

Phát triển bộ phận kiểm toán nội bộ trong các doanh nghiệp Việt Nam

Phan Trung Kiên*

Ngày nhận: 01/8/2014

Ngày nhận bản sửa: 15/8/2014

Ngày duyệt đăng: 22/8/2014

Tóm tắt:

Khi qui mô doanh nghiệp có sự thay đổi, doanh nghiệp cần tái sắp xếp và điều chỉnh qui mô hoạt động kiểm soát. Điều này cần thiết cho việc tự điều chỉnh và phát triển kiểm soát. Sự cần thiết này cũng xuất hiện trong quá trình phát triển của bộ phận kiểm toán nội bộ cũng như những hỗ trợ từ bộ phận này đối với quản trị trong các doanh nghiệp Việt Nam. Sử dụng phương pháp So sánh với tiêu chuẩn (benchmarking) để làm sáng tỏ mối quan hệ giữa đảm bảo chất lượng và yêu cầu đối với một phương pháp để đem lại hiểu biết về sự phát triển của kiểm toán nội bộ là cần thiết cho các doanh nghiệp Việt Nam. Trên cơ sở phân tích những yếu tố thành công chủ yếu của chín doanh nghiệp Việt Nam có thiết lập và phát triển bộ phận kiểm toán nội bộ, tác giả đề xuất hướng phát triển các bộ phận kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp nước ta.

Từ khóa: bộ phận kiểm toán nội bộ, so sánh với tiêu chuẩn, doanh nghiệp Việt Nam

1. Đặt vấn đề

Ở nước ta, thuật ngữ kiểm toán nội bộ (kiểm toán nội bộ) chính thức xuất hiện và được công nhận trên các văn bản pháp lý vào bắt đầu từ năm 1997. Trong giai đoạn từ 1997-2005, kiểm toán nội bộ có bước phát triển nhanh chóng trong nhiều lĩnh vực khác nhau. Ban đầu, các bộ phận kiểm toán nội bộ được thành lập ở những doanh nghiệp nhà nước có qui mô lớn là các tổng công ty 90 và 91, một số tập đoàn hoặc doanh nghiệp có qui mô lớn hoạt động trong lĩnh vực xây dựng, than – khoáng sản, hóa chất, ngân hàng – tài chính,...

Nghiên cứu của Nguyễn Đình Hựu và cộng sự (2006) về kiểm toán nội bộ ở nước ta khẳng định kiểm toán nội bộ xuất hiện muộn hơn so với hai loại

kiểm toán còn lại nhưng cũng có có bước phát triển nhanh chóng cả về nhận thức và thực hành kiểm toán, đặc biệt trong giai đoạn từ 2001- 2005. Tuy nhiên, sự phát triển của kiểm toán nội bộ cũng rất khác nhau trong các lĩnh vực của nền kinh tế quốc dân. Nghiên cứu của Phan Trung Kiên (2008) đối với các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam cho thấy, kiểm toán nội bộ được tổ chức theo hình thức một bộ phận ở các tổng công ty 90 với số lượng nhỏ. Trong các lĩnh vực phát triển nhạy cảm và rủi ro cao như ngân hàng, tài chính, tỷ lệ và mô hình tổ chức kiểm toán nội bộ cũng khác nhau. Các công ty tài chính của Việt Nam 4 có bộ phận kiểm toán nội bộ khá cao với 63% công ty có bộ phận kiểm toán nội bộ (Lê Thị Thu Hà, 2011). Trong khi đó, chỉ có khoảng 44% ngân hàng thương mại Việt Nam có bộ

phần kiểm toán nội bộ (Phan Trung Kiên và cộng sự, 2012). Trong những tổng công ty hoặc Tập đoàn hoạt động trong lĩnh vực khác, mô hình tổ chức bộ phận kiểm toán nội bộ là mô hình duy nhất.

Bên cạnh đó, một số dấu hiệu khác có liên quan tới tổ chức kiểm toán nội bộ xuất hiện như: số lượng doanh nghiệp tổ chức bộ phận kiểm toán nội bộ không thay đổi, bị sáp nhập vào bộ phận khác, thực hiện chức năng kiểm toán không đáp ứng được yêu cầu của nhà quản lý, thiếu cơ sở cho thực hành kiểm toán,... cũng cho thấy mối liên hệ với tổ chức kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp. Vì vậy, bộ phận kiểm toán nội bộ trong các doanh nghiệp nước ta cần có đánh giá và từ đó có hướng phát triển bộ phận kiểm toán nội bộ phù hợp với điều kiện của doanh nghiệp cũng như đáp ứng những yêu cầu mới của quản lý trong môi trường kinh doanh có nhiều thay đổi. So sánh với tiêu chuẩn (benchmarking) là một công cụ cải tiến nhằm hướng tới phát triển hiệu quả bộ phận kiểm toán nội bộ của doanh nghiệp.

Bài viết tập trung vào xem xét cách thức phù hợp nhất để thiết lập bộ phận kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp. Dựa vào mô hình So sánh với tiêu chuẩn, tác giả phân tích và đánh giá sự hình thành bộ phận kiểm toán nội bộ trên cơ sở: xác định và kiểm tra những nhân tố thiết yếu ảnh hưởng tới một bộ phận kiểm toán nội bộ; xem xét những nhân tố ảnh hưởng ấy trong môi trường kinh doanh khác nhau; và đề xuất những phương pháp thiết lập bộ phận kiểm toán nội bộ.

