

LỜI CAM ĐOAN

Tôi xin cam đoan Luận án này là công trình của riêng tôi. Số liệu sử dụng trong Luận án là trung thực. Những kết quả của Luận án chưa từng được công bố trong bất cứ công trình nào khác.

Tác giả của Luận án

Nguyễn Thị Hồng Lam

LỜI CẢM ƠN

Trước tiên, Tác giả xin bày tỏ sự biết ơn sâu sắc tới PGS. TS. Ngô Trí Tuệ - Giám đốc Trung tâm nghiên cứu khoa học và bồi dưỡng cán bộ Kiểm toán Nhà nước và PGS.TS Đoàn Văn Anh – Phó trưởng bộ môn Kế toán tài chính, khoa Kế toán kiểm toán, trường Đại học Thương Mại về sự hướng dẫn nhiệt tình và những ý kiến đóng góp quý báu để Luận án hoàn thành tốt hơn.

Tác giả xin trân trọng cảm ơn sự hỗ trợ quý báu trong quá trình thu thập tài liệu, thu thập bảng câu hỏi phỏng vấn của các nhà quản lý của các tổng công ty (TCT) thương mại Hà Nội, TCT thương mại Sài gòn, TCT Bến Thành, Tập đoàn xăng dầu Việt Nam, TCT lương thực miền Bắc, TCT dược Việt Nam...; Tác giả cũng cảm ơn các đồng nghiệp trong Khoa Kế toán kiểm toán, các KTV và nhà quản lý trong các Công ty kiểm toán, Bộ Tài chính, Bộ Công Thương đã hỗ trợ tìm kiếm tài liệu cũng như góp ý cho Tác giả sửa chữa Luận án.

Tác giả xin cảm ơn khoa sau Đại học, Đại học Thương Mại với việc tạo điều kiện thuận lợi trong suốt quá trình làm Luận án cũng như bảo vệ Luận án các cấp.

Cuối cùng, Tác giả muốn bày tỏ lời cảm ơn tới bố mẹ, chồng và các con đã động viên, giúp đỡ Tác giả trong suốt quá trình nghiên cứu.

Nguyễn Thị Hồng Lam

MỤC LỤC

MỞ ĐẦU	1
1. Tính cấp thiết của đề tài nghiên cứu	1
2. Tổng quan tình hình nghiên cứu	2
3. Mục đích, đối tượng và phạm vi nghiên cứu	7
4. Các câu hỏi nghiên cứu của luận án	8
5. Phương pháp nghiên cứu của luận án.....	9
6. Các kết quả nghiên cứu dự kiến đạt được của luận án	10
7. Kết cấu luận án.....	10
CHƯƠNG 1.....	12
CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ TỔ CHỨC KIỂM TOÁN NỘI BỘ TRONG DOANH NGHIỆP	12
1.1 Kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp.....	12
1.1.1 Doanh nghiệp và quản trị rủi ro trong doanh nghiệp	12
1.1.2 Bản chất của kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp.....	26
1.1.3 Vai trò của kiểm toán nội bộ trong quản trị rủi ro doanh nghiệp.....	37
1.2 Tổ chức kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp.....	40
1.2.1 Khái niệm, nguyên tắc, yêu cầu và các nhân tố ảnh hưởng tới tổ chức kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp.....	40
1.2.2 Tổ chức bộ máy kiểm toán nội bộ tại các doanh nghiệp.....	46
1.2.3 Tổ chức hoạt động kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp	55
1.3 Tổ chức kiểm toán nội bộ tại các doanh nghiệp của một số nước trên thế giới và bài học kinh nghiệm cho Việt Nam	69
KẾT LUẬN CHƯƠNG 1.....	77
CHƯƠNG 2.....	78
THỰC TRẠNG TỔ CHỨC KIỂM TOÁN NỘI BỘ TẠI CÁC TỔNG CÔNG TY THƯƠNG MẠI VIỆT NAM.....	78
2.1 Tổng quan về các tổng công ty thương mại Việt Nam với tổ chức kiểm toán nội bộ	78
2.1.1 Quá trình hình thành và phát triển của các tổng công ty thương mại Việt Nam.....	78
2.1.2 Đặc điểm hoạt động kinh doanh của các tổng công ty thương mại Việt Nam ảnh hưởng tới tổ chức kiểm toán nội bộ	80
2.2 Thực trạng tổ chức kiểm toán nội bộ tại các tổng công ty thương mại Việt Nam	93

2.2.1 Cơ sở pháp lý của tổ chức kiểm toán nội bộ tại các tổng công ty thương mại Việt Nam	93
2.2.2 Tổ chức bộ máy kiểm toán nội bộ tại các tổng công ty thương mại Việt Nam.....	96
2.2.3 Tổ chức hoạt động kiểm toán nội bộ tại các tổng công ty thương mại Việt Nam.	100
2.3 Đánh giá chung về tổ chức kiểm toán nội bộ tại các tổng công ty thương mại Việt Nam	113
2.3.1 Những kết quả đạt được về tổ chức kiểm toán nội bộ tại các tổng công ty thương mại Việt Nam.....	113
2.3.2 Những tồn tại và hạn chế trong tổ chức kiểm toán nội bộ tại các Tổng công ty thương mại Việt Nam	114
2.3.3 Nguyên nhân của những tồn tại trong tổ chức kiểm toán nội bộ tại các tổng công ty thương mại Việt Nam.....	119
KẾT LUẬN CHƯƠNG 2.....	123
CHƯƠNG 3.....	124
CÁC GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN TỔ CHỨC KIỂM TOÁN NỘI BỘ TẠI CÁC TỔNG CÔNG TY THƯƠNG MẠI VIỆT NAM.....	124
3.1 Định hướng và yêu cầu hoàn thiện tổ chức kiểm toán nội bộ tại các tổng công ty thương mại Việt Nam	124
3.1.1 Định hướng phát triển của các tổng công ty thương mại Việt Nam	124
3.1.2 Các yêu cầu hoàn thiện tổ chức kiểm toán nội bộ tại các tổng công ty thương mại Việt Nam	125
3.2 Các giải pháp hoàn thiện tổ chức kiểm toán nội bộ.....	128
3.2.1 Nhóm giải pháp hoàn thiện tổ chức bộ máy kiểm toán nội bộ	128
3.2.2 Nhóm giải pháp hoàn thiện tổ chức hoạt động kiểm toán nội bộ	137
3.3 Kiến nghị để thực hiện các giải pháp hoàn thiện tổ chức kiểm toán nội bộ tại các tổng công ty thương mại Việt Nam.....	164
3.3.1 Đối với các cơ quan Nhà nước	164
3.3.2 Đối với các tổng công ty thương mại Việt Nam.....	165
KẾT LUẬN CHƯƠNG 3.....	166
KẾT LUẬN	168

DANH MỤC CÁC CHỮ VIẾT TẮT

Chữ viết tắt	Viết đầy đủ (Tiếng Việt)	Viết đầy đủ (Tiếng Anh)
BGD	Ban Giám đốc	
BKS	Ban Kiểm soát	
DN	Doanh nghiệp	
DNTM	Doanh nghiệp thương mại	
HDQT	Hội đồng quản trị	
HTKSNB	Hệ thống kiểm soát nội bộ	
IIA	Viện KTV nội bộ	Institute of Internal Auditor
KSNB	Kiểm soát nội bộ	
KTNB	Kiểm toán nội bộ	
KTV	Kiểm toán viên	
KTVNB	Kiểm toán viên nội bộ	
QTRR	Quản trị rủi ro	
RR	Rủi ro	
SIAS	Chuẩn mực kiểm toán nội bộ	Statement on Internal Auditing Standards
TCT	Tổng công ty	
TCT TM	Tổng công ty thương mại	

DANH MỤC BẢNG BIỂU

Bảng 1.1. Tiêu thức phân loại doanh nghiệp	17
Bảng 1.2. Định nghĩa về KTNB của IIA qua các năm.....	28
Bảng 1.3. So sánh khái niệm KTNB năm 1978 và 1999 của IIA	31
Bảng 1.4 Vai trò của KTNB trong quản trị RR doanh nghiệp.....	38
Bảng 1.5 Số lượng kiểm toán viên theo qui mô.....	45
Bảng 1.6. Điểm khác biệt của hai mô hình tập trung và phân tán	47
Bảng 2.1 Kết quả tổng hợp số phiếu khảo sát.....	80
Bảng 2.2 Số lượng KTVNB tại các TCT TM.....	98
Bảng 2.3 Qui trình KTNB tại Tổng công ty xăng dầu Việt Nam	100
Bảng 2.4. Kết quả khảo sát về nội dung thực hiện kiểm toán của KTNB	104
Bảng 2.5. Tổng hợp kết quả kiểm toán	109
Bảng 3.1 Tiêu chí xác định số lượng KTVNB.....	135
Bảng 3.2. Nhóm tiêu chí đánh giá hiệu quả hoạt động mua hàng	140
Bảng 3.3. Nhóm tiêu chí đánh giá hiệu năng quản lý hoạt động mua hàng	140
Bảng 3.4 Bảng đánh giá hoạt động mua hàng.....	140
Bảng 3.5. Nhóm tiêu chí đánh giá hiệu quả hoạt động bán hàng và marketing	141
Bảng 3.6. Nhóm chỉ tiêu đánh giá hiệu năng quản lý hoạt động bán hàng và marketing.....	141
Bảng 3.7 Các nhân tố ảnh hưởng đến rủi ro.....	145
Bảng 3.8 Các loại rủi ro theo từng hoạt động	146
Biểu 3.1. Biểu mẫu đề xuất chấm điểm RR	149
Bảng 3.9. Rủi ro quản lý	150
Bảng 3.10 Rủi ro kế toán.....	150
Bảng 3.11 Rủi ro mua hàng.....	151
Bảng 3.12 Rủi ro bán hàng.....	151
Bảng 3.13 Chấm điểm rủi ro theo từng bộ phận	151
Bảng 3.14 Minh họa thủ tục kiểm toán đối với hoạt động bán hàng	153
Biểu 3.2 Biểu mẫu giấy tờ làm việc của KTV	158

DANH MỤC HÌNH VẼ

Hình 1.1 Qui trình quản trị rủi ro	22
Hình 3.1. Ma trận phân tích RR	149

DANH MỤC SƠ ĐỒ

Sơ đồ 1.1. Mô hình tổ chức bộ máy KTNB theo lĩnh vực kiểm toán	48
Sơ đồ 1.2. Mô hình tổ chức bộ máy KTNB theo khối chức năng	49
Sơ đồ 1.3. Mô hình tổ chức bộ máy KTNB theo khu vực địa lý	50
Sơ đồ 1.4. Khái quát tổ chức qui trình KTNB	58
Sơ đồ 2.1 Tỷ lệ phiếu khảo sát theo hình thức pháp lý	81
Sơ đồ 2.2. Qui mô vốn tại các tổng công ty TM tính đến 2012	84
Sơ đồ 2.3 Số lượng lao động tại các TCT TM	85
Sơ đồ 2.4 Vị trí KTNB trong các TCT TM	96
Sơ đồ 3.1. Mô hình đề xuất KTNB trực thuộc HĐQT	130
Sơ đồ 3.2. Mô hình đề xuất KTNB trực thuộc Tổng Giám đốc	131
Sơ đồ 3.3. Tổ chức bộ máy KTNB theo mô hình kết hợp	132
Sơ đồ 3.4. Mô hình KTNB phân chia theo khu vực và khối chức năng	133

MỞ ĐẦU

1. Tính cấp thiết của đề tài nghiên cứu

Trong quá trình chuyển đổi sang nền kinh tế thị trường cũng như quá trình hội nhập kinh tế thế giới, nền kinh tế Việt Nam có nhiều thay đổi mạnh mẽ. Điều đó đã khiến cho các doanh nghiệp Việt Nam nói chung và các doanh nghiệp thương mại (DNTM) nói riêng trong đó có các tổng công ty thương mại (TCT TM) đứng trước những cơ hội và thách thức lớn trong hoạt động kinh doanh. Đó là sự tác động của giá cả hàng hóa dịch vụ, lãi suất và tỷ giá, chính sách quản lý của Nhà nước..., sự cạnh tranh từ các doanh nghiệp (DN) nước ngoài mạnh về vốn, về kỹ thuật sẽ nhanh chóng thu tóm hết thị phần, chi phối giá cả... Điều này đòi hỏi trước hết là Nhà nước và các cơ quan chức năng phải xây dựng và phát triển hoàn thiện hệ thống luật pháp cũng như có các chính sách kinh tế tài chính phù hợp, làm cơ sở định hướng và tạo môi trường kinh doanh lành mạnh cho các DN Việt Nam đồng thời tự bản thân các DN Việt Nam trong đó có các DNTM phải thiết lập các công cụ hữu hiệu nhằm hạn chế rủi ro và nâng cao hiệu quả kinh tế.

Theo nguyên tắc hạch toán kinh tế trong cơ chế thị trường, DN phải tự quyết định, tự chịu trách nhiệm về hoạt động kinh doanh của mình. Để DN có được những quyết định đúng, để tồn tại, phát triển, an toàn và chiến thắng trong kinh doanh, từng DN cần hình thành và duy trì một hệ thống kiểm soát nội bộ hữu hiệu trong đó có kiểm toán nội bộ làm nhiệm vụ kiểm soát hoạt động tài chính kế toán và các hoạt động khác trong DN, nhất là không chỉ chú trọng vào công tác hậu kiểm (kiểm soát sau) mà quan trọng hơn là kiểm soát trước và trong quá trình hoạt động.

Kiểm toán nội bộ (KTNB) bắt đầu xuất hiện tại Việt Nam từ năm 1997 nhưng cho đến thời điểm này, Nhà nước mới chỉ ban hành duy nhất một quyết định về hướng dẫn KTNB cho DNNN và cũng chỉ đưa ra những hướng dẫn chung về tổ chức bộ máy và cách thức thực hiện KTNB. Vì thế, KTNB trong các DN mới chỉ mang tính tự phát khiến cho các DN hết sức lúng túng khi tổ chức hoạt động này trong đơn vị mình. So với thời điểm khi mới xuất hiện, ngày nay nhận thức của các nhà quản lý đối với tầm quan trọng của KTNB đã thay đổi. KTNB được xem như một công cụ giúp cho lãnh đạo DN phân tích hoạt động đầu tư, kinh doanh, kiểm soát, đánh giá các chiến lược phát triển kinh doanh của DN, các hành vi quản lý qua đó điều hành sản xuất kinh doanh có hiệu quả và chiếm lĩnh được thị trường. KTNB cũng là công cụ để kiểm tra, đánh giá hoạt động của DN ở từng bộ phận, ở tất cả các giai đoạn trước, trong và sau quá trình kinh doanh. Thông qua hoạt động KTNB mà kiểm soát hoạt động tài chính của DN, đảm bảo chi tiêu có hiệu quả, tiết kiệm, minh bạch. Thực tế tại các đơn vị đã tổ chức KTNB cũng cho thấy lợi ích mà KTNB đem lại. Tuy nhiên, khi nghiên cứu về thực trạng hoạt động KTNB tại các

TCT TM Việt Nam hiện nay thì thấy phát sinh nhiều vấn đề. Đa phần các tổng công ty (TCT) đều chưa xác định được rõ vị trí của KTNB trong tổ chức từ đó chưa xây dựng hoàn thiện, chuyên nghiệp bộ máy KTNB. Vì chưa được tổ chức đầy đủ nên trong tổ chức thực hiện kiểm toán, KTNB thường không thống nhất các nội dung kiểm toán, không có qui trình kiểm toán cụ thể mà chủ yếu kiểm toán dựa vào kinh nghiệm; thậm chí nhiều đơn vị còn xem KTNB như là kiểm tra kế toán hoặc mang tính hình thức... Cùng với đó là sự thiếu hụt, chưa thống nhất của hệ thống các văn bản pháp lý hướng dẫn về KTNB nên đã ảnh hưởng tới hiệu quả của tổ chức KTNB trong các TCT TM Việt Nam. Ngoài ra dù đã có nhận thức sâu hơn nhưng nhiều nhà quản lý vẫn chưa hiểu hết hoặc hiểu chưa đầy đủ về KTNB và vai trò của KTNB làm ảnh hưởng tới sự tồn tại phát triển và tính hiệu quả trong hoạt động của KTNB.

Vì vậy, có thể khẳng định việc tổ chức KTNB bao gồm tổ chức hoạt động KTNB và tổ chức bộ máy KTNB là vô cùng cần thiết và quan trọng đối với mọi loại hình DN tại Việt Nam, trong đó có các TCT TM Việt Nam.

2. Tổng quan tình hình nghiên cứu

2.1. Tình hình nghiên cứu trong nước

Cho đến thời điểm hiện nay ở Việt nam đã có nhiều nhiều giáo trình, sách chuyên khảo cũng như các bài báo khoa học, các công trình nghiên cứu về kiểm toán nội bộ và tổ chức kiểm toán nội bộ. Có thể chia các nghiên cứu này thành hai nhóm:

Nhóm 1: các nghiên cứu liên quan đến lý thuyết về KTNB và tổ chức KTNB, điển hình gồm: Sách “Kiểm toán nội bộ - Lý luận và hướng dẫn nghiệp vụ” của PGS.TS Đặng Văn Thanh và PTS Lê Thị Hòa (1998); Sách “Kiểm toán nội bộ hiện đại – Đánh giá các hoạt động và hệ thống kiểm soát” – Victor Z.Brink & Hebert Witt (bản dịch của trường Đại học Kinh tế quốc dân năm 2000); Sách chuyên khảo “Kiểm toán nội bộ” – PGS.TS Thịnh Văn Vinh & TS Phạm Tiến Hưng (2011).

Các nghiên cứu thuộc nhóm này đã cung cấp các thông tin cơ bản về khái niệm, bản chất, chức năng, nhiệm vụ của KTNB. Đồng thời trình bày qui trình, phương pháp (thủ tục) tiến hành một cuộc KTNB và của từng loại hình KTNB. Tuy nhiên chưa có tác giả nào đề cập đến tổ chức KTNB nói chung và tổ chức một cuộc kiểm toán nội bộ trong các DN cũng như minh họa cho một số loại hình DN điển hình như tập đoàn, công ty lớn....

Nhóm 2: các nghiên cứu thực tiễn (thực nghiệm) có liên quan đến KTNB và tổ chức KTNB như “Xây dựng hệ thống kiểm tra, kiểm soát trong quản lý vĩ mô và vi mô ở Việt Nam” của GS.TS Nguyễn Quang Quỳnh và cộng sự (năm 1998); đề tài

“Hoàn thiện kiểm toán nội bộ tại Bộ Thủy sản” của Nguyễn Mai Vinh (2005); đề tài nhánh trong đề tài cấp Nhà nước “Định hướng chiến lược và giải pháp phát triển KTNB ở Việt Nam”; đề tài cấp bộ “Hoàn thiện tổ chức công tác KTNB tại các tổng công ty xây dựng Việt Nam” của TS Trần Thị Hồng Mai – Đại học Thương Mại (2008);); đề tài “Kiểm toán hoạt động của kiểm toán nội bộ trong các ngân hàng thương mại Việt Nam hiện nay” do PGS.TS Nguyễn Phú Giang chủ nhiệm (2011)...các luận án tiến sĩ như luận án “Hoàn thiện hệ thống kiểm tra, kiểm soát cấp tỉnh trong lĩnh vực kinh tế - tài chính ở Việt Nam” của tác giả Phạm Văn Nhiên (2007); luận án “ Nghiên cứu xây dựng nội dung kiểm toán nội bộ doanh nghiệp vận tải ô tô” của tác giả Lê Thu Hằng (2007); luận án “ Hoàn thiện tổ chức kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp xây dựng Việt Nam” của tác giả Phan Trung Kiên (2008); luận án “Tổ chức KTNB trong các tập đoàn kinh tế của Việt Nam” của tác giả Nguyễn Thị Hồng Thúy (2010); luận án “ Tổ chức KTNB tại các công ty tài chính Việt Nam” của tác giả Lê Thị Thu Hà (2011)...

Các công trình nghiên cứu đều đã hệ thống hóa và trình bày khá đầy đủ về khái niệm, bản chất, chức năng về KTNB nói chung và tổ chức KTNB nói riêng gắn với đặc thù của từng loại hình tổ chức, DN như tập đoàn, công ty tài chính, doanh nghiệp xây dựng... Các nghiên cứu cũng đã chỉ rõ thực trạng về tổ chức KTNB tại các loại DN trên và chỉ ra các giải pháp vừa có thể áp dụng cho các loại hình DN khác vừa là những giải pháp chi tiết cho chính loại hình DN nghiên cứu. Tuy nhiên về mặt lý luận và những giải pháp đưa ra thì chưa có phần nào dành riêng cho loại hình DNTM. Điển hình:

- *Luận án “Nghiên cứu xây dựng nội dung kiểm toán nội bộ doanh nghiệp vận tải ô tô” của NCS Lê Thu Hằng, Đại học Giao thông vận tải, năm 2007.*

Điểm mới của luận án là đã nhấn mạnh được một nội dung quan trọng và gắn liền với KTNB hiện đại – thực hiện kiểm toán hoạt động do đó trong phần kiến nghị, tác giả hướng tới xây dựng nội dung kiểm toán trên cơ sở đánh giá các RR đối với các doanh nghiệp vận tải.

Hạn chế của luận án: Tác giả mới chỉ làm rõ lý luận về KTNB nói chung và đi sâu vào nội dung KTNB về lý thuyết cũng như kinh nghiệm trên thế giới chứ không đi vào nghiên cứu về tổ chức KTNB trong doanh nghiệp.

Phạm vi nghiên cứu của luận án tương đối rộng khi nghiên cứu khá nhiều loại hình doanh nghiệp như Tổng công ty Sông Đà, Tập đoàn điện lực Việt Nam, Tập đoàn Bưu chính viễn thông, các ngân hàng thương mại... nhưng các giải pháp lại chỉ dành cho các doanh nghiệp vận tải ô tô.

- *Luận án “Hoàn thiện tổ chức kiểm toán nội bộ trong các tập đoàn kinh tế Việt Nam” của NCS Nguyễn Thị Hồng Thúy, Đại học KTQD, năm 2010.*

Điểm mới của luận án: Với loại hình doanh nghiệp còn mới ở Việt Nam, luận án đã hệ thống hóa và đi sâu nghiên cứu lý luận chung về tập đoàn kinh tế, đặc biệt là phân tích khái niệm và sự hình thành của các tập đoàn kinh tế để chỉ rõ bản chất cũng như vai trò của các tập đoàn kinh tế từ đó nhận diện những đặc điểm quan trọng chi phối đến tổ chức KTNB. Trong nhóm giải pháp nổi bật lên giải pháp về hoàn thiện tổ chức KTNB tại các tập đoàn kinh tế theo hướng liên kết các hình thức kiểm toán theo hướng chú trọng kiểm toán hoạt động và thay đổi phương pháp tiếp cận trong KTNB là dựa trên đánh giá RR nhằm tăng thêm giá trị và hiệu quả cho các doanh nghiệp.

Luận án đã có những giải pháp chi tiết nhằm hoàn thiện tổ chức KTNB tuy nhiên những giải pháp này không thể áp dụng cho mọi loại hình doanh nghiệp. Hơn nữa đối tượng nghiên cứu của luận án là các tập đoàn kinh tế nhưng ở Việt Nam 100% các tập đoàn đều thuộc sở hữu Nhà nước nên phạm vi nghiên cứu còn chưa được mở rộng sang các tập đoàn kinh tế tư nhân.

• *Luận án “Tổ chức kiểm toán nội bộ tại các công ty tài chính Việt Nam” của NCS Lê Thị Thu Hà, Đại học Kinh tế quốc dân, năm 2011.*

Điểm mới của luận án này so với những luận án trước đó là không liệt kê các khái niệm định nghĩa mà trên cơ sở phân tích các khái niệm để so sánh điểm khác biệt giữa các quan điểm với nhau từ đó chỉ ra mục đích cũng như quan điểm KTNB hiện đại ngày nay. Bên cạnh đó tác giả đã nhấn mạnh được trước khi tổ chức KTNB phải xác định được phương pháp tiếp cận kiểm toán và tác giả cũng đã có những nghiên cứu sâu khi phân chia các giai đoạn phát triển khác nhau của phương pháp tiếp cận kiểm toán để khẳng định trên thế giới và Việt Nam hiện nay phương pháp được quan tâm và phù hợp là phương pháp định hướng theo RR. Trong phần giải pháp tác giả đã có giải pháp quan trọng là xây dựng chiến lược kiểm toán nội bộ dài hạn cho các công ty tài chính và đề xuất phương pháp tiếp cận kiểm toán theo định hướng RR. Đây được xem như hai giải pháp nền tảng để triển khai các giải pháp khác.

Luận án có những điểm tương đối khác biệt các luận án khác nhưng đối tượng nghiên cứu lại quá đặc thù, do vậy các giải pháp không thể áp dụng cho các tổng công ty thương mại Việt Nam.

2.2 Tình hình nghiên cứu ngoài nước

Khác với trong nước, ở nước ngoài các nghiên cứu về KTNB xuất hiện từ rất sớm như: các công trình nghiên cứu về khái niệm, vai trò, chức năng và nội dung của KTNB gồm công trình nghiên cứu của tác giả Smith, Charles A. Về “Kiểm soát kiểm toán nội bộ” (1934), “Modern Internal Auditing – Kiểm toán nội bộ hiện đại” (1942), “Brink, 5 ed.” (1999) và “Sawyer, 5 ed.” (2003) của tác giả Victor Z. Brink và Lawrence B. Sawyer, “Về KTNB – một yếu tố cần thiết cho hoạt động quản lý

hiệu quả” của tác giả J.C. Shaw (1980), “Lý thuyết về mối liên hệ giữa các đơn vị trong chức năng KTNB” của Verreault và Daniel Arthur (1984), “Đánh giá của KTV bên ngoài đối với công việc KTNB” của Krishnamoorthy và Ganesh Karapetrovic (1994); “Kiểm toán liên kết trong các hệ thống quản lý” của Stainislaw Karapetrovic và Walter Willborn (1998); “Phát triển các năng lực KTNB” của Spencer Pickett (2000); “Kiểm toán dựa trên rủi ro” của Phil Griffiths (2005); “KTNB hiện đại của Brink” (2005) và “KTNB hiện đại của Brink – Kiến thức nền tảng phổ biến” (2009) của Robert Moeller; “Phát triển nội dung KTNB cho một cuộc kiểm toán trong hệ thống quản lý liên kế” của Arel Barbara (2006); “Vai trò của chức năng KTNB trong quản lý RR” của Ann Fernández và Laviada (2007)...hay các công trình nghiên cứu gắn với một số lĩnh vực cụ thể như “Kiểm toán nội bộ trong các công ty bảo hiểm: cơ sở thực hiện” của Reisner Franz Drsocoec (1990); “Kiểm toán hoạt động trong các tổ chức dịch vụ của KTNB tại Trung Quốc” của Yan Jin’e Li Dunjia (1997); “Kiểm toán nội bộ ngân hàng dựa trên cơ sở tiếp cận RR” của D.P Gupta và R.K Gupta (2004)...

Trong số các tác phẩm về KTNB nói trên, có thể đề cập đến một số tác phẩm tiêu biểu sau:

Tác phẩm *Modern Internal Auditing* ra đời năm 1942 của hai trong số các tác giả nổi tiếng nhất về KTNB trên thế giới là Victor Z. Brink – giám đốc phụ trách nghiên cứu đầu tiên của Viện Kiểm toán viên nội bộ (IIA), và Lawrence B. Sawyer – chủ tịch Ủy ban nghiên cứu của IIA. Tác phẩm này được coi là một trong hai sự kiện đánh dấu sự ra đời của nghề KTNB chuyên nghiệp. Trong tác phẩm này, Brink cho rằng một vai trò quan trọng hơn cả của KTNB là hỗ trợ cho các nhà quản lý của đơn vị, thay đổi quan điểm phổ biến trước đó rằng KTNB chủ yếu thực hiện kiểm tra kế toán và hỗ trợ cho kiểm toán viên (KTV) bên ngoài.

Tác phẩm Sawyer, 2003, 5 ed. và Brink, 5 ed. năm 1999 của cùng hai tác giả trên đã phân tích định nghĩa KTNB do IIA đưa ra năm 1999, nhấn mạnh vai trò của KTNB trong quản trị doanh nghiệp và ảnh hưởng của sự thay đổi công nghệ thông tin tới các kiểm toán viên nội bộ (KTVNB). Theo các tác giả thì nội dung KTNB cũng có sự thay đổi trọng tâm, chuyển từ kiểm toán tài chính và kiểm toán tuân thủ sang kiểm toán hoạt động.

Cùng với hai nhà nghiên cứu trên, một tác giả có nhiều nghiên cứu đáng chú ý là Robert Moeller. Moeller là người cùng hợp tác với Victor Brink xuất bản cuốn *Modern Internal Auditing*, 6 ed., 1999. Sau đó, Moeller đã tiếp bước Victor Brink, trong hai tác phẩm mới nhất là *Brink’s Modern Internal Auditing*, 6 ed., 2005, và *Brink’s Modern Internal Auditing – A Common Body of Knowledge*, 7 ed., 2009.

Năm 2005, trong giai đoạn KTNB đối mặt với nhiều trọng trách mới do sự phá sản của Enron và Arthur Andersen, theo sau đó là sự ra đời của Đạo luật Sarbanes – Oxley (SOA) tại Mỹ, Moeller xuất bản cuốn Brink's Modern Internal Auditing, 6 ed.. Một trong những điểm mới trong tác phẩm này là hướng dẫn cho KTNB thực hiện đánh giá đối với kiểm soát nội bộ theo yêu cầu của Điều 404 Đạo luật SOA. Lần tái bản này cũng nhấn mạnh ý nghĩa của việc hiểu và đánh giá RR đối với KTNB, mối quan hệ giữa KTNB và ủy ban kiểm toán (UBKT).

Tiếp đó, trong Brink's Modern Internal Auditing, 7 ed., 2009, Moeller đã tổng kết các vấn đề quan trọng nhất mà KTVNB chuyên nghiệp cần biết để có thể thực hiện thành công các cuộc kiểm toán, cũng như những vấn đề quan trọng nhất mà các công ty cần biết để có thể thành lập một bộ phận KTNB hoạt động có hiệu quả. Các nội dung chính trong tác phẩm này của Moeller bao gồm những hiểu biết về hệ thống kiểm soát nội bộ (HTKSNB), qui trình KTNB, tổ chức và quản lý KTNB, ảnh hưởng của hệ thống thông tin tới hoạt động KTNB, vai trò của KTNB trong mối quan hệ với UBKT trong quản trị doanh nghiệp.

Năm 2005 cũng có một nghiên cứu đáng chú ý là Risk-based Auditing của Phil Griffiths đề cập đến vai trò của KTNB trong quản lý RR, và KTNB trên cơ sở định hướng RR. Trong nghiên cứu này, Griffiths nhấn mạnh rằng, trong khi ban quản lý chịu trách nhiệm chính trong qui trình quản lý RR, thì KTNB có thể đóng vai trò hỗ trợ trong việc nhận diện RR, thông qua tổ chức các buổi hội thảo, hoặc gửi các bảng câu hỏi; đo lường RR và đánh giá tính hiệu quả và hiệu lực của các qui trình quản lý RR. Tác giả nhấn mạnh điểm khác biệt giữa kiểm toán tuân thủ và kiểm toán trên cơ sở định hướng RR là ở chỗ kiểm toán trên cơ sở định hướng RR không xuất phát từ các thủ tục kiểm soát, mà xuất phát từ mục tiêu của tổ chức và các RR ảnh hưởng tới mục tiêu đặt ra, từ đó đánh giá các hoạt động kiểm soát nhằm quản lý các RR đó.

Một nguồn tham khảo quan trọng khác cho các KTVNB là các Chuẩn mực thực hành KTNB chuyên nghiệp do IIA ban hành. Các chuẩn mực này cung cấp các hướng dẫn, các nguyên tắc cơ bản trong việc thực hành KTNB, bao gồm các nội dung cụ thể như trách nhiệm, quyền hạn của KTNB, quản lý KTNB, vai trò của KTNB trong quản lý RR.

2.3. Những vấn đề đặt ra cần tiếp tục nghiên cứu

Trên cơ sở nghiên cứu tổng quan về KTNB và tổ chức KTNB, thông qua việc phân tích kết quả của các công trình nghiên cứu trước đây, luận án đưa ra các vấn đề cần tiếp tục nghiên cứu như sau:

- Nghiên cứu để làm rõ và phân biệt giữa KTNB với KSNB do KTNB được xem như một công cụ để kiểm soát nhưng lại hay bị nhầm lẫn với kiểm soát nội bộ. Qua đó hiểu rõ hơn về bản chất của KTNB.

- Nghiên cứu các vấn đề về tổ chức bộ máy KTNB, tổ chức hoạt động KTNB cũng như các qui định pháp lý về KTNB tại các TCT TM để bổ sung những vấn đề về lý luận và thực tiễn cho hoạt động KTNB tại Việt Nam.

- Nghiên cứu đưa ra các giải pháp phù hợp về tổ chức KTNB cho các TCT TM giúp nâng cao hoạt động KTNB tại các TCT TM.

3. Mục đích, đối tượng và phạm vi nghiên cứu

** Mục đích của luận án:*

Mục tiêu tổng quát của đề tài là nghiên cứu, đề xuất các quan điểm và giải pháp nhằm hoàn thiện tổ chức KTNB, từ đó góp phần nâng cao hiệu quả hoạt động của các TCT TM Việt Nam.

Nhiệm vụ nghiên cứu cụ thể mà đề tài tập trung giải quyết bao gồm:

Về lý luận: Nghiên cứu, hệ thống hóa những vấn đề lý luận cơ bản về tổ chức KTNB và tổ chức KTNB tại các DN trong đó nhấn mạnh vai trò của KTNB đối với quản trị rủi ro DN.

Về thực tiễn:

+ Khảo sát tình hình thực tế về tổ chức KTNB tại các TCT TM bao gồm tổ chức bộ máy KTNB và tổ chức hoạt động KTNB nhằm đánh giá thực trạng tổ chức KTNB tại các TCTTM Việt Nam từ đó chỉ ra những thành công, những tồn tại cũng như nguyên nhân của những tồn tại đó.

+ Đề xuất các quan điểm và giải pháp nhằm hoàn thiện tổ chức KTNB tại các TCT TM Việt Nam và các điều kiện cần thiết để triển khai hữu hiệu hoạt động của KTNB tại các TCT TM Việt Nam.

** Đối tượng và phạm vi nghiên cứu*

- Đối tượng nghiên cứu: Luận án tập trung nghiên cứu những vấn đề về tổ chức KTNB tại các TCTTM cũng như việc triển khai thực hiện tổ chức KTNB tại các TCTTM ở Việt Nam nhằm nâng cao năng lực cạnh tranh trong hoạt động của các TCTTM.

- Phạm vi nghiên cứu:

+ Về nội dung nghiên cứu: Luận án tập trung vào nghiên cứu hai nội dung đó là tổ chức bộ máy KTNB và tổ chức hoạt động KTNB về mặt lý luận và thực tiễn tại các TCT TM Việt Nam.

+ Về không gian nghiên cứu: Do đặc thù về mô hình tổng công ty tại Việt Nam nên luận án nghiên cứu, khảo sát tại các TCT TM độc lập (không trực thuộc tập đoàn hay tổng công ty khác) và chỉ thực hiện các hoạt động thương mại là chính.

+ Về thời gian nghiên cứu:

Luận án tập trung vào nghiên cứu các tài liệu về tổ chức KTNB của Việt Nam và thế giới, các dữ liệu thông tin thực tế được nghiên cứu trong các năm gần

đây từ 2007 cho đến 2012, các giải pháp đề xuất cho giai đoạn từ nay đến năm 2020.

4. Các câu hỏi nghiên cứu của luận án

Xuất phát từ kết quả tổng hợp các công trình nghiên cứu trong và ngoài nước về các vấn đề liên quan đến những nội dung mà luận án đề cập cũng như để thực hiện mục tiêu nghiên cứu, đề tài sẽ tập trung phân tích và giải quyết các câu hỏi sau:

- Bản chất của KTNB là gì? KTNB gồm những nội dung nào? Xu hướng phát triển của KTNB?

Hướng giải quyết: tác giả sử dụng các nền tảng lý luận sẵn có về KTNB của Việt Nam và thế giới để đi vào phân tích chức năng, nhiệm vụ của KTNB, sử dụng việc so sánh giữa các khái niệm với nhau để tìm ra bản chất của KTNB cũng như xu hướng phát triển của KTNB hiện đại.

- Khái niệm, nội dung của quản trị rủi ro trong DN và vai trò của KTNB trong quản trị rủi ro DN?

Hướng giải quyết: tác giả nghiên cứu lý luận về quản trị rủi ro trong DN như khái niệm, phân loại rủi ro để thấy được mục tiêu quản trị rủi ro, qua đó nhận diện các biện pháp để quản trị rủi ro và làm nổi bật được vai trò của KTNB trong quản trị rủi ro DN.

- Tổ chức KTNB trong doanh nghiệp gồm những nội dung gì?

Hướng giải quyết: tác giả nghiên cứu lý luận cơ bản đã có về tổ chức KTNB cũng như tham khảo kinh nghiệm tổ chức KTNB ở các loại hình tương tự tại Việt Nam và trên thế giới để rút ra nội dung tổ chức KTNB trong doanh nghiệp.

- Thực trạng tổ chức KTNB gồm tổ chức bộ máy KTNB và tổ chức hoạt động KTNB trong các tổng công ty thương mại Việt Nam?

Hướng giải quyết : tác giả tìm hiểu việc tổ chức KTNB tại các tổng công ty thương mại Việt Nam thông qua các phiếu khảo sát, sau đó luận án tiến hành tổng hợp và phân tích kết quả thu được để đưa ra thực trạng xây dựng và tổ chức KTNB, các thuận lợi và khó khăn của doanh nghiệp khi tổ chức KTNB, nguyên nhân của các khó khăn đó. Kết quả của câu hỏi này làm cơ sở để luận án đưa ra các giải pháp hoàn thiện tổ chức KTNB tại các tổng công ty thương mại Việt Nam hiện nay.

- Đề xuất các giải pháp như thế nào để tổ chức KTNB cho phù hợp với đặc điểm của các tổng công ty thương mại Việt Nam ?

Hướng giải quyết : dựa vào kết quả đánh giá thuận lợi và khó khăn trong tổ chức KTNB tại các TCT TM Việt Nam và qua việc phân tích đặc điểm của các tổng công ty, tác giả sẽ xác định cách tổ chức KTNB cho phù hợp từ thiết kế bộ máy, qui trình kiểm toán, biện pháp nâng cao hiệu quả công tác kiểm toán...

- Khi tổ chức KTNB tại các tổng công ty thương mại Việt Nam cần có các điều kiện gì?

Hướng giải quyết : với các giải pháp đưa ra, tác giả dự kiến đưa ra những điều kiện hoặc một số ý kiến đối với các cấp có thẩm quyền nhằm tạo điều kiện cho việc tổ chức KTNB có thể thực thi.

5. Phương pháp nghiên cứu của luận án

Để đạt được mục tiêu nghiên cứu, luận án đã sử dụng các phương pháp như: Phương pháp điều tra, phỏng vấn, phương pháp thống kê, phương pháp đối chiếu... Các phương pháp này đều xuất phát trên quan điểm của chủ nghĩa duy vật biện chứng, duy vật lịch sử nhằm giải quyết các vấn đề liên quan một cách biện chứng và logic. Từ đó luận án đã tổng hợp, phân tích, đánh giá những thành công và tồn tại trong thực trạng tổ chức KTNB tại các tổng công ty thương mại Việt Nam và đề ra các giải pháp cùng các điều kiện thực hiện giải pháp hoàn thiện việc tổ chức KTNB tại các tổng công ty thương mại Việt Nam.

Các phương pháp nghiên cứu được cụ thể thành các bước công việc như sau:

Bước 1: Thu thập, thống kê tài liệu thứ cấp

Luận án tiến hành thống kê các nghiên cứu điển hình liên quan đến đề tài nghiên cứu, tìm những điểm mới trong từng tài liệu từ đó xác định các vấn đề nghiên cứu tiếp theo của luận án. Ngoài ra luận án tiến hành nghiên cứu các tài liệu như các văn bản của Bộ tài chính và các Bộ ban ngành liên quan, Tổng cục thống kê, và các sổ sách, Báo cáo tài chính của các doanh nghiệp; các tài liệu và báo cáo kiểm toán nội bộ, kiểm soát nội bộ và kiểm toán độc lập.

Bước 2: Gửi phiếu điều tra khảo sát kết hợp với phỏng vấn chuyên sâu

Tác giả luận án đã gửi phiếu điều tra tới 12 tổng công ty thương mại (phụ lục 27) và một số đơn vị thành viên của các tổng công ty với đối tượng khảo sát là ban lãnh đạo cấp cao của đơn vị; bộ phận kế toán và kiểm toán; bộ phận khác. Phiếu điều tra tập trung vào khảo sát việc tổ chức KTNB gồm tổ chức bộ máy KTNB và tổ chức hoạt động KTNB trên các khía cạnh như nội dung KTNB, phương pháp KTNB, qui trình KTNB và đánh giá chất lượng KTNB tại các TCT TM Việt Nam hiện nay từ đó tìm hiểu mong muốn của các nhà quản lý, các KTV nội bộ, các bộ phận trong đơn vị đối với chức năng và sự cần thiết của KTNB. Số phiếu phát ra là 144, số phiếu thu về 94.

Đồng thời tác giả cũng tiến hành phỏng vấn chuyên sâu về hoạt động KTNB của một số đơn vị có tổ chức KTNB như tập đoàn xăng dầu Việt Nam, tổng công ty thương mại Sài Gòn, tổng công ty thương mại Hà Nội, tổng công ty Bến Thành...

Bước 3: Xử lý kết quả điều tra, khảo sát

Số liệu sau khi thu thập được lựa chọn và xử lý bằng phần mềm Excel theo yêu cầu của nghiên cứu. Các phương pháp chính yếu được tác giả sử dụng trong quá trình xử lý dữ liệu gồm:

- *Phương pháp thống kê*: Phương pháp này được sử dụng trong các phần nghiên cứu: đặc điểm hoạt động và quản lý của các tổng công ty thương mại ảnh hưởng tới tổ chức KTNB; tình hình xây dựng và thiết lập tổ chức KTNB trong TCT TM; thực trạng tổ chức KTNB tại các TCT TM.

- *Phương pháp phân tích định tính*: Phương pháp này dùng để phân tích các tài liệu, số liệu và thông tin có sẵn qua các tạp chí, các kết quả nghiên cứu khoa học, báo cáo thống kê, báo cáo tài chính của doanh nghiệp để đưa ra các đánh giá làm cơ sở đưa ra các giải pháp phù hợp

- *Phương pháp đối chiếu và so sánh*: Thông qua nghiên cứu các tài liệu đã công bố, nghiên cứu những tài liệu có cùng nội dung nghiên cứu nhưng ở các quốc gia khác nhau, luận án tiến hành so sánh đối chiếu để bổ sung cho việc xây dựng giải pháp của luận án.

Bước 4: Đề xuất các giải pháp nhằm hoàn thiện tổ chức KTNB tại các tổng công ty thương mại Việt Nam

Căn cứ vào kết quả điều tra khảo sát thực trạng tổ chức KTNB tại các tổng công ty thương mại Việt Nam, phỏng vấn chuyên sâu các đối tượng liên quan đến hoạt động KTNB.. cùng với kinh nghiệm của một số quốc gia trên thế giới, tác giả đề xuất các giải pháp hoàn thiện tổ chức KTNB tại các tổng công ty thương mại Việt Nam.

6. Các kết quả nghiên cứu dự kiến đạt được của luận án

Luận án có những đóng góp mới chủ yếu cả về lý luận và thực tiễn

- Hệ thống hoá và làm sáng tỏ những vấn đề lý luận về KTNB và tổ chức KTNB trong DN.

- Đánh giá về thực tế ứng dụng, xu hướng, thái độ của các nhà quản lý trong việc sử dụng KTNB, tổ chức KTNB; thông qua kết quả điều tra về thực tế tổ chức KTNB tại các tổng công ty thương mại Việt Nam

- Đưa ra hệ thống các giải pháp hoàn thiện tổ chức KTNB gồm tổ chức bộ máy, tổ chức thực hiện KTNB cũng như chất lượng hoạt động của KTNB.

- Đưa ra các điều kiện đối với nhà nước, đối với doanh nghiệp để thực hiện được đồng bộ các giải pháp.

7. Kết cấu luận án

Ngoài phần mở đầu, kết luận và phụ lục, luận án được kết cấu thành 3 chương như sau:

Chương 1: Cơ sở lý luận về tổ chức kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp.

Chương 2: Thực trạng tổ chức kiểm toán nội bộ tại các tổng công ty thương mại Việt Nam.

Chương 3: Các giải pháp hoàn thiện tổ chức kiểm toán nội bộ tại các tổng công ty thương mại Việt Nam.

CHƯƠNG 1

CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ TỔ CHỨC KIỂM TOÁN NỘI BỘ TRONG DOANH NGHIỆP

1.1 Kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp

1.1.1 Doanh nghiệp và quản trị rủi ro trong doanh nghiệp

1.1.1.1 Khái niệm và phân loại doanh nghiệp

Doanh nghiệp là thuật ngữ có nguồn gốc từ lĩnh vực kinh tế học [30]. Doanh nghiệp như một phương tiện để thực hiện ý tưởng kinh doanh. Nhìn từ bên ngoài doanh nghiệp được biểu hiện như là một tòa nhà, những máy móc, một tấm biển hay nhãn hiệu sản phẩm... tóm lại là tập hợp của những yếu tố rời rạc.

