nghị, đoàn kiểm toán phải cung cấp tài liệu thảo luận hoặc bản báo cáo kiểm toán hoạt động dự thảo và dành thời gian để đơn vị được kiểm toán xem xét các kết quả của cuộc kiểm toán cùng với các bằng chứng để minh chứng cho các kết quả đó. KTVNB cần phải ghi lại các ý kiến của đơn vị được kiểm toán trong cuộc họp kết thúc kiểm toán để đưa vào báo cáo kiểm toán cuối cùng. Trong trường hợp VNPT tỉnh/thành phố được kiểm toán không chấp nhận một số kết quả và kết luận trong báo cáo kiểm toán dẫn đến tranh cãi thì vấn đề đó cần được thảo luận kỹ lưỡng một cách cởi mở dựa trên tinh thần tôn trọng lẫn nhau.

Ba là, hoàn thiện báo cáo kiểm toán hoạt động cuối cùng. Sau hội nghị tổng kết đoàn kiểm toán sẽ chuẩn bị báo cáo cuối cùng có xem xét đến các phản hồi của đơn vị được kiểm toán. Các phản hồi bằng miệng và bằng văn bản thu được từ đơn vị được kiểm toán thông qua tài liệu thảo luận ở hội nghị tổng kết phải đầy đủ để hoàn thiện việc chuẩn bị đề xuất báo cáo. Do sự chính xác trong công việc thể hiện khả năng của KTV, trước khi báo cáo kiểm toán cuối cùng được xuất bản, trưởng đoàn kiểm toán hoạt động cần kiểm tra/soát xét báo cáo cuối cùng dựa trên các ý kiến phản hồi về báo cáo dự thảo của đơn vị được kiểm toán và trích dẫn các tài liệu làm việc để nếu KTVNB thực hiện KTHĐ được yêu cầu thì có thể dễ dàng tìm ra được các bằng chứng và phân tích có liên quan một cách nhanh chóng.

4.3.2.5. Hoàn thiện giai đoạn theo dõi sau KTHĐ do KTVNB thực hiện tại VNPT

Theo dõi sau kiểm toán sẽ làm cho việc thực hiện các kiến nghị trong báo cáo KHTĐ được dễ dàng và cung cấp phản hồi cho bộ phận KTVNB của VNPT; Trong

báo cáo theo dõi sau kiểm toán, KTVNB của VNPT phải duy trì tính khách quan và độc lập và vì vậy phải hướng trọng tâm vào việc xác định liệu các kiến nghị cụ thể có được thực hiện hay không. Công việc đầu tiên của theo dõi sau kiểm toán có thể được cân nhắc trong ngữ cảnh của toàn bộ chiến lược kiểm toán như đã được xác định trong quy trình lập kế hoạch kiểm toán chiến lược.

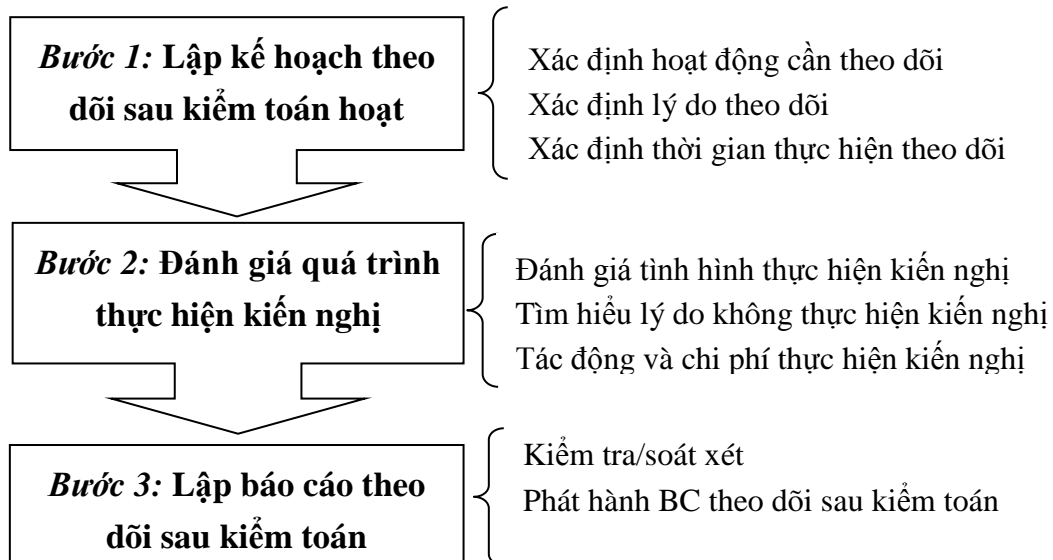
Giai đoạn theo dõi sau kiểm toán cũng cần được thực hiện đặc biệt là đối với những cuộc kiểm toán hoạt động để đảm bảo cuộc kiểm toán có ý nghĩa nhằm cải thiện hoạt động và nâng cao giá trị cho Tập đoàn.

Công việc theo dõi sau kiểm toán ở VNPT có thể được tiến hành theo hai cách: Thứ nhất là các kiến nghị của KTHĐ ở kỳ kiểm toán trước sẽ được kiểm tra ở kỳ KTHĐ sau. Thứ hai là kiểm tra độc lập việc thực hiện các kiến nghị của cuộc KTHĐ. Quy trình theo dõi sau kiểm toán hoạt động được thể hiện qua hình 4.7.

a. Lập kế hoạch theo dõi kiểm toán hoạt động

Trong trường hợp cuộc kiểm toán rất nhỏ hoặc xác định được rất ít vấn đề về quản lý hoạt động thì đoàn kiểm toán có thể quyết định không thực hiện bất cứ hoạt động theo dõi nào.

Lập kế hoạch theo dõi KTHĐ là một phần của quy trình kiểm toán, KTVNB thực hiện KTHĐ cần lập kế hoạch cho bất cứ hoạt động theo dõi nào từ cơ bản, mở rộng đến thời gian thực hiện theo dõi, vì vậy trong kế hoạch KTHĐ chiến lược cần phải tính đến các hoạt động này. KTVNB thực hiện KTHĐ cần phải đưa ra các lý do để đề xuất một loạt hoạt động theo dõi dưới dạng văn bản.



Hình 4.7. Đề xuất giai đoạn theo dõi sau KTHĐ tại VNPT

Bảng 4.13. Đề xuất bảng kế hoạch thực hiện theo dõi sau KTHĐ tại VNPT

Khung thời gian	Hoạt động được kiểm toán	Ngày thực hiện	Ngày kiểm tra	Tổng số ngày thực hiện
0 – 3 tháng				
4- 6 tháng				
6 – 12 tháng				
1 – 2 năm				
Trên 2 năm				

Bảng 4.14. Đề xuất mẫu báo cáo tình trạng thực hiện kiến nghị KTHĐ tại VNPT

Báo cáo KTHĐ	Số lượng kiến nghị	Thực hiện	Thực hiện một phần	Không thực hiện	Không thực hiện – Không đồng ý
Tổng					

b. Báo cáo theo dõi sau kiểm toán.

Ở giai đoạn theo dõi sau kiểm toán, KTVNB tại Tập đoàn cần phải đưa vào báo cáo theo dõi sau kiểm toán cả những kiến nghị đã được VNPT tỉnh/thành phố thực hiện giúp cải thiện hoạt động được kiểm toán và những kiến nghị không được thực hiện. Kết quả theo dõi sau kiểm toán có thể báo cáo trong từng báo cáo KTHĐ đơn lẻ hoặc báo cáo theo danh mục công việc.

Đơn vị được kiểm toán có cơ hội để phản hồi và các phản hồi cần được trình bày trong báo cáo để đảm bảo báo cáo theo dõi sau kiểm toán minh bạch được trình bày với lãnh đạo. Nếu đơn vị giải quyết thành công các vấn đề được xác định ở cuộc kiểm toán hoạt động thông qua thực hiện các kiến nghị kiểm toán hay thông qua các hoạt động khác mà đơn vị đề xướng thì các hoạt động này cũng cần được đề cao trong báo cáo kiểm toán.

4.3.3. Nhóm giải pháp nâng cao hiệu quả kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện tại Tập đoàn Bưu chính Viễn thông Việt Nam

Theo kết quả đánh giá mô các yếu tố tác động đến hiệu quả cuộc kiểm toán hoạt động kiểm toán nội bộ thực hiện cho thấy, hiệu quả kiểm toán hoạt động do KTVNB thực hiện tại VNPT bị tác động bởi các yếu tố về chất lượng bộ phận kiểm

toán nội bộ; Sự hoàn thiện của nhóm kiểm toán; Sự độc lập của kiểm toán; đặc điểm tổ chức bộ phận KTNB; và sự hỗ trợ của lãnh đạo.

Vì vậy, để nâng cao hiệu quả kiểm toán hoạt động cần tác động vào các yếu tố tác động thuận chiều với hiệu quả kiểm toán hoạt động. Cụ thể như sau:

4.3.3.1. Giải pháp thứ nhất: nâng cao chất lượng bộ phận kiểm toán nội bộ

Kết quả khảo sát cho thấy yếu tố tác động lớn nhất đến hiệu quả kiểm toán hoạt động tại VNPT là chất lượng kiểm toán nội bộ (**HQ = 0,318CL**). Vì vậy, để nâng cao hiệu quả kiểm toán hoạt động cần nâng cao chất lượng bộ phận kiểm toán nội bộ.

Nâng cao chất lượng kiểm toán nội bộ thì bên cạnh việc xây dựng quy trình kiểm toán thống nhất và xây dựng hệ thống tiêu chí đánh giá các hoạt động giúp cho KTVNB có thể thực hiện cuộc kiểm toán tiết kiệm thời gian và chi phí thì VNPT cũng cần chú trọng đến các giải pháp giúp KTHĐ đạt được các mục tiêu đề ra, đưa ra được các kết quả chính xác, kiến nghị phù hợp và có thể thực hiện, đưa ra báo cáo kiểm toán kịp thời. Để đạt được mục tiêu đề ra của cuộc kiểm toán hoạt động thì việc đầu tiên là cần phải xác định rõ mục tiêu của kiểm toán hoạt động. Nếu mục tiêu, kỳ vọng và kết quả được xác định rõ KTVNB có thể áp dụng các công cụ đo lường hoạt động để đánh giá mức độ thành công. Hơn nữa, để đạt được các mục tiêu của cuộc kiểm toán hoạt động nói riêng và mục tiêu của toàn Tập đoàn nói chung thì việc nắm rõ kỳ vọng của các đối tác và những người quan tâm đóng vai trò vô cùng quan trọng. Ban Lãnh đạo và điều hành cần xác định kiểm toán nội bộ sẽ bổ sung giá trị nào cho công ty chứ không chỉ làm gia tăng chi phí quản lý nói chung.

Để đưa ra được những kết quả kiểm toán chính xác, các kiến nghị phù hợp và báo cáo kiểm toán kịp thời VNPT cần tiếp tục đánh giá nhu cầu của công ty và các kỹ năng cần có trong kiểm toán nội bộ. Đôi khi mọi người hay tập trung vào số lượng nhân viên thay vì những kỹ năng cần có. Điều quan trọng nhất vẫn là kỹ năng, năng lực và năng suất của từng người trong đội ngũ kiểm toán nội bộ công ty. Hơn nữa, VNPT có thể sử dụng công nghệ một cách phù hợp và chính thống với các cuộc phỏng vấn, với việc quản lý tài liệu, báo cáo, lưu trữ tài liệu và tất cả các quy trình khác có liên quan tới kiểm toán hoạt động. Về mặt công nghệ, VNPT cần có một hệ thống có thể hỗ trợ công việc cho KTNB, ví dụ như hệ thống CAAT.

4.3.3.2. Giải pháp thứ hai: hoàn thiện nhóm kiểm toán hoạt động

Yếu tố thứ hai tác động đến hiệu quả cuộc kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện tại VNPT là sự hoàn thiện của nhóm kiểm toán (**HQ = 0,257HT**).

Kết quả này phù hợp với các nghiên cứu trước đây của Alzeban và Gwilliam (2014) và Drogalas George, Karagiorgas và Arampatzis Konstantinos (2015).

Để hoàn thiện nhóm kiểm toán Tập đoàn cần đưa ra các chính sách hỗ trợ KTVNB tham gia các khóa đào tạo về chuẩn mực kiểm toán hoạt động và phương pháp thực hiện kiểm toán hoạt động do các tổ chức kiểm toán, viện khoa học, các trường đại học tổ chức để nâng cao tính chuyên nghiệp của KTVNB. Tập đoàn cũng cần tổ chức các cuộc thảo luận chuyên đề để các KTVNB nắm được các vấn đề chuyên môn của hoạt động được kiểm toán, cũng như có cơ hội gặp gỡ, trao đổi, xây dựng mối liên hệ với các nhân viên, lãnh đạo ở các bộ phận được kiểm toán từ đó xây dựng mối quan hệ thân thiết tạo điều kiện thuận lợi cho việc phối hợp trong công việc khi thực hiện các cuộc kiểm toán hoạt động. Tập đoàn cũng cần xây dựng chính sách để giúp các nhân viên ở bộ phận KTVNB có điều kiện tích lũy kinh nghiệm cũng như có cơ hội để phát triển nghề nghiệp.

4.3.3.3. Giải pháp thứ ba: nâng cao sự độc lập của bộ phận kiểm toán nội bộ

Yếu tố thứ ba tác động đến hiệu quả cuộc kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện tại VNPT là sự độc lập của bộ phận kiểm toán (**HQ = 0,230DL**). Sự độc lập của bộ phận KTVNB được thể hiện thông qua việc báo cáo kiểm toán được gửi đến lãnh đạo cao nhất. KTVNB không bị giới hạn khi thực hiện công việc (lập kế hoạch kiểm toán, thực hiện kiểm toán, báo cáo kiểm toán); KTVNB được tham gia vào các quy trình của Tập đoàn. Trên thực tế tại VNPT, báo cáo kiểm toán hoạt động đã được gửi đến lãnh đạo cấp cao trong Tập đoàn. Tuy nhiên, KTVNB đang còn gặp rất nhiều hạn chế khi thực hiện cuộc kiểm toán hoạt động do mức độ phối hợp của các đơn vị được kiểm toán còn chưa cao dẫn đến việc thu thập thông tin khi thực hiện cuộc kiểm toán hoạt động còn gặp rất nhiều khó khăn do thiếu sự phối hợp của các bộ phận được kiểm toán. Khi xây dựng các quy chế hoạt động, quy trình thực hiện hầu như mới chỉ có sự tham gia của lãnh đạo cấp cao và lãnh đạo các bộ phận có liên quan, kiểm toán viên nội bộ không được tham gia. Vì vậy, để nâng cao hiệu quả cuộc kiểm toán hoạt động, lãnh đạo VNPT cần tạo điều kiện để KTVNB được quyền tham gia vào việc xây dựng các quy định, quy trình để có thể nắm được các vấn đề liên quan đến hoạt động được kiểm toán.

4.3.3.4. Giải pháp thứ tư: tổ chức bộ máy kiểm toán nội bộ phù hợp

Yếu tố thứ tư trong nghiên cứu này có tác động đến hiệu quả cuộc kiểm toán hoạt động là cấu trúc bộ phận kiểm toán nội (**HQ = 0,131TC**). Kết quả phân tích dữ liệu cho thấy cấu trúc bộ phận kiểm toán nội bộ có tác động tích cực đến hiệu quả cuộc kiểm toán hoạt động. Nghiên cứu này phù hợp với kết quả của các nghiên cứu

trước đây của các tác giả Alzeban và Gwilliam (2014) và Drogalas George, Karagiorgas và Arampatzis Konstantinos (2015). Để nâng cao hiệu quả cuộc kiểm toán hoạt động cần xây dựng mô hình bộ phận kiểm toán hoạt động phù hợp với điều kiện hiện tại của VNPT.

Thứ nhất, về tổ chức bộ máy kiểm toán nội bộ VNPT cần nghiên cứu mô hình tổ chức bộ máy kiểm toán nội bộ phù hợp với đặc điểm quản lý hiện tại, đặc biệt xây dựng mô hình kiểm toán nội bộ hướng trọng tâm đến kiểm toán hoạt động.

Thứ hai, về nhân sự cần chú trọng bổ nhiệm đúng người lãnh đạo kiểm toán nội bộ. Họ cần phải có những kỹ năng chuyên môn, giao tiếp và kỹ năng tổ chức phù hợp với chức vụ của họ. Bố trí nhân sự hợp lý về quy mô, số lượng và chất lượng phù hợp, tăng cường KTVNB có kiến thức và kinh nghiệm về kiểm toán hoạt động. Xây dựng kế hoạch kiểm toán nội bộ hướng tới các nội dung về kiểm toán hoạt động thay cho các nội dung về kiểm toán tuân thủ và kiểm toán báo cáo tài chính. Bộ phận kiểm toán nội bộ có thể dựa trên nguồn lực trong Tập đoàn, ngoài Tập đoàn hoặc là sự kết hợp giữa nguồn lực trong và ngoài Tập đoàn. Nhưng bất kể nguồn lực đó được xây dựng như thế nào, trách nhiệm kiểm toán nội bộ phải do KTVNB của VNPT gánh vác.

4.3.3.5. Giải pháp thứ năm: tăng cường hỗ trợ của lãnh đạo Tập đoàn đối với kiểm toán hoạt động

Yếu tố cuối cùng trong nghiên cứu này có tác động đến hiệu quả cuộc kiểm toán hoạt động do KTVNB thực hiện tại VNPT là sự hỗ trợ của lãnh đạo Tập đoàn (**HQ = 0,088LD**). Kết quả nghiên cứu chỉ ra, sự hỗ trợ của lãnh đạo Tập đoàn có tác động đáng kể đến hiệu quả cuộc kiểm toán hoạt động. Kết quả này phù hợp với các nghiên cứu của Alzeban và Gwilliam (2014) Drogalas George, Karagiorgas và Arampatzis Konstantinos (2015). Tuy nhiên, sự hỗ trợ của lãnh đạo Tập đoàn trong nghiên cứu này ít quan trọng hơn trong kết quả của các nghiên cứu trước đây.

Để tăng cường sự hỗ trợ của lãnh đạo Tập đoàn trước tiên VNPT cần tổ chức các buổi hội thảo và hội nghị để giới thiệu về kiểm toán hoạt động, sự cần thiết cũng như vai trò của kiểm toán hoạt động đối với sự phát triển bền vững của Tập đoàn, từ đó làm tăng nhận thức về kiểm toán hoạt động cho các lãnh đạo trong Tập đoàn. Tiếp theo, VNPT cần quan tâm đến vấn đề nguồn lực phân bổ cho bộ phận KTVNB, vấn đề nguồn lực ở đây không chỉ là nguồn lực tài chính mà cần phải quan tâm đến cả các vấn đề về nguồn nhân lực. Phân bổ nguồn nhân lực phù hợp, phối hợp giữa nhân sự có kinh nghiệm, có kỹ năng với các nhân sự mới để thực hiện cuộc kiểm toán hiệu quả. Đặc biệt cần có chính sách phối hợp giữa nhân sự kiểm toán với nhân sự của các bộ phận được kiểm toán đặc biệt là sự góp sức của lãnh đạo bộ phận

kiểm toán, bởi vì trong một số cuộc kiểm toán đặc biệt thì KTVNB không thể có được các kiến thức chuyên môn sâu về lĩnh vực được kiểm toán, vì vậy sự phối hợp của bộ phận được kiểm toán là một yếu tố quan trọng giúp cuộc kiểm toán hoạt động thành công. Cùng với việc phối hợp chuyên môn với các bộ phận được kiểm toán thì VNPT cũng cần có các chính sách hỗ trợ bộ phận kiểm toán trong việc mời các chuyên gia trong lĩnh vực được kiểm toán để từ đó có thể giúp đưa ra được những kiến nghị phù hợp, có giá trị. Bên cạnh đó, VNPT cũng cần có các chế tài thích hợp để yêu cầu các đơn vị được kiểm toán phải thực hiện các kiến nghị của kiểm toán hoạt động. Chỉ khi các kết luận và kiến nghị của kiểm toán hoạt động được thực thi triệt để thì hoạt động được kiểm toán mới có thể cải thiện, hoạt động của VNPT mới được cải thiện, lúc này cuộc kiểm toán hoạt động mới được coi là có hiệu quả.

4.4. Kiến nghị điều kiện thực hiện các giải pháp

4.4.1. Đối với Nhà nước

Cho đến nay mặc dù tổng kiểm toán nhà nước đã có hướng dẫn quy trình kiểm toán hoạt động do KTNN thực hiện và có hướng dẫn xây dựng một số tiêu chí đánh giá tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu năng cho KTNN. Tuy nhiên, các văn bản pháp lý về KTNB nói chung và KTHĐ do KTNB thực hiện còn rất thiếu chưa đồng bộ và tính khả thi còn chưa cao. Các văn bản pháp lý này chỉ đưa ra hướng dẫn sơ bộ về tổ chức bộ máy, lĩnh vực hoạt động, điều kiện của KTVNB, quy trình thực hiện KTNB, phương pháp KTNB nhưng chưa có quy định cụ thể về kiểm soát chất lượng hoạt động KTNB. Từ những phân tích trên tác giả có một số kiến nghị như sau:

Thứ nhất, nhà nước cần ban hành các văn bản pháp luật về KTNB trong đó ưu tiên các nội dung về tổ chức bộ máy KTNB, quy trình thực hiện KTNB nói chung và KTHĐ nói riêng. Việc ban hành này sẽ tạo cơ sở cho hoạt động KTNB nói chung và KTHĐ do KTNB thực hiện nói riêng phát triển góp phần làm tăng hiệu quả hoạt động của các doanh nghiệp.

Thứ hai, Nhà nước cần tạo cơ sở pháp lý cho các KTVNB chuyên nghiệp hoạt động. KTVNB đang rất phát triển theo ba khía cạnh: Phát triển KTNB như một tổ chức thể hiện ở việc hướng KTNB vào tất cả các hoạt động của doanh nghiệp, sự phát triển như một nghề nghiệp thể hiện ở chỗ KTNB ở nhiều quốc gia tổ chức thi tuyển chuyên môn và cấp chứng chỉ. Do đó, nhà nước cần tạo khung pháp lý cho hoạt động của các KTVNB chuyên nghiệp như các văn bản quy định về hoạt động của KTNB giống như cách thức quy định trong luật kiểm toán độc lập. Ngoài ra cần có các chính sách khuyến khích thành lập các hiệp hội nghề nghiệp về KTNB

Một là, cần có hỗ trợ pháp lý và đủ trách nhiệm pháp lý đối với KTNB nói chung và KTHĐ do KTNB thực hiện nói riêng.

Hai là, có các chính sách đảm bảo lãnh đạo nhà nước hiểu được yêu cầu quan trọng của kiểm toán hoạt động.

Ba là, thiết lập mạng lưới các tổ chức học thuật, tổ chức phi chính phủ và những người quan tâm khác để hỗ trợ các doanh nghiệp xây dựng quy trình kiểm toán hoạt động do KTNB thực hiện cũng như xây dựng các tiêu chí đánh giá cho một số hoạt động chủ yếu ở một số loại hình doanh nghiệp.

4.4.2. Đối với Tập đoàn Bưu chính Viễn thông Việt Nam

Kiến nghị này chủ yếu hướng đến kiến nghị với lãnh đạo các cấp tại Tập đoàn BCVT Việt Nam hiện nay bao gồm:

Thứ nhất, lãnh đạo tập đoàn BCVT Việt Nam cần sớm xây dựng và hoàn thiện các quy định cho bộ phận KTNB và cho KTVNB. Trên cơ sở các văn bản pháp luật về KTNB, tập đoàn BCVT Việt Nam cần xây dựng Quy chế KTNB làm cơ sở thực hiện các cuộc kiểm toán hoạt động.

Thứ hai, để tạo sự phát triển hài hoà và đồng bộ trong tổ chức bộ máy, cần có kế hoạch chiến lược về phát triển KTNB trong tập đoàn. Kế hoạch này sẽ được coi là căn cứ phát triển kiểm toán trên cả hai mặt là tổ chức bộ máy KTNB và tổ chức công tác KTNB. Trong kế hoạch này, cần xác định khoảng thời gian cần thiết cho từng nội dung thực hiện.

