

Thiết kế đo lường mục tiêu kiểm soát của hệ thống kiểm soát nội bộ tại các Đài Phát thanh - Truyền hình cấp tỉnh tại Việt Nam

 Ths Nguyễn Hữu Tấn*
PGS.TS Trần Đình Khôi Nguyên**

Nhận: 05/11/2020

Biên tập: 15/11/2020

Duyệt đăng: 21/11/2020

Bài viết nhằm thiết kế bộ đo lường mục tiêu kiểm soát của hệ thống kiểm soát nội bộ tại các Đài Phát thanh – Truyền hình (PT – TH) cấp tỉnh ở Việt Nam. Phương pháp nghiên cứu định tính được áp dụng để thiết kế sơ bộ các chỉ mục đo lường mục tiêu kiểm soát. Thông qua khảo sát 340 chuyên gia tại 63 Đài PT – TH cấp tỉnh, phương pháp phân tích nhân tố được áp dụng để xác định các thành phần cơ bản của mục tiêu kiểm soát. Kết quả nghiên cứu cho thấy, mục tiêu kiểm soát ở các đài bao gồm tính tin cậy của báo cáo quyết toán, mục tiêu chính trị, mục tiêu hiệu quả hoạt động của các đài với 8 chỉ mục cấu thành.

(INTOSAI GOV 9100). Xét về bản chất thì mục tiêu thứ tư này cũng có liên hệ với mục tiêu hữu hiệu - đó là đảm bảo tài sản được Nhà nước giao quản lý không bị mất mát.

Tuy nhiên, các nghiên cứu trước đây đo lường mục tiêu kiểm soát chủ yếu quan tâm đến tính hữu hiệu và hiệu quả hoạt động thông qua các chỉ tiêu ROA, ROE. Cách tiếp cận này chưa phản ánh toàn diện mục tiêu kiểm soát của tổ chức có đạt được hay không. Công trình nghiên cứu của Jokippi và cộng sự (2006) và nhiều nghiên cứu sau đó đã mở ra hướng nghiên cứu đo lường toàn diện hơn, thông qua ý kiến của người quản lý là một cách tiếp cận để đánh giá tính hữu hiệu của hệ thống KSNB.

3. Thiết kế nghiên cứu

Quá trình nghiên cứu được chia thành hai bước:

Bước 1 – Phỏng vấn chuyên gia để xây dựng bộ đo lường

Để xây dựng bộ đo lường mục tiêu KSNB ở các đài PT-TH, ngoài việc kế thừa các nghiên cứu trước đây thì ý kiến các chuyên gia công tác tại các đài là cơ sở quan trọng, để bộ đo lường có tính thực tiễn. Ý kiến của các chuyên gia tại các đài PT-TH được thực hiện theo kiểu tọa đàm bàn tròn ở ba khu vực

1. Đặt vấn đề

Mục tiêu kiểm soát của hệ thống kiểm soát nội bộ (KSNB) đã được định nghĩa trong các tài liệu về KSNB của COSO, INTOSAI và nhiều tổ chức khác. Tuy nhiên, từ mục tiêu có tính chất định tính đến việc lượng hóa các mục tiêu đó trong thực tiễn là một khoảng cách. Việc quản trị ở các tổ chức ngày nay có xu hướng lượng hóa để xây dựng KPI, cho thấy tầm quan trọng của đo lường mục tiêu kiểm soát trong một tổ chức cụ thể. Nếu như ở khu vực tư, các doanh nghiệp có nhiều thuận lợi hơn trong lượng hóa mục tiêu kiểm soát, nhất là mục tiêu tài chính thì ở khu vực công, vấn đề này gặp nhiều khó khăn hơn. Các tổ chức ở khu vực công mà điển hình là các Đài PT-TH vừa thực hiện các nhiệm vụ chính trị mà Đảng và Nhà nước giao, nhưng đồng thời phải không ngừng nâng cao hiệu quả hoạt động trong bối cảnh Nghị định 43/CP/2006 trước đây và gần đây là Nghị định 16/NĐ-CP/2016 có

hiệu lực. Bài viết này nhằm phân tích cách tiếp cận đo lường mục tiêu kiểm soát tại các đài PT-TH cấp tỉnh ở Việt Nam, trong bối cảnh cơ chế đổi mới hoạt động tại các đơn vị sự nghiệp công lập.

