

KIỂM TOÁN NỘI BỘ TẠI CÁC DOANH NGHIỆP VIỆT NAM

● NGUYỄN THỊ HUYỀN - NGUYỄN NGÂN GIANG

TÓM TẮT:

Kiểm toán nội bộ (KTNB) ra đời, phát triển và ngày càng giữ vị trí quan trọng trong quá trình quản trị của các tổ chức, đơn vị, DN (DN). Mặc dù đã được thừa nhận khá lâu trên thế giới, song vai trò, chức năng cũng như hoạt động KTNB ở Việt Nam phần lớn chưa thực sự được hiểu theo đúng bản chất vốn có. Bài viết phân tích thực trạng kiểm toán nội bộ tại các doanh nghiệp để thấy những hạn chế còn tồn tại.

Từ khóa: kiểm toán nội bộ, doanh nghiệp, quy trình, tổ chức.

1. Thực trạng hoạt động kiểm toán nội bộ tại các doanh nghiệp

“KTNB là một sự đảm bảo khách quan, độc lập và hoạt động tư vấn được thiết kế để gia tăng giá trị và cải tiến các hoạt động của một tổ chức. KTNB giúp một tổ chức hoàn thành các mục tiêu của tổ chức bằng cách cung cấp một phương pháp có nguyên tắc, có hệ thống để đánh giá và cải tiến tính hữu hiệu của quá trình điều hành, kiểm soát và quản lý rủi ro”. Do đó, các DN được xem là có tổ chức hoạt động KTNB ở Việt Nam thực chất coi KTNB là một chức năng kiểm tra, KSNB về công tác tài chính kế toán hoặc chỉ là một bộ phận được “mở rộng” của phòng/ban tài chính kế toán. Đến nay, chỉ một số ít các tổ chức có sử dụng KTNB trong kiểm tra việc tuân thủ các quy định kiểm soát liên quan đến một số hoạt động như bán hàng, quảng cáo, marketing,... Trong các trường hợp này, KTNB vẫn thường trực thuộc một bộ phận quản lý nhất định, hoạt động không độc lập khách quan và cũng chưa được xem là một mắt xích của quản trị của tổ chức, DN.

Tại các DN Nhà nước và một số ngân hàng của Việt Nam trong thời gian qua có thành lập Ban Kiểm soát (BKS) trong bộ máy tổ chức. Tuy nhiên, các hoạt động của bộ phận này chưa mang lại hiệu

quả do vai trò, chức năng, trách nhiệm chưa rõ ràng và còn thiếu công cụ để thực hiện công tác giám sát.

Ở các loại hình DN khác, hoạt động KTNB ít nhiều đã hình thành khi các DN thực hiện hệ thống quản lý chất lượng hay môi trường (ISO). Các DN có được chứng chỉ ISO bắt buộc phải thực hiện đánh giá nội bộ mà thực chất chính là KTNB mỗi năm phải thực hiện ít nhất một lần kiểm tra, đánh giá về mức độ tuân thủ các tiêu chuẩn ISO. Việc đánh giá này thường do một ban hay một bộ phận - thường gọi là ban ISO hay ban bảo đảm chất lượng - thực hiện và báo cáo lên người đứng đầu DN. Tuy nhiên, do đánh giá nội bộ chỉ giới hạn ở việc tuân thủ các tiêu chuẩn của ISO (chủ yếu về mặt thủ tục, văn bản), nên hầu như không giúp nhiều cho việc cải tiến hệ thống kiểm soát. Trong thực tế, nhiều DN thực hiện ISO đã nhận ra điều này và đã thiết lập bộ phận đánh giá nội bộ ở cấp độ cao hơn, đầy đủ hơn và thực chất hơn.

2. Thực trạng tổ chức và quy trình KTNB tại các doanh nghiệp

2.1. Tổ chức bộ máy KTNB trong các DN Việt Nam

Mô hình KTNB

Bộ phận KTNB được tổ chức trong các tổng công ty hay trong các tập đoàn kinh tế cũng được

tổ chức theo nhiều mô hình khác nhau, tùy thuộc vào quan điểm và nhận thức của nhà quản lý đơn vị. Tuy nhiên, về cơ bản đều được tổ chức tuân thủ theo những nguyên tắc chung trong xây dựng bộ máy KTNB, đồng thời đã thể hiện được một số đặc trưng riêng. Một số mô hình tổ chức bộ phận KTNB thực tế tại các DN Việt Nam hiện nay:

- *Thứ nhất*, mô hình KTNB được tổ chức thành một phòng, ban chức năng riêng biệt trực thuộc tổng giám đốc. Tổng giám đốc thực hiện phân công người phụ trách công việc kiểm toán. Trong đó, xu hướng chủ yếu của các công ty hiện nay là phân công một phó tổng giám đốc là người trực tiếp chỉ đạo hoạt động KTNB.