Thứ ba, thực hiện phân công trách nhiệm hợp lý trong bộ máy lãnh đạo phụ trách các chức năng thực hiện và chức năng kiểm soát. Tập đoàn BCVT Việt Nam cần xác định lộ trình thay đổi cơ cấu tổ chức của KTNB. Trước tiên, phải tách bộ phận KTNB ra khỏi các bộ phận chức năng khác của đơn vị như bộ phận kế toán, bộ phận thống kê, bộ phận thanh tra. Sau đó, thiết lập cơ chế hoạt động của KTNB trực thuộc hội đồng quản trị. Để làm được điều đó, cần có những thành viên độc lập trong hội đồng quản trị và ban kiểm soát.

Thứ tư, tập đoàn BCVT Việt Nam cần chú ý bồi dưỡng phát triển nguồn nhân lực của kiểm toán phục vụ cho công tác KTNB thực hiện các cuộc kiểm toán hoạt động cả về số lượng và chất lượng. Tập đoàn cần xây dựng chiến lược về nhân sự đối với bộ phận KTNB, chủ động đào tạo, bồi dưỡng nghiệp vụ cho các KTVNB. Hơn nữa, cần xác định các quy chế tuyển dụng nhân sự kiểm toán phù hợp và đảm bảo chất lượng kiểm toán, cần xây dựng chính sách đãi ngộ thoả đáng với KTVNB.

Thứ năm, tập đoàn BCVT Việt Nam cần xác định rõ ràng những mục tiêu cần đạt được và thiết lập mục tiêu kiểm toán hoạt động cho bộ phận KTNB. Một trong

những mục tiêu cần hướng đến chính là thực hiện các cuộc kiểm toán tiết kiệm và hiệu quả nhằm cải thiện hoạt động của các đơn vị trong tập đoàn nói riêng và toàn tập đoàn nói chung.

Thứ sáu, tập đoàn BCVT Việt Nam cần hiểu được kiểm toán hoạt động đòi hỏi nhiều yếu tố khác so với kiểm toán tài chính và kiểm toán tuân thủ, thời gian để thực hiện cuộc KTHĐ thường cũng dài hơn các loại hình kiểm toán khác từ đó có những chính sách và nguồn lực phù hợp cho bộ phận KTNB để thực hiện cuộc KTHĐ. Bên cạnh đó thực hiện cuộc kiểm toán hoạt động không chỉ yêu cầu kiến thức, kỹ năng của kiểm toán mà đòi hỏi KTVNB phải có những kiến thức về các lĩnh vực, hoạt động được kiểm toán, vì vậy lãnh đạo Tập đoàn cần đưa ra các chính sách phối hợp giữa các bộ phận chuyên môn có liên quan để đảm bảo cuộc kiểm toán hoạt động được thực hiện hiệu quả và mang lại giá trị cho đơn vị được kiểm toán cũng như cho toàn Tập đoàn.

4.4.3. Đối với bộ phận KTNB của Tập đoàn BCVT Việt Nam.

Thứ nhất, bộ phận KTNB của VNPT cần chủ động quản lý rủi ro kiểm toán. Rủi ro trong KTHĐ do KTNB thực hiện là những rủi ro do không thu được các kết luận chính xác, hoặc các kết luận không đầy đủ, các thông tin trong báo cáo KTHĐ không cung cấp thông tin một cách công bằng hoặc các thông tin không có giá trị đối với người sử dụng, không thể cung cấp cho người sử dụng báo cáo kiểm toán với kết luận hoặc kiến nghị tạo nên đóng góp thực sự làm cải thiện hoạt động. Những khía cạnh quan trọng của rủi ro có thể bao gồm việc không xử lý toàn diện bằng chứng để thực hiện phân tích sâu rộng và đầy đủ, thiếu thông tin đầy đủ và có chất lượng, dựa vào thông tin không chính xác (do hạn chế hay công việc không thường xuyên), không có khả năng đưa các kết luận đầy đủ vào báo cáo, và thất bại trong việc thu thập hay xác định những kiến nghị có liên quan nhất.

Bộ phận KTNB của VNPT cần xem xét tránh thực hiện các chủ đề kiểm toán hoạt động phức tạp và nhạy cảm về chính trị để giảm rủi ro do bộ phận KTNB không đưa ra báo cáo KTHĐ chính xác và hoàn thiện. Tuy nhiên, việc không thực hiện các chủ đề kiểm toán phức tạp sẽ làm hạn chế khả năng cung cấp những thông tin quan trọng để giúp quản lý tốt hơn và hạn chế những đóng góp của cuộc KTHĐ do KTNB thực hiện tại VNPT.

Từ những phân tích ở trên, KTVNB thực hiện KTHĐ tại VNPT cần chủ động quản lý rủi ro kiểm toán. Việc xử lý rủi ro kiểm toán phải được gắn với toàn bộ quy trình và phương pháp của kiểm toán hoạt động. Kế hoạch kiểm toán hoạt động cần

xác định các khả năng rủi ro của công việc sẽ thực hiện và chỉ ra cách thức để xử lý các rủi ro.

Thứ hai, bộ phận KTNB tại VNPT cần phổ biến đến các KTVNB thực hiện KTHĐ về vai trò của việc giao tiếp hiệu quả và chất lượng với đơn vị được kiểm toán và các đối tượng khác. KTVNB cần xác định những đối tượng có trách nhiệm và những người quan tâm đến cuộc KTHĐ và bắt đầu thiết lập mối quan hệ giao tiếp hai chiều hiệu quả. Giao tiếp tốt sẽ giúp cho KTVNB có thể nâng cao khả năng tiếp cận các nguồn thông tin, dữ liệu và thu được các ý kiến quan trọng từ đơn vị được kiểm toán. Sử dụng các kênh giao tiếp để giải thích mục tiêu của cuộc kiểm toán hoạt động với những người liên quan cũng sẽ làm tăng khả năng các kiến nghị sẽ được thực hiện. KTVNB cần duy trì mối quan hệ công việc tốt với tất cả những người có liên quan, đưa ra luồng thông tin dễ tiếp cận, trung thực và thẳng thắn, cùng với việc tiến hành các cuộc thảo luận trong môi trường tôn trọng và hiểu biết lẫn nhau. Tuy nhiên, KTVNB vẫn phải đảm bảo việc giao tiếp với những người có liên quan không ảnh hưởng tới tính độc lập của mình.

Giao tiếp hiệu quả còn được thể hiện ở việc bộ phận kiểm toán tạo cơ hội để đơn vị được kiểm toán góp ý vào kết quả, kết luận và kiến nghị của kiểm toán trước khi phát hành báo cáo kiểm toán. Các ý kiến phản hồi của đơn vị được kiểm toán cần được ghi lại trong giấy tờ làm việc để làm căn cứ hoàn thiện báo cáo kiểm toán dự thảo.

Thứ ba, bộ phận KTNB của VNPT cần tạo điều kiện hỗ trợ KTVNB phát triển các kỹ năng nghề nghiệp cần thiết để thực hiện cuộc kiểm toán. Kỹ năng nghề nghiệp hoàn chỉnh bao gồm cả các kiến thức về lĩnh vực của đơn vị được kiểm toán, kiến thức về kiểm toán, thiết kế các phương pháp nghiên cứu, các phương pháp khoa học xã hội và điều tra hay kỹ thuật đánh giá, và các thế mạnh cá nhân như kỹ năng phân tích, viết báo cáo, giao tiếp. Trong kiểm toán hoạt động yêu cầu các kỹ năng cụ thể như kiến thức về các kỹ thuật đánh giá và phương pháp khoa học xã hội, và khả năng cá nhân như giao tiếp và viết báo cáo, khả năng phân tích, năng động và khả năng tiếp nhận thông tin. KTVNB thực hiện KTHĐ cần có kiến thức tốt về đơn vị được kiểm toán, lĩnh vực và chương trình được kiểm toán. Điều này giúp đảm bảo lựa chọn đúng các lĩnh vực để kiểm toán và KTVNB có thể thực hiện soát xét các chương trình và hoạt động của đơn vị được kiểm toán một cách hiệu quả.

Trong các lĩnh vực chuyên môn, bộ phận KTNB có thể sử dụng các chuyên gia bên ngoài để hoàn thiện kiến thức của KTVNB. Bộ phận KTNB cần đánh giá

liệu trong lĩnh vực nào cần phải có chuyên gia bên ngoài để đưa ra những lựa chọn phù hợp. Việc sử dụng dịch vụ của các chuyên gia hay sử dụng công việc của họ sẽ là hướng dẫn chung được phê duyệt bởi bộ phận kiểm toán.

Thứ tư, bộ phận KTNB cần khuyến cáo KTVNB cần có thái độ hoài nghi nghề nghiệp, nhưng cũng cần linh hoạt và sẵn sàng cải tiến.

KTVNB thực hiện cuộc KTHĐ cần luôn có thái độ hoài nghi nghề nghiệp và thu nhận thông tin mang tính phê phán, duy trì khoảng cách khách quan với thông tin được cung cấp. KTVNB cần đưa ra các đánh giá hợp lý và loại trừ các ý kiến cá nhân và các ý kiến không khách quan của những người khác. Tuy nhiên, họ cũng cần phải linh hoạt các quan điểm và tranh luận. Việc linh hoạt các ý kiến là rất cần thiết để tránh các sai lầm trong đánh giá hay những thiên vị mang tính định kiến. Nếu KTVNB không tiếp thu ý kiến, họ có thể bỏ lỡ các tranh luận quan trọng hay các bằng chứng then chốt.

Thứ năm, bộ phận KTNB cần kiểm soát chất lượng của các cuộc kiểm toán hoạt động. KTVNB cần áp dụng quy trình để đảm bảo chất lượng, đảm bảo rằng các yêu cầu áp dụng được đáp ứng và đặt trọng tâm vào báo cáo phù hợp, công bằng và hợp lý làm gia tăng giá trị và trả lời các câu hỏi kiểm toán. Hệ thống quản lý chất lượng tốt giúp cho việc thực hiện các cuộc kiểm toán hoạt động hiệu quả trở nên đơn giản hơn. Các cuộc kiểm toán hoạt động tốt chỉ có thể được thực hiện nếu như bộ phận được kiểm toán tồn tại một hệ thống quản lý chất lượng hoàn chỉnh.

Kết luận chương 4

Trong chương 4, luận án đã trình bày định hướng phát triển tại Tập đoàn BCVT Việt Nam, các yêu cầu của việc hoàn thiện kiểm toán hoạt động do KTNB thực hiện tại tập đoàn BCVT Việt Nam. Trên cơ sở đó, luận án đã đề xuất các giải pháp hoàn thiện kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện tại tập đoàn BCVT Việt Nam. Các đề xuất chủ yếu gồm:

Thứ nhất, nhóm giải pháp hoàn thiện nội dung và tiêu chí kiểm toán tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực tại tập đoàn BCVT Việt Nam

Thứ hai, nhóm giải pháp hoàn thiện quy trình kiểm toán hoạt động do KTNB thực hiện tại tập đoàn BCVT Việt Nam

Thứ ba, nhóm giải pháp nâng cao hiệu quả kiểm toán hoạt động do KTNB thực hiện tại tập đoàn BCVT Việt Nam.

Để các giải pháp có khả thi luận án cũng đã đưa ra các điều kiện để áp dụng các giải pháp.

KẾT LUẬN

Sau khi tái cấu trúc, Tập đoàn Bưu chính Viễn thông đang đứng trước nhiều cơ hội về tổ chức bộ máy tinh gọn, tuy nhiên cũng phải đối mặt với nhiều thách thức và đặc biệt phải đảm bảo đạt được các mục tiêu đề ra trong thời kỳ mới. Để làm được điều này thì kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ là một công cụ hữu hiệu trong việc giám sát các hoạt động theo hướng tiết kiệm và hiệu quả. Ngoài ra, kiểm toán hoạt động còn giúp VNPT giám sát các hoạt động quản lý để đạt được mục tiêu dựa trên cơ sở tìm hiểu các nguyên nhân từ phía chính sách, hay vấn đề quản lý, giám sát thực hiện các chính sách.

Luận án đã tổng hợp và hệ thống hóa những vấn đề lý luận về kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện đặc biệt là các vấn đề về nội dung, quy trình và hiệu quả kiểm toán hoạt động. Luận án cũng đã tìm hiểu kinh nghiệm kiểm toán hoạt động của một số nước trên thế giới và rút ra bài học cho Việt Nam.

Luận án đã nghiên cứu thực trạng nội dung, quy trình kiểm toán hoạt động tại VNPT, tiến hành khảo sát thực trạng hiệu quả kiểm toán hoạt động tại VNPT. Từ khảo sát tác giả đã đưa ra kết luận về ưu điểm và những hạn chế của kiểm toán hoạt động tại VNPT và giải thích nguyên nhân của các hạn chế. Đặc biệt, dữ liệu thu được thông qua khảo sát đã được phân tích để đánh giá mức độ tác động của các yếu tố đến hiệu quả kiểm toán hoạt động.

Trên cơ sở phân tích lý luận, kinh nghiệm quốc tế và thực trạng kiểm toán hoạt động tại VNPT, luận án đã đưa ra những giải pháp hoàn thiện kiểm toán hoạt động tại VNPT gồm: hoàn thiện nội dung kiểm toán kinh tế, kiểm toán hiệu quả và kiểm toán hiệu lực kèm theo các tiêu chí để kiểm toán các nội dung này; hoàn thiện quy trình kiểm toán hoạt động đưa ra nội dung cụ thể trong từng quy trình kiểm toán; Giải pháp nâng cao hiệu quả kiểm toán hoạt động dựa trên kết quả phân tích mô hình đánh giá các yếu tố tác động đến hiệu quả kiểm toán hoạt động.

Để tăng tính khả thi cho các giải pháp hoàn thiện kiểm toán hoạt động do KTNB thực hiện tại VNPT, luận án đã có những kiến nghị về điều kiện thực hiện giải pháp. Trong đó, có những điều kiện về phía Nhà nước, những điều kiện về phía VNPT những điều kiện về phía bộ phận KTNB tại VNPT.

Trong quá trình nghiên cứu và hoàn thành luận án tác giả đã có nhiều cố gắng trong việc tham khảo các tài liệu và tiếp thu các ý kiến đóng góp của các nhà khoa học, các thầy cô và bạn bè đồng nghiệp. Tuy nhiên, Tập đoàn Bưu chính Viễn thông

Việt Nam mới bắt đầu tiến hành một số cuộc kiểm toán hoạt động tại các VNPT tỉnh, thành phố và lồng ghép một số nội dung của kiểm toán hoạt động trong các cuộc kiểm toán tuân thủ, vì vậy kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ tại VNPT chưa bao phủ toàn diện các nội dung và các chủ đề của kiểm toán hoạt động. Hơn nữa, kiểm toán nội bộ tại VNPT thực hiện theo mô hình tập trung tại Tập đoàn nên số lượng kiểm toán viên còn hạn chế, không đủ để thực hiện khảo sát đánh giá hiệu quả kiểm toán hoạt động dẫn đến đối tượng trả lời khảo sát về hiệu quả kiểm toán hoạt động của luận án phải mở rộng sang cả đối tượng là những cán bộ làm công tác kế toán và quản lý tại VNPT và các đơn vị thành viên. Do điều kiện nghiên cứu còn hạn chế, luận án không tránh khỏi những thiếu sót, NCS rất mong nhận được ý kiến đóng góp của các nhà khoa học, các thầy cô, bạn bè đồng nghiệp và những người quan tâm.

DANH MỤC CÁC CÔNG TRÌNH ĐÃ CÔNG BỐ

1. Lê Thị Ngọc Phương (2015), Tổ chức bộ máy kiểm toán nội bộ tại VNPT phù hợp với mô hình quản lý, *tạp chí kế toán & kiểm toán*, số T7/2015, tr31-33.
2. Lê Thị Ngọc Phương (2015), Hoàn thiện quy trình kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện tại Tập đoàn BCVT Việt Nam, *tạp chí kế toán & kiểm toán*, số T7/2015, tr35-38.
3. Nguyễn Phú Giang; Lê Thị Ngọc Phương (2015), Đề xuất quy trình xác định tiêu chí trong kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện tại VNPT, *tạp chí nghiên cứu khoa học kiểm toán*, số T11/2015, tr 21-25.
4. Lê Thị Ngọc Phương; Đặng Thu Lan (2016), Tiêu chí đánh giá trong kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện tại tập đoàn Bru chính Viễn thông Việt Nam, *tạp chí kế toán & kiểm toán*, số T7/2016, tr 42-45.
5. Lê Thị Ngọc Phương; Đặng Thu Lan (2016), Đề xuất tiêu chí kiểm toán tính kinh tế, tính hiệu quả, tính hiệu lực quản lý do kiểm toán nội bộ thực hiện dựa trên hệ thống KPIs tại VNPT, *tạp chí nghiên cứu khoa học kiểm toán*, số T10/2016, tr 31-37.

DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO

Tiếng Việt

1. Nguyễn Thị Lan Anh (2014), *Hoàn thiện Hệ thống kiểm soát nội bộ tại Tập đoàn Hóa chất Việt Nam*, luận án tiến sỹ, Trường đại học kinh tế quốc dân, Hà Nội.
2. Phan Văn Bích (2003), *Xây dựng quy trình kiểm toán hoạt động ngân hàng thương mại Nhà nước*, Đề tài khoa học cấp Bộ.
3. Nguyễn Thị Đào (2014), *Hoàn thiện tổ chức phân tích với việc tăng cường hiệu lực kiểm toán nội bộ trong các doanh nghiệp xây lắp*, luận án tiến sỹ, Đại học Kinh tế Quốc dân
4. Vũ Hữu Đức (2010), *Kiểm toán hoạt động*, Nxb Phương Đông, Cà Mau
5. Nguyễn Phú Giang (2011), *Nghiên cứu về kiểm toán hoạt động của kiểm toán nội bộ trong các ngân hàng thương mại ở Việt Nam*, Đề tài nghiên cứu khoa học cấp Bộ.
6. Lê Thị Thu Hà (2011), *Tổ chức kiểm toán nội bộ tại các công ty Tài chính Việt Nam*, luận án tiến sỹ, Đại học Kinh tế Quốc dân, Hà nội
7. Trần Thị Ngọc Hân (2012), *Hoàn thiện nội dung, quy trình và phương pháp kiểm toán hoạt động các dự án xây dựng cầu đường bằng nguồn vốn Nhà nước do Kiểm toán Nhà nước thực hiện*, luận án tiến sỹ, Học viện Tài chính, Hà Nội
8. Bùi Thị Minh Hải (2012), *Hoàn thiện hệ thống kiểm soát nội bộ trong các doanh nghiệp may mặc Việt nam*, luận án tiến sỹ, Đại học Kinh tế Quốc dân, Hà nội
9. Đặng Thái Hùng (2008), “Củng cố và kiện toàn bộ máy kiểm toán nội bộ trong các tập đoàn kinh tế”, *Tạp chí Kiểm toán*, số 11, tr 12-16.
10. Vương Đình Huệ (2003), *Nội dung và phương pháp kiểm toán hoạt động đối với các chương trình dự án đầu tư bằng nguồn vốn ngân sách nhà nước*, Đề tài nghiên cứu khoa học cấp Bộ.
11. Nguyễn Đình Hựu (2008), “Một vài ý kiến về bản chất và vai trò của kiểm toán nội bộ” *Tạp chí kiểm toán*, số 11, tr 9-11.
12. Kiểm toán Nhà nước (2003), *Xây dựng quy trình và phương pháp kiểm toán hoạt động đối với đơn vị sự nghiệp có thu*, đề tài nghiên cứu khoa học cấp Bộ.

13. Phan Trung Kiên (2008), *Hoàn thiện tổ chức kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp xây dựng Việt Nam*, luận án Tiến sỹ, Đại học Kinh tế Quốc dân, Hà Nội.
14. Kiểm toán nhà nước, *Cơ chế tổ chức, hoạt động của Kiểm toán nội bộ Trung Quốc, những bài học kinh nghiệm cho Kiểm toán nội bộ của Việt Nam*, truy cập ngày 12 tháng 09 năm 2016, <<http://www.sav.gov.vn/119-1-ndt/co-che-to-chuc-hoat-dong-cua-kiem-toan-noi-bo-trung-quoc-nhung-bai-hoc-kinh-nghiem-cho-kiem-toan-noi-bo-cua-viet-nam.sav>>
15. Đặng Thị Hoàng Liên (2007), ‘Kiểm toán hoạt động, kinh nghiệm của kiểm toán Vương quốc Anh’, *Tạp chí kiểm toán*, số 7 năm 2007, tr42-45.
16. Đặng Thị Hoàng Liên (2007), ‘Kiểm toán chuyên đề, kinh nghiệm của kiểm toán Nhà nước Liên Bang Đức’, *Tạp chí kiểm toán*, số 5 năm 2007, tr36-39.
17. Ngô Đức Long (2000), *Nâng cao chất lượng kiểm toán ở Việt Nam*, luận án tiến sỹ, Đại học Thương Mại, Hà nội.
18. Bùi Hải Ninh (1999), *Cơ sở lý luận và thực tiễn kiểm toán hoạt động*, đề tài nghiên cứu khoa học cấp Bộ.
19. *Nghị định số 25/2016/NĐ-CP về điều lệ tổ chức và hoạt động của Tập đoàn Bưu chính Viễn thông Việt Nam*, Chính phủ ban hành ngày 06 tháng 04 năm 2016
20. Nguyễn Quang Quỳnh (2009), *Kiểm toán hoạt động*, Nxb đại học kinh tế quốc dân, Hà nội
21. *Quyết định số 832-TC/QĐ/CĐKT ban hành quy chế kiểm toán nội bộ*, Bộ Tài chính ban hành ngày 28 tháng 10 năm 1997.
22. *Quyết định số 06/2010/QĐ – KTNN ban hành hệ thống chuẩn mực kiểm toán Nhà nước*, Tổng kiểm toán Nhà nước ban hành ngày 09 tháng 11 năm 2010.
23. *Quyết định số 04/2012/QĐ-KTNN ban hành quy trình kiểm toán doanh nghiệp*, Tổng kiểm toán Nhà nước ban hành ngày 06 tháng 04 năm 2012
24. Tập đoàn Bưu chính Viễn thông Việt Nam (2008), *Báo cáo sơ kết hoạt động theo mô hình tập đoàn kinh tế*.
25. Tập đoàn BCVT Việt Nam (2012), *Đề án tái cấu trúc Tập đoàn BCVT Việt Nam*.
26. *Thông tư số 52/1998/TT-BTC hướng dẫn tổ chức kiểm toán nội bộ tại doanh nghiệp nhà nước*, Bộ Tài chính ban hành ngày 16 tháng 04 năm 1998.

27. Thông tư số 171/1998/TT-BTC hướng dẫn thực hiện kiểm toán nội bộ tại doanh nghiệp nhà nước, Bộ Tài chính ban hành ngày 22 tháng 12 năm 1998
28. Nguyễn Thị Hồng Thúy (2010), *Tổ chức kiểm toán nội bộ trong các tập đoàn kinh tế Việt Nam*, luận án tiến sĩ, đại học kinh tế quốc dân.
29. Vũ Huy Từ (2002), *Mô hình Tập đoàn kinh tế trong công nghiệp hóa, hiện đại hóa*, Nxb Chính trị Quốc gia Hà Nội.
30. Ngô Trí Tuệ (2006), 'Tổ chức hệ thống kiểm soát nội bộ trong quản lý tài chính tại các tổng công ty và tập đoàn kinh tế Việt Nam', *Tạp chí Kinh tế phát triển* (Số 107/2006, tr8-10)
31. Nguyễn Mai Vinh (2005), *Hoàn thiện kiểm toán nội bộ tại Bộ thủy sản*, đề tài nghiên cứu cấp Bộ.
32. Thịnh Văn Vinh (2010), *Kiểm toán hoạt động*, Nxb Tài chính, Hà nội
33. Giang Thị Xuyên (2009), 'Một số giải pháp đảm bảo tính độc lập của kiểm toán nội bộ trong đơn vị', *Tạp chí Kiểm toán*, số 10/2009, tr. 33-35.