2. Cơ sở lý thuyết

Theo khung lý thuyết về tính hữu hiệu của hệ thống KSNB (COSO 2013), hệ thống KSNB hữu hiệu khi tổ chức đạt được ba mục tiêu:

Tính hữu hiệu và hiệu quả hoạt động

Báo cáo tài chính có tính tin cậy (COSO) hay trách nhiệm giải trình (INTOSAI GOV 9100).

Tuân thủ theo pháp luật và các quy định.

Khung lý thuyết của INTOSAI về cơ bản cũng tương tự như của COSO, nhưng có bổ sung thêm mục tiêu nhằm đảm bảo “tài sản không thua lỗ, không đưa vào sử dụng hay không bị hư hỏng”

* Đài PT-TH Quảng Nam

** Trường Đại học Kinh tế (Đại học Đà Nẵng)

miền Bắc, miền Trung và miền Nam. Bảng 1, minh họa kết quả ý kiến chuyên gia và tham khảo các nghiên cứu trước.

Đài PT-TH cấp tỉnh tại Việt Nam là những đơn vị sự nghiệp công lập, hoạt động vì mục tiêu chính trị để tuyên truyền đường lối chủ trương của Đảng và Nhà nước nên các chỉ tiêu về tài chính như ROA, ROE không phù hợp với các đơn vị sự nghiệp công lập. Trong quá trình thảo luận các ý kiến chuyên gia, chỉ tiêu tỷ lệ chênh lệch thu - chi trên tổng thu được đề xuất làm chỉ tiêu đánh giá tính hữu hiệu và hiệu quả hoạt động của các Đài. Tuy nhiên, ý kiến này cũng không nhận được sự đồng thuận của các kế toán trưởng, vì chênh lệch thu - chi chưa phản ánh đúng kết quả tài chính. Ngoài ra, kế toán tại các đài PT-TH hiện nay đang áp dụng cơ sở tiền (tức là thực thu và thực chi) nên chỉ tiêu này cũng chưa đánh giá hết về hiệu quả tài chính.

Kế thừa nghiên cứu của Jokippi (2006) và nhiều nghiên cứu trước đây, phương pháp tự đánh giá (CSA) với thang đo phi tài chính là thích hợp hơn, khi đo lường mục tiêu hữu hiệu và hiệu quả. Ý kiến các chuyên gia về tính hữu hiệu nên được đề cập nhiều hơn, khi nhiệm vụ chính trị của các Đài PT-TH cấp tỉnh chính là tuyên truyền đường lối của Đảng và Nhà nước. Đây cũng là một nội dung mà hàng năm, khi đánh giá tình hình thực hiện kết quả tại các đài luôn được quan tâm. Ngoài thực hiện nhiệm vụ chính trị, các Đài địa phương còn sản xuất, chọn lựa các chương trình giải trí truyền hình (Thể thao, văn nghệ, games shows, phim truyền hình,...) phục vụ khán giả. Sức hút của các chương trình giải trí cũng là cách thức để kéo khán giả với truyền hình địa phương và qua đó hy vọng người xem sẽ theo

Bảng 1. Chỉ mục đo lường mục tiêu kiểm soát

Kí hiệu	Sự hữu hiệu và hiệu quả của hoạt động	Cơ sở
HQ1	Nội dung chương trình của Đài PT-TH đã tuyên truyền đường lối chủ trương, chính sách pháp luật của Đảng và Nhà nước	INTOSAI, Thảo luận chuyên gia
HQ2	Nội dung chương trình của Đài PT-TH đáp ứng nhu cầu giải trí của khán giả xem truyền hình	INTOSAI, Thảo luận chuyên gia
HQ3	Cơ sở vật chất kỹ thuật đầu tư cho Đài PT-TH được sử dụng hiệu quả	INTOSAI, Thảo luận chuyên gia
HQ4	Mức trích lập các quỹ tại Đài PT-TH tăng qua các năm	Thảo luận chuyên gia
HQ5	Thu nhập của người lao động tăng qua các năm	Thảo luận chuyên gia
Sự tin cậy của BCQT/ Giải trình		
BCQT1	BCQT giúp lãnh đạo đơn vị kiểm tra, kiểm soát điều hành hoạt động của đơn vị	COSO, Thảo luận chuyên gia
BCQT2	BCQT ít có lỗi phát hiện qua kết quả kiểm toán nhà nước.	Jokippi (2006), Thảo luận chuyên gia
BCQT3	BCQT cung cấp kịp thời cho cấp trên theo qui định	INTOSAI, Thảo luận chuyên gia
Sự tuân thủ pháp luật và các quy định		
PL1	Các quy định của nhà nước trong lĩnh vực PT-TH luôn được tuân thủ	INTOSAI, Thảo luận chuyên gia
PL2	Các quy định trong việc đầu tư công luôn được tuân thủ	INTOSAI, Thảo luận chuyên gia
PL3	Các qui định về quản lý tài chính đối với đơn vị sự nghiệp luôn được tuân thủ	INTOSAI, Thảo luận chuyên gia