Theo tác giả M.Francois Peroux thì: *"Doanh nghiệp là một đơn vị tổ chức sản xuất mà tại đó người ta kết hợp các yếu tố sản xuất (có sự quan tâm giá cả của các yếu tố) khác nhau do các nhân viên của công ty thực hiện nhằm bán ra trên thị trường những sản phẩm hàng hóa hay dịch vụ để nhận được khoản tiền chênh lệch giữa giá bán sản phẩm với giá thành của sản phẩm ấy"*[33]

Theo Sách "Kinh tế doanh nghiệp" của D.Larua.A Caillat - Nhà xuất bản Khoa Học Xã Hội 1992 định nghĩa: *"Doanh nghiệp là một cộng đồng người sản xuất ra những của cải. Nó sinh ra, phát triển, có những thất bại, có những thành công, có lúc vượt qua những thời kỳ nguy kịch và ngược lại có lúc phải ngừng sản xuất, đôi khi tiêu vong do gặp phải những khó khăn không vượt qua được"*[33]

Theo Luật doanh nghiệp Việt Nam năm 2005 thì *"Doanh nghiệp là tổ chức kinh tế có tên riêng, có tài sản, có trụ sở giao dịch ổn định, được đăng ký kinh doanh theo quy định của pháp luật nhằm mục đích thực hiện các hoạt động kinh doanh"*[36]. Trong đó, kinh doanh là việc thực hiện liên tục một, một số hoặc tất cả các công đoạn của quá trình đầu tư, từ sản xuất đến tiêu thụ sản phẩm hoặc cung ứng dịch vụ trên thị trường nhằm mục đích sinh lợi. Muốn kinh doanh, các thương nhân (chủ doanh nghiệp) phải chọn lấy cho mình một trong số những loại hình DN mà pháp luật qui định.

Cho dù định nghĩa theo cách nào thì có thể thấy đã là một DN nhất thiết phải được cấu thành bởi những yếu tố sau đây:

Yếu tố tổ chức: bao gồm một tập hợp các bộ phận được chuyên môn hóa nhằm thực hiện các chức năng quản lý như các bộ phận sản xuất, bộ phận thương mại, bộ phận hành chính...

Yếu tố sản xuất: các nguồn lực lao động, vốn, vật tư, thông tin.

Yếu tố trao đổi: những dịch vụ thương mại - mua các yếu tố đầu vào, bán sản phẩm sao cho có lợi ở đầu ra.

Yếu tố phân phối: thanh toán cho các yếu tố sản xuất, làm nghĩa vụ nhà nước, trích lập quỹ và tính cho hoạt động tương lai của doanh nghiệp bằng khoản lợi nhuận thu được.

Trên góc độ vi mô, DN lại được xem như một hình thức sản xuất theo đó trong cùng một sản nghiệp người ta phối hợp giá của nhiều yếu tố khác nhau do các tác nhân khác cùng với chủ sở hữu doanh nghiệp đem lại nhằm bán ra trên thị trường hàng hóa hay dịch vụ và đạt được một khoản thu nhập tiền tệ từ mức chênh lệch giữa hai giá. Điều này có thể hiểu DN là sự phối hợp của chủ doanh nghiệp và các nhà đầu tư cùng nhau thực hiện các hoạt động sản xuất để phục vụ thị trường và hưởng thành quả từ việc tiêu thụ kết quả sản xuất.

Từ các phân tích trên có thể hiểu DN như sau: *Doanh nghiệp là đơn vị kinh tế có tư cách pháp nhân, quy tụ các phương tiện tài chính, vật chất và con người nhằm thực hiện các hoạt động sản xuất, cung ứng, tiêu thụ sản phẩm hoặc dịch vụ, trên cơ sở tối đa hóa lợi ích của người tiêu dùng, thông qua đó tối đa hóa lợi ích của chủ sở hữu, đồng thời kết hợp một cách hợp lý các mục tiêu xã hội.*

Cụ thể:

- Doanh nghiệp là một đơn vị tổ chức kinh doanh có tư cách pháp nhân: Tư cách pháp nhân của DN là điều kiện cơ bản quyết định sự tồn tại của DN trong nền kinh tế quốc dân, do Nhà nước khẳng định. Tư cách pháp nhân của DN một mặt giúp DN được nhà nước bảo hộ các hoạt động sản xuất kinh doanh, mặt khác lại yêu cầu DN phải có trách nhiệm đối với người tiêu dùng, nghĩa vụ đóng góp với nhà nước, trách nhiệm đối với xã hội. Điều này đòi hỏi DN phải chịu trách nhiệm về nghĩa vụ tài chính trong việc thanh toán những khoản công nợ khi phá sản hay giải thể.

- Doanh nghiệp là một tổ chức sống trong một thể sống (nền kinh tế quốc dân) gắn liền với địa phương nơi nó tồn tại. Doanh nghiệp là một tổ chức sống bởi nó có quá trình hình thành từ một ý chí và bản lĩnh của người sáng lập (tư nhân, tập thể hay Nhà nước); quá trình phát triển thậm chí có khi tiêu vong, phá sản hoặc bị một DN khác thôn tính. Vì vậy sự tồn tại của DN phụ thuộc rất lớn vào chất lượng quản lý của những người tạo ra nó. Doanh nghiệp ra đời và tồn tại luôn luôn gắn liền với một vị trí của một địa phương nhất định, sự phát triển cũng như suy giảm của nó ảnh hưởng đến địa phương đó.

DN là một phạm trù lịch sử, xuất hiện cùng với sự ra đời và phát triển của sản xuất hàng hóa. Đầu tiên là các DN đơn giản, qui mô nhỏ dần dần xuất hiện các loại hình DN phức tạp như công ty, tổng công ty,...hoạt động kinh doanh nhiều ngành nghề khác nhau. Có rất nhiều tiêu thức khác nhau để phân loại các DN như: hình thức sở hữu vốn, qui mô, địa vị pháp lý, loại hình kinh doanh....

• *Theo hình thức sở hữu vốn: có 2 loại hình DN là DN một chủ sở hữu và DN nhiều chủ sở hữu.*

- Doanh nghiệp một chủ sở hữu gồm:

+ Doanh nghiệp nhà nước (DNNN): DNNN là tổ chức kinh tế do Nhà nước đầu tư vốn, thành lập và tổ chức quản lý, hoạt động kinh doanh hoặc hoạt động công ích, nhằm thực hiện các mục tiêu kinh tế - xã hội do Nhà nước giao. DNNN cũng có nhiều loại hình khác nhau tùy theo qui mô kinh doanh, chức năng, nhiệm vụ, mức độ liên kết kinh doanh, mức độ độc lập hoạt động mà có tên gọi khác nhau như: tập đoàn Nhà nước, tổng công ty Nhà nước, doanh nghiệp nhà nước vừa và nhỏ.

+ Doanh nghiệp tư nhân: DN tư nhân là đơn vị kinh doanh có mức vốn không thấp hơn vốn pháp định do một cá nhân làm chủ và tự chịu trách nhiệm bằng toàn bộ tài sản của mình về mọi hoạt động của doanh nghiệp. Đây là loại hình doanh nghiệp không có tư cách pháp nhân tức là không bị ràng buộc của pháp luật qui định về vốn góp tối thiểu để thành lập DN và nhân sự, vì thế người ta còn gọi DN tư nhân là công ty trách nhiệm vô hạn.

- Doanh nghiệp nhiều chủ sở hữu (từ 2 người trở lên) gồm công ty và hợp tác xã

+ Công ty có công ty đối nhân và công ty đối vốn

Công ty đối nhân là công ty mà trong đó các thành viên thường quen biết nhau và kết hợp với nhau do tín nhiệm nhau, họ nhân danh mình mà kinh doanh và liên đới chịu trách nhiệm. Do đó không thể chuyển nhượng phần góp tài sản của mình nếu không được sự đồng ý của toàn thể thành viên. Công ty đối nhân có hai loại công ty hợp danh và công ty hợp vốn. Công ty hợp danh là công ty đối nhân trách nhiệm vô hạn; các thành viên liên đới chịu trách nhiệm về các khoản nợ của công ty. Công ty hợp vốn là công ty có 2 loại hội viên không bình đẳng với nhau: hội viên xuất vốn và hội viên quản lý sử dụng vốn.

Công ty đối vốn là công ty mà trong đó người tham gia không quan tâm đến mức độ tin cậy của các thành viên khác, họ chỉ quan tâm đến phần vốn góp. Phần vốn góp này có thể chuyển nhượng hoặc đem mua bán trên thị trường chứng khoán. Lãi được chia tương ứng với phần vốn góp và chỉ chịu trách nhiệm trong phạm vi phần vốn góp. Công ty đối vốn bao gồm:

Công ty trách nhiệm hữu hạn (TNHH): là công ty gồm các thành viên không có qui chế của nhà kinh doanh và các thành viên chỉ chịu trách nhiệm về các khoản nợ của công ty cho đến hết những phần vốn góp của họ. Nếu số lượng thành viên của công ty TNHH không quá 11 thành viên thì tự phân công nhau đảm nhận các chức trách quản lý và kiểm soát công ty, nhưng nếu số lượng thành viên từ 12 người trở lên thì phải tiến hành đại hội cổ đông, bầu hội đồng quản trị (HĐQT) và các kiểm soát viên.

Công ty cổ phần: là một loại công ty đối vốn trong đó các thành viên (cổ đông) có cổ phiếu và chỉ chịu trách nhiệm đến hết giá trị những cổ phần mà mình

có. Số lượng thành viên của công ty cổ phần thường rất đông và không được dưới 7. Quản lý công ty do hội đồng quản trị và giám đốc điều hành.

+ Hợp tác xã (HTX): HTX là tổ chức kinh tế tự chủ do những người lao động có nhu cầu, có lợi ích chung, tự nguyện cùng góp vốn, góp sức lập ra, theo qui định của pháp luật để phát huy sức mạnh của tập thể và từng xã viên, nhằm giúp nhau thực hiện có hiệu quả hơn các hoạt động sản xuất kinh doanh, dịch vụ và cải thiện đời sống, góp phần phát triển kinh tế - xã hội của đất nước.

- Theo qui mô: có nhiều chỉ tiêu để đánh giá qui mô như giá trị tổng sản lượng, tổng số vốn, tổng doanh thu, số lượng lao động, tổng mức lãi một năm. Theo đó doanh nghiệp được chia thành doanh nghiệp có qui mô lớn, doanh nghiệp có qui mô vừa và doanh nghiệp có qui mô nhỏ.

Ví dụ tại Việt Nam, căn cứ khoản 1, điều 3, Nghị định 56/2009/NĐ-CP ngày 30/6/2009 của Chính phủ [11] về định nghĩa doanh nghiệp nhỏ và vừa: Đối với doanh nghiệp hoạt động trong lĩnh vực thương mại dịch vụ: Doanh nghiệp nhỏ là DN có tổng nguồn vốn dưới 10 tỷ đồng và số lao động từ trên 10 đến 50 người. Doanh nghiệp vừa là DN có tổng nguồn vốn từ trên 10 tỷ đồng đến 50 tỷ đồng và số lao động từ trên 50 đến 100 người.

Hay tại Mỹ, chỉ tiêu chính để đánh giá qui mô doanh nghiệp là mức lợi nhuận hằng năm; nếu mức lợi nhuận hằng năm khoảng 50.000 USD đến 150.000 USD được coi là doanh nghiệp nhỏ [33].

- Theo chế độ trách nhiệm: có thể phân loại các doanh nghiệp thành có chế độ trách nhiệm vô hạn và chế độ trách nhiệm hữu hạn

- Doanh nghiệp có chế độ trách nhiệm vô hạn

DN có chế độ trách nhiệm vô hạn là loại hình DN mà ở đó chủ sở hữu DN có nghĩa vụ phải trả nợ thay cho DN bằng tất cả tài sản của mình, kể cả những tài sản không đầu tư vào DN, khi DN không đủ tài sản để thực hiện các nghĩa vụ tài chính của nó. Theo pháp luật Việt Nam, có hai loại DN có chế độ trách nhiệm vô hạn là DN tư nhân và công ty hợp danh.

- Doanh nghiệp có chế độ trách nhiệm hữu hạn

DN có chế độ trách nhiệm hữu hạn là DN mà ở đó chủ sở hữu chỉ phải chịu trách nhiệm về mọi khoản nợ và nghĩa vụ tài chính của DN trong phạm vi số vốn đã góp vào DN. Điều đó có nghĩa là khi số tài sản của DN không đủ để trả nợ thì chủ sở hữu không có nghĩa vụ phải trả nợ thay cho doanh nghiệp.

Chế độ trách nhiệm hữu hạn của các loại doanh nghiệp trên thực chất là chế độ trách nhiệm hữu hạn của các nhà đầu tư - thành viên/chủ sở hữu công ty.

Theo pháp luật Việt Nam, các DN có chế độ trách nhiệm hữu hạn cụ thể gồm: công ty trách nhiệm hữu hạn, công ty cổ phần, doanh nghiệp liên doanh và

doanh nghiệp 100% vốn đầu tư nước ngoài không tiến hành đăng ký lại theo Nghị định 101/2006/NĐ-CP.

- Theo Luật doanh nghiệp Việt Nam năm 2005 [36] có thể chia doanh nghiệp theo các hình thức pháp lý sau:

Công ty TNHH một thành viên hoặc hai thành viên trở lên

Công ty cổ phần

Công ty hợp danh

Doanh nghiệp tư nhân

Nhóm công ty: là tập hợp các công ty có mối quan hệ gắn bó lâu dài với nhau về lợi ích kinh tế, công nghệ, thị trường và các dịch vụ kinh doanh khác. Nhóm công ty bao gồm các hình thức sau đây: Công ty mẹ - công ty con; Tập đoàn kinh tế và các hình thức khác.

Các DN có vốn đầu tư nước ngoài được thành lập theo Luật đầu tư nước ngoài 1996 chưa đăng ký lại hay chuyển đổi theo quy định.

- Theo lĩnh vực hoạt động của doanh nghiệp trong nền kinh tế quốc dân: doanh nghiệp được phân thành các loại:

- Doanh nghiệp nông nghiệp: là những DN hoạt động trong lĩnh vực nông nghiệp, hướng vào việc sản xuất ra những sản phẩm là cây, con. Hoạt động sản xuất kinh doanh của những DN này phụ thuộc rất nhiều vào điều kiện tự nhiên.

- Doanh nghiệp công nghiệp: là những DN hoạt động trong lĩnh vực công nghiệp, nhằm tạo ra những sản phẩm bằng cách sử dụng những thiết bị máy móc để khai thác hoặc chế biến nguyên vật liệu thành thành phẩm. Trong công nghiệp có thể chia ra: công nghiệp xây dựng, công nghiệp chế tạo, công nghiệp điện tử v.v...

- Doanh nghiệp thương mại: là những DN hoạt động trong lĩnh vực thương mại, hướng vào việc khai thác các dịch vụ trong khâu phân phối hàng hóa cho người tiêu dùng tức là thực hiện những dịch vụ mua vào và bán ra để kiếm lời.. DNTM có thể tổ chức dưới hình thức buôn bán sỉ hoặc buôn bán lẻ và hoạt động của nó có thể hướng vào xuất nhập khẩu.

- Doanh nghiệp hoạt động dịch vụ: Cùng với sự phát triển của nền kinh tế, lĩnh vực dịch vụ càng được phát triển đa dạng, những DN trong ngành dịch vụ đã không ngừng phát triển nhanh chóng về mặt số lượng và doanh thu mà còn ở tính đa dạng và phong phú của lĩnh vực này như: ngân hàng, tài chính, bảo hiểm, bưu chính viễn thông, vận tải, du lịch, khách sạn, y tế v.v...

Khái quát về các tiêu thức phân loại DN thể hiện ở bảng 1.1

Bảng 1.1. Tiêu thức phân loại doanh nghiệp

Tiêu thức	Loại hình doanh nghiệp
Theo hình thức sở hữu vốn	DN một chủ sở hữu DN nhà nước DN tư nhân
	DN nhiều chủ sở hữu Công ty: công ty đối nhân và công ty đối vốn (công ty TNHH và công ty cổ phần) Hợp tác xã
Theo qui mô	DN có qui mô lớn
	DN có qui mô vừa
	DN có qui mô nhỏ
Theo chế độ trách nhiệm	DN có trách nhiệm vô hạn
	DN có trách nhiệm hữu hạn
Theo Luật doanh nghiệp Việt Nam	Công ty TNHH một thành viên hoặc hai thành viên trở lên
	Công ty cổ phần
	Công ty hợp danh
	DN tư nhân
	Nhóm công ty
	Công ty có vốn đầu tư nước ngoài
Theo lĩnh vực hoạt động của DN trong nền kinh tế	DN công nghiệp
	DN nông nghiệp
	DN thương mại
	DN hoạt động dịch vụ

(Nguồn: Tổng hợp của tác giả)

1.1.1.2 Quản trị rủi ro trong doanh nghiệp

Từ sự kiện sụp đổ của các tập đoàn lớn (Enron, WorldCom...) trong những năm đầu của thế kỷ 20 đến cuộc khủng hoảng tài chính toàn cầu hiện nay đều có mối liên hệ đến sự tồn tại và vận hành thực sự của một cơ chế quản trị DN trong một DN để có thể quản lý và kiểm soát được rủi ro (RR). Các DN đều chịu một áp lực rất lớn trong việc nhận biết tất cả RR mà DN đang phải đối mặt và phải lý giải được cách thức làm thế nào để kiểm soát các RR này ở mức độ chấp nhận được. Đó có thể là RR về tài chính, RR về hoạt động, RR về pháp luật...

Để giảm thiểu các RR có thể gặp, mỗi DN cần xây dựng một hệ thống quản lý RR, vừa đảm bảo mục tiêu kinh doanh, tạo ra lợi thế cạnh tranh và đem lại giá trị tăng thêm cho những đối tác bên trong và bên ngoài DN, gắn kết chặt chẽ với hoạt động của mình.

* Rủi ro và phân loại rủi ro

Có nhiều khái niệm, định nghĩa khác nhau về RR liên quan đến nhiều trường phái khác nhau.

Theo trường phái truyền thống (hay tiêu cực): RR hiểu đơn giản, theo Từ điển tiếng Việt (1995): “*Rủi ro là điều không lành, không tốt, bất ngờ xảy đến*”[24]. Hay theo Giáo sư Nguyễn Lân thì “*Rủi ro (đồng nghĩa với rủi) là sự không may*”[24]. Còn theo từ điển Oxford “*Rủi ro là khả năng gặp nguy hiểm hoặc bị đau đớn, thiệt hại...*”[24]. Như vậy theo trường phái này RR là những thiệt hại, mất mát, nguy hiểm hoặc các yếu tố liên quan đến nguy hiểm, khó khăn hoặc điều không chắc chắn có thể xảy ra cho con người.

Nhưng xã hội ngày càng phát triển thì cách con người nhìn nhận về RR cũng thay đổi, theo hướng tích cực hơn. Lúc này có nhiều quan điểm mới xuất hiện thể hiện sự trung hòa trong cách đánh giá về RR, theo đó RR cũng là bất trắc, gây ảnh hưởng xấu đến con người, hoạt động nhưng kết quả của nó có thể đo lường trước hoặc chưa thể biết được hết và vì thế nó có thể mang đến những cơ hội cho con người. Như quan điểm của Frank Kight “*Rủi ro là sự bất trắc có thể đo lường được*” [24] hay theo Allan Willett “*Rủi ro là bất trắc có thể liên quan đến những biến cố không mong đợi*” [24] còn C.Arthur William, Jr.Micheal, L.Smith cho rằng: “*Rủi ro là sự biến động tiềm ẩn ở những kết quả. RR có thể xuất hiện trong hầu hết các hoạt động của con người. Khi có RR người ta không thể dự đoán được chính xác kết quả. Sự hiện diện của RR gây nên sự bất định. Nguy cơ RR phát sinh bất cứ khi nào một hành động dẫn đến khả năng được hoặc mất không thể đoán trước*”[24].

RR có thể xảy ra với bất kỳ ai, ở bất cứ đâu và trong mọi hoạt động. Do đó hoạt động của DN cũng không thể tránh khỏi RR. Tác giả Hồ Diệu định nghĩa “*Rủi ro trong DN là sự tổn thất về tài sản hay giảm sút lợi nhuận thực tế so với lợi nhuận dự kiến*” [25] hay “*Rủi ro trong DN là những bất trắc ngoài ý muốn xảy ra trong quá trình sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp, tác động xấu đến sự tồn tại và phát triển doanh nghiệp*”[25]. Như vậy, RR DN là các sự kiện có khả năng làm cho DN bị thiệt hại hoặc thực tế đã gây nhiều thiệt hại về mặt lợi ích cho DN. Bởi vậy các DN luôn muốn tìm nguyên nhân dẫn đến RR cũng như nhận diện và đề ra các phương án xử lý RR nhằm giảm thiểu RR xuống mức thấp nhất.

RR trong DN thường do các nguyên nhân: mâu thuẫn về mục đích hoạt động; các chiến lược DN đưa ra cản trở việc thực hiện mục tiêu; các yếu tố bên ngoài: chính trị, môi trường – đối thủ cạnh tranh, thay đổi ngành, thay đổi môi trường pháp lý, thị trường tiền tệ; các yếu tố bên trong: qui trình – hoạt động, xử lý thông tin, công nghệ; thiếu nhân sự chủ chốt, bộ phận quản lý chất lượng yếu, tăng trưởng quá nhanh,... Do vậy RR cũng được phân loại theo nhiều tiêu thức khác nhau nhằm phục vụ cho việc nhận diện và quản lý RR.

Xét theo bản chất [35], RR trong DN gồm:

- RR kinh doanh: là RR liên quan tới lĩnh vực kinh tế, kỹ thuật hay đối thủ cạnh tranh. Loại RR này thường liên quan tới việc tìm kiếm mục tiêu kinh doanh hàng hóa, dịch vụ từ các nhà cung cấp bên ngoài. Những RR có thể có là thông tin giả mạo hoặc quá mức từ nhà cung cấp, thông tin sai hoặc chậm, quan hệ với nhà cung cấp hiện thời không đạt được giá trị tốt nhất,....

- RR tài chính: là RR liên quan tới lãi suất, dòng tiền, tỷ giá hối đoái,... Loại RR này có khả năng phát sinh rất lớn. Các RR cơ bản thường xảy ra là: sai sót trong quản lý dòng tiền dẫn tới thiếu tiền vào thời điểm cấp bách, tổn thất do tỷ giá hối đoái thay đổi bất thường, lựa chọn sai nguồn tiền cần sử dụng làm tăng chi phí tài chính, giảm sự đầu tư, RR liên quan tới doanh thu,... Chẳng hạn RR hối đoái là hoạt động kinh doanh của một công ty bị tác động bởi những thay đổi trong tỷ giá.

- RR nhân nhượng liên quan tới việc vi phạm pháp luật (Luật Kế toán, chuẩn mực kế toán,...). Chẳng hạn, DN có thể ghi nhận doanh thu sai niên độ; ghi nhận doanh thu không đủ điều kiện của VAS 14 và doanh thu không có thực xảy ra chủ yếu ở các doanh nghiệp cung cấp dịch vụ (khách hàng gia công chế biến) và xây dựng vì thời điểm ghi nhận doanh thu khá phức tạp, tùy theo đặc điểm từng ngành nghề.

- RR điều hành: là những tổn thất về nhân lực chủ chốt, thị trường, độ tin cậy đối với sản phẩm, khách hàng,... Chất lượng và số lượng nhân lực trong các DN liên quan đến việc tuyển dụng, đào tạo, chính sách tiền lương, khen thưởng, kỷ luật. Vì vậy DN có thể gặp các RR: nhân lực thiếu kinh nghiệm, không được đào tạo sâu, chi phí cho lao động quá cao, nhân viên tuyển dụng đã có vi phạm pháp luật, trả lương cho nhân viên không đúng (quá cao hoặc quá thấp), nhân viên vi phạm nội quy, qui chế,.... Các quyết định liên quan tới thị trường (chính sách giá, quảng cáo, lựa chọn nhà phân phối...) có thể dẫn tới những RR: do quảng cáo không hợp lý làm mất khách hàng, chi phí quảng cáo quá cao so với lợi ích đem lại, đơn giá bán xây dựng không hợp lý nên hàng không bán được hoặc doanh thu quá thấp so với chi phí bỏ ra, quyết định nhà phân phối thiếu điều kiện làm ảnh hưởng đến thương hiệu của DN,... Lãnh đạo DN phê duyệt hồ sơ quá gấp nên ra quyết định sai lầm...

Xét theo nguồn hình thành RR, RR được chia thành:

- RR do các hoạt động kinh tế bao gồm các RR ảnh hưởng bởi sự suy thoái kinh tế: sức mua của cá nhân giảm dẫn đến doanh thu của doanh nghiệp bị giảm; thâm hụt ngân sách chính phủ cao hơn GDP; lạm phát; mất khả năng thanh toán do tỷ lệ nợ ngắn hạn cao hơn mức dự trữ ngoại tệ.....

- RR do các hoạt động chính trị: là các RR xuất phát từ sự thay đổi các chính sách, chế độ, pháp luật của nhà nước như chính sách phát triển kinh tế - xã hội, chính sách về thuế, hạn ngạch và các giới hạn thương mại khác; chính sách tài

chính, lưu thông tiền tệ, kiểm soát ngoại hối, lãi suất; chính sách lao động và tuyển dụng lao động; chính sách môi trường, sức khỏe.....

- RR do xã hội như sự thay đổi các chuẩn mực giá trị, hành vi của con người; cấu trúc xã hội thay đổi; trình độ dân trí.

- RR do các hoạt động pháp lý: các RR liên quan đến pháp lý, kiện tụng làm hao tổn sức người và tài sản như: vi phạm hợp đồng kinh tế hoặc đầu tư; tranh chấp hàng hóa, nhãn hiệu và thương hiệu; bồi thường khiếu nại đối với khách hàng...

- RR hoạt động (vi mô): tuyển dụng và sa thải lao động dẫn đến những RR pháp lý; quá trình sản xuất: tổn thất về tài sản vật chất; thải chất độc hại trong quá trình sản xuất gây ô nhiễm môi trường, làm tổn hại sức khỏe cộng đồng.

- RR do ý thức con người: Nhận thức của mỗi người về nguồn RR; sự bất cẩn của con người dẫn đến những RR về hỏa hoạn hay tai nạn gây chết người.

- RR do môi trường vật chất như: thiên tai, động đất, bão lụt...

Xét theo phạm vi xảy ra RR có:

-RR bên trong: là các RR tác động trực tiếp đến hoạt động nội bộ DN chủ yếu là do năng lực quản lý của nhà quản lý DN như RR tổ chức, RR chiến lược....

-RR bên ngoài: là các RR do ảnh hưởng của các nhân tố bên ngoài DN chủ yếu do môi trường kinh doanh biến động hoặc do việc ký kết hợp đồng kinh tế như RR pháp lý, RR thị trường...

Việc phân loại RR theo các tiêu thức khác nhau sẽ trợ giúp cho các nhà quản lý trong việc nhận diện chính xác các loại RR có thể có trong các hoạt động của DN mình cũng như những yếu tố gây ra RR từ đó xây dựng được một qui trình quản lý RR hiệu quả.

** Khái niệm và mục tiêu của quản trị RR trong doanh nghiệp*

Quản trị RR đã được thực hiện một cách không chính thức từ rất lâu khi người tiền sử tụ tập lại với nhau thành những bộ lạc để bảo tồn tài nguyên thiên nhiên, chia sẻ trách nhiệm, và chống lại những bất trắc trong cuộc sống. Nhưng cho đến những năm sau chiến tranh thế giới lần thứ hai (khoảng 1955 – 1964) quản trị RR mới chính thức được chấp nhận và sử dụng rộng rãi. Giống như hầu hết các chức năng quản trị, quản trị RR cũng có những chức năng quản trị cơ bản. Có lẽ, điều có ảnh hưởng lớn nhất trong các chức năng này là việc mua bảo hiểm. Chức năng quản trị RR hiện đại phát triển từ chức năng mua bảo hiểm, và nó có một ảnh hưởng lâu dài cho đến tận ngày nay. Trong những năm 90, các hoạt động quản trị RR tiếp tục phát triển. Quản trị RR không phải là một lĩnh vực hoàn thiện như kế toán và tài chính song bỏ qua sự khác nhau giữa các tổ chức, quản trị RR đã vượt xa nguồn gốc ban đầu của nó. Và ngày nay, quản trị RR đã trở thành một trong ba bộ phận quan trọng trong quản trị DN (gồm quản trị chiến lược, quản trị hoạt động và quản trị RR).

Quản trị RR hiểu theo nghĩa rộng hàm ý rằng DN cần phát huy, sử dụng năng lực của chính mình để đề phòng và chuẩn bị cho sự biến động của thị trường hơn là chờ đợi sự biến động rồi mới tìm cách đối phó lại. Mục tiêu của quản trị RR không phải là ngăn cấm, mà phải biết chấp nhận RR, phải ý thức được RR với kiến thức đầy đủ và hiểu biết rõ ràng để có thể đo lường và giúp giảm nhẹ[16]

Theo Coso – Hội đồng các tổ chức tài trợ Ủy ban Treadway, quản trị RR trong DN được định nghĩa “là một quy trình được thiết lập bởi hội đồng quản trị, ban quản lý và các bộ phận có liên quan khác áp dụng trong quá trình xây dựng chiến lược doanh nghiệp thực hiện những sự vụ có khả năng xảy ra gây ảnh hưởng tới doanh nghiệp đồng thời quản lý RR trong phạm vi cho phép nhằm đưa ra mức độ đảm bảo trong việc đạt được các mục tiêu của doanh nghiệp”[71].

** Mục tiêu hoạt động của quản trị RR doanh nghiệp*

Quản trị RR doanh nghiệp có mục đích hoạt động là bảo vệ và đóng góp những giá trị tăng thêm cho doanh nghiệp và các đối tác liên quan của doanh nghiệp, hỗ trợ doanh nghiệp đạt được mục tiêu đã đề ra trong đó quan trọng nhất là phải kiểm soát được RR, giới hạn tác động của nó trong phạm vi cho phép; sau đó biến RR thành lợi thế, cơ hội thành công. Cụ thể, mục tiêu quản trị RR bao gồm:

- (1) Xây dựng khuôn khổ nhằm giúp doanh nghiệp thực hiện kế hoạch tương lai có tính nhất quán và có thể kiểm soát;
- (2) Tăng cường năng lực trong việc ra quyết định, lập kế hoạch và sắp xếp thứ tự ưu tiên công việc trên cơ sở hiểu biết thấu đáo và chặt chẽ về hoạt động kinh doanh, môi trường kinh doanh, cơ hội và thách thức của doanh nghiệp;
- (3) Góp phần phân bổ và sử dụng hiệu quả những nguồn lực trong doanh nghiệp;
- (4) Giảm thiểu những sai sót trong mọi khía cạnh của doanh nghiệp;
- (5) Bảo vệ và tăng cường tài sản cũng như hình ảnh doanh nghiệp;
- (6) Phát triển và hỗ trợ nguồn nhân lực và nền tảng tri thức của doanh nghiệp;
- (7) Tối ưu hóa hiệu quả hoạt động.

Như vậy với khái niệm và mục tiêu hoạt động, có thể hiểu quản trị RR doanh nghiệp là hoạt động gồm nhiều bước công việc khác nhau được xây dựng thành một qui trình chặt chẽ do DN tự thiết lập ở các bộ phận trong DN với mục đích giảm thiểu các sai sót, thiệt hại qua đó nâng cao hiệu quả hoạt động, bảo vệ tài sản và giúp DN đạt được mục tiêu của DN. Vì thế, mỗi DN cần thiết phải có hoạt động quản trị RR muốn thế DN phải nắm rõ và hiểu biết về nội dung quản trị RR trong DN.

** Nội dung quản trị RR trong doanh nghiệp*

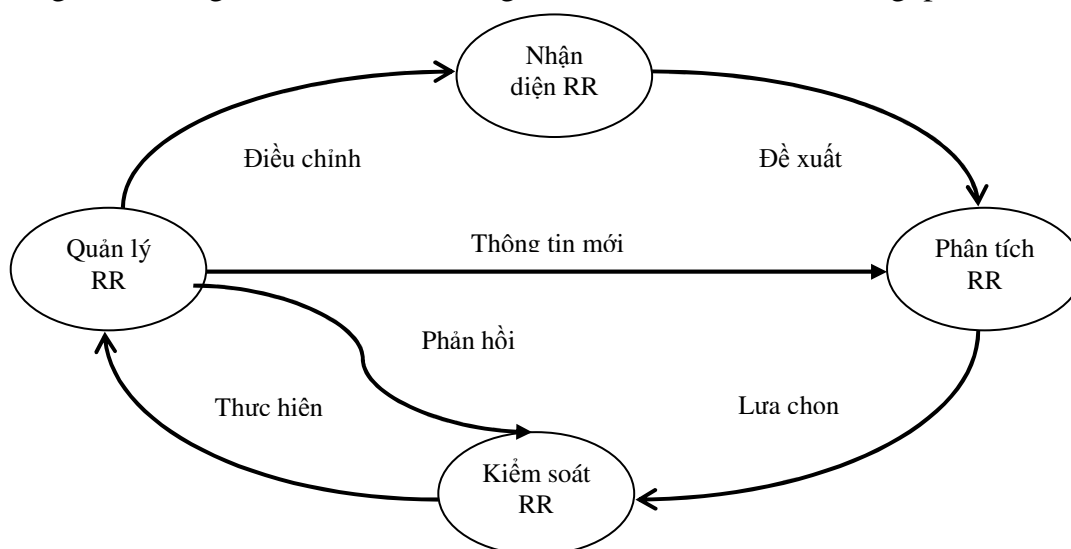
Việc kiểm soát RR phải được thực hiện theo một quy trình chặt chẽ và phối hợp với đặc thù của từng tổ chức, DN. Tổng quát, quy trình quản lý RR cơ bản bao gồm các bước chính được trình bày ở hình 1.1

Một, Nhận dạng RR là quá trình xác định liên tục và có hệ thống các RR trong hoạt động kinh doanh của tổ chức. Các hoạt động nhận dạng nhằm phát triển thông tin về nguồn RR, các yếu tố mạo hiểm, hiểm họa và nguy cơ RR.

Các phương pháp để nhận dạng RR gồm:

- Phân tích các báo cáo tài chính: Trong công tác quản trị RR, bằng cách phân tích bảng tổng kết tài sản, các báo cáo hoạt động kinh doanh, các tài liệu hỗ trợ khác người ta có thể xác định được mọi nguy cơ RR của tổ chức về mặt tài sản, nguồn nhân lực và trách nhiệm pháp lý, và nhân sự... Từ đó, nhà quản trị RR có thể dự đoán được các nguy cơ RR tiềm năng từ các báo cáo tài chính và dự đoán ngân sách tài chính của tổ chức.

- Phương pháp lưu đồ: trước tiên người ta xây dựng một hay một dãy các lưu đồ trình bày tất cả các hoạt động của tổ chức. Sau đó lập một bảng liệt kê các nguồn RR về tài sản, trách nhiệm pháp lý và nguồn nhân lực có thể được sử dụng cho từng khâu trong lưu đồ để nhận dạng các RR mà tổ chức có thể gặp.



Hình 1.1 Quy trình quản trị rủi ro

- Thanh tra hiện trường/ nghiên cứu tại chỗ: Bằng cách quan sát và nhận xét thực tế về tổng thể bố trí mặt bằng, về các hoạt động sản xuất kinh doanh dẫn tới những RR hiện hữu, nhà quản trị RR có thể nhận dạng được những nguy cơ RR đối với DN. Các nghiên cứu cần thực hiện khi sử dụng phương pháp thanh tra hiện trường gồm: vị trí địa lí (thành thị, nông thôn, vùng sâu, xa...); vị trí tọa lạc (trung tâm, vùng ven, khu dân cư lao động, khu công nghiệp, đất trống...); sơ đồ tổ chức bên trong của doanh nghiệp (khu vực sản xuất, kho, phòng nghiệp vụ, lối đi, lối thoát hiểm, đường vận chuyển nguyên vật liệu và hàng hoá...).

- Làm việc với các bộ phận khác trong tổ chức bằng các hoạt động như: Mở rộng việc thăm viếng các cán bộ quản lý và nhân viên ở các bộ phận khác; tham

khảo, đọc các báo cáo miệng hoặc bằng văn bản của các bộ phận nghiệp vụ theo hệ thống báo cáo thường xuyên.

- Phương pháp thông qua tư vấn: Thông qua tư vấn, nhà quản trị RR có thể nắm bắt thêm được những thông tin cần thiết về mối hiểm họa và nguy cơ RR đối với tổ chức từ nguồn tin bên ngoài. Mục đích của tư vấn là nhằm tìm kiếm những RR mà nhà quản trị không thấy hay đã bỏ sót. Các nhà tư vấn có thể là: chuyên viên kế toán – kiểm toán được công ty thuê làm bán thời gian; các luật sư của công ty; các nhà đầu tư của công ty (cổ đông hoặc chủ nợ); chuyên viên thống kê.

- Nghiên cứu các số liệu tổn thất trong quá khứ: phương pháp này có thể phát hiện được ít nguy cơ RR hơn các phương pháp khác nhưng nó có thể phát hiện được những RR mà các phương pháp khác không thể, bằng cách tham khảo các hồ sơ được lưu trữ về những tổn thất hoặc sự kiện tổn thất có thể lặp lại trong tương lai. Hệ thống thông tin về quản trị RR đã được triển khai sẽ phân tích các tổn thất theo nguyên nhân, vị trí mức độ và các biến số khác.

Hai, phân tích RR: RR sau khi được nhận diện sẽ được phân tích và đo lường. Có nhiều phương pháp phân tích RR nhưng thông thường RR được đánh giá trên các khía cạnh: khả năng xuất hiện của RR; mức độ tác động của RR và thời điểm xuất hiện RR.

Phân tích khả năng xuất hiện của RR (Risk probability): Có 4 mức để đo lường khả năng xuất hiện của RR, mỗi mức độ được gán với một giá trị số (tùy thuộc tổ chức, doanh nghiệp, dự án) để có thể ước lượng sự quan trọng của nó.

Ví dụ: 6- Thường xuyên: Khả năng xuất hiện RR rất cao; 4- Hay xảy ra: Khả năng xuất hiện RR cao; 2 - Đôi khi: Khả năng xuất hiện RR trung bình; 1 - Hiếm khi: Khả năng xuất hiện thấp, chỉ xuất hiện trong những điều kiện nhất định.

Phân tích mức tác động của RR (Risk impact): Có 4 mức để đo lường mức tác động của RR, mỗi mức độ được gán với một giá trị số (tùy dự án) để có thể ước lượng sự tác động của nó.

Ví dụ: 8 - Trầm trọng; 6 - Quan trọng; 2 - Vừa phải; 1 - Không đáng kể;

Phân tích thời điểm xuất hiện RR (Risk Frame): Có 4 mức để ước lượng thời điểm RR xuất hiện, mỗi mức được gán với một giá trị số (tùy thuộc tổ chức, doanh nghiệp, dự án) để có thể ước lượng sự tác động của nó.

Ví dụ: 6 - Ngay lập tức: RR xuất hiện gần như tức khắc; 4 - Rất gần: RR sẽ xuất hiện trong thời điểm rất gần thời điểm phân tích; 2 - Sắp xảy ra: RR sẽ xuất hiện trong tương lai gần; 1 - Rất lâu: RR sẽ xuất hiện trong tương lai xa hoặc chưa định được.

Ước lượng và phân hạng các RR: RR sau đó được tính giá trị để ước lượng bằng công thức: $Risk Exposure = Risk Impact * Risk Probability * Time Frame$

Tiếp theo RR được phân hạng từ cao đến thấp dựa theo các giá trị Risk Exposure tính toán được. Tùy theo tổ chức, doanh nghiệp và đặc thù từng dự án, trường dự án (hoặc người được phân công) sẽ xác định những RR nào cần đưa vào kiểm soát, với các mức ưu tiên khác nhau.

Ba, kiểm soát (xử lý) RR: Kiểm soát RR bao gồm các kỹ thuật, công cụ, chiến lược và những chương trình cố gắng né tránh, đề phòng và hạn chế hay nói một cách khác là kiểm soát tần suất và độ lớn của những tổn thất và ảnh hưởng không mong muốn khác của RR. Mặt khác, kiểm soát RR còn bao gồm cả những phương pháp hoàn thiện các kiến thức và sự hiểu biết trong hành vi của tổ chức có tác động đến RR. Để có thể kiểm soát RR cần xây dựng chính sách quản lý RR doanh nghiệp.

Các phương pháp kiểm soát RR hay được sử dụng gồm:

(1) Né tránh RR: Một trong những phương pháp kiểm soát RR cụ thể là né tránh những hoạt động, con người, tài sản làm phát sinh tổn thất có thể có. Biện pháp đầu tiên của hoạt động né tránh RR là chủ động né tránh trước khi RR xảy ra và biện pháp thứ hai là loại bỏ nguyên nhân gây ra RR.

(2) Ngăn ngừa tổn thất: Các biện pháp ngăn ngừa tổn thất tấn công vào các RR bằng cách giảm bớt số lượng tổn thất xảy ra (tức giảm tần suất tổn thất) hoặc bằng cách làm giảm mức thiệt hại khi tổn thất xảy ra. Điều đó có nghĩa là các hoạt động ngăn ngừa RR tập trung vào: Thay thế hoặc sửa đổi môi hiểm họa; Thay thế hoặc sửa đổi môi trường nơi môi hiểm nguy tồn tại; Can thiệp và quy trình tác động lẫn nhau giữa sự nguy hiểm và môi trường

(3) Giảm thiểu RR: Các biện pháp giảm thiểu tổn thất tấn công vào các RR bằng cách làm giảm bớt giá trị hư hại khi tổn thất xảy ra (tức giảm nhẹ sự nghiêm trọng của tổn thất). Các biện pháp giảm thiểu RR gồm: (1) cứu lấy những tài sản còn sử dụng được; (2) sự chuyển nợ; (3) xây dựng kế hoạch giải quyết hiểm họa; (4) thực hiện dự phòng; (5) phân chia RR.

(4) Chuyển giao RR: Chuyển giao RR là công cụ kiểm soát RR, tạo ra nhiều thực thể khác nhau thay vì một thế lực phải gánh chịu RR. Chuyển giao RR có thể thực hiện bằng 2 cách: Một, chuyển tài sản và hoạt động RR đến một người hay một nhóm người khác; Hai, chuyển giao bằng hợp đồng giao ước, chỉ chuyển giao RR không chuyển giao tài sản và hoạt động của nó liên quan đến người nhận RR.

(5) Đa dạng hóa RR: Cũng gần giống như phân chia RR nhằm giảm thiểu tổn thất, đa dạng hoá cũng cố gắng phân chia tổng RR của công ty thành nhiều dạng khác nhau và tận dụng sự khác biệt để dung may mắn của RR này bù đắp tổn thất cho RR khác. Ví dụ: đa dạng thị trường, đa dạng khách hàng.

Bốn, quản lý (giám sát) RR: Quản lý RR là khâu cuối cùng trong qui trình quản trị RR DN. Thông qua quản lý RR, nhà quản trị có thể xem xét, đánh giá các biện pháp xử lý RR đã phù hợp, hiệu quả chưa đồng thời có thể bổ sung, nhận diện thêm các RR mới để điều chỉnh cách thức nhận dạng, phân tích RR kịp thời. Muốn vậy, khi quản lý RR cần xây dựng chính sách, kế hoạch quản lý RR cụ thể.

Chính sách quản lý RR được xây dựng trong đó xác định phương pháp tiếp cận đối với RR và quản lý RR. Đồng thời chính sách quản lý RR cũng nêu rõ trách nhiệm trong việc quản lý RR trong toàn bộ doanh nghiệp.

HDQT là người chịu trách nhiệm xác định định hướng chiến lược và cơ cấu cho chức năng quản lý RR DN nhằm đảm bảo hoạt động hiệu quả nhất. Các bộ phận chức năng trong DN có trách nhiệm trước hết trong việc quản lý RR hàng ngày, gắn kết việc nhận thức và tuyên truyền về quản lý RR trong bộ phận mình công tác. KTNB là người đảm bảo rằng công tác quản lý RR được thực thi có hiệu quả thông qua việc đánh giá theo chương trình, kế hoạch của kiểm toán nội bộ.

Tùy thuộc quy mô của DN có thể thiết lập một bộ phận chuyên trách đảm nhiệm chức năng quản lý RR trong doanh nghiệp. Nhìn chung, nhiệm vụ của bộ phận này cần phải thực hiện bao gồm:

- Xây dựng chính sách và chiến lược quản lý RR trong doanh nghiệp;
- Thiết kế định hướng quản lý RR ở cấp độ chiến lược và chức năng;
- Xây dựng văn hóa nhận thức về RR trong doanh nghiệp trong đó có việc đào tạo về quản lý RR trong doanh nghiệp;
- Xây dựng chính sách và tổ chức quản lý RR nội bộ đối với các bộ phận chức năng trong doanh nghiệp;
- Thiết kế và rà soát quy trình quản lý RR;
- Điều phối các hoạt động chức năng khác nhau có liên quan đến vấn đề quản lý RR trong doanh nghiệp;
- Xây dựng các quy trình ứng phó với RR trong đó có các chương trình dự phòng và duy trì hoạt động kinh doanh thường xuyên;
- Chuẩn bị báo cáo về quản lý RR đệ trình hội đồng quản trị và các đối tác liên quan của doanh nghiệp.