Tiếng Anh

34. Alexia Nalewaik và Anthony Mills (2014), '*project performance audit: Enhanced Protocols for Triple Bottom Line Results*', 28th IPMA World Congress, Altadena, USA.
35. Alexia Nalewaik (2013), 'Factors affecting capital program performance audit fundings'
36. Alireza Khalili, Reza Tehrani, Gholamreza Karami, Gholamreza Jandaghi (2012), 'Prioritizing the factors influencing the Development of Operational Audit', *International Journal of Accademic Research in Business and Social Sciences*, Vol2, No1, p 659-673.
37. Alzeban A, Gwilliam D. (2014), 'Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector', *J. Int. Account. Audit. Taxat.* 23:74-86.
38. Arena, M., Azzone, G., (2009), Internal Audit effectiveness: relevant drivers of auditees' satisfaction, *International Journal of Auditing*,13, p.43-60.
39. Boța-Avram, C. and Palfi. C. (2009). 'Measuring and assessment of internal audit's effectiveness', *Economic Science Series, Annals of the University of Oradea*, Vol. 18 Issue 3, p784-790.
40. Cassandra.S.L.Yee, Ahmad Sujana, Kieran Jame and Jenny K.S.Leung (2008), Perception of Singaporean Internal Audit Customers Regarding the Role of

- Effectiveness of Internal Audit, *Asian Journal of Business and Accounting*, 1(2), 2008, 147-174.
41. Cohen, A., Sayag, G., (2010), 'The effectiveness of Internal Auditing: An Empirical Examination of its Determinants in Israeli Organizations', *Australian Accounting Review*, No. 54 Vol. 20 Issue 3, p.296 – 307.
 42. Colin Sutherland (2008), 'Performance audit 40 years', *CA Magazine*
 43. COSO (1992), *Internal Control-integrated Framework*, Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission, Coopers and Lybrand, New York, NY.
 44. Christopher Pollitt (2003), 'Performance audit in Western Europe: trends and choices', *Critical Perspectives on Accounting*, Issue 14, pp.157-170.
 45. D.C Lane (1983), 'The operational Audit: A business appraisal approach to improved operation and profitability',
 46. Drogalas G, Karagiorgos T, Arampatzis (2015). 'Factors associated with Internal Audit Effectiveness: Evidence from Greece', *Academic Journals*, Vol.7, pp113-122.
 47. Dwight F. Davis (1990), 'Do you want a Performance Audit or a Program Evaluation?', *Public Administration Review*, State of Florida.
 48. Elnaz Vafaei, Joe Christopher (2014), 'Operational auditing: Recognition of the flaws of this internal audit process and overcoming them through a new conceptual framework'.
 49. Eko Suyeno (2012), 'Determinant Factors Affecting the Audit Quality: An Indonesian Perspective', *Global Review of Accounting and Finance*, Vol.3.No3.
 50. Elsa,S.K (2008) 'Determinants of the quality of the internal audit to improve the quality of Corporate Governance - An Empirical Study', *Journal of the Faculty of Commerce for scienceResearch*, Vol 45, No. 1.pp.1-57.
 51. European Court of Auditors (2015), *Performance audit manual*.
 52. Gus Gordon (2013), 'Operational audits of support department as a strategy to improve operating and financial efficiency in public higher education', *International Journal of Accademic Research in Business and Social Sciences*, Vol 2, No 1, p.659-674.
 53. Ghassan. F. Al Matarneh (2011), 'Factors Determining the Internal Audit Quality in Banks: Empirical Evidence from Jordan', *International Research*

Journal of Finance & Economics; 2011, Issue 73, p110

54. Johnnie Johnson (1980), *Operational audit model for a small not-for-profit organization*, PhD thesis, Naval postgraduate school, Monterey, California.
55. Karagiorgos, T., Drogalas, G., Eleftheriadis, I. and Christodoulou, P. (2009), 'Efficient Risk Management and Internal Audit', *International Journal of Management Research and Technology*, Vol.3, No.2, pp.429-436.
56. Karagiorgos T, Drogalas G, Giovanis N (2012). 'Evaluation of the effectiveness of internal audit in Greek hotel business', *Int. J. Econ.Sci. Appl.* Vol. 4 No.1, pp.19-34.
57. Kinney W (2000), 'Research opportunities in internal control quality and quality assurance', *Auditing: a Journal of Practice & Theory*, Vol19, pp.83-90
58. Mihret DG, Kieran J, Mula JM (2012). 'Antecedents and organizational performance implications of internal audit effectiveness: some propositions and research agenda', *Pacific Account.* Vol.22, pp 224-252.
59. Mihret DG. and Yismaw A. W. (2007) 'Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study', *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22, No. 5, pp.470-484.
60. Mousa FR (2005). '*Developing a Model for Evaluating the Effectiveness of the Internal Audit Function in Libyan Organizations: Case Study with Special Reference to Oil Companies*', Ph.D. Thesis.
61. Office of the Auditor General of Canada (2000), *Value-for-Money Audit Manual*.
62. Paul Anthony (1981), *A model for an operational audit of United States coast guard non-appropriated fund activities*, master thesis,
63. Sanders Groulund, Fredrik Svardsten (2011), 'Value for money and the rule of law: the (new) performance audit in Sweden', *International of public sector management*, Vol.24 No.2, pp 107-121.
64. Sayyed Ali Malihi (2015), 'Exame Relationship between the Effective and Efficient Operational Auditing Among the companies in Tehran Stock Exchange', *Journal of Social Issues & Humanities*, Vol.3, Issue 10.
65. Sawyer Jaggard (1995) 'An Internal Audit Philosophy', *Internal Audit*, pp46-55.
66. The Institute of Internal Auditors (1978). *International Standards for the professional practice of internal auditing*.

67. The Institute of Internal Auditors (1999), *Definition of Internal Auditing*.
68. The Institute of Auditors (2009), *International Professional Practices Framework*.
69. The Institute of Auditors (2010), *Measuring Internal Audit Effectiveness and Efficiency, IPPF-Practice Guide*.
70. The Institute of Auditors (2011), Training material, ICGFM Conference May 19, 2011.
71. The International Organisation of Supreme Audit Institution (2003), *Performance audit guidelines, ISSAI 3000-3200*.
72. Turley S, Zaman M (2007). Audit Committee effectiveness: Informal processes and behavioral aspects, *Accounting, Audit. Accountability Journal*, Vol.20 pp.1-30.
73. United State Government Accountability Office (GAO) (2007) *Standards for Internal Control in the Federal Government*, Washington.
74. Zhang Y, Zhou J, Zhou N (2007), 'Audit committee quality, auditor independence and internal control weaknesses', *Journal of Account and Public Policy*, Vol.26 Issue 3, p.300-327.

PHỤ LỤC

Phụ lục 1 Lập kế hoạch kiểm toán nội bộ tại Tập đoàn BCVT Việt Nam

TẬP ĐOÀN BUU CHÍNH VIỄN THÔNG VIỆT NAM BAN TÀI CHÍNH KẾ TOÁN	Cộng hoà xã hội chủ nghĩa Việt Nam Độc lập – Tự do – Hạnh phúc
---	---

Hà Nội, ngày 05 tháng 5 năm 2013

Số: 21 /TCKT

TỜ TRÌNH

V/v: Triển khai kế hoạch hoạt động năm 2013 của Ban tài chính kế toán

Kính gửi: Tổng Giám đốc Tập đoàn Bưu chính Viễn thông Việt Nam

Thực hiện kế hoạch công tác chuyên môn năm 2013 của Ban tài chính kế toán đã đăng ký với Tập đoàn; nhằm góp phần giúp cho công tác tài chính kế toán tại các Viễn thông tỉnh sớm đi vào ổn định; Ban tài chính kế toán xin báo cáo Tổng Giám đốc kế hoạch hoạt động chủ yếu của Ban từ nay đến hết năm 2013 như sau:

Kiểm toán hoạt động rà soát công tác tổ chức kế toán và các thủ tục kiểm soát nội bộ trong lĩnh vực tài chính kế toán tại một số đơn vị thành viên. Dự kiến thực hiện từ tháng 5 đến hết tháng 8/2013

Kiểm toán tuân thủ chế độ tài chính kế toán tại một số đơn vị thành viên. Dự kiến thực hiện từ tháng 9 đến hết tháng 12/2013.

Kế hoạch kiểm toán cụ thể:

1. Kế hoạch kiểm toán hoạt động:

1.4. Lý do triển khai kiểm toán hoạt động:

Việc kiểm tra, đánh giá tính phù hợp, hiệu quả của công tác tổ chức bộ máy kế toán, các quy trình, thủ tục kiểm soát nội bộ, thủ tục tác nghiệp là rất cần thiết để bổ sung, hoàn thiện hơn hệ thống các quy định nội bộ, đáp ứng yêu cầu quản lý ngày càng cao của đơn vị và của Tập đoàn.

Vì vậy, Ban tài chính kế toán đề nghị Lãnh đạo Tập đoàn cho phép Ban triển khai kiểm toán hoạt động để đánh giá kịp thời tình hình công tác tài chính, kế toán và kết hợp hướng dẫn giúp đỡ các đơn vị trong thời kỳ đầu chia tách bưu chính – viễn thông.

1.5. Nội dung kiểm toán hoạt động:

Kiểm tra, đánh giá mô hình tổ chức bộ máy kế toán, năng lực chuyên môn của đội ngũ cán bộ làm công tác tài chính, kế toán tại đơn vị được kiểm toán

Kiểm tra, đánh giá hiệu quả của hệ thống các quy định quản lý tài chính nội bộ, phát hiện các vướng mắc, bất cập và tìm giải pháp khắc phục.

Kiểm tra, đánh giá hiệu quả của các quy trình, thủ tục kiểm soát, tác nghiệp đang áp dụng tại đơn vị được kiểm toán.

Trong quá trình kiểm tra, đoàn kiểm toán cũng sẽ lưu ý thêm các vấn đề:

Rà soát, xác định rõ các nguyên nhân dẫn đến các vấn đề tồn đọng về tài chính (nếu có) và kiến nghị đơn vị biện pháp tháo gỡ các tồn đọng này.

Tìm hiểu và hướng dẫn đơn vị tháo gỡ các khó khăn, vướng mắc trong tác nghiệp hàng ngày.

1.6. Đơn vị được kiểm toán:

Miền Bắc: Viễn thông tỉnh: Hà Giang, Cao Bằng, Bắc Kạn

Miền Trung: Viễn thông tỉnh Hà Tĩnh, Viễn thông tỉnh Quảng Trị

1.7. Thời gian kiểm toán:

Dự kiến thực hiện từ tháng 5/2013 đến hết tháng 8/2013

1.8. Phương thức thực hiện:

Ban tài chính kế toán thành lập đoàn kiểm toán, trực tiếp kiểm tra tại các Viễn thông tỉnh.

Nội dung, phương pháp kiểm toán cụ thể được **thực hiện theo đề cương** kèm theo.

2. Kế hoạch kiểm toán tuân thủ chế độ tài chính kế toán:

2.1. Nội dung kiểm toán tuân thủ:

Kiểm toán việc chấp hành chế độ quản lý công nợ

Kiểm toán việc chấp hành chế độ quyết toán vốn đầu tư xây dựng

Kiểm toán việc chấp hành chế độ quản lý doanh thu, chi phí

2.2. Đơn vị được kiểm toán:

Miền Bắc: Viễn thông tỉnh: Sơn La, Ninh Bình

Miền Trung: Viễn thông tỉnh Bình Thuận

Miền Nam: Viễn thông tỉnh: Vĩnh Long, Trà Vinh

2.3. Thời gian kiểm toán:

Dự kiến thực hiện từ tháng 9/2013 đến hết tháng 12/2013

2.4. Phương thức thực hiện

Ban tài chính kế toán thành lập đoàn kiểm toán, trực tiếp kiểm tra tại các Viễn thông tỉnh.

Phương pháp kiểm toán cụ thể được thực hiện theo Quy trình kiểm toán tuân thủ của kiểm toán nội bộ đã thực hiện từ các năm trước.

Kính trình Tổng Giám đốc xem xét và cho ý kiến chỉ đạo.

Nơi nhận:

TRƯỞNG BAN

- Như trên;

- Lưu KTNB

ĐỀ CƯƠNG KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG

3. Nội dung kiểm toán hoạt động

1.4. Kiểm toán công tác tổ chức bộ máy kế toán

Tổ chức bộ máy kế toán: số lượng lao động, trình độ chuyên môn, năng lực bộ máy kế toán, khả năng đáp ứng yêu cầu công việc,...

Tìm hiểu, đánh giá mức độ phù hợp trong phân công công việc của bộ máy kế toán:

Kiểm tra giám sát kế toán: tự kiểm tra, kiểm tra chéo, kiểm tra giữa đơn vị và các đơn vị trực thuộc

1.5. Kiểm toán hiệu quả của các quy định quản lý tài chính nội bộ

Tìm hiểu, đánh giá việc thực hiện các quy định quản lý tài chính nội bộ của Tập đoàn tại đơn vị.

Tìm hiểu, đánh giá các quy định quản lý tài chính nội bộ do đơn vị xây dựng: (quy chế tài chính, tiền lương, đầu tư xây dựng, quản lý tiền vốn, tài sản, phân phối, sử dụng các quỹ, doanh thu, định mức mua sắm, chi tiêu,...)

1.6. Kiểm toán việc vận hành các qui trình nghiệp vụ kế toán

Qui trình quản lý thu chi, tiền mặt, tiền gửi ngân hàng:

- Các quy định của đơn vị đối với kế toán tiền mặt
- Các quy định đối với thủ quỹ
- Các quy định đối với thu ngân tại các quầy giao dịch
- Các quy định về chứng từ thu, chi, luân chuyển chứng từ
- Các quy định đối với kế toán tiền gửi ngân hàng
- Đối chiếu, xác nhận số dư tiền gửi ngân hàng

Qui trình kế toán xây dựng cơ bản

- Các qui định của đơn vị đối với kế toán xây dựng cơ bản
- Qui trình tập hợp, quản lý hồ sơ công trình dự án
- Lập báo cáo quyết toán và kiểm toán báo cáo quyết toán dự án đầu tư
- Lưu trữ hồ sơ xây dựng cơ bản
- Các vấn đề khó khăn, vướng mắc, tồn đọng

Qui trình kế toán tài sản cố định, nguồn vốn

- Các qui định của đơn vị về kế toán tài sản cố định
- Tính khấu hao tài sản cố định
- Xác định nguồn vốn hình thành tài sản và cân đối giữa tài sản và nguồn vốn
- Đối chiếu, xác nhận nguồn vốn với Tập đoàn
- Các vấn đề khó khăn, vướng mắc, tồn đọng

Qui trình kế toán doanh thu, chi phí

- Qui trình hạch toán doanh thu, chi phí
- Tính toán, đối chiếu, xác nhận doanh thu phân chia, cước kết nối
- Tính toán, phân bổ các khoản chi phí chung
- Lập các mẫu biểu doanh thu, chi phí
- Các vấn đề khó khăn, vướng mắc, tồn đọng

Qui trình kế toán vật tư

- Các qui định về kế toán vật tư
- Qui trình quản lý nhập, xuất, tồn vật tư
- Tính toán, xác định hao hụt, giảm giá vật tư và trích lập dự phòng

- Các vấn đề khó khăn, vướng mắc, tồn đọng

Qui trình kế toán công nợ phải thu, phải trả

- Các qui định về kế toán công nợ
- Quản lý, theo dõi đối chiếu công nợ phải thu, phải trả
- Tình hình thu hồi công nợ phải thu của khách hàng
- Tình hình công nợ với người bán
- Tình hình công nợ với Ngân sách
- Tình hình công nợ tạm ứng, phải thu, phải trả khác
- Tình hình thanh toán công nợ với Tập đoàn
- Quản lý nợ xấu, nợ đọng và trích lập dự phòng
- Các vấn đề khó khăn, vướng mắc, tồn đọng

Qui trình kế toán bưu điện trên máy tính

- Các qui định về nhập, xử lý chứng từ trên máy tính
- Các qui định về in, lưu chứng từ, sổ kế toán
- Các qui định về kiểm soát kế toán trên máy, chỉnh sửa chứng từ, bảo mật thông tin
- Các vấn đề khó khăn, vướng mắc

Qui trình lập, gửi, lưu trữ báo cáo tài chính, kế toán

- Phương pháp lập các báo cáo
- Thời gian lập, nộp báo cáo cáo
- Lưu trữ báo cáo
- Các vấn đề khó khăn, vướng mắc

4. Trình tự, thủ tục kiểm toán

2.3. Trình tự kiểm toán

Thu thập hồ sơ, tài liệu thông tin có liên quan đến nội dung kiểm toán

Rà soát, đánh giá từng nội dung theo đề cương kiểm toán chi tiết

Đánh giá mức độ phù hợp, hiệu quả của các qui định nội bộ, quy trình, thủ tục kiểm soát đối với nội dung đang kiểm toán

Phát hiện các điểm sai sót, hạn chế, tồn tại, kém hiệu quả, xác định rõ nguyên nhân của các hạn chế đó

Kiến nghị biện pháp cải tiến, khắc phục hạn chế (nếu có)

2.4. Thủ tục kiểm toán

Lập bảng thu thập thông tin liên quan đến nội dung kiểm toán,

Phân tích, đánh giá thông tin đã thu thập: đánh giá mức độ phù hợp, hiệu quả với các quy định có liên quan của Nhà nước, của Tập đoàn.

Thử nghiệm các kiến nghị của đoàn kiểm toán về thao thác, xử lý nghiệp vụ

Tư vấn trực tiếp về sửa đổi, hoàn thiện các bước công việc chưa phù hợp

Phụ lục 2 Thông báo kế hoạch kiểm toán hoạt động

**TẬP ĐOÀN BƯU CHÍNH
VIỄN THÔNG VIỆT NAM**

**CỘNG HOÀ XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT
NAM**

Độc lập - Tự do - Hạnh phúc

Số: /KTNB

V/v Thông báo kế hoạch kiểm
toán hoạt động

Hà nội, ngày 9 tháng 5 năm 2013

Kính gửi: - Viễn thông tỉnh Hà Tĩnh

Thực hiện Quyết định /QĐ-KTNB ngày 07/5/2013, của Tổng Giám đốc Tập đoàn Bưu chính Viễn thông Việt Nam về việc kiểm toán hoạt động “Rà soát công tác tổ chức kế toán và các thủ tục kiểm soát nội bộ trong lĩnh vực tài chính kế toán tại các đơn vị thành viên năm 2013”, Tập đoàn thông báo danh sách và thời gian làm việc của Đoàn kiểm toán nội bộ tại đơn vị như sau:

1. Danh sách Đoàn kiểm toán nội bộ:

1. Ông Trương Mai Quân, chuyên viên ban Kiểm toán nội bộ, Trưởng đoàn;
2. Bà Lê Thị Hải Yến, chuyên viên chính ban Kiểm toán nội bộ, đoàn viên;
3. Bà Trần Thị Tuyết Mai, chuyên viên ban Kiểm toán nội bộ, đoàn viên.

2. Thời gian kiểm toán:

Thời gian kiểm toán tại các đơn vị được thực hiện trong khoảng từ ngày 26/5/2013 đến hết ngày 30/5/2013.

Trong quá trình kiểm toán, nếu do yêu cầu công việc cần phải điều chỉnh thời gian và cán bộ kiểm toán, Đoàn kiểm toán nội bộ sẽ trực tiếp trao đổi và thống nhất với đơn vị.

Nơi nhận:

- Như trên (để thực hiện);
- TGD (để b/c);
- Ông Nguyễn Bá Thước, Phó TGD (để b/c);
- Ban KTTKTC (để phối hợp);
- Lưu VT, KTNB.

KT. TỔNG GIÁM ĐỐC
PHÓ TỔNG GIÁM ĐỐC



Phạm Đức Long

Số: /KTNB

Hà nội, ngày 9 tháng 5 năm 2013

V/v Thông báo kế hoạch kiểm
toán hoạt động

Kính gửi: - Viễn thông tỉnh Cao Bằng

Thực hiện Quyết định /QĐ-KTNB ngày 07/5/2013, của Tổng Giám đốc Tập đoàn Bưu chính Viễn thông Việt Nam về việc kiểm toán hoạt động “Rà soát công tác tổ chức kế toán và các thủ tục kiểm soát nội bộ trong lĩnh vực tài chính kế toán tại các đơn vị thành viên năm 2013”, Tập đoàn thông báo danh sách và thời gian làm việc của Đoàn kiểm toán nội bộ tại đơn vị như sau:

1. Danh sách Đoàn kiểm toán nội bộ:

1. Bà Lê Thị Hải Yến, chuyên viên chính ban Kiểm toán nội bộ, Trưởng đoàn;
2. Ông Trương Mai Quân, chuyên viên ban Kiểm toán nội bộ, đoàn viên;
3. Ông Hoàng Hùng, chuyên viên ban Kiểm toán nội bộ, đoàn viên;
- 4.

Bà Trần Thị Tuyết Mai, chuyên viên ban Kiểm toán nội bộ, đoàn viên;

2. Thời gian kiểm toán:

Thời gian kiểm toán tại các đơn vị được thực hiện trong khoảng từ ngày 9/6/2013 đến hết ngày 14/6/2013.

Trong quá trình kiểm toán, nếu do yêu cầu công việc cần phải điều chỉnh thời gian và cán bộ kiểm toán, Đoàn kiểm toán nội bộ sẽ trực tiếp trao đổi và thống nhất với đơn vị.

Nơi nhận:

- Như trên (để thực hiện);
- TGD (để b/c);
- Ông Nguyễn Bá Thuộc, Phó TGD (để b/c);
- Ban KTTKTC (để phối hợp);
- Lưu VT, KTNB.