2. Mô hình So sánh với tiêu chuẩn

So sánh với tiêu chuẩn áp dụng trong kinh doanh là một loại hình được phát triển tương đối mới mẻ. Qui mô việc vận dụng lớn hơn so với cách tiếp cận này trong quá khứ. Thực tế, mô hình này không chỉ là thực hành thu thập thông tin mà liên quan tới phân tích và đưa ra hành động thích hợp. Định nghĩa về So sánh với tiêu chuẩn được phát triển và cải tiến bởi cả những nhà nghiên cứu và thực hành, kể cả các công ty có áp dụng cách tiếp cận này. Bởi vậy, định nghĩa cách tiếp cận So sánh với tiêu chuẩn tương đối đa dạng:

- Quan điểm phổ biến trong kinh doanh cho rằng So sánh với tiêu chuẩn là một công cụ được sử dụng để cải tiến quản lý, đặc biệt là trong quản lý chất lượng (Camp, 1989; ALCOA, 1990);

- So sánh với tiêu chuẩn là so sánh việc thực hiện và các kết quả: trong phạm vi một tổ chức; với hoạt

động kinh doanh tương tự; trong một ngành; hoặc ngoài một ngành— nội địa so với nước ngoài (AT&T, 1990; IBC, 1992);

- So sánh với tiêu chuẩn là một quá trình trong đó các công ty sử dụng để nhận diện và đánh giá cách thực hiện tốt nhất, bao gồm cả trong và ngoài ngành mà đơn vị đang hoạt động hoặc trong lĩnh vực mang lại lợi ích cho đơn vị. Mục tiêu là xác định khoảng cách giữa hoạt động và tiêu chuẩn để có thể tìm ra cách thức cải thiện những hoạt động của họ (Balm, 1992; Karch, 1992; Vaziri, 1992; O'Dell, 1993);...

Mặc dù mô hình So sánh với tiêu chuẩn được xác định theo nhiều cách khác nhau nhưng nhìn chung, chúng được phân chia và phân bổ theo một trong những nhân tố:

- Những nhân tố đóng góp tiềm tàng;
- Bản chất của hoạt động;
- Những yếu tố kinh doanh;
- Tổ chức mục tiêu;
- Đầu ra;
- Kết quả thực hiện.

Gắn với những nhân tố này, một số mô hình áp dụng So sánh với tiêu chuẩn đã được phát triển và áp dụng trong quản trị. Trong nghiên cứu này, tác giả sử dụng mô hình So sánh với tiêu chuẩn được Ghobadian và Woo (GW) (Ghobadian và cộng sự, 1994) phát triển. Trong mô hình của GW, các giai đoạn chính và nội dung cơ bản của quá trình áp dụng So sánh với tiêu chuẩn gồm:

- *Giai đoạn “nhận diện”*: là giai đoạn đầu tiên của mô hình có ảnh hưởng tới nội dung của kế hoạch So sánh với tiêu chuẩn. Trong bước công việc này *quá trình hoặc sản phẩm được áp dụng So sánh* cần được xác định. Công việc này được thực hiện trong quan hệ với bước lập kế hoạch. Tuy nhiên, do không phải tất cả các doanh nghiệp đều sử dụng so sánh với tiêu chuẩn trong quản trị công ty hoặc trong các chiến lược của họ nên bước công việc này cần thực hiện trước khi lập kế hoạch;

- *Giai đoạn “kế hoạch”*: Lập kế hoạch có vai trò quan trọng trong quá trình thực hiện So sánh với tiêu chuẩn. Thực tế, có những quan điểm cho rằng bước công việc này đóng góp tới 50% sự thành công của quá trình So sánh với tiêu chuẩn;

- *Giai đoạn “thu thập dữ liệu”*: tập trung vào xác định và thu thập dữ liệu có liên quan tới tình huống so sánh cụ thể. Những dữ liệu thu thập có thể từ bên

trong hoặc bên ngoài doanh nghiệp;

- *Giai đoạn “phân tích”*: phân tích dữ liệu đã thu thập được. Công việc này là bước cơ bản trong kế hoạch So sánh với tiêu chuẩn. Bước này tập trung vào tìm kiếm phát hiện và những vấn đề có liên quan khác (không bao gồm những phát hiện);

- *Giai đoạn “thực hiện chương trình cải thiện”*: dựa vào những phát hiện và nguyên nhân, những đề xuất được đưa ra nhằm cải thiện hoạt động.

3. Vận dụng mô hình So sánh với tiêu chuẩn đánh giá bộ phận kiểm toán nội bộ Việt Nam

3.1. Dữ liệu sử dụng cho nghiên cứu

Dữ liệu trong nghiên cứu được thu thập bằng các kỹ thuật quan sát, phỏng vấn, thu thập tài liệu kiểm toán từ 9 bộ phận kiểm toán nội bộ của 9 doanh nghiệp thuộc 3 lĩnh vực hoạt động khác nhau gồm ngân hàng, xây dựng và khai thác tài nguyên:

(1) Tập đoàn Than – Khoáng sản Việt Nam (Vinacomin);

(2) Tổng công ty Xây dựng Trường Sơn;

(3) Tổng công ty Xây dựng Bạch Đằng;

(4) Tổng công ty Xây dựng Công trình Giao thông 4.

(5) Tổng công ty Xây dựng Công trình Giao thông 6;

(6) Ngân hàng Kỹ thương Việt Nam (Techcombank);

(7) Ngân hàng Việt Nam thịnh vượng (VPBank);

(8) Ngân hàng Đầu tư và Phát triển Việt Nam (BIDV);

(9) Ngân hàng Công thương Việt Nam (Vietinbank).