Như vậy để đảm bảo hoạt động quản trị RR diễn ra hiệu quả cần phải thực hiện đồng bộ các nội dung quản trị RR trong đó phải xây dựng được qui trình quản trị RR, hệ thống phương pháp luận và công cụ phục vụ quản lý RR được thiết kế cho các công đoạn khác nhau của qui trình kinh doanh. Tuy nhiên qui trình quản trị RR không phải là hoàn hảo do sự xuất hiện liên tục của các RR hoặc các tình huống bất ngờ đòi hỏi phải có sự đánh giá thường xuyên về hoạt động quản trị RR nhằm nâng cao vai trò quản trị RR DN. Việc đánh giá đó có thể được thực hiện bởi các

nhà quản lý, của chính các nhân viên thực hiện hoạt động quản trị RR, của bộ phận quản lý RR (nếu có) nhưng trên hết cần có sự đánh giá khách quan từ một bộ phận khác nhằm đưa ra những tư vấn cần thiết để cải tiến các hoạt động quản trị RR – đó là KTNB.

1.1.2 Bản chất của kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp

1.1.2.1 Khái niệm kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp

DN muốn tồn tại và phát triển được phải đạt được các mục tiêu trong kinh doanh, điều này đòi hỏi các nhà quản trị DN phải quản lý và kiểm soát có hiệu quả các hoạt động khác nhau trong doanh nghiệp.

KTNB xuất hiện, thực hiện các hoạt động trợ giúp đối với nhà quản lý xuất phát từ chính nhu cầu kiểm tra, đánh giá độc lập về tính hiệu quả, hiệu lực và tính kinh tế của các hoạt động trong DN.

Nhiệm vụ trước tiên giao cho KTNB thường là phải đáp ứng những nhu cầu nghiệp vụ rất cơ bản và được xác định rõ ràng. Mỗi quan tâm đặc biệt của nhà quản lý là liệu tài sản của tổ chức có được bảo vệ tốt không, các qui tắc, qui phạm của công ty có được tuân thủ không, và sổ sách tài chính có được ghi chép đầy đủ không? Quan trọng hơn là phải phát hiện được gian lận và giữ gìn mọi thứ nguyên vẹn.

Theo các tài liệu nghiên cứu về kiểm toán thì từ thời Ai Cập, La Mã và Hy Lạp cổ đại đã có những hoạt động KTNB đơn giản; tại Trung Quốc, các nhà nghiên cứu cũng cho rằng KTNB sơ khai đã hình thành từ hàng nghìn năm trước Công nguyên. Lúc này, hoạt động kiểm tra được các vị vua giao cho một cận thần trung thực, tiến hành kiểm tra toàn bộ các khoản thu, chi của ngân khố để báo cáo cho nhà vua biết.

Trong Hướng dẫn kiểm toán của Công ty German Krupp (Đức) năm 1875 đã viết: *“KTV nội bộ xem xét khả năng các văn bản luật pháp, hợp đồng, chính sách và những thủ tục được thực hiện có đúng đắn không? Xem xét khả năng hoạt động kinh doanh đã được thực hiện trong quan hệ với những chính sách đã xây dựng với kết quả đạt được như thế nào?... Trong quan hệ với nhiệm vụ đặt ra, KTV nội bộ phải đưa ra những kiến nghị để cải tiến phương tiện đang sử dụng, cải tiến các thủ tục, xem xét lại các hợp đồng và phát hiện những yếu điểm để kiến nghị cải tiến tình hình...”* [66]. Vào thời điểm này, KTNB thực hiện các hoạt động kiểm toán khác nhau ở một số đơn vị hoạt động trong khu vực công và những trang trại lớn. Đến khoảng thế kỷ XIX, hoạt động KTNB trở nên khá phổ biến trong các đơn vị kinh doanh như các ngân hàng, các công ty kinh doanh vận tải đường sắt. Chức năng chủ yếu lúc này của KTNB là ngăn chặn và phát hiện các sai phạm trong hoạt động tại các chi nhánh. Chức năng này gần giống với chức năng của kiểm toán nói chung. Tuy nhiên khác với các hoạt động ngoại kiểm, KTNB thường không tham

gia vào các lĩnh vực mang tính pháp lý hay lĩnh vực đảm bảo. Nếu có tham gia thì tính “đảm bảo” trong ý kiến của KTV nội bộ hoàn toàn dựa trên sự trợ giúp mà các KTV bên ngoài đơn vị đã thực hiện. Vì thế trong nhiều thập kỷ sau đó, KTNB luôn được xem như một cách để giảm bớt khối lượng công việc của hoạt động ngoại kiểm. Cho tới tận nửa sau của thế kỷ XX, KTNB vẫn thực hiện kiểm toán với những vai trò không thuộc chức năng kiểm toán như lập biểu điều chỉnh số dư tiền gửi, thực hiện kiểm tra trước đối với các chứng từ liên quan đến khoản phải trả người bán hay một số công việc nằm trong chức năng kế toán cơ bản khác.... Như vậy, trong giai đoạn này, KTNB được hiểu đơn giản là kiểm tra kế toán, thực hiện các công việc hỗ trợ cho ngoại kiểm. Quan điểm này mang tính lịch sử và chỉ tồn tại trong giai đoạn hoạt động kiểm toán độc lập phát triển bùng nổ cùng với sự hoàn thiện của hoạt động kế toán.

Trải qua thời gian, tình hình đã thay đổi đáng kể. Hoạt động ở các tổ chức không ngừng tăng về khối lượng và mức độ phức tạp. Những vấn đề về quản lý nảy sinh gây ra sức ép mới đối với cấp quản lý cao hơn khiến cho người điều hành phải tìm đến những cách thức mới nhằm ứng phó với những sức ép đó. Và cũng hoàn toàn tự nhiên khi nhà quản lý thấy được hiệu quả của việc sử dụng KTNB. Do đó KTNB có xu hướng hướng vào quản lý, chuyển từ tập trung kiểm tra kế toán sang lĩnh vực kiểm soát kế toán và tài chính, thậm chí còn mở rộng đến các lĩnh vực phi tài chính. Chức năng của KTNB lúc này tập trung vào đánh giá các hoạt động của đơn vị, tìm kiếm những giải pháp hỗ trợ cho hoạt động được kiểm toán.

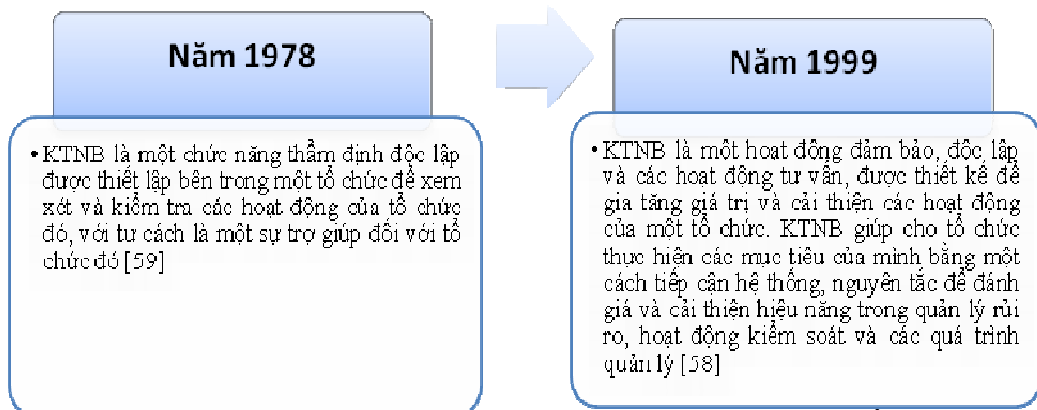
Thời điểm này cũng có nhiều quan điểm đưa ra về KTNB. Chẳng hạn, Viện Kiểm tra viên và Kiểm soát viên nội bộ của Pháp (IFACI) cho rằng: *“KTNB là việc xem xét lại định kỳ những công cụ mà lãnh đạo đang sử dụng để kiểm soát và quản lý đơn vị”* [66]. Theo khái niệm này, KTNB được thực hiện bởi một bộ phận trực thuộc cấp lãnh đạo của đơn vị và độc lập với các bộ phận khác. Mục tiêu chính của KTV nội bộ được xác định là: *“Kiểm tra những cách thức thực hiện có ‘an toàn’ không; Những thông tin cung cấp có đáng tin cậy không; Những nghiệp vụ thực hiện có đều đặn không; Những cách thức tổ chức trong đơn vị có hiệu lực không; Cơ cấu có rõ ràng và phù hợp không”* [66].

Hay quan điểm về KTNB được sử dụng phổ biến trong các cơ quan thuộc chính phủ Vương quốc Anh lại nói: *“KTNB là một hoạt động đánh giá độc lập trong một bộ phận, nó hoạt động như là một sự trợ giúp đối với ban quản lý bằng cách đo lường và đánh giá tính hiệu quả của hệ thống KSNB”* [66]. Đến năm 1991, Ủy ban Thực hành Kiểm toán của Vương quốc Anh thông qua định nghĩa khác về KTNB. Theo đó, Kiểm toán là một chức năng đánh giá độc lập trong một tổ chức về hệ thống KSNB như là một sự trợ giúp đối với tổ chức. *“KTNB tập trung vào kiểm*

tra, đánh giá và báo cáo về sự phù hợp của KSNB để đóng góp vào việc sử dụng đúng, kinh tế, hiệu quả và hiệu lực các nguồn lực” [66].

Tuy nhiên, năm 1941 mới trở thành một mốc đánh dấu sự phát triển, hoàn thiện về các khái niệm và thực hành loại hình kiểm toán này với việc hình thành Viện KTV nội bộ (Institute of Internal Auditor - IIA). Hiện nay, IIA đã có hơn 150.000 hội viên tại 165 quốc gia và được tổ chức thành các hiệp hội tại các địa phương hoặc các tổ chức nghề nghiệp của các quốc gia. Mặc dù các nhà quản lý tại nhiều công ty ở Hoa Kỳ và Châu Âu đã nhận thức được các đặc trưng của loại hình kiểm toán này tuy nhiên phải tới những năm 1970, các khái niệm hoàn chỉnh trình bày một cách đầy đủ nhất những đặc trưng của KTNB mới được sử dụng phổ biến. Sau đó khái niệm này dần được chỉnh sửa và hoàn thiện cho đến năm 1999 và những năm gần đây. Việc so sánh các khái niệm được IIA đưa ra cho thấy sự phát triển vượt bậc trong nhận thức và quan điểm về KTNB. Có thể minh họa sự thay đổi trọng tâm trong vai trò của KTNB theo định nghĩa của IIA qua các năm như sau (xem bảng 1.2).

Bảng 1.2. Định nghĩa về KTNB của IIA qua các năm



Nguồn: IIA[67]

Năm 1978, lần đầu tiên IIA đưa ra khái niệm về KTNB. Mười năm sau, năm 1988, IIA đã bổ sung thêm vào khái niệm này một số nội dung và giải thích rõ hơn về KTNB: “Mục tiêu của KTNB là giúp đỡ cho thành viên của tổ chức thực hiện một cách hiệu quả nhiệm vụ; Kết thúc kiểm toán KTNB phải thực hiện việc phân tích, đánh giá, đưa ra đề xuất, tư vấn và báo cáo về hoạt động đã kiểm tra” [67]. Điều khẳng định trước tiên là công việc KTNB do chính tổ chức và nhân viên của mình tiến hành. Đây là sự phân định rõ ràng giữa KTNB với hoạt động kiểm toán do các kiểm toán viên bên ngoài (nhà nước, độc lập) thực hiện. Chính vì thế, nội dung, hình thức, mô hình tổ chức KTNB có những điểm khác biệt với hai loại hình kiểm toán còn lại. Tuân thủ yêu cầu của hoạt động kiểm toán, tính độc lập vẫn được đặt lên hàng đầu đối với KTNB. KTNB độc lập khi họ có thể thực hiện công việc của mình một cách tự do và khách quan. Tuy nhiên, do họ là thành viên của tổ

chức nên việc thoả mãn điều kiện này tỏ ra khó khăn hơn so với kiểm toán nhà nước và kiểm toán độc lập. Vì thế, sự độc lập ở đây chỉ mang tính tương đối. Mặc dù vậy, trong mọi trường hợp, phạm vi, tiến độ và hiệu quả của công việc KTNB phải không bị hạn chế bởi bất cứ ràng buộc nào. Những yêu cầu này là cơ sở để KTVNB có được những quan điểm khách quan, không thành kiến và hoạt động KTNB mới có thể đạt kết quả mong muốn. KTVNB phải có địa vị tương xứng và độc lập cần thiết. KTVNB tiến hành xem xét, phát hiện mọi sự việc có liên quan đến tổ chức; trên cơ sở các điều tra, nghiên cứu ban đầu, bằng kỹ năng nghề nghiệp của mình họ nhận định, đánh giá về các hoạt động của tổ chức, từ đó đưa ra những ý kiến nhận xét, đánh giá và tư vấn cho các hoạt động tiếp theo. Kết quả KTNB là sự hỗ trợ rất lớn đối với các thành viên của tổ chức như: Hội đồng quản trị, Ban giám đốc, các cổ đông, toàn thể nhân viên... Chính vì vậy, phạm vi quyền hạn của công việc này được xác nhận là rất rộng, nó tác động tới tất cả các hoạt động của tổ chức đó. Cũng bởi thế KTNB được khẳng định là bộ phận được thiết lập trong tổ chức. Có thể thấy rằng: Để đáp ứng nhu cầu của nền kinh tế - xã hội, sau gần 40 năm phát triển (1941-1978), KTNB đã có một định nghĩa bao hàm khá toàn diện về nhiệm vụ, chức năng của chuyên ngành. Với chức năng rõ ràng và nổi bật là hỗ trợ tổ chức trong việc đạt tới các mục tiêu, KTNB đã thực sự khẳng định vai trò, vị trí của mình và phản ánh đúng bản chất của KTNB vào thời điểm này.

Tuy nhiên, bối cảnh kinh tế thế giới của những năm sau đó với nhiều phá sản và sụp đổ của hàng loạt tập đoàn kinh doanh lớn đã đặt ra những quan điểm mới về các hoạt động và mục tiêu cụ thể của KTNB:

Thứ nhất, mục tiêu cụ thể đầu tiên của KTNB nhằm trợ giúp các thành viên của tổ chức thực hiện được trách nhiệm của mình một cách hiệu quả. Điều này không hoàn toàn đồng nghĩa với mục tiêu chung là hỗ trợ cho cả tổ chức bởi chưa xét đến sự phối hợp giữa các thành viên, các bộ phận. Do vậy, cần phải có cách tiếp cận ngược lại là: Xuất phát từ mục tiêu cuối cùng nhằm hỗ trợ tổ chức mà điều chỉnh các mục tiêu cụ thể cho phù hợp.

Thứ hai, mục tiêu của KTNB là đưa ra khung kiểm soát hiệu quả ở mức chi phí hợp lý. Xét về hiệu quả kinh tế của các hoạt động riêng biệt thì điều này là hoàn toàn hợp lý, song đứng trên quan điểm toàn diện thì mục tiêu này lại tỏ ra chưa đầy đủ và bao quát. Trên thực tế, những vụ phá sản rất nhanh của các tập đoàn mà trước đó không lâu chưa có những biểu hiện về kinh doanh kém hiệu quả đã đặt ra một thách thức mới đối với các đơn vị: ứng phó với các RR. Nền kinh tế càng phát triển, khoa học công nghệ càng hiện đại... thì môi trường kinh doanh càng phức tạp với RR nhiều hơn, tinh vi hơn. Điều này có nghĩa là đơn vị phải ưu tiên chú trọng đến việc quản lý RR trước khi xem xét tới tính hiệu quả thuần túy của hệ thống kiểm

soát, bởi lẽ RR lớn nếu xảy ra sẽ xoá sổ một tổ chức sớm hơn sự thất bại do một số hoạt động chưa hiệu quả mang lại.

Thứ ba, phong cách quản lý càng hiện đại đòi hỏi “đường biên” giữa các công cụ quản lý càng phải rõ ràng. Vì vậy, hoạt động KTNB cũng cần được cụ thể hoá hơn, với trật tự ưu tiên các hoạt động kiểm toán được xác định rõ hơn.

Đến tháng 6 năm 1999, Hội đồng Giám đốc của IIA đã thông qua một khái niệm mới về KTNB. Khái niệm này được sử dụng phổ biến trong các tài liệu của IIA cho tới hiện nay. Các thuật ngữ chủ chốt trong định nghĩa mới này được hiểu như sau:

- Sự đảm bảo: Là việc kiểm tra khách quan các bằng chứng nhằm mục đích đưa ra một sự đánh giá độc lập về quản lý RR, môi trường kiểm soát, qui trình quản trị trong các tổ chức. Dịch vụ bảo đảm thông thường được báo cáo cho cả Hội đồng quản trị và Ban Giám đốc đơn vị.

- Hoạt động tư vấn: Nhằm đưa ra các khuyến nghị và các dịch vụ kiểm toán. Phạm vi và nội dung công việc được thống nhất trước với đối tượng được kiểm toán nhằm mục đích làm tăng thêm giá trị và hiệu quả hoạt động của tổ chức. Đặc điểm của các dịch vụ tư vấn là kiểm toán viên chỉ báo cáo trực tiếp cho Ban Giám đốc đơn vị.

- Tăng thêm giá trị: Đề cập đến cách thức tìm hiểu và đánh giá RR thông qua việc thu thập, đánh giá các bằng chứng. Các KTVNB có thể có được cái nhìn thấu đáo trong mọi hoạt động của tổ chức và các cơ hội cho việc cải tiến nhằm mang lại lợi ích cho tổ chức. Giá trị được tăng thêm thông qua việc phát triển các sản phẩm, dịch vụ và việc sử dụng tối ưu các nguồn lực. Các thông tin cải tiến này tồn tại dưới hình thức tư vấn thông qua lời khuyên, báo cáo kiểm toán hoặc qua những dịch vụ khác. Kết quả cuối cùng đối với mỗi hoạt động cá biệt được trao đổi một cách rõ ràng và hợp lý cho các nhà quản lý và những người điều hành chịu trách nhiệm về hoạt động đó. Đáng lưu ý là trong các chuẩn mực sửa đổi năm 2010, IIA đã bổ sung giải thích về việc tăng thêm giá trị này. Chuẩn mực 2000 quy định giám đốc điều hành kiểm toán phải quản lý hoạt động kiểm toán nội bộ để tăng thêm giá trị cho tổ chức. Và thuật ngữ này đã được giải thích trong chuẩn mực 2000, tức là: *“Hoạt động kiểm toán nội bộ làm tăng giá trị cho tổ chức (và các bên liên quan) khi nó cung cấp sự đảm bảo khách quan và có liên quan, góp phần nâng cao hiệu quả trong quản lý, quản trị RR, và quy trình kiểm soát.”* [70]. Điều này cho thấy IIA tiếp tục nhấn mạnh KTNB có vai trò trong quản trị và đánh giá RR cũng như các qui trình kiểm soát của tổ chức.

- Hỗ trợ tổ chức: Đề cập đến trọng tâm của KTNB là tập trung vào các mục tiêu chính của tổ chức và cách thức mà nhờ đó những mục tiêu này có thể đạt được ngay từ những cấp thấp nhất.

Điểm giống nhau giữa hai khái niệm đó là vẫn khẳng định KTNB là một hoạt động hay chức năng độc lập, trong đó vẫn nhấn mạnh thuật ngữ “độc lập”. Tuy nhiên giữa hai khái niệm đã có sự khác biệt đáng kể. Điều này được thể hiện qua bảng 1.3.

Bảng 1.3. So sánh khái niệm KTNB năm 1978 và 1999 của IIA

	Năm 1978	Năm 1999
Vị trí của KTNB	Sử dụng thuật ngữ “nội bộ” gắn với giới hạn về không gian của hoạt động KTNB. Theo đó KTNB là một chức năng bắt buộc phải được thiết lập bên trong một tổ chức	Sử dụng thuật ngữ “hoạt động” thay cho chức năng và loại bỏ thuật ngữ “nội bộ” vì thế không nhất thiết phải thiết lập KTNB trong tổ chức; tổ chức hoàn toàn có thể thuê KTV bên ngoài thực hiện KTNB
Chức năng của KTNB	Xem xét và kiểm tra để đánh giá các hoạt động của tổ chức	Là hoạt động đảm bảo và hoạt động tư vấn
Mục đích của KTNB	Trợ giúp cho tổ chức thực hiện nhiệm vụ một cách hiệu quả	Giúp gia tăng giá trị và cải thiện các hoạt động của một tổ chức; đánh giá và cải thiện hiệu năng trong quản lý RR, hoạt động kiểm soát và các quá trình quản lý

(Nguồn: Tổng hợp của tác giả)

Như vậy, KTNB xuất hiện, thực hiện các hoạt động trợ giúp đối với nhà quản lý xuất phát từ chính nhu cầu kiểm tra, đánh giá độc lập về tính hiệu quả, hiệu lực và tính kinh tế của các hoạt động doanh nghiệp. Vào thời kỳ đầu, KTNB chỉ tập trung vào kiểm tra các nghiệp vụ và được xem như các hoạt động hỗ trợ cho ngoại kiểm. Theo tiến trình phát triển và xuất phát từ nhu cầu quản lý, KTNB có sự chuyển hướng mạnh mẽ từ kiểm tra độ tin cậy của thông tin (nghiệp vụ), hỗ trợ cho ngoại kiểm sang đánh giá các hoạt động của đơn vị, tìm kiếm những giải pháp hỗ trợ cho các hoạt động được kiểm toán. KTNB hiện đại hướng sự quan tâm tới đánh giá tính hiệu quả, hiệu năng của các hoạt động thông qua quản trị RR và kiểm soát từ đó đề xuất các giải pháp để cải thiện, gia tăng giá trị cho doanh nghiệp.

Tại Việt Nam so với kiểm toán độc lập, KTNB vẫn còn là một lĩnh vực mới mẻ nhưng cũng đã có nhiều nghiên cứu khác nhau về KTNB.

Theo Từ điển thuật ngữ Kiểm toán – Kế toán của tác giả Đỗ Quốc Trị và Thịnh Văn Vinh thì: “*Kiểm toán nội bộ – Internal Auditing là các phương tiện chức năng mà dựa vào đó lãnh đạo của đơn vị nhận được sự đảm bảo từ các nguồn nội bộ rằng các qui trình hạch toán được thực hiện theo một cách thức nhằm hạn chế một cách tối đa việc xảy ra các lỗi lầm, sai phạm hoặc các công việc không hiệu quả, không kinh tế*” [15]

Theo các tác giả trong giáo trình Lý thuyết Kiểm toán của Trường Đại học Kinh tế quốc dân: "*KTNB là một bộ phận của doanh nghiệp hay tổ chức thực hiện chức năng kiểm toán trong phạm vi của đơn vị và phục vụ cho yêu cầu quản lý nội bộ của đơn vị*" [19]. Quan điểm này cũng có những điểm tương đồng với quan điểm của IIA. Có một điểm đáng lưu ý với quan điểm này, các tác giả khẳng định KTNB do một bộ phận độc lập của doanh nghiệp hay tổ chức thực hiện. Tuy nhiên, theo xu hướng KTNB hiện đại, hoạt động này có thể được thực hiện bởi các chuyên gia kiểm toán bên ngoài.

Các tác giả trong sách chuyên khảo "Kiểm toán nội bộ" của Học viện tài chính thì cho rằng:

KTNB là quá trình hoạt động một cách độc lập của những người có thẩm quyền thuộc bộ phận KTNB nhằm thu thập và đánh giá các bằng chứng về các thông tin cần kiểm tra, kiểm toán (bao gồm thông tin tài chính và thông tin phi tài chính) để từ đó xác minh và báo cáo với Ban lãnh đạo đơn vị về tính tuân thủ pháp luật; tính đáng tin cậy của thông tin tài chính và tính hiệu lực, hiệu quả, kinh tế của các hoạt động diễn ra trong đơn vị. Đồng thời KTNB cũng chỉ rõ những tồn tại, sai sót cũng như nguyên nhân để qua đó đề xuất các giải pháp nhằm chỉnh sửa, khắc phục và ngăn ngừa những hạn chế đó. Thông qua kết quả KTNB sẽ giúp đơn vị nâng cao hiệu quả hoạt động quản lý và hoàn thành các mục tiêu, yêu cầu mà đơn vị đề ra.[34]

Trên cơ sở những quan điểm của các nhà khoa học về kiểm toán nội bộ, theo tác giả có thể khái quát về KTNB như sau: "*KTNB là một hoạt động độc lập có thể thiết lập hoặc không thiết lập bên trong đơn vị (thuê ngoài), có chức năng kiểm tra, đánh giá, xác nhận và tư vấn các hoạt động của đơn vị, nhằm trợ giúp cho nhà quản lý, cải thiện các hoạt động của đơn vị như quản lý RR, gia tăng giá trị cho đơn vị bằng một cách tiếp cận có hệ thống trong phạm vi đơn vị đó*".

1.1.2.2 Chức năng của kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp

Chức năng của KTNB bao gồm đảm bảo, tư vấn và kiểm toán.

- KTNB với chức năng đảm bảo: Chức năng này được đưa ra nhằm gia tăng thêm độ tin cậy của thông tin hoặc bồi cảnh của thông tin từ các nhà cung cấp thông tin. KTNB có thể đưa ra được các đảm bảo cho DN về việc DN đã và đang vận hành một cách hiệu quả nhằm đạt được đồng thời các mục tiêu đã đề ra. Các đảm bảo do KTNB mang lại chủ yếu tập trung vào quản trị DN thông qua quản trị RR, kiểm soát nội bộ các vấn đề về đạo đức kinh doanh, trách nhiệm xã hội (bao gồm cả vấn đề môi trường, vấn đề tuân thủ). Trong khi ban giám đốc và lãnh đạo DN chịu trách nhiệm thiết lập và duy trì HTKSNB thì hoạt động KTNB đưa ra đảm bảo cho ban giám đốc và ban kiểm soát (hoặc HĐQT) rằng, HTKSNB được vận hành một cách hiệu quả như được kỳ vọng.

- **KTNB với chức năng kiểm toán:** Đây là quá trình mà kiểm toán viên đánh giá một cách khách quan các bằng chứng liên quan đến các giao dịch và các sự kiện để xác định liệu các báo cáo tài chính được trình bày phù hợp với các tiêu chí thành lập. Chức năng này chủ yếu chỉ thực hiện với BCTC.

- **KTNB với chức năng tư vấn:** Trên cơ sở đánh giá, báo cáo về những phát hiện trong quá trình kiểm tra, đánh giá, KTNB đề xuất và tư vấn các giải pháp nhằm nâng cao chất lượng thông tin tài chính, tính hiệu lực của HTKSNB và tính kinh tế của các hoạt động trong đơn vị.

Chức năng này có vai trò quan trọng và đặc biệt được nhấn mạnh đối với KTNB vì mong muốn cuối cùng khi thiết lập KTNB ở các DN đó chính là tư vấn cho nhà quản lý để hoàn thiện mọi hoạt động của DN đó. Dựa trên việc kiểm tra đánh giá, KTNB được kỳ vọng sẽ đưa ra các khuyến nghị để hoàn thiện các bộ phận có cơ hội phát triển hoặc có những khiếm khuyết cần khắc phục. Thêm vào đó, KTNB có thể cung cấp các dịch vụ tư vấn trợ giúp một cách riêng biệt cho tất cả các cấp trong một đơn vị, từ HĐQT đến các nhân viên và các cấp quản lý trong việc thực hiện trách nhiệm của mình một cách hiệu quả. Cụ thể:

- Chức năng tư vấn cho HĐQT và ban kiểm soát, ban giám đốc: KTNB có thể tư vấn cho các cấp này trong việc giám sát chung về BCTC, kiểm soát nội bộ, quản lý RR, đạo đức doanh nghiệp... hoặc tư vấn sâu hơn về việc quản lý tài sản, các yêu cầu tuân thủ...

- Chức năng đào tạo (tư vấn cho sự phát triển trong tương lai): KTNB có thể tham gia công tác đào tạo cho các bộ phận, phòng, ban trong doanh nghiệp về các mảng liên quan đến công nghệ thông tin trong quản lý, thủ tục kiểm soát nội bộ và quản lý RR, báo cáo tài chính... Thông qua các hỗ trợ đào tạo này, KTNB sẽ góp phần tăng cường năng lực của nhân sự trong một doanh nghiệp và giúp các vị trí thực hiện chức năng của mình hiệu quả hơn.

1.1.2.3 Nội dung kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp

KTNB phát triển theo trình độ phát triển của quản lý và yêu cầu của những người quan tâm đến thông tin tài chính kế toán. Theo đó, KTNB đã hình thành nhiều nội dung 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 gồm: Kiểm toán tài chính; kiểm toán hoạt động; và kiểm toán tuân thủ.

Nội dung kiểm toán thứ nhất: Kiểm toán tài chính. Đối tượng của kiểm toán tài chính là các báo cáo tài chính. Báo cáo tài chính hướng tới việc cung cấp thông tin cho các đối tượng sử dụng bên ngoài DN. Nội dung kiểm toán gồm có: Kiểm tra, xác nhận về tính kịp thời, đầy đủ, khách quan, tin cậy của các báo cáo tài chính trước khi nhà quản lý ký duyệt và công bố; Kiểm tra, đánh giá về thông tin trình bày

trên các báo cáo tài chính. Trên cơ sở đó, KTNB đưa ra những kiến nghị và tư vấn cần thiết cho hoạt động sản xuất kinh doanh nhằm đảm bảo sự hợp lý, hiệu quả.

Nội dung kiểm toán thứ hai: kiểm toán hoạt động. Đối tượng của kiểm toán hoạt động rất đa dạng và có sự thay đổi theo thời gian. Trong nhiều năm, việc kiểm tra của các KTV nội bộ chỉ giới hạn trong các hoạt động kiểm soát tài chính. Sau đó, việc điều tra, xác minh, đánh giá được mở rộng tới nhiều bộ phận hoạt động khác nhằm kiểm soát một số hoạt động nhất định trong đơn vị. Những hoạt động được quan tâm đầu tiên gồm: các hoạt động kiểm soát liên quan tới dữ liệu tiền lương, quản lý hàng tồn kho, lưu trữ,... Kết quả hoạt động từ những bộ phận khác trong đơn vị có ảnh hưởng lớn tới kết quả xuất kinh doanh. KTNB bắt đầu nhận thức được vai trò quan trọng của những bộ phận này. Trong kiểm toán hoạt động, KTNB có thể đánh giá tính hiệu quả, tác dụng của một phương án kinh doanh, một quy trình công nghệ hoặc một chi nhánh, cửa hàng... Nội dung của kiểm toán hoạt động xoay quanh ba khía cạnh đó là tính kinh tế (Economy), tính hiệu quả (Efficiency) và 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 loại kiểm toán này bằng thuật ngữ đơn giản là kiểm toán 3E.

Kiểm toán hoạt động không chỉ dừng lại ở các nghiệp vụ tài chính mà có thể thực hiện trong cả lĩnh vực phi tài chính. Những nội dung kiểm toán hoạt động được KTNB quan tâm nhiều nhất là: Kiểm tra việc huy động, phân phối, sử dụng một cách tiết kiệm và có hiệu quả các nguồn lực khác nhau của DN trong hoạt động sản xuất kinh doanh; Kiểm tra tính hiệu quả của hoạt động sản xuất kinh doanh liên quan tới phân phối, sử dụng thu nhập, bảo toàn vốn và phát triển vốn trong DN; Kiểm tra và đánh giá tính hiệu quả hoạt động của các bộ phận chức năng trong việc thực hiện các mục tiêu kinh doanh của DN; Kiểm tra và đánh giá thành tích và kết quả thực hiện một chương trình, dự án cụ thể.

Nội dung kiểm toán thứ ba: kiểm toán tuân thủ. Đối tượng của kiểm toán tuân thủ rất đa dạng có thể là một bộ phận, một phòng, ban chức năng nhưng cũng có thể là một khối hoạt động, một khâu trong quy trình sản xuất, thậm chí toàn DN. Mục tiêu của loại kiểm toán này là đánh giá tình hình thực hiện, tuân thủ nội qui, qui chế của đơn vị cũng như chính sách, pháp luật của Nhà nước có liên quan đến hoạt động nhất định trong đơn vị. Nội dung kiểm toán chủ yếu bao gồm Kiểm tra tính tuân thủ luật pháp, chính sách, chế độ tài chính, kế toán, chế độ quản lý của nhà nước và tính hình chấp hành các chính sách, nghị quyết, quyết định của HĐQT, của BGD doanh nghiệp; Kiểm tra tính tuân thủ các qui định về nguyên tắc, qui trình nghiệp vụ, thủ tục quản lý của toàn bộ cũng như của từng khâu công việc, của từng biện pháp trong hệ thống kiểm soát nội bộ; Kiểm tra chấp hành các nguyên tắc,

chính sách, 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 quản trị, lưu trữ tài liệu kế toán...

Như vậy KTNB tại các DN cũng thực hiện các loại hình kiểm toán khác nhau. Tuy nhiên theo yêu cầu của pháp luật nhiều quốc gia, trước khi phát hành chính thức BCTC cần phải có kiểm toán độc lập nên KTNB chú trọng tới kiểm toán hoạt động và kiểm toán tuân thủ trong đó đặc biệt quan tâm tới việc đánh giá và tăng cường tính hiệu quả của các trình quản lý RR, kiểm soát của DN.

1.1.2.4 Bản chất của kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp

Trên cơ sở phân tích các khái niệm, chức năng, nội dung về KTNB có thể thấy bản chất của KTNB tại các DN được thể hiện qua các điểm sau:

Thứ nhất: KTNB được hiểu là một hoạt động bao gồm nhiều giai đoạn, nhiều bước công việc với nhiều nội dung kiểm toán cụ thể;

Thứ hai: Mục tiêu hoạt động của KTNB có thể bao gồm: (1) Giám sát kiểm soát nội bộ: KTNB có thể được giao trách nhiệm cụ thể trong việc soát xét các kiểm soát, giám sát hoạt động và đề xuất cải thiện liên quan đến kiểm soát nội bộ; (2) Kiểm tra thông tin tài chính và hoạt động: KTNB có thể được giao chức năng đánh giá các phương pháp xác định, đo lường, phân loại và báo cáo thông tin tài chính và hoạt động, và đưa ra các yêu cầu cụ thể đối với từng khoản mục, bao gồm kiểm tra chi tiết các giao dịch, số dư và thủ tục; (3) Soát xét các hoạt động nghiệp vụ: KTNB có thể được giao việc soát xét tính kinh tế, hiệu quả và hiệu suất của hoạt động nghiệp vụ, bao gồm cả những hoạt động phi tài chính của đơn vị; (4) Soát xét tính tuân thủ pháp luật và các quy định: KTNB có thể được giao việc soát xét tính tuân thủ pháp luật, các quy định và các yêu cầu bên ngoài khác, cũng như tuân thủ các chính sách, quy định của Ban Giám đốc và các yêu cầu nội bộ khác; (5) Quản lý RR: KTNB có thể hỗ trợ đơn vị trong việc xác định và đánh giá khả năng xảy ra RR đáng kể và tham gia vào việc cải thiện hệ thống quản lý RR và hệ thống kiểm soát; (6) Quản trị: KTNB có thể đánh giá quy trình quản trị để đạt được mục tiêu về đạo đức và các giá trị doanh nghiệp, khả năng điều hành và trách nhiệm giải trình, việc trao đổi thông tin về RR và kiểm soát các bộ phận thích hợp trong đơn vị, tính hữu hiệu của việc trao đổi thông tin giữa Ban quản trị, KTV độc lập, KTV nội bộ và Ban Giám đốc (Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 610 [6])

Thứ ba: KTNB ngoài chức năng đảm bảo độ tin cậy của BCTC còn có chức năng đo lường và đánh giá tính hiệu quả của các hoạt động khác nhau trong DN kể cả hoạt động kiểm soát. Khi tổ chức xây dựng mục tiêu, kế hoạch hoạt động và thực hiện theo kế hoạch, KTNB phải thực hiện các công việc nhằm trợ giúp quản lý và đảm bảo đạt được mục tiêu đặt ra. Như vậy, KTNB cùng với KSNB cũng là một loại kiểm soát được nhà quản lý sử dụng trong số nhiều hoạt động kiểm soát khác

nhau. Với tầm quan trọng của KSNB cũng như KTNB, việc hiểu và phân biệt rõ ràng hai khái niệm này là rất cần thiết.

Có thể thấy rằng cả hệ thống KSNB và KTNB đều nhằm tới mục đích là kiểm soát RR. Tuy nhiên, trong DN, chúng lại có vị trí và vai trò khác nhau. “Hệ thống kiểm soát nội bộ” là một hệ thống có tổ chức, bao gồm nhiều yếu tố. Những yếu tố này đảm bảo cho DN hoạt động theo ý chí của nhà lãnh đạo DN. Biểu hiện của chúng chính là những chính sách, quy chế, quy định của pháp luật, của DN mà bắt buộc mọi thành viên trong DN phải tuân theo. Việc sử dụng các biện pháp để đảm bảo cho các chính sách, quy chế, quy định đó được thực hiện được gọi là “hoạt động kiểm soát”. KTNB thực hiện nhiệm vụ đánh giá và kiểm tra các chức năng hoạt động khác của DN nên được coi là “kiểm soát sự kiểm soát”, hay nói cách khác, nó cũng là một biện pháp để kiểm soát.

Như vậy, KTNB là một bộ máy nằm trong hệ thống KSNB của DN. Điểm khác biệt của chúng đó là:

Hệ thống KSNB là một quy trình còn KTNB là một bộ phận cấu thành của HTKSNB tồn tại trong DN giống như bộ phận sản xuất, bộ phận kế toán.

Cho dù DN có qui mô nhỏ hay lớn, hoạt động ở lĩnh vực nào thì hệ thống KSNB luôn tồn tại và nó là điều kiện cần thiết để duy trì và phát triển DN còn KTNB là một bộ phận đặc thù trong DN; DN không bắt buộc phải xây dựng KTNB trừ phi DN nhận thấy cần phải có thêm một biện pháp kiểm soát hữu hiệu.

Vì thế có thể hình dung mối liên hệ giữa chúng như sau: Hệ thống KSNB giống như một “hệ thống” các quy định, chính sách, quy chế được thiết lập để đảm bảo cho DN hoạt động đúng mục tiêu và có hiệu quả; hoạt động kiểm soát là các cách thức, các thủ tục được áp dụng để đảm bảo rằng DN đang đi đúng trong “hành lang” đó trong khi đó, bộ phận KTNB có nhiệm vụ kiểm tra xem hoạt động kiểm soát có thực sự diễn ra hay không (tức là hoạt động của DN có bị đi ra khỏi “hành lang” đã được xây dựng hay không); sau đó đánh giá mức độ kiểm soát của hệ thống một cách trung thực, khách quan, chỉ ra những hạn chế và đề xuất hoàn thiện. Cuối cùng, dựa trên kết quả của kiểm tra, giám sát và đánh giá của KTNB, DN có thể sẽ quay trở lại hoàn chỉnh hệ thống KSNB của mình để cải thiện hệ thống kiểm soát cho phù hợp hơn và có tác dụng thúc đẩy sự phát triển của DN.

Thứ tư: KTNB là một hoạt động nội kiểm có tính độc lập trong một cơ quan, tổ chức nói chung và trong một đơn vị hoạt động kinh doanh nói riêng. Vì thế hoạt động KTNB cần tách khỏi hoạt động kinh doanh, nhân sự, kế toán... nhưng sự phân tách này cũng chỉ mang tính tương đối do KTNB cũng là một bộ phận của đơn vị. Hoạt động này thường được thực hiện bởi các KTV nội bộ. Tuy nhiên, quan điểm KTNB hiện đại cho rằng, KTNB có thể thực hiện bởi các chuyên gia kiểm toán bên ngoài;

Thứ năm: KTNB thực hiện việc kiểm tra, đánh giá đối với các hoạt động tài chính và phi tài chính trong DN. Trong các DN do những đặc thù về đối tượng kinh doanh, đối tượng khách hàng, phạm vi hoạt động khác nhau nên tiềm ẩn nhiều RR (RR tiềm tàng và RR kiểm soát) dẫn đến việc KTNB còn trợ giúp cho nhà quản trị trong việc đánh giá tính hiệu lực, hiệu quả của công tác quản trị RR, xây dựng qui trình quản lý RR phù hợp. Qua đó KTNB đề xuất các ý kiến tư vấn cho nhà quản trị các biện pháp giảm thiểu RR trong mọi hoạt động. Tuy nhiên việc thực hiện tốt chức năng tư vấn này của KTNB lại phụ thuộc vào mức độ phát triển của qui trình quản lý RR trong DN. Mỗi DN có sự phát triển khác nhau nên hoạt động KTNB cũng được tổ chức cho phù hợp với từng giai đoạn phát triển. Theo IIA, KTNB sẽ chú trọng vào chức năng đảm bảo hơn chức năng tư vấn khi các qui trình quản lý RR của một đơn vị đạt mức độ cao và ngược lại.

Thứ sáu: KTNB tồn tại để hỗ trợ hoặc tạo ra lợi ích cho DN (gia tăng giá trị). Hoạt động này không mang tính “tự thân” mà xuất phát từ nhu cầu, đòi hỏi khách quan của quản lý. Bản thân KTNB phải thực hiện theo các mục tiêu và mục đích của DN.

1.1.3 Vai trò của kiểm toán nội bộ trong quản trị rủi ro doanh nghiệp

Xuất phát từ mục tiêu quản trị RR trong DN đó là giảm thiểu sai sót trong mọi khía cạnh của DN, bảo vệ và tăng cường tài sản cũng như hình ảnh của DN qua đó đóng góp những giá trị tăng thêm cho DN, có thể thấy quản trị RR là một chức năng quan trọng của quản trị DN hiện đại. Một công cụ để góp phần quản trị RR hiệu quả đó là KTNB. Cụ thể:

Trong nhận diện RR: KTNB trước hết đóng vai trò tư vấn cho DN trong việc xây dựng, lựa chọn phương pháp, cách thức nhận diện RR trong DN một cách phù hợp, thông qua việc xây dựng bảng câu hỏi hay hồ sơ về RR DN. Bên cạnh đó, KTNB có thể thực hiện việc đào tạo cho các nhà quản trị về điều tiết rủi ro, nhận dạng rủi ro và hơn hết là đào tạo để nâng cao nhận thức về RR, quản trị RR cho tất cả các nhân viên trong đơn vị. Sau đó, khi hoạt động quản trị RR đã đi vào nề nếp, qui trình quản trị RR phát triển đến một mức độ nhất định, KTNB sẽ thực hiện công việc định kỳ rà soát các RR chính trong DN để đưa ra đảm bảo rằng các RR chính này đã được nhận diện, điều này có thể thực hiện qua các cuộc KTNB hằng năm. Đồng thời KTNB cũng thực hiện việc đánh giá các báo cáo định kỳ về RR để xem xét việc các RR cần được kiểm soát có được báo cáo kịp thời không.

Trong phân tích RR: cũng như nhận diện RR, khi chưa có qui trình quản trị RR phù hợp thì KTNB giữ vai trò là nhà tư vấn cách thức phân tích RR hoặc cung cấp các dịch vụ phân tích RR DN. KTNB thực hiện công việc này trong quá trình xây dựng kế hoạch kiểm toán thông qua việc đánh giá rủi ro để lựa chọn đối tượng kiểm toán. Khi DN có bộ phận quản lý RR, KTNB chuyển sang đóng vai trò là

người đánh giá xem các biện pháp phân tích RR của bộ phận quản lý RR có hiệu quả không để đưa ra đảm bảo rằng các RR đều được đánh giá một cách phù hợp.

Trong kiểm soát (quản lý) RR: KTNB không được tự ý ra các quyết định đối phó với RR hay thay mặt nhà quản trị thực hiện các biện pháp đối phó với RR mà căn cứ trên các RR đã được nhận dạng và phân tích, đánh giá, KTNB tư vấn cho nhà quản trị các biện pháp, hành động cần thiết để ứng phó với RR. Việc lựa chọn biện pháp, hành động nào là thuộc về nhà quản trị. Điều này được thể hiện thông qua các ý kiến đề xuất của KTNB trong quá trình thực hiện kiểm toán hoặc trong báo cáo kiểm toán gửi cho các nhà quản trị.

Trong quản lý (giám sát) RR: Đây là khâu mà KTNB có thể tham gia trực tiếp với tư cách là người đánh giá xem các qui trình quản lý RR ở trên có hiệu quả không qua chương trình, kế hoạch KTNB. KTNB có thể hỗ trợ, tư vấn DN trong việc thiết lập bộ phận quản lý RR chuyên trách hoặc trong giai đoạn đầu, có thể thiết lập bộ phận này trong chính bộ phận KTNB nhưng tách biệt với hoạt động thông thường của KTNB. Qua đó, KTNB sẽ tư vấn và giúp DN trong xây dựng chính sách, chiến lược quản trị RR; định hướng quản trị RR; xây dựng văn hóa quản trị RR; xây dựng chính sách và tổ chức quản trị RR; thiết kế rà soát qui trình quản trị RR....