**KT. TỔNG GIÁM ĐỐC
PHÓ TỔNG GIÁM ĐỐC**



Phạm Đức Long

STT	Nội dung	Có	Không	Hiểu biết của kế toán	Phù hợp với chế độ		Hiệu quả				Các hạn chế, vướng mắc, bất cập	
					Có	Không	Cao	Khá	TB	Kém		
	<i>Trình tự luân chuyển chứng từ (mô tả):</i>											
	<i>Phân loại chứng từ</i>											
	<i>Đóng chứng từ</i>											
	<i>Lưu chứng từ</i>											
3	Quy trình hạch toán											
	Thu chi tiền mặt											
	Thu chi tiền gửi ngân hàng											
	Ghi sổ kế toán chi tiết											
	Ghi sổ quỹ											
	Đối chiếu số liệu giữa kế toán và thủ quỹ											
	Đối chiếu số liệu với ngân hàng											
4	Kiểm kê và xử lý kết quả kiểm kê.											
	Kiểm kê định kỳ											
	Kiểm kê đột xuất											
5	Lập báo cáo kế toán											
	Mẫu biểu (đối chiếu các mẫu)											
	Phương pháp lập báo cáo											
6	Kiến nghị											
	Đơn vị (hoàn thiện, khắc phục tồn tại)											
	Tập đoàn (điều chỉnh cơ chế, chính sách chưa phù hợp)											

(Nguồn: Tập đoàn Bưu chính Viễn thông Việt Nam)

TT	Nội dung	Có	Không	Nhận thức của KT	Phù hợp với chế độ		Hiệu quả				Vướng mắc bất cập
					Có	Không	Cao	Khá	Trung bình	Kém	
	Biểu mẫu báo cáo kiểm kê.										
	Xử lý kết quả (chênh lệch, nguyên nhân, cách xử lý ...)										
5	Lập báo cáo kế toán										
	Mẫu biểu (loại bắt buộc, tham khảo, kế toán nội bộ)										
	Biểu mẫu báo cáo hàng tháng, quý, năm										
	Lập báo cáo quyết toán (trách nhiệm, thời gian)										
	Sự phù hợp giữa các biểu báo cáo										
6	Kiến nghị										
	Đơn vị (hoàn thiện, khắc phục tồn tại)										
	- Tăng cường công tác kiểm soát đảm bảo sự phù hợp số liệu giữa các biểu báo cáo, ngày tháng ghi trên văn bản phải đầy đủ, chính xác làm căn cứ hạch toán và trách nhiệm giữa các bộ phận										
	- Bổ sung theo dõi công nợ chi tiết theo từng dự án đảm bảo quyết nợ, có đúng DA										
	- Cuối năm phải tiến hành kiểm kê thực tế có sự tham gia của đơn vị sẽ gily, sử dụng DA										
	Tập đoàn (điều chỉnh cơ chế, chính sách chưa phù hợp)										

(Nguồn: Tập đoàn Bưu chính Viễn thông Việt Nam)

TT	Nội dung	Có	Không	Nhận thức của KT	Phù hợp với chế độ		Hiệu quả				Ghi chú	
					Có	Không	Cao	Khá	Trung bình	Kém		
	quản lý tài sản).											
	Hội đồng kiểm kê (thành phần, thời gian)											
	Biểu mẫu báo cáo kiểm kê.											
	Đối chiếu số liệu kiểm kê và số liệu trên sổ kế toán.											
	Xử lý kết quả (chênh lệch, không cần dùng...tìm nguyên nhân, xử lý ...)											
6	Quy định về việc áp dụng CNTT trong việc theo dõi và trích khấu hao theo ngày, theo nguồn vốn hình thành.											
7	Xác định nguồn vốn hình thành tài sản, cân đối giữa tài sản và nguồn vốn											
	- Đối chiếu, xác nhận nguồn vốn với Tập đoàn.											
8	Kiến nghị											
	Đơn vị (hoàn thiện, khắc phục tồn tại)											

Nguồn: Tập đoàn Bru chính Viễn thông Việt Nam

TT	Nội dung	Có	Không	Hiểu biết của kế toán	Phù hợp với chế độ		Hiệu quả				Các hạn chế, vướng mắc, bất cập	
					Có	Không	Cao	Khá	TB	Kém		
	Các khoản giảm trừ doanh thu											
4	Đối chiếu số liệu											
	Với Bưu điện tỉnh											
	Với số liệu của tổng đài											
	Với doanh nghiệp cung cấp dịch vụ viễn thông khác											
5	Lập báo cáo kế toán											
	Mẫu biểu, (đối chiếu các mẫu)											
	Phương pháp lập báo cáo											
6	Kiến nghị											
	Đơn vị (hoàn thiện, khắc phục tồn tại)											
	Tập đoàn (điều chỉnh cơ chế, chính sách chưa phù hợp)											

(Nguồn: Tập đoàn Bưu chính Viễn thông Việt Nam)

STT	Nội dung	Có	Không	Hiểu biết của kế toán	Phù hợp với chế độ		Hiệu quả				Các hạn chế, vướng mắc, bất cập
					Có	Không	Cao	Khá	TB	Kém	
	<i>Nghiệm thu, bàn giao</i>										
	<i>Chứng từ ghi số</i>										
	Luân chuyển chứng từ giữa các bộ phận										
	Đóng, lưu trữ chứng từ										
3	Quy trình hạch toán										
	Chi phí phát sinh										
	Chi phí cước kết nối										
4	Đối chiếu số liệu										
	Với kế toán viên khác										
	Với Trung tâm Viễn thông										
	Với doanh nghiệp cung cấp dịch vụ viễn thông khác										
5	Lập báo cáo kế toán										
	Mẫu biểu, (đối chiếu các mẫu)										
	Phương pháp lập báo cáo										
6	Kiến nghị										
	Đơn vị (hoàn thiện, khắc phục tồn tại)										
	Tập đoàn (điều chỉnh cơ chế, chính sách chưa phù hợp)										

Nguồn: Tập đoàn Bưu chính Viễn thông Việt Nam

ST T	Nội dung	Có	Không	Nhận thức của KT	Phù hợp với chế độ		Hiệu quả				Các hạn chế, vướng mắc, bất cập
					Có	Không	Cao	Khá	Trung bình	Kém	
6	Kiến nghị										
6	<i>Đơn vị (hoàn thiện, khắc phục tồn tại)</i>										
	- Đối chiếu và ký xác nhận giữa kế toán và thủ kho hàng tháng										
	- Nên tính giá hàng tồn kho theo phương pháp bình quân gia quyền										
	- Lập dự phòng hoặc xử lý vật tư ứ đọng, giảm giá sau kiểm kê										
6	<i>Tập đoàn (điều chỉnh cơ chế, chính sách chưa phù hợp)</i>										
	- Nên có tài khoản theo dõi giá trị mệnh giá thẻ										

(Nguồn: Tập đoàn Bưu chính Viễn thông Việt Nam)

STT	Nội dung	Có	Không	Hiểu biết của kế toán	Phù hợp với chế độ		Hiệu quả				Các hạn chế, vướng mắc, bất cập
					Có	Không	Cao	Khá	TB	Kém	
	Kiến nghị										
	Đơn vị (hoàn thiện, khắc phục tồn tại)										
	Sửa mẫu biên bản kiểm kê										
	In bảng liệt kê chứng từ (sổ đăng ký chứng từ ghi sổ) đóng kèm chứng từ										
	Tập đoàn (điều chỉnh cơ chế, chính sách chưa phù hợp)										

(Nguồn: Tập đoàn Bru chính Viễn thông Việt Nam)

STT	Nội dung	Có	Không	Phù hợp với chế độ		Hiệu quả				Các hạn chế, vướng mắc, bất cập
				Có	Không	Cao	Khá	TB	Kém	
	Phương pháp lập báo cáo									
	Sự phù hợp giữa các biểu báo cáo									
7	Kiến nghị									
	Với đơn vị									
	Với Tập đoàn									
	Phát hiện các điểm sai sót, hạn chế, tồn tại, kém hiệu quả, xác định rõ nguyên nhân của các hạn chế đó									
	Trong các văn bản ban hành có những qui định chưa phù hợp với thực tế.									
	Đơn vị chưa có hệ thống kiểm soát tốt do vậy không phát hiện ra những gian lận, sai sót									
	Các qui định, quy trình không qui định những hoạt động trên thực tế phát sinh.									
	Hiệu quả của các quy chế kiểm soát không cao do quá trình xây dựng các quy chế cũng như giám sát các quy chế không tốt.									
	Kiến nghị biện pháp cải tiến, khắc phục hạn chế (nếu có)									
	Tiếp nhận những tồn tại, khó khăn, vướng mắc của đơn vị qua đó có những ý kiến tư vấn, hướng dẫn đơn vị thực hiện theo qui định của nhà nước và tập đoàn.									

Nguồn: Tập đoàn Bưu chính Viễn thông Việt Nam

STT	Nội dung	Có	Không	Phù hợp với chế độ		Hiệu quả				Các hạn chế, vướng mắc, bất cập
				Có	Không	Cao	Khá	TB	Kém	
	- Phát hiện các điểm sai sót, hạn chế, tồn tại, kém hiệu quả, xác định rõ nguyên nhân của các hạn chế đó									
	Trong các văn bản ban hành có những qui định chưa phù hợp với thực tế.									
	Đơn vị chưa có hệ thống kiểm soát tốt do vậy không phát hiện ra những gian lận, sai sót									
	Các qui định, quy trình không qui định những hoạt động trên thực tế phát sinh.									
	Hiệu quả của các quy chế kiểm soát không cao do quá trình xây dựng các quy chế cũng như giám sát các quy chế không tốt.									
3	- Kiến nghị biện pháp cải tiến, khắc phục hạn chế (nếu có)									
	- Tiếp nhận những tồn tại, khó khăn, vướng mắc của đơn vị qua đó có những ý kiến tư vấn, hướng dẫn đơn vị thực hiện theo qui định của nhà nước và tập đoàn.									

(Nguồn: Tập đoàn Bru chính Viễn thông Việt Nam)

STT	Nội dung	Có	Không	Phù hợp với chế độ		Hiệu quả				Các hạn chế, vướng mắc, bất cập	
				Có	Không	Cao	Khá	TB	Kém		
	Đánh giá hiệu quả của các quy định trong các văn bản ban hành :										
	Có ngăn ngừa được những sai sót có thể xảy ra	x		x							
	Có ngăn ngừa được những gian lận có thể xảy ra	x		x							
	Có ngăn ngừa được những rủi ro tiềm ẩn trong các nghiệp vụ có thể xảy ra	x									
	Phối hợp với kế toán các phân hành kế toán khác										
	Có bộ phận kiểm soát các quy trình đã ban hành không ?	x		x							
	+ Tạm ứng : Tạm ứng tiền, thanh toán tiền đúng qui định không ? Trường hợp tiền tạm ứng được sử dụng không đúng mục đích xử lý theo qui định chưa ?	x		x							
	Các khoản công nợ khác : xác định tài sản thừa thiếu đúng qui định không ? xử lý các khoản này phù hợp chưa ?										
	Đối với các khoản thuế thực hiện theo đúng qui định đã ban hành chưa ?	x		x							
	Phát hiện các điểm sai sót, hạn chế, tồn tại, kém hiệu quả, xác định rõ nguyên nhân của các hạn chế đó										
	Trong các văn bản ban hành có những qui định chưa phù hợp với thực tế.										
	Đơn vị chưa có hệ thống kiểm soát tốt do vậy không phát hiện ra những gian lận, sai sót										
	Các qui định, quy trình không qui định những hoạt động trên thực tế phát sinh.										
	Hiệu quả của các quy chế kiểm soát không cao do quá trình xây dựng các quy chế cũng như giám sát các quy chế không tốt.										
	Kiến nghị biện pháp cải tiến, khắc phục hạn chế (nếu có)										
	Tiếp nhận những tồn tại, khó khăn, vướng mắc của đơn vị qua đó có những ý kiến tư vấn, hướng dẫn đơn vị thực hiện theo qui định của nhà nước và tập đoàn.										

(Nguồn: Tập đoàn Bru chính Viễn thông Việt Nam)

STT	Nội dung	Có	Không	Phù hợp với chế độ		Hiệu quả				Các hạn chế, vướng mắc, bất cập
				Có	Không	Cao	Khá	TB	Kém	
	Công nợ nội bộ : Có đối chiếu thường xuyên không, các nghiệp vụ có thông bao nợ không ?									
	<i>Phát hiện các điểm sai sót, hạn chế, tồn tại, kém hiệu quả, xác định rõ nguyên nhân của các hạn chế đó</i>									
	Trong các văn bản ban hành có những qui định chưa phù hợp với thực tế.									
	Đơn vị chưa có hệ thống kiểm soát tốt do vậy không phát hiện ra những gian lận, sai sót									
	Các qui định, quy trình không qui định những hoạt động trên thực tế phát sinh.									
	Hiệu quả của các quy chế kiểm soát không cao do quá trình xây dựng các quy chế cũng như giám sát các quy chế không tốt.									
	<i>Kiến nghị biện pháp cải tiến, khắc phục hạn chế (nếu có)</i>									

(Nguồn: Tập đoàn Bưu chính Viễn thông Việt Nam)

Phụ lục 4 Nội dung và tiêu chí kiểm toán hiệu lực quy trình kế toán tại VNPT

Nội dung kiểm toán hiệu lực quy trình kế toán doanh thu tại VNPT

Nội dung	Chi tiết
Quy định của đơn vị	<ul style="list-style-type: none">Hợp đồng hợp tác kinh doanh với Bưu điện tỉnhQui định về qui trình hạch toán doanh thuQui định, hướng dẫn về khuyến mạiVăn bản liên quan đến phát hành hoá đơn doanh thu cước viễn thông và các dịch vụ tại đơn vị.Qui định về lập báo cáo doanh thu, về báo cáo kế toán nội bộ.Qui định về biểu mẫu về doanh thu : cước, ăn chia cước, lắp đặt, báo cáo sản lượng cước, sản lượng máy thuê bao.Qui định về phân tích tình hình biến động doanh thu, sản lượng thuê bao, xác định xu hướng phát triển của các loại dịch vụ
Lập, luân chuyển chứng từ	<ul style="list-style-type: none">Chứng từ doanh thu phát sinhChứng từ phân chia doanh thuLuân chuyển chứng từ giữa các bộ phậnĐóng, lưu trữ chứng từ
Quy trình hạch toán	<ul style="list-style-type: none">Doanh thu cước phát sinhDoanh thu phân chiaCác khoản giảm trừ doanh thu
Đối chiếu số liệu	<ul style="list-style-type: none">Với Bưu điện tỉnhVới số liệu của bộ phậnng đàiVới doanh nghiệp cung cấp dịch vụ viễn thông khác
Lập báo cáo kế toán	<ul style="list-style-type: none">Mẫu biểuPhương pháp lập báo cáo

Nguồn: Tập đoàn BCVT Việt Nam

Nội dung kiểm toán hiệu lực quy trình kế toán chi phí tại VNPT

Nội dung	Chi tiết
Quy định của đơn vị	<ul style="list-style-type: none">Qui chế chi tiêu nội bộQuy định về tỷ lệ các loại chi phí trong tập đoàn và đơn vị : quảng cáo khuyến mại, tiền lương, khấu hao, ...Nhiệm vụ quyền hạn, trách nhiệm của kế toán các khoản chi phí, qui trình luân chuyển và lưu giữ chứng từ chi phí, qui trình hạch toán chi phí, phối hợp giữa kế toán chi phí và các phần hành kế toán khác.Qui trình hạch toán chi phíLập báo cáo chi phí, về báo cáo kế toán chi phí nội bộ.
Lập, luân chuyển chứng từ	<ul style="list-style-type: none">Chi phí nhân côngVật tư, công cụKhấu hao

	<ul style="list-style-type: none"> • Dịch vụ mua ngoài • Chi phí khác
Quy trình hạch toán	<ul style="list-style-type: none"> • Chi phí phát sinh • Chi phí cước kết nối
Đối chiếu số liệu	<ul style="list-style-type: none"> • Với kế toán viên khác • Với Trung tâm Viễn thông • Với doanh nghiệp cung cấp dịch vụ viễn thông khác
Lập báo cáo kế toán	<ul style="list-style-type: none"> • Mẫu biểu • Phương pháp lập báo cáo

Nguồn: Tập đoàn BCVT Việt Nam

Thực trạng tiêu chí kiểm toán hiệu lực quy trình kế toán doanh thu, chi phí

Nội dung kiểm toán	Tiêu chí kiểm toán	Tiêu chí trung gian	Kết luận
Kiểm toán qui trình kế toán doanh thu, chi phí	<ul style="list-style-type: none"> • Quy trình hạch toán doanh thu, chi phí • Quy trình tính toán, đối chiếu, xác nhận doanh thu phân chia, cước kết nối • Quy trình tính toán, phân bổ các khoản chi phí chung • Quy định lập các mẫu biểu doanh thu, chi phí 	<ul style="list-style-type: none"> • Phù hợp (Có/Không) • Tuân thủ (Có/Không) 	Đạt mục tiêu : <ul style="list-style-type: none"> • Tốt • Khá • TB • Yếu

Nguồn: Tập đoàn BCVT Việt Nam

Nội dung kiểm toán hiệu lực quy trình kế toán thu, chi tiền mặt, tiền gửi ngân hàng tại VNPT

Nội dung	Nội dung chi tiết
Quy định của đơn vị	<ul style="list-style-type: none"> • Nhiệm vụ của kế toán tiền mặt, thủ quỹ • Định mức tồn quỹ • Luân chuyển chứng từ giữa các bộ phận • Ghi sổ quỹ, sổ kế toán • Đối chiếu, xác nhận
Lập, luân chuyển chứng từ	<ul style="list-style-type: none"> • Chứng từ thu • Chứng từ chi • Luân chuyển, lưu chứng từ giữa các bộ phận
Quy trình hạch toán	<ul style="list-style-type: none"> • Thu chi tiền mặt • Thui chi tiền gửi ngân hàng • Ghi sổ kế toán chi tiết • Ghi sổ quỹ • Đối chiếu số liệu giữa kế toán và thủ quỹ

	<ul style="list-style-type: none"> • Đối chiếu số liệu với ngân hàng
Kiểm kê và xử lý kết quả kiểm kê	<ul style="list-style-type: none"> • Kiểm kê định kỳ • Kiểm kê đột xuất
Lập báo cáo kế toán	<ul style="list-style-type: none"> • Mẫu biểu • Phương pháp lập

Nguồn: Tập đoàn BCVT Việt Nam

Thực trạng tiêu chí kiểm toán hiệu lực quy trình kế toán thu, chi tiền mặt, tiền gửi ngân hàng

Nội dung kiểm toán	Tiêu chí	Tiêu chí trung gian	Kết luận
Hiệu lực quy trình kế toán thu, chi tiền mặt, tiền gửi ngân hàng	<ul style="list-style-type: none"> • Các quy định của đơn vị đối với kế toán tiền mặt • Các quy định đối với thủ quỹ • Các quy định đối với thu ngân tại các quầy giao dịch • Các quy định về chứng từ thu, chi, luân chuyển chứng từ • Các quy định đối với kế toán tiền gửi ngân hàng • Các quy định về đối chiếu, xác nhận số dư tiền gửi ngân hàng 	<ul style="list-style-type: none"> • Phù hợp (Có/Không) • Tuân thủ (Có/Không) 	Đạt mục tiêu : <ul style="list-style-type: none"> • Tốt • Khá • TB • Yếu

Nguồn: Tập đoàn BCVT Việt Nam

Nội dung kiểm toán hiệu lực quy trình kế toán công nợ tại VNPT

Nội dung	Nội dung chi tiết
Quy định của đơn vị	<ul style="list-style-type: none"> • Nhiệm vụ của kế toán công nợ • Qui định về quản lý công nợ phải thu cước viễn thông • Qui định về việc tạm ứng, thanh quyết toán ĐT XDCB • Quy định về việc luân chuyển chứng từ giữa các bộ phận • Qui trình hạch toán • Đối chiếu, xác nhận công nợ
Lập, luân chuyển chứng từ	<ul style="list-style-type: none"> • Đáp ứng các yêu cầu về thanh toán cho người bán • Đáp ứng các yêu cầu về hạch toán công nợ phải thu của khách hàng • Phương pháp kế toán chi tiết (theo dõi chi tiết theo từng đối tượng nợ, bù trừ công nợ, liên kết công nợ, cách ghi, đối chiếu sổ tổng hợp và chi tiết,..) • Luân chuyển chứng từ giữa các bộ phận
Quy trình hạch toán	<ul style="list-style-type: none"> • Trích lập dự phòng công nợ phải thu khó đòi • Công nợ ĐTXDCB • Phải trả người bán

	<ul style="list-style-type: none"> • Phải thu khách hàng • Công nợ về tạm ứng • Công nợ với Tập đoàn • Phải thu, Phải trả khác • Thuế và các khoản phải trả, phải nộp khác
Đối chiếu công nợ	<ul style="list-style-type: none"> • Đối chiếu định kỳ • Đối chiếu tại thời điểm kết thúc niên độ kế toán
Lập báo cáo kế toán	<ul style="list-style-type: none"> • Mẫu biểu • Phương pháp lập báo cáo

Nguồn: Tập đoàn BCVT Việt Nam

Thực trạng tiêu chí kiểm toán hiệu lực quy trình kế toán công nợ phải thu, phải trả tại VNPT

Nội dung kiểm toán	Tiêu chí kiểm toán	Tiêu chí trung gian	Kết quả
Kiểm toán quy trình kế toán công nợ phải thu, phải trả	<ul style="list-style-type: none"> • Các qui định về kế toán công nợ • Quản lý, theo dõi đối chiếu công nợ phải thu, phải trả • Tình hình thu hồi công nợ phải thu của khách hàng • Tình hình công nợ với người bán • Tình hình công nợ với Ngân sách • Tình hình công nợ tạm ứng, phải thu, phải trả khác • Tình hình thanh toán công nợ với Tập đoàn • Quản lý nợ xấu, nợ đọng và trích lập dự phòng • Quy trình lập, gửi, lưu trữ báo cáo tài chính kế toán 	<ul style="list-style-type: none"> • Phù hợp (Có/Không) • Tuân thủ (Có/Không) 	Đạt mục tiêu : <ul style="list-style-type: none"> • Tốt • Khá • TB • Yếu

Nguồn: Tập đoàn BCVT Việt Nam

Nội dung kiểm toán hiệu lực quy trình kế toán XDCB tại VNPT

Nội dung	Nội dung chi tiết
Quy định của đơn vị	<ul style="list-style-type: none"> • Hồ sơ dự án • Trình tự, thủ tục đầu tư • Phương thức thực hiện đầu tư và trách nhiệm của kế toán • Quy định về việc luân chuyển chứng từ giữa các bộ phận
Lập, luân chuyển	<ul style="list-style-type: none"> • Hợp đồng kinh tế

chứng từ	<ul style="list-style-type: none"> • Biên bản nghiệm thu khối lượng • Quyết toán A-B • Yêu cầu của hồ sơ khi ứng vốn • Hồ sơ thanh toán khối lượng • Hồ sơ quyết toán
Quy trình hạch toán	<ul style="list-style-type: none"> • Tăng chi phí XD/CB (hồ sơ, chứng từ, thời điểm, điều kiện ghi nhận...) • Giảm chi phí XD/CB (chứng từ, thời điểm, điều kiện ghi nhận...) • Nguồn vốn đầu tư
Kiểm kê và xử lý kết quả kiểm kê	<ul style="list-style-type: none"> • Hội đồng kiểm kê (thành phần, thời gian) • Biểu mẫu báo cáo kiểm kê. • Xử lý kết quả (chênh lệch, nguyên nhân, cách xử lý ...)
Lập báo cáo kế toán	<ul style="list-style-type: none"> • Mẫu biểu (loại bắt buộc, tham khảo, kế toán nội bộ) • Biểu mẫu báo cáo hàng tháng, quý, năm • Lập báo cáo quyết toán (trách nhiệm, thời gian) • Sự phù hợp giữa các biểu báo cáo

Nguồn: Tập đoàn BCVT Việt Nam

Thực trạng tiêu chí kiểm toán hiệu lực quy trình kế toán xây dựng cơ bản tại VNPT

Nội dung kiểm toán	Tiêu chí	Tiêu chí trung gian	Kết luận
Hiệu lực quy trình quản lý kế toán xây dựng cơ bản	<ul style="list-style-type: none"> • Các qui định của đơn vị đối với kế toán xây dựng cơ bản • Quy trình tập hợp, quản lý hồ sơ công trình dự án • Quy trình lập báo cáo quyết toán và kiểm toán báo cáo quyết toán dự án đầu tư • Quy trình lưu trữ hồ sơ xây dựng cơ bản • Quy trình xử lý các vấn đề khó khăn, vướng mắc, tồn đọng 	<ul style="list-style-type: none"> • Phù hợp (Có/Không) • Tuân thủ (Có/Không) 	Đạt mục tiêu : <ul style="list-style-type: none"> • Tốt • Khá • TB • Yếu

Nguồn: Tập đoàn BCVT Việt Nam

Nội dung kiểm toán hiệu lực quy trình kế toán tài sản cố định tại VNPT

Nội dung	Nội dung chi tiết
Quy định của đơn vị	<ul style="list-style-type: none"> • Hồ sơ tài sản • Trình tự, thủ tục • Quy trình tập hợp, quản lý, lưu trữ hồ sơ tài sản (yêu cầu về hồ sơ TSCĐ) • Quy định về việc luân chuyển chứng từ giữa các bộ phận • Đối chiếu, xác nhận

Lập, luân chuyển chứng từ	<ul style="list-style-type: none"> • Tập hợp, quản lý, lưu trữ hồ sơ tài sản (yêu cầu về hồ sơ TSCĐ) • Mở thẻ TSCĐ (đúng mẫu thẻ, cách ghi chưa đầy đủ, thời điểm ghi nhận chưa kịp thời) • Sổ theo dõi chi tiết cho từng đối tượng, loại, địa điểm quản lý, sử dụng tài sản (mẫu sổ, cách ghi và thời điểm ghi nhận)
Quy trình hạch toán	<ul style="list-style-type: none"> • Nguyên tắc ghi nhận • Thời điểm ghi nhận • Tiêu chuẩn ghi nhận • Tiêu chí phân loại tài sản, nhóm tài sản, • Quy trình hạch toán tăng, giảm, điều chỉnh, đánh giá lại tài sản (hồ sơ, chứng từ, thời điểm, điều kiện ghi nhận...) • Tính khấu hao tài sản cố định: quy định mức, thời gian trích, thời điểm trích khấu hao, các trường hợp không trích khấu hao, khấu hao theo nguồn hình thành • Quy định về việc luân chuyển chứng từ giữa các phần hành KT • Kiểm soát (Trách nhiệm, thời gian,..)
Kiểm kê và xử lý kết quả kiểm kê	<ul style="list-style-type: none"> • Hội đồng kiểm kê (thành phần, thời gian) • Biểu mẫu báo cáo kiểm kê. • Đối chiếu số liệu kiểm kê và số liệu trên sổ kế toán. • Xử lý kết quả (chênh lệch, không cần dùng... tìm nguyên nhân, xử lý ...)
Lập báo cáo kế toán	<ul style="list-style-type: none"> • Mẫu biểu (loại bắt buộc, tham khảo, kế toán nội bộ) • Phương pháp lập báo cáo • Sự phù hợp giữa các biểu báo cáo