Những doanh nghiệp này được lựa chọn vì: là những đơn vị có tính đại diện cho những lĩnh vực hoạt động với những đặc thù hoạt động rất khác nhau, có rủi ro hoạt động khác nhau; là những đơn vị có tổ chức bộ phận kiểm toán nội bộ từ rất sớm; là những đơn vị có mô hình tổ chức đa dạng, phức tạp; là những đơn vị có hệ thống ghi chép và những tài liệu có liên quan tới hoạt động của bộ phận kiểm toán nội bộ tương đối đầy đủ. Ngoài ra, nghiên cứu cũng có sử dụng một số dữ liệu từ 2 nghiên cứu của tác giả và cộng sự năm 2012 và 2013.

3.2. Thực trạng bộ phận kiểm toán nội bộ trong các doanh nghiệp

Thực trạng bộ phận kiểm toán nội bộ trong các

doanh nghiệp Việt Nam được phân tích, đánh giá theo những đặc điểm cụ thể trong quan hệ với những vấn đề khác nhau.

3.2.1. Cơ sở và phương pháp thiết lập bộ phận kiểm toán nội bộ

Nghiên cứu thực tiễn việc hình thành bộ phận kiểm toán nội bộ cho thấy không có một phương pháp đặc biệt nào để kiểm tra việc hình thành bộ phận kiểm toán nội bộ hoặc những văn bản gốc có liên quan tới việc thiết lập bộ phận kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp ngoại trừ lĩnh vực ngân hàng, tài chính có qui định riêng (Phan Trung Kiên, 2008; Nguyễn Thị Hồng Thúy, 2010; Lê Thị Thu Hà, 2011). So sánh tỷ lệ tổ chức bộ phận kiểm toán nội bộ giữa các doanh nghiệp trong lĩnh vực khác nhau, các ngân hàng hoặc các công ty tài chính với các doanh nghiệp xây dựng, có sự khác biệt lớn. Kết quả khảo sát tại các tổng công ty xây dựng, ngân hàng thương mại nước ta nhà quản trị cấp cao trong các đơn vị này không có ý kiến nào về phương pháp hoặc các tiếp cận được sử dụng trong thiết lập bộ phận kiểm toán nội bộ (Phan Trung Kiên, 2008; Phan Trung Kiên và cộng sự, 2011, 2013). Kết quả so sánh cho thấy sự cần thiết phải thực hiện các so sánh với tiêu chuẩn nhằm đưa ra những chỉ tiêu rõ ràng để hình thành bộ phận kiểm toán nội bộ từ đó tránh lặp lại những vấn đề theo mô hình cũ đồng thời có thể thúc đẩy những nhân tố tích cực của mô hình hiện tại. Ngoài ra, xem xét phương pháp áp dụng trong việc xây dựng kiểm toán nội bộ cũng là cơ sở cho giải thích việc thực hiện hiện tại cùng những vấn đề đặt ra cho kiểm toán tại đơn vị.

3.2.2. Yêu cầu việc thiết lập bộ phận kiểm toán nội bộ

Năm 1996, Chính phủ đã qui định báo cáo tài chính hàng năm của doanh nghiệp nhà nước phải được kiểm tra và đảm bảo bởi kiểm toán độc lập hoặc bộ phận kiểm toán nội bộ, đặt nền móng cho tổ chức bộ phận kiểm toán nội bộ trong các doanh nghiệp Việt Nam. Sau đó, Bộ Tài chính (1997), qui định các doanh nghiệp nhà nước phải tổ chức bộ phận kiểm toán nội bộ và đến năm 1998 tiếp tục ban hành 2 thông tư hướng dẫn tổ chức bộ phận kiểm toán nội bộ trong các doanh nghiệp nhà nước (Bộ Tài chính, 1998a; Bộ Tài chính, 1998b).

Những qui định này có ảnh hưởng trực tiếp tới việc thiết lập và phát triển chức năng kiểm toán nội bộ trong các doanh nghiệp nhà nước của Việt Nam. Cụ thể, các tổng công ty xây dựng thuộc nhiều bộ

Bảng 1: Mục tiêu của bộ phận kiểm toán nội bộ

Mục tiêu	Tỷ lệ %
Kiểm toán tài chính	100%
Kiểm toán hoạt động kiểm soát	56%
Kiểm toán hoạt động kế toán	44%
Kiểm toán tuân thủ	22%
Nhiệm vụ đặc biệt	11%
Các mục tiêu gắn với mục tiêu của tổ chức	11%
Báo cáo nhiệm vụ được thiết lập	11%

Nguồn: Tính toán của tác giả dựa trên khảo sát của 9 doanh nghiệp

ngành quản lý khác nhau như Bộ Xây dựng, Bộ Giao thông Vận tải, Bộ Nông nghiệp và Phát triển Nông thôn, Bộ Công thương, ... đã chấp hành những quy định trên và tổ chức bộ phận kiểm toán nội bộ. Tuy nhiên, chưa nhiều doanh nghiệp có bộ phận kiểm toán nội bộ, tập trung trong giai đoạn 1997-2005 (Phan Trung Kiên, 2008). Điều này còn thể hiện tác động của việc ban hành những qui chế kiểm toán tại đơn vị.

Khác với các tổng công ty xây dựng, từ năm 2003, Ngân hàng Nhà nước đã có quy định về việc tổ chức bộ phận kiểm toán nội bộ trong ngân hàng thương mại. Sau đó, Ngân hàng Nhà nước (2006) tiếp tục ban hành quy định về hoạt động của bộ phận kiểm toán nội bộ. Những văn bản này có ảnh hưởng quyết định tới việc hình thành bộ phận kiểm toán nội bộ trong các ngân hàng thương mại.