Như vậy có thể thấy, KTNB đóng vai trò khá quan trọng trong quản trị RR DN. Điều này còn được khẳng định rõ trong một văn bản hướng dẫn của IIA [40] vào năm 2009 (bảng 1.4)

Bảng 1.4 Vai trò của KTNB trong quản trị RR doanh nghiệp

Các vai trò chính của KTNB đối với QTRR DN	<ul style="list-style-type: none"> - Đưa ra sự đảm bảo đối với các qui trình quản lý RR - Đưa ra sự đảm bảo là các RR đã được đánh giá phù hợp - Đánh giá các qui trình quản lý RR - Đánh giá việc báo cáo định kỳ các RR chính - Rà soát việc quản lý các RR chính
Các vai trò KTNB có thể đảm nhiệm nếu có biện pháp bảo vệ	<ul style="list-style-type: none"> - Tham gia vào quá trình nhận diện và đánh giá RR - Đào tạo ban quản lý về việc điều tiết RR - Phối hợp với các hoạt động QTRR doanh nghiệp - Duy trì và phát triển khung QTRR doanh nghiệp - Hỗ trợ thiết lập QTRR doanh nghiệp - Phát triển các chiến lược quản lý RR để HĐQT phê duyệt
Các vai trò KTNB không nên đảm nhiệm	<ul style="list-style-type: none"> - Thiết lập mức độ chấp nhận RR - Áp đặt qui trình quản lý RR - Quản lý việc bảo hiểm RR - Ra quyết định trong việc đối phó với RR - Thay mặt cho ban quản lý thực hiện hoạt động đối phó với RR - Chịu trách nhiệm về việc quản lý RR

(Nguồn : IIA, 2009)

Văn bản này cung cấp chi tiết về các vai trò khác nhau mà KTNB có thể thực hiện tùy thuộc vào sự phát triển của văn hóa quản trị RR trong doanh nghiệp. IIA đã đưa ra cách tiếp cận để thực hiện KTNB dựa trên RR và phương pháp luận để đánh giá sự gia tăng RR trong DN, việc chuẩn bị kế hoạch kiểm toán định kỳ và các hợp đồng dịch vụ đảm bảo cá nhân.

Nhóm vai trò thứ nhất gắn liền với chức năng đảm bảo của KTNB, theo đó KTNB đưa ra đảm bảo về các quy trình QTRR đang vận hành đúng như mong đợi. Ở cấp độ cao hơn, KTNB có thể thực hiện đánh giá sự phù hợp của các quy trình QTRR hiện tại. Muốn vậy, KTNB cần có sự hiểu biết sâu sắc về các RR mà tổ chức phải đối mặt cũng như các quy trình QTRR hiện tại của tổ chức. KTNB có thể so sánh quy trình QTRR của tổ chức mình với các tổ chức khác trong cùng ngành, cùng lĩnh vực để đánh giá xem liệu quy trình QTRR đó đã phù hợp với tổ chức của mình chưa. Cũng theo IIA, nếu bộ phận KTNB tuân thủ theo các chuẩn mực quốc tế về thực hành KTNB chuyên nghiệp do IIA ban hành thì nên thực hiện ít nhất một trong số các hoạt động ở nhóm này.

Nhóm vai trò thứ hai gắn liền với chức năng tư vấn của KTNB, theo đó KTNB có thể cung cấp các dịch vụ tư vấn cho tổ chức như tham gia nhận diện và đánh giá RR, xây dựng bảng câu hỏi về RR, xây dựng hồ sơ RR cho tổ chức...KTNB có thể phối hợp với các hoạt động QTRR trong tổ chức. Phạm vi hoạt động tư vấn phụ thuộc vào mức độ phát triển của các quy trình quản lý RR của tổ chức cũng như các nguồn lực sẵn có ở bên trong và bên ngoài tổ chức. Nếu tổ chức mới triển khai quy trình quản lý RR thì KTNB có thể đóng vai trò hỗ trợ cho việc thiết lập hệ thống QTRR trong tổ chức qua sự hiểu biết của mình về đánh giá RR; ngược lại khi trình độ QTRR của tổ chức tăng lên thì vai trò tư vấn của KTNB có thể giảm đi. Khi thực hiện các vai trò tư vấn, một điều quan trọng đối với KTNB là phải luôn duy trì tính độc lập của mình, bởi vậy KTNB không nên đảm nhiệm các vai trò quản lý điều hành trong tổ chức và nên thực hiện các biện pháp bảo vệ khi cung cấp dịch vụ tư vấn. Do đó trong các văn bản nội bộ cần có những văn bản qui định rõ trách nhiệm của nhà quản lý, trách nhiệm của KTNB như điều lệ hay qui chế KTNB. KTNB cũng không nên cung cấp dịch vụ đảm bảo đối với các hoạt động quản lý RR mà mình thực hiện.

Nhóm vai trò thứ ba là nhóm mà KTNB không nên thực hiện do nó vi phạm tính độc lập của KTNB như: Thiết lập mức độ chấp nhận RR; Áp đặt quy trình quản lý RR; Ra quyết định trong việc đối phó với RR;.....

Như vậy việc xác định cũng như hiểu biết về vai trò của KTNB trong DN và quản trị RR trong DN sẽ giúp việc tổ chức KTNB phù hợp và đạt hiệu quả cao hơn, đáp ứng được các mục tiêu chung của DN.

1.2 Tổ chức kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp

1.2.1 Khái niệm, nguyên tắc, yêu cầu và các nhân tố ảnh hưởng tới tổ chức kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp

1.2.1.1. Khái niệm, nguyên tắc và yêu cầu tổ chức kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp

Để làm rõ những nội dung về tổ chức KTNB trước hết phải hiểu về thuật ngữ “tổ chức”. Có nhiều cách hiểu khác nhau về thuật ngữ “tổ chức” tùy theo từng góc độ nghiên cứu. Từ điển Bách khoa Việt Nam (2005) định nghĩa: *“Tổ chức là hình thức tập hợp, liên kết các thành viên trong xã hội nhằm đáp ứng yêu cầu, nguyện vọng, lợi ích của các thành viên, cùng nhau hành động vì mục tiêu chung”* [22]. Theo từ điển tiếng Việt thông dụng của tác giả Nguyễn Như Ý (2003) thì: *“1. Tổ chức là việc sắp xếp, bố trí thành các bộ phận để cùng thực hiện một nhiệm vụ hoặc một chức năng chung. 2. Tiến hành một công việc theo một cách thức, trình tự nào đó. 3. Tập hợp người được tổ chức theo cơ cấu nhất định để hoạt động vì lợi ích chung”* [27]. Vận dụng trong nghiên cứu, giảng dạy và thực hành thì thuật ngữ “tổ chức” được hiểu với ý nghĩa rộng hơn, bao hàm tất cả các vấn đề về quản lý. Theo đó, khái niệm “tổ chức” được mô tả là *“một phương thức giao phó và sau đó là kết hợp các nhiệm vụ công việc cụ thể trong bất kể một công ty hay một thực thể có tổ chức nào để đạt được các mục tiêu bao quát hơn”* [47].

Như vậy, tổ chức đối với một tổng thể là rất quan trọng. Tổ chức bao gồm các mối liên hệ giữa các yếu tố trong một hệ thống. Các yếu tố ở đây có thể được cụ thể hóa dựa trên đối tượng, phương pháp và bộ máy. Do đó, khi nói đến khái niệm tổ chức, có thể đề cập đến hai mặt của khái niệm này là “tổ chức hoạt động” và “tổ chức bộ máy”. “Tổ chức hoạt động” là quá trình hành động, tạo lập tổ chức cùng với quá trình vận hành hệ thống, tác động vào đối tượng theo mục tiêu xác định. “Tổ chức bộ máy” sắp xếp các yếu tố trong một hệ thống theo trật tự xác định nhằm đạt được mục tiêu đề ra.

Với các cách hiểu trên về “tổ chức”, khi gắn với các phân tích về bản chất của KTNB, nhất là KTNB tại các doanh nghiệp, có thể hiểu tổ chức KTNB tại các DN là một hệ thống có chức năng đảm bảo và tư vấn về các thông tin và qui trình kiểm toán, quản trị RR do các KTV có trình độ tương xứng thực hiện dựa trên cơ sở pháp lý có hiệu lực tại doanh nghiệp đó. Để thực hiện được điều này, những người thực hiện kiểm toán (các KTV nội bộ) trước hết phải được tập hợp lại theo những cách thức nhất định, từ đó xác định được vị trí của mình và mối quan hệ với các bộ phận khác trong chính doanh nghiệp đó. Sau đó tùy thuộc vào từng đối tượng kiểm toán trong từng thời điểm khác nhau, từng cuộc kiểm toán khác nhau mà các KTV nội bộ lựa chọn và sử dụng các phương pháp, kỹ thuật kiểm toán khác nhau theo một trình tự nhất định dựa trên các kỹ thuật và phương pháp kiểm toán chung. Như

vậy, tổ chức KTNB trong DN có thể phân chia thành hai nội dung cơ bản là tổ chức hoạt động KTNB và tổ chức bộ máy KTNB.

Tổ chức hoạt động KTNB bao gồm việc xác định phương pháp kiểm toán, xây dựng kế hoạch kiểm toán, thực hiện qui trình kiểm toán và việc kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán nhằm thực hiện chức năng xác nhận, tư vấn. Tổ chức hoạt động KTNB phụ thuộc vào yêu cầu thực hiện chức năng kiểm toán theo từng đối tượng, loại hình kiểm toán, khách thể và thời gian tiến hành kiểm toán.

Tổ chức bộ máy KTNB bao gồm việc xác định các mô hình tổ chức, cơ chế hoạt động, tổ chức tuyển dụng đào tạo nhân sự, yêu cầu về trình độ kinh nghiệm và phân công công việc phù hợp với đặc điểm của đối tượng được kiểm toán nhằm đạt được mục tiêu là tạo ra mối liên hệ giữa các KTVNB, cũng như giữa KTVNB với các nhà quản lý và các đơn vị trong doanh nghiệp.

Để thực hiện việc tổ chức KTNB có hiệu quả cần phải dựa vào một số nguyên tắc nhất định, cụ thể:

Nguyên tắc thứ nhất: đảm bảo tính thẩm quyền. Xuất phát từ khái niệm về KTNB của IIA, KTNB phải độc lập và đủ thẩm quyền để thực hiện các mục tiêu kiểm toán của mình. Điều này được thể hiện ở chỗ bộ phận KTNB phải trực thuộc một người đủ quyền lực để ủng hộ cho sự độc lập của KTNB, bảo đảm một phạm vi kiểm toán rộng rãi, bảo đảm sự xem xét đầy đủ đối với báo cáo kiểm toán và có những biện pháp thích đáng trên cơ sở các kiến nghị của kiểm toán viên.

Chuẩn mực KTNB quốc tế số 1100 về tính độc lập đã chỉ rõ: “*KTVNB độc lập khi họ có thể thực hiện công việc của mình một cách tự do, khách quan...Điều này đạt được nhờ địa vị trong tổ chức và tính khách quan*”. [70] Cụ thể địa vị trong tổ chức của bộ phận KTNB phải thỏa đáng để cho phép hoàn thành nhiệm vụ kiểm toán tức là KTVNB phải được sự ủng hộ của BGD và HĐQT để có được sự cộng tác của những bộ phận được kiểm toán và để công việc của họ không bị can thiệp.

Mặt khác, theo điều 404 Đạo luật Sarbanes-Oxley: “*Bộ phận KTNB được coi là một phần của hệ thống KSNB của một tổ chức mặc dù nó cũng có trách nhiệm trực tiếp đối với Ủy ban kiểm toán trong hầu hết các công ty đại chúng. Trong khi người phụ trách KTNB có thể báo cáo với giám đốc điều hành về các vấn đề quản trị thì họ phải báo cáo các vấn đề liên quan đến chức năng cho Ủy ban kiểm toán. Bộ phận KTNB cung cấp sự đảm bảo cho cả nhà quản lý và Ủy ban kiểm toán về hiệu quả trên tất cả các khía cạnh (ví dụ không chỉ là tài chính mà còn là hiệu quả hoạt động, sự tuân thủ) của hệ thống KSNB, quản lý RR và quản trị của một tổ chức. Hoạt động của nó được coi là một lớp “giám sát” của hệ thống KSNB và do đó bao gồm cả đánh giá của nhà quản lý và đánh giá của KTV bên ngoài*” [73]

Tại Vương quốc Anh, trong Các qui tắc quản trị công ty từ năm 2002 đã có những qui định về việc thành lập Ủy ban kiểm toán cũng như vai trò chức năng của Ủy ban kiểm toán trong quản trị DN và đối với kiểm toán nội bộ. Qui tắc C.3.2 đã qui định “*Ủy ban kiểm toán có chức năng giám sát và đánh giá hiệu quả chức năng kiểm toán nội bộ của công ty. Trường hợp không có chức năng KTNB thì Ủy ban kiểm toán phải giải thích rõ lý do tại sao không có chức năng này trong các báo cáo hằng năm*” [56]

Như vậy, theo thông lệ quốc tế, KTNB được bố trí trực thuộc vào Ủy ban kiểm toán của Hội đồng quản trị (The audit committee of the board of directors). Trong đó, HĐQT là cơ quan quyền lực đại diện cho các chủ sở hữu, cổ đông của DN, có quyền quyết định những vấn đề về chiến lược phát triển cũng như chính sách lớn của DN. HĐQT thường có một số ủy ban giúp việc, ví dụ UBKT (audit committee), ủy ban quản lý RR (risk committee)... Trong các ủy ban này, UBKT là ủy ban chịu trách nhiệm trực tiếp về việc giám sát hoạt động tài chính của công ty, kiểm tra tính trung thực của BCTC, chỉ đạo hoạt động của KTNB, lựa chọn và làm việc với công ty KTĐL. Ủy ban này bao gồm một số thành viên HĐQT không tham gia điều hành hoạt động của doanh nghiệp để đảm bảo tính độc lập khách quan. UBKT thường là yêu cầu bắt buộc với các công ty niêm yết tại Mỹ và châu Âu. Ủy ban Kiểm toán sẽ đảm bảo KTNB có được nguồn lực, phạm vi và quyền hạn cần thiết để triển khai công việc có liên quan đến quản lý RR, kiểm soát nội bộ và quản trị DN. Chuẩn mực KTNB của IIA quy định cụ thể mối quan hệ hỗ trợ và báo cáo giữa ủy ban kiểm toán và KTNB thông qua người phụ trách KTNB (Chief Audit Executive – CAE) và các kênh báo cáo. Ủy ban kiểm toán tham gia và chịu trách nhiệm bổ nhiệm CAE, phê duyệt điều lệ và kế hoạch kiểm toán, đảm bảo tính độc lập của KTNB, nhận báo cáo trực tiếp từ KTNB... Sau HĐQT là ban điều hành công ty, bao gồm tổng giám đốc (TGD) và các giám đốc điều hành các bộ phận, nghiệp vụ.

Bên cạnh đó, ở các DN nhỏ hơn, các DN này có thể không cần thiết thành lập UBKT thì KTNB được bố trí trực thuộc Tổng giám đốc.

Ở Việt Nam, ngay từ khi mới ra đời trong các qui định về tổ chức KTNB như Quyết định 832, Nghị định số 59... đã có đề cập đến việc tổ chức KTNB trong DN và trong một bài báo GS.TS Vương Đình Huệ đã viết: “*Ở các đơn vị không có HĐQT, bộ phận KTNB thường được tổ chức trực thuộc và báo cáo trực tiếp cho Giám đốc. Ở các nước trong các công ty lớn và rất lớn, bộ phận KTNB trực thuộc UBKT của HĐQT. Ủy ban này gồm một số thành viên của HĐQT nhưng không giữ chức vụ hay đảm trách việc gì trong đơn vị. Tính chất độc lập giúp cho UBKT thực hiện tốt chức năng giám sát của mình đối với mọi hoạt động của DN*” [20]

Theo kết quả khảo sát tại các công ty niêm yết tại Anh quốc từ năm 2000 đến năm 2004, tỷ lệ bộ phận KTNB báo cáo lên giám đốc tài chính đã giảm từ 59% năm 2000 xuống 18% năm 2004, trong khi đó tỷ lệ báo cáo lên chủ tịch HĐQT/TGD tăng từ 17% lên 45%, còn tỷ lệ báo cáo lên UBKT tăng từ 16% lên 24% [76].

Nguyên tắc thứ hai: đảm bảo tính khách quan. Bộ phận KTNB cũng như các KTVNB cần duy trì một thái độ khách quan, trung thực, công bằng, không định kiến trong quá trình thực hiện công việc của mình hay nói cách khác KTNB không được tham gia thiết kế, cài đặt hay vận hành các hoạt động của đơn vị đồng thời không kiêm nhiệm các cương vị, công việc khác trong bộ máy điều hành của đơn vị.

Nguyên tắc thứ ba: đảm bảo tính chuyên nghiệp: KTNB cần được tổ chức và hoạt động một cách chuyên nghiệp. Tính chuyên nghiệp của KTNB thể hiện trên một số khía cạnh như: KTNB cần có chiến lược, kế hoạch hoạt động rõ ràng trong từng giai đoạn để có thể hỗ trợ tốt nhất cho sự phát triển của cả tổ chức; hoạt động KTNB phải được triển khai thống nhất, bài bản theo một trình tự nhất định; KTVNB phải có đầy đủ kiến thức, kỹ năng, kinh nghiệm, đạo đức nghề nghiệp trong thực hiện kiểm toán; chất lượng hoạt động KTNB phải được kiểm soát chặt chẽ để đảm bảo hoàn thành các mục tiêu đề ra.... Muốn đảm bảo được tính chuyên nghiệp, KTNB cần tuân thủ các chuẩn mực nghề nghiệp kế toán, kiểm toán nói chung và của riêng KTNB. Đồng thời khi thực hiện công việc kiểm toán, ban lãnh đạo và trưởng bộ phận KTNB cần xây dựng kế hoạch và mục tiêu hoạt động KTNB trong ngắn hạn, trung hạn và dài hạn; đào tạo đội ngũ KTVNB có đầy đủ phẩm chất, kiến thức đáp ứng yêu cầu của nhiệm vụ được giao.

Nguyên tắc thứ tư: đảm bảo sự phù hợp: Phải xây dựng đội ngũ kiểm toán viên đủ về số lượng và bảo đảm yêu cầu chất lượng phù hợp với từng bộ máy kiểm toán. Phải xây dựng được qui trình kiểm toán, phương pháp kiểm toán cũng như bố trí công việc cho từng kiểm toán viên phù hợp với từng cuộc kiểm toán.

Nguyên tắc thứ năm: tuân thủ pháp luật và các qui định: Cho dù xây dựng và tổ chức KTNB theo mô hình nào, trình tự hoạt động như thế nào thì KTNB luôn phải tuân thủ tuyệt đối hiến pháp, pháp luật của Nhà nước – đây là nguyên tắc quan trọng đối với mọi tổ chức và công dân trong nhà nước pháp quyền. Mặt khác, KTNB còn là một bộ phận trong tổ chức, phục vụ cho hoạt động của chính tổ chức đó nên KTNB còn phải tuân thủ các qui định của tổ chức và cơ quan quản lý tổ chức.

Để đảm bảo sự tuân thủ các nguyên tắc trong tổ chức KTNB, hoạt động KTNB phải đạt được các yêu cầu sau:

Một, KTVNB phải có thái độ công bằng, không định kiến và tránh mọi xung đột lợi ích. KTVNB có quyền và nghĩa vụ báo cáo về các vấn đề có thể ảnh

hưởng đến tính độc lập và khách quan của KTNB liên quan đến công việc kiểm toán đã được phân công.

Hai, trưởng bộ phận KTNB phải nắm vững, theo dõi và đảm bảo tính độc lập, khách quan của KTVNB. Trường hợp tính độc lập bị ảnh hưởng, trưởng bộ phận KTNB phải báo cáo ngay với cấp có thẩm quyền.

Ba, trong thực hiện KTNB phải xây dựng và thực hiện theo các qui định nhằm ngăn ngừa sự thiếu công bằng, định kiến hay xung đột lợi ích như KTVNB không được thực hiện kiểm toán đối với những qui định, chính sách nội bộ, thủ tục, qui trình hay bộ phận, đơn vị nội bộ mà KTV này là người chịu trách nhiệm chính trong việc xây dựng các qui định hoặc trực tiếp quản lý, thực hiện hoạt động trong bộ phận đó; phải có biện pháp kiểm tra thường xuyên về tính độc lập, khách quan trong mọi giai đoạn kiểm toán; các ghi nhận kiểm toán trong báo cáo kiểm toán phải được phân tích cẩn trọng và dựa trên cơ sở dữ liệu, thông tin thu thập được một cách đáng tin cậy....

Bốn, phải tuân thủ các qui định về tiêu chuẩn đối với KTVNB, trưởng, phó bộ phận KTNB nhằm đảm bảo tính chuyên nghiệp và phù hợp của KTNB.

Năm, KTNB phải thực hiện đúng chức năng và nhiệm vụ của mình trong kiểm tra, xác nhận các hoạt động, thông tin; phát hiện các sơ hở, yếu kém trong quản lý, trong bảo vệ tài sản của DN; đề xuất các giải pháp nhằm cải tiến, hoàn thiện hệ thống quản lý, điều hành kinh doanh của DN; từ đó kiến nghị các biện pháp sửa chữa, khắc phục các sai phạm, tồn tại, các biện pháp hoàn thiện hệ thống KSNB và hệ thống quản lý chung.

1.2.1.2. Các nhân tố ảnh hưởng tới tổ chức kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp

Bên cạnh việc đảm bảo tuân thủ các nguyên tắc, yêu cầu, tổ chức KTNB còn chịu ảnh hưởng của các nhân tố sau:

Thứ nhất, quy mô hoạt động của doanh nghiệp. Nhân tố đầu tiên cần xem xét khi tổ chức KTNB chính là quy mô và tính phức tạp của hoạt động sản xuất kinh doanh của DN. Trong thực tế rất ít DN vừa và nhỏ có bộ phận KTNB, trong khi các DN có quy mô lớn lại rất cần có bộ phận này nhằm nâng cao chất lượng HTKSNB trong DN. Quy mô của một DN có thể được xem xét trên các mặt như doanh thu, tổng giá trị tài sản, số vốn hoạt động hay số lượng nhân viên. Một DN có quy mô lớn và tính phức tạp cao đòi hỏi phòng KTNB phải làm việc nhiều hơn, khối lượng và mức độ phức tạp của công việc cũng tăng lên, do đó số lượng nhân viên kiểm toán nội bộ cũng phải tăng theo. Theo kết quả điều tra do Liên đoàn quốc tế các nhà kế toán (IFAC) công bố (bảng 1.5): doanh nghiệp có số lượng nhân viên là 1000 người thì số lượng kiểm toán viên nội bộ cần sẽ nằm trong khoảng từ 0.2-4.1 người. Tỷ lệ này là khác nhau ở các nước có trình độ khác nhau, ví dụ ở các

nước phát triển thì tỷ lệ này là 1 kiểm toán viên cho 1000 nhân viên, còn ở một số nước đang phát triển tỷ lệ này là 4 kiểm toán viên cho 1000 nhân viên.

Bảng 1.5 Số lượng kiểm toán viên theo qui mô

Số cán bộ KTNB liên quan đến quy mô của công ty	Số lượng kiểm toán viên		
	Mức thấp	Mức trung bình	Mức thấp
Doanh thu trên 1 tỷ USD	3,4	13,6	35,3
Tổng tài sản trên 1 tỷ USD	4,5	17,1	42,9
Tổng số trên 1000 nhân viên	0,2	1,0	4,1

(Nguồn: KTNB hiện đại, NXB Tài chính (2000))

Thứ hai, cơ cấu sở hữu vốn. Các hình thức sở hữu vốn khác nhau sẽ dẫn đến mục tiêu quản lý, điều hành DN cũng như xây dựng chiến lược chung là khác nhau, từ đó làm cho việc tổ chức bộ máy hoạt động chung của toàn DN cũng khác nhau vì thế trách nhiệm, quyền hạn của các bộ phận cũng khác nhau. Điều này làm cho việc tổ chức bộ máy KTNB cũng sẽ khác nhau nhất là khi xác định vị trí của KTNB trong bộ máy chung của DN. Việc xác định vị trí của KTNB sẽ giúp cho KTNB đảm bảo tính độc lập, khách quan trong hoạt động của mình đồng thời tránh tình trạng chòng chéo công việc, chức năng nhiệm vụ giữa các bộ phận với nhau.

Thứ ba, phạm vi hoạt động. Phạm vi hoạt động hay là sự phân bố về mặt địa lý cũng là một nhân tố không thể thiếu được khi tổ chức kiểm toán nội bộ trong DN. Ví dụ DN có trụ sở chính ở một địa điểm nhất định nhưng lại có rất nhiều đơn vị trực thuộc có văn phòng tại nhiều địa điểm khác nhau trên khắp đất nước, thậm chí ở nước ngoài thì khi tổ chức KTNB luôn phải tính đến tính hợp lý trong việc kiểm toán các đơn vị trực thuộc làm sao đảm bảo được chất lượng của các cuộc kiểm toán nhưng cũng phải tính đến yếu tố tiết kiệm và hiệu quả. Vì thế để thuận tiện cho công tác kiểm toán, các DN có đặc điểm trên sẽ tổ chức bộ máy kiểm toán theo kiểu phân tán với việc xây dựng đội ngũ kiểm toán viên nằm vùng để phụ trách công tác kiểm toán ở các khu vực đã được phân công.

Thứ tư, lĩnh vực hoạt động kinh doanh. Lĩnh vực kinh doanh cũng là một nhân tố cần thiết khi xem xét tổ chức KTNB trong DN. Một DN có nhiều lĩnh vực kinh doanh khác nhau, hoạt động ở nhiều ngành nghề khác nhau thì các RR sẽ càng nhiều, càng dễ phát sinh do đó càng đòi hỏi phải quản lý được RR qua việc thiết lập bộ phận KTNB. Hơn nữa lĩnh vực kinh doanh cũng ảnh hưởng tới trình độ chuyên môn và cách bố trí công việc trong bộ máy KTNB. Lĩnh vực kinh doanh càng phức tạp thì càng cần có người có kinh nghiệm nghề nghiệp hoặc cần nhiều chuyên gia, ví dụ: kinh doanh vàng bạc đá quý hay phần mềm máy vi tính...; hoặc doanh nghiệp kinh doanh càng nhiều lĩnh vực thì phải phân công công việc cho phù hợp để có thể bao quát hết mọi nội dung liên quan đến các hoạt động khác nhau đó.

Thứ năm, năng lực trình độ nhân viên. Con người là yếu tố then chốt trong mỗi tổ chức. Nếu một bộ máy có tổ chức hợp lý, nhân viên có trình độ và kinh nghiệm thì hoạt động sẽ có hiệu quả cho dù khối lượng công việc lớn hoặc phức tạp nhưng ngược lại nếu nhân viên không có trình độ, không am hiểu hoạt động của đơn vị thì cho dù có tổ chức tốt đến đâu vẫn có thể vấp phải sai sót do không hiểu hoặc hiểu sai ...

Thứ sáu, Các chính sách quản lý do đơn vị giao cho các phòng, ban và các đơn vị trực thuộc. Các chính sách quản lý này chỉ có thể thực hiện được khi từng nội dung phân cấp quy định rõ ràng, hợp lý, hệ thống tổ chức quản lý hành chính được thiết lập tương ứng với nhiệm vụ được giao, và khi các biện pháp kiểm tra sau đó được tiến hành (nhất là kiểm tra trên kết quả và hiệu năng). Các rủi ro sai sót thông tin quản lý có thể tồn tại ở ba mức:

- Rủi ro trong việc hiểu các mục tiêu, nội dung của chính sách quản lý do các bộ phận thực hiện. Việc tuân thủ các mục tiêu này là điều kiện đảm bảo cho sự thành công của quá trình thực hiện phân cấp quản lý trong đơn vị.

- Rủi ro về độ trung thực của các thông tin cung cấp từ các bộ phận, chẳng hạn như việc cố gắng cải thiện một cách giả tạo các chỉ số đánh giá hiệu năng.

- Rủi ro không tuân thủ các chính sách quản lý quy định cho các bộ phận thực hiện.

Như vậy, kiểm toán nội bộ là cần thiết để đảm bảo rằng các chính sách quản lý được tuân thủ trong tất cả các phòng, ban và các đơn vị trực thuộc.

1.2.2 Tổ chức bộ máy kiểm toán nội bộ tại các doanh nghiệp

1.2.2.1 Các mô hình tổ chức bộ máy kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp

Các DN xét về qui mô, cơ cấu tổ chức, phạm vi hoạt động là không giống nhau. Có những DN có qui mô lớn, phạm vi hoạt động rộng, có nhiều chi nhánh và kinh doanh nhiều mặt hàng hoặc lĩnh vực khác nhau trong khi có những DN phạm vi hoạt động hẹp, tập trung và kinh doanh một hoặc một vài lĩnh vực. Do đó các DN cần căn cứ đặc điểm của đơn vị để tổ chức bộ máy KTNB cho phù hợp.

Các mô hình tổ chức bộ máy KTNB có thể áp dụng tại DN gồm:

Thứ nhất, xét theo phạm vi hoạt động của KTNB và mối liên hệ giữa KTNB của DN và các đơn vị thành viên, có hai mô hình cơ bản để tổ chức KTNB: Tập trung và phân tán.

Theo mô hình tập trung thì chỉ tổ chức KTNB tại bộ máy quản lý cấp cao như TCT hay công ty mẹ mà không tổ chức KTNB tại các đơn vị thành viên. Bộ phận KTNB trung tâm sẽ thực hiện toàn bộ công tác kiểm toán tại công ty mẹ và các đơn vị thành viên. Do đó, các KTV của văn phòng trung tâm phải thường xuyên di chuyển đến các DN thành viên khác nhau, địa điểm khác nhau để thực hiện kiểm

toán. Mô hình tập trung thường phù hợp với các đơn vị có qui mô nhỏ hoặc số lượng đơn vị thành viên ít, hoạt động trên cùng một địa bàn.

Theo mô hình phân tán, KTNB được thành lập ở cả công ty mẹ và các đơn vị thành viên. Bộ phận KTNB trung tâm sẽ chịu trách nhiệm chỉ đạo, kiểm tra toàn bộ hoạt động KTNB tại các đơn vị thành viên và thực hiện các cuộc kiểm toán có qui mô lớn hoặc tính chất phức tạp. Mô hình này bị giới hạn bởi chi phí kiểm toán, số lượng KTV, kiểm soát hoạt động kiểm toán... nhưng lại phù hợp với các đơn vị có qui mô lớn, địa bàn hoạt động rộng. Sự khác biệt giữa hai mô hình được chỉ ra trong bảng 1.6

Bảng 1.6. Điểm khác biệt của hai mô hình tập trung và phân tán

Mô hình tập trung	Mô hình phân tán
1. KTNB có thể dễ dàng đưa ra các chính sách nhất quán và đồng bộ trong toàn DN	1. KTV ở công ty mẹ sẽ không quá tập trung vào những công việc đơn giản mà có thể thực hiện những công việc khác phức tạp hơn
2. KTV tại các đơn vị thành viên không có cái nhìn tổng quan mà mới chỉ có nhận định từ phía doanh nghiệp	2. KTVNB ở ngay tại các đơn vị thành viên được kiểm toán thường có kiến thức và kinh nghiệm về chính đơn vị của mình, do đó những kiến nghị và phát hiện của họ thường gắn liền với thực tiễn của doanh nghiệp
3. Kiến nghị hay phát hiện từ các KTV của công ty mẹ thường mang tính áp chế cao hơn	3. Kiến nghị hay phát hiện từ các KTV thường ít mang tính áp chế hơn

(Nguồn: Tổng hợp của tác giả)

Ngoài 2 cách trên, các DN có thể tổ chức theo cách thức hỗn hợp. Một số chức năng kiểm toán quan trọng được giao cho bộ phận KTNB ở công ty mẹ và các chức năng kiểm toán thông thường được giao cho KTNB tại đơn vị thành viên.

Thứ hai, dựa trên quy mô của bộ phận kiểm toán, có thể lựa chọn hai mô hình sau: bộ phận KTNB hoặc giám định viên kế toán.

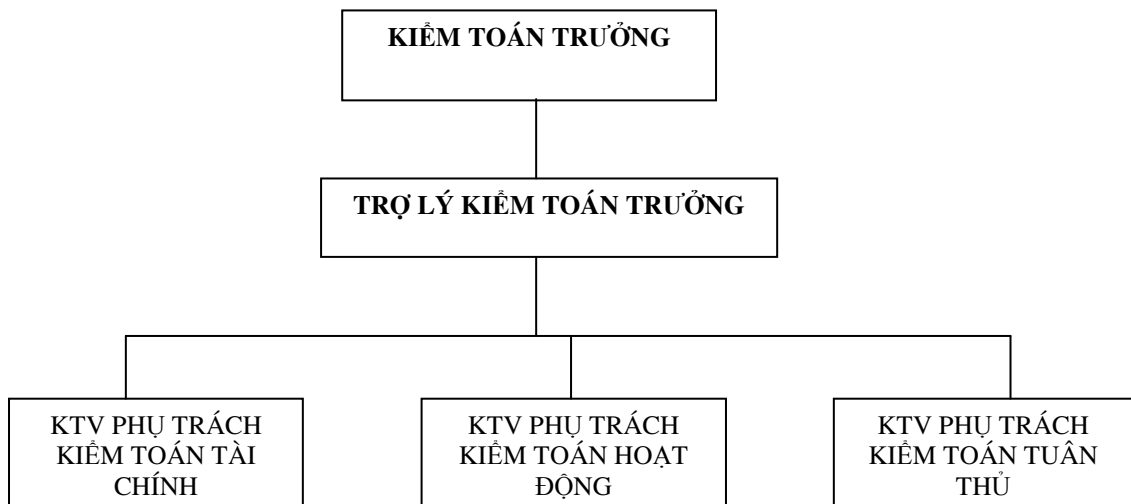
Bộ phận KTNB: Bộ phận có thể gọi là ban (hay phòng) KTNB. Số lượng và cơ cấu thành viên của bộ phận này phụ thuộc vào quy mô của đơn vị, nhiệm vụ của đơn vị trong từng thời kỳ cụ thể. Bộ phận KTNB có thể thực hiện các công việc do HĐQT, BKS hoặc do tổng giám đốc giao cho. Ngoài ra bộ phận KTNB còn có thể thực hiện nhiệm vụ xây dựng, hoàn thiện quy chế KTNB; thực hiện kiểm toán theo quy chế. Mô hình này phù hợp với các DN có quy mô lớn, hoạt động với phạm vi rộng, đa ngành, quá trình phân cấp quản lý phức tạp như các công ty mẹ hoặc các công ty con... Tuy nhiên mô hình này cũng có nhược điểm đó là chi phí vận hành cho bộ phận KTNB thường lớn nên các nhà quản lý cân nhắc rất nhiều khi so sánh với hình thức tổ chức thứ hai là giám định viên kế toán.

Giám định viên kế toán hoặc giám sát viên nhà nước: Giám định viên kế toán là các kiểm toán viên chuyên nghiệp có chứng chỉ, có đăng ký hành nghề và được thuê làm KTNB tại DN. Ở các DNNN, KTNB có thể được thực hiện bởi các

giám sát viên nhà nước và các giám sát viên này trực thuộc vào Kiểm toán Nhà nước. Với mô hình này, chỉ cần một KTVNB để thực hiện nhiệm vụ kiểm toán trong DN. Nhiệm vụ cụ thể của họ là: tư vấn kiểm soát cho giám đốc điều hành và các giám đốc chức năng trong công ty, đánh giá nguồn lực công ty để sử dụng phù hợp tránh lãng phí, thất thoát hay bảo đảm hoạt động của công ty tuân thủ pháp luật... ; chịu trách nhiệm kiểm tra chất lượng thông tin tài chính, báo cáo kế toán, soát xét tính trung thực và hợp lý của báo cáo tài chính theo yêu cầu của hội đồng quản trị, tổng giám đốc. Điều này đòi hỏi mỗi giám định viên kế toán phải có vốn kiến thức chuyên sâu về tài chính kế toán, kiến thức pháp luật và kiến thức quản trị. Giám định viên kế toán hoặc giám sát viên nhà nước là mô hình tổ chức được vận dụng phổ biến trong các DN có quy mô nhỏ, các DN có vốn nhà nước chi phối và các DN hoạt động đơn ngành. Trong DN có qui mô lớn, hình thức này cũng có thể được tổ chức trong các đơn vị thành viên, nhất là những đơn vị thành viên có hoạt động mang tính chức năng hỗ trợ cho hoạt động chính hoặc lĩnh vực kinh doanh chính của DN. Tuy nhiên, để đảm bảo tính độc lập cũng như sự khó khăn khi có ít chuyên gia có trình độ đảm nhiệm nên có thể bổ sung bằng các biện pháp khác như kiểm tra chéo, hoán đổi vị trí công tác định kỳ hoặc duy trì hệ thống kiểm soát chất lượng hoạt động KTVNB.

Thứ ba, xét về cấu trúc tổ chức, bộ máy KTVNB có thể được tổ chức theo các cách sau:

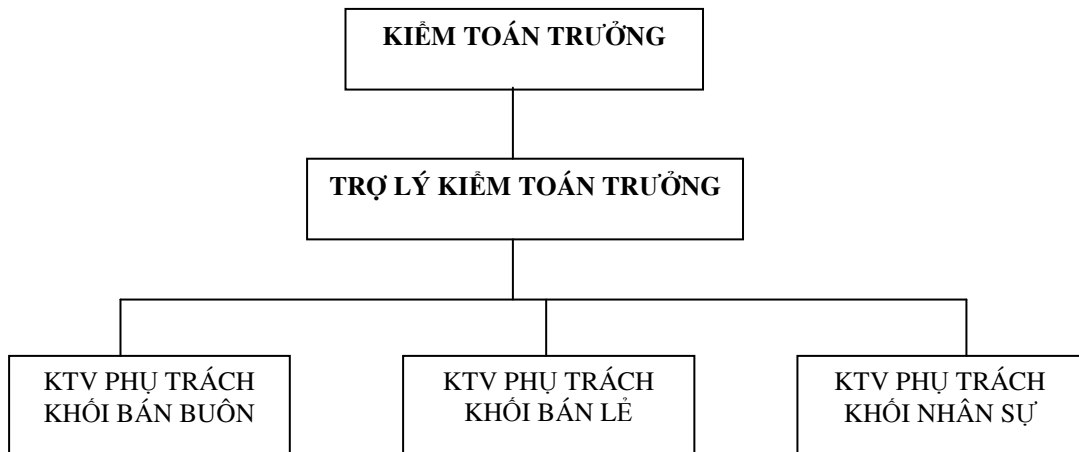
Tổ chức bộ máy kiểm toán nội bộ theo lĩnh vực(loại hình) kiểm toán: Tổ chức theo cách này, bộ máy KTVNB thực hiện chuyên môn hoá theo loại nghiệp vụ cụ thể khi kiểm toán ví dụ kiểm toán tài chính, kiểm toán hoạt động, kiểm toán tuân thủ và có thể chia nhỏ các lĩnh vực đó để phân cấp tiếp. Mô hình tổ chức bộ máy KTVNB theo lĩnh vực kiểm toán được khái quát trong Sơ đồ 1.1



Sơ đồ 1.1. Mô hình tổ chức bộ máy KTVNB theo lĩnh vực kiểm toán

Ưu điểm lớn nhất của cách thức tổ chức này là tạo ra sự chuyên môn hóa trong công việc, những vấn đề riêng biệt của DN có thể được nghiên cứu sâu hơn và chuyên môn đặc biệt có thể được triển khai khi cần đến. Nhược điểm lớn nhất là sự trùng lặp công việc kiểm toán do đó sẽ gây tốn kém về thời gian, tiền bạc. Ngoài ra, tiến hành kiểm toán theo lĩnh vực sẽ tạo cho kiểm toán viên tư duy máy móc, ít thay đổi về phương pháp thực hiện.

Tổ chức bộ máy kiểm toán nội bộ theo khối chức năng: Trong một DN có qui mô lớn và có nhiều lĩnh vực hoạt động, tổ chức bộ máy KTNB phổ biến nhất là giao trách nhiệm cho KTV nội bộ theo những “ngành” hoạt động (hẹp) như tổ chức của công ty. Chẳng hạn KTNB theo khối chức năng có thể phân chia thành: khối bán buôn, khối bán lẻ, khối marketing, khối nhân sự.... Mô hình này tạo ra sự chuyên môn hóa trong công việc và đòi hỏi các KTV nội bộ phải có kiến thức sâu hơn về hoạt động của đối tượng kiểm toán mà mình phụ trách. Đồng thời mô hình này cũng giúp các KTV nội bộ có thể phát triển mối quan hệ công tác với những nhà quản lý (phụ trách ở tất cả các cấp) tốt hơn, đặc biệt là ở “ngành” hoạt động mà KTV này phụ trách. Khái quát mô hình tổ chức bộ phận KTNB theo khối chức năng được trình bày trong Sơ đồ 1.2



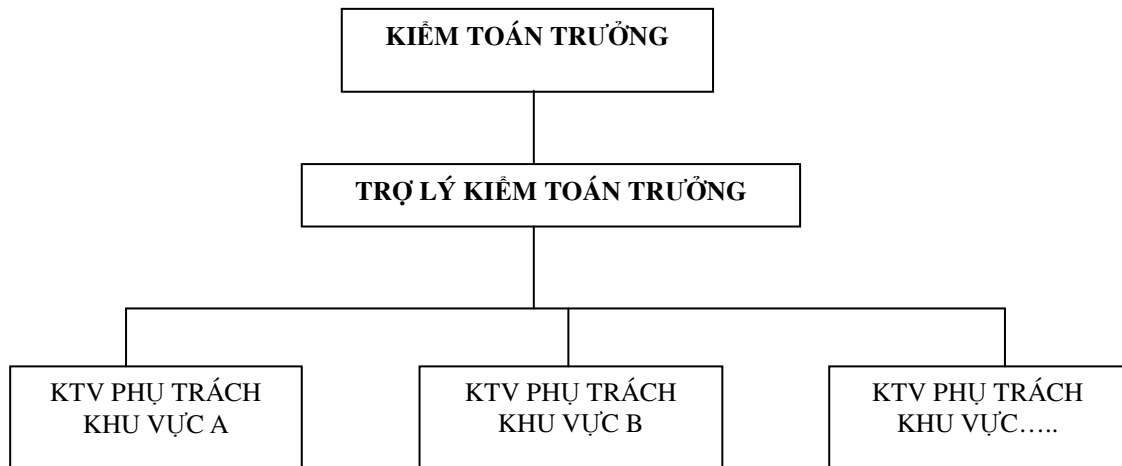
Sơ đồ 1.2. Mô hình tổ chức bộ máy KTNB theo khối chức năng

Tuy nhiên, cách thức tổ chức này cũng có những nhược điểm nhất định. Nhược điểm thứ nhất là vẫn có sự trùng lặp trong công việc kiểm toán, tăng chi phí đi lại và làm lãng phí thời gian. Nhược điểm thứ hai là KTV chỉ có những phán xét dựa trên công việc của anh ta đối với "khối chức năng" mà không có sự đánh giá tác động qua lại giữa các khối chức năng. KTV cũng không có cái nhìn tổng quan do đó có những vấn đề KTV đánh giá là rất trọng yếu cũng có thể trở thành một vấn đề chỉ tương đối trọng yếu nếu anh ta có thêm thông tin từ các KTV thực hiện kiểm toán khối chức năng khác. Nhược điểm thứ ba là mối quan hệ của KTV với nhà quản lý của "khối chức năng" hay ngành được kiểm toán theo thời gian sẽ có thể trở thành

các mối quan hệ đặc biệt. Điều này sẽ ảnh hưởng đến tính độc lập của KTV và giảm tính khách quan của kết luận hay phát hiện kiểm toán.

Tổ chức bộ máy kiểm toán nội bộ theo khu vực địa lý: Trong cách tiếp cận tổ chức bộ máy KTNB theo khu vực địa lý, một KTV nội bộ riêng biệt hoặc một nhóm KTV nội bộ sẽ thực hiện kiểm toán tất cả hoạt động, nghiệp vụ của công ty ở một khu vực địa lý nhất định. Tùy theo từng trường hợp cụ thể, cách tổ chức này có thể chuyển sang mô hình thứ nhất (tổ chức bộ máy KTNB theo lĩnh vực kiểm toán).

Trong trường hợp khác, cách tổ chức này có thể tự điều chỉnh và trở thành mô hình thứ 2 (tổ chức bộ máy KTNB theo khối chức năng). Tuy nhiên, đây là cách tiếp cận được đánh giá là tốt nhất và là loại tiếp cận được sử dụng nhiều nhất trong KTNB trong thực tế kiểm toán ở các nước có hoạt động KTNB phát triển. Xem sơ đồ 1.3.



Sơ đồ 1.3. Mô hình tổ chức bộ máy KTNB theo khu vực địa lý

1.2.2.2 Tổ chức nhân sự kiểm toán nội bộ

Về số lượng và cơ cấu nhân sự KTNB: Số lượng KTVNB không giống nhau giữa các DN, sẽ tùy thuộc vào qui mô kinh doanh, phạm vi hoạt động, số lượng đơn vị thành viên, tính chất phức tạp của hoạt động, yêu cầu quản lý kinh doanh và trình độ, năng lực của KTVNB. Về cơ cấu bộ phận KTNB: đứng đầu bộ phận KTNB là trưởng bộ phận KTNB, người chịu trách nhiệm chính trong điều hành hoạt động của KTNB. Sau đó tới phó bộ phận KTNB và các KTVNB. Trưởng bộ phận KTNB có nhiệm vụ: xây dựng kế hoạch kiểm toán hàng năm; tổ chức thực hiện kế hoạch kiểm toán đã được phê duyệt; lập các báo cáo kiểm toán định kỳ; xây dựng, bổ sung, sửa đổi qui trình kiểm toán... Trưởng bộ phận KTNB có thể do HĐQT hoặc UBKT bổ nhiệm.