Nguồn: Tập đoàn BCVT Việt Nam

Thực trạng tiêu chí kiểm toán hiệu lực quy trình kế toán tài sản cố định, nguồn vốn tại VNPT

Nội dung kiểm toán	Tiêu chí	Tiêu chí trung gian	Kết luận
Hiệu lực quy trình quản lý kế toán tài sản cố định, nguồn vốn	<ul style="list-style-type: none"> • Các qui định của đơn vị về kế toán tài sản cố định • Quy định về tính khấu hao tài sản cố định • Xác định nguồn vốn hình thành tài sản và cân đối giữa tài sản và nguồn vốn • Quy định về đối chiếu, xác nhận nguồn vốn với Tập đoàn 	<ul style="list-style-type: none"> • Phù hợp (Có/Không) • Tuân thủ (Có/Không) 	Đạt mục tiêu : <ul style="list-style-type: none"> • Tốt • Khá • TB • Yếu

Nguồn: Tập đoàn BCVT Việt Nam

Nội dung kiểm toán hiệu lực quy trình kế toán vật tư tại VNPT

Nội dung	Chi tiết
Quy định của đơn vị	<ul style="list-style-type: none"> • Quy định của đơn vị về việc mua sắm vật tư: phương thức, định mức • Quy định phương pháp tính giá trị hàng tồn kho và việc áp dụng nhất quán • Quy định về việc luân chuyển chứng từ giữa các bộ phận • Đối chiếu, xác nhận
Lập, luân chuyển chứng từ	<ul style="list-style-type: none"> • Yêu cầu về chứng từ nhập (hợp đồng, hoá đơn, biên bản giao nhận...) • Yêu cầu về chứng từ xuất (nhu cầu sử dụng, định mức, người ký duyệt...) • Quy định xuất, nhập trong các trường hợp đặc biệt • Phương pháp kế toán chi tiết (loại thẻ, sổ kế toán chi tiết, cách ghi, đối chiếu,...) • Luân chuyển chứng từ giữa các phần hành kế toán
Quy trình hạch toán	<ul style="list-style-type: none"> • Hạch toán nhập, xuất vật tư, điều chuyển nội bộ • Hạch toán công cụ dụng cụ xuất dùng nhiều kỳ • Hạch toán chi tiết đến từng loại hàng hoá, vật tư • Hạch toán vật tư thiết bị xuất cho nhà thầu • Tính hàng tồn kho theo giá đích danh và việc áp dụng nhất quán • Tính toán, xác định hao hụt, giảm giá vật tư và trích lập dự phòng. • Đối chiếu giữa kế toán và thủ kho hàng tháng, năm • Xác nhận giữa kế toán và thủ kho
Kiểm kê và xử lý kết quả kiểm kê	<ul style="list-style-type: none"> • Hội đồng kiểm kê (thành phần, thời gian) • Biểu mẫu báo cáo kiểm kê. • Đối chiếu số liệu kiểm kê và số liệu trên sổ kế toán.
Lập báo cáo kế toán	<ul style="list-style-type: none"> • Mẫu biểu • Phương pháp lập báo cáo

Nguồn: Tập đoàn BCVT Việt Nam

Thực trạng tiêu chí kiểm toán hiệu lực quy trình kế toán vật tư tại VNPT

Nội dung kiểm toán	Tiêu chí kiểm toán	Tiêu chí trung gian	Kết luận
Kiểm toán quy trình kế toán vật tư	<ul style="list-style-type: none"> • Các quy định về kế toán vật tư • Quy trình quản lý nhập, xuất, tồn vật tư • Quy trình tính toán, xác định hao hụt, giảm giá vật tư và trích lập dự phòng 	<ul style="list-style-type: none"> • Phù hợp (Có/Không) • Tuân thủ (Có/Không) 	Đạt mục tiêu : <ul style="list-style-type: none"> • Tốt • Khá • TB • Yếu

Nguồn: Tập đoàn BCVT Việt Nam

QUI TRÌNH LẬP, GỬI, LƯU TRỮ BÁO CÁO TÀI CHÍNH, KẾ TOÁN

- Thu thập hồ sơ, tài liệu thông tin có liên quan đến doanh thu do tập đoàn và đơn vị ban hành :

Qui định về lập báo cáo tài chính : hướng dẫn lập các chỉ tiêu trên báo cáo tài chính, phân loại và trình bày các chỉ tiêu trên báo cáo tài chính. Lập báo cáo tài chính hợp nhất toàn VTT từ các báo cáo tài chính của văn phòng và các viên thông huyện.

Qui định về nộp báo cáo tài chính định kỳ và cuối năm, qui định về kiểm toán báo cáo tài chính.

Qui định lưu trữ báo cáo tài chính.

- Đánh giá mức độ phù hợp, hiệu quả của các qui định nội bộ, quy trình, thủ tục kiểm soát đối với nội dung đang kiểm toán

+ Việc lập báo cáo tài chính, trình bày và phân loại các chỉ tiêu trên báo cáo tài chính đã đúng qui định chưa ?

+ Việc giám sát báo cáo tài chính được lập do ai giám sát ?

+ Có bộ phận kiểm soát các quy trình đã ban hành không ?

+ Báo cáo tài chính có được nộp đúng thời hạn không ? Nếu không nộp đúng thời hạn thì nguyên nhân tại đâu ?

+ Báo cáo tài chính hàng năm và định kỳ có được lưu trữ đầy đủ không ?

- Phát hiện các điểm sai sót, hạn chế, tồn tại, kém hiệu quả, xác định rõ nguyên nhân của các hạn chế đó

Trong các văn bản ban hành có những qui định chưa phù hợp với thực tế.

Đơn vị chưa có hệ thống kiểm soát tốt do vậy không phát hiện ra những gian lận, sai sót

Các qui định, quy trình không qui định những hoạt động trên thực tế phát sinh.

Hiệu quả của các quy chế kiểm soát không cao do quá trình xây dựng các quy chế cũng như giám sát các quy chế không tốt.

- Kiến nghị biện pháp cải tiến, khắc phục hạn chế (nếu có)

- Tiếp nhận những tồn tại, khó khăn, vướng mắc của đơn vị qua đó có những ý kiến tư vấn, hướng dẫn đơn vị thực hiện theo qui định của nhà nước và tập đoàn.

Phụ lục 5 Báo cáo kiểm toán hoạt động
CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM
Độc lập – Tự do – Hạnh phúc

BIÊN BẢN KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG
VIỄN THÔNG CAO BẰNG

Thực hiện Quyết định số 1597/QĐ-KTNB ngày 7 tháng 5 năm 2013 của Tổng Giám đốc Tập đoàn Bru chính Viễn thông Việt Nam về việc kiểm toán hoạt động “Rà soát công tác tổ chức kế toán và các thủ tục kiểm soát nội bộ trong lĩnh vực tài chính kế toán tại các đơn vị thành viên năm 2013”, Đoàn Kiểm toán nội bộ của Tập đoàn đã tiến hành kiểm toán hoạt động tại Viễn thông Cao Bằng từ ngày đến ngày tháng năm 2013.

Hôm nay, ngày tháng năm 2008, tại Viễn thông Cao Bằng, chúng tôi gồm:

Đại diện Viễn thông Cao Bằng:

- | | |
|----------|------------------|
| 1 - Ông: | - Giám đốc |
| 2-Ông : | - Kế toán trưởng |

Ban Kiểm toán nội bộ Tập đoàn:

- | | |
|----------|--|
| 1 - Ông: | - Trưởng Ban Kiểm toán nội bộ, Trưởng đoàn |
| 1 - Ông: | - Chuyên viên Ban Kiểm toán nội bộ |
| 2 - Bà: | - Chuyên viên chính Ban Kiểm toán nội bộ |
| 3-Ông: | - Chuyên viên Ban Kiểm toán nội bộ |

Cùng thông qua biên bản kiểm toán tại Viễn thông Cao Bằng như sau:

A. PHẠM VI KIỂM TOÁN

Đoàn đã thực hiện kiểm toán hoạt động tại Văn phòng Viễn thông Cao Bằng, Trung tâm Viễn thông 1 và Trung tâm Dịch vụ khách hàng.

Nội dung của cuộc kiểm toán hoạt động bao gồm các công việc sau:

- Rà soát mô hình tổ chức bộ máy kế toán, đánh giá năng lực, trình độ của đội ngũ kế toán.
- Rà soát đánh giá tính phù hợp, hiệu quả của hệ thống các qui định, qui chế nội bộ có liên quan đến công tác tài chính, kế toán của đơn vị.
- Rà soát, đánh giá việc vận hành một số quy trình kế toán chủ yếu.

- Công việc kiểm toán hoạt động không bao gồm việc đánh giá tính tuân thủ chế độ tài chính, kế toán của toàn bộ các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong năm 2008 hoặc việc đánh giá tính trung thực, hợp lý của báo cáo tài chính 6 tháng đầu năm 2008 của đơn vị.
- Biên bản này được lập trên cơ sở kết quả kiểm toán tại Viễn thông Cao Bằng và ý kiến tham gia của đơn vị.

B. KẾT QUẢ KIỂM TOÁN CỤ THỂ

I. MÔ HÌNH TỔ CHỨC BỘ MÁY KẾ TOÁN

1. Tại Viễn thông tỉnh

- Phòng Kế toán thống kê tài chính tại Viễn thông tỉnh có 9 người (3 nam , 6 nữ).
- Trình độ chuyên môn nghiệp vụ: đại học: 6, sơ cấp: 3
- Phòng kế toán chưa có văn bản phân công nhiệm vụ đến từng cán bộ, nhân viên trong phòng. Việc phân công công việc hiện tại phù hợp với yêu cầu của công việc và năng lực chuyên môn của từng người.

2. Tại các đơn vị trực thuộc Viễn thông tỉnh

- Viễn thông Cao Bằng đã thành lập Trung tâm Viễn thông 1 và Trung tâm Dịch vụ khách hàng. Hai Trung tâm này hoạt động trên địa bàn thị xã Cao Bằng. Mỗi trung tâm đã bố trí được 1 kế toán phụ trách. Các huyện còn lại chưa thành lập Trung tâm Viễn thông.
- Trong 6 tháng đầu năm, các nghiệp vụ kinh tế phát sinh tại các Trung tâm đều được hạch toán tập trung tại Viễn thông tỉnh. Từ 1/7/2013, các Trung tâm bắt đầu hạch toán các nghiệp vụ phát sinh tại đơn vị mình.

Kiến nghị đơn vị

- Ban hành văn bản phân công nhiệm vụ đến từng cán bộ, nhân viên trong phòng.
- Tăng cường công tác đào tạo bồi dưỡng, hướng dẫn đội ngũ kế toán viên tự nghiên cứu, học hỏi để nhanh chóng làm chủ các công việc được phân công.

II. HỆ THỐNG CÁC QUY ĐỊNH QUẢN LÝ TÀI CHÍNH NỘI BỘ

- Hiện tại đơn vị đã ban hành các qui định tài chính kế toán như: qui chế tài chính, qui chế phân phối thu nhập, định mức xăng dầu, hao mòn xe máy, phụ cấp đi đường cho công nhân bảo dưỡng, sửa chữa cáp, định mức xăng dầu cho các tổ máy phát điện. Các văn bản này đã bám sát quy định của Nhà nước, quy định của Tập đoàn và tình hình thực tế của đơn vị nên các quy định tương đối

rõ ràng, chặt chẽ và phù hợp. Trong quá trình kiểm toán, đoàn kiểm toán đã góp ý cụ thể cho một số văn bản để các quy định được rõ ràng, chặt chẽ hơn.

- Đối với các đơn vị trực thuộc, kế toán Viễn thông tỉnh đã ban hành được một số văn bản hướng dẫn các Trung tâm thực hiện các chương trình khuyến mại của đơn vị.
- Đối với các nội dung chưa có văn bản quy định nội bộ, đơn vị áp dụng theo quy định của Tập đoàn.
- Bên cạnh đó, còn một số điểm cần hoàn thiện như sau:
 - Đơn vị chưa có các quy định riêng bằng văn bản để phục vụ cho quản lý tài chính, kế toán chi tiết, kế toán quản trị như:
 - Qui định tài chính còn thiếu: chế độ công tác phí, chế độ chi hội nghị, qui định sử dụng máy di động, cước điện thoại, báo chí, văn phòng phẩm, tiếp tân khánh tiết, định mức xăng dầu cho ô tô, ...
 - Qui định kế toán còn thiếu: qui trình tập hợp, phân loại lưu trữ chứng từ, qui trình hạch toán, theo dõi các phần hành kế toán cơ bản như : thu chi tiền, nhập xuất kho, hoạt động đầu tư xây dựng, tài sản cố định, công nợ, doanh thu, chi phí,...
 - Qui chế tài chính còn căn cứ theo một số văn bản cũ như: trích lập dự phòng căn cứ theo văn bản 623/KTTKTC ngày 6/2/2002 (Tập đoàn đã ban hành văn bản thay thế số 2274/KTTKTC ngày 26/4/2006) ; Phân cấp xử lý nợ căn cứ theo qui chế tài chính cũ (Tập đoàn đã có Quyết định sửa đổi số 498/QĐ-KTTKTC-HĐQT ngày 16/11/2007)

Kiến nghị đơn vị

- Đơn vị nên nghiên cứu, bổ sung thêm các quy định nội bộ còn thiếu như đã nêu trên để công tác quản lý tài chính, kế toán chi tiết, kế toán quản trị của đơn vị được chặt chẽ hơn.

III. VẬN HÀNH CÁC QUI TRÌNH NGHIỆP VỤ KẾ TOÁN

9. Lập, luân chuyển, phân loại, lưu trữ chứng từ

- Tại thời điểm kiểm toán, đơn vị không có hồ sơ tài liệu chi tiết (10 biểu chi tiết) kèm theo Biên bản bàn giao tài sản, nguồn vốn tại thời điểm 1/1/2013.
- Hiện tại đơn vị đang giao cho từng kế toán viên tự lưu trữ chứng từ phát sinh từ phần công việc của mình, chưa tập hợp, phân loại và lưu trữ chứng từ tập trung.
- Kế toán chưa lập chứng từ ghi sổ.

- Hồ sơ TSCĐ đang lưu trữ phân tán ở 2 bộ phận: kế toán TSCĐ chỉ lưu các bản quyết định đầu tư, quyết định phê duyệt kết quả thầu, quyết định phê duyệt quyết toán vốn đầu tư hoàn thành, quyết toán A-B, biên bản nghiệm thu; kế toán xây dựng cơ bản lưu toàn bộ hồ sơ gốc của dự án. Việc lưu trữ hồ sơ tài sản cố định như vậy vừa trùng lặp vừa không có bộ hồ sơ đầy đủ cho từng tài sản cố định.
- Trong quy chế tài chính của đơn vị đã có qui định về chứng từ thanh toán, hóa đơn, nhập chứng từ trên máy tính, chứng từ xây dựng cơ bản (Điều 22, 23) nhưng chưa xây dựng thành bộ mẫu chứng từ để áp dụng chung cho toàn Viễn thông tỉnh.

Kiến nghị đơn vị

- Khẩn trương rà soát, hoàn thiện hồ sơ bàn giao tài sản, nguồn vốn tại thời điểm 1/1/2013. Hồ sơ bàn giao tài sản, nguồn vốn phải đảm bảo lập đúng theo hướng dẫn của Tập đoàn tại văn bản 6434/KTTKTC ngày 28/11/2013 (mọi số dư trên bảng cân đối kế toán đều có hồ sơ, tài liệu kiểm kê chi tiết kèm theo và lập đủ 4 bộ).
- Đơn vị cần bố trí nhân viên chịu trách nhiệm tập hợp, phân loại và lưu trữ toàn bộ chứng từ. Hàng tháng, các kế toán viên có trách nhiệm bàn giao toàn bộ chứng từ phát sinh thuộc phần công việc của mình cho kế toán lưu trữ chứng từ để phân loại và lưu trữ theo hệ thống.
- Đơn vị cần nghiên cứu, phân loại chứng từ cho phù hợp với đặc điểm của đơn vị. Có thể phân loại thành các loại chứng từ như : tiền mặt, tiền gửi ngân hàng, hàng tồn kho, công nợ, xây dựng cơ bản, chứng từ khác,...
- Lập chứng từ ghi sổ đầy đủ.
- Tập hợp hồ sơ TSCĐ theo từng dự án đầu tư. Kết thúc giai đoạn đầu tư, kế toán XD/CB bàn giao toàn bộ hồ sơ sang cho kế toán TSCĐ tập hợp, lưu trữ theo danh mục dự án đầu tư đã hình thành tài sản cố định.
- Nghiên cứu, ban hành bộ chứng từ mẫu để áp dụng chung cho toàn Viễn thông tỉnh.

10. Kế toán tiền mặt, tiền gửi ngân hàng

- Kế toán tiền mặt lập chứng từ thu, chi, hạch toán kế toán đúng quy định, đủ căn cứ.
- Thủ quỹ đã thực hiện các quy trình tác nghiệp đúng quy định của Nhà nước, ghi sổ quỹ rõ ràng, theo thứ tự phát sinh thực tế.

- Cuối tháng, thủ quỹ và kế toán đối chiếu số liệu và lập biên bản kiểm kê quỹ tiền mặt. Mẫu biên bản kiểm kê quỹ tiền mặt của đơn vị phù hợp với quy định của Nhà nước và Tập đoàn.
- Kế toán tiền gửi ngân hàng lập chứng từ đủ căn cứ, ghi sổ kế toán đầy đủ, có lưu sổ phụ của ngân hàng và cuối tháng đối chiếu xác nhận số dư với kế toán ngân hàng.
- Bên cạnh đó, còn một số điểm cần hoàn thiện như sau:
 - Kế toán đang lập phiếu thu, chi tiền mặt bằng tay. Phiếu thu, chi chưa đầy đủ nội dung theo quy định, chưa định khoản đủ các nghiệp vụ kinh tế phát sinh.
 - Thủ quỹ còn ghi cách dòng, chữa sổ bằng bút xóa, cuối tháng chưa có chữ ký xác nhận của kế toán, giám đốc trên sổ quỹ.
 - Đơn vị chưa thực hiện kiểm kê quỹ đột xuất.
 - Đơn vị chưa có văn bản qui định về định mức tồn quỹ tiền mặt, luân chuyển chứng từ giữa các bộ phận, ghi sổ kế toán và sổ quỹ, chức năng nhiệm vụ của kế toán thanh toán.
 - Sổ phụ của Ngân hàng chưa có chữ ký và đóng dấu xác nhận của Ngân hàng.

Kiến nghị đơn vị

- Lập phiếu thu, chi trong chương trình kế toán bưu điện, ghi đầy đủ nội dung, số lượng chứng từ gốc kèm theo.
- Hướng dẫn thủ quỹ ghi sổ quỹ đúng qui định : Sổ quỹ nên ghi liên tục theo tháng, cuối trang cộng mang sang, cuối tháng cộng phát sinh, rút số dư, viết bằng chữ, ký xác nhận của giám đốc, kế toán tiền mặt, thủ quỹ, đánh số trang theo quyển, nếu có dòng trống phải gạch bỏ, nếu ghi sai chỉ được gạch ngang rồi ghi lại số đúng, không được dùng bút xóa.
- Ban hành qui định về định mức tồn quỹ tiền mặt, luân chuyển chứng từ giữa các bộ phận, chức năng nhiệm vụ của kế toán thanh toán, ghi sổ kế toán và sổ quỹ.
- Sổ phụ của Ngân hàng dùng làm chứng từ đối chiếu cần có chữ ký và đóng dấu xác nhận của Ngân hàng. Cuối quý, năm cần bổ sung biên bản đối chiếu xác nhận số dư với ngân hàng có chữ ký, đóng dấu của ngân hàng.

11. Kế toán xây dựng cơ bản

- Hồ sơ dự án đầu tư đã được kế toán tập hợp tương đối đầy đủ, bao gồm: các văn bản liên quan đến việc phê duyệt dự án, phương thức thực hiện, phê duyệt kết quả thầu, Hợp đồng kinh tế, nhật ký công trình, hồ sơ hoàn công, biên bản

nghiệm thu bàn giao, quyết toán A-B, báo cáo quyết toán dự án đầu tư, tờ trình phê duyệt quyết toán...

- Tài khoản 241 được mở chi tiết theo công trình, hạng mục, chi tiết theo từng nội dung chi phí đầu tư xây dựng cơ bản.
- Bên cạnh đó, còn một số điểm hạn chế như sau:
 - Đơn vị chưa có hệ thống văn bản qui định về qui trình tập hợp, quản lý hồ sơ, chứng từ, quy trình hạch toán và thanh quyết toán vốn đầu tư dự án hoàn thành, qui định về việc luân chuyển chứng từ XDCB giữa Phòng đầu tư và Phòng kế toán
 - Hồ sơ giao nhận giữa bộ phận đầu tư và kế toán ký nhận trên sổ giao nhận của Phòng Đầu tư. Phòng kế toán không có chứng từ xác nhận đã nhận hồ sơ.
 - Một số công trình xây dựng cơ bản dở dang tồn đọng từ nhiều năm nhưng chưa thực hiện quyết toán (Mạng thông tin huyện Hòa An (mã KC01) 225 triệu đồng, Mạng vi ba nội tỉnh Cao Bằng (hạng mục thuê bao kéo dài huyện Hòa An – mã KC02): 218 triệu đồng ; Nhà trạm Trùng Khánh (mã 099105): 343 triệu đồng; mạng cáp 11 huyện tỉnh Cao Bằng (mã 090301) giá trị 2,6 tỷ đồng).
 - Dự án Lắp đặt tổng đài vệ tinh 384 số (mã 090204) giá trị đã thực hiện 785 triệu đồng (dự toán 5,6 tỷ đồng), đã có quyết định duyệt bỏ dự án nhưng đơn vị chưa thực hiện quyết toán vốn đã thực hiện.
 - Việc ghi nhận giá trị xây dựng cơ bản dở dang của một số dự án chưa kịp thời theo tiến độ công việc hoàn thành (đã có hồ sơ nghiệm thu, xác định giá trị phần công việc hoàn thành) (Ví dụ : Xây dựng hệ thống tiếp đất phục vụ lắp đặt thiết bị viễn thông Cao Bằng 2008 trị giá 837.183.600 đồng). Kế toán giải thích, do chưa nhận được hồ sơ pháp lý của dự án (quyết định đầu tư, hồ sơ thiết kế dự toán, hợp đồng thi công,...) nên chưa hạch toán.

Kiến nghị đơn vị

- Khẩn trương xây dựng hệ thống văn bản qui định về qui trình tập hợp, quản lý hồ sơ, chứng từ, quy trình hạch toán và thanh quyết toán vốn đầu tư dự án hoàn thành, qui định về việc luân chuyển chứng từ XDCB giữa Phòng đầu tư và Phòng kế toán.
- Hồ sơ giao nhận cần có biên bản bàn giao đầy đủ.
- Bộ phận đầu tư cần rà soát các công trình đang thực hiện, nhanh chóng tập hợp hồ sơ các công trình đã hoàn thành và đang thực hiện, chuyển hồ sơ cho bộ

phận kế toán theo tiến độ phát sinh công việc để kế toán hạch toán kịp thời các khoản chi phí đầu tư xây dựng cơ bản dở dang theo tiến độ thực hiện dự án để đảm bảo nguyên tắc kế toán dồn tích.

- Khản trương thực hiện quyết toán các công trình hoàn thành đã hạch toán tăng TSCĐ hoặc đã có quyết định duyệt bỏ dự án.