- *Thứ hai*, bộ phận KTNB được tổ chức thành một tổ kiểm toán nằm trong ban kiểm soát. KTNB được xây dựng dưới sự chỉ đạo của ban kiểm soát là mô hình được áp dụng phổ biến trong các định chế tài chính, khi các DN này chịu sự chi phối của Luật Các tổ chức tín dụng. Đại diện cho mô hình này là mô hình tổ chức bộ phận KTNB Tập đoàn Tài chính Bảo hiểm Việt Nam. KTNB tổ chức theo mô hình này đảm bảo được tính độc lập của việc thực hiện các chức năng của KTNB. Theo mô hình này, tổ KTNB thực hiện kiểm toán theo quyết định của Ủy Ban kiểm toán. Ủy ban Kiểm toán chỉ có chức năng chỉ đạo mà không trực tiếp tham gia các công việc kiểm toán.

- *Thứ ba*, bộ phận KTNB được tổ chức thành một tổ KTNB nằm trong bộ phận kế toán của công ty mẹ. Thực tế mô hình này không được áp dụng phổ biến trong các DN Việt Nam hiện nay. Đại diện cho mô hình này là mô hình tổ chức bộ phận KTNB của Tập đoàn Dầu khí Quốc gia Việt Nam. Theo mô hình này, tổ KTNB thực hiện kiểm toán theo quyết định của Tổng giám đốc. Tổ KTNB sẽ báo cáo công việc thực hiện, trước hết cho ban kiểm soát và tổng giám đốc. Theo cách thức tổ chức này, DN đã sắp xếp nhân sự theo cách thức kiêm nhiệm: Phó Ban Kiểm soát hoặc Phó Ban Tài chính Kế toán có thể kiêm chức Trưởng bộ phận KTNB.

Hình thức tổ chức bộ máy KTNB

Trên cơ sở các mô hình tổ chức trên, hình thức tổ chức bộ máy KTNB cũng được lựa chọn tùy thuộc vào đặc trưng của từng DN và phù hợp với hình thức tổ chức bộ máy hoạt động chung. Bộ máy KTNB trong các DN Việt Nam được xây dựng theo một trong 3 hình thức tổ chức sau:

- *Hình thức tập trung*: Theo hình thức này bộ

phận KTNB được tổ chức tại văn phòng tổng công ty. Tại các đơn vị thành viên, công ty con không tổ chức bộ phận KTNB. Trong hình thức này, bộ phận KTNB thực hiện kiểm toán cho các đơn vị trong công ty. Kết quả kiểm toán sẽ được báo cáo cho tổng giám đốc và giám đốc của đơn vị thành viên (được kiểm toán). Trong đó, xu hướng chủ yếu của các công ty hiện nay là phân công một phó tổng giám đốc là người trực tiếp chỉ đạo hoạt động KTNB. Hình thức tổ chức bộ phận KTNB tập trung tại tổng công ty được áp dụng cho các DN có quy mô không lớn lắm. Nhân viên của bộ phận KTNB thực hiện chuyên trách công việc kiểm toán và chủ yếu được điều chuyển công tác từ các bộ phận khác trong đơn vị như phòng kế toán, phòng kinh doanh hay phòng kỹ thuật,... hoặc được tuyển dụng từ bên ngoài.

- *Hình thức phân tán*: Trong hình thức phân tán, văn phòng KTNB của tổng công ty phải là nơi tổng hợp và xử lý kết quả kiểm toán cuối cùng. Kết quả kiểm toán từ KTVNB được bố trí tại các đơn vị thành viên thực hiện công việc kiểm toán tại đơn vị phụ trách. Đây là hình thức đòi hỏi số lượng kiểm toán viên và chi phí kiểm toán lớn, vì vậy hầu hết các DN đã không lựa chọn mô hình này. Một số ít DN lựa chọn theo mô hình này nhưng có điều chỉnh là KTVNB của công ty mẹ sẽ tham gia kiểm toán cùng với KTVNB của công ty con nhằm tiếp kiệm chi phí. Tuy nhiên, bộ máy KTNB vẫn còn kènh.

- *Hình thức nửa tập trung, nửa phân tán*: Với hình thức tổ chức này, KTNB được tổ chức tại công ty mẹ và chỉ tổ chức KTNB tại các DN thành viên mà bản thân DN đó cũng là công ty mẹ của nhiều đơn vị thành viên. Hình thức tổ chức này đang được áp dụng tại các DN như Tập đoàn Dầu khí Quốc gia Việt Nam, Tập đoàn Công nghiệp Than - Khoáng sản Việt Nam, Tập đoàn Tài chính Bảo Việt,... Với hình thức tổ chức này, hiệu quả hoạt động KTNB đã được nâng cao một bước.