Về tuyển dụng, đào tạo, phân công công việc cho KTVNB: Bước khởi đầu trong quá trình sử dụng nhân viên là việc tuyển chọn. Chính sách tuyển chọn có liên quan chặt chẽ đến hai mặt: loại nhân viên cần đến và phạm vi huấn luyện, đào tạo

nhân viên. Có hai phương thức tuyển dụng nhân viên đó là tuyển dụng từ chính nội bộ DN (thuyên chuyển bộ phận) và tuyển từ bên ngoài.

Việc tuyển dụng KTVNB từ các nhân viên trong DN có ưu điểm là các nhân viên này có thể quen thuộc với các nghiệp vụ và trình tự của tổ chức hơn là nhân viên mới tuyển từ bên ngoài. Việc tuyển dụng này có thể thực hiện qua các phương thức: (1) Đề bạt KTVNB: Điều động các nhân viên chưa chính thức vào các vị trí còn trống thông qua chương trình huấn luyện cao và sự quan sát, đánh giá của các nhà quản lý. Việc tuyển chọn là tương đối dễ dàng nếu bộ phận KTVNB có các tài liệu ghi nhận sự tiến bộ liên tục của nội bộ đơn vị nhưng cách tuyển chọn này cũng đòi hỏi một chương trình huấn luyện căng thẳng; (2) Thuyên chuyển nhân viên có kinh nghiệm: Thực hiện bằng cách thuyên chuyển nhân viên từ các bộ phận khác trong đơn vị về bộ phận KTVNB. Cách làm này có ưu điểm là người được chọn thường được biết rõ hơn về tính cách, con người, trình độ thành thạo và khả năng cá nhân khác qua đó đánh giá chính xác hơn về kinh nghiệm và khả năng làm việc của họ mà những kinh nghiệm này lại gắn liền với các đặc thù hoạt động của đơn vị. Tuy nhiên cũng phải lưu ý là việc tuyển dụng này cũng có thể có chiều hướng ngược lại là họ có thể quay trở về hoặc chuyển sang các công việc khác; (3) Sử dụng những người đang huấn luyện quản lý: đây là cách làm mà sử dụng các trợ lý được thuê trực tiếp từ các trường chuyên nghiệp rồi ghi vào một chương trình huấn luyện quản lý. Qua chương trình này, họ có cơ hội luân phiên qua nhiều phòng khác nhau của đơn vị trước khi nhận nhiệm vụ chính thức. Vì thế họ có thể có nhiều kinh nghiệm, nhất là trong việc phân tích, đánh giá việc kiểm soát đơn vị.

Tuyển dụng từ bên ngoài: trong nhiều lĩnh vực, do điều kiện việc tuyển dụng phải mở rộng ra các khu vực bên ngoài DN. Đối tượng có thể tuyển dụng gồm: (1) kiểm toán viên công chứng: Đây là những người có kinh nghiệm về công việc kiểm toán cũng như có thể đã có sự quen thuộc khi cùng phối hợp công việc giữa KTVNB và kiểm toán viên công chứng; (2) sinh viên các trường đại học: đây là nguồn tuyển dụng tương đối lớn nhưng việc tuyển dụng từ nguồn này đòi hỏi phải gắn với một chương trình huấn luyện sâu hơn của đơn vị; (3) kiểm toán viên nội bộ: được hiểu là tuyển những người có kinh nghiệm trước đó về KTVNB, có thể phải có chứng chỉ KTVNB công chứng, thông qua các cuộc gặp gỡ hay hội nghị của những người làm nghề kiểm toán; (4) người không phải KTV: xuất phát từ phạm vi ngày càng rộng của các hoạt động kiểm toán mà nhu cầu tuyển dụng những người có chuyên môn khác ngày càng tăng. Những bổ sung đó sẽ giúp tăng cường năng lực của bộ phận KTVNB và giúp KTVNB mở rộng phạm vi phục vụ quản lý.

Sau khi tuyển dụng được các KTVNB, cần có quá trình huấn luyện, đào tạo đội ngũ này nhằm đáp ứng các yêu cầu về công việc của bộ phận KTVNB cũng như gắn với đặc thù của từng đơn vị. Hoạt động huấn luyện, đào tạo được xây dựng trên

cơ sở chuyên môn của nhân viên được tuyển. Thông qua huấn luyện, nhân viên được tuyển có thể thu hẹp khoảng cách giữa kiến thức hiện tại của họ với kiến thức cần thiết cho công việc đồng thời có thể giúp nhân viên đảm nhận thêm trách nhiệm và tiến bộ trong tổ chức. Việc huấn luyện đào tạo có thể thực hiện bằng các cách:

(1) Huấn luyện cá nhân: dựa vào đặc thù của từng cá nhân người giám sát huấn luyện đề ra các mục tiêu huấn luyện cũng như dự kiến thành tích mà họ phải đạt tới. Các mục tiêu này cũng có thể thay đổi tùy vào quá trình phấn đấu của từng cá nhân.

(2) Huấn luyện công việc: thông qua công việc hằng ngày được giao, các nhân viên được tuyển dụng có cơ hội giải quyết các vấn đề khác nhau từ đó thu được những kinh nghiệm thực tiễn.

(3) Huấn luyện chính thức: tổ chức các khóa đào tạo, các lớp học để hướng dẫn cho nhân viên các kỹ năng cần thiết, các nội dung quan trọng liên quan đến công việc. Việc đào tạo có thể được thực hiện bằng cách sử dụng ngay các KTVNB trong bộ phận KTNB với các tài liệu được biên soạn chuẩn hóa hoặc thuê ngoài huấn luyện theo từng chủ đề. Ngoài ra có thể cử nhân viên tham gia các lớp học hay khóa học được tổ chức ở các trung tâm đào tạo uy tín như các trường đại học, các tổ chức hội nghề nghiệp được thừa nhận.

(4) Tự trau dồi: Không chỉ thông qua các hoạt động huấn luyện mà bản thân một nhân viên muốn tiến bộ trong công việc thì phải không ngừng trau dồi bản thân bằng cách tự đọc, tự nghiên cứu và tham gia các kỳ thi sát hạch trình độ.

Các KTV sau khi được đào tạo sẽ được bố trí các công việc phù hợp với vị trí, năng lực. Tuy nhiên để giúp họ hiểu rõ hơn công việc họ làm thì cần có các bản mô tả công việc trong đó chỉ rõ trách nhiệm, nhiệm vụ, quyền hạn và nghĩa vụ cũng như sự giám sát trong từng vị trí. Thông thường các đơn vị sẽ có bản mô tả công việc cho trưởng, phó bộ phận KTNB; kiểm toán viên chính và các trợ lý kiểm toán. Các bản mô tả này cũng cần ban hành thành văn bản riêng biệt hoặc đưa vào qui chế KTNB qua sự phê duyệt của giám đốc hoặc HĐQT.

Về trình độ, năng lực của KTVNB: KTVNB là những người làm nghề kiểm toán không chuyên nghiệp, họ có thể là những kế toán viên giỏi, những nhà quản lý có kinh nghiệm, những kỹ thuật viên có hiểu biết về những lĩnh vực có liên quan đến kiểm toán như công nghệ, các qui trình kỹ thuật, các định mức... Tuy nhiên những người này cũng cần có trình độ nghiệp vụ tương xứng, có thể đào tạo qua trường lớp và phải đảm bảo những tiêu chuẩn nhất định để được phép hành nghề.

Về tiêu chuẩn của kiểm toán viên nội bộ: Chuẩn mực thực hành nghề nghiệp kiểm toán nội bộ do IIA ban hành năm 2001 qui định kiểm toán viên nội bộ phải khách quan; có khả năng chuyên môn và sự thận trọng nghề nghiệp đúng mức (Chuẩn mực 1120, 1200, 1210)[70]. Theo đó, KTV nội bộ phải có thái độ vô tư

khách quan và tránh bất kỳ xung đột lợi ích nào. Điều này có thể hiểu là KTVNB phải công bằng, không thiên vị và tránh bị mâu thuẫn về lợi ích. Do đó KTVNB không được đảm nhiệm các công việc như tham gia đánh giá những hoạt động cụ thể mà trước đây do chính kiểm toán này đảm nhận thực hiện; cung cấp những dịch vụ tư vấn liên quan đến những hoạt động mà trước đây do chính họ đảm nhận.

Đối với yêu cầu về chuyên môn nghiệp vụ thì KTVNB phải có kiến thức, kỹ năng và năng lực cần thiết để thực hiện trách nhiệm của mình. Các yêu cầu đó được thể hiện thông qua các chứng nhận phù hợp như chứng chỉ KTV nội bộ và các chứng chỉ khác khác được cung cấp bởi Học Viện KTV nội bộ hoặc cơ sở có thẩm quyền về các lĩnh vực chuyên môn thích hợp khác. Đặc biệt KTV nội bộ phải có đủ kiến thức để đánh giá, nhận dạng những nguy cơ gian lận và cách thức kiểm soát gian lận của doanh nghiệp, nhưng không cần thiết phải là một chuyên gia về phát hiện gian lận. Với những hoạt động có ứng dụng công nghệ thông tin hoặc công nghệ cao KTV nội bộ phải có kiến thức đầy đủ về RR công nghệ thông tin, khả năng kiểm soát và các kỹ thuật kiểm toán sẵn có để thực hiện cuộc kiểm toán liên quan đến công nghệ thông tin. Trường hợp các KTV nội bộ thiếu kiến thức, kỹ năng, hoặc năng lực cần thiết khác nhằm thực hiện tất cả hoặc một phần dịch vụ kiểm toán thì trường bộ phận KTVNB phải trực tiếp tham gia hoặc nhờ đến tư vấn và trợ giúp của các đối tượng khác.

Theo Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán thì người làm kiểm toán phải chính trực, khách quan, có năng lực chuyên môn và tính thận trọng, tính bảo mật, có tư cách nghề nghiệp và tuân thủ chuẩn mực chuyên môn.

Đồng thời trong suốt quá trình công tác KTV nội bộ phải không ngừng nâng cao kiến thức, kỹ năng của họ, và các năng lực khác thông qua các khóa đào tạo chuyên môn hoặc đào tạo tại chính doanh nghiệp.

1.2.2.3 Mọi quan hệ của kiểm toán nội bộ với các bộ phận

KTVNB hoạt động trong tổng hòa của nhiều mối quan hệ. Để KTVNB vận hành tốt nhất thì mỗi mối quan hệ kể các mối quan hệ bên trong và bên ngoài của KTVNB đều phải được xem xét và cân đối.

Quan hệ giữa KTVNB và ủy ban kiểm toán

KTVNB là một hoạt động đặc biệt nên đối với các nhà quản trị cần có một bộ phận để giám sát, quản lý KTVNB. Do đó UBKT xuất hiện từ nhu cầu này của nhà quản trị. UBKT giúp cung cấp sự đảm bảo về độ tin cậy, tính trung thực, hợp lý về số liệu tài chính cũng như các hoạt động được kiểm toán cho nhà quản trị. Ở nhiều quốc gia, việc thành lập UBKT được sự ủng hộ của thị trường chứng khoán (thông qua các văn bản quy định về KTVNB và kiểm soát hoạt động KTVNB). UBKT bao gồm những người có kiến thức, kinh nghiệm về tài chính, kế toán và kiểm toán. Thông thường UBKT có một nhóm các thành viên của HĐQT, các thành viên này

không tham gia điều hành đơn vị và phải chiếm đến 2/3 tổng số thành viên của Ủy ban. Đối với những DN hoạt động với quy mô nhỏ và vừa, đôi khi chính chủ sở hữu hoặc đại diện cho chủ sở hữu sẽ làm công việc của ủy ban kiểm toán.

UBKT không hoạt động thường xuyên mà chỉ hoạt động trên cơ sở họp định kỳ. Trong những cuộc họp đó, ủy ban sẽ quyết định những vấn đề quan trọng của KTNB. Những vấn đề đó thường bao gồm:

Thứ nhất, Tham gia bổ nhiệm các vị trí lãnh đạo của bộ phận KTNB như trưởng, phó bộ phận KTNB. UBKT có nhiệm vụ phê chuẩn các quyết định bổ nhiệm, miễn nhiệm trưởng bộ phận KTNB. Trách nhiệm này sẽ tạo cơ sở phát triển tính độc lập của KTNB trong thực hiện kiểm toán.

Thứ hai, Đánh giá và phê chuẩn các chương trình kế hoạch. Ủy ban kiểm toán sẽ đánh giá tổng thể nhu cầu kiểm toán của đơn vị, trên cơ sở đó đánh giá tính thích hợp và hiệu quả của cả hoạt động nội kiểm và ngoại kiểm. UBKT được coi như người quyết định cuối cùng đối với KTNB.

Thứ ba, Tham gia xác định và quyết định ngân sách cho KTNB. Kế hoạch kiểm toán hàng năm là cơ sở để ủy ban kiểm toán xác định mức ngân sách cho KTNB. Hoạt động này giúp ủy ban kiểm toán, trưởng bộ phận KTNB có thể xác định rõ các công việc cần thực hiện và thực hiện chúng một cách có hiệu quả.

Thứ tư, Báo cáo của KTNB trình UBKT. Báo cáo của KTNB cho UBKT đôi khi cần có sự thuyết minh trong những tình huống bất thường. Báo cáo này là cơ sở để xác định phạm vi kế hoạch kiểm toán và những nguyên nhân làm thay đổi kế hoạch kiểm toán. UBKT mong muốn KTVNB trình bày những vấn đề cần lưu ý đặc biệt trong một phần hoặc thậm chí liên quan đến các cấp lãnh đạo cao hơn. Các thông tin này có thể giúp ủy ban có những phát hiện tiếp theo hoặc những vấn đề liên quan đến phát triển kiểm toán.

Thứ năm, Đánh giá hoạt động KTNB. Trên thực tế, UBKT không có nhân viên làm việc đánh giá mà có thể sử dụng đánh giá hoạt động theo nguyên tắc kiểm soát chéo hoặc có thể thuê ngoại kiểm để đánh giá. Ngoài việc đánh giá tính tuân thủ, tính độc lập và khách quan trong công việc KTNB, UBKT còn có trách nhiệm đánh giá hiệu quả công việc của KTNB. Những đánh giá này là cơ sở rất tốt cho việc xác định mức ngân sách tối ưu cho hoạt động KTNB. Ngoài ra, đây cũng là cơ sở để điều chỉnh về nhân sự kiểm toán, điều chỉnh trách nhiệm và quyền hạn của KTVNB.

Quan hệ giữa KTNB với các bộ phận chức năng khác trong đơn vị

Mối quan hệ giữa KTNB và các bộ phận chức năng khác là mối quan hệ tương hỗ. Bộ phận KTNB có thể yêu cầu các bộ phận chức năng khác chấp hành kế hoạch kiểm toán được phê duyệt và cung cấp tài liệu liên quan đến cuộc kiểm toán. KTNB sẽ đánh giá kết quả, kiến nghị đối với bộ phận chức năng được kiểm toán

nhằm nâng cao hiệu quả hoạt động. Ngoài ra, KTNB có thể phối hợp với các bộ phận chức năng nhằm thực hiện các công việc kiểm toán. Về phía các bộ phận chức năng, họ có trách nhiệm cung cấp tài liệu liên quan đến nội dung kiểm toán. Các bộ phận chức năng có thể đánh giá hoạt động của KTNB trong một số trường hợp nhất định và kiến nghị với cấp lãnh đạo cao nhất nhằm điều chỉnh kế hoạch hay phương thức thực hiện kiểm toán.

Quan hệ giữa KTNB với kiểm toán viên bên ngoài (kiểm toán độc lập hoặc kiểm toán Nhà nước)

KTVNB và KTV bên ngoài có những sứ mệnh khác nhau nhưng lại có những điểm tương đồng nhất định. Mỗi quan hệ này cần được xem xét trên những khía cạnh sau:

Một là, KTV bên ngoài có mối quan hệ nhiều mặt với KTVNB nên đó là cơ sở rất tốt để hai bên hiểu nhau và nhờ đó liên hệ với nhau một cách hiệu quả. Mối quan hệ này bị ảnh hưởng bởi sự nhận thức riêng biệt về nghề nghiệp và lợi ích riêng nên mối quan hệ này thường trở nên rất nhạy cảm.

Hai là, Cả hai nhóm kiểm toán đều có những quyền hạn nhất định, gây ra sự thận trọng trong nhiều mối quan hệ trực diện khác nhau. Kiểm toán viên nội bộ đứng ở vị trí phục vụ cho quyền lợi ở cấp độ cao hơn của công ty thông qua những sự phối hợp hiệu quả hơn (thường khiến cho chi phí kiểm toán bên ngoài thấp hơn); Trong khi kiểm toán viên bên ngoài thường có sự tiếp cận đặc biệt có ảnh hưởng lớn đối với ủy ban kiểm toán và quản lý cấp cao và vì thế có thể có tác động lớn đến những người này trong thái độ của họ đối với KTNB

Ba là, Sự xuất hiện cùng nhau của KTVNB và KTV bên ngoài trước cả ban quản lý và ủy ban kiểm toán sẽ mang hàm ý đặc biệt nhạy cảm, do đó cần được chuẩn bị và tiến hành rất thận trọng.

Như vậy, có thể thấy tổ chức bộ máy KTNB phải được đặt trong mối quan hệ nhiều chiều và phải tổ chức dựa trên các mối quan hệ đó nhằm đảm bảo cho các hoạt động KTNB được hiệu quả.

1.2.3 Tổ chức hoạt động kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp

Tổ chức hoạt động KTNB bao gồm các công việc về xác định phương pháp tiếp cận cuộc kiểm toán, tổ chức thực hiện qui trình KTNB và kiểm soát chất lượng cuộc KTNB.

1.2.3.1 Phương pháp tiếp cận của kiểm toán nội bộ tại các doanh nghiệp

Trước khi tổ chức các hoạt động KTNB cụ thể, cần nghiên cứu phương pháp tiếp cận của KTNB đối với các nội dung được kiểm toán, vì đây là yếu tố ảnh hưởng tổng quát đến cách thức tiến hành các hoạt động kiểm toán. Việc xác định

phương pháp tiếp cận phù hợp là điều kiện quan trọng để đảm bảo hiệu quả hoạt động của KTNB tại các DN.

Trong tác phẩm Kiểm toán dựa trên RR (The based – risk Audting), Phil Griffiths [65] đã trình bày sự phát triển của các phương pháp tiếp cận KTNB. Sự phát triển này phù hợp với quá trình phát triển KTNB nói chung, và có thể được chia thành bốn giai đoạn như sau:

Giai đoạn 1: Tiếp cận truyền thống

Cách tiếp cận đầu tiên và truyền thống nhất là cách tiếp cận chi tiết. Theo đó KTNB tiến hành kiểm tra tính tuân thủ trên cơ sở rà soát một lượng lớn các nghiệp vụ thuộc các hoạt động tài chính, do đó khối lượng công việc kiểm toán thường nhiều. Cách kiểm toán như vậy trong một số tổ chức thường được gọi là các cuộc kiểm tra (“inspection”). Hiện nay phần lớn các bộ phận kiểm toán hiện đại trên thế giới không còn thực hiện cách tiếp cận tốn nhiều thời gian như vậy.

Giai đoạn 2: Tiếp cận hệ thống

Ở giai đoạn này, thay vì tập trung kiểm tra các nghiệp vụ riêng rẽ, KTNB chuyển sang tiếp cận theo các chu trình và hệ thống trong toàn bộ tổ chức do đó KTNB quan tâm đến tính đầy đủ của các thủ tục kiểm soát hơn. Đây là cách tiếp cận được đánh giá là mang tính tổng thể và xây dựng hơn so với cách tiếp cận truyền thống.

Giai đoạn 3: Tiếp cận định hướng RR

KTNB hiện đại được coi là có thể kiểm toán bất cứ hoạt động nào trong tổ chức vì thế nếu áp dụng cách tiếp cận truyền thống hay hệ thống thì làm cho khối lượng công việc sẽ lớn hơn rất nhiều và có thể không xem xét được mối quan hệ giữa các hệ thống với nhau. Do đó phương pháp tiếp cận theo định hướng RR xuất hiện. Đây được xem là cách tiếp cận hiện đại của KTNB. Phương pháp tiếp cận này chú trọng vào các hoạt động quan trọng trong tổ chức; quan tâm tới các mục tiêu của tổ chức, và các RR ảnh hưởng tới các mục tiêu đó để có thể xây dựng các thủ tục kiểm soát linh hoạt phù hợp hơn khi cần thiết chứ không quan tâm đến các thủ tục kiểm soát đã có theo cách tiếp cận hệ thống. Phương pháp tiếp cận này xem xét toàn bộ kết cấu của tổ chức chứ không phải là các hệ thống riêng biệt, với mục đích là xác định các lĩnh vực mà trách nhiệm không được xác định rõ ràng, ví dụ như nơi có sự đan xen, chồng chéo giữa các chức năng. Đây là các vấn đề mà các bộ phận kiểm toán cần hướng tới.

Giai đoạn 4: Tiếp cận hướng tới tương lai, hiện đại, tiên tiến (forward looking)

Phương pháp tiếp cận này còn mang tính tiên tiến hơn nữa, theo đó chú trọng vào: Tìm kiếm và tiếp nhận các yêu cầu từ các bộ phận, đặc biệt là các nhiệm vụ mang tính tư vấn; Được coi là người đưa ra giải pháp (solution facilitator) hơn là

người chỉ ra các vấn đề và Hoạt động với tư cách là một đối tác, thậm chí là cố vấn cho tổ chức. Đây là một vai trò tích cực và là kết quả tất yếu của cách tiếp cận dựa trên RR.

Tuy nhiên hiện nay trên thế giới, phương pháp tiếp cận được sử dụng rộng rãi nhất chính là cách tiếp cận theo định hướng RR. Theo David Griffiths: “*Phương pháp kiểm toán nội bộ dựa trên rủi ro (Risk based internal audit – RBIA) là phương pháp cung cấp sự đảm bảo rằng các rủi ro đang được quản lý trong mức độ chấp nhận rủi ro của tổ chức*”[55]

Còn theo Hiệp hội KTV nội bộ (The Institute of internal auditor – IIA) thì: “*RBIA là một công cụ liên kết KTNB với hệ thống kiểm soát rủi ro tổng thể của tổ chức, cho phép KTNB cung cấp sự đảm bảo cho nhà quản trị rằng qui trình quản lý rủi ro đang hoạt động hiệu quả, trong phạm vi rủi ro chấp nhận được*”. [71]

Như vậy có thể hiểu RBIA là phương pháp tiếp cận trong đó KTNB xuất phát từ việc xác định, đánh giá các rủi ro của tổ chức để xây dựng kế hoạch kiểm toán và lựa chọn các thủ tục kiểm toán nhằm đưa ra sự đảm bảo cho ban lãnh đạo về tính hiệu quả và tính hiệu lực của các qui trình quản lý rủi ro của tổ chức.

Hoạt động của các DN chứa đựng nhiều RR do sự đa dạng về lĩnh vực kinh doanh, về phương thức kinh doanh đan xen nhau cũng như sự thay đổi thường xuyên của hệ thống pháp lý và sự xuất hiện không ngừng của các sản phẩm mới... Nếu KTNB chỉ quan tâm tới bản thân các thủ tục kiểm soát mà không chú trọng đánh giá RR thường xuyên thì có thể sẽ không nhận biết được các thay đổi từ môi trường hoạt động và không kịp thời nhận biết sự lỗi thời của các hoạt động kiểm soát.

Để làm được điều này trước tiên phải bắt đầu từ việc nghiên cứu các mục tiêu của DN nhưng các mục tiêu của DN có thể thay đổi qua từng thời kỳ, thời điểm khác nhau nên việc nghiên cứu mục tiêu và các RR phát sinh liên quan cần được thực hiện một cách thường xuyên tại các DN. Muốn KTNB áp dụng được phương pháp tiếp cận trên cơ sở định hướng RR thì cần có các điều kiện sau: một là KTVNB phải có hiểu biết sâu sắc về các mục tiêu và các RR mà DN phải đối mặt; hai là các DN phải thiết lập được bộ hồ sơ về các RR tương đối đầy đủ, trong đó chú ý đến khả năng và mức độ ảnh hưởng của các loại RR cũng như biện pháp để xử lý các loại RR đó.

Phương pháp này có ưu điểm đó là:

Một, có thể chủ động trong việc nhận diện, đánh giá RR và thiết kế các thủ tục kiểm toán trên cơ sở các RR được đánh giá từ giai đoạn đầu tiên của cuộc kiểm toán.

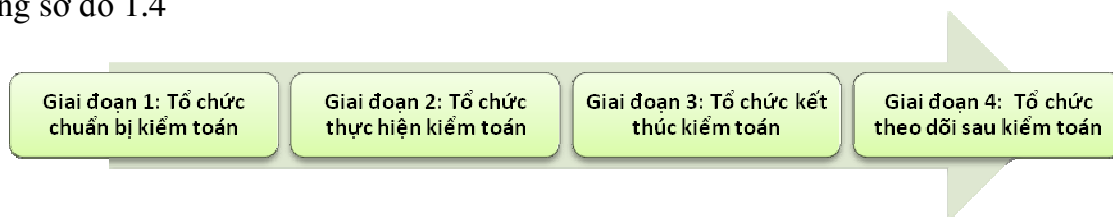
Hai, nâng cao hiệu quả của KTNB. Theo David Griffiths, không chỉ giúp tăng hiệu quả của KTNB, phương pháp tiếp cận này còn giúp tăng hiệu quả hoạt động của cả tổ chức ở chỗ, nó không chỉ giúp xác định các RR chưa được kiểm soát

đầy đủ, mà còn giúp xác định các RR không đáng kể đã bị kiểm soát quá mức, gây lãng phí nguồn lực của tổ chức [55];

Ba, nâng cao ý nghĩa của hoạt động KTNB và cải thiện mối quan hệ giữa KTNB với các nhà quản lý. Với cách tiếp cận này, KTNB và các nhà quản lý đều hoạt động xuất phát từ mục tiêu của tổ chức, các mối đe dọa đối với việc đạt được mục tiêu, từ đó xác định cách thức kiểm soát các RR.

1.2.3.2 Tổ chức qui trình kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp

Qui trình KTNB bao gồm trình tự và nội dung các bước công việc mà bộ phận KTNB cũng như các KTV nội bộ phải thực hiện để hoàn thành nhiệm vụ được giao đã được cụ thể hóa thành các mục tiêu của từng cuộc kiểm toán cụ thể. Thông thường các đơn vị có thiết lập bộ phận KTNB thì đều xây dựng và thực hiện cuộc KTNB theo một qui trình thống nhất. Qui trình đó phải phù hợp với chuẩn mực kiểm toán, luật pháp cũng như đặc điểm cụ thể của từng cuộc kiểm toán. Đây sẽ là định hướng cho toàn bộ hoạt động KTNB nói chung và từng cuộc kiểm toán nói riêng đồng thời làm cơ sở cho việc quản lý hoạt động KTNB. Tuy nhiên, từng DN khác nhau sẽ có các bước cụ thể trong qui trình KTNB khác nhau. Nhưng trên góc độ chung nhất, qui trình KTNB tại các DN thường có các giai đoạn được khái quát trong sơ đồ 1.4



Sơ đồ 1.4. Khái quát tổ chức qui trình KTNB

Giai đoạn 1 - Tổ chức chuẩn bị kiểm toán

Chuẩn bị kiểm toán là bước công việc đầu tiên của tổ chức qui trình KTNB nhằm tạo ra tiền đề và điều kiện cụ thể trước khi thực hiện kế hoạch KTNB. Đây là bước công việc mang tính quyết định đến chất lượng của cuộc KTNB. Chuẩn bị KTNB bao gồm các công việc như xác định mục tiêu của cuộc kiểm toán, thời gian, phạm vi công việc, đối tượng kiểm toán, phương pháp KTNB, bố trí nhân sự cũng như các điều kiện cần thiết cho cuộc kiểm toán.

Chuẩn bị kiểm toán thường gồm hai bước: lập kế hoạch kiểm toán năm và lập kế hoạch cho từng cuộc kiểm toán.

Kế hoạch kiểm toán năm. Kế hoạch kiểm toán năm là công việc đầu tiên bắt buộc, thường được thực hiện trước khi kết thúc năm tài chính. Việc lập kế hoạch hàng năm giúp KTNB bao quát được tất cả các đối tượng kiểm toán, tập trung nguồn lực cho các hoạt động RR hơn, giúp cho các cuộc kiểm toán được thực hiện một cách hiệu quả, tiết kiệm thời gian chi phí và đạt được mục tiêu đề ra. Kế hoạch

kiểm toán năm bao gồm các định hướng cơ bản, nội dung trọng tâm và phương pháp tiếp cận chung của các cuộc KTNB trong năm. Kế hoạch kiểm toán năm xác định đối tượng kiểm toán cũng như tần suất thực hiện kiểm toán tại các đối tượng cụ thể; được lập trên cơ sở đánh giá thông tin tổng quát về tình hình hoạt động và môi trường kinh doanh của tất cả các bộ phận, đơn vị trong DN. Kế hoạch KTNB năm do người phụ trách bộ phận KTNB lập và trình ban giám đốc hoặc ủy ban kiểm toán (HDQT) phê duyệt. Kế hoạch KTNB năm phải xét đến nhiều yếu tố khác nhau như chiến lược hoạt động chung của doanh nghiệp và môi trường hoạt động. Thông thường xây dựng kế hoạch kiểm toán năm gồm các nội dung sau:

Thứ nhất: Thống nhất mục tiêu kiểm toán

Việc xác định mục tiêu kiểm toán có ý nghĩa rất quan trọng trong qui trình lập kế hoạch kiểm toán. Mục tiêu kiểm toán sẽ quyết định phương pháp và thủ tục kiểm toán cần tiến hành, nhân lực và thời gian dự kiến cho cuộc kiểm toán. Muốn xác định mục tiêu kiểm toán đòi hỏi KTNB trước hết phải có hiểu biết rõ ràng về các mục tiêu và những yêu cầu của nhà quản lý trong dài hạn, trung hạn và ngắn hạn. Mục tiêu kiểm toán có thể xác định ở các mức độ khác nhau, và thay đổi trong từng trường hợp cụ thể, đặc biệt phải phù hợp với ngân sách cho hoạt động kiểm toán và nguồn nhân lực KTNB. Nếu không phù hợp như yêu cầu vượt quá so với ngân sách và nhân lực thì trưởng bộ phận KTNB phải trao đổi với các nhà quản lý để xác định lại mục tiêu cho phù hợp, đồng thời xây dựng kế hoạch phát triển nguồn lực KTNB về cả chất lượng cũng như số lượng để có thể đáp ứng các yêu cầu quản lý.

Khi xác định mục tiêu kiểm toán, KTNB cần quan tâm đến những vấn đề sau: (1) Xác định hình thức hỗ trợ quản lý và cấp hỗ trợ quản lý. Hình thức hỗ trợ quản lý có thể là đánh giá tuân thủ trong đơn vị hay có thể nâng lên một hình thức cao hơn là tìm các giải pháp nhằm cải tiến hoạt động cụ thể; thậm chí cao hơn nữa là đánh giá chiến lược hoạt động đơn vị.

(2) Xem xét đến phạm vi KTNB. Việc xây dựng mục tiêu cũng phải xem xét đến phạm vi kiểm toán nhằm đảm bảo KTVNB được độc lập khi tiếp xúc với các bộ phận khác nhau trong nghiệp vụ của đơn vị đồng thời có quyền được báo cáo tất cả các vấn đề thuộc về lợi ích của bộ phận đó liên quan đến các bộ phận khác trong đơn vị.

(3) Chất lượng phục vụ quản lý của cuộc kiểm toán, chất lượng KTVNB. Khi xây dựng hệ thống mục tiêu kiểm toán, cần quan tâm đến ngân sách cho hoạt động kiểm toán và khả năng phát triển năng lực của đội ngũ nhân viên thực hiện KTNB. Nếu yêu cầu của các nhà quản lý vượt xa so với ngân sách và nguồn nhân lực hiện có của KTNB, thì trưởng bộ phận KTNB cần trao đổi với các nhà quản lý để xác định mục tiêu phù hợp, đồng thời xây dựng kế hoạch phát triển nguồn lực KTNB về cả chất lượng cũng như số lượng để có thể đáp ứng các yêu cầu quản lý

Thứ hai, xây dựng chiến lược kiểm toán. Sau khi thống nhất được mục tiêu, KTNB cần xây dựng chiến lược kiểm toán. Nếu mục tiêu là đích mà cuộc kiểm toán cần đạt tới thì chiến lược là phương tiện để đạt được các mục tiêu đó. Do vậy, mục tiêu và chiến lược phải được xây dựng trước khi thực hiện kiểm toán. Chiến lược biểu thị những phương pháp tiếp cận hướng đến các mục tiêu lâu dài trên cơ sở các mục tiêu đề ra. Khi xây dựng chiến lược kiểm toán, KTNB căn cứ vào cách thức tổ chức, chính sách nhân sự, phương thức quản trị hoạt động kiểm soát, phạm vi của các thủ tục kiểm toán, cách thức báo cáo, chương trình kiểm toán linh hoạt, mức độ và phạm vi áp dụng các hoạt động kiểm toán. Đặc biệt, chiến lược kiểm toán cần được xây dựng dựa trên chiến lược hoạt động của đơn vị, trong đó có sự liên hệ chặt chẽ đến ngành nghề kinh doanh, thị trường mục tiêu, sản phẩm, các giá trị... của đơn vị. Những nội dung thực hiện trong chiến lược kiểm toán cần cân nhắc để không bị mâu thuẫn hay cản trở việc thực hiện chiến lược hoạt động chung của đơn vị. Tuy nhiên, việc xây dựng chiến lược của KTNB cần có sự điều chỉnh phù hợp với từng thời kỳ.

Thứ ba, xác định đối tượng kiểm toán. Có ba phương pháp cơ bản để chọn đối tượng kiểm toán:

Phương pháp 1 - Lựa chọn một cách có hệ thống để đưa ra một chương trình kiểm toán trong năm: Cơ sở xem xét chủ yếu trong việc lựa chọn này là RR. Chuẩn mực thực hành KTNB đã nêu ra các nhân tố phải xem xét khi xác định thứ tự ưu tiên chọn lựa các đối tượng kiểm toán gồm: thời gian và kết quả của cuộc kiểm toán trước; tài chính; các khoản thiệt hại và RR tiềm tàng (HTKS NB); yêu cầu của BGD; những thay đổi quan trọng trong các hoạt động, hệ thống và kiểm soát; cơ hội đạt được các lợi ích trong hoạt động; những thay đổi và năng lực của đội ngũ nhân viên kiểm toán.[70]

Thường thì kiểm toán viên nội bộ phải xem xét tất cả bảy yếu tố trên khi thiết lập trình tự ưu tiên trong kiểm toán. Tiến trình xác định đối tượng kiểm toán trong kỳ có thể phân tích thành 4 bước như sau:

Một, Lập chiến lược xác định đối tượng kiểm toán: Xác định cách phân chia đơn vị ra thành các đối tượng kiểm toán để lựa chọn như phân chia theo vị trí nhà xưởng, kho hàng, tài sản....; phân chia theo số tiền tương ứng với từng hoạt động; phân chia theo mức độ chi tiết hay phức tạp của các hoạt động khác nhau; phân chia theo chức năng của các bộ phận...

Hai, Xác định danh sách các đối tượng kiểm toán (Kiểm toán viên liệt kê toàn bộ danh sách đối tượng kiểm toán theo cách thức phân chia đã xác định)

Ba, Sắp xếp các đối tượng kiểm toán theo thứ tự ưu tiên dựa trên cơ sở đánh giá RR của các đối tượng kiểm toán trong danh sách. Sau đó xác định các nhân tố RR của các bộ phận trong đơn vị như chất lượng của HTKS NB, năng lực của người

quản lý....(gồm 7 nhân tố cần được xem xét đã trình bày ở trên) để chọn ra các nhân tố RR quan trọng nhất đối với các bộ phận trong đơn vị. Từ các nhân tố được chọn chấm điểm cho các RR với qui ước điểm càng cao thì RR càng nhiều và tính ra tổng điểm cho từng RR. Dựa vào điểm tổng sắp xếp các bộ phận theo điểm của RR (Nếu có trường hợp điểm RR bằng nhau thì xem xét các yếu tố khác)

Bốn, Xác định đối tượng kiểm toán trong danh sách ưu tiên vừa lập trên

Phương pháp 2 - Kiểm toán theo yêu cầu của BGD và HĐQT: Các đối tượng được lựa chọn do yêu cầu từ phía BGD hoặc HĐQT về một vấn đề cấp bách hoặc một vấn đề mà nhà quản lý quan tâm.

Phương pháp 3 - Kiểm toán theo yêu cầu của đối tượng kiểm toán: Đôi khi chính đối tượng kiểm toán là người đề nghị được kiểm toán, với mong muốn nâng cao hiệu quả công việc của bộ phận thông qua việc kiểm tra phát hiện các sai sót có thể có trong bộ phận.

Các đối tượng được lựa chọn sẽ được đưa vào chương trình làm việc của KTNB. Chương trình làm việc bao gồm một kế hoạch chi tiết cho từng các lĩnh vực được chọn để kiểm toán cho một thời kỳ, đó là cơ sở cho hoạt động kiểm toán được thực hiện một cách có hiệu quả. Chương trình làm việc giúp KTV có thể xây dựng kế hoạch làm việc, tạo sự chủ động cho mỗi cá nhân trong đoàn KTNB và sự phối hợp hiệu quả của cả nhóm kiểm toán cũng như với các các bên có liên quan. Thông thường, chương trình làm việc thường được xây dựng cho khoảng thời gian một năm. Tuy nhiên, trong một số trường hợp đặc biệt chương trình làm việc có thể được xây dựng cho khoảng thời gian dài từ 2 – 5 năm. Việc lập chương trình làm việc cho một khoảng thời gian dài sẽ gây cho KTVNB rất nhiều khó khăn vì chương trình kiểm toán sẽ khó thích ứng với những thay đổi của yêu cầu quản lý, môi trường kinh doanh, thay đổi nhân sự. Trước khi triển khai chương trình làm việc, KTV đề nghị cấp có thẩm quyền cho ý kiến về những lĩnh vực trọng điểm. Những ý kiến này có thể thu thập từ nhà quản lý trung gian hoặc nhà quản lý cao cấp. Những người chịu trách nhiệm chỉ đạo cuộc kiểm toán cũng cần đề xuất các nội dung kiểm toán, hơn nữa, các thành viên khác của đoàn kiểm toán cũng phải được tiếp xúc để có đề xuất cho các cuộc kiểm toán.

Thứ tư, xác định cách thức tổ chức kiểm toán nội bộ. Sau khi thống nhất mục tiêu, KTVNB xác định cách thức tổ chức kiểm toán. Những nội dung cần quan tâm khi xác định cách thức tổ chức kiểm toán là: bố trí nhân sự, phạm vi các thủ tục kiểm toán, cách thức báo cáo phát hiện kiểm toán và thời gian thực hiện cho từng cuộc kiểm toán.

Về ước tính thời gian thực hiện: có thể sử dụng bảng ước tính thời gian sơ bộ trong đó chỉ rõ các khung thời gian được định ra cho từng cuộc kiểm toán cũng như phân công nhiệm vụ cho từng KTV. Khi ước tính thời gian cũng phải tính đến

số ngày nghỉ phép, thời gian giám sát, thời gian quản trị, huấn luyện và đào tạo. Việc ước tính thời gian có thể thực hiện cho một tháng, một quý hay một thời kỳ dài hơn. Nhưng định kỳ phải có đánh giá để điều chỉnh thời gian khi có sự thay đổi về nhân viên hay có những phát hiện mới hay có những ưu tiên khác.

Về nhân sự: Số lượng và trình độ của nhân viên tùy thuộc vào tính chất, sự phức tạp của cuộc kiểm toán và sự ràng buộc về mặt thời gian. Thông thường khối lượng công việc cần được chia nhỏ thành các nhiệm vụ cụ thể cho từng cá nhân để ước tính số lượng nhân viên, đây cũng được xem là tiêu chuẩn để đánh giá công việc của KTV. Việc lựa chọn chuyên gia cũng cần phải tính đến khi kiểm toán các lĩnh vực phức tạp.

Thứ năm, xác định ngân sách hằng năm. Để lập ngân sách hoạt động hàng năm, KTVNB phải xác định số lượng nhân viên thực hiện kiểm toán, số bộ phận trong đơn vị được lựa chọn để kiểm toán, dự kiến nhu cầu sử dụng chuyên gia bên ngoài, các dịch vụ hỗ trợ cho hoạt động kiểm toán. Đây cũng là cơ sở cho KTVNB xác định được ngân sách cho các cuộc KTVNB. Ngân sách sau khi được phê duyệt sẽ là cơ sở để kiểm soát hoạt động của KTVNB.

Kế hoạch cho từng cuộc kiểm toán (Kế hoạch chi tiết): Căn cứ để xây dựng kế hoạch KTVNB chi tiết là kế hoạch KTVNB năm được phê duyệt và đặc điểm của các bộ phận được kiểm toán. Kế hoạch KTVNB chi tiết có thể được sửa đổi trong quá trình thực hiện KTVNB do các điều kiện khách quan mang lại. Quá trình xây dựng kế hoạch chi tiết gồm các nội dung sau:

Một, thực hiện nghiên cứu sơ bộ: các KTVNB thực hiện công việc nghiên cứu sơ bộ qua việc xem xét tình hình chung và các tài liệu thích hợp khác. Có hai phương pháp tìm hiểu chủ yếu là nghiên cứu tài liệu và trao đổi với người quản lý. Loại tài liệu mà kiểm toán viên có thể tham khảo là: hồ sơ thường trực và hồ sơ kiểm toán kỳ trước. Hồ sơ thường trực cung cấp các thông tin cơ bản về đối tượng kiểm toán bao gồm: sơ đồ tổ chức, diễn giải về hoạt động, thông tin về nhân sự, các bài báo về đối tượng kiểm toán, các báo cáo tài chính các năm trước, các quy định của nhà nước liên quan đến đơn vị, và các kế hoạch hoặc dự toán của đơn vị. Hồ sơ kiểm toán kỳ trước bao gồm tài liệu làm việc, báo cáo kiểm toán và các phát hiện cũng như các kiến nghị của kiểm toán viên.

KTVNB cần thu thập các thông tin về môi trường kinh doanh tác động đến các lĩnh vực hoạt động chủ yếu của DN cũng như các biến động của môi trường kinh tế vĩ mô, các thay đổi trong môi trường pháp lý như các qui định của chính phủ, thay đổi trong cơ cấu tổ chức cán bộ, kết quả hoạt động kinh doanh... của công ty, thông tin về chiến lược, hoạt động của các đối thủ cạnh tranh. Việc thu thập này sẽ giúp KTV có thể đánh giá mức độ ảnh hưởng của chúng tới các hoạt động của DN từ đó xây dựng kế hoạch kiểm toán chi tiết, phù hợp.

KTVNB tìm hiểu HTKSNB của đơn vị. Việc xem xét HTKSNB bao gồm việc mô tả, phân tích và đánh giá HTKSNB của đơn vị, qua đó đánh giá RR kiểm soát. Việc mô tả và phân tích HTKSNB có thể bao gồm lập và trả lời bảng câu hỏi về KSNB, lập bảng lưu đồ, bảng tường trình và các thủ tục kiểm tra xuyên suốt (walk-through test).

Hai, Lập kế hoạch chi tiết và xây dựng chương trình kiểm toán

Nội dung kế hoạch kiểm toán chi tiết là sự cụ thể hoá kế hoạch KTNB năm.

Việc lập kế hoạch kiểm toán phải bằng văn bản gồm các nội dung [71]:

- (1) Xây dựng các mục tiêu kiểm toán và phạm vi công việc
- (2) Thu thập thông tin cơ bản về các hoạt động sẽ được kiểm toán
- (3) Xác định những nguồn lực cần thiết để thực hiện cuộc kiểm toán
- (4) Liên hệ với những người cần biết về cuộc kiểm toán
- (5) Có thể thực hiện một cuộc khảo sát tại chỗ để làm quen với những hoạt động và những công việc kiểm soát sẽ được kiểm toán, để xác định những vấn đề trọng điểm kiểm toán và mời những bộ phận được kiểm toán nhận xét và kiến nghị.
- (6) Viết chương trình kiểm toán
- (7) Xác định kết quả kiểm toán sẽ được thông báo như thế nào, khi nào và cho những ai
- (8) Nhận được sự phê duyệt kế hoạch kiểm toán

Trên cơ sở kế hoạch kiểm toán, KTVNB tiến hành xây dựng chương trình kiểm toán phù hợp cho từng đối tượng và mục tiêu kiểm toán.