12. Kế toán tài sản cố định, nguồn vốn

- Kế toán viên đã nắm được hầu hết các quy định của Nhà nước và Tập đoàn, thực hiện công tác kế toán tài sản cố định, nguồn vốn tương đối tốt.
- Đơn vị đã mở sổ theo dõi chi tiết cho từng đối tượng, loại nhóm TSCĐ, chi tiết theo nguồn hình thành nguyên giá, khấu hao và giá trị còn lại, theo đơn vị sử dụng.
- Cuối năm, đơn vị thực hiện kiểm kê TSCĐ theo quy định, số liệu trên báo cáo kiểm kê khớp đúng với sổ kế toán.
- Tuy nhiên cũng còn một số điểm hạn chế trong công tác kế toán TSCĐ:
 - Đơn vị chưa có quy định bằng văn bản quy định cụ thể về qui trình tập hợp, quản lý hồ sơ, chứng từ, quy trình hạch toán tăng, giảm TSCĐ, kết chuyển nguồn vốn và trích khấu hao.
 - Qua xem xét một số hồ sơ quyết toán dự án hoàn thành cho thấy: trong 8 biểu báo cáo quyết toán dự án có biểu tài sản cố định mới tăng (05/BC-QTDA) kế toán XDCB lập chưa đúng quy định. Biểu này phải ghi chi tiết tên, loại, ký hiệu, số lượng của từng máy móc thiết bị hình thành qua đầu tư bao gồm giá mua, chi phí lắp đặt, chạy thử, chi phí khác phân bổ theo quy định để kế toán TSCĐ theo dõi, quản lý và trích khấu hao cho từng TSCĐ đúng quy định.
 - Thẻ TSCĐ mở chưa đầy đủ, chưa kịp thời, số thẻ TSCĐ đã mở chưa đúng mẫu thẻ quy định của Tập đoàn (mẫu S23).
 - Thời gian khấu hao của một số TSCĐ như: nhà làm việc, vật kiến trúc, nhà trạm... chưa phù hợp do đơn vị chưa phân loại nhà theo quy định tại Nghị định số 209/2004/NĐ-CP ngày 16 tháng 12 năm 2004 của Chính phủ về quản lý chất lượng công trình xây dựng. Theo qui định này thì nhà làm việc của đơn vị là nhà cấp 3,4 thời gian trích khấu hao là 10 năm, kế toán đang trích theo quy định cũ là 30 năm. Một số vật kiến trúc được Tập đoàn qui định thời gian tính khấu hao là 6 năm nhưng kế toán đang trích khấu hao trong 10 năm.
 - Một số TSCĐ không đủ tiêu chuẩn ghi nhận là TSCĐ như: 02 máy nắn Bưu điện Bảo Lâm: đồng, 50 phiến đầu dây: đồng..., bộ phận cấu thành,

hạng mục dự án, sửa chữa, nâng cấp, cải tạo, lãi vay bổ sung theo thông báo nợ số 10820 ngày 02/11/2004...nhưng kế toán đang theo dõi và hạch toán như một tài sản cố định độc lập.

- TSCĐ trong báo cáo kiểm kê ghi không cần dùng, đã khấu hao hết (tổng đài ATZ 65: đồng) nhưng chưa làm thủ tục thanh lý.
- Một số trường hợp gộp 2 TSCĐ khác nhau (máy tính và máy in, TB điều hòa và máy hút bụi...) thành một TSCĐ để theo dõi chung nguyên giá, khấu hao, giá trị còn lại.
- Đơn vị chưa có văn bản giao TSCĐ, công cụ dụng cụ cho các đơn vị quản lý sử dụng để gắn trách nhiệm cho các Giám đốc trung tâm, các Trưởng phòng ban chức năng.
- Một số dự án hoàn thành đã tăng TSCĐ nhưng chưa làm thủ tục quyết toán dự án đầu tư với tổng giá trị là tỷ đồng. Trong đó có một số công trình đã tăng tài sản cố định từ những 1994 (02 công trình) và 2002 (01 công trình) chưa thực hiện phê duyệt quyết toán dự án hoàn thành

Kiến nghị đơn vị

- Sớm nghiên cứu, xây dựng qui trình tập hợp, quản lý hồ sơ, chứng từ, hạch toán tăng, giảm TSCĐ, kết chuyển nguồn vốn và trích khấu hao TSCĐ.
- Kế toán XDCB rà soát lại hồ sơ dự án hoàn thành tăng tài sản lập bổ sung biểu tài sản cố định mới tăng (05/BC-QTDA), tài sản lưu động mới tăng (06/BC-QTDA) chi tiết tên, loại, ký hiệu, số lượng của từng máy móc thiết bị, công cụ dụng cụ hình thành qua đầu tư phục vụ việc theo dõi, quản lý, trích khấu hao cho từng TSCĐ, phân bổ chi phí đối với TSLĐ đúng quy định.
- Mở thẻ TSCĐ đầy đủ, kịp thời, đúng mẫu quy định.
- Điều chỉnh lại thời gian trích khấu hao cho phù hợp đối với nhà cửa, vật kiến trúc, nhà trạm...
- TSCĐ cần được theo dõi cho từng tài sản độc lập, đồng bộ bao gồm các hạng mục có liên quan, chi phí nâng cấp tài sản và khấu hao theo số năm còn lại của TSCĐ chính nếu không đánh giá thời gian sử dụng còn lại. Các tài sản không đủ tiêu chuẩn ghi nhận là TSCĐ cần phân loại lại thành công cụ dụng cụ và theo dõi trên tài khoản thích hợp (TK 242).
- Làm thủ tục thanh lý TSCĐ không cần dùng theo quy định.
- Thực hiện việc giao và ký nhận TSCĐ và công cụ dụng cụ cho các đơn vị quản lý sử dụng.

- Khản trương thực hiện phê duyệt quyết toán đối với các công trình đã hoàn thành.

13. Kế toán doanh thu, chi phí

- Đối với doanh thu : Đơn vị chưa có quy định bằng văn bản về việc lập và luân chuyển chứng từ doanh thu, song công tác kế toán doanh thu của đơn vị đã đảm bảo tuân thủ các qui định của Nhà nước và Tập đoàn. Đối với các đợt bán hàng có khuyến mại, đơn vị đã có văn bản hướng dẫn các đơn vị trực thuộc tổ chức thực hiện, trong đó hướng dẫn cụ thể các bước công việc, hồ sơ chứng từ, mẫu biểu và hạch toán kế toán các nghiệp vụ có liên quan.
- Kế toán doanh thu đã nắm bắt được các quy trình cơ bản và thực hiện đối chiếu, kiểm tra và hạch toán doanh thu.
- Đối với chi phí: đơn vị đang thực hiện quản lý chi phí căn cứ theo các qui định của Nhà nước, Tập đoàn và kế hoạch thu chi tài chính năm 2008.
- Chứng từ doanh thu, chi phí được tập hợp và lưu trữ tương đối đầy đủ, ghi sổ kế toán khớp đúng với chứng từ kế toán.
- Bên cạnh đó, còn một số điểm hạn chế như:
 - Đơn vị chưa tách được doanh thu Gphone, di động, internet theo từng đài viễn thông nên Viễn thông tỉnh đang hạch toán doanh thu của toàn tỉnh. Trung tâm dịch vụ khách hàng đang theo dõi doanh thu cước viễn thông trên địa bàn thị xã Cao Bằng nhưng chưa hạch toán doanh thu, chỉ hạch toán phần thu nợ của khách hàng.
 - Văn bản hướng dẫn các đơn vị trực thuộc hạch toán hàng khuyến mại sử dụng chưa đúng tài khoản chi phí bán hàng và doanh thu tiêu thụ nội bộ, vẫn tính thuế GTGT cho hàng khuyến mại.
 - Hợp đồng đại lý thu cước viễn thông với Bưu điện tỉnh Cao Bằng:
 - Chưa có phụ lục quy định về qui trình cung cấp dịch vụ, thu cước và giải quyết khiếu nại.
 - Trong phụ lục 1 qui định: « đảm bảo trong thời gian sau một quý bên B thực hiện thu đạt tối thiểu 95% số cước phát sinh trong quý ». Qui định này chưa phù hợp với hướng dẫn của Tập đoàn tại văn bản số 1502/KTTKTC ngày 18/4/2008 (phải đảm bảo bằng 95% giá trị của số hóa đơn giao)
- + Đơn vị chưa xây dựng được các qui định phục vụ cho việc quản lý chi phí như: chế độ công tác phí, chế độ chi hội nghị, qui định sử dụng máy di động, cước điện thoại, báo chí, văn phòng phẩm, tiếp tân khánh tiết, xăng dầu xe máy, máy nổ

- + Đang hạch toán lệ phí xăng dầu đang vào mã thống kê 08.08, mã thống kê đúng là 05

Kiến nghị đơn vị

- Khẩn trương hoàn tất việc phân chia doanh thu theo địa bàn để bàn giao cho các Trung tâm theo dõi, quản lý và hạch toán doanh thu đầy đủ.
- Nghiên cứu, điều chỉnh các nội dung còn thiếu, chưa phù hợp trong hợp đồng thuê thu cước viễn thông với Bưu điện tỉnh Cao Bằng.

14. Kế toán vật tư

- Kế toán lập phiếu nhập, xuất vật tư bằng tay và hạch toán trên máy theo từng loại vật tư, đảm bảo việc theo dõi chi tiết và khớp đúng giữa chứng từ, sổ kế toán chi tiết và sổ kế toán tổng hợp.
- Bên cạnh đó, còn một số điểm hạn chế như:
 - Đơn vị chưa ban hành các qui trình, nội qui về quản lý hàng tồn kho như: Qui định về việc luân chuyển chứng từ hàng tồn kho giữa các bộ phận; qui định kiểm tra chất lượng, số lượng hàng tồn kho khi nhập kho, xuất kho; qui định về trách nhiệm của thủ kho, kế toán vật tư; qui định về bảo quản, sắp xếp, đánh giá chất lượng hàng tồn kho; qui định kiểm kê kho.
 - Chưa có bộ phận dự trù hàng tồn kho để lập phương án mua hàng đáp ứng cho nhu cầu sản xuất kinh doanh, xây dựng cơ bản. Do vậy nhiều vật tư đã được mua nhưng không huy động kịp thời vào sản xuất gây ứ đọng vốn. Cụ thể: nhiều loại vật tư đã được mua sắm từ năm 2007 nhưng đến thời điểm kiểm toán vẫn còn tồn kho với tổng giá trị khoảng 13,6 tỷ.
 - Trình độ của kế toán vật tư rất yếu, không được đào tạo về kế toán. Kế toán vật tư chưa từng làm công việc kế toán, chưa có kinh nghiệm về công việc kế toán, chưa có kiến thức cơ bản về kế toán, nguyên lý kế toán (trước đây làm ở bộ phận 108). Kế toán vật tư thực hiện các công việc theo hướng dẫn của kế toán tổng hợp tuy nhiên không hiểu bản chất công việc kế toán đang làm (bản chất các bút toán, nguyên tắc kế toán hàng tồn kho, phương pháp tính giá hàng tồn kho).
 - Phiếu nhập, xuất kho không lưu kèm các chứng từ có liên quan như: hóa đơn, đề nghị xuất kho, biên bản bàn giao,...
 - Vật tư giao cho nhà thầu: Khi hạch toán chuyển kho vật tư (TK 1522) sang kho vật tư giao cho nhà thầu xây lắp (TK 1524) kế toán chưa vào mã công trình, mã nhà thầu nhận vật tư. Người đại diện cho nhà thầu đến nhận vật tư xây lắp không có giấy giới thiệu do vậy không có đủ căn cứ xác định nhà thầu đã nhận vật tư.

- Hàng gửi bán (TK 157): đơn vị hạch toán trên TK 157 hàng hóa vật tư xuất cho các đài viễn thông. Chứng từ xuất kho của TK 157 chỉ có bảng kê do các đài viễn thông gửi về không có tài liệu chứng minh hàng hóa vật tư đã xuất bán hoặc xuất sử dụng cho sản xuất.
- Việc quản lý kho của đơn vị chưa chặt chẽ, cụ thể:
 - Nhiều loại vật tư có giá trị lớn (cáp, ống nhựa,...) với tổng giá trị khoảng trên 12 tỷ đồng đang được theo dõi trên sổ kế toán tại thời điểm kiểm toán nhưng thực tế thủ kho không nhập kho các loại vật tư này và thủ kho cũng như kế toán không nắm được địa điểm cất giữ, chất lượng, số lượng thực tế các loại vật tư này.
 - Kế toán vật tư của đơn vị giải thích các loại vật tư cáp, ống nhựa hiện đang được để ở các đài viễn thông huyện, tuy nhiên không có chứng từ giao cho các đài viễn thông quản lý.
- Chưa xử lý thẻ viễn thông tồn tại các Bưu cục của Bưu điện tỉnh cũ tại thời điểm 1/1/2008 cho Viễn thông Cao Bằng theo hướng dẫn tại các văn bản 6434/KTTKTC ngày 28/11/2007 và 841/KTTKTC ngày 10/3/2008.
- Kế toán đang hạch toán vào giá trị hàng tồn kho bao gồm cả giá vốn của các loại sim, thẻ điện thoại. Theo qui định hiện hành của Tập đoàn thì giá vốn các loại sim, thẻ này do Công ty VNP hạch toán, đơn vị chỉ theo dõi ngoài bảng cân đối kế toán.
- Tại Trung tâm dịch vụ khách hàng, khi xuất vật tư, hàng hóa cho bộ phận giao dịch, Trung tâm dịch vụ khách hàng ghi Nợ TK 1388/ Có TK 152,156 và sử dụng TK 1388 để theo dõi tình hình tồn kho tại bộ phận giao dịch.
- Chưa có biên bản kiểm kê sim, thẻ hàng tháng.
- Vật tư thu hồi (cáp,..) không phản ánh, theo dõi và hạch toán trên sổ kế toán. Cụ thể không có thủ tục nhập kho đối với vật tư thu hồi, vật tư thu hồi chưa được xác định giá trị, số lượng.
- Cuối năm đơn vị đã thực hiện việc kiểm kê hàng tồn kho nhưng không thấy phân loại vật tư tồn đọng, giảm chất lượng để trích lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho.

Kiến nghị đơn vị

- Đơn vị cần xây dựng hệ thống văn bản quản lý hàng tồn kho như đã nêu trên để nâng cao chất lượng quản lý hàng tồn kho.
- Cần có bộ phận dự trù mua hàng tồn kho cho phù hợp với tình hình sản xuất kinh doanh của đơn vị, sử dụng hàng tồn kho hợp lý, tận dụng vật tư tồn trong

kho trước khi thực hiện mua mới để sử dụng tiết kiệm và hiệu quả vốn kinh doanh. Bộ phận phụ trách mua vật tư phải tập hợp chứng từ kịp thời gửi cho bộ phận kế toán để hạch toán.

- Cần phải bồi dưỡng, tập huấn cho kế toán vật tư về trình độ chuyên môn nghiệp vụ, nguyên lý kế toán.
- Phiếu nhập kho, phiếu xuất kho nên in ra từ chương trình kế toán và lưu trữ cùng với các chứng từ có liên quan (hóa đơn, hợp đồng, đề nghị mua sắm, xuất kho, biên bản bàn giao,...).
- Vật tư giao nhà thầu xây lắp phải theo dõi theo từng mã công trình và mã nhà thầu Người đại diện cho nhà thầu nhận vật tư xây lắp phải có giấy giới thiệu hợp lệ.
- Chứng từ xuất kho của các đài viễn thông (TK 157) phải có đủ tài liệu chứng minh hàng hóa vật tư đã xuất bán hoặc xuất sử dụng cho sản xuất.
- Đơn vị cần chấn chỉnh kịp thời việc quản lý kho, phải xác định ngay địa điểm, kiểm kê thực tế số lượng, xác định chất lượng các loại vật tư và giao cho các đơn vị trực thuộc tổ chức quản lý để tránh hư hỏng, thất thoát.
- Đối với số sim, thẻ viễn thông tồn tại các bưu cục tại thời điểm 31/12/2007, đơn vị cần làm việc với Bưu điện tỉnh Cao Bằng (lập biên bản làm việc) để xử lý theo hướng dẫn của Tập đoàn: xuất hóa đơn GTGT cho Bưu điện tỉnh, thanh toán hoa hồng bán thẻ, bù trừ công nợ đối với phần giá vốn hàng bán đã ghi nợ cho Bưu điện tỉnh và báo cáo về Công ty VNP: số lượng, giá trị sim, thẻ tồn kho tại thời điểm 31/12/2007 (bao gồm toàn bộ số sim, thẻ tồn tại các đơn vị thuộc Bưu điện tỉnh Cao Bằng cũ), giá vốn hàng bán đã bán trong năm 2008 (phần giá vốn do Bưu điện tỉnh Cao Bằng bán, chưa báo cáo VNP) để Công ty VNP hạch toán giá vốn hàng bán.
- Lập biên bản kiểm kê sim, thẻ hàng tháng và hạch toán theo dõi sim, thẻ viễn thông trên TK ngoài bảng theo hướng dẫn tại văn bản 1788/KTTKTC ngày 7/5/2008 của Tập đoàn và điều chỉnh giảm các bút toán đã hạch toán giá vốn bán sim, thẻ điện thoại trong năm 2008.
- Vật tư thu hồi phải được đánh giá về giá trị, số lượng và hạch toán theo dõi trên sổ kế toán.
- Khi kiểm kê cuối năm, cần phân loại vật tư theo chất lượng và mức độ phù hợp với yêu cầu sản xuất kinh doanh để có cơ sở xử lý các loại vật tư tồn đọng, kém chất lượng.

15. Kế toán công nợ phải thu, phải trả

- Kế toán công nợ đã thực hiện đúng quy trình hạch toán trên máy tính, đã theo dõi công nợ chi tiết đến từng đối tượng công nợ.

- Kế toán theo dõi tạm ứng nhìn chung nắm bắt được yêu cầu về hạch toán và theo dõi tạm ứng. Không có công nợ dây dưa tồn đọng, không có các khoản tạm ứng không đúng đối tượng, sai mục đích.
- Các nghĩa vụ về thuế đối với Ngân sách Nhà nước được đơn vị chấp hành đầy đủ, đúng thời hạn qui định.
- Hiện tại đơn vị đang áp dụng song song hai hình thức: thuê Bru điện tỉnh Cao Bằng làm làm đại lý thu nợ trên địa bàn các huyện và thuê các cá nhân đi thu cước viễn thông trên địa bàn thị xã.
- Kế toán công nợ tạm ứng, mở đầy đủ sổ chi tiết theo dõi từng cá nhân tạm ứng, không có nợ tồn đọng.
- Bên cạnh đó, còn một số điểm hạn chế như:
 - Đơn vị chưa ban hành bằng văn bản các quy định cụ thể về chứng từ, quy trình hạch toán và quản lý, theo dõi, đối chiếu xác nhận công nợ.
 - Đơn vị chưa có đầy đủ biên bản đối chiếu, xác nhận công nợ tại thời điểm 31/12/2007.
 - Liên kết công nợ chưa đúng qui định nên nhiều khoản công nợ đang có số dư cả bên Nợ và bên Có.
 - Theo báo cáo kiểm kê nợ phải thu tại thời điểm 31/12/2007 thì các khoản nợ phải thu quá hạn là 1.239 triệu đồng, cần trích lập dự phòng cho các khoản nợ xấu này là 562 triệu đồng. Tuy nhiên, trên báo cáo tài chính năm 2007 của Bru điện tỉnh Cao Bằng (cũ) mới trích lập dự phòng được 115 triệu đồng.
 - Đối với công nợ phải thu về cước viễn thông:
 - Thu nợ cước viễn thông đạt tỷ lệ thấp. Tỷ lệ thu nợ cước viễn thông bình quân toàn tỉnh trong 6 tháng đầu năm 2008 đạt 68 %.
 - Hiện đơn vị đang áp dụng chương trình thu cước của Viễn thông Thái Nguyên và thử nghiệm chương trình quản lý cước của Viễn thông Bắc Ninh, các chương trình này còn nhiều hạn chế như : chưa quản lý được cước internet nên đơn vị vẫn đang phải viết hóa đơn internet bằng tay ; chưa phân loại nợ theo tuổi nợ (nợ trong hạn, quá dưới 3 tháng, nợ quá hạn từ 3 tháng đến 12 tháng, từ 12 tháng đến 24 tháng, từ 24 tháng đến 36 tháng, trên 36 tháng) và khả năng thu hồi nợ ; chưa theo dõi được tình hình thu nợ cước viễn thông theo từng người thu thuê, chưa tính toán được thù lao thuê thu cước viễn thông; chưa kết xuất được dữ liệu ra excel để phục vụ cho các công việc khác có liên quan.

- Tại Trung tâm dịch vụ khách hàng: Khi giao nhận hóa đơn cước viễn thông, người thu thuê ký xác nhận trên sổ của nhân viên quản lý thu nợ. Trong sổ này chưa theo dõi được tình hình giao nhận hóa đơn cước internet, chưa xác định được tổng giá trị cước phải thu, đã thu, số lượng, giá trị các hóa đơn tồn, chuyển sang tháng sau thu tiếp.
- Kế toán chưa thực hiện thanh toán tạm ứng đúng quy định: lập phiếu thu toàn bộ số tiền đã tạm ứng, sau đó viết phiếu chi theo chứng từ gốc, chưa có mẫu thanh toán tạm ứng theo quy định.
- Công nợ phải trả người bán :
 - Số dư phải trả người bán của BĐT cũ trước khi chia tách chưa rõ ràng, số liệu không đáng tin cậy. Hầu hết các khoản công nợ chưa có đối chiếu công nợ đến thời điểm 31/12/2007. Kế toán Viễn thông Hà Giang hầu như không nắm được nguồn gốc các khoản phải trả nhà cung cấp chuyển từ BĐT cũ chuyển sang (kế toán tổng hợp thực hiện phần hành này).
 - Tổng hợp tài khoản công nợ của tài khoản phải trả cho người bán của BĐT cũ chưa rõ ràng : Nhiều chỉ tiêu không ghi tên nhà cung cấp mà ghi nội dung là tên công trình (ví dụ Thiết kế phí nhà gara+ hội trường , Trả tiền lắp đặt pin mặt trời,...), nhiều nhà cung cấp được mở nhiều mã công nợ (Công ty CP tư vấn và XDBD có 02 mã là 292 và 296 ; Công ty XD Trung Thành mã là 361 và Công ty CP Thiết bị Bưu điện mã là 380 và 178,...
 - Từ đầu năm đến nay, Viễn thông Cao Bằng đã thanh toán bằng tiền mặt với giá trị rất lớn (nhiều khoản thanh toán có giá trị từ 100 triệu đến 550 triệu đồng) cho các nhà thầu. Đơn vị nên thanh toán cho nhà thầu qua tài khoản tiền gửi ngân hàng của nhà thầu, không thực hiện thanh toán tiền mặt.
 - Đến thời điểm 31/12/2007, trên tài khoản phải trả người bán của BĐT cũ có nhiều khoản công nợ không có đối tượng với tổng dư Nợ là đồng, tổng dư Có là đồng.
 - Nhiều khoản dư nợ, dư có là công nợ với các đơn vị nội bộ trong BĐT cũ. Vì vậy, số dư các khoản nợ phải trả người bán trên sổ kế toán của Viễn thông Cao Bằng chưa đúng qui định của Tập đoàn và Nhà nước.