2.2. Quy trình KTNB tại các DN

Với mỗi cuộc kiểm toán hoặc tư vấn, quy trình KTNB được chia thành bốn giai đoạn chính: lập kế hoạch, thực hiện kiểm toán, báo cáo kết quả kiểm toán và giám sát triển khai kết quả thực hiện khuyến nghị kiểm toán.

Lập kế hoạch kiểm toán

Chuẩn mực của IIA yêu cầu các KTVNB phải xây dựng và ghi chép một kế hoạch cho mỗi cuộc kiểm toán hoặc tư vấn, bao gồm: Mục tiêu, phạm

vi, thời gian và việc phân bổ nguồn lực. Các KTVNB sẽ lập biên bản ghi nhớ về kế hoạch, để ghi lại các mục tiêu, phạm vi kiểm toán, đánh giá rủi ro và nội dung ưu tiên kiểm toán. Biên bản ghi nhớ cũng là tài liệu quan trọng để trao đổi về mục tiêu, phạm vi kiểm toán và các thông tin quan trọng khác cho các thành viên trong nhóm kiểm toán.

Thực hiện kiểm toán

Thông thường, những kiểm soát cơ bản sẽ được tiến hành ở giai đoạn thực hiện đã được xác định ở giai đoạn lập kế hoạch căn cứ vào việc đánh giá tính đầy đủ của thiết kế hệ thống kiểm soát nội bộ (KSNB). Ở giai đoạn thực hiện kiểm toán, các KTVNB tiến hành những thử nghiệm kiểm soát cơ bản đó và ghi chép lại kết quả kiểm toán làm bằng chứng cho việc đánh giá hiệu quả quy trình KSNB.

Trước khi thực hiện kiểm toán, các KTVNB xem xét:

- Tài liệu kế hoạch kiểm toán để nắm rõ mục tiêu, phạm vi, chương trình kiểm toán bao gồm các thủ tục kiểm toán, thời gian và nguồn lực thực hiện kiểm toán.

- Các kỳ vọng của Hội đồng quản trị và lãnh đạo DN để phản ánh thông tin cần thiết, nhằm đạt được mục tiêu kiểm toán.

- Các chính sách và quy định pháp lý liên quan đến thông tin cá nhân trước khi thực hiện kiểm toán tư vấn với luật sư của DN hoặc các chuyên gia để làm rõ các quan ngại và thắc mắc có thể nảy sinh khi truy cập thông tin cá nhân.

Ngoài ra, trong khi thực hiện kiểm toán, nếu thấy kế hoạch thử nghiệm không được lập đủ chi tiết thì các KTVNB có thể bổ sung các chi tiết thử nghiệm như các tiêu chí cũng như quy mô thử nghiệm, phương pháp chọn mẫu, số lượng mẫu cần thiết để thu thập được thông tin đầy đủ. Nếu các thủ tục thử nghiệm được nêu ở trong chương trình kiểm toán không mang lại được đầy đủ các thông tin để đưa ra kết luận hoặc ý kiến tư vấn, các KTVNB cần điều chỉnh thử nghiệm và tiến hành bổ sung. Mọi điều chỉnh hoặc bổ sung đối với chương trình kiểm toán đều phải được phê duyệt ngay.

Để làm căn cứ cho kết quả kiểm toán và kết luận của mình, các KTVNB xác định thông tin, thực hiện phân tích, đánh giá và ghi chép thông tin thông qua việc thực hiện các thủ tục kiểm toán được lập trong chương trình kiểm toán.

Báo cáo kết quả kiểm toán

Chuẩn mực của IIA yêu cầu Trưởng KTVNB

phải thực hiện báo cáo định kỳ cho Hội đồng quản trị và lãnh đạo DN. Tần suất và nội dung báo cáo, tùy thuộc vào tầm quan trọng của báo cáo và mức độ cấp thiết của các hành động cần được lãnh đạo và hội đồng quản trị thực hiện. Các KTVNB phải báo cáo kết quả theo các tiêu chí, chất lượng và các yêu cầu về việc phát hành cũng như gửi báo cáo. Ngoài ra, nếu có yêu cầu về việc đưa ra ý kiến tổng thể thì các KTVNB đưa ra các ý kiến tổng thể theo đúng yêu cầu quy định. Quy định về công tác trao đổi và báo cáo kết quả kiểm toán thường được xây dựng và bảo hành, nhằm đảm bảo tính nhất quán và hiệu quả trong việc báo cáo kết quả kiểm toán. Quy định này được xây dựng căn cứ vào chính sách và quy trình của các bên liên quan cũng như kỳ vọng của Hội đồng quản trị và lãnh đạo DN về các báo cáo kiểm toán. Các KTVNB có thể xem xét quy trình và chính sách KTVNB, để xác định các mẫu biểu nên sử dụng. Ngoài ra, các KTVNB cũng cần xem xét cả hướng dẫn về văn phòng của DN, trước khi soạn thảo các văn bản trao đổi có thể trình bày kết quả cuối cùng phù hợp với văn phong được DN chấp nhận.