Chương trình KTNB là toàn bộ các chỉ dẫn cho KTV tham gia vào công tác kiểm toán, là căn cứ phân công, ghi chép theo dõi kiểm tra tình hình thực hiện kiểm toán. Chương trình kiểm toán là căn cứ để đánh giá chất lượng công việc kiểm toán và là minh chứng pháp lý để chứng minh công việc kiểm toán đã được thực hiện một cách phù hợp. Thông thường, chương trình KTNB do các trưởng nhóm (trưởng đoàn) KTNB của đơn vị xây dựng. Trong quá trình xây dựng chương trình KTNB, KTV phải xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán cần thực hiện đối với từng phần hành kiểm toán. Kiểm toán viên phải xác định độ tin cậy có thể dựa vào hệ thống KSNB cũng như các phân hệ công việc của KSNB trước khi tiến hành kiểm toán. Khi xây dựng chương trình kiểm toán, cần lưu ý xác định kết quả kiểm toán sẽ được thông báo như thế nào, khi nào và cho ai. Đây là vấn đề luôn phải được xác định trước trong chương trình kiểm toán tương ứng với từng đối tượng kiểm toán cụ thể và có thể được xem xét lại dựa trên các kết quả kiểm toán diễn ra cụ thể trong quá trình thực hiện kiểm toán.

Giai đoạn 2 – Tổ chức thực hiện kiểm toán

Thực hiện KTNB là quá trình thực hiện đồng bộ các công việc đã ấn định trong kế hoạch, chương trình KTNB. Đối với mỗi đối tượng KTNB khác nhau, mỗi

loại hình kiểm toán khác nhau và trong từng khoảng thời gian cụ thể khác nhau có thể thực hiện quy trình kiểm toán khác nhau. Tuy nhiên, trong thực hiện kế hoạch KTVNB phải đảm bảo tính khoa học của tổ chức. Nội dung tổ chức thực hiện KTVNB thường bao gồm:

Một, thu thập và ghi chép các bằng chứng kiểm toán: KTVNB áp dụng các phương pháp kiểm toán để thu thập bằng chứng về đối tượng được kiểm toán. Các phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán cụ thể bao gồm phương pháp kiểm tra đối chiếu, xác nhận, phỏng vấn, quan sát, kiểm tra đối chiếu, cân đối, phân tích số liệu...

Trong quá trình kiểm toán, KTV phải thường xuyên ghi chép các thông tin thu thập được để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán. Việc ghi chép phải được tập hợp trên các giấy tờ làm việc và hồ sơ kiểm toán. Định kỳ, KTVNB có thể tổng hợp các kết quả kiểm toán và báo cáo tiến độ thực hiện kế hoạch KTVNB trên "Bảng kê các phát hiện kiểm toán" hoặc "Bảng tổng hợp các phát hiện kiểm toán". Đây là cơ sở cho kiểm toán viên lập báo cáo kiểm toán.

Hai, phân tích đánh giá bằng chứng kiểm toán. Sau khi thu thập các bằng chứng kiểm toán, KTVNB phải phân tích đánh giá và cân nhắc xem liệu đó có phải là một phát hiện của kiểm toán không. Khi cân nhắc, kiểm toán viên có thể xem xét các yếu tố sau:

Xác định điều kiện: Kiểm toán viên mô tả thực tế những vấn đề liên quan tới đối tượng kiểm toán để xác định đâu là điều kiện dẫn đến phát hiện của kiểm toán viên.

Xác định các tiêu chuẩn: Tiêu chuẩn là những chuẩn mực, luật lệ, chính sách hay thủ tục mà khách thể kiểm toán phải tuân thủ. Các tiêu chuẩn không phải là cố định mà thay đổi theo lĩnh vực kiểm toán và mục tiêu kiểm toán. Những tiêu chuẩn đầu tiên là các tiêu chuẩn có thể lượng hóa như những chỉ tiêu về mặt kỹ thuật được KTV ưu tiên sử dụng đầu tiên. Ngoài ra, kiểm toán viên có thể sử dụng tiêu chuẩn của các khoản so sánh dựa trên so sánh các nghiệp vụ hoặc hoạt động tương tự. Hay KTV cũng có thể sử dụng tiêu chuẩn dựa trên đánh giá của các chuyên gia. Các chuyên gia có thể ở bên ngoài tổ chức hay là nhân viên của đơn vị được kiểm toán.

Đánh giá ảnh hưởng: KTV cần đánh giá ảnh hưởng của các phát hiện. Nếu một vấn đề không trọng yếu, có thể không coi đó là một phát hiện.

Phân tích và điều tra nguyên nhân: Việc trả lời câu hỏi "tại sao" đặc biệt quan trọng với nhà quản lý. Khi xác định được nguyên nhân, KTVNB mới có cơ sở để đề xuất kiến nghị và đơn vị được kiểm toán sẽ có sở để thực hiện hoạt động quản lý cần thiết.

Đề xuất kiến nghị: KTVNB đề xuất các kiến nghị nhằm giải quyết các vấn đề tồn tại hiện có. Kiến nghị phải dựa trên cơ sở đánh giá ảnh hưởng và phân tích nguyên nhân. Các kiến nghị của KTVNB có thể theo hướng chấp nhận thực trạng và khắc phục hoặc có thể theo hướng xây dựng mới hoàn toàn các chính sách, thủ tục để bảo đảm hiệu quả hoạt động. Khi xây dựng kiến nghị, KTVNB cần có sự trao đổi thảo luận với khách thể kiểm toán về kiến nghị.

Trong tổ chức thực hiện kiểm toán thì việc xác định phương pháp kiểm toán nội dung kiểm toán và chọn mẫu kiểm toán là rất quan trọng. KTVNB phải xác định phương pháp kiểm toán phù hợp cho từng nội dung kiểm toán. Phương pháp kiểm toán có thể sử dụng là phương pháp kiểm toán tuân thủ và phương pháp kiểm toán cơ bản kết hợp chọn mẫu kiểm toán. Phương pháp kiểm toán tuân thủ là phương pháp dựa vào việc đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ như điều tra hệ thống, thực hiện thử nghiệm kiểm soát; phương pháp kiểm toán cơ bản là phương pháp kiểm toán dựa vào hệ thống kế toán như so sánh, phân tích, kiểm tra chi tiết... Tuy nhiên một điểm mới trong lựa chọn phương pháp kiểm toán đó là việc áp dụng kỹ thuật kiểm toán có dùng máy tính. Việc sử dụng rộng rãi máy tính ở các DN đã làm thay đổi cách làm của KTV. Sử dụng các kỹ thuật kiểm toán có máy tính hỗ trợ là kết quả ứng dụng các trắc nghiệm kiểm toán bằng máy tính mà trước đó làm bằng tay, qua đó có thể giúp KTV thực hiện những trình tự kiểm toán nếu làm theo cách cũ thì không thực hành được cũng như nâng cao chất lượng hoạt động kiểm toán. Khi ứng dụng chương trình kiểm toán có dùng máy tính cần lưu ý: hệ thống phải đơn giản, dễ hiểu, có thể thích ứng với các loại máy tính khác nhau; có khả năng chọn mẫu thống kê và có khả năng xử lý nhiều kiểu ứng dụng, có thể viết báo cáo... Các phần mềm có thể mua sẵn hoặc thuê viết riêng cho KTVNB.

Đối với chọn mẫu kiểm toán: Việc chọn mẫu kiểm toán phải phù hợp với mục tiêu, phạm vi cuộc kiểm toán, phải đảm bảo đại diện được cho tổng thể để từ mẫu KTV đưa ra kết luận cho cả tổng thể. Các cách chọn mẫu gồm: chọn mẫu thống kê, chọn mẫu theo nhận định, chọn mẫu biên số, chọn mẫu thuộc tính, chọn mẫu theo đơn vị tiền tệ...

Về nội dung kiểm toán, KTVNB có thể thực hiện các hoạt động như: rà soát, đánh giá các nội dung như hệ thống thông tin tài chính; tính đầy đủ, kịp thời, trung thực và mức độ chính xác của các BCTC; tính hiệu lực và hiệu quả của các qui trình nhận dạng, đo lường và quản lý RR; sự tuân thủ các qui định của pháp luật, qui định về tỷ lệ an toàn, các qui định nội bộ; đánh giá tính kinh tế và hiệu quả của các hoạt động, tính kinh tế của việc sử dụng nguồn lực.....

Giai đoạn 3 – Tổ chức kết thúc kiểm toán, lập báo cáo kiểm toán

Ở giai đoạn này KTVNB thực hiện các công việc sau:

Bước 1: Tổng hợp kết quả kiểm toán

Trước hết KTVNB phải khái quát kết quả thực hiện kiểm tra, xác nhận, đánh giá thực trạng về đối tượng KTNB. Trên cơ sở đánh giá kết quả của từng phần hành theo các mục tiêu kiểm toán chi tiết của KTNB, KTV tổng hợp và đưa đánh giá. KTVNB phải lưu ý, đôi khi trong quá trình tổng hợp KTVNB có thể nhận được những thông tin trái chiều cho một kết luận kiểm toán. Khi đó anh ta phải xác định tiến hành các thủ tục kiểm toán bổ sung để xác định lại kết luận kiểm toán. Việc tổng hợp kết quả kiểm toán thường được thực hiện một cách khoa học trên một bảng tổng hợp kết quả kiểm toán. Trên cơ sở bảng tổng hợp trên, KTVNB lập dự thảo báo cáo để làm việc trong nhóm, trao đổi và thống nhất nội dung trong nhóm KTNB.

Bước 2: Lập báo cáo kiểm toán

KTV có thể lập phác thảo hoặc đề cương cho báo cáo, sau đó thảo luận với bộ phận, phòng ban hoặc người đứng đầu đơn vị thành viên được kiểm toán, nhất là các vấn đề có liên quan đến những nội dung còn chưa thống nhất hoặc nội dung đòi hỏi đơn vị phải giải trình và các giải pháp kiểm toán sẽ được triển khai. Đôi khi, có thể phải bác bỏ một số giải pháp nếu thiếu tính khả thi hoặc không hiệu quả, có thể điều chỉnh các giải pháp để có thể giải quyết đồng bộ các phát hiện. Thảo luận những phát hiện với nhân viên công ty còn có lợi ích khác là có được sự nhất trí trong thực hiện, giảm bớt các bất đồng trong thực hiện kiến nghị. Các ý kiến của người đứng đầu đơn vị, bộ phận được kiểm toán cần được cân nhắc kỹ lưỡng.

Trên cơ sở lập dự thảo báo cáo KTNB để làm việc trong nhóm KTNB, người phụ trách cuộc kiểm toán sẽ báo cáo với lãnh đạo KTNB để thống nhất với lãnh đạo của DN thành viên được kiểm toán. Sau khi trao đổi thống nhất, báo cáo KTNB chính thức được lập và phát hành.

Báo cáo KTNB phải đảm bảo các yêu cầu: (1) Đầy đủ: báo cáo KTNB phải truyền tải các thông tin cần thiết để thoả mãn các mục tiêu KTNB đã đề ra trong chương trình KTNB và phù hợp với phạm vi kiểm toán; (2) Kịp thời: Báo cáo KTNB phải đáp ứng được yêu cầu quản lý theo đúng thời điểm cần thiết nhằm giảm thiểu các thiệt hại cho các đơn vị được kiểm toán do không kịp triển khai các biện pháp được KTV đề xuất; (3) Trung thực: Kết luận KTNB phải được minh chứng bằng các bằng chứng đầy đủ và thích hợp theo các quy định và chuẩn mực KTNB; (4) Khách quan: Tính khách quan được thể hiện ở quá trình thu thập và trình bày bằng chứng và kết luận KTNB trung lập và không thiên vị; (5) Rõ ràng, có sức thuyết phục và súc tích: Về mặt ngôn từ, báo cáo KTNB đòi hỏi phải cân nhắc giữa nội dung và sắc thái của ngôn từ để không gây hiểu nhầm. Thông tin trên báo cáo được truyền tải đầy đủ để người đọc nhận ra giá trị các phát hiện, tính hợp lý của các phát hiện và lợi ích khi thực hiện các kiến nghị.

Báo cáo của KTNB thường bao gồm những nội dung cơ bản sau: Ngày tháng phát hành; Địa chỉ gửi báo cáo KTNB; Đoạn mở đầu của báo cáo; Đoạn định hướng; Tóm tắt những nội dung chủ yếu; Đánh giá tóm tắt; Trình bày những phát hiện đặc biệt; Kết thúc và ký tên.

Báo cáo KTNB có thể được trình bày dưới dạng báo cáo viết chính thức hoặc báo cáo tóm tắt đặc biệt. Mục đích của bản tóm tắt này là cung cấp thông tin tóm tắt mà không đòi hỏi thăm khảo báo cáo hoàn chỉnh. Cách làm này có thể áp dụng khi báo cáo hoàn chỉnh có nhiều nội dung và phức tạp, phục vụ cho nhiều đối tượng sử dụng.

Báo cáo KTNB được gửi cho chủ tịch HĐQT, BKS hoặc UBKT và tổng giám đốc, sau khi đạt được thống nhất trong nội bộ đoàn kiểm toán và thống nhất với người đứng đầu khách thể kiểm toán. Thông thường trên báo cáo của KTNB sẽ có chữ ký của KTVNB và chữ ký của giám đốc doanh nghiệp thành viên được kiểm toán. Chữ ký của cả chủ thể và khách thể kiểm toán trên báo cáo KTNB là minh chứng khẳng định sự thống nhất về kết luận kiểm toán.

Giai đoạn 4 – Tổ chức theo dõi việc thực hiện kiến nghị kiểm toán

Theo dõi việc thực hiện kiến nghị kiểm toán gồm các hoạt động với mục tiêu nhằm nâng cao hiệu lực và hiệu quả của hoạt động KTNB. Việc theo dõi thực hiện kiến nghị kiểm toán tập trung vào việc xem xét các kiến nghị, đề xuất cải tiến hoạt động được kiểm toán đã được đơn vị chấp thuận và mức độ thực hiện và hiệu quả của việc thực hiện các kiến nghị đó. Mặt khác, hoạt động kiểm tra sau kiểm toán còn nhằm đảm bảo việc xử lý các sai phạm về chế độ tài chính, kế toán và vi phạm pháp luật được phát hiện trong hoạt động của các DNTM.

Trình tự kiểm tra việc thực hiện kiến nghị KTNB thường được tiến hành theo các bước cơ bản sau:

Một là, đánh giá mức độ thực hiện kiến nghị KTNB. Bộ phận KTNB có trách nhiệm đánh giá mức độ thực hiện kiến nghị. Bộ phận này cũng có trách nhiệm tìm hiểu và đánh giá các nguyên nhân ảnh hưởng đến việc chưa chấp hành kiến nghị KTNB. Các nguyên nhân có thể do điều kiện khách quan hoặc cũng có thể do nguyên nhân chủ quan. Cần xác định nguyên nhân chủ quan là do HTKSNB của đơn vị hoạt động chưa hiệu quả hay do đơn vị đó cố tình không thực hiện kiến nghị của KTNB. Trong một số trường hợp, kiến nghị của KTNB có thể không phù hợp với tình hình thực tế của đơn vị được kiểm toán.

Hai là, lập báo cáo tình hình thực hiện kiến nghị. Báo cáo này được lập khi kết thúc quá trình kiểm tra tình hình thực hiện kiến nghị. Báo cáo này cần nêu rõ mức độ thực hiện kiến nghị, đề xuất biện pháp xử lý trong trường hợp không thực hiện kiến nghị KTNB.

1.2.3.3 Tổ chức kiểm soát chất lượng kiểm toán nội bộ

Kiểm soát chất lượng KTNB là các hoạt động nhằm đảm bảo các công việc KTNB được thực hiện tuân thủ các chuẩn mực và đạt yêu cầu chất lượng. Kiểm soát, đánh giá chất lượng và hiệu quả của KTNB góp phần quan trọng vào việc củng cố vai trò, trách nhiệm, cũng như sự đóng góp của KTNB cho các DNTM.

Chất lượng hoạt động kiểm toán là mức độ thoả mãn của các đối tượng sử dụng kết quả kiểm toán về tính khách quan và độ tin cậy vào ý kiến kiểm toán của kiểm toán viên; đồng thời thoả mãn mong muốn của đơn vị được kiểm toán về những ý kiến đóng góp của kiểm toán viên, nhằm nâng cao hiệu quả hoạt động kinh doanh, trong thời gian định trước.

Như vậy, chất lượng hoạt động kiểm toán trong KTNB có thể được xem xét dưới ba khía cạnh:

- Mức độ người sử dụng thông tin thoả mãn đối với tính khách quan, tính cập nhật và độ tin cậy của kết quả kiểm toán.
- Mức độ đơn vị được kiểm toán thoả mãn về ý kiến đóng góp nhằm mục đích nâng cao hiệu quả hoạt động kinh doanh và hiệu năng của hoạt động quản lý.
- Báo cáo kiểm toán hay biên bản kiểm toán của KTNB được lập và phát hành theo đúng thời gian đã đề ra trong kế hoạch kiểm toán và chi phí kiểm toán ở mức hợp lý không vượt quá kết quả mà nó đem lại.

Kiểm soát chất lượng trong KTNB thường được thực hiện ở hai cấp độ:

- Kiểm soát chất lượng từng cuộc kiểm toán;
- Kiểm soát chất lượng của bộ phận kiểm toán.

Ở cấp độ thứ nhất, kiểm soát chất lượng trong từng cuộc kiểm toán cần xác định rõ những yếu tố sau:

- Xác định rõ mục tiêu kiểm soát đối với từng cuộc kiểm toán là gì. Thông thường mục tiêu hướng tới là mức độ thoả mãn của người sử dụng kết quả kiểm toán; mức độ phù hợp của kết quả kiểm toán đối với đơn vị được kiểm toán; chất lượng của qui trình kiểm toán qua việc đánh giá giữa chi phí bỏ ra với lợi ích thu được...

- Người thực hiện việc kiểm soát: trưởng bộ phận KTNB, trưởng đoàn hay nhóm kiểm toán, các kiểm toán viên

- Nội dung kiểm soát chất lượng:

+ Xem xét sự phù hợp của mục tiêu kiểm toán và phạm vi của đối tượng kiểm toán

+ Đánh giá sự phù hợp của qui trình kiểm toán, các chương trình kiểm toán, phương pháp kiểm toán, các báo cáo kiểm toán...

+ Đánh giá công việc sau kiểm toán: Phòng KTNB cần xây dựng bảng câu hỏi thăm dò cụ thể để đánh giá mức độ hài lòng của các bên hữu quan đối với công

tác KTNB. Nội dung thông tin cần thu thập gồm những đánh giá về tinh thần, thái độ làm việc của đoàn kiểm toán, sự tuân thủ kế hoạch chương trình làm việc của đoàn kiểm toán, mức độ phù hợp và khả thi của kiến nghị.

Ở cấp độ thứ hai, quản lý chất lượng của bộ phận kiểm toán đơn vị cần xác định những yếu tố sau:

o Nội dung đánh giá gồm:

+ Xác định rõ mô hình tổ chức của KTNB, xác định rõ vị trí của KTNB, mối liên hệ giữa KTNB với Hội đồng quản trị, Ban kiểm soát, Ban giám đốc và các bộ phận chức năng khác trong ban điều hành của tập đoàn, các đơn vị thành viên.

+ Dựa vào các tiêu chuẩn hay chiến lược hoạt động để đánh giá tính hiệu quả của bộ phận KTNB.

+ Đánh giá chất lượng của kiểm toán viên nội bộ trên nhiều khía cạnh như tuân thủ nguyên tắc đạo đức nghề nghiệp của người làm kiểm toán, kỹ năng và năng lực chuyên môn ở cả khâu tuyển dụng, đào tạo và thực hành kiểm toán nội bộ.

o Người thực hiện: Có hai cách để thực hiện kiểm soát hoạt động KTNB:

Một, nhà quản lý doanh nghiệp có thể thực hiện đánh giá chất lượng hoạt động của KTNB thông qua việc áp dụng bộ tiêu chuẩn đánh giá chất lượng hoạt động trong mọi hoạt động của DN kể cả KTNB (ví dụ như ISO) hoặc phân công nhiệm vụ này cho một bộ phận độc lập trong bộ máy KTNB như bộ phận kiểm soát chất lượng hoạt động.

Hai, có thể xác định một khoảng thời gian nhất định để có thể có sự đánh giá từ một tổ chức bên ngoài đối với tổ chức KTNB (thuê ngoài đánh giá, chẳng hạn thuê công ty kiểm toán độc lập).

1.3 Tổ chức kiểm toán nội bộ tại các doanh nghiệp của một số nước trên thế giới và bài học kinh nghiệm cho Việt Nam

KTNB phát triển rất sớm ở các quốc gia có nền kinh tế phát triển như ở Mỹ (vào năm 1941), ở Pháp (vào năm 1960). Ban đầu KTNB chỉ phát triển dưới hình thức tự phát và là yêu cầu của quản lý nội bộ đối với từng doanh nghiệp đơn lẻ. Khi mô hình tập đoàn phát triển, các yêu cầu về quản lý càng được nâng cao, KTNB càng có sự phát triển nhanh chóng cả về công tác kiểm toán lẫn tổ chức bộ máy. Tại các quốc gia này đều đã xây dựng được hệ thống các chuẩn mực thực hành nghề nghiệp, chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp cũng như các qui định pháp lý khác cho KTNB vì thế hoạt động KTNB chuyên nghiệp, đảm bảo hiệu quả.

Tại châu Á, hoạt động KTNB xuất hiện khá muộn nhưng phát triển khá nhanh vào cuối những năm 80. Trong khu vực Đông Nam Á, hoạt động KTNB xuất hiện từ sớm mà tiền thân của nó là các hoạt động kiểm tra, thanh tra nội bộ, hay kiểm tra nội bộ đối với công tác kế toán,... Tuy nhiên, sau khủng hoảng tài chính, tiền tệ xảy ra đã ảnh hưởng nặng nề tới nền kinh tế và cũng như là các DN ở các

nước này, Chính phủ các nước mới phải xem xét và đánh giá lại hệ thống quản lý, kiểm tra, giám sát.

Vì thế việc lựa chọn nghiên cứu tìm hiểu tổ chức KTNB tại các quốc gia này sẽ cung cấp những bài học kinh nghiệm hữu ích cho tổ chức KTNB trong các DN Việt Nam nói chung và DNTM nói riêng. Trong số các quốc gia châu Á thì Trung Quốc là một quốc gia có sự tương đồng với Việt Nam về thể chế quản lý, đặc điểm của nền kinh tế quốc dân do đó học tập kinh nghiệm của Trung Quốc trong tổ chức KTNB sẽ trợ giúp các DN Việt Nam hoàn thiện dần hoạt động KTNB trong thời gian trước mắt. Nhưng trong tương lai xa hơn, khi hoạt động của nền KTQD ổn định hơn, hoạt động của từng DN cũng chuyên nghiệp hơn thì kinh nghiệm của các quốc gia phát triển sẽ là bài học bổ ích để KTNB thực sự trở thành một công cụ hữu hiệu trong quản trị DN.

1.3.1 Tổ chức bộ máy kiểm toán nội bộ

Có thể khái quát một số nét chính về tổ chức bộ máy KTNB tại các nước trên thế giới như sau:

Về vị trí của KTNB trong tổ chức của đơn vị:

Ở Mỹ, Chính phủ không đưa ra bất cứ một yêu cầu pháp lý nào đối với KTV nội bộ. Trước năm 2002, chính phủ không bắt buộc các công ty phải tổ chức KTNB nhưng việc thực hiện KTNB phải dựa trên cơ sở chuẩn mực thực hành KTNB chuyên nghiệp do IIA ban hành. Năm 2002, Luật Obarnes Orley được ban hành và được chỉnh sửa vào năm 2004, theo đó qui định các công ty niêm yết phải báo cáo về tính hiệu lực của hệ thống kiểm soát nội bộ trên cơ sở kết quả KTNB. Đạo luật này chỉ quy định đến việc lập Ủy ban kiểm toán trong Hội đồng quản trị chứ không bắt buộc lập bộ phận KTNB. Tuy nhiên, do vai trò quan trọng của KTNB, hầu hết các công ty lớn, các công ty xuyên quốc gia, các tập đoàn kinh tế đặc biệt là trong các thể chế tài chính (Financial Institutions) đều tổ chức KTNB.

Ở Pháp, chức năng của KTNB xuất hiện chính thức vào năm 1960 trong các công ty nhánh của các tập đoàn kinh doanh ngoại quốc. Đến năm 1965, xuất phát từ nhu cầu duy trì sự ổn định và tăng hiệu quả hoạt động của các công ty, Pháp đã thành lập Hội KTV nội bộ của Pháp sau đó trở thành Viện kiểm soát viên và kiểm tra viên của Pháp (IFACI) vào năm 1973. Tổ chức KTNB nhìn chung không được qui định cụ thể ở trong luật. Tuy nhiên, hoạt động KTNB và các KTV nội bộ lại được điều chỉnh bằng hệ thống các Chuẩn mực hoặc một số qui định mang tính “hành nghề”. Đối với các DN, nhà nước không có bất cứ qui định cụ thể can thiệp trực tiếp vào việc tổ chức bộ máy cũng như hoạt động của bộ phận KTNB ở những đơn vị này. Ngược lại, tính “tự nguyện” trong tổ chức KTNB ở DN hoàn toàn được tôn trọng.

Ở Đức không có điều luật hoặc quy định nào về việc thành lập các bộ phận KTNB. Các bộ phận KTNB được thiết lập theo cơ chế tự giác của các doanh nghiệp, và bộ phận này trong các doanh nghiệp kinh doanh sẽ không chịu sự giám sát của chính quyền địa phương.

Tại Trung Quốc: Đây là quốc gia láng giềng có nhiều điểm tương đồng về lịch sử, đặc điểm kinh tế xã hội với Việt Nam. Tháng 8/1983, Hội đồng Nhà nước và Chính phủ Trung Quốc đã phê chuẩn và ban hành: “Yêu cầu đối với các hướng dẫn về một số vấn đề liên quan tới nhiệm vụ kiểm toán của Văn phòng kiểm toán Quốc gia nước Cộng hoà nhân dân Trung Hoa”. Yêu cầu này đòi hỏi thực hiện KTNB thông qua việc thiết lập các bộ phận KTNB trong các cơ quan có trách nhiệm lãnh đạo các công ty con của họ (có thể hiểu như Công ty mẹ); trong các công ty con; các doanh nghiệp có quy mô lớn và vừa và thậm chí cả ở các xí nghiệp. Tháng 8/1985, Hội đồng Nhà nước Trung Quốc ban hành “Quy định tạm thời về kiểm toán” cũng quy định rằng chức năng KTNB cần được thiết lập trong các cơ quan Nhà nước, các doanh nghiệp vừa và lớn. Ngay sau đó, tháng 12/1985, Văn phòng kiểm toán Quốc gia nước Cộng hoà nhân dân Trung Hoa (CNAO) đã ban hành “Một số quy chế về KTNB”. Đây có thể coi là điều luật đầu tiên về KTNB ở Trung Quốc. Tháng 11/1988, “Điều lệ kiểm toán của nước Cộng hoà nhân dân Trung Hoa” được ban hành đã xác định về nguyên tắc việc thiết lập, các trách nhiệm của bộ phận KTNB và mối quan hệ giữa KTNB với các cơ quan kiểm toán Nhà nước. Thực hiện nội dung này, tháng 6/1989, CNAO đã công bố “Những quy định của CNAO về KTNB”. Quy định này đã xác định: việc thành lập, các mối quan hệ phụ trợ, các nhiệm vụ, yêu cầu, chức năng KTNB, các nguyên tắc đạo đức của KTNB và trách nhiệm pháp lý của KTNB... một cách rõ ràng. Sau này, Luật kiểm toán Trung Quốc (1994) đã khẳng định vị trí rõ ràng của KTNB và “Qui chế KTNB” do CNAO ban hành năm 1995 đã tạo bước tiến cho KTNB Trung Quốc theo hướng phát triển của lĩnh vực này trên thế giới.

Về tổ chức bộ máy KTNB:

Tại Mỹ, KTNB thường được tổ chức theo cách sau: Hội đồng quản trị của doanh nghiệp hình thành các ủy ban. Các ủy ban này thường bao gồm Ủy ban kiểm toán, Ủy ban quản lý RR, Ủy ban nhân sự cao cấp và Ủy ban lương thưởng. Nếu không có Ủy ban RR riêng, Ủy ban kiểm toán sẽ đảm nhận nhiệm vụ của Ủy ban RR. Trong ủy ban này, các thành viên phải độc lập với bộ máy quản lý và điều hành không bị ảnh hưởng bởi lợi ích và quan hệ với Ban điều hành. Ủy ban này sẽ thiết lập bộ phận KTNB thực hiện chức năng kiểm tra, đánh giá, xác nhận và tư vấn theo sự chỉ đạo trực tiếp của Ủy ban kiểm toán. Trong bộ phận KTNB tổ chức thành hai nhóm: nhóm thực hiện kiểm toán - nhóm này sẽ thực hiện trực tiếp các cuộc KTNB,

nhóm phát triển kiểm toán thực hiện duy trì đào tạo KTNB và kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán.

Ở Pháp, bộ phận KTNB được tổ chức với đặc điểm:

Một là, KTNB trực thuộc Ban giám đốc của DN mà cụ thể là chịu sự điều hành và quản lý trực tiếp của tổng giám đốc, giám đốc;

Hai là, Nhà nước thường không có bất cứ sự can thiệp nào vào quá trình hình thành cũng như hoạt động của bộ phận KTNB;

Ba là, Việc xây dựng bộ phận KTNB thường dựa trên cơ sở qui mô lao động trung bình ở tại đơn vị. Với mức trung bình là 1000 nhân viên thì sẽ có một KTV nội bộ.

Tại Đức, các bộ phận KTNB được thiết lập theo hình thức đó là bộ phận kiểm toán nội bộ được thiết lập song song với Ban Giám đốc và chịu sự quản lý trực tiếp của ủy ban giám sát. Do đó các KTV nội bộ có sự độc lập tương đối trong suốt quá trình kiểm toán bởi vì bộ phận kiểm toán được thiết lập và hoạt động mà không có sự can thiệp từ bên ngoài cũng như không chịu bất kỳ tác động nào từ các phòng, ban khác trong doanh nghiệp.

Ở Trung Quốc, tất cả các bộ phận kiểm toán nội bộ được cơ cấu vào các doanh nghiệp kinh doanh theo hai hình thức hoặc là bộ phận kiểm toán nội bộ được thiết lập song song với các phòng ban khác trong doanh nghiệp và chịu sự quản lý của Ban Giám đốc hoặc là bộ phận kiểm toán nội bộ được thiết lập ở bên trong bộ phận tài chính, vì hoạt động kiểm toán nội bộ là một trong những chức năng quan trọng của bộ phận tài chính. Theo hình thức thứ nhất, tính độc lập của các KTV nội bộ cũng có giới hạn và bộ phận kiểm toán nội bộ gặp khó khăn khi tiến hành kiểm toán các phòng, ban khác cùng cấp. Theo hình thức thứ hai, các KTV nội bộ càng khó giữ được sự độc lập trong quá trình kiểm toán vì phòng tài chính có chức năng giám sát tài chính với các bộ phận trực thuộc cũng như các phòng, ban khác và kiểm toán nội bộ cũng chỉ là một chức năng của phòng tài chính.

Về KTV nội bộ:

KTVNB ở Mỹ: Việc tuyển dụng KTV nội bộ phụ thuộc vào quyết định của HĐQT. Tuy nhiên, các tổ chức nghề nghiệp lại ban hành các tiêu chuẩn kể cả cấp chứng chỉ hành nghề cho KTV nội bộ (CIA).

Hầu hết các kiểm toán viên nội bộ ở Đức đã được đào tạo chính quy ở bậc đại học và họ cũng có thể nói được một hoặc hai ngôn ngữ nước ngoài, đồng thời sử dụng vì tính rất thành thạo để phục vụ cho hoạt động kiểm toán. Kiểm toán viên nội bộ của Đức được đào tạo với nhiều lĩnh vực khác nhau như: kế toán, kiểm toán, quản lý tài chính, kinh tế học, quản trị kinh doanh, kỹ sư, công nghệ thông tin, luật, v.v. Đặc biệt hơn đó là Hội Kiểm toán viên nội bộ của Đức cũng ban hành hơn 120

chuyên đề nghiên cứu thường niên nhằm truyền đạt kinh nghiệm kiểm toán giữa các kiểm toán viên nội bộ.

Còn tại các nước châu Á, phần lớn các KTVNB đặc biệt là trường KTVNB đều có chứng chỉ KTVNB do Hiệp hội KTVNB của quốc gia hoặc của IIA cấp. Ví dụ tại Malaysia, KTVNB được tổ chức trong hầu hết các DN có qui mô lớn; trong các DNNN hay những tập đoàn trong các lĩnh vực then chốt, trưởng KTVNB là nhân viên thuộc cơ quan kiểm toán nhà nước; hoạt động KTVNB thực hiện trên cơ sở hệ thống chuẩn mực cho KTVNB; Malaysia đã thành lập Hiệp hội KTV nội bộ – Là thành viên của IIA toàn cầu,...

Trong khi đó, tại Trung Quốc, Số lượng và chất lượng kiểm toán viên nội bộ còn thiếu và chưa thỏa mãn được các yêu cầu thực tế. Nhiều kiểm toán viên nội bộ hiện tại của Trung Quốc không được đào tạo chính quy ở bậc đại học chỉ được đào tạo sơ bộ để đáp ứng công cuộc cải cách kinh tế vào những năm 1980, do đó, thiếu các khóa đào tạo nghề nghiệp cần thiết. Mặc dù nhiều kiểm toán viên trẻ đã tham gia các lĩnh vực chuyên môn nghiệp vụ, nhưng phần lớn trong số họ mới tốt nghiệp đại học và chỉ được đào tạo về nghiệp vụ kiểm toán.

1.3.2 Tổ chức hoạt động kiểm toán nội bộ

Về chức năng, nhiệm vụ của KTVNB:

Ở Đức, KTVNB thường có trách nhiệm:

(1) Xác định xem liệu hệ thống kiểm soát và giám sát nội bộ có hợp lý và hiệu quả không;

(2) Đánh giá lợi ích kinh tế của các doanh nghiệp;

(3) Đánh giá xem liệu luật pháp và các quy định có được tuân thủ hay không. Ngoài ra, KTVNB cũng phải cung cấp các dịch vụ như tư vấn, hướng dẫn cho các đơn vị nhằm nâng cao hoạt động và giúp họ giải quyết các vấn đề. Các hệ thống kiểm toán quản lý và kiểm toán hoạt động – các chức năng phức tạp hơn bao gồm cả việc giám sát và cung ứng dịch vụ.

Hệ thống kiểm toán nội bộ của Trung Quốc tập trung vào kiểm toán tài chính và kiểm toán tuân thủ - một chức năng đơn lẻ. Do đó, kiểm toán nội bộ của Trung Quốc chỉ nhấn mạnh chức năng giám sát, kiểm tra việc vi phạm các nguyên tắc và quy định, mà không quan tâm đến việc làm thế nào để tăng cường khả năng quản lý hoặc nâng cao hiệu quả phục vụ nhằm giúp ban quản lý của doanh nghiệp ra các quyết định quan trọng.

Về qui trình KTVNB:

Qua việc nghiên cứu hệ thống chuẩn mực KTVNB cũng như quy trình KTVNB trong điều lệ hoạt động hay quy chế kiểm toán (Internal audit charter) của các tập đoàn tại Mỹ, có những điểm khác biệt trong quy trình thực hiện đáng lưu ý sau:

Lập kế hoạch KTNB: 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 đơn vị được kiểm toán.

Lãnh đạo bộ phận KTNB phải lập báo cáo hoạt động của KTNB với ủy 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 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 kiểm toán nội bộ của tập đoàn. Quy chế kiểm toán nội bộ của các tập đoàn đều được xây dựng dựa trên Chuẩn mực kiểm toán nội bộ của IIA và các quy định trong Đạo Luật Sarbanes Oxley.

Thực hiện kế hoạch KTNB: 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 KTNB. Rất nhiều tập đoàn của Mỹ có các thể chế tài chính là đơn vị thành viên của tập đoàn. Chính vì lý do đó, nên thực hiện KTNB chủ yếu dựa trên cơ sở đánh giá RR. 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, KTV nội bộ trong các tập đoàn 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 nhưng 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. KTV có thể lập báo cáo giữa kỳ bằng văn bản hoặc bằng miệng gửi cho lãnh đạo bộ phận được kiểm toán. KTV 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 đơn vị một cách rõ ràng. Báo cáo KTNB trong các tập đoàn 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 tập đoàn, 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 KTV bên ngoài. Ngoài ra, KTV 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.

1.3.3 Bài học kinh nghiệm cho Việt Nam

Từ những phân tích trên có thể rút ra một số bài học cho các DNTM Việt Nam khi tổ chức KTNB như sau:

Về tổ chức bộ máy KTNB:

Về tính chất pháp lý của KTNB: KTNB xuất hiện và phát triển xuất phát từ yêu cầu của công tác quản lý và vai trò to lớn của KTNB đối với các nhà quản lý DN do đó việc hình thành và duy trì KTNB là điều cần thiết và nên làm, không nói đến sự bắt buộc hay qui định của Nhà nước. Các DN ở mọi thành phần kinh tế nên có sự tổ chức và duy trì hoạt động KTNB như một hoạt động thông thường trong đơn vị.

Đối với vị trí của KTNB trong tổ chức: Tổ chức bộ máy KTNB phải đảm bảo tính độc lập, khách quan. Tính độc lập này được thể hiện trên thực tế đó là bộ phận kiểm toán nội bộ cần phải được thiết lập mà không chịu sự can thiệp và tác động của các bộ phận khác. Bộ phận KTNB phải có khả năng đưa ra các ý kiến và quyết định độc lập trong việc giải quyết những vấn đề phát sinh từ cuộc kiểm toán. Vì thế bộ phận này nên trực thuộc vào cấp lãnh đạo cao nhất trong đơn vị như Hội đồng quản trị. Trong điều kiện ở Việt Nam khi cấu trúc DN vẫn còn bị ảnh hưởng của tư duy cũ, theo đó Tổng Giám đốc (Giám đốc) vẫn có nhiều quyền trong tay thì khi xây dựng KTNB có thể sắp xếp bộ phận này trực thuộc hoặc chịu sự chỉ đạo trực tiếp từ Tổng Giám đốc (Giám đốc).

Về lựa chọn mô hình tổ chức bộ máy KTNB: Các DN tùy thuộc vào qui mô, lĩnh vực hoạt động, đặc điểm của DN để lựa chọn một hình thức cho phù hợp, đạt hiệu quả cao nhất, tránh tình trạng chòng chéo công việc với bộ phận khác và giữa các nhóm công việc khác nhau trong bộ phận KTNB. Đặc biệt đối với các DN hoạt động theo mô hình công ty mẹ - công ty con thì cần lưu ý đến đặc điểm chung của toàn DN cũng như đặc điểm riêng có của từng đơn vị thành viên. Các nhân tố cần lưu ý khi lựa chọn mô hình gồm Qui mô hoạt động như doanh thu, tổng sản lượng, số lượng lao động,... sự phức tạp về kỹ thuật, tài chính, thương mại, trình độ lao động,...; đặc điểm phân tán về địa lý như đặc điểm về địa lý, sự phân tán về sản xuất, hoặc các đơn vị phụ thuộc hoặc trực thuộc,...

Khi tổ chức KTNB nên xây dựng qui chế KTNB của DN để vừa có cơ sở pháp lý cho việc thực hiện, vừa đảm bảo công việc kiểm toán phù hợp với đặc điểm hoạt động của đơn vị. Trong qui chế KTNB, phải nêu rõ mục đích, chức năng, nhiệm vụ của bộ phận KTNB và các vị trí công việc trong bộ phận.

Về KTV nội bộ:

Khi lựa chọn KTV nội bộ cần có những tiêu chí rõ ràng, lựa chọn những người đủ điều kiện về mặt chuyên môn, trình độ và kinh nghiệm. Tất cả các kiểm toán viên nội bộ phải trải qua các kỳ thi sát hạch chuyên môn nghiệp vụ và việc

tuyển dụng các kiểm toán viên nội bộ tương lai cần phải được mở rộng sang tất cả các lĩnh vực chuyên môn có liên quan.

Dù không mang tính bắt buộc nhưng KTV nội bộ nên có chứng chỉ hành nghề KTNB hoặc các chứng chỉ tương đương đồng thời phải nắm chắc chuyên môn, đặc biệt là các hoạt động trong chính DN. Có thể qui định rõ trong qui chế về yêu cầu phải trải qua công tác thực tế tại DN một khoảng thời gian nhất định mới được trở thành KTV nội bộ. Ngoài ra để nâng cao tính chuyên nghiệp và nghiệp vụ của KTVNB thì hoạt động của nhân sự trong bộ phận kiểm toán nội bộ cần phải được luân phiên và tái phân công nhiệm vụ một cách thường xuyên.

Các DN nên đa dạng hóa nhiệm vụ của KTVNB. Theo xu thế phát triển KTVNB thế giới, nhiệm vụ KTNB của Việt Nam cần bao gồm hoạt động giám sát và cung ứng các dịch vụ chuyên môn cho các đơn vị, tập trung hơn nữa vào kiểm toán lợi ích kinh tế. Nhiệm vụ này sẽ giúp nâng cao lợi ích kinh tế của các đơn vị cũng như toàn bộ nền kinh tế.

Về tổ chức hoạt động KTNB:

Bộ phận KTNB trong từng DN nên xây dựng chương trình kiểm toán chuẩn trong đó qui định rõ từng bước công việc phải thực hiện đối với từng hoạt động và có thể trở thành Sổ tay kiểm toán của từng KTV.

Trong giai đoạn chuẩn bị kiểm toán, việc xây dựng kế hoạch và lựa chọn đối tượng kiểm toán nên dẫn hướng tới dựa trên đánh giá RR là chủ yếu. DN cũng nên có hệ thống quản trị RR và định kỳ nên có sự xem xét, đánh giá lại với các RR. Khi xây dựng kế hoạch kiểm toán nên có kế hoạch kiểm toán năm hoặc chương trình hoạt động từng năm của bộ phận KTNB. Đây là cơ sở để xây dựng kế hoạch các cuộc kiểm toán cho phù hợp đồng thời cũng là cơ sở để đánh giá chất lượng công việc của KTNB. Trong quá trình này cũng đặc biệt chú trọng vào việc khảo sát thực tế tại đơn vị để nắm được hệ thống kiểm soát nội bộ cũng như đặc điểm của đơn vị đó.

Khi thực hiện kiểm toán, trong trường hợp chưa có văn bản pháp lý của Việt Nam, có thể vận dụng linh hoạt các chuẩn mực của quốc tế hoặc kinh nghiệm của các quốc gia vào điều kiện cụ thể của DN.

Các DN nên định kỳ đánh giá hoạt động của bộ phận KTNB thông qua các KTV bên ngoài hoặc bộ phận có chức năng để cải thiện cũng như nâng cao vai trò của KTNB. Trong DN, phải thường xuyên duy trì mối quan hệ trao đổi thông tin giữa bộ phận KTNB và các nhà quản lý DN, Hội đồng quản trị và những người có thẩm quyền trong đơn vị nhằm cải tiến, sửa chữa kịp thời các hoạt động trong đơn vị, nâng cao hiệu quả công tác quản lý.

Kinh nghiệm khác:

Mỗi DN nên dựa vào những văn bản pháp lý đã có của Nhà nước cũng như các chuẩn mực của thế giới được thừa nhận chung để thiết lập cho mình hành lang pháp lý dành cho công tác KTNB như xây dựng Quy chế KTNB, qui chế kiểm soát nội bộ, sổ tay KTNB hay chương trình kiểm toán chuẩn.

Tăng cường áp dụng công nghệ mới vào hoạt động kiểm toán nội bộ. Vì kiểm toán viên nội bộ cần phải xử lý rất nhiều dữ liệu tài chính nên việc áp dụng các thủ tục, quy trình kiểm toán mới cũng như công nghệ mới để thực hiện chọn mẫu, nghiên cứu khả thi và kiểm toán máy là hết sức cần thiết.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 1

Trong Chương này, Tác giả đã đưa những điểm khái quát về DN, phân loại DN và quản trị RR trong DN – một trong những mục tiêu hoạt động chính của quản trị DN hiện đại. Sau đó tác giả đã đề cập đến định nghĩa KTNB, chức năng, nhiệm vụ của KTNB từ đó chỉ ra bản chất của KTNB và nhất là vai trò của KTNB trong quản trị RR doanh nghiệp. Tác giả Luận án đã phân tích nội dung KTNB trên cả hai mặt của tổ chức bao gồm tổ chức hoạt động KTNB và tổ chức bộ máy KTNB. Bên cạnh đó, Luận án cũng đề cập đến các mô hình tổ chức KTNB và chỉ ra ưu nhược điểm của những mô hình này. Ngoài ra, Luận án cũng xem xét đến tổ chức KTNB tại một số quốc gia trên thế giới, qua đó rút ra những bài học kinh nghiệm để tạo tiền đề tổ chức KTNB trong các TCT TM ở Việt Nam.

CHƯƠNG 2

THỰC TRẠNG TỔ CHỨC KIỂM TOÁN NỘI BỘ TẠI CÁC TỔNG CÔNG TY THƯƠNG MẠI VIỆT NAM

2.1 Tổng quan về các tổng công ty thương mại Việt Nam với tổ chức kiểm toán nội bộ

2.1.1 *Quá trình hình thành và phát triển của các tổng công ty thương mại Việt Nam*

Quá trình hình thành và phát triển các DNTM như một ngành của nền KTQD ở Việt Nam gắn liền với công cuộc đấu tranh dựng nước và giữ nước, gắn liền với quá trình phát triển lực lượng sản xuất, quan hệ sản xuất và hoàn thiện cơ chế quản lý kinh tế ở nước ta.