- Công nợ với phải trả người bán về XDCB chưa mở mã theo dõi theo công trình. Đơn vị chưa theo dõi các khoản công nợ phải trả về XDCB trên TK 3314. Hiện tại đơn vị đang theo dõi tất cả các khoản phải trả trên TK 331.
- Sau khi chia tách, kế toán Viễn thông Cao Bằng đã nhập số dư chi tiết phải trả người bán và phải trả khác vào chương trình kế toán tuy nhiên số liệu trên sổ kế toán chênh lệch với số tổng hợp trên biên bản chia tách (do biên bản chia tách BCVT không có số liệu này).
Cụ thể:
 - Đối với công nợ nội bộ giữa Viễn thông tỉnh và các Trung tâm:
 - Từ quý 2/2008 các Trung tâm mới bắt đầu mở sổ hạch toán kế toán, hiện chưa hoàn thành báo cáo quý 2/2008 nên chưa có biên bản xác nhận công nợ nội bộ giữa Viễn thông tỉnh và các Trung tâm.
 - Đối với các nghiệp vụ thu, chi hộ, bù trừ công nợ giữa Viễn thông tỉnh các đơn vị thành viên, đơn vị chưa lập thông báo nợ cho các đơn vị có liên quan để làm căn cứ hạch toán.
 - Đối với công nợ phải thu khác:
 - Tại văn phòng Viễn thông tỉnh đang phản ánh một số khoản phải thu tồn đọng từ nhiều năm trước chưa tập hợp đủ chứng từ, một số khoản hạch toán không đúng tính chất tài khoản: Mua QSD đất: đồng, xuất vật tư cho công trình: đồng.
 - Tại thời điểm 30/6/2008, Trung tâm dịch vụ khách hàng đang theo dõi khoản phải thu của Viễn thông Cao Bằng là đồng. Đây là khoản tiền cước viễn thông khách hàng đã thanh toán vào tài khoản của Viễn thông tỉnh.
 - Trung tâm dịch vụ khách hàng đang sử dụng TK 3388 để kết chuyển các khoản thu cước viễn thông phải nộp về Viễn thông tỉnh. Theo qui định thì đơn vị phải kết chuyển các khoản thu này về TK 33631.

Kiến nghị đơn vị

- Ban hành các văn bản qui định rõ chức năng nhiệm vụ của kế toán công nợ, qui định về trình tự luân chuyển hồ sơ chứng từ, đối chiếu xác nhận công nợ.
- Tích cực đôn đốc, thu hồi nợ cước viễn thông để tăng tỷ lệ thu nợ. Nghiên cứu bổ sung chương trình quản lý thu nợ để bổ sung các tính năng còn thiếu.

- Hướng dẫn các đơn vị trực thuộc lập sổ hoặc Biên bản xác nhận tình hình thu nợ cước viễn thông, quản lý hóa đơn với từng người thu thuê hàng tháng với đầy đủ các nội dung: tình giao (số seri, số lượng, tổng giá trị hóa đơn phải thu), tình hình thu nợ (số lượng, tổng giá trị hóa đơn đã thu, đã trả lại), tình hình tồn hóa đơn (số seri, số lượng, tổng giá trị hóa đơn còn tồn, chuyển tháng sau). Các nội dung này đều phải có chữ ký xác nhận của người thu thuê và bộ phận theo dõi công nợ cước viễn thông.
- Bổ sung mẫu chứng từ thanh toán tạm ứng (loại chứng từ bắt buộc) và hạch toán thanh toán tạm ứng đúng qui định.
- Bộ phận phụ trách công tác chia tách về kế toán, tài chính phải tách chi tiết số dư các khoản công nợ phải trả và phải trả khác cho BĐT mới và Viễn thông (phải được lãnh đạo 02 đơn vị xác nhận).
- Viễn thông Hà Giang cần thành lập tổ công tác để xác định và xử lý các khoản nợ phải trả không rõ ràng, không có đối tượng.
 - Tổ công tác xử lý nợ phải bảo gồm các nhân viên kế toán trước đây có liên quan đến công nợ phải trả người bán.
 - Tìm lại sổ kế toán và chứng từ của các khoản nợ không có đối tượng từ những năm trước đây để xác định rõ các khoản nợ đó phải trả nhà cung cấp nào.
 - Đối với các khoản nợ không rõ nguồn gốc, không có nắm rõ bản chất phải tìm lại chứng từ và sổ kế toán để xác định rõ đối tượng nợ. Sau khi xác định đúng đối tượng theo chứng từ kế toán phải làm biên bản đối chiếu công nợ với các nhà cung cấp này.
- Đối với công nợ về đầu tư xây dựng cơ bản, cần phải theo dõi trên TK 3314 và theo dõi chi tiết đến từng công trình.
- Sử dụng đúng tài khoản công nợ nội bộ giữa Trung tâm dịch vụ khách hàng và Viễn thông tỉnh.
- Thu thập đầy đủ chứng từ của các khoản công nợ tồn đọng để xử lý dứt điểm, hạch toán đúng tính chất TK (chi phí XDCB dở dang, chi phí thường xuyên...)
- Lập chứng từ báo Nợ, báo Có đầy đủ mỗi khi phát sinh các nghiệp vụ thanh toán bù trừ công nợ nội bộ giữa Viễn thông tỉnh và các đơn vị trực thuộc. Định kỳ hàng tháng hoặc hàng quý cần lập biên bản xác nhận tình hình công nợ nội bộ giữa Viễn thông tỉnh và các Trung tâm.
- Đối với các khoản thu cước viễn thông đã chuyển vào tài khoản của Viễn thông Cao Bằng, đề nghị Viễn thông Cao Bằng ra thông báo Có cho Trung tâm dịch

vụ khách hàng để hạch toán bù trừ công nợ nội bộ với Viễn thông tỉnh (Nợ TK 33631/Có TK 1388).

16. Quy trình lập báo cáo tài chính, báo cáo kế toán nội bộ

- Kế toán đã nắm bắt được sơ bộ quy trình lập tổng hợp, liên kết, đối chiếu số liệu và lập các báo tài chính, báo cáo kế toán nội bộ.
- Tuy nhiên, đến thời điểm kiểm toán, đơn vị chưa lập được báo cáo tài chính quý 1/2008 do chưa hoàn tất việc kiểm tra, kiểm soát các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong quý 1/2008.

IV. Ý KIẾN CỦA ĐƠN VỊ

- Đề nghị Tập đoàn nghiên cứu, ban hành các quy trình mẫu về trình tự lập, luân chuyển chứng từ và xử lý nghiệp vụ kế toán đối với các phần hành kế toán cơ bản.
- Viễn thông nhất trí với các ý kiến của đoàn kiểm toán. Đơn vị sẽ tổ chức triển khai thực hiện các kiến nghị của đoàn trong thời gian tới.

--0--

Biên bản kiểm toán này gồm 13 trang, được đánh số từ trang 1 đến trang 13 và được lập thành 04 bản, Viễn thông giữ 02 bản, Đoàn Kiểm toán giữ 02 bản./.

Phụ lục 6 Bảng khảo sát đánh giá thực trạng hiệu quả kiểm toán hoạt động tại VNPT

BẢNG HỎI KHẢO SÁT						
CÁC YẾU TỐ TÁC ĐỘNG ĐẾN HIỆU QUẢ CUỘC KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG DO KIỂM TOÁN NỘI BỘ THỰC HIỆN						
<p>Kính mời các anh/chị trả lời bảng hỏi “<i>đánh giá hiệu quả kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện tại VNPT</i>”. Số liệu trong bảng hỏi này được sử dụng cho luận án tiến sĩ kế toán – kiểm toán do nghiên cứu sinh Lê Thị Ngọc Phương</p> <p>Phần 1: Phần thông tin chung về người trả lời khảo sát</p> <p>1. Giới tính <input type="checkbox"/> Nam <input type="checkbox"/> Nữ</p> <p>2. Tuổi <input type="checkbox"/> >30 <input type="checkbox"/> 31-40 <input type="checkbox"/> 41-50 <input type="checkbox"/> >50</p> <p>3. Trình độ <input type="checkbox"/> Cao đẳng <input type="checkbox"/> Đại học <input type="checkbox"/> Thạc sỹ <input type="checkbox"/> Tiến sỹ</p> <p>4. Kinh nghiệm <input type="checkbox"/> < 5 năm <input type="checkbox"/> 5-10 <input type="checkbox"/> 10-20 <input type="checkbox"/> >20</p> <p>5. Vị trí công việc <input type="checkbox"/> Kế toán <input type="checkbox"/> Kiểm toán <input type="checkbox"/> Lãnh đạo bộ phận <input type="checkbox"/> Lãnh đạo đơn vị</p> <p>Phần 2: Đánh giá thực trạng các yếu tố tác động đến hiệu quả cuộc kiểm toán hoạt động do KTNB thực hiện tại VNPT</p> <p>Nội dung khảo sát gồm 5 yếu tố tổng quát và 21 yếu tố chi tiết tác động đến cuộc kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện trong đó nhóm yếu tố chi tiết từ 1-6 là các yếu tố về <i>chất lượng bộ phận kiểm toán nội bộ</i>; 7-12 là các yếu tố <i>sự hoàn thiện của nhóm kiểm toán hoạt động</i>; 13-15 là các yếu tố về <i>sự độc lập của bộ phận kiểm toán nội bộ</i>; 16-18 là các yếu tố về <i>sự hỗ trợ của lãnh đạo Tập đoàn</i>; 19-21 là <i>chính sách của Nhà nước</i> và 3 yếu tố về hiệu quả cuộc kiểm toán hoạt động.</p> <p>Xin anh/chị hãy cho biết đánh giá của mình về thực trạng các yếu tố tác động đến hiệu quả cuộc kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện tại đơn vị mình.</p> <p>Để trả lời, các anh/chị chỉ cần khoanh tròn vào số phù hợp từ 1 đến 5 – đại diện cho thực trạng các yếu tố tác động đến hiệu quả kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện tại VNPT.</p> <p>(1: <i>Rất không đồng ý</i>; 2: <i>Không đồng ý</i>; 3: <i>Bình thường</i>; 4: <i>Đồng ý</i>; 5: <i>Rất đồng ý</i>)</p>						
I. Nhóm các yếu tố về chất lượng bộ phận kKTNB tại VNPT						
		1	2	3	4	5
1	Xây dựng quy trình kiểm toán hoạt động rõ ràng	1	2	3	4	5
2	Xây dựng tiêu chí kiểm toán hoạt động phù hợp với từng cuộc kiểm toán	1	2	3	4	5
3	Đạt được các mục tiêu đề ra của cuộc kiểm toán	1	2	3	4	5
4	Đánh giá kết quả kiểm toán hoạt động chính xác	1	2	3	4	5

5	Đưa ra các kiến nghị có thể thực hiện được	1	2	3	4	5
6	Đưa ra báo cáo kiểm toán hoạt động kịp thời	1	2	3	4	5
II. Nhóm các yếu tố về sự hoàn thiện của KTVNB tại VNPT		1	2	3	4	5
7	Nhóm kiểm toán có kiến thức chuyên môn về kiểm toán hoạt động	1	2	3	4	5
8	Nhóm kiểm toán có kiến thức phù hợp với hoạt động được kiểm toán	1	2	3	4	5
9	Nhóm kiểm toán có đủ các kỹ năng để thực hiện kiểm toán hoạt động	1	2	3	4	5
10	Nhóm kiểm toán có kinh nghiệm thực hiện các cuộc kiểm toán hoạt động	1	2	3	4	5
11	Nhóm kiểm toán có mối liên hệ với đơn vị/bộ phận được kiểm toán	1	2	3	4	5
12	Nhóm kiểm toán được tham gia đào tạo liên tục	1	2	3	4	5
III. Nhóm các yếu tố về sự độc lập của bộ phận KTVNB tại VNPT		1	2	3	4	5
13	Báo cáo kiểm toán hoạt động được tới các lãnh đạo cấp cao trong VNPT	1	2	3	4	5
14	KTVNB không bị hạn chế trong khâu lập kế hoạch, thu thập dữ liệu và viết báo cáo.	1	2	3	4	5
15	KTVNB được tham gia vào quá trình xây dựng các quy trình của Tập đoàn	1	2	3	4	5
IV. Nhóm các yếu tố về đặc điểm tổ chức của bộ phận KTVNB		1	2	3	4	5
16	Mô hình tổ chức bộ phận kiểm toán nội bộ phù hợp	1	2	3	4	5
17	Quy mô của bộ phận kiểm toán nội bộ	1	2	3	4	5
18	Quy trình hoạt động của bộ phận kiểm toán nội bộ	1	2	3	4	5
V. Nhóm các yếu tố về sự hỗ trợ của lãnh đạo VNPT		1	2	3	4	5
19	Lãnh đạo Tập đoàn phân bổ đủ nguồn lực để thực hiện kiểm toán hoạt động	1	2	3	4	5
20	Lãnh đạo Tập đoàn có sự hỗ trợ để thúc đẩy việc thực hiện các kết quả và kiến nghị của nhóm kiểm toán hoạt động.	1	2	3	4	5
21	Lãnh đạo Tập đoàn nhận thức đầy đủ về sự cần thiết của kiểm toán hoạt động.	1	2	3	4	5
VI. Nhóm các yếu tố về sự hỗ trợ của Nhà nước		1	2	3	4	5
22	Đưa ra các quy định yêu cầu các tập đoàn kinh tế Nhà nước phải thực hiện kiểm toán hoạt động.	1	2	3	4	5
23	Xây dựng các tiêu chí đánh giá hiệu quả hoạt động cho các lĩnh vực, ngành	1	2	3	4	5
24	Tổ chức các cuộc hội thảo về các chủ đề kiểm toán hoạt động	1	2	3	4	5

Phần 3: Đánh giá thực trạng hiệu quả cuộc kiểm toán hoạt động do KTNB thực hiện tại VNPT

Với những đánh giá về thực trạng các yếu tố tác động đến hiệu quả cuộc kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện ở phần 2, anh/chị hãy cho biết hiệu quả (tác động) của cuộc kiểm toán đến hoạt động của đơn vị mình và toàn Tập đoàn

(1: Kém; 2: Trung bình; 3: Khá; 4: Tốt; 5: Rất tốt).

1	Tăng giá trị cho đơn vị/bộ phận được kiểm toán hoạt động	1	2	3	4	5
2	Cải thiện hoạt động của đơn vị/bộ phận được kiểm toán hoạt động	1	2	3	4	5
3	Cải thiện hoạt động của toàn Tập đoàn	1	2	3	4	5

Xin chân thành cảm ơn!

Phụ lục 7 Kết quả khảo sát thực trạng hiệu quả KTHĐ và các yếu tố tác động đến hiệu quả kiểm toán hoạt động tại VNPT.

7.1. Kết quả thống kê mô tả đặc điểm đối tượng trả lời khảo sát

		Tần suất	Tỷ lệ (%)
Giới tính	❖ Nam	68	37
	❖ Nữ	117	63
Tuổi	❖ <30	27	16
	❖ 31-40	54	29
	❖ 41-50	62	34
	❖ >50	40	21
Trình độ	❖ Cao đẳng	0	
	❖ Đại học	118	63
	❖ Thạc sỹ	64	35
	❖ Tiến sỹ	4	2
Kinh nghiệm làm việc	❖ <5	21	11
	❖ 5-10	58	31
	❖ 11-20	64	35
	❖ >20	42	23
Bộ phận	❖ Kiểm toán nội bộ	12	7
	❖ Kế toán	87	47
	❖ Lãnh đạo đơn vị	28	15
	❖ Lãnh đạo bộ phận	58	31

7.2. Kết quả thống kê mô tả kết quả trả lời khảo sát

Statistics

		CL	HT	DL	LD	CT	HQ	NN
N	Valid	184	184	184	184	184	184	184
	Missing	0	0	0	0	0	0	0
Mean		2.6674	2.3225	2.5344	2.6721	2.5598	2.2826	2.4855
Std. Deviation		.77292	.65625	.66120	.76225	.75711	.45284	.65084

7.3. Kết quả kiểm định mô hình hồi quy

1. CRONBACH ALPHA

1.1 BIẾN CL

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.833	6

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
CL1	13.46	12.272	.654	.797
CL2	13.50	12.743	.606	.807
CL3	13.47	12.414	.665	.794
CL4	13.34	14.935	.476	.831
CL5	13.39	12.655	.617	.804
CL6	13.39	12.380	.629	.802

1.2 BIẾN HT

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.852	6

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
HT1	11.53	11.234	.649	.825
HT2	11.61	11.036	.631	.829
HT3	11.65	10.722	.676	.820
HT4	11.61	11.168	.616	.831
HT5	11.67	11.130	.625	.830
HT6	11.61	11.223	.624	.830

1.3 BIẾN DL

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.748	3

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
DL1	5.05	1.942	.594	.640
DL2	5.09	1.909	.565	.677
DL3	5.06	2.057	.566	.674

1.4 BIẾN NN

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.540	3

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
NN1	4.95	2.167	.322	.484
NN2	4.92	2.103	.366	.417
NN3	5.04	1.982	.367	.413

>> Loại nhân tố NN do hệ số Cronbach Alpha nhỏ hơn 0.6.

1.5 BIẾN LD

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.752	3

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
LD1	5.39	2.675	.613	.634
LD2	5.32	2.501	.554	.704
LD3	5.33	2.660	.578	.671

1.6 BIẾN CT

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.798	3

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
CT1	5.14	2.501	.628	.741
CT2	5.03	2.633	.629	.740
CT3	5.19	2.439	.672	.693

1.7 BIẾN HQ

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.781	3

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
HQ1	4.57	.892	.606	.718
HQ2	4.57	1.000	.582	.743
HQ3	4.56	.838	.673	.641

2. EFA

4.1. BIẾN ĐỘC LẬP

KMO and Bartlett's Test

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		.753
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	1408.423
	df	210
	Sig.	.000

Total Variance Explained

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	3.553	16.917	16.917	3.553	16.917	16.917	3.477	16.559	16.559
2	3.369	16.044	32.961	3.369	16.044	32.961	3.271	15.579	32.138
3	2.487	11.843	44.804	2.487	11.843	44.804	2.412	11.483	43.621
4	2.056	9.790	54.595	2.056	9.790	54.595	2.206	10.507	54.128
5	1.960	9.334	63.928	1.960	9.334	63.928	2.058	9.801	63.928
6	.752	3.580	67.508						
7	.690	3.284	70.792						
8	.681	3.241	74.033						
9	.619	2.946	76.980						
10	.555	2.645	79.624						
11	.507	2.416	82.040						
12	.504	2.401	84.441						
13	.463	2.204	86.646						
14	.426	2.027	88.673						
15	.410	1.954	90.626						
16	.394	1.876	92.502						
17	.370	1.762	94.264						
18	.364	1.733	95.997						
19	.353	1.680	97.677						
20	.291	1.388	99.065						
21	.196	.935	100.000						

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Rotated Component Matrix^a

	Component				
	1	2	3	4	5
HT3	.790				
HT1	.768				
HT5	.750				
HT4	.745				
HT6	.744				
HT2	.743				
CL1		.799			
CL3		.773			
CL6		.768			
CL5		.759			
CL2		.732			
LD1			.820		
LD3			.808		
LD2			.772		
CL4		.535	.661		
CT3				.862	
CT1				.832	
CT2				.814	
DL1					.824
DL3					.806
DL2					.804

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization.

a. Rotation converged in 5 iterations.

>> Loại biến CL4 do biến này tải lên ở cả 2 nhân tố. Chạy lại lần 2:

KMO and Bartlett's Test

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		.765
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	1242.512
	df	190
	Sig.	.000

>> KMO = 0.765 nên phân tích nhân tố là phù hợp

>>Sig. (Bartlett's Test) = 0.000 (sig. < 0.05) chứng tỏ các biến quan sát có tương quan với nhau trong tổng thể.

Total Variance Explained

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared			Rotation Sums of Squared		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Loadings			Loadings		
				Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	3.550	17.750	17.750	3.550	17.750	17.750	3.476	17.382	17.382
2	3.099	15.495	33.244	3.099	15.495	33.244	3.011	15.055	32.436
3	2.217	11.084	44.328	2.217	11.084	44.328	2.203	11.016	43.452
4	2.056	10.278	54.606	2.056	10.278	54.606	2.057	10.287	53.739
5	1.874	9.372	63.978	1.874	9.372	63.978	2.048	10.238	63.978
6	.736	3.682	67.660						
7	.689	3.447	71.107						
8	.658	3.292	74.399						
9	.619	3.094	77.492						
10	.548	2.741	80.233						
11	.507	2.535	82.768						
12	.482	2.412	85.181						
13	.462	2.312	87.492						
14	.413	2.067	89.559						
15	.399	1.993	91.553						
16	.386	1.928	93.481						
17	.369	1.844	95.325						
18	.356	1.779	97.105						
19	.298	1.489	98.593						
20	.281	1.407	100.000						

Extraction Method: Principal Component Analysis.

>>Eigenvalues = 1.874 > 1 đại diện cho phần biến thiên được giải thích bởi mỗi nhân tố, thì nhân tố rút ra có ý nghĩa tóm tắt thông tin tốt nhất.

>>Tổng phương sai trích: Rotation Sums of Squared Loadings (Cumulative %) = 63.978% > 50 %. Điều này chứng tỏ 63.978% biến thiên của dữ liệu được giải thích bởi 6 nhân tố.

Rotated Component Matrix^a

	Component				
	1	2	3	4	5
HT3	.790				
HT1	.768				
HT5	.750				
HT4	.746				
HT2	.744				
HT6	.743				
CL1		.811			
CL6		.781			
CL5		.763			
CL3		.761			
CL2		.735			
CT3			.863		
CT1			.830		
CT2			.815		
DL1				.825	
DL3				.805	
DL2				.804	
LD1					.839
LD3					.816
LD2					.790

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization.

i. Rotation converged in 5 iterations.

4.2. BIẾN PHỤ THUỘC

KMO and Bartlett's Test

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		.689
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	155.535
	df	3
	Sig.	.000

Total Variance Explained

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	2.088	69.592	69.592	2.088	69.592	69.592
2	.527	17.575	87.167			
3	.385	12.833	100.000			

Extraction Method: Principal Component Analysis.

3. TƯƠNG QUAN, HỒI QUY

Correlations

		HQ	CL	HT	DL	LD	CT
HQ	Pearson Correlation	1	.507**	.380**	.312**	.214**	.156*
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.004	.035
	N	184	184	184	184	184	184
CL	Pearson Correlation	.507**	1	-.005	-.030	-.035	-.107
	Sig. (2-tailed)	.000		.946	.691	.635	.148
	N	184	184	184	184	184	184
HT	Pearson Correlation	.380**	-.005	1	-.015	.005	.102
	Sig. (2-tailed)	.000	.946		.845	.947	.168
	N	184	184	184	184	184	184
DL	Pearson Correlation	.312**	-.030	-.015	1	-.020	.013
	Sig. (2-tailed)	.000	.691	.845		.785	.863

	N	184	184	184	184	184	184
LD	Pearson Correlation	.214**	-.035	.005	-.020	1	.114
	Sig. (2-tailed)	.004	.635	.947	.785		.125
	N	184	184	184	184	184	184
CT	Pearson Correlation	.156*	-.107	.102	.013	.114	1
	Sig. (2-tailed)	.035	.148	.168	.863	.125	
	N	184	184	184	184	184	184

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

>> Tương quan không loại nhân tố nào vì sig giữa từng biến độc lập với biến phụ thuộc đều nhỏ hơn 0.05.

Model Summary^b

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.769a	.592	.580	.29343	2.139

a. Predictors: (Constant), CT, DL, HT, CL, LD

b. Dependent Variable: HQ

>> R bình phương hiệu chỉnh là 0.580 = 58,0%. Như vậy các biến độc lập đưa vào chạy hồi quy ảnh hưởng tới 58,0% sự thay đổi của biến phụ thuộc.

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	22.200	5	4.440	51.566	.000 ^b
	Residual	15.326	178	.086		
	Total	37.527	183			

a. Dependent Variable: HQ

b. Predictors: (Constant), CT, DL, HT, CL, LD

>> Sig kiểm định F = 0.00 < 0.05, như vậy mô hình hồi quy có ý nghĩa suy rộng ra tổng thể.