Nội dung chi tiết của quy định về trao đổi thông tin và báo cáo kết quả tùy thuộc vào bản chất của từng DN và mức độ phức tạp của công tác KTVNB, nhưng thông thường sẽ bao gồm hướng dẫn liên quan đến trao đổi và báo cáo về:

- Thông tin, quan sát và kết quả kiểm toán.
- Thông tin giữa kỳ và cuối kỳ.
- Theo dõi và quan sát.
- Các vi phạm pháp luật.
- Thông tin nhạy cảm.

2.3. Hạn chế trong tổ chức KTVNB tại các doanh nghiệp Việt Nam

Thứ nhất, do các quy định pháp lý về tổ chức KTVNB không mang tính bắt buộc và cũng không quy định một cách rõ ràng, hoặc không xác định rõ vị trí tổ chức cho bộ máy KTVNB trong DN. Do đó, trong các DN có tổ chức KTVNB chủ yếu tập trung vào các tổng công ty hoặc tập đoàn kinh tế nhà nước. Trong các DN này, bộ máy KTVNB cũng được tổ chức theo nhiều mô hình rất khác nhau.

Tại một số DN, bộ phận KTVNB tổ chức thành một bộ phận chức năng độc lập trực thuộc Tổng giám đốc, Ủy ban kiểm soát, nhưng trong một số DN khác, KTVNB lại được tổ chức thành một tổ hay một bộ phận (nhỏ) nằm trong phòng Kế toán tài chính. Bộ phận kế toán thực hiện chức năng xử lý

và cung cấp thông tin, đồng thời cũng thực hiện chức năng kiểm tra kế toán.

Thông tin cung cấp cho các đối tượng sử dụng là các thông tin tài chính đã được kiểm tra. Việc đặt bộ phận KTNB nằm trong bộ phận kế toán (người phụ trách KTNB là bán chuyên trách) sẽ ảnh hưởng đến tính độc lập, khách quan của kiểm toán và dẫn tới những bất cập trong tổ chức, điều hành.

Thứ hai, tổ chức bộ máy KTNB trong DN cũng chưa được quy định hay hướng dẫn khuôn mẫu, hình thức tổ chức phù hợp. Thực tiễn các DN Việt Nam tự mày mò xác định hình thức tổ chức bộ máy KTNB, phù hợp với đặc thù đơn vị. Chẳng hạn như, tổ chức bộ máy KTNB theo hình thức tập trung tại Tập đoàn Bưu chính Viễn thông chưa phù hợp với quy mô ■

TÀI LIỆU THAM KHẢO:

1. Chính phủ (2019), *Nghị định số 05/2019-CP về Kiểm toán nội bộ*.
2. Đặng Văn Thanh (2020), *Kiểm toán nội bộ - Công cụ kiểm soát thiết yếu*, *Tạp chí Kế toán và Kiểm toán*.
3. Giang Thị Xuyên (2020), “Một số giải pháp nhằm đảm bảo tính độc lập của KTNB trong đơn vị”, *Tạp chí Kiểm toán Nhà nước*.
4. Bộ Tài chính (1997), *Quyết định số 832-TC/QĐ/CDKT về việc ban hành quy chế KTNB*, ngày 28/10/1997.

Ngày nhận bài: 9/2/2021

Ngày phản biện đánh giá và sửa chữa: 19/2/2021

Ngày chấp nhận đăng bài: 29/2/2021

Thông tin tác giả:

1. ThS. NGUYỄN THỊ HUYỀN

2. ThS. NGUYỄN NGÂN GIANG

Trường Đại học Công nghiệp Việt Trì

INTERNAL AUDIT IN VIETNAMESE ENTERPRISES

● Master. **NGUYEN THI HUYEN**

● Master. **NGUYEN NGAN GIANG**

Viet Tri University of Industry

ABSTRACT:

Internal audit plays a key role in the management of organizations, units and companies. Although the role of internal audit has been long recognized in the world, not many Vietnamese organizations, units and firms acknowledge the nature of internal audit. This paper analyzes the current internal audit in some Vietnamese enterprises and points out remaining shortcomings.

Keywords: internal audit, business, process, organization.