Ngày 26/11/1946, Hồ Chủ Tịch ký sắc lệnh 220/SL thành lập Sở Mậu dịch Trung ương trong cơ cấu Bộ Kinh tế của Chính phủ nước Việt Nam dân chủ cộng hòa, đánh dấu sự ra đời của ngành thương mại. Hệ thống các DNTM Việt Nam đã trải qua các thời kỳ phát triển khác nhau với những đặc trưng cũng khác nhau.

Trước năm 1986 do đất nước còn chiến tranh nên ngành thương nghiệp cũng như các ngành khác được quản lý theo mô hình kế hoạch hóa tập trung. Trong thời kỳ này vừa tồn tại thương nghiệp Nhà nước vừa tồn tại các nhà tư sản thương mại cũng như những người buôn bán nhỏ. Sau đó Nhà nước đã tiến hành cải tạo nền kinh tế, chuyển đổi các nhà tư bản nhỏ về sở hữu nhà nước dưới hình thức hợp tác xã do đó thương mại trong nền KTQD chỉ còn có hai thành phần là thương mại quốc doanh và thương mại tập thể. Khi đất nước hoàn toàn giải phóng, Nhà nước lại tiến hành cải tạo các thành phần kinh tế ở miền Nam và kết hợp triển khai mô hình của miền Bắc ra cả nước do đó đến năm 1981, Đảng và Chính phủ chủ trương phân cấp quản lý gồm 3 cấp: Trung ương (các Bộ, Tổng cục); tỉnh, thành phố; huyện.

Tổ chức các cơ quan (DN lưu thông vật tư, hàng hóa) chỉ có thành phần kinh tế Nhà nước trong phạm vi cả nước, trên phạm vi một tỉnh, thành phố hoặc một huyện, thị xã. Các hợp tác xã mua bán, hợp tác xã tiêu thụ chỉ là khâu bán lẻ cuối cùng, thực hiện các chỉ tiêu phân phối và mua bán các hàng hóa có tính địa phương và tại chỗ.

Bước sang năm 1986, nước ta tiến hành đổi mới kinh tế. Đây là thời kỳ chuyển từ nền kinh tế tập trung quan liêu bao cấp sang nền kinh tế thị trường, có nhiều thành phần kinh tế tham gia vào hoạt động thương mại nhưng doanh nghiệp Nhà nước vẫn giữ vai trò chủ đạo và vì thế vẫn tồn tại loại hình tổng công ty thuộc sở hữu Nhà nước. Nghị định 388/HĐBT của Hội đồng Bộ trưởng (nay là Chính phủ) ngày 20/11/1991 là cột mốc đầu tiên mang tính chất pháp luật qui định việc thành lập và giải thể DNNN. Thực hiện ND này, các công ty thương mại quốc doanh đã sắp xếp và đăng ký lại, các chỉ tiêu kinh tế và mối quan hệ trực thuộc một

phần được cải thiện. Theo đó, quy định các đơn vị thành viên được đăng ký thành lập doanh nghiệp, có tư cách pháp nhân, hoạt động theo điều lệ doanh nghiệp nhà nước. Nghị định này đã đánh dấu sự chấm dứt tồn tại của mô hình liên hiệp xí nghiệp quản lý tập trung và thay vào đó là mô hình tổng công ty nhà nước. Mô hình này là sự sắp xếp lại các liên hiệp xí nghiệp theo hướng hình thành thực thể kinh doanh có quy mô lớn, phù hợp với cơ chế thị trường có sự quản lý của Nhà nước.

Năm 1994, Thủ tướng Chính phủ đã ban hành Quyết định 90/TTg và Quyết định 91/TTg ngày 07-03-1994 về thủ tục thành lập, đăng ký lại và hoạt động của doanh nghiệp nhà nước. Đối với tổng công ty thành lập theo Quyết định 90/TTg (thường được gọi tắt là tổng công ty 90), tổng vốn pháp định phải trên 500 tỷ đồng, trong một số trường hợp xác định có thể thấp hơn nhưng không được ít hơn 100 tỷ đồng; phải có ít nhất 5 đơn vị thành viên có quan hệ với nhau về tài chính, đầu tư, dịch vụ, tiêu thụ. Đối với các tổng công ty được thành lập theo Quyết định 91/TTg (gọi tắt là tổng công ty 91) tổng vốn pháp định ít nhất là 1000 tỷ đồng, phải có ít nhất 7 đơn vị thành viên; các tổng công ty 91 có thể hoạt động đa ngành nhưng nhất thiết phải có ngành kinh doanh chủ đạo, được phép tổ chức công ty tài chính với chức năng điều hoà vốn trong nội bộ tổng công ty. Thực hiện quyết định này, trong các ngành đều thành lập các tổng công ty. Tính đến hết năm 2001, có 18 tổng công ty 91 và 74 tổng công ty 90 được phân thành 3 lĩnh vực chính là công nghiệp – xây dựng – GTVT; nông – lâm – thủy sản; thương mại – dịch vụ ngân hàng – y tế. Số DN trong lĩnh vực thương mại – dịch vụ có 9 đơn vị [46].

Ngày 26/11/2003 Luật Doanh nghiệp nhà nước sửa đổi (nay đã hết hiệu lực) đã quy định tổng công ty nhà nước bao gồm ba hình thức cơ bản: (1) Tổng công ty do nhà nước quyết định đầu tư thành lập; (2) Tổng công ty do các công ty tự đầu tư thành lập, (3) Tổng công ty đầu tư và kinh doanh vốn nhà nước. Văn bản này thể hiện quan điểm của quản lý nhà nước đã thay đổi theo hướng chuyển từ cơ chế quản lý hành chính sang cơ chế quản lý theo sở hữu.

Sự thay đổi đó còn được thể hiện rõ hơn trong Luật Doanh nghiệp năm 2005 được Quốc hội thông qua ngày 29/11/2005, có hiệu lực từ ngày 1/7/2006 thay thế Luật Doanh nghiệp năm 1999 và Luật Doanh nghiệp nhà nước 2003. Luật này đã không sử dụng khái niệm tổng công ty hay tổng công ty nhà nước mà thay vào đó là khái niệm nhóm công ty: "*Nhóm công ty là tập hợp các công ty có mối quan hệ gắn bó lâu dài với nhau về lợi ích kinh tế, công nghệ, thị trường và các dịch vụ kinh doanh khác*" [36]. Luật này quy định nhóm công ty có ba hình thức sau: (1) Công ty mẹ - công ty con, (2) Tổng công ty kinh tế, (3) Các hình thức khác. Theo Luật doanh nghiệp 2005, Chính phủ đã ban hành Nghị định 132/2005/NĐ-CP, Thủ tướng Chính phủ ban hành Quyết định 86/2006/QĐ-TTg hướng dẫn về thực hiện quyền và nghĩa vụ của chủ sở hữu nhà nước, tách chức năng quản lý nhà nước khỏi

các hoạt động kinh doanh. Để thực hiện được điều này, Nhà nước đẩy mạnh việc cơ cấu lại doanh nghiệp thông qua cổ phần hoá và hình thành các liên kết mới trong các doanh nghiệp.

Có thể nói, hiện nay, các TCT đều hoạt động đa ngành, đa lĩnh vực, DN có thể vừa sản xuất vừa tiêu thụ. Tuy nhiên cũng có những mặt hàng mang tính trọng điểm, đảm bảo an toàn quốc gia nên vẫn do Nhà nước quản lý. Do đó phân định một DN như thế nào được gọi là DNTM là một vấn đề khá khó khăn. Trong phạm vi luận án tác giả chỉ đi nghiên cứu các TCT thực hiện hoạt động chính là hoạt động mua bán hàng hóa trong và ngoài nước chứ không đề cập đến các TCT sản xuất mà thực hiện cả hoạt động thương mại.

Kết quả khảo sát tại các TCT TM như sau:

- Đối tượng khảo sát: công ty mẹ và đơn vị thành viên của các TCT TM trong đó mỗi đơn vị phát 03 phiếu điều tra tới ba đối tượng chính:

- + Nhóm các nhà quản lý cấp cao như HĐQT, BKS, ban giám đốc
- + Bộ phận KTNB (nếu có): phụ trách bộ phận và nhân viên KTNB
- + Nhóm các bộ phận liên quan khác: bộ phận kế toán, bộ phận pháp chế, bộ phận tổ chức nhân sự..

Cụ thể:

Bảng 2.1 Kết quả tổng hợp số phiếu khảo sát

Loại hình	Số phiếu phát ra	Số phiếu thu về	Tỷ lệ %
Công ty mẹ	36	30	
Đơn vị thành viên	108	64	
Sở hữu 100% vốn	30	15	
Sở hữu >50% vốn	45	34	
Sở hữu <50% vốn	21	11	
Loại khác	12	4	
Tổng	144	94	65,28%

(Nguồn: Tổng hợp của tác giả)

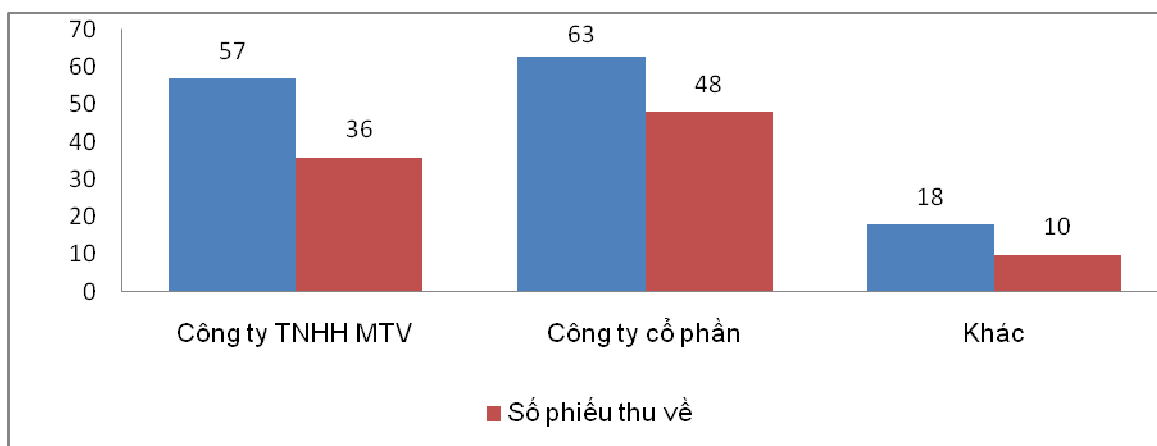
Tỷ lệ tương ứng khi phân chia theo hình thức pháp lý của các đơn vị thể hiện ở sơ đồ 2.1

2.1.2 Đặc điểm hoạt động kinh doanh của các tổng công ty thương mại Việt Nam ảnh hưởng tới tổ chức kiểm toán nội bộ

2.1.2.1 Đặc điểm về pháp lý của các tổng công ty thương mại Việt Nam

Theo kết quả khảo sát, trong các TCT TM tồn tại 02 hình thức pháp lý: TCT thuộc sở hữu Nhà nước (08/11 tương đương 72,73%); TCT cổ phần (3/11 tương đương 27,27%). Cụ thể, tính đến năm 2012 có 2 tổng công ty Nhà nước đã tiến hành cổ phần hóa là TCT xăng dầu Việt Nam trở thành Tập đoàn xăng dầu Việt nam (Nhà nước vẫn nắm giữ cổ phần chi phối), TCT Foodinco chuyển trực thuộc

Công ty Alphanam Group (Công ty tư nhân); 01 TCT là DN tư nhân chuyển đổi thành mô hình công ty cổ phần.



Sơ đồ 2.1 Tỷ lệ phiếu khảo sát theo hình thức pháp lý

Tại các TCT chưa thực hiện cổ phần hóa công ty mẹ (08 TCT) thì công ty mẹ được tổ chức thành Công ty TNHH một thành viên do Nhà nước làm chủ sở hữu duy nhất và được phân cấp quản lý khác nhau, chủ yếu là trực thuộc Bộ và UBND các tỉnh, thành phố (Phụ lục 2.1) Các TCT đã được cổ phần hóa (03 TCT) thì công ty mẹ là công ty cổ phần gồm 02 TCT có niêm yết trên thị trường chứng khoán và 01 TCT cổ phần không niêm yết.

Công ty mẹ trong cơ cấu tổng công ty TM giữ vai trò quan trọng, tham gia thành lập hoặc có vốn đầu tư đa dạng vào các công ty thành viên dưới hình thức vốn cổ phần. Công ty mẹ có thể trực tiếp hoặc không trực tiếp thực hiện các hoạt động sản xuất kinh doanh mà chỉ quản lý và kinh doanh phần vốn đầu tư ở các công ty thành viên với tư cách là công ty mẹ (holding). Ở Việt Nam, các công ty mẹ thường có vai trò vừa là người kinh doanh trực tiếp vừa là nhà đầu tư tài chính. Công ty mẹ chỉ đạo, điều hành hoạt động của đơn vị thành viên thông qua việc cử người tham gia hội đồng quản trị, điều hòa huy động vốn, quản lý vốn, xây dựng chiến lược phát triển, chiến lược thị trường, chiến lược đầu tư. Việc tập trung vốn và thống nhất chiến lược cho các đơn vị thành viên đã tạo lợi thế cho các TCT hơn hẳn các DN khác cùng ngành khi tạo được sức mạnh tập trung, tạo ra sự kết hợp linh hoạt giữa các đơn vị thành viên.

Công ty con trong TCT là các doanh nghiệp có quan hệ với công ty mẹ. Công ty mẹ có thể có các loại công ty con do công ty mẹ nắm giữ 100% vốn điều lệ, nắm giữ trên 50% vốn điều lệ và các công ty liên kết. (Phụ lục 2.2). Ngoài ra trong quá trình chuyển đổi, các TCT thương mại còn có đơn vị sự nghiệp, đơn vị hạch toán phụ thuộc và một số TCT còn có các chi nhánh và các công ty có vốn 100% của TCT ở nước ngoài (Như TCT thương mại Sài Gòn có văn phòng đại diện ở Nhật

Bản và công ty có vốn 100% ở Mỹ; TCT thương mại Hà Nội có văn phòng đại diện ở Nga; TCT xăng dầu Việt Nam có công ty con 100% vốn công ty mẹ tại Singapore; TCT dược Việt Nam có văn phòng đại diện tại Nga và Ukraina...).

Trong mô hình công ty mẹ – công ty con của các TCT thương mại thì mỗi công ty kể cả công ty mẹ và công ty con đều là một pháp nhân, tự chủ trong hoạt động sản xuất kinh doanh, bình đẳng trước pháp luật. Quan hệ giao dịch giữa công ty mẹ và công ty con được thực hiện thông qua hợp đồng kinh tế một cách tự nguyện và bình đẳng. Công ty mẹ thông qua việc nắm cổ phần chi phối tại công ty con để giữ vai trò trụ cột, trung tâm điều hành trong TCT, song hoàn toàn không phải là cơ quan quản lý nhà nước theo dạng mô hình TCT nhà nước trước đây.

Về quan hệ đầu tư vốn giữa công ty mẹ và công con: Công ty mẹ có thể đầu tư vốn vào các đơn vị thành viên dưới nhiều hình thức. Do đó, các công ty con có thể là công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên, công ty trách nhiệm hữu hạn hai thành viên, công ty cổ phần nhưng được chia làm 2 loại hình chính là công ty con và công ty liên kết. Trong đó công ty con được hiểu là các DN do công ty mẹ sở hữu toàn bộ, giữ cổ phần chi phối (hoặc một phần) vốn điều lệ (thường từ 51% trở lên) còn công ty liên kết là các DN do công ty mẹ sở hữu một phần vốn điều lệ và không có quyền chi phối. Đối với công ty con là công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên hoặc công ty cổ phần mà công ty mẹ có cổ phần chi phối, công ty mẹ giữ vai trò là chủ sở hữu của công ty, có toàn quyền quyết định các vấn đề kinh doanh của công ty và có quyền kiểm soát toàn bộ hoạt động của công ty. Đối với công ty con là công ty cổ phần nhưng không có cổ phần chi phối hoặc vốn < 50%, công ty mẹ chỉ có quyền hạn và trách nhiệm như một cổ đông. Loại hình này tương đối phổ biến trong các TCT thương mại, thường chiếm hơn 50% số lượng đơn vị thành viên. Giữa các công ty con với nhau hoặc giữa các công ty con với công ty liên kết trong tổng công ty tiến hành các quan hệ sản xuất kinh doanh bằng cách ký kết và thực hiện các hợp đồng kinh tế. Công ty mẹ không áp đặt mệnh lệnh hành chính của mình để tạo lập hoặc duy trì các quan hệ này. Các công ty thành viên trong tổng công ty tự điều chỉnh quan hệ với nhau thông qua thực hiện chiến lược của công ty mẹ.

Về quan hệ sở hữu của Nhà nước đối với TCT: đối với các TCT đã được cổ phần hóa thì do trước khi cổ phần đều là DNNN nên thường sau 2-3 năm Nhà nước mới thoái hết vốn như TCT FOODINCO bắt đầu cổ phần hóa từ năm 2005 nhưng đến năm 2010 Nhà nước mới thoái hết vốn tại đây và từ năm 2011 TCT này chuyển thành một đơn vị trực thuộc Tập đoàn Alphanam. Nhưng riêng Tổng công ty xăng dầu Việt Nam thì khi cổ phần hóa Nhà nước vẫn nắm giữ 75% vốn cổ phần và chuyển đổi từ mô hình TCT Nhà nước thành Tập đoàn Nhà nước. Khi Nhà nước thoái hết vốn thì Nhà nước không có quan hệ sở hữu đối với TCT nên mọi quyền về bổ nhiệm, miễn nhiệm các vị trí quan trọng trong TCT cũng như các quyết sách về

sự phát triển của TCT sẽ do Đại hội đồng cổ đông quyết định. Đối với các TCT TNHH MTV đang thuộc sở hữu của Nhà nước thì Nhà nước đã quy định khá rõ quan hệ giữa chủ sở hữu nhà nước với các TCT hoạt động theo mô hình công ty mẹ – công ty con. Theo đó, hội đồng thành viên là đại diện trực tiếp chủ sở hữu nhà nước tại tổng công ty và là đại diện chủ sở hữu với các công ty do mình nắm giữ 100% vốn điều lệ. Tuy nhiên, hội đồng thành viên lại chưa được toàn quyền quyết định việc bổ nhiệm, bãi nhiệm tổng giám đốc mà phải chờ ý kiến phê chuẩn của Thủ tướng Chính phủ hoặc cấp có thẩm quyền như UBND các tỉnh, thành phố. Trong các quyết định thành lập, không quy định rõ trách nhiệm của các cơ quan đại diện nhất là trong các trường hợp thua lỗ, phá sản, hoạt động kém hiệu quả.

Đặc điểm này đòi hỏi phải xây dựng KTNB là một hoạt động kiểm tra kiểm soát dưới góc độ là chủ sở hữu kiểm soát chứ không chỉ đơn thuần là kiểm tra hành chính của cấp trên đối với cấp dưới. Hơn nữa, với số lượng doanh nghiệp thành viên nhiều thì các TCT TM cũng phải chú trọng đến tổ chức hoạt động và tổ chức bộ máy KTNB một cách hợp lý, tránh hiện tượng kiểm soát chồng chéo hoặc bỏ sót. Đồng thời với loại hình đặc thù của TCT TM cũng làm cho việc tổ chức KTNB phải lưu ý đến các qui định dành riêng cho loại hình DNNN và công ty cổ phần.

2.1.2.2 Đặc điểm hoạt động của các tổng công ty thương mại ở Việt Nam

Về qui mô, hiện nay, các TCT TM đều có qui mô lớn, tốc độ tăng trưởng cao nhất là khi tổ chức hoạt động theo mô hình mới, đặc biệt là các TCT kinh doanh các mặt hàng thiết yếu, đảm bảo an toàn quốc gia.

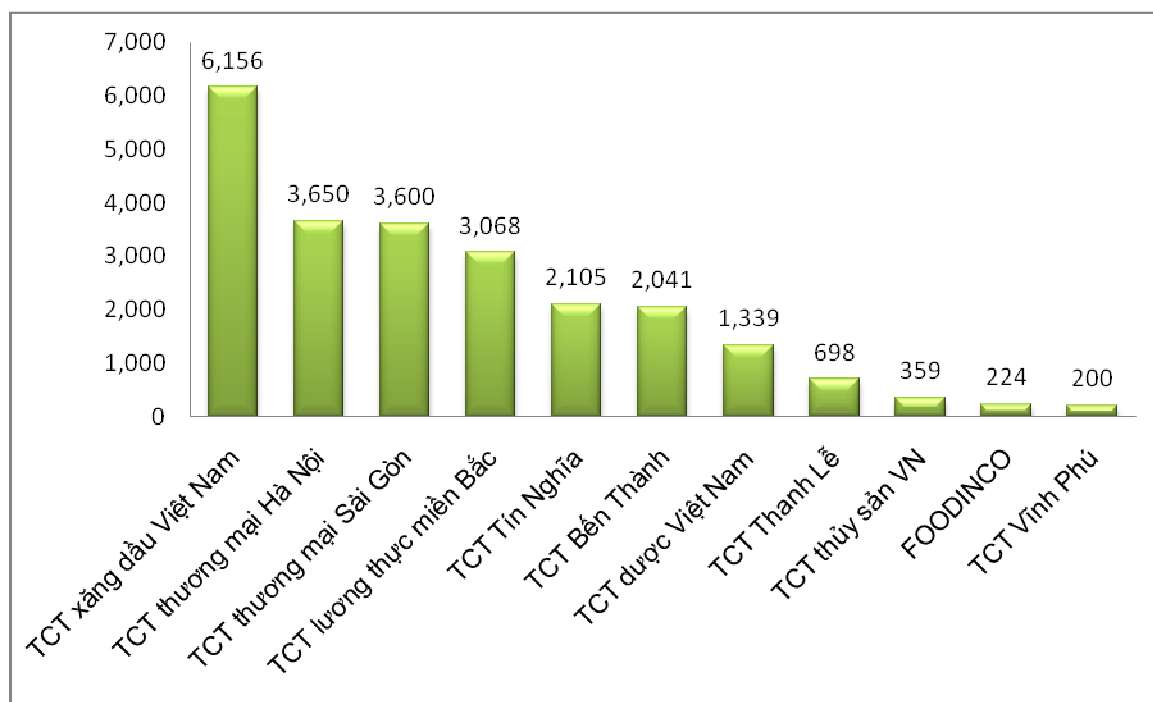
Một, về vốn kinh doanh: Qui mô vốn của các TCT TM đều trên 200 tỷ đồng và chủ yếu là vốn đầu tư của Nhà nước, ngoại trừ các TCT đã cổ phần hóa. Sơ đồ 2.2 minh họa qui mô vốn tại các TCT TM tính đến năm 2012

Vốn kinh doanh của các TCT cũng có sự gia tăng qua các năm. Có thể thấy rõ qua ví dụ tại TCT TM Hà Nội, TCT xăng dầu Việt Nam và TCT Foodinco (phụ lục 2.3).

Kết cấu vốn cũng có sự thay đổi nhất là các TCT đã cổ phần hóa, có sự chuyển dần từ vốn của Nhà nước sang vốn góp của các cổ đông, như TCT FOODINCO, năm 2010 Nhà nước còn nắm giữ đến 27,469 tỷ nhưng đến năm 2011 Nhà nước đã thoái hết vốn và TCT chuyển sang trực thuộc vào Alphanam Group (Theo Thuyết minh Báo cáo tài chính năm 2011 của TCT Foodinco)

Hai, về doanh thu, lợi nhuận: Với qui mô vốn lớn nên các TCT đều có sự gia tăng về qui mô doanh thu, lợi nhuận. Tại TCT lương thực miền Bắc, doanh thu năm 2010 của tổng công ty tăng 2,75 lần so với năm 2006 (doanh thu bình quân 5 năm 2006-2010 tăng 2,46 lần so với giai đoạn 2001- 2005); lợi nhuận bình quân tăng 4,16 lần; nộp ngân sách bình quân tăng 3,19 lần; thu nhập bình quân của người lao động năm 2010 tăng hơn 3 lần so với năm 2006... TCT thương mại Hà Nội

trong vòng 5 năm từ 2006 đến 2010, đã tăng DT từ 4.131 tỷ lên 5.528 tỷ đồng và làm cho lợi nhuận trước thuế tăng từ 30,11 tỷ lên 60, 853 tỷ tức là tăng gần 200%. TCT Thanh Lễ, năm 2012, đạt tổng doanh thu gần 18.200 tỷ đồng, lợi nhuận 44,8 tỷ đồng, nộp ngân sách nhà nước 2.422 tỷ đồng. Tính đến 2010, TCT TM Sài Gòn có tổng doanh thu tăng bình quân 16,3%/năm; lợi nhuận trước thuế tăng bình quân 19,2%/năm. Các TCT khác cũng có mức độ gia tăng về DT và lợi nhuận tương ứng thể hiện ở phụ lục 2.4



(Nguồn: BCTC của các tổng công ty TM từ 2011 – 2012)- ĐVT: tỷ đồng

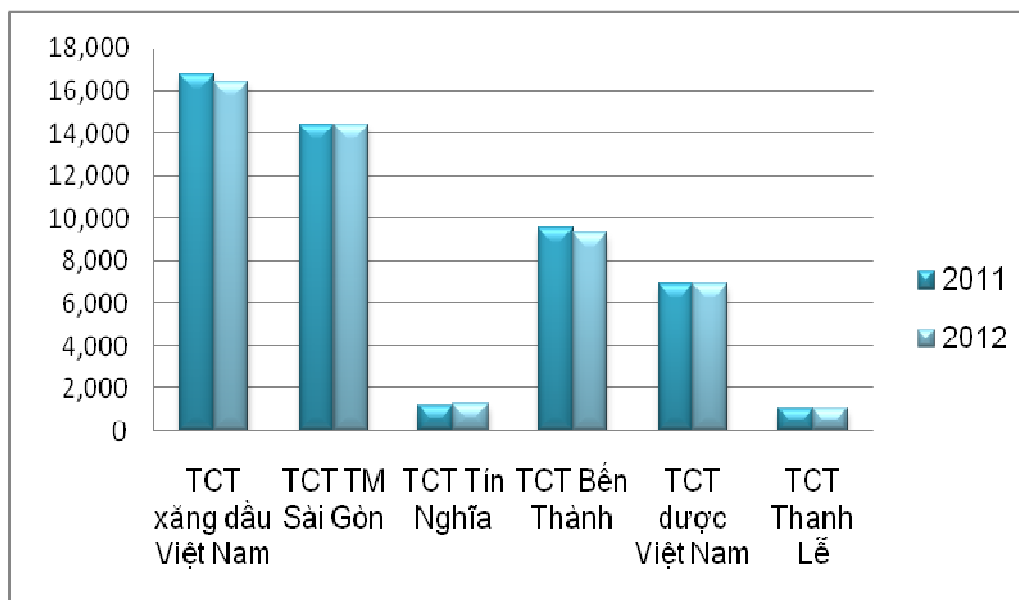
Sơ đồ 2.2. Qui mô vốn tại các tổng công ty TM tính đến 2012

Ba, về số lượng lao động: số lượng lao động tại các TCT TM có sự gia tăng lớn, nhất là khi chuyển đổi mô hình hoạt động. Đa phần các TCT đều có số lượng lao động từ 1.000 người trở lên. Sơ đồ 2.3 mô tả số lượng lao động tại các TCT TM tính đến năm 2012.

Với qui mô lớn cả về vốn, lao động đòi hỏi việc kiểm soát tương đối phức tạp do đó trong tổ chức KTNB cần lưu ý đến việc phân bố lực lượng cũng như xác định số lượng KTV cần thiết để đảm bảo kiểm soát được hết hoạt động của các TCT.

Về địa bàn hoạt động kinh doanh: đa phần các TCT TM đều có địa bàn hoạt động rộng bao gồm địa bàn trong nước và một số địa bàn nước ngoài. Hoạt động trong nước không gói gọn trong một địa phương mà thông thường liên quan đến các vùng lân cận. Đặc biệt các TCT hoạt động kinh doanh lĩnh vực đặc thù như lương thực, xăng dầu thì địa bàn trải khắp đất nước với nhiều chi nhánh, văn phòng ở các tỉnh, thành phố khác nhau. Bên cạnh đó, các TCT TM đều hoạt động kinh doanh

XNK nên tất yếu sẽ có thị trường hoạt động ở các quốc gia khác như các nước Asean, Đông Âu, Châu Phi, Châu Mỹ, OPEC... Một số TCT đã có chi nhánh hoặc văn phòng đại diện ở nước ngoài như TCT TM Sài Gòn, TCT xăng dầu Việt Nam, TCT TM Hà Nội, TCT thủy sản Việt Nam...



(Nguồn: Tổng hợp kết quả điều tra)

Sơ đồ 2.3 Số lượng lao động tại các TCT TM

Do đó, đối với KTNB của các TCT hoạt động ở phạm vi rộng, số lượng lao động lớn thì số lượng nhân viên KTNB cũng sẽ phát triển tương ứng. Hơn nữa, KTNB trong các TCT cũng phải hoạt động tương đối linh hoạt, có thể phải đi công tác thường xuyên góp phần giải quyết các vấn đề về thông tin về kiểm soát do phân tán về mặt địa lý. Nếu các hoạt động của TCT vươn ra nước ngoài, đòi hỏi về trình độ của KTVNB càng phải được đặt lên cao hơn. Kinh nghiệm và kiến thức nghề nghiệp của KTVNB không chỉ liên quan đến hệ thống luật pháp và quy định của một nước mà còn phải mở rộng đến hệ thống luật pháp quốc tế. Điều này đòi hỏi tính chuyên nghiệp của các KTVNB trong TCT càng phải được đề cao.

Về ngành nghề kinh doanh, các TCT TM vẫn giữ vững hoạt động trong ngành nghề chính đó là bán buôn, bán lẻ, XNK... Hoạt động thương mại vẫn chiếm tỷ trọng lớn (khoảng hơn 40%) trong các hoạt động kinh doanh của các TCT (Nguồn: tổng hợp kết quả phỏng vấn và báo cáo kết quả hoạt động của các TCT)

TCT Thanh Lễ tính đến năm 2012 có 900 đại lý, cửa hàng bán lẻ xăng dầu phủ khắp 24 tỉnh thành từ Nam ra Bắc; tổng sản lượng xăng dầu bán ra của toàn công ty trung bình khoảng hơn 900.000 m³, chiếm trên 90% tổng doanh thu; là đầu mối chủ yếu là nhập khẩu xăng dầu từ các nước Singapore, Hàn Quốc, Nhật Bản,

Hồng Kông, Nga, Thái Lan, Trung Quốc với số lượng nhập tăng đều hằng năm như năm 2012 tăng 2,58% so năm 2011.

TCT được Việt Nam năm 2013 có doanh thu đạt gần 31.266 tỷ đồng, bằng 105,85% kế hoạch, tăng 4,57% so với năm 2012 trong đó doanh thu sản xuất đạt 5.769 tỷ đồng, bằng 108% kế hoạch, tăng 11,14% so với năm 2012 và kim ngạch xuất khẩu toàn TCT đạt 19,121 triệu USD, bằng 114,13% kế hoạch, tăng 17,65% so với năm 2012;

TCT Foodinco doanh thu tăng đều hằng năm chủ yếu từ hoạt động bán hàng hóa hoặc thành phẩm như năm 2010 doanh thu bán hàng hóa, thành phẩm là 972 tỷ đồng chiếm 99,49% doanh thu toàn TCT; năm 2011 doanh thu bán hàng hóa, thành phẩm tăng lên 1,453 tỷ đồng chiếm 99,52%.

Tổng Công ty xăng dầu Việt Nam tính đến 2012 đang dẫn đầu thị trường về thị phần nhập khẩu và tiêu thụ xăng dầu với: sản lượng xăng dầu nhập khẩu bình quân đạt 8,95 triệu m³/năm (2009 - 2011), đứng đầu về sản lượng nhập khẩu trong số 13 doanh nghiệp đầu mỗi kinh doanh xăng dầu với tỷ trọng chiếm khoảng 55% tổng sản lượng nhập khẩu; sản lượng tiêu thụ bình quân hàng năm (bao gồm bán nội địa, tái xuất, chuyên khẩu) đạt 8,89 triệu m³/năm (2009 - 2011); doanh thu từ kinh doanh xăng dầu của Tổng Công ty năm 2010 đạt 117 nghìn tỷ đồng, năm 2011 đạt 128 nghìn tỷ đồng, chiếm 83% tổng doanh thu hợp nhất toàn Tổng Công ty.

TCT thương mại Sài Gòn: năm 2009 doanh thu hoạt động thương mại đạt 7.913 tỷ đồng chiếm 84,57% doanh thu toàn tổng công ty; năm 2010 doanh thu tăng lên 8.665 tỷ đồng chiếm 86,65% doanh thu toàn TCT trong đó kim ngạch xuất khẩu khoảng 51 triệu USD, kim ngạch nhập khẩu khoảng 55 triệu USD.

TCT thương mại Hà Nội: tính đến năm 2011, kim ngạch xuất nhập khẩu đạt 193,2 triệu USD tương ứng với 62,13% tổng doanh thu toàn TCT, dự kiến đến 2015 có giá trị xuất khẩu chiếm 35% tổng doanh thu; giá trị nhập khẩu chiếm 20% tổng doanh thu và giá trị phân phối chiếm 15% tổng doanh thu.

Các mặt hàng kinh doanh của các TCT cũng đa dạng và phong phú hơn gồm các mặt hàng phục vụ cho nhu cầu thiết yếu như lương thực, thực phẩm, quần áo, giày dép, và các mặt hàng phục vụ cho nhu cầu sản xuất như sắt thép, máy móc, thiết bị, xăng dầu.... Với nhiều loại mặt hàng như vậy đòi hỏi công tác bảo quản, xây dựng kho tàng có những yêu cầu hết sức khắt khe nhất là những mặt hàng dễ gây cháy nổ như xăng dầu hay những mặt hàng dễ hư hỏng hoặc có chế độ bảo quản đặc thù như lương thực, thực phẩm....Đồng thời các mặt hàng nhập khẩu có thể không được đưa về DN ngay mà phải lưu trữ thời gian dài tại các cảng biển thì đòi hỏi công tác bảo vệ cũng như kiểm soát càng phải chặt chẽ. Những điều này làm cho rủi ro trong kinh doanh của các TCT TM tăng cao nhất là khi có biến động thị trường, ảnh hưởng của yếu tố thời tiết....sẽ gây ảnh hưởng lớn tới hoạt động chung

toàn DN. Do vậy, KTNB phải thiết lập các chương trình, kế hoạch nhằm trợ giúp kịp thời cho các nhà quản lý trong việc nắm bắt, nhận diện các rủi ro và tư vấn xử lý rủi ro và dựa vào đó để có thể kiểm tra, đánh giá các hoạt động có độ rủi ro cao để hạn chế thiệt hại cũng như có các phương án nâng cao hiệu quả hoạt động của DN. Ngoài ra để bắt kịp với nhu cầu của xã hội và tạo ra sự năng động trong hoạt động, các TCT TM đều có xu hướng kinh doanh đa ngành, đa lĩnh vực. Điều tra phỏng vấn đối với các TCT TM hiện nay ở Việt Nam thì đa phần tại các TCT đều thấy có xuất hiện những ngành nghề kinh doanh mới như bất động sản, đầu tư tài chính, chứng khoán, ngân hàng... Tuy nhiên việc đầu tư vào quá nhiều ngành nghề nhất là các ngành nghề tiềm ẩn nhiều rủi ro như tài chính, ngân hàng, bất động sản... cũng khiến các TCT TM sao nhãng ngành nghề kinh doanh chính, bỏ quá nhiều vốn nhưng làm ăn không hiệu quả gây ảnh hưởng tới hoạt động chung toàn DN.

Xu hướng đa ngành đa lĩnh vực đã đặt ra một yêu cầu thiết yếu là xây dựng chuẩn về chuyên môn nghiệp vụ cho KTVNB. Hiện nay, trên thế giới đã có nhiều quốc gia phát triển tổ chức thi tuyển KTVNB như Pháp, Mỹ... Hơn nữa, đặc trưng đa dạng về ngành nghề đòi hỏi tổ chức bộ máy KTNB sẽ phải theo các chức năng hoạt động hoặc theo các nhóm lĩnh vực hoạt động khác nhau. Thành viên của Ban kiểm soát, Ủy ban kiểm toán và người đứng đầu KTNB phải có kiến thức rộng với nhiều lĩnh vực hoạt động khác nhau của TCT TM.

Ngoài ra, khi sản xuất phát triển, hoạt động kinh doanh mở rộng thì nhu cầu về các nguồn lực phục vụ càng nhiều nhất là các nguồn lực tự nhiên. Hiện nay, các TCT TM Việt Nam phải đối mặt với sự khan hiếm dần các nguồn lực tự nhiên do việc sử dụng tràn lan, không có chiến lược lâu dài, xây dựng thiếu qui hoạch chiến lược mang tính tổng thể,... đã dẫn tới những ảnh hưởng tiêu cực tới nguồn tài nguyên, ô nhiễm môi trường, sử dụng không hiệu quả. Vì vậy khi xây dựng nội dung kiểm toán, thủ tục kiểm toán cần phải xem xét bổ sung việc đánh giá sự phù hợp giữa lợi ích và chi phí, mức độ ảnh hưởng tiêu cực của các hoạt động nhằm đưa ra các lựa chọn đúng đắn, hạn chế tối đa các ảnh hưởng có thể gây hại đến xã hội và từ đó ảnh hưởng đến chính các TCT TM.

Về tổ chức quản lý hoạt động kinh doanh (bộ máy quản lý): cơ bản tổ chức bộ máy quản lý sản xuất kinh doanh đa phần các TCT TM tuân thủ theo mô hình công ty TNHH MTV và công ty cổ phần được qui định trong Luật Doanh nghiệp 2005 và cũng được nêu rõ trong các Quyết định thành lập hoặc chuyển đổi mô hình hoạt động của từng TCT. Phụ lục 2.5 chỉ ra mô hình tổ chức bộ máy quản lý tại các TCT TM do NN sở hữu và mô hình bộ máy quản lý của các TCT TM cổ phần.

Đối với các TCT do NN sở hữu có mô hình công ty TNHH MTV, cơ cấu gồm:

Hội đồng thành viên nhân danh chủ sở hữu Nhà nước thực hiện các quyền và nghĩa vụ của TCT; chịu trách nhiệm trước pháp luật và Nhà nước về việc thực

hiện các quyền và nhiệm vụ được giao theo quy định của Luật DN và pháp luật có liên quan. HĐTV có các thành viên do Thủ tướng Chính phủ (đối với TCT thuộc Bộ) hoặc Chủ tịch UBND các tỉnh, thành phố (đối với TCT thuộc UBND tỉnh, thành phố) quyết định bổ nhiệm, miễn nhiệm theo đề nghị của các đơn vị có liên quan.

Kiểm soát viên (từ 1 – 3 người) thực hiện nhiệm vụ do chủ sở hữu giao, kiểm tra giám sát hoạt động điều hành của HĐTV, Ban giám đốc, bộ máy giúp việc và tất cả các đơn vị thành viên TCT trong hoạt động tài chính, chấp hành pháp luật, điều lệ hoạt động và thực hiện các nghị quyết của hội đồng quản trị. Kiểm soát viên có thể là thành viên của HĐTV và các thành viên độc lập. Yêu cầu đối với các kiểm soát viên là không được kiêm nhiệm bất cứ một nhiệm vụ nào trong bộ máy điều hành của TCT. Đồng thời, kiểm soát viên phải là những người am hiểu về kế toán, kiểm toán hoặc lĩnh vực hoạt động của TCT.

Tổng giám đốc (Giám đốc) là đại diện pháp nhân của TCT và chịu trách nhiệm trước HĐTV, chủ sở hữu và trước pháp luật về điều hành hoạt động của TCT.

Phó tổng giám đốc là người giúp tổng giám đốc điều hành một hoặc một số lĩnh vực hoạt động của TCT theo phân công hoặc ủy quyền của Tổng giám đốc và chịu trách nhiệm trước Tổng giám đốc và pháp luật về nhiệm vụ được Tổng giám đốc phân công và ủy quyền.

Các phòng ban chức năng: TCT có các ban chức năng tham mưu, giúp việc Hội đồng quản trị và Tổng giám đốc trong quản lý, điều hành và giám sát. Các ban chức năng của TCT thường bao gồm: Ban kế hoạch, Ban kế toán tài chính, Ban Đào tạo, Ban thanh tra và các Ban phụ trách chuyên môn... Việc thiết lập các ban này hoàn toàn phụ thuộc vào cách thức quản lý của TCT.

Tại các TCT TM cổ phần, trong cơ cấu có thêm Đại hội đồng cổ đông chính là tập hợp những người sở hữu vốn tại TCT (có thể bao gồm đại diện vốn Nhà nước nếu có) và HĐTV sẽ là HĐQT; kiểm soát viên sẽ là Ban kiểm soát.

Đại hội đồng cổ đông là cơ quan có thẩm quyền cao nhất TCT. Đại hội đồng cổ đông thường niên sẽ quyết định những vấn đề theo quy định của pháp luật và Điều lệ Tổng công ty, đặc biệt thông qua các báo cáo tài chính hàng năm và ngân sách tài chính cho năm tài chính tiếp theo; có quyền bổ nhiệm, miễn nhiệm các thành viên Hội đồng quản trị, Ban kiểm soát.

Ban kiểm soát thực hiện giám sát Hội đồng quản trị, Giám đốc hoặc Tổng giám đốc trong việc quản lý và điều hành công ty; chịu trách nhiệm trước Đại hội đồng cổ đông trong thực hiện các nhiệm vụ được giao. Điều kiện tiên quyết là thành viên BKS không được tham gia quản lý điều hành TCT.

TCT cổ phần cũng giống như TCT Nhà nước là có các phòng ban chức năng trực thuộc TCT như phòng kế toán, phòng kinh doanh....

Các đơn vị hạch toán phụ thuộc: Do nguồn gốc của các TCT là xuất phát từ các doanh nghiệp nhà nước do đó trong quá trình chuyển đổi hoạt động hiện nay vẫn tồn tại loại hình hoạt động là các đơn vị hạch toán phụ thuộc. Các đơn vị này có quyền tự chủ kinh doanh theo phân cấp của TCT, chịu sự ràng buộc về quyền lợi và nghĩa vụ đối với TCT. Công ty mẹ sẽ chịu trách nhiệm cuối cùng về các nghĩa vụ tài chính phát sinh do sự cam kết của các đơn vị này. Hầu hết các TCT TM ở Việt Nam hiện nay đều tồn tại các đơn vị hạch toán phụ thuộc như tại TCT TM Hà Nội có đến 14 đơn vị hạch toán phụ thuộc chẳng hạn Trung tâm dịch vụ Bốn Mùa, Công ty siêu thị Hà Nội, Trung tâm kinh doanh hàng miễn thuế... hay TCT TM Sài Gòn có 08 đơn vị hạch toán phụ thuộc. Một số TCT khác có các đơn vị hạch toán phụ thuộc là các trường đào tạo, dạy nghề.

Các doanh nghiệp thành viên: Các doanh nghiệp thành viên trong TCT TM có thể là có những dạng sau: Công ty thành viên do công ty mẹ nắm giữ 100% vốn điều lệ, công ty thành viên do công ty mẹ nắm giữ trên 50% vốn điều lệ. Ngoài ra còn có các doanh nghiệp mà công ty mẹ nắm giữ dưới 50% vốn điều lệ (gọi là các công ty liên kết hoặc các công ty có vốn của công ty mẹ). Các doanh nghiệp này đều là các pháp nhân, có tổ chức bộ máy quản lý riêng theo loại hình hoạt động của đơn vị.

Như vậy có thể thấy về cơ bản cơ cấu tổ chức tại các TCT TM Việt nam bao gồm TCT thuộc sở hữu NN và TCT cổ phần là giống nhau. Với đặc điểm này có thể thấy khi xây dựng KTNB việc xác định vị trí của KTNB trong tổ chức là một vấn đề đặt lên đầu tiên nhằm đảm bảo cho KTNB được độc lập và thực hiện được các chức năng của mình. Nhưng dù tổ chức theo cách nào thì về cơ bản cơ cấu của một TCT là theo mô hình công ty mẹ - công ty con. Vì thế công ty mẹ đóng vai trò trung tâm và các công ty xoay quanh trung tâm ấy. Điều này dẫn đến khi tổ chức KTNB phải chú trọng tới việc xây dựng KTNB ở công ty mẹ và xác định mối quan hệ giữa KTNB công ty mẹ với các đơn vị thành viên, qua đó cũng xác định mối quan hệ giữa KTNB với kiểm toán độc lập, kiểm toán Nhà nước.

Thông qua khảo sát, điều tra của Tác giả về tổ chức bộ máy quản lý của các TCT cho thấy mô hình này được áp dụng như một khuôn mẫu và vận dụng khá cứng nhắc (Xem phụ lục 2.6, 2.7).