Bảng 2. Đặc trưng mẫu theo người trả lời

STT	Vị trí công việc	Phiếu khảo sát thu về		Phiếu khảo sát đã làm sạch	
		Số lượng	Tỷ lệ (%)	Số lượng	Tỷ lệ (%)
1	Giám đốc	56	16,5	56	16,5
2	Phó Giám đốc - Phó Tổng Biên tập	55	16,2	55	16,2
3	Phó Giám đốc kỹ thuật	54	15,8	54	15,8
4	Trưởng (Phó) phòng Phụ trách Kế toán	58	17,1	58	17,1
5	Trưởng (Phó) phòng Tổ chức - Hành chính	58	17,1	58	17,1
6	Trưởng (phó) phòng kỹ thuật công nghệ	59	17,3	59	17,3
Tổng cộng		340	100	340	100

đổi các giờ phát sóng của kênh truyền hình quốc gia.

Ngoài đánh giá tính hữu hiệu về thực hiện nhiệm vụ chính trị, các ý kiến chuyên gia cũng cho rằng hiệu quả hoạt động của các Đài cũng rất quan trọng, vì từ khi Nghị định 43/NĐ-CP/2006 ra đời thì việc quản lý tốt chi sẽ góp phần làm tăng thu nhập tăng thêm cho người lao động. Do chênh lệch thu - chi không thể là chỉ tiêu đánh giá phù hợp, nên các chuyên gia cho rằng hiệu quả nên được đánh giá gián tiếp qua việc trích lập các quỹ có

tăng thêm hay không (HQ 4)? Thu nhập người lao động hàng năm có gia tăng hay không (HQ 5)? Đó là những cơ sở đánh giá bổ sung tính hiệu quả của KSNB trong bối cảnh các Đài được giao quyền tự chủ từng phần về hoạt động của mình.

Do cơ sở vật chất của đài thường có giá trị lớn, liên quan đến tiến bộ công nghệ nên việc sử dụng hữu hiệu, hiệu quả cơ sở vật chất cũng được quan tâm (Chỉ mục HQ 4). Nếu xét với mục tiêu thứ 4 của INTOSAI thì việc cơ sở vật chất sử dụng có hiệu quả cũng đồng nghĩa

với không sử dụng lãng phí tài sản ở khu vực công.

Các mục tiêu kiểm soát liên quan đến sự tin cậy BCTC và tuân thủ pháp luật được kế thừa, từ cách diễn đạt trong nghiên cứu Jokipii (2006) liên quan đến các sai sót phát hiện qua BCTC. Ở các đơn vị hành chính sự nghiệp tại Việt Nam trước khi Thông tư 107/2017/TT-BTC, ngày 10/10/2007 có hiệu lực, hàng năm các tổ chức chỉ lập báo cáo quyết toán (BCQT). Sự tin cậy của BCQT thể hiện qua kết luận của kiểm toán Nhà nước về việc tuân thủ theo các quy định quản lý tài chính hiện hành. Trách nhiệm giải trình hiện nay thể hiện chủ yếu, thông qua việc lập và nộp báo cáo quyết toán kịp thời cho cơ quan chủ quản. Các quy định có tính chất tuân thủ trong mua sắm, tuyển dụng, chi trả lương,... là những điểm có tính đặc thù ở các đơn vị sự nghiệp công lập, do vậy sử dụng chỉ mục PL 2 được các chuyên gia nhất trí cao.

Bước 2 – Điều tra và xử lý số liệu để hình thành bộ đo lường chính thức

Một cuộc điều tra tại 63 Đài PT-TH cấp tỉnh tại Việt Nam được tiến hành với đối tượng phỏng vấn là Ban giám đốc, trưởng các phòng chức năng. Với 372 phiếu phát ra, tác giả đã thu được 340 phiếu với tỷ lệ 91,3%. Số lượng phiếu đã làm sạch được đưa vào xử lý và phân tích là 340 phiếu, đạt tỷ lệ: 91,3%, được thể hiện trong Bảng 2, trang 26.

Kỹ thuật phân tích độ tin cậy thang đo được vận dụng, để loại trừ các biến không phù hợp. Sau đó, phương pháp phân tích nhân tố được vận dụng để rút, gom các chỉ mục và hình thành nhân tố chính thức đo lường mục tiêu kiểm soát.