3.2.3. Nhiệm vụ và mục tiêu

Nội dung này được trình bày trong qui chế kiểm toán. Hầu hết các qui chế kiểm toán nội bộ thống nhất rằng hoạt động kiểm toán nội bộ là: hoạt động đánh giá độc lập; thiết lập trong phạm vi một tổ chức; một chức năng kiểm soát quan trọng được thiết lập nhằm kiểm tra và đánh giá tính hợp lý và tính hiệu lực của những hoạt động kiểm soát khác được nhà quản lý cấp cao phê chuẩn. Khảo sát về mục tiêu của kiểm toán nội bộ được trình bày ở Bảng 1.

Kết quả khảo sát cho thấy có 8/9 doanh nghiệp công bố nhiệm vụ cho bộ phận kiểm toán nội bộ trong qui chế kiểm toán. Những nhiệm vụ được nêu cho thấy bộ phận này thực hiện các nội dung kiểm toán khác nhau bao gồm kiểm toán tài chính, kiểm toán hoạt động và kiểm toán tuân thủ.

Tuy nhiên, thực tế thực hiện kiểm toán nội bộ tại mỗi đơn vị là rất khác nhau. Thông tin tại Bảng 1 cho thấy sự quan tâm đặc biệt của kiểm toán nội bộ đối với hoạt động kiểm soát trong ngân hàng thương mại. Tỷ lệ thực hiện kiểm toán tuân thủ lớn hơn

nhưng phạm vi của kiểm toán tuân thủ lại hạn chế. Chẳng hạn, kiểm toán nội bộ trong tổng công ty xây dựng chỉ thực hiện đánh giá một số qui định của nhà nước, quyết định của Hội đồng quản trị (Phan Trung Kiên, 2008). Tại đơn vị thành viên của Vinacomin, cuộc kiểm toán nội bộ thường bị hợp nhất với các cuộc kiểm tra hoặc là một bước kiểm tra của bộ phận Pháp chế trong doanh nghiệp.

Bảng 1 cũng cho thấy kiểm toán nội bộ theo các mục tiêu chiến lược hoặc các mục tiêu của doanh nghiệp rất hạn chế. Bên cạnh đó, những khía cạnh có liên quan tới xem xét đánh giá tính kinh tế, hiệu quả và hiệu năng quản lý xuất hiện với tần suất rất thấp (1%). Vai trò trợ giúp cho quản lý của kiểm toán nội bộ không tốt dẫn đến tình trạng bộ phận này không được coi trọng trong quá trình phát triển của doanh nghiệp, đặc biệt là kiểm toán nội bộ tại các doanh nghiệp xây dựng.

3.2.4. Vị trí và thẩm quyền

Qui chế kiểm toán nội bộ của 8/9 đơn vị qui định vị trí và thẩm quyền của bộ phận kiểm toán nội bộ rõ ràng: bộ phận kiểm toán nội bộ báo cáo cho lãnh đạo cấp cao; các cuộc kiểm toán hoàn thành độc lập; các trường bộ phận kiểm toán thể đánh giá đối với lãnh đạo cấp cao; bộ phận kiểm toán đảm bảo hoàn thành các mục tiêu một cách khách quan; thống nhất đưa ra hành động thể hiện trên các báo cáo kiểm toán nội bộ. Tuy vậy, thực tế tổ chức bộ phận này thường gắn liền với cấu trúc tổ chức của đơn vị. 8 doanh nghiệp khảo sát có bộ phận kiểm toán nội bộ trực thuộc Hội đồng quản trị hoặc ban kiểm soát hoặc tổng giám đốc; 1 doanh nghiệp có kiểm toán nội bộ trong phòng kế toán. Vì vậy, sự độc lập, khách quan của kiểm toán nội bộ bị ảnh hưởng khác nhau.

Trên thế giới, thực hiện các bước công việc để đạt được mục tiêu kiểm toán nội bộ bao gồm cả việc không ràng buộc mối liên hệ trách nhiệm quản lý và những điều kiện khác được phê chuẩn bởi Ủy ban

Bảng 2: Thống kê về mô hình tổ chức theo kết quả khảo sát

Mô hình	Tỷ lệ
<i>Đơn giản</i>	44%
<i>Chức năng</i>	không có
<i>Chi nhánh</i>	56%
<i>Ma trận</i>	không có

Nguồn: Tính toán của tác giả dựa trên khảo sát của 9 doanh nghiệp

kiểm toán hoặc Hội đồng giám đốc. Ở đây doanh nghiệp đánh giá sự độc lập, khách quan có vai trò quan trọng trong sử dụng kiểm toán nội bộ như một cơ chế kiểm soát. Trong những doanh nghiệp được khảo sát, hội đồng quản trị thường có ảnh hưởng chính tới công tác chuyên môn và đào tạo các kiểm toán viên nội bộ. Mô hình tổ chức có ảnh hưởng đáng kể tới bộ phận kiểm toán nội bộ liên quan tới giới hạn phạm vi trong mô hình phân cấp và tác động tới ghi chép hoặc giải thích cần thiết nhằm thực hiện trách nhiệm kiểm toán hiệu quả.

3.2.5. Cấu trúc và đào tạo

Kết quả khảo sát về cấu trúc và vấn đề nhân viên kiểm toán của bộ phận kiểm toán nội bộ được tổng hợp trong Bảng 2 và 3.