Model		Coefficients ^a						
		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1	(Constant)	-.320	.174		-1.842	.067		
	CL	.318	.028	.543	11.255	.000	.987	1.013
	HT	.257	.033	.372	7.718	.000	.989	1.011
	DL	.230	.033	.336	7.010	.000	.998	1.002
	LD	.131	.029	.221	4.583	.000	.986	1.014
	CT	.088	.029	.147	3.009	.003	.966	1.035

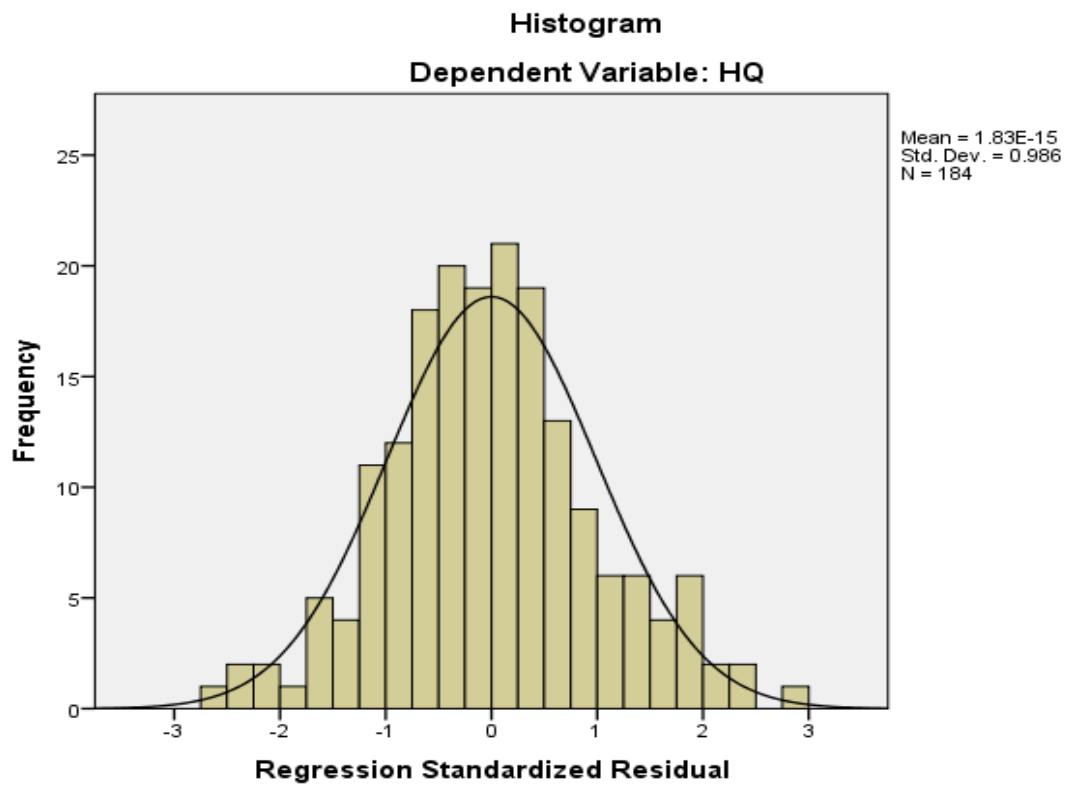
a. Dependent Variable: HQ

>> Hồi quy không có nhân tố nào bị loại bỏ do sig kiểm định t của từng biến độc lập đều nhỏ hơn 0.05.

>> Hệ số VIF các biến độc lập đều nhỏ hơn 10, như vậy không có đa cộng tuyến xảy ra.

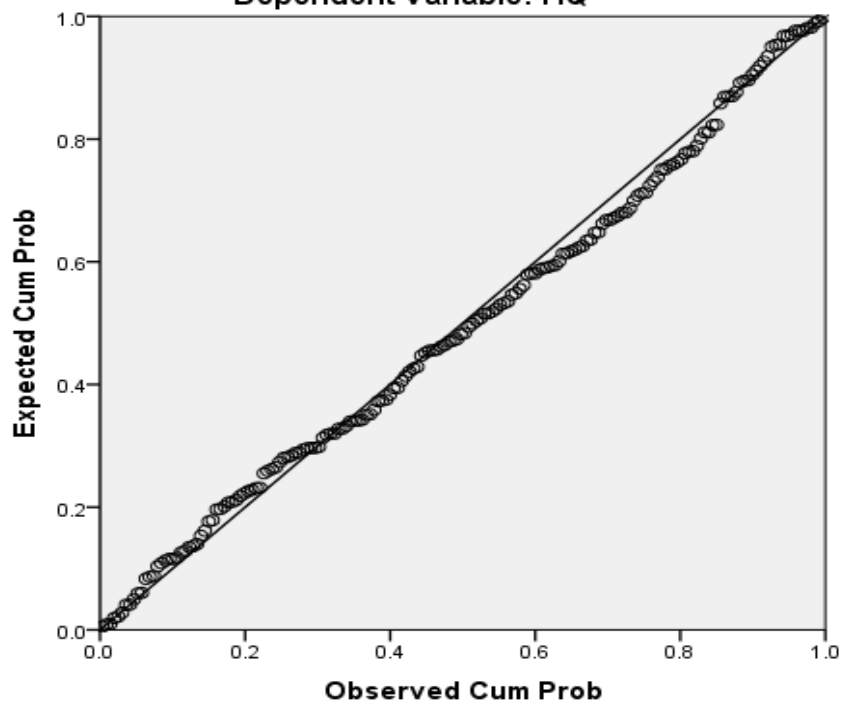
** Lưu ý: Constant (hằng số) trong phương trình hồi quy đại diện cho hệ số góc, nó không đi với biến nên không ảnh hưởng tới phương trình. Đặc biệt các mô hình sử dụng thang đo Likert hằng số này không có ý nghĩa nhận xét, vậy nên sig của Constant dù lớn hay nhỏ hơn 0.05, hằng số âm hay dương đều không quan trọng.

BIỂU ĐỒ HISTOGRAM

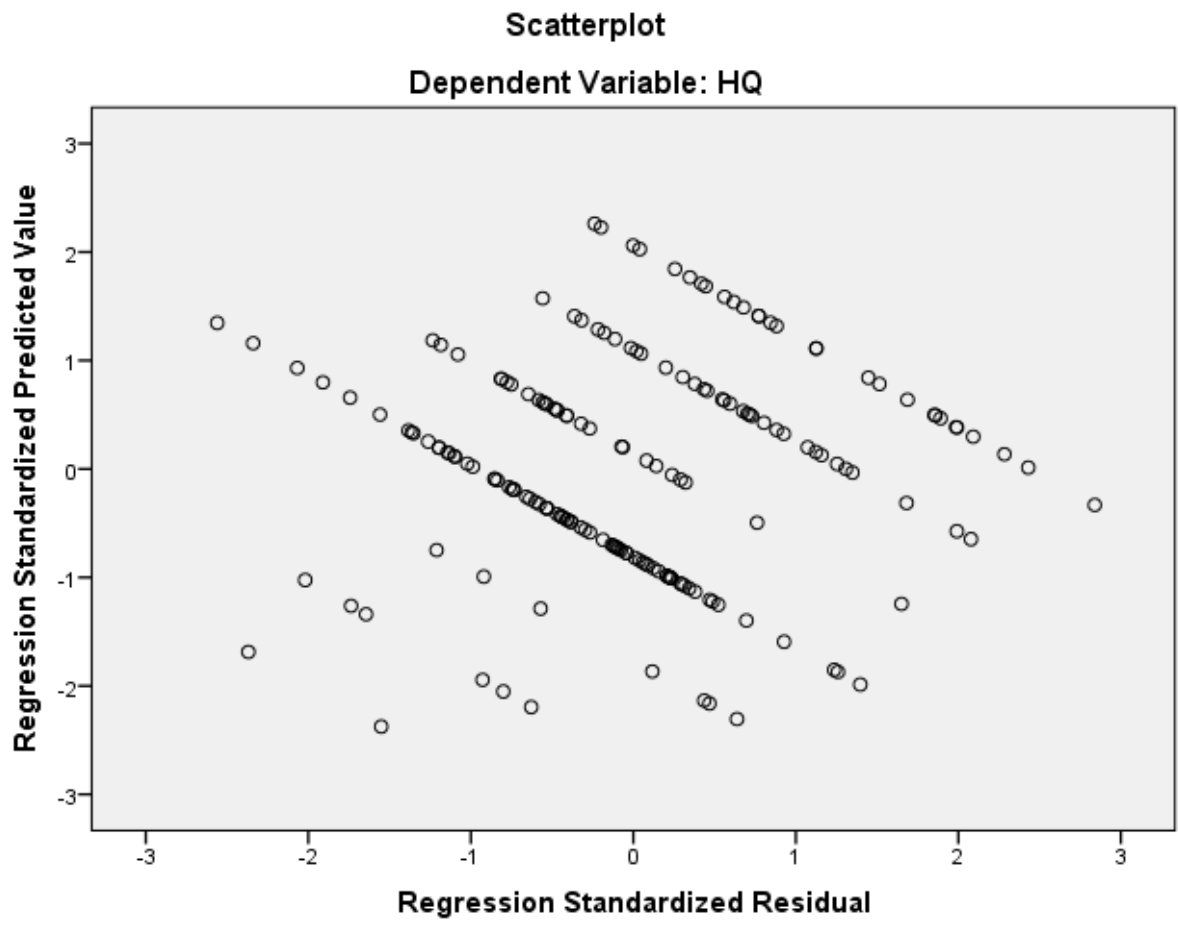


BIỂU ĐỒ NORMAL P-P PLOT

Normal P-P Plot of Regression Standardized Residual
Dependent Variable: HQ



BIỂU ĐỒ SCATTER



Phụ lục 8 Các chủ đề kiểm toán hoạt động tiềm năng tại VNPT

STT	Chủ đề kiểm toán hoạt động tiềm năng
1	<ul style="list-style-type: none">• Kiểm toán hoạt động kinh doanh dịch vụ tại các viễn thông tỉnh/thành phố và các đơn vị trực thuộc.• Bưu chính• Dịch vụ điện thoại cố định: Điện thoại CD truyền thống; Điện thoại Gphone; Dịch vụ cố định khác• Dịch vụ di động: Vinaphone trả sau, Vinaphone trả trước• Dịch vụ Internet: MegaVNN; FiberVNN; MyTV• Dịch vụ giá trị gia tăng• Dịch vụ thuê kênh• Dịch vụ kết nối• Thanh toán quốc tế• Vinasat• Khác
2	<ul style="list-style-type: none">• Kiểm toán hoạt động kinh doanh thương mại tại công ty thiết bị bưu điện• Hoạt động sản xuất và cung cấp thiết bị mạng• Hoạt động sản xuất và cung cấp thiết bị cho người dung cuối cùng
3	<ul style="list-style-type: none">• Hoạt động quản lý dự án tại các VNPT tỉnh/ thành phố và các đơn vị trực thuộc• Quản lý dự án công trình thông tin• Quản lý dự án công trình kiến trúc• Quản lý dự án đầu tư khác
4	<ul style="list-style-type: none">• Kiểm toán hoạt động đầu tư xây dựng cơ bản tại Tập đoàn và VNPT tỉnh/thành phố và các đơn vị trực thuộc
5	<ul style="list-style-type: none">• Kiểm toán hoạt động tài chính tại Tập đoàn và các VNPT tỉnh/TP và các đơn vị trực thuộc
6	<ul style="list-style-type: none">• Kiểm toán hoạt động đầu tư ra ngoài doanh nghiệp tại Tập đoàn và các VNPT tỉnh/thành phố và các đơn vị trực thuộc
7	<ul style="list-style-type: none">• Kiểm toán hoạt động quản lý và sử dụng nhân lực tại VNPT tỉnh/TP và các đơn vị trực thuộc
8	<ul style="list-style-type: none">• Kiểm toán hoạt động Marketing tại VNPT tỉnh/thành phố và các đơn vị trực thuộc
9	<ul style="list-style-type: none">• Kiểm toán hoạt động quản lý rủi ro tại VNPT tỉnh/thành phố và các đơn vị trực thuộc
10	<ul style="list-style-type: none">• Kiểm toán công tác tổ chức bộ máy kế toán các viễn thông tỉnh/TP và các đơn vị trực thuộc• Sự phù hợp về lao động• Sự phù hợp trong phân công công việc
11	<ul style="list-style-type: none">• Kiểm toán hiệu quả các quy trình quản lý tài chính nội bộ tại VNPT tỉnh/TP và các đơn vị trực thuộc

	<ul style="list-style-type: none"> • Kiểm toán việc thực hiện các quy định tài chính nội bộ của Tập đoàn • Kiểm toán việc thực hiện các quy định tài chính nội bộ của VNPT tỉnh/thành phố
12	<ul style="list-style-type: none"> • Kiểm toán việc vận hành các quy trình nghiệp vụ kế toán tại VNPT tỉnh/thành phố và các đơn vị trực thuộc • Kiểm toán qui trình quản lý thu chi, tiền mặt, tiền gửi ngân hàng: • Kiểm toán qui trình kế toán xây dựng cơ bản • Qui trình kế toán tài sản cố định, nguồn vốn • Qui trình kế toán doanh thu, chi phí • Qui trình kế toán vật tư • Qui trình kế toán công nợ phải thu, phải trả • Qui trình lập, gửi, lưu trữ báo cáo tài chính, kế toán
13	<ul style="list-style-type: none"> • Kiểm toán mô hình tổ chức bộ máy quản lý các VNPT tỉnh/thành phố và các đơn vị trực thuộc. • Tuân thủ mô hình mới của Tập đoàn • Phù hợp với đặc điểm của VNPT tỉnh/thành phố
14	<ul style="list-style-type: none"> • Kiểm toán hoạt động chăm sóc sức khỏe tại các bệnh viện bưu điện và trung tâm phục hồi chức năng
15	<ul style="list-style-type: none"> • Kiểm toán hoạt động đào tạo tại các trường trung cấp công nghệ thông tin và trường công nhân bưu điện.

Phụ lục 9 Một số chỉ tiêu đánh giá

STT	Mục tiêu chiến lược KPOs	Trọng số (KPOs)	KPIs	Trọng số (KPIs)	Đơn vị tính	Trọng số chung	Chỉ tiêu giao (*)
VIỄN CẢNH TÀI CHÍNH (5F)						35%	35%
1	Hiệu quả sử dụng vốn, tài sản, nguồn lực	69%	F1. Chênh lệch thu chi quý 3/2014	42%	Triệu đồng	10%	140.667
2			F2. Chênh lệch thu chi/Vốn chủ sở hữu và các khoản phải trả TĐ	16%	%	4%	0.84%
3			F3. RoFA+	42%	%	10%	1.25%
4	Tăng trưởng doanh thu khách hàng	31%	F4. Tăng trưởng doanh thu khách hàng	55%	%	6%	9.01%
5			F5. Tăng trưởng doanh thu từ dịch vụ Data, GTGT và CNTT	45%	%	5%	60.70%
VIỄN CẢNH QUAN HỆ KHÁCH HÀNG (4C)						30%	30%
6	Đồng hành cùng khách hàng	27%	C1. Tăng trưởng số lượng thuê bao phát sinh cước		%		
			C1.1. Di động trả trước	50%	%	4%	7.20%
			C1.2. Di động trả sau	50%	%	4%	5.70%
7	Chất lượng vượt trội	73%	C2. Độ hài lòng khách hàng trong phát triển dịch vụ (lắp đặt, hòa mạng); chăm sóc khách hàng; công tác sửa chữa	32%	%	7%	90%
8			C3. Độ an toàn, ổn định hệ thống	32%	%	7%	90%
9			C4. Tuân thủ các chỉ tiêu quản lý chất lượng dịch vụ	36%	%	8%	80%
VIỄN CẢNH HOẠT ĐỘNG NỘI BỘ (5I)						25%	25%
10	Quản lý hoạt động nhằm gia tăng hiệu quả	84%	I1. Hệ số nợ	29%	Số tháng nợ	6%	0.157
11			I2. Tỷ lệ tối ưu hóa chi phí đầu vào	24%	%	5%	102.60%
12			I3. Tỷ lệ lao động quản lý và chuyên môn nghiệp vụ thực tế sử dụng bình quân/Lao động thực tế sử dụng bình quân	24%	%	5%	10%
13			I4. Mức độ đáp ứng yêu cầu về tiến độ hoàn thành đối với các dự án đầu tư trọng điểm	24%	%	5%	70%
14	Quản lý đổi mới, giảm thiểu rủi ro nhằm tăng năng lực cạnh tranh	16%	I5. Giảm tỷ lệ thuê bao rời mạng		%		
			I5.1. Di động trả trước	50%	%	2%	90%
			I5.2. Di động trả sau	50%	%	2%	90%
VIỄN CẢNH HỌC HỎI & PHÁT TRIỂN (4L)						10%	10%
15	Nâng cao nguồn lực con người	40%	L1. Tỷ lệ Lãnh đạo và nhân viên được đào tạo (kế hoạch, E-learning, đào tạo nội bộ hàng năm)	50%	%	2%	30%
16			L2. Số sáng kiến/người	50%	%	2%	3%
17	Nâng cao nguồn lực tổ chức	60%	L3. Mức độ hiểu biết về văn hóa VNPT	50%	%	3%	70%
18			L4. Mức độ triển khai công cụ quản trị BSC	50%	%	3%	70%

Phụ lục 10 Đề xuất báo cáo KTHĐ do KTNB thực hiện tại VNPT

BÁO CÁO KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG

TÓM TẮT CHUNG

Mục tiêu và phạm vi kiểm toán hoạt động

Mục tiêu kiểm toán hoạt động Rà soát mô hình tổ chức bộ máy kế toán, đánh giá năng lực, trình độ của đội ngũ kế toán.

Rà soát đánh giá tính phù hợp, hiệu quả của hệ thống các qui định, qui chế nội bộ có liên quan đến công tác tài chính, kế toán của đơn vị.

Rà soát, đánh giá việc vận hành một số quy trình kế toán chủ yếu.

Phạm vi kiểm toán hoạt động Đoàn đã thực hiện kiểm toán hoạt động tại Văn phòng Viễn thông Cao Bằng, Trung tâm Viễn thông 1 và Trung tâm Dịch vụ khách hàng.

Công việc kiểm toán hoạt động không bao gồm việc đánh giá tính tuân thủ chế độ tài chính, kế toán của toàn bộ các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong năm 2008 hoặc việc đánh giá tính trung thực, hợp lý của báo cáo tài chính 6 tháng đầu năm 2008 của đơn vị.

Tóm tắt các kết quả kiểm toán hoạt động

Phản hồi chung của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán

Thông tin cơ bản

NỘI DUNG CHI TIẾT

Phần 1:

Kiểm toán hoạt động tổ chức mô hình tổ chức bộ máy kế toán

Giới thiệu chung Mục tiêu của kiểm toán hoạt động tổ chức bộ máy kế toán nhằm để trả lời câu hỏi

“ Liệu bộ máy kế toán của Viễn thông Tỉnh có được tổ chức phù hợp”

Để kiểm toán liệu bộ máy kế toán Viễn thông Tỉnh có được tổ chức phù hợp, đoàn kiểm toán thực hiện soát xét một số nội dung như sau:

Số lượng lao động, trình độ chuyên môn, năng lực bộ máy kế toán, khả năng đáp ứng yêu cầu công việc...

Tìm hiểu, đánh giá mức độ phù hợp trong phân công công việc của bộ máy kế toán

Phần 1:

Kiểm toán hoạt động tổ chức mô hình bộ máy kế toán

Tại Viễn thông Tỉnh	
Kết quả	<p>Trình độ chuyên môn nghiệp vụ: đại học 6, sơ cấp 3</p> <p>Phòng kế toán chưa có văn bản phân công nhiệm vụ đến từng cán bộ, nhân viên trong phòng. Việc phân công công việc hiện tại phù hợp với yêu cầu của công việc và năng lực chuyên môn của từng người.</p>
Tại các đơn vị trực thuộc Viễn thông Tỉnh	
Kết quả	<p>Viễn thông Cao Bằng đã thành lập Trung tâm Viễn thông 1 và Trung tâm Dịch vụ khách hàng. Hai Trung tâm này hoạt động trên địa bàn thị xã Cao bằng. Mỗi trung tâm đã bố trí được 1 kế toán phụ trách. Các huyện còn lại chưa thành lập Trung tâm Viễn thông.</p> <p>Trong 6 tháng đầu năm, các nghiệp vụ kinh tế phát sinh tại các Trung tâm đều được hạch toán tập trung tại Viễn thông tỉnh. Từ 1/7/2008, các Trung tâm bắt đầu hạch toán các nghiệp vụ phát sinh tại đơn vị mình.</p>
Kiến nghị 1.1	Ban hành văn bản phân công nhiệm vụ đến từng cán bộ, nhân viên trong phòng.
Kiến nghị 1.2	Tăng cường công tác đào tạo bồi dưỡng, hướng dẫn đội ngũ kế toán viên tự nghiên cứu, học hỏi để nhanh chóng làm chủ các công việc được phân công.
Phản hồi của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán	
Phần 2:	
Kiểm toán hệ thống các quy định quản lý tài chính nội bộ	
Giới thiệu	<p>Mục tiêu của kiểm toán hệ thống các quy định quản lý tài chính nội bộ nhằm trả lời câu hỏi:</p> <p>“ Liệu các quy định về quản lý tài chính nội bộ của Tập đoàn và của đơn vị có được thực hiện”</p> <p>Để trả lời câu hỏi trên đoàn kiểm toán thực hiện soát xét các nội dung:</p> <p>Tìm hiểu, đánh giá việc thực hiện các quy định quản lý tài chính nội bộ của Tập đoàn tại đơn vị</p> <p>Tìm hiểu, đánh giá các quy định quản lý tài chính nội bộ do đơn vị xây dựng : (quy chế tài chính, tiền lương, đầu tư xây dựng, quản lý tiền vốn, phân phối, sử dụng các quỹ, doanh thu, định mức mua sắm, chi tiêu,...)</p>
Kết quả 2.1	<p>Những kết quả đạt được</p> <p>Hiện tại đơn vị đã ban hành các qui định tài chính kế toán như: qui chế tài chính, qui chế phân phối thu nhập, định mức xăng dầu, hao mòn xe máy, phụ cấp đi đường cho công nhân bảo dưỡng, sửa chữa cáp, định mức xăng dầu cho các tổ máy phát điện. Các</p>

văn bản này đã bám sát quy định của Nhà nước, quy định của Tập đoàn và tình hình thực tế của đơn vị nên các quy định tương đối rõ ràng, chặt chẽ và phù hợp. Trong quá trình kiểm toán, đoàn kiểm toán đã góp ý cụ thể cho một số văn bản để các qui định được rõ ràng, chặt chẽ hơn.

Đối với các đơn vị trực thuộc, kế toán Viễn thông tỉnh đã ban hành được một số văn bản hướng dẫn các Trung tâm thực hiện các chương trình khuyến mại của đơn vị.

Đối với các nội dung chưa có văn bản quy định nội bộ, đơn vị áp dụng theo quy định của Tập đoàn

Kết quả 2.2

Bên cạnh kết quả đạt được, còn một số điểm cần hoàn thiện như sau:

Đơn vị chưa có các quy định riêng bằng văn bản để phục vụ cho quản lý tài chính, kế toán chi tiết, kế toán quản trị như:

Qui định tài chính còn thiếu: chế độ công tác phí, chế độ chi hội nghị, qui định sử dụng máy di động, cước điện thoại, báo chí, văn phòng phẩm, tiếp tân khánh tiết, định mức xăng dầu cho ô tô, ...

Qui định kế toán còn thiếu: qui trình tập hợp, phân loại lưu trữ chứng từ, qui trình hạch toán, theo dõi các phần hành kế toán cơ bản như : thu chi tiền, nhập xuất kho, hoạt động đầu tư xây dựng, tài sản cố định, công nợ, doanh thu, chi phí,...

Qui chế tài chính còn căn cứ theo một số văn bản cũ như: trích lập dự phòng căn cứ theo văn bản 623/KTTKTC ngày 6/2/2002 (Tập đoàn đã ban hành văn bản thay thế số 2274/KTTKTC ngày 26/4/2006) ; Phân cấp xử lý nợ căn cứ theo qui chế tài chính cũ (Tập đoàn đã có Quyết định sửa đổi số 498/QĐ-KTTKTC-HĐQT ngày 16/11/2007)

Kiến nghị 2.1

Viễn thông tỉnh cần tiếp tục xây dựng và hoàn thiện các quy định quản lý tài chính kế toán nội bộ, tiếp tục xây dựng các hướng dẫn cụ thể để thực hiện các quy định tài chính nội bộ giúp cho tối đa hóa hiệu quả quản lý tài chính nội bộ và giảm thiểu hóa các sai sót do không có hướng dẫn rõ ràng

Kiến nghị 2.2

Đơn vị nên nghiên cứu, bổ sung thêm các quy định nội bộ còn thiếu như đã nêu trên để công tác quản lý tài chính, kế toán chi tiết, kế toán quản trị của đơn vị được

Phần 3:

Kiểm toán hoạt động vận hành các quy trình nghiệp vụ kế toán

Tóm tắt các kết quả kiểm toán hoạt động

Phản hồi chung của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán

Thông tin cơ bản