4. Kết quả đo lường mục tiêu kiểm soát tại các đài PT-TH

Về mục tiêu hữu hiệu và hiệu quả. Mục tiêu này được đo lường

Bảng 3. Phân tích độ tin cậy thang đo về tính hữu hiệu và hiệu quả

Kí hiệu	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
HQ1	15.70	3.366	.281	.649
HQ2	15.69	3.288	.309	.639
HQ3	15.89	2.900	.528	.557
HQ4	16.36	2.268	.476	.568
HQ5	16.34	2.248	.498	.553
Cronbach's Alpha: 0.652				

Bảng 4. Phân tích tính tin cậy thang đo về tính tin cậy BCQT

Kí hiệu	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
BCQT1	8.01	1.006	.807	.740
BCQT2	8.12	.912	.713	.828
BCQT3	7.96	1.040	.692	.838
Cronbach's Alpha: 0.858				

Bảng 5. Kết quả phân tích độ tin cậy thang đo về tuân thủ quy định pháp luật

Kí hiệu	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
PL1	8.38	.926	.839	.940
PL2	8.39	.877	.926	.872
PL3	8.39	.882	.861	.923
Cronbach's Alpha: 0.94				

Bảng 6. Tổng hợp kết quả phân tích nhân tố đối với mục tiêu kiểm soát

KMO and Bartlett's Test			
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.			.726
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square		1469.520
	df		28
	Sig.		.000
Rotated Component Matrix ^a			
	Component		
	1	2	3
BCQT1	.892		
BCQT2	.884		
BCQT3	.748		
HQ2		.890	
HQ1		.838	
HQ3		.798	
HQ4			.927
HQ5			.907

qua 5 chỉ mục, trong đó có kết hợp các mục tiêu chính trị mà Đài PT-TH cấp tỉnh phải thực hiện với các mục tiêu về tài chính. Kết quả phân tích độ tin cậy thang đo, cho

thấy hệ số Cronbach's Alpha có giá trị 0.652. Qua đó, cả 5 chỉ mục được sử dụng tiếp theo để xây dựng mô hình nghiên cứu (Bảng 3).

Về mục tiêu báo cáo quyết toán tin cậy cùng với trách nhiệm giải trình, kết quả phân tích độ tin cậy thang đo cũng cho thấy các chỉ mục cấu thành để đo lường mục tiêu Báo cáo quyết toán tin cậy đều được đảm bảo, thể hiện qua hệ số Cronbach's Alpha là 0.858. Như vậy, thang đo chính thức để đo lường mục tiêu thứ hai sẽ gồm có ba chỉ mục, thể hiện ở Bảng 4, trang 27.

Về mục tiêu tuân thủ các quy định pháp luật và quy định nội bộ, kết quả phân tích cho thấy Hệ số Cronbach's Alpha có giá trị 0.94. Điều này chứng tỏ các chỉ mục được thiết lập có cơ sở rất tốt, để đo lường mục tiêu thứ ba của hệ thống KSNB tại các Đài PT-TH cấp tỉnh (Bảng 5, trang 27).

Trên cơ sở phân tích độ tin cậy của thang đo, nghiên cứu tiếp tục thực hiện phân tích nhân tố (factor analysis) để tổng hợp các biến đánh giá mục tiêu kiểm soát. Kết quả phân tích nhân tố đối với mục tiêu kiểm soát tại các Đài, được thể hiện qua Bảng 6, trang 27.

Dữ liệu ban đầu để phân tích nhân tố bao gồm 11 chỉ mục liên quan đến ba nhóm mục tiêu của KSNB. Tuy nhiên, qua ba lần phân tích nhân tố, toàn bộ các chỉ mục liên quan đến việc tuân thủ theo các quy định của pháp luật đều bị loại do hệ số tải nhỏ hoặc tải lên cùng hai nhân tố. Kết quả phân tích lần cuối cho thấy, các điều kiện để phân tích nhân tố được đảm bảo (KMO = 0.726) và có ba nhân tố được rút trích.

Nhân tố thứ 1 gồm ba chỉ mục thuộc tính tin cậy của BCQT. Đó là: "BCQT giúp lãnh đạo đơn vị kiểm tra, kiểm soát điều hành hoạt động" (BCQT1); "BCQT ít có lỗi phát hiện qua kết quả kiểm toán nhà nước" (BCQT2) và "BCQT được cung cấp kịp thời cho cấp trên theo qui định" (BCQT3). Do tính

đồng nhất của ba chỉ mục trên cùng nhân tố, nên nhân tố này được đặt tên là 'Tính tin cậy của BCQT'. Nhân tố này có khả năng giải thích 28,8% sự biến thiên của dữ liệu.