Có 5 doanh nghiệp tổ chức bộ phận kiểm toán nội bộ dưới mô hình chi nhánh. Chẳng hạn, hệ thống các ngân hàng thương mại thường phân chia bộ phận kiểm toán nội bộ của đơn vị thành hai chi nhánh lớn hoặc 2 khu vực lớn là kiểm toán nội bộ miền Bắc và kiểm toán nội bộ miền Nam xuất phát từ sự phân tán về hoạt động kinh doanh theo khu vực địa lý hoạt động. Tại Vinacomin, bộ phận kiểm toán nội bộ lại có tổ chức theo mô hình phân tán đặc biệt hơn. Cụ thể, Tập đoàn có bộ phận kiểm toán nội bộ và tại các đơn vị thành viên có bộ phận kiểm toán nội bộ. Tuy nhiên, bộ phận kiểm toán nội bộ tại các

tổng công ty hoặc Công ty của Tập đoàn tổ chức theo mô hình đơn giản. Nhìn chung tại các đơn vị ảnh hưởng của cấu trúc kiểm toán nội bộ chưa thể hiện ảnh hưởng rõ ràng tới hoạt động kiểm toán nhưng trong một trường hợp cụ thể tại Vinacomin, với mô hình chưa thực sự hợp lý tác động tới hiệu quả kiểm toán. Vì thế, một số đơn vị trong Tập đoàn đã sáp nhập bộ phận kiểm toán nội bộ với bộ phận khác tại đơn vị (bộ phận Pháp chế, Kế toán).

Có tới 5 doanh nghiệp có số lượng kiểm toán viên thấp hơn 10 nhân viên và 4 doanh nghiệp có số lượng nhân viên lớn hơn 10 (là những ngân hàng thương mại) có thể thấy chưa thực sự phù hợp với đặc thù của doanh nghiệp được khảo sát (có nhiều đơn vị thành viên, hoạt động trên địa bàn rộng lớn,...). Số lượng nhân viên kiểm toán có xuất phát điểm là những người làm kế toán rất cao (56%) và chỉ có 4 đơn vị có nhân viên xuất phát điểm làm kiểm toán độc lập từ bên ngoài. Ngoài ra, tỷ lệ kiểm toán viên tham gia vào các tổ chức hiệp hội nghề nghiệp rất thấp,... ảnh hưởng lớn tới khả năng cũng như kết quả đào tạo lao động tại đơn vị ngay cả khi có thực hiện các hoạt động đào tạo định kỳ (ngân hàng thương mại, Vinacomin).

Bảng 3 cho thấy khi đơn vị quan tâm tới đào tạo nhân viên, kết quả hoạt động kiểm toán nội bộ có sự thay đổi, đặc biệt là khả năng tiếp cận với những

Bảng 3: Kết quả khảo sát về nhân viên của bộ phận kiểm toán nội bộ

Chỉ tiêu	Tỷ lệ
<i>Dưới 10 nhân viên</i>	56%
<i>Chỉ có nhân viên kế toán chuyển làm việc kiểm toán</i>	56%
<i>Ít nhất 1 thành viên của chứng chỉ kiểm toán viên hành nghề hoặc CIA</i>	44%
<i>Trưởng bộ phận kiểm toán nội bộ là thành viên của một hiệp hội nghề nghiệp về kế toán kiểm toán</i>	44%
<i>Tự đào tạo nhân viên</i>	33%
<i>Thuê ngoài đào tạo nhân viên</i>	67%
<i>Thỏa mãn với trình độ nhân viên hiện tại</i>	22%
<i>Kinh nghiệm kiểm toán trên doanh thu</i>	n/a
<i>Chính sách đào tạo nhân viên nội bộ</i>	33%
<i>Chính sách đào tạo nhân viên bên ngoài</i>	67%

Nguồn: Tính toán của tác giả dựa trên khảo sát của 9 doanh nghiệp

phương pháp mới, khả năng đáp ứng của kiểm toán nội bộ với những yêu cầu của quản lý,... Xem xét qui chế tuyển dụng, tài liệu đào tạo nhân viên tại TechcomBank, VPBank cho thấy đây là những đơn vị có chương trình và thực hiện đào tạo tốt. Ngược lại, tổng công ty xây dựng là những đơn vị mà đào tạo nhân viên kiểm toán rất kém với số lượng nhân viên ít,... đã ảnh hưởng tới hiệu quả kiểm toán nội bộ.

3.2.6. Qui mô và trách nhiệm

Các đơn vị được khảo sát có bộ phận kiểm toán nội bộ đều xác định phạm vi cho bộ phận kiểm toán nội bộ rõ ràng. Trong các văn bản ban hành (chủ yếu là trong qui chế kiểm toán nội bộ) khẳng định kiểm toán nội bộ thực hiện bao trùm các hoạt động khác nhau của doanh nghiệp.

3.2.7. Cách tiếp cận kiểm toán nội bộ

Các bộ phận kiểm toán nội bộ không có cơ sở khẳng định về việc tuân thủ những chuẩn mực thực hành nghề. Cho mục đích thực hành, bộ phận kiểm toán nội bộ không có những hướng dẫn kiểm toán hoặc không đầy đủ; kế hoạch kiểm toán không được xây dựng dựa trên những rủi ro có thể phải đối mặt; các doanh nghiệp đều không tổ chức một hệ thống ghi nhận ý kiến phản hồi hiệu quả. Thực tế, cả 9 bộ phận kiểm toán nội bộ không thực hiện đánh giá hiệu quả, hiệu lực của hoạt động kiểm toán tại đơn vị.