Nhân tố thứ 2 gồm ba chỉ mục thuộc mục tiêu hữu hiệu và hiệu quả trong hoạt động của các Đài. Đó là chỉ mục HQ2 'Nội dung chương trình của Đài PT-TH đáp ứng nhu cầu giải trí của khán giả xem truyền hình', HQ1 'Nội dung chương trình của Đài PT-TH đã tuyên truyền đường lối, chủ trương chính sách pháp luật của Đảng và Nhà nước' và HQ3 'Cơ sở vật chất của Đài được sử dụng có hiệu quả'. Cách đặt tên nhân tố thường có tính chủ quan và phụ thuộc vào chỉ mục có hệ số tải lớn nhất lên nhân tố đó. Trong nghiên cứu này, hệ số tải của HQ2 là 0,89 trong khi HQ3 chỉ là 0,74. Do vậy, nhân tố này được đặt tên là 'Mục tiêu chính trị của đài'. Nội hàm của nhân tố này cũng phù hợp với đặc thù của các Đài PT-TH cấp tỉnh là kênh truyền lại thông tin của VTV cũng như thông tin kinh tế - chính trị - xã hội của từng địa phương.

Nhân tố thứ 3 gồm hai chỉ mục là HQ4 'Mức trích lập các quỹ tại đài tăng qua các năm' và HQ5 'Thu nhập của người lao động tăng qua các năm' liên quan đến công tác tài chính. Do vậy, nhân tố này được đặt tên là 'Mục tiêu về hiệu quả tài chính của đài'. Mục tiêu này cũng phù hợp khi các Đài được chuyển qua cơ chế tự chủ từ hơn 10 năm trước, theo tinh thần Nghị định 43/2006/NĐ-CP và gần đây là Nghị định 16/2015/NĐ-CP.

Như vậy, kết quả phân tích nhân tố đã tạo ra ba nhân tố cho các mục tiêu phân tích ở phần sau. Ba nhân tố này vừa đảm bảo phản ánh nội hàm của COSO về mục tiêu của KSNB, vừa đảm bảo phản ánh đặc thù của lĩnh vực PT-TH tại Việt

Nam. Việc không tồn tại các chỉ mục liên quan đến mục tiêu tuân thủ các quy định pháp luật trong đo lường lần cuối cùng không làm mất đi ý nghĩa của nhóm mục tiêu này, vì một khi đã tuân thủ theo các qui định pháp luật thì mới có điều kiện để đảm bảo thực thi các nhiệm vụ chính trị các Đài PT-TH cấp tỉnh cũng như mục tiêu BCQT có tính tin cậy.

5. Kết luận

Đo lường mục tiêu kiểm soát là cơ sở để đánh giá tính hữu hiệu hệ thống KSNB ở các tổ chức. Kết quả nghiên cứu cho thấy, 8 chỉ mục được cấu thành qua ba nhân tố, phù hợp với các nguyên tắc chung của KSNB theo khung INTOSAI GOV 9100. Đây là cơ sở để các nghiên cứu định lượng, có thể xây dựng các mô hình phân tích trong học thuật. Ở góc độ thực tiễn, bộ đo lường này cũng là cơ sở để lãnh đạo các đài PT-TH có thể lượng hóa thành quả kiểm soát của đài sau từng năm, tránh tình trạng đánh giá có tính định tính. ■

Tài liệu tham khảo

1. Chính phủ (2006), Nghị định số 43/2006/NĐ-CP, ngày 25/4/2006 về giao quyền tự chủ, tự chịu trách nhiệm về thực hiện nhiệm vụ, tổ chức bộ máy, biên chế và tài chính đối với đơn vị sự nghiệp công lập.
2. Chính phủ (2015), Nghị định số 16/2015/NĐ-CP, ngày 14/02/2015 về quy định cơ chế tự chủ của đơn vị sự nghiệp công lập.
3. COSO (2013), *The 2013 Internal Control Control – Integrated Framework*.
4. Jokipii, A. (2006), "The Structure and effectiveness of Internal Control". *A Contingency Approach*. Universitas Wasaensis (2006).
5. International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) GOV 9100 (2004), *Guidelines for Internal Control Standards for the public Sector*. Retrieved on <http://www.intosai.org>.