3.2.8. Báo cáo

9 bộ phận kiểm toán nội bộ đều không áp dụng một chuẩn mực hoặc tiêu chuẩn nào cho báo cáo

kiểm toán. Công việc của các kiểm toán viên được xem xét có liên quan chặt chẽ tới những báo cáo kiểm toán cho nhà quản trị cấp cao. Ngoại trừ 4 ngân hàng thương mại được khảo sát, các đơn vị còn lại trình bày báo cáo thường không đầy đủ với mức độ trợ giúp cho quản trị hạn chế.

3.2.9. Quan hệ với kiểm toán viên bên ngoài

Kiểm toán nội bộ chủ yếu giúp nhà quản trị xem xét lại một số vấn đề khi có yêu cầu. Không có bằng chứng về những trao đổi khác tại 9 doanh nghiệp được khảo sát.

3.2.10. Thực tế và kỳ vọng về kiểm toán nội bộ

Kiểm toán nội bộ trong tổng công ty xây dựng, Vinacomin không thỏa mãn với yêu cầu đặt ra (mục tiêu) của nhà quản trị. Tại các ngân hàng thương mại, kết quả này khả quan hơn, đặc biệt trong kiểm soát nội bộ và hoạt động kế toán. Các đơn vị thường hy vọng bộ phận kiểm toán nội bộ sẽ đóng vai trò dẫn đầu trong hệ thống kiểm soát quản trị. Đây là một sự phát triển mở rộng kỳ vọng đối với kiểm toán nội bộ và việc sử dụng những công cụ mới phục vụ cho kiểm toán nội bộ. Trong điều kiện môi trường hoạt động thay đổi, nhu cầu đối với kiểm toán nội bộ có xu hướng tăng lên xuất phát từ sự gia tăng rủi ro trong tổ chức và vì thế quá trình kiểm soát trở nên cần thiết. Vì vậy, cải thiện kết quả kiểm toán xuất phát từ việc thay đổi thiết lập bộ phận kiểm toán nội bộ phù hợp với thay đổi về cấu trúc đơn vị là cần thiết.

Những kết quả từ nghiên cứu lý thuyết và nghiên cứu các tình huống thực tế theo các tiêu chí trong

Bảng 4: Kết quả xác định sự khác biệt trọng yếu

Chỉ tiêu	Khác biệt
Lập kế hoạch và những bước chuẩn bị ban đầu	Có
Vị trí của bộ phận kiểm toán nội bộ trong tổ chức	Không
Mức độ phân quyền	Có
Yêu cầu đối với nhân viên	Có
Nhấn mạnh vào kỹ năng của trưởng bộ phận kiểm toán nội bộ	Có
Sự độc lập của kiểm toán nội bộ	Có
Những cân nhắc trong báo cáo	Có
Mức độ trách nhiệm	Có
Mục tiêu của kiểm toán nội bộ	Có
Những khía cạnh có liên hệ	Có
Quan niệm về kiểm toán nội bộ	Có
Giới hạn về phạm vi	Có
Trách nhiệm quản trị	Có
Liên hệ với kiểm toán viên bên ngoài	Có
Tiếp cận công việc	Có

Nguồn: Tính toán của tác giả dựa trên khảo sát của 9 doanh nghiệp

Bảng 4 về việc thiết lập bộ phận kiểm toán nội bộ cho thấy có sự khác biệt lớn. Do đó, sự thay đổi để duy trì và phát triển bộ phận này là yêu cầu cấp thiết.

4. Kết luận và đề xuất phát triển bộ phận kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp Việt Nam

Dựa trên kết quả phân tích thực trạng, nghiên cứu tập trung vào 6 nhân tố (IIA-UK, 1992) được xác định có ảnh hưởng tới phát triển bộ phận kiểm toán nội bộ là “thiết lập ở đâu”, “làm những gì”, “làm như thế nào”, “khi nào hoàn thành”, “ai thực hiện” và “đánh giá như thế nào”.

4.1. “Thiết lập ở đâu”

Đánh giá thực tế của 9 bộ phận kiểm toán nội bộ cho thấy kiểm toán nội bộ thường được xem là một phần trong hoạt động tài chính, chức năng kế toán. Do đó, định hướng cho việc xác định kiểm toán nội bộ được thiết lập theo điều kiện sau:

- Nên được thiết lập ở vị trí “cao” trong tổ chức để có thể thực hiện kiểm toán ở những hoạt động ở nhiều lĩnh vực khác nhau, đóng góp nhiều hơn cho quản lý;
- Cần có được sự thừa nhận cao của nhiều người;
- Cần có mối liên kết chặt chẽ với nhà quản trị cấp cao, các giám đốc và giám đốc điều hành để tiếp cận và đáp ứng tốt nhất những yêu cầu của quản lý;
- Nên thành lập ủy ban kiểm toán khi có thể để góp phần cải thiện hiệu lực kiểm toán;
- Cần được độc lập hoàn toàn, từ đó đóng góp tốt hơn cho quản lý.

4.2. “Làm những gì”

Qui chế kiểm toán nội bộ cần qui định kiểm toán viên được làm những gì. Trong đó, phải trình bày theo những vấn đề sau:

- Liệt kê những yếu tố hoặc hoạt động mà ban quản trị, ban tổng giám đốc mong muốn được đảm bảo;
- Cho phép kiểm toán nội bộ kiểm tra các hoạt động trong tổ chức nhằm mục đích đánh giá hoạt động kiểm soát nội bộ và có cơ hội cải thiện chúng.

4.3. “Làm như thế nào”

Về phạm vi kiểm toán, kiểm toán viên cần ước tính khối lượng công việc có liên quan tới sự đảm bảo theo các điều kiện trong qui chế kiểm toán và xem xét theo tất cả những hệ thống trong tổ chức trên cơ sở ý kiến của các chuyên. Chẳng hạn, khi xem xét thời gian thực hiện, trước hết kiểm toán

viên phải có hiểu biết về đơn vị và phương pháp nghiên cứu. Vinacomin với rất nhiều các tổng công ty, các công ty thành viên, đơn vị bộ phận, trường và trung tâm đào tạo nằm khá tập trung ở một khu vực địa lý. Tuy nhiên, do đặc thù hoạt động kinh doanh là khai thác và bán các sản phẩm khai thác – đây là lĩnh vực kinh doanh ảnh hưởng nhiều bởi yếu tố chính sách, xuất khẩu,... chứa đựng nhiều rủi ro. Với những hạn chế về nguồn lực, kiểm toán nội bộ chỉ có thể đạt được mục tiêu khi xác định được trọng tâm kiểm toán phù hợp. Do đó, một đề xuất quan trọng trong việc xác định phạm vi kiểm toán phù hợp là kiểm toán viên cần dựa trên phân tích rủi ro. Trọng tâm kiểm toán phải được tập trung và ưu tiên những hoạt động có rủi ro cao.

Về chuẩn mực hóa trong kiểm toán nội bộ: kiểm toán nội bộ tại Vinacomin có mô hình chi nhánh. Điều này cho phép kiểm toán nội bộ có thể đáp ứng tốt hơn những yêu cầu của quản lý nhưng phải giải quyết tốt vấn đề quản lý. Thực tế kiểm toán nội bộ của đơn vị thực hiện không đúng chức năng, trùng lặp và không đáp ứng yêu cầu của quản lý. Do đó, chuẩn mực hóa những hoạt động kiểm toán là cần thiết để giải quyết những vấn đề tương tự có thể nảy sinh tại, đặc biệt là đơn vị có hoạt động phân tán.

4.4. “Khi nào hoàn thành”

Những nhân tố ảnh hưởng cần được kiểm toán nội bộ xem xét là phạm vi thực hiện, tính phức tạp của hệ thống được kiểm toán, sự phân bố hoạt động ở những khu vực địa lý khác nhau, số lượng và chất lượng kiểm toán viên,...

4.5. “Ai phải thực hiện công việc”

Cần được quan tâm đúng mực những vấn đề sau để có được các kiểm toán viên tốt cho kiểm toán nội bộ:

- Phải tăng cường hoạt động đào tạo;
- Đào tạo và phát triển nhân viên gắn với lĩnh vực cụ thể;
- Tạo động cơ thúc đẩy cho kiểm toán viên nội bộ trên cơ sở nhận diện những yếu tố có thể mang lại những ảnh hưởng tích cực lớn đối với hoạt động của tổ chức;
- Tạo ra những lợi ích tiềm năng gắn với thành công mà kiểm toán nội bộ mang lại.

4.6. “Đánh giá như thế nào”

9 bộ phận kiểm toán nội bộ đều không thực hiện đánh giá những hoạt động đã thực hiện. Tại

Vinacomin, một số bộ phận kiểm toán nội bộ của công ty thành viên đã bị nhập cùng bộ phận Pháp chế của công ty; trong 2 doanh nghiệp xây dựng được khảo sát, nhà quản lý cho rằng kiểm toán độc lập có thể thay thế và làm việc tốt hơn so với kiểm toán nội bộ,... Bộ phận kiểm toán nội bộ cần được đánh giá như sau:

- *Về nội dung*: bộ phận kiểm toán nội bộ cần được đánh giá theo tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực;

- *Cơ sở đánh giá*: kiểm toán nội bộ phải có cơ sở đánh giá phù hợp. Những cơ sở có thể sử dụng gồm: phân tích chi phí/lợi ích; báo cáo của trưởng bộ phận kiểm toán; số lượng những đề xuất; đánh giá

của nhà quản trị cấp cao; phản hồi của bộ phận hoặc hoạt động được kiểm toán; thực hiện so với kế hoạch; đào tạo và phát triển; những mục tiêu riêng lẻ; đào tạo và kỹ năng của nhân viên,...

So sánh với tiêu chuẩn được áp dụng trong nghiên cứu trở thành một phương pháp hữu ích trong việc thiết lập và nhận diện những vấn đề trong chức năng kiểm toán nội bộ. Quá trình sử dụng phương pháp này giúp chúng ta hiểu được phần nào sự chỉ đạo của tổ chức đối với kiểm toán nội bộ. Để đảm bảo sự phát triển và theo kịp với sự thay đổi của môi trường kinh doanh đòi hỏi kiểm toán nội bộ cần bố trí, sắp xếp lại cho phù hợp. □

Tài liệu tham khảo:

ALCOA (1990), *Benchmarking: an overview of Alcoa's benchmarking process*, Pamphlet No. A15-15193, Aluminium Company of America.

AT&T (1990), *Benchmarking: Focus on World-class Practices*, AT&T Publications.

Balm, G. (1992), *Benchmarking: a Practitioner's Guide for Becoming and Staying Best of the Best*, QPMA Press.

Bộ Tài chính (1997), Quyết định Số 832/TC/QĐ/CDKT, về việc ban hành quy chế kiểm toán nội bộ, ban hành ngày 28 tháng 10 năm 1997

Bộ Tài chính (1998a), Thông tư Số 52/1998/TT-BTC, hướng dẫn tổ chức bộ máy kiểm toán nội bộ tại doanh nghiệp nhà nước, ban hành ngày 16 tháng 4 năm 1998

Bộ Tài chính (1998b), Thông tư Số 171/1998/TC-NTC, hướng dẫn tổ chức bộ phận kiểm toán nội bộ trong các doanh nghiệp nhà nước, ban hành ngày 22 tháng 12 năm 1998

Camp, R. (1989), *Benchmarking: The Search for Industrial Best Practices that Lead to Superior Performance*, Quality Press, Milwaukee, WI.

Chính phủ (1996), Nghị định Số 59/1996/NĐ-CP, ban hành quy chế quản lý tài chính và hạch toán kinh doanh đối với doanh nghiệp nhà nước, ban hành kèm theo Nghị định Số 59/CP, ngày 3 tháng 10 năm 1996
nhà nước phải được kiểm tra và đảm bảo bởi kiểm toán độc lập hoặc bộ phận KTNB.

Ghobadian, A., Liu, J. và Woo, H. (1994), "A comparison between benchmarking process models", in Case, K. and Newman, S. (Eds), *Advances in Manufacturing Technology VIII*, Taylor & Francis, London, pp. 233-7.

IBC (1992), *International Benchmarking Clearing-House*, Pamphlet, American Productivity and Quality Center.

IIA-UK (1992), *1988 Standards and Guidelines for the Professional Practice of Internal Auditing*, IIA-UK, London

Karch, K.M. (1992), "Getting organizational buy-in for benchmarking: environmental management at Weyerhaeuser", *National Productivity Review*, Vol. 12 No. 1, pp. 13-22

Lê Thị Thu Hà (2011), "Hoàn thiện tổ chức kiểm toán nội bộ trong các công ty tài chính Việt Nam", Luận án Tiến sĩ, Trường Đại học Kinh tế quốc dân

Ngân hàng Nhà nước (2003), Quyết định Số 486/2003/QĐ-NHNN, về việc ban hành quy chế kiểm soát nội bộ, kiểm toán nội bộ Ngân hàng Nhà nước, ban hành ngày 19 tháng 5 năm 2003

Ngân hàng Nhà nước (2006), Quyết định 37/2006/QĐ-NHNN, Ban hành Quy chế kiểm toán nội bộ của tổ chức tín dụng, ban hành ngày 01 tháng 08 năm 2006

Nguyễn Đình Hựu, Phan Trung Kiên, Nguyễn Thị Vân Anh và Nguyễn Văn Ngọc (2006), "Định hướng chiến lược

và giải pháp phát triển kiểm toán nội bộ ở Việt Nam”, Đề tài nhánh của Đề tài cấp Nhà nước, Kiểm toán Nhà nước

O'Dell, C. (1993), “*Building on received wisdom*”, Healthcare Forum Journal, Vol. 36 No. 1, □pp. 17-21.

Phan Trung Kiên (2008), “*Hoàn thiện tổ chức kiểm toán nội bộ trong các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam*”, Luận án Tiến sĩ, Trường Đại học Kinh tế quốc dân

Phan Trung Kiên, Nguyễn Thị Thanh Diệp, Nguyễn Thị Hồng Thúy và Nguyễn Thị Lan Anh (2011), “*Nghiên cứu việc thực hiện chức năng kiểm toán nội bộ trong các ngân hàng thương mại Việt Nam*”, Đề tài nghiên cứu khoa học, Trường Đại học Kinh tế quốc dân

Phan Trung Kiên, Nguyễn Thị Thanh Diệp, Nguyễn Thị Hồng Thúy và Nguyễn Thị Bích Liên (2013), “*Đánh giá thực hiện chức năng kiểm toán nội bộ trong các tổng công ty xây dựng Việt Nam*”, Đề tài nghiên cứu khoa học, Trường Đại học Kinh tế quốc dân

Nguyễn Thị Hồng Thúy (2010), “*Tổ chức kiểm toán nội bộ trong các tập đoàn kinh tế của Việt Nam*”, Luận án Tiến sĩ, Trường Đại học Kinh tế quốc dân

Vaziri, H.K. (1992), “*Using competitive benchmarking to set goals*”, Quality Progress, Vol. 25 No. 10, pp. 81-5.

Developing Internal Auditing Departments in Vietnamese businesses

Abstract:

When business' scope is changed, re-engineering and the span of control should be adjusted. This is necessary for the self-regulation and development of internal controls within an organization. This study analyzed the success factors of the nine firms where internal auditing departments have been established. Based on the findings, the author provided some directions for the development of the internal audit departments in Vietnamese firms.

Thông tin tác giả:

***Phan Trung Kiên, Tiến sĩ**

- Tổ chức tác giả công tác: Viện Kế toán - Kiểm toán, Trường Đại học Kinh tế quốc dân

- Lĩnh vực nghiên cứu của tác giả: Kiểm toán và Kiểm soát nội bộ trong doanh nghiệp

- Một số tạp chí tiêu biểu mà tác giả đã từng đăng tải và công trình nghiên cứu: Tạp chí Kinh tế và Phát triển; Tạp chí Kế toán; Tạp chí Kiểm toán; Tạp chí Nghiên cứu Khoa học Kiểm toán; Tạp chí Tài chính – Kế toán; Tạp chí Kinh doanh và Quản lý; Tạp chí Nghiên cứu Khoa học Ngân hàng

- Địa chỉ liên hệ: Địa chỉ email: phankien76@gmail.com