2.1.2.3 Đặc điểm về hệ thống kiểm soát nội bộ của các tổng công ty thương mại ở Việt Nam

Kiểm soát được biết đến như là một khâu rất quan trọng trong mọi qui trình quản trị của bất kỳ một doanh nghiệp nào, do đó các nhà quản lý thường quan tâm đến việc hình thành và duy trì các hoạt động kiểm soát để đạt được các mục tiêu của tổ chức. Kiểm soát nội bộ luôn tồn tại trong tất cả các doanh nghiệp với các mức độ hoạt động hiệu quả khác nhau. Kiểm soát nội bộ chỉ mang tính hệ thống khi các yếu

tổ của hệ thống kiểm soát nội bộ được thiết lập đầy đủ và được thực hiện trên phạm vi rộng. Muốn đạt được điều này, hệ thống kiểm soát nội bộ phải đảm bảo sự tồn tại và vận hành đồng bộ các yếu tố của kiểm soát bao gồm: Môi trường kiểm soát, đánh giá RR, các hoạt động kiểm soát, thông tin và truyền thông, giám sát (Theo Coso [54]).

Về môi trường kiểm soát: Môi trường kiểm soát bao gồm những nhân tố ở bên trong hoặc bên ngoài doanh nghiệp tác động đến việc thiết kế và vận hành hệ thống kiểm soát nội bộ trong các TCT TM. Môi trường kiểm soát có thể chịu ảnh hưởng bởi đặc thù quản lý, cơ cấu tổ chức, các văn bản pháp lý quy định về kiểm soát và KTNB; chính sách nhân sự, công tác kế hoạch và các yếu tố bên ngoài.

Phong cách quản lý, điều hành của các TCT TM vẫn còn chứa đựng tư duy cũ: mọi quyết định phải tuân theo sự chỉ đạo của cấp trên và cũng chịu ảnh hưởng bởi mối quan hệ về vốn và tài sản của Nhà nước. Vốn và tài sản của các DN thành viên trong TCT một mặt vẫn do các DN này quản lý mặt khác vẫn chịu sự quản lý, điều hành nội bộ của HĐQT, HĐQTV và Tổng giám đốc công ty mẹ. Việc giải quyết mối quan hệ sở hữu về vốn và tài sản chưa hợp lý, chưa đi vào bản chất gây ảnh hưởng lớn tới việc KSNB trong các TCT TM. Các TCT TM ngày nay được tổ chức với hình thức là một DN lớn hơn gồm nhiều DN liên kết lại theo chiều ngang.. Thực tế này tạo ra những khó khăn trong việc điều phối vốn, tài sản, xử lý các sai phạm, kiểm soát được chi tiêu, phát hiện các hành vi gian lận,... Nhà quản lý của TCT có xu hướng không thực hiện đúng chức năng của mình. Điều này đặc biệt quan trọng trong quá trình thực hiện cổ phần hoá các đơn vị thành viên trong TCT hay trong những trường hợp thành viên trong TCT thực hiện liên doanh, liên kết với bên ngoài thành lập một pháp nhân mới.

Cơ cấu tổ chức của các TCT TM mang một khuôn mẫu cứng nhắc như đã phân tích ở trên. Hầu hết các TCT đều có chung một mô hình tổ chức. Các doanh nghiệp này cũng thông qua đại hội cổ đông hay hội đồng thành viên lựa chọn mô hình kinh doanh. Một số đơn vị lựa chọn mô hình kinh doanh đa ngành dẫn đến sự trùng lặp trong chức năng nhiệm vụ, ngành nghề kinh doanh và điều này xét trên một khía cạnh nào đó có thể tạo ra sự cạnh tranh nội bộ với nhau.

Về chính sách nhân sự: hiện nay nguồn nhân lực trong các TCT ngày càng phát triển cả về số lượng và chất lượng, trong đó đặc biệt chú trọng tới chất lượng của nhân viên. Các nhân viên trong TCT được đào tạo bài bản, có trình độ chuyên sâu. Đồng thời các TCT đều xây dựng những cơ chế để khuyến khích nhân viên trau dồi kiến thức thông qua các chương trình đào tạo chuyên sâu. 100% các TCT được khảo sát đều có bộ phận đào tạo nằm trong phòng tổ chức nhân sự thực hiện nhiệm vụ thiết lập kế hoạch đào tạo, xây dựng chương trình đào tạo và kiểm soát các chương trình đó. Một số TCT đã xây dựng bản mô tả công việc cho các vị trí chủ chốt tạo ra một hành lang cho các chính sách nhân sự rõ ràng. Tuy nhiên, các chính

sách này vẫn mang tính chất rập khuôn theo những quy định của Nhà nước mà chưa có sự linh hoạt.

Về công tác lập kế hoạch: từ định hướng, mục tiêu phát triển chung của ngành, của cơ quan quản lý (đối với TCT Nhà nước) hoặc của ĐHD cổ đông (đối với TCT cổ phần), HĐQT các TCT luôn chủ động xây dựng định hướng, mục tiêu phát triển của TCT. Sau đó, cùng với kết quả kinh doanh của năm trước, bộ phận kế hoạch sẽ thiết kế và xây dựng dự thảo kế hoạch hoạt động gồm chiến lược phát triển; các kế hoạch dài hạn, trung hạn và ngắn hạn cho toàn TCT trong năm. Dự thảo này được trình TGD, các Phó TGD, các phòng ban chức năng đóng góp cho ý kiến để phù hợp với thực tế hoạt động. TGD là người quyết định nội dung cuối cùng và trình HĐQT và ĐHD cổ đông phê duyệt. Từ kế hoạch năm, từng phòng ban bộ phận cũng như các đơn vị thành viên sẽ xây dựng kế hoạch chi tiết của từng đơn vị, bộ phận. Việc xây dựng kế hoạch, nhất là kế hoạch ngân sách cho các hoạt động là cơ sở để KTNB đánh giá hiệu quả hoạt động của các đơn vị. Tuy nhiên các TCT mới chỉ chú trọng xây dựng kế hoạch tổng thể cho toàn tổng công ty hoặc một số chương trình, hoạt động lớn chứ chưa có kế hoạch cho từng hoạt động cụ thể trong TCT.

Về đánh giá RR: Kết quả khảo sát cho thấy chỉ có 19,57% đơn vị khảo sát có thực hiện quản lý và đánh giá rủi ro trong đó chỉ có 4 đơn vị thành lập bộ phận quản lý rủi ro nhưng là các đơn vị thành viên (Phụ lục 2.26) Hiện chưa có TCT nào thành lập bộ phận đánh giá RR và xây dựng qui trình, cách thức đánh giá RR theo định kỳ.

Về hệ thống thông tin kế toán: Hệ thống kế toán tại các TCT TM được xây dựng phù hợp với các qui định của Nhà nước cũng như đặc điểm hoạt động của từng đơn vị.

Hệ thống chứng từ kế toán bao gồm các chứng từ về thu, chi, bán hàng, hàng tồn kho... được thiết kế theo mẫu in sẵn của Bộ Tài chính hoặc tự in nhưng tuân thủ theo đúng qui định của Bộ Tài chính.

Các TCT TM đều áp dụng quyết định số 15/2006/QĐ-BTC ban hành ngày 20/3/2006 của Bộ Tài chính trong công tác phân loại xử lý dữ liệu. Hệ thống tài khoản được áp dụng nhất quán và được chi tiết tùy theo yêu cầu quản trị. Hầu hết các đơn vị đều áp dụng hình thức kế toán Nhật ký chung hoặc Chứng từ ghi sổ và 100% đều áp dụng hình thức kế toán trên máy vi tính với những phần mềm chuyên dụng.

Định kỳ hàng tháng các đơn vị thành viên sẽ gửi bảng cân đối tài khoản về cho công ty mẹ để đối chiếu, kiểm tra số liệu. Cuối năm, theo qui định, các công ty con hoặc công ty liên kết phải lập báo cáo tài chính riêng chuyển về công ty mẹ để tiến hành hợp nhất báo cáo tài chính. Báo cáo tài chính hợp nhất của các TCT loại hình TNHH một thành viên thường không được công bố ra bên ngoài, chỉ gửi cho các bên có liên quan như cơ quan thuế, cơ quan quản lý nhưng các TCT đã cổ phần

hóa thì trước và sau khi có kết quả kiểm toán độc lập đều công khai báo cáo tài chính hợp nhất.

Về các hoạt động kiểm soát: Việc xây dựng các thủ tục kiểm soát trong các TCT đã được tiến hành kịp thời. Các thủ tục kiểm soát có nhiều đặc điểm đổi mới cho từng bộ phận, từng cá nhân. Xem ví dụ minh họa về quy trình hoạt động của phòng kinh doanh tài chính và phòng nhân sự tại TCT TM Hà Nội – phụ lục 2.8. Tuy nhiên các thủ tục kiểm soát trong TCT TM nói chung còn bỏ sót nhiều khâu hoặc còn mang tính hành chính giữa công ty mẹ với công ty con do đó chưa thể thực sự kiểm soát được những vấn đề nhạy cảm, khả năng sai phạm cao, trong quá trình kiểm soát chưa ăn khớp với các quá trình khác. Tính hiệu lực của các thủ tục kiểm soát được thể hiện thông qua việc đảm bảo thực hiện các nguyên tắc cơ bản của kiểm soát là nguyên tắc bất kiêm nhiệm, nguyên tắc phân công phân nhiệm, nguyên tắc ủy quyền và phê chuẩn. Trong hầu hết các qui chế tài chính hoặc qui chế Quản trị nội bộ của các TCT TM theo khảo sát của tác giả đều qui định về nguyên tắc bất kiêm nhiệm của các thành viên trong HĐQT, tổng giám đốc, trưởng ban kiểm soát, các thành viên khác trong HĐQT của đơn vị. Ngoài các qui định chung thì trong các TCT TM còn tồn tại những qui định cụ thể có liên quan tới nguyên tắc bất kiêm nhiệm như: nghiêm cấm việc đặt mình vào những vị thế có thể làm hạn chế tính chí công, vô tư hoặc gây mâu thuẫn trong TCT, có khả năng chiếm đoạt tài sản của TCT, không được tự thành lập công ty, không được kiêm nhiệm chức vụ tương tự tại các đơn vị khác,... [39].

Trong kết quả khảo sát về việc áp dụng hệ thống đo lường chất lượng, trên 90% các TCT được khảo sát đều áp dụng hệ thống tiêu chuẩn ISO, HACCP về đảm bảo chất lượng, vệ sinh an toàn thực phẩm và một số tiêu chuẩn liên quan đến sản phẩm đặc thù nhằm đưa ra cam kết về việc cung cấp các sản phẩm, hàng hóa có đủ tiêu chuẩn chất lượng và được chứng nhận bởi các tổ chức có uy tín qua đó góp phần nâng cao vị thế của các TCT, doanh thu cũng như thị phần hoạt động..

Về giám sát kiểm soát: Khoảng 90% các TCT đều thực hiện kiểm toán độc lập đối với BCTC, các số liệu về tài chính, kế toán hằng năm và kiểm toán Nhà nước theo định kỳ. Theo qui định, các đơn vị áp dụng ISO bắt buộc phải đánh giá nội bộ ít nhất mỗi năm một lần 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 tổng giám đốc. 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 cải tiến nhiều về hệ thống kiểm soát ở công ty.

2.2 Thực trạng tổ chức kiểm toán nội bộ tại các tổng công ty thương mại Việt Nam

2.2.1 Cơ sở pháp lý của tổ chức kiểm toán nội bộ tại các tổng công ty thương mại Việt Nam

Với sự hội nhập nhanh chóng của kinh tế Việt Nam, trước những đòi hỏi của thị trường, nhu cầu kiểm soát của bản thân DN và từ yêu cầu của các cơ quan chức năng, việc thiết lập bộ phận KTNB trong các DN nói chung và các TCT TM nói riêng như là một yêu cầu tất yếu. Tuy nhiên từ khi ban hành văn bản đầu tiên đến nay thì có thể thấy các qui định trong các văn bản này đều dành cho các DNNN. Năm 1996, lần đầu tiên có 1 văn bản pháp lý ra đời qui định về KTNB, đó là Nghị định 59/CP của Chính phủ ban hành ngày 3/10/1996 về Quy chế quản lý tài chính và hạch toán kinh doanh đối với các doanh nghiệp. Văn bản này qui định "*Kết thúc năm tài chính, doanh nghiệp nhà nước phải lập đúng thời hạn các báo cáo tài chính và báo cáo thống kê theo quy định hiện hành. Doanh nghiệp tự tổ chức KTNB báo cáo tài chính của mình hoặc thuê kiểm toán độc lập nếu thấy cần thiết*" (điều 36) [9]. Tiếp theo, ngày 12/11/1996, Bộ Tài chính ban hành Thông tư 73-TC/TCDN hướng dẫn lập, công bố công khai và kiểm tra báo cáo tài chính, kiểm tra kế toán DNNN. Thông tư này cũng chỉ rõ "*Báo cáo tài chính của doanh nghiệp phải được kiểm toán và có xác nhận đã được kiểm toán của KTNB hoặc kiểm toán độc lập*". Theo đó, các TCT đã thực hiện kiểm tra kế toán và thuê kiểm toán độc lập thực hiện kiểm toán. Hoạt động tự kiểm tra kế toán trong nội bộ TCT chỉ mới là hình thức sơ khai ban đầu của KTNB. Một số TCT đã thực hiện việc kiểm tra này trên diện rộng với các đơn vị thành viên như Tổng công ty lương thực miền Bắc, Tổng công ty thương mại Hà Nội, Tổng công ty xăng dầu Việt Nam.

Tiếp theo, ngày 28/10/1997, Bộ trưởng Bộ Tài chính đã có Quyết định số 832/TC/QĐ/CĐKT ban hành Quy chế KTNB áp dụng cho các DNNN. Quy chế này đã đưa ra các nguyên tắc cơ bản, quy định mục đích, phạm vi chức năng, quyền hạn của KTNB trong DNNN. Đây thực sự được coi là một khung pháp lý cụ thể đầu tiên của KTNB. Điều 4 của Quy chế này qui định "*... DN xây dựng và duy trì hệ thống KSNB thích hợp và có hiệu quả ở DN và các đơn vị thành viên*". Để hướng dẫn các doanh nghiệp thực hiện và tổ chức KTNB, Bộ Tài chính đã ban hành thông tư Số 52/1998/TT-BTC ngày 16/04/1998 và sau đó được sửa đổi bằng Thông tư 171/1998/TT-BTC ngày 22/12/1998. Thông tư này đã đưa ra hướng dẫn về tổ chức bộ máy KTNB, xác định tiêu chuẩn của các chức danh trong bộ phận KTNB. Theo các qui định hiện hành "*Phòng KTNB TCT phải được tổ chức độc lập với các phòng ban chức năng khác của TCT và chịu sự chỉ đạo, lãnh đạo trực tiếp của Tổng giám đốc. Biên chế của phòng từ 3-5 người*" (Thông tư số 52/1998/TT-BTC). Ngoài ra, Tiết 3 Điều 1 của Thông tư 171/1998/TC-BTC qui định: "*Tùy thuộc vào quy mô sản xuất kinh doanh, địa bàn hoạt động tập trung hay*

phân tán, điều kiện cụ thể và trình độ năng lực của đội ngũ kế toán... sẽ tổ chức bộ phận KTNB”; và đồng thời qui định “DN có thể lựa chọn hình thức tổ chức bộ máy KTNB cho phù hợp và có hiệu quả thiết thực. Việc tổ chức bộ máy KTNB không bắt buộc đối với các DN”.

Kết quả khảo sát cho thấy: trong 36 đơn vị khảo sát có phiếu thu về thì có 17 đơn vị có tổ chức KTNB hoặc có chức năng KTNB, tương ứng 47,22% (Phụ lục 2.26), trong đó: 06 công ty mẹ; 11 công ty thành viên chủ yếu là công ty cổ phần (7 công ty).

Về qui chế KTNB: có 02 TCT có qui chế KTNB, tương ứng 33,33% trong đó có 01 TCT (Tổng công ty xăng dầu) có qui chế tương đối hoàn chỉnh còn 01 TCT (TCT TM Sài Gòn) qui chế còn chưa hoàn thiện, nội dung còn sơ sài, chỉ trình bày về tổ chức nhân sự là chính chứ chưa đề cập đến nội dung và tổ chức hoạt động. Các TCT khác thì chức năng cũng như các vấn đề về KTNB được qui định chung trong văn bản của Ban (phòng) KT-TC hoặc chưa có qui chế.

Về chức năng, nhiệm vụ của KTNB: Chức năng của KTNB được nêu rõ trong Quyết định thành lập bộ phận KTNB và Qui chế KTNB của TCT và tương tự như các chức năng chung đã được trình bày trong Quyết định số 832/TC/QĐ/CĐKT của Bộ Tài chính. Như trong điều 5, Qui chế KTNB của TCT xăng dầu Việt Nam qui định: *“Điều 5: Kiểm toán nội bộ thực hiện theo đúng chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn của kiểm toán nội bộ đã được Tổng giám đốc phê duyệt tại quyết định 81/XD-QĐ-TGD ngày 12 tháng 2 năm 2009 và các chuẩn mức kiểm toán”*[43], cụ thể: *“Chức năng của Phòng Kiểm toán nội bộ Tổng công ty: Thực hiện hoạt động đánh giá và tư vấn nội bộ có tính chất độc lập và khách quan trong toàn Tổng công ty, phát hiện các vấn đề tồn tại, rủi ro có thể phát sinh trong quá trình hoạt động sản xuất, kinh doanh của toàn bộ hệ thống quản lý của Tổng công ty và các Công ty thành viên, tham mưu, đề xuất với Tổng giám đốc các giải pháp nhằm cải tiến, hoàn thiện hệ thống quản lý điều hành kinh doanh và công tác quản lý tài chính kế toán trong toàn Tổng công ty và các Công ty thành viên”*. [43] Hay điều 5 qui chế tổ chức hoạt động KS-KTNB của TCT TM Sài Gòn cũng chỉ rõ: *“Điều 5: Nguyên tắc hoạt động: Ban KS-KTNB được độc lập kiểm tra, giám sát và đánh giá, kết luận, kiến nghị trong hoạt động kiểm tra, giám sát trong nội bộ”* [45]. Theo đó các chức năng được đề cập là kiểm tra, xác nhận, đánh giá và tư vấn.

Chức năng kiểm tra: Với các TCT thì đây được xem là chức năng quan trọng nhất do đó 100% các cuộc kiểm toán đều thực hiện chức năng này (Phụ lục 2.26) và thực hiện đầu tiên trong quá trình kiểm toán. Một điểm hạn chế là khi thực hiện chức năng kiểm tra này, các TCT đang chủ yếu thực hiện theo hướng kiểm tra hành chính của cấp trên với cấp dưới nhiều hơn là kiểm tra theo tính chất của chủ sở hữu với người quản lý tài sản.

Chức năng đánh giá: Thông qua kiểm tra, nhân viên KTNB đánh giá tính đúng đắn, trung thực và hợp pháp của các số liệu, thông tin, tài liệu được kiểm tra. Các thông tin được đánh giá bao gồm thông tin của toàn bộ TCT cũng như thông tin của từng doanh nghiệp thành viên đơn lẻ. Trên cơ sở đánh giá thông tin, KTNB đưa ra những kết luận đánh giá về hiệu quả hoạt động của công ty mẹ và các công ty con trong TCT. Tuy nhiên việc đánh giá hiệu quả hoạt động không phải lúc nào cũng được thực hiện và vì thế chức năng đánh giá thường chỉ đạt khoảng hơn 80% (Phụ lục 2.26)

Chức năng xác nhận: Thông qua kiểm tra, đánh giá nhân viên KTNB xác nhận thực trạng các thông tin đã kiểm tra về tính đúng đắn, trung thực và hợp pháp của các thông tin trên báo cáo tài chính và các báo cáo khác của TCT; đạt khoảng 70% (Phụ lục 2.26)

Chức năng tư vấn: Trên cơ sở những phát hiện trong quá trình kiểm tra, đánh giá, nhân viên KTNB đề xuất và tư vấn các giải pháp, biện pháp để khắc phục sai sót, vi phạm, cải tiến và hoàn thiện hệ thống kiểm soát nội bộ nhằm đảm bảo an toàn và nâng cao hiệu quả hoạt động của toàn TCT cũng như từng đơn vị thành viên song khi thực hiện chức năng này chưa đưa ra được các giải pháp cụ thể mà mới tính liệt kê giải pháp, đạt khoảng hơn 40% (Phụ lục 2.26)

Mặc dù có thực hiện cả 04 chức năng song có thể thấy các chức năng này vẫn chưa bám sát các chức năng mới theo quan điểm của KTNB hiện đại.

Trong qui chế KTNB, các TCT cũng chỉ rõ nhiệm vụ chính của KTNB gồm:

Một là, lập kế hoạch KTNB hằng năm và thực hiện các hoạt động KTNB theo kế hoạch, qui trình, thủ tục KTNB đã được phê duyệt nhằm đảm bảo chất lượng và tính hiệu quả của KTNB.

Hai là, kiểm tra, rà soát, đánh giá một cách độc lập, khách quan đối với tất cả các đơn vị, bộ phận, các hoạt động của TCT. Khi phát hiện các vấn đề có thể ảnh hưởng xấu đến hoạt động của tổ chức, KTNB cần thông báo kịp thời cả về bản chất lẫn mức độ ảnh hưởng và đưa ra những kiến nghị cần thiết nhằm ngăn ngừa, khắc phục các vấn đề này.

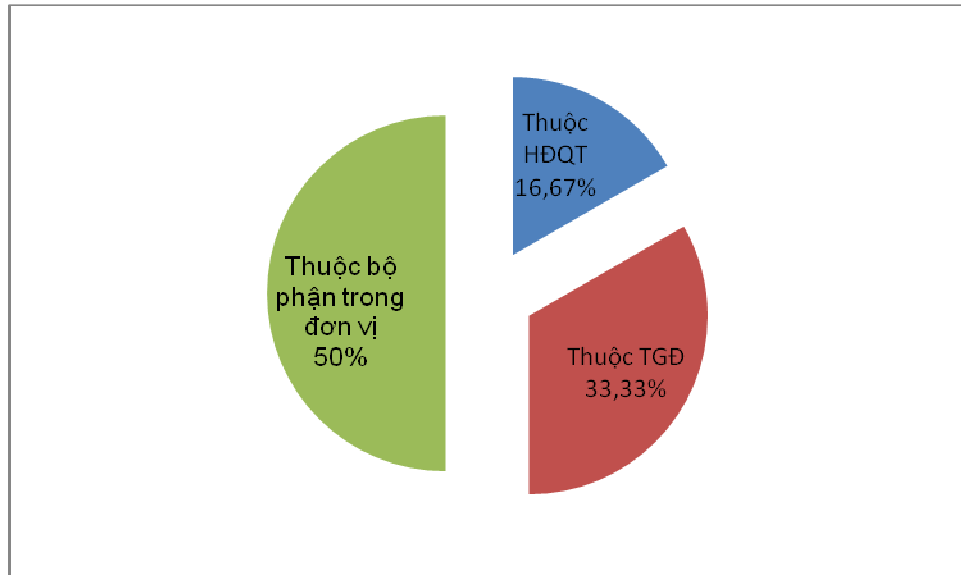
Ba là, kiến nghị các biện pháp sửa chữa, khắc phục sai sót; kiến nghị xử lý vi phạm; đề xuất các biện pháp nhằm hoàn thiện, nâng cao hiệu quả, hiệu lực hoạt động của hệ thống kiểm soát nội bộ. Đồng thời KTNB phải theo dõi việc thực hiện các kiến nghị cho đến khi các vấn đề này được xử lý thỏa đáng.

Bốn là, lập báo cáo kiểm toán, thông báo kịp thời về kết quả cuộc kiểm toán cho các bên hữu quan trong và ngoài đơn vị theo đúng qui định của TCT và của pháp luật. Phụ lục 2.9, 2.10 qui định nhiệm vụ của KTNB tại TCT xăng dầu Việt Nam và TCT TM Sài Gòn.

2.2.2 Tổ chức bộ máy kiểm toán nội bộ tại các tổng công ty thương mại Việt Nam

Vị trí của KTNB trong các TCT TM Việt Nam

Kết quả khảo sát cho thấy có ba cách xác lập vị trí KTNB trong các TCT TM (Sơ đồ 2.4)



Sơ đồ 2.4 Vị trí KTNB trong các TCT TM

-Ban (phòng) KTNB trực thuộc Hội đồng quản trị - Tổng công ty xăng dầu Việt Nam (01/6 TCT). Trước khi cổ phần hóa vào năm 2011 thì bộ phận này là Phòng KTNB trực thuộc Tổng Giám đốc, sau khi cổ phần hóa chuyển thành Ban KTNB thuộc HĐQT: đây là hình thức đảm bảo cho tính độc lập của KTNB ở mức cao khi chỉ làm việc theo sự chỉ đạo điều hành của Hội đồng quản trị. Phụ lục 2.11 minh họa vị trí KTNB tại TCT xăng dầu Việt Nam trước và sau khi cổ phần hóa.

-KTNB trực thuộc phòng (Ban) Tài chính kế toán (03/6) (Tổng công ty thương mại Hà Nội – tên gọi Ban Tài chính kế toán và kiểm toán; TCT Vĩnh Phú, TCT Foodinco – tên gọi Phòng Tài chính kế toán và kiểm toán): Với hình thức này KTNB sẽ hoạt động dưới sự chỉ đạo của Tổng (Phó) Giám đốc, nhân viên KTNB đồng thời thực hiện cả công việc kế toán, phụ trách KTNB do Trưởng hoặc phó phòng Kế toán đảm nhiệm. Phụ lục 2.12 minh họa vị trí KTNB tại TCT thương mại Hà Nội.

- Ban (phòng) KS - KTNB thuộc Tổng Giám đốc - TCT thương mại Sài Gòn, TCT Bến Thành (02/06): Ở 2 TCT này không tổ chức riêng một bộ phận KTNB mà tổ chức chung với KSNB, chịu sự chỉ đạo và báo cáo trực tiếp với TGD đơn vị nhưng nhân lực KTNB là bán chuyên trách và được huy động từ các nhân viên thuộc các bộ phận khác như pháp chế, kế toán, thanh tra... Phụ lục 2.13

Về quyền hạn của KTNB: Quyền hạn của KTNB tùy thuộc vào vị trí pháp lý của KTNB trong các TCT thương mại.

Đối với TCT đã tổ chức bộ phận KTNB hoặc KSNB như Tập đoàn xăng dầu Việt Nam, tổng công ty thương mại Sài Gòn: KTNB được toàn quyền thực hiện công việc của mình theo kế hoạch đã được HĐQT hoặc Ban Giám đốc phê duyệt. Bộ phận này có quyền được cung cấp đầy đủ, kịp thời toàn bộ các thông tin, tài liệu, hồ sơ cần thiết cho công tác KTNB không chỉ các tài liệu liên quan đến việc kiểm tra kế toán mà các tài liệu khác tùy vào từng mục đích; có quyền tiếp cận, xem xét các quy trình nghiệp vụ, các tài sản khi thực hiện kiểm toán, tiếp cận, phỏng vấn các cán bộ, nhân viên của tổ chức, đơn vị thành viên thuộc đối tượng được kiểm toán liên quan đến nội dung kiểm toán. Đồng thời giám sát, đánh giá và theo dõi các hoạt động sửa chữa, khắc phục, hoàn thiện của lãnh đạo các đơn vị, bộ phận đối với các vấn đề mà KTNB đã ghi nhận và có khuyến nghị. Quyền này thể hiện rõ bản chất của KTNB là chức năng giám sát của chủ sở hữu đối với người quản lý tài sản của mình. KTNB có quyền báo cáo kết quả kiểm toán lên hội đồng quản trị, cung cấp thông tin báo cáo và kết quả kiểm toán theo quy định của pháp luật và quy định nội bộ của TCT. KTNB cũng có quyền độc lập về chuyên môn nghiệp vụ, không bị chi phối hoặc bị can thiệp khi thực hiện kiểm toán và trình bày ý kiến trong báo cáo kiểm toán. KTNB hoàn toàn có quyền được bảo lưu ý kiến đã trình bày trong biên bản, báo cáo KTNB, từ chối thực hiện các công việc không thuộc phạm vi nghiệp vụ KTNB. Phụ lục 2.9, 2.10

Đối với TCT tổ chức KTNB vào một bộ phận khác như tổng công ty thương mại Hà Nội: Quyền hạn của KTNB lúc này bị giảm đi rất nhiều do đã mất đi tính độc lập của mình. Lúc này quyền hạn của KTNB chỉ được thể hiện rõ nhất khi KTNB công ty mẹ thực hiện kiểm tra giám sát đối với các đơn vị thành viên. Còn đối với những hoạt động kinh doanh do chính công ty mẹ thực hiện nhất là trong hoạt động tài chính hay liên quan đến BCTC thì bộ phận KTNB sẽ trở thành người vừa kiểm tra vừa thực hiện hay nói cách khác KTNB không còn là một công cụ hữu hiệu của nhà quản lý nữa mà trở thành một chức năng cơ bản của kế toán đó là kiểm tra kế toán, điều này làm ảnh hưởng rất lớn tới hiệu quả công việc của KTNB.

Về hình thức tổ chức bộ máy KTNB: Theo kết quả khảo sát mô hình được áp dụng phổ biến là mô hình tập trung (100% TCT). Với mô hình này, KTNB được tổ chức tại công ty mẹ, không có KTVNB chuyên trách tại các đơn vị thành viên. Khi có sự chỉ đạo của Hội đồng quản trị hoặc Tổng giám đốc, bộ phận KTNB tại công ty mẹ sẽ cử đoàn kiểm toán xuống kiểm tra trực tiếp tại các đơn vị thành viên.

Đối với tổ chức bộ máy KTNB của các đơn vị thành viên: chỉ tổ chức KTNB tại các đơn vị mà bản thân đơn vị đó cũng là công ty mẹ của nhiều đơn vị thành viên khác hoặc các doanh nghiệp đã cổ phần hóa theo đúng quy định của Nhà nước (11/25 đơn vị thành viên tương ứng 44%) và cũng tổ chức theo mô hình tập

trung. KTNB tại các đơn vị thành viên chỉ thực hiện sự chỉ đạo của HĐQT hoặc Giám đốc đơn vị đó và kiểm tra soát xét hoạt động của chính đơn vị đó.

Trong trường hợp cần thiết, bộ phận KTNB của công ty mẹ có thể phối hợp hoạt động với KTNB của công ty con. Đối với các TCT không có bộ phận KTNB thì các đơn vị thành viên cũng không tổ chức KTNB, cũng không thuê ngoài thực hiện dịch vụ KTNB (100%) mà định kỳ tiến hành kiểm tra theo chức năng kế toán hoặc thanh tra hoạt động.

Về nhân sự bộ phận KTNB:

Về số lượng KTVNB: Tại 06 TCT có KTNB, số lượng KTV nội bộ phụ thuộc vào quy mô của đơn vị, nhiệm vụ của từng thời kỳ cụ thể, thường từ 2- 10 người. (Bảng 2.2)

Bảng 2.2 Số lượng KTVNB tại các TCT TM

Đơn vị tính: người

TCT	Số lượng KTVNB
Tổng công ty xăng dầu Việt Nam	10
Tổng công ty thương mại Hà Nội	07
Tổng công ty Vĩnh Phú	2
Tổng công ty thương mại Sài Gòn	3
Tổng công ty Bến Thành	2
TCT Foodinco	3

(Nguồn: Tổng hợp kết quả điều tra)

Khi tổ chức đoàn kiểm toán, qui mô đoàn từ 3-5 người gồm KTVNB hoặc kiểm soát viên nội bộ và các nhân viên thuộc các bộ phận có liên quan như pháp chế, thanh tra và khi cần thiết có thể huy động thêm nhân viên từ bộ phận khác thuộc TCT hoặc từ các bộ phận KTNB của các đơn vị thành viên không phải là khách thể của cuộc kiểm toán. Tuy nhiên số lượng biên chế KTNB tại các TCT hiện này thường bị chính các TCT đánh giá là không phù hợp; có đến 29/46 phiếu khảo sát (63,04%) (cả công ty mẹ và đơn vị thành viên) khẳng định là quy mô bộ phận KTNB không phù hợp.

Về cơ cấu bộ phận KTNB: Bộ phận KTNB thường gồm trưởng, phó ban (phòng), KTV nội bộ được chia thành hai dạng: cơ cấu cố định và cơ cấu linh hoạt. Cơ cấu cố định gồm các KTV chuyên trách. Người đứng đầu KTNB là trưởng Ban hoặc trưởng phòng KTNB do Hội đồng quản trị, Tổng Giám đốc quyết định. Cơ cấu linh hoạt gồm các KTVNB bán chuyên trách có thể là nhân viên kế toán, nhân viên pháp chế. Lúc này trưởng (phó) bộ phận Kế toán như TCT TM Hà Nội, TCT Vĩnh Phú hay bộ phận pháp chế như TCT TM Sài Gòn sẽ quản lý bộ phận KTNB. Nhưng đa phần cả tổ trưởng và nhân viên KTNB đều là bán chuyên trách tức là kiêm nhiệm thêm cả những công việc của phòng Kế toán, phòng pháp chế. Chỉ có 02

TCT có qui định rõ chức năng, quyền hạn, nhiệm vụ của trưởng ban(phòng) KTNB trong Qui chế KTNB (Điều 13-15 Qui chế KTNB của TCT xăng dầu Việt Nam[43]; điều Qui chế KS - KTNB TCT TM Sài gòn[45]) còn lại các TCT đều không qui định thành văn bản riêng mà được đề cập trong các qui định của phòng Kế toán.

Về công tác tuyển dụng, đào tạo KTVNB: Việc tuyển dụng KTVNB được thực hiện bằng 02 phương thức: tuyển dụng từ bên ngoài và tuyển dụng từ các cán bộ phòng ban khác. Đối với tuyển dụng từ bên ngoài thì các TCT ưu tiên tuyển dụng những người có kinh nghiệm về KTNB hoặc đã làm tại các công ty kiểm toán độc lập. Tuy nhiên hình thức này ít được áp dụng, chỉ thực hiện việc tuyển dụng đối với các vị trí quan trọng như trưởng hay phó bộ phận KTNB. Đối với tuyển dụng từ nội bộ thì chủ yếu lấy từ bộ phận kế toán hoặc bộ phận pháp chế, thanh tra và có 2/3 TCT nhân viên KTNB kiêm nhiệm các công việc khác. 100% các TCT chưa có chính sách luân chuyển cán bộ định kỳ.

Việc đào tạo KTVNB: chủ yếu dưới hình thức tự đào tạo, đào tạo tại chỗ và người có kinh nghiệm truyền đạt lại cho người mới. Theo khảo sát, có 6/6 TCT có tổ chức các buổi học nội bộ, có 01 TCT tổ chức các buổi học có thuê chuyên gia (Tổng công ty xăng dầu).

Về trình độ KTVNB: Các KTV nội bộ tại các TCT TM đều đã hoặc đang là kế toán viên, đa phần tốt nghiệp đại học về chuyên ngành kế toán tài chính và đã trải qua các khóa đào tạo ngắn hạn về KTNB cũng như thường xuyên được khuyến khích học tập nâng cao trình độ chuyên môn nghiệp vụ. KTV nội bộ được bổ nhiệm phụ trách bộ phận KTNB theo qui định phải là người có kinh nghiệm làm kế toán chuyên sang hoặc nhân viên có kinh nghiệm trong kiểm tra, kiểm soát hay kiểm toán và thời gian làm việc tại TCT thường phải từ 5 năm trở lên (Trưởng Phó phòng kế toán hoặc là phó ban kiểm soát). Bên cạnh đó, các KTV nội bộ trong các TCT TM rất am hiểu về tài chính kế toán nhưng những kiến thức về các lĩnh vực kinh doanh nhất là các lĩnh vực mới hoặc nhạy cảm của TCT lại khá hạn chế. Chỉ có 01 TCT (Tổng công ty xăng dầu) có sử dụng KTVNB có chứng chỉ KTV độc lập, làm nòng cốt cho bộ phận KTNB. Đây cũng là lý do mà các TCT mới chỉ tập trung vào kiểm toán tài chính (100%) và kiểm toán tuân thủ (90%) mà chưa chú trọng đến kiểm toán hoạt động (chỉ có 40%).

Đối với đạo đức nghề nghiệp của KTVNB: Chỉ có 01 TCT (Tổng công ty xăng dầu Việt Nam) trong Qui chế KTNB đề cập đến yêu cầu về đạo đức như trung thực, khách quan, đảm bảo tính độc lập đối với KTVNB. Tuy nhiên các TCT khi thực hiện KTNB đều cố gắng nâng cao tính độc lập của KTV bằng một số qui định không chính thức như không để KTV thực hiện kiểm toán tại những đơn vị mà họ thực hiện việc quản lý trong vòng 3 năm trở lại.

Về mối quan hệ của KTNB với các bộ phận khác: Có 02 TCT trong các Qui chế có qui định rõ mối quan hệ của KTNB với các bộ phận khác thành văn bản, theo đó trong quá trình thực hiện hoạt động kiểm toán KTNB có trách nhiệm phối hợp với các đơn vị, phòng ban chức năng theo sự chỉ đạo của lãnh đạo để hoàn thành tốt chức năng nhiệm vụ được giao qua việc trao đổi thông tin, sử dụng lực lượng hay theo dõi thực hiện kiến nghị, đề xuất và ngược lại các phòng ban đơn vị cũng có trách nhiệm phối hợp với KTNB trong việc cung cấp tài liệu, thông tin liên quan đến cuộc kiểm toán và thực hiện các kiến nghị theo yêu cầu[41],[46]. Đồng thời KTNB phải thực hiện việc báo cáo định kỳ và báo cáo hằng năm với TGD, HĐQT theo qui định. Tuy nhiên chưa có TCT nào đề cập đến mối quan hệ giữa KTNB với kiểm toán độc lập hay kiểm toán Nhà nước.

2.2.3 Tổ chức hoạt động kiểm toán nội bộ tại các tổng công ty thương mại Việt Nam

KTNB tại các TCT thương mại thường chỉ được thực hiện trong công ty mẹ, các đơn vị hạch toán phụ thuộc và các đơn vị thành viên mà công ty mẹ có quyền chi phối còn đối với các đơn vị liên doanh, liên kết thì không thực hiện KTNB.

Về phương pháp tiếp cận KTNB: 89,13% đơn vị được khảo sát không sử dụng các phương pháp tiếp cận KTNB làm nền tảng cho lập kế hoạch, lựa chọn đối tượng kiểm toán trong đó 100% công ty mẹ của các TCT có tổ chức KTNB đều không có văn bản nào qui định về phương pháp tiếp cận KTNB cũng như thực hiện KTNB dựa trên các phương pháp này. (Phụ lục 2.26)

Về tổ chức qui trình KTNB: Qui trình KTNB ở mỗi TCT thường giống nhau nhưng các bước công việc cụ thể lại khác nhau tùy thuộc vào đặc điểm của từng TCT. Thông thường, qui trình chung gồm các giai đoạn cơ bản sau: chuẩn bị kiểm toán, thực hiện kiểm toán, kết thúc kiểm toán và kiểm tra thực hiện kiến nghị hoặc theo dõi sau kiểm toán. Bảng 2.2 Chỉ ra qui trình kiểm toán cụ thể tại TCT xăng dầu Việt Nam

Dựa vào quy trình thực hiện kiểm toán, KTNB tiến hành cụ thể từng bước công việc.

Bảng 2.3 Qui trình KTNB tại Tổng công ty xăng dầu Việt Nam

Bộ phận thực hiện	Các bước thực hiện
Hội đồng quản trị (Tổng Giám đốc)	Yêu cầu kiểm toán
Trưởng Ban KTNB	Kế hoạch kiểm toán năm
HĐQT (TGD)	Phê duyệt, ra quyết định
Đoàn KTNB Phòng ban liên quan	Thông báo kế hoạch kiểm toán chi tiết cho các đối tượng
Đoàn KTNB	Thực hiện kiểm toán

Phòng ban liên quan	
Trưởng đoàn KTNB Các KTV nội bộ	Lập biên bản và báo cáo KTNB
HDQT (TGD)	Phê duyệt kết quả kiểm toán
Trưởng Ban KTNB	Thông báo kết quả kiểm toán
Ban KTNB	Theo dõi thực hiện kiến nghị
Trưởng Ban KTNB	Báo cáo kết quả thực hiện kiến nghị

(Nguồn : TCT xăng dầu Việt Nam)

Trong phần minh họa, tác giả xin lấy ví dụ cụ thể dựa trên giấy tờ làm việc của KTVNB các TCT. Tuy nhiên, do yêu cầu bảo mật của tài liệu KTNB nên các tài liệu được sử dụng trong luận án hoàn toàn mang tính chất minh họa chứ không phải là kết quả KTNB được báo cáo hay công bố.

Giai đoạn 1: Tổ chức chuẩn bị kiểm toán

Kế hoạch kiểm toán năm

Căn cứ vào ý kiến của Hội đồng quản trị và Ban giám đốc, các đánh giá các thông tin tổng quát về hoạt động và môi trường kinh doanh của các đơn vị thành viên trong toàn TCT, đánh giá kết quả của KTNB và kiểm toán độc lập trong những niên độ trước, các đối tượng kiểm toán chưa được KTNB trong những năm trước, bộ phận KTNB sẽ xây dựng kế hoạch kiểm toán năm. Tuy nhiên trong qui chế KTNB của 02 TCT (Tổng công ty xăng dầu, TCT TM Sài Gòn) đã xây dựng đều không đề cập đến việc lập kế hoạch kiểm toán hoặc đề cập rất chung chung. Điều 7, Qui chế KS – KTNB của TCT TM Sài Gòn: “*Vào quý I hằng năm, trưởng Ban KS – KTNB có nhiệm vụ xây dựng và trình Tổng Giám đốc Tổng công ty phê duyệt kế hoạch kiểm tra, giám sát bao gồm nội dung kiểm tra, chương trình công tác và thời gian tiến hành kiểm tra của Ban KS – KTNB phù hợp với đặc điểm, mô hình tổ chức và hoạt động của công ty mẹ; đơn vị phụ thuộc; công ty TNHH MTV 100% vốn góp của Tổng công ty và người đại diện vốn của Tổng công ty tại các doanh nghiệp khác. Ngoài ra, Ban KS-KTNB có trách nhiệm xây dựng nội dung, chương trình công tác đột xuất theo yêu cầu và chỉ đạo của Tổng Giám đốc Tổng công ty*”[45].

Nội dung kế hoạch kiểm toán năm thông thường gồm dự kiến đối tượng được kiểm toán, nội dung thực hiện kiểm toán, phạm vi kiểm toán và thời gian dự kiến thực hiện kiểm toán. 100% các TCT chưa thực hiện ước tính thời gian làm việc cụ thể cho từng KTV, chưa thực hiện dự kiến nhân sự cho các cuộc kiểm toán.

Kế hoạch kiểm toán năm được trưởng bộ phận KTNB lập và HDQT hoặc Tổng Giám đốc phê duyệt. Kế hoạch này thường mang tính hành chính khi tổ chức và sắp xếp thời gian thực hiện kiểm toán trong một năm. Phụ lục 2.14 minh họa về kế hoạch kiểm toán năm tại TCT xăng dầu Việt Nam, kế hoạch kiểm toán năm tại TCT TM Sài Gòn, kế hoạch kiểm toán năm tại TCT TM Hà Nội.

Việc lựa chọn đối tượng kiểm toán dựa trên cơ sở: nội dung sẽ tiến hành kiểm toán trong năm hoặc các đối tượng có sự khác biệt lớn với các đối tượng khác về nội dung kiểm toán như doanh thu, chi phí hay hiệu quả hoạt động. Các TCT được khảo sát chưa có TCT nào sử dụng đến phương pháp tiếp cận kiểm toán theo RR để lựa chọn đối tượng mà việc lựa chọn đối tượng thường mang tính định tính, dựa nhiều vào kinh nghiệm của KTV chính đối với nội dung sẽ thực hiện kiểm toán để lựa chọn.

Về xây dựng ngân sách hằng năm: Do kế hoạch kiểm toán năm thường mang tính hành chính, lại không ước tính cụ thể số ngày công, số lượng KTV cần thiết nên thực tế các TCT chưa xây dựng được ngân sách hằng năm cho KTNB. Ngân sách hoạt động của KTNB chủ yếu được cấp trên cấp xuống hoặc được duyệt theo qui định chung về các hoạt động của toàn TCT.

Kế hoạch kiểm toán năm có thể được điều chỉnh khi có sự thay đổi cơ bản về qui mô hoạt động, diễn biến RR hay nguồn lực hiện có hoặc theo yêu cầu từ phía HĐQT hoặc Ban Kiểm soát. Sau khi kế hoạch kiểm toán được phê duyệt, bộ phận KTNB triển khai thực hiện kế hoạch kiểm toán theo từng đơn vị và theo các nội dung kiểm toán.

Tổ chức các công việc chuẩn bị từng cuộc kiểm toán

Khi bắt đầu thực hiện từng cuộc kiểm toán cụ thể, các KTVNB thường thực hiện các công việc sau:

Khảo sát và thu thập thông tin về đơn vị được kiểm toán

Đây chính là bước công việc quan trọng nhằm đưa ra các quyết định trong kế hoạch kiểm toán chi tiết cho từng khách thể kiểm toán cụ thể và mang tính bắt buộc quy định trong Qui chế KTNB của các TCT TM. Điều 8, Qui chế KTNB của TCT xăng dầu Việt Nam qui định: “ 2. Công tác chuẩn bị kiểm toán gồm: Nghiên cứu các văn bản, tài liệu liên quan đến tình hình hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp, nhiệm vụ kế hoạch và các điều kiện, biện pháp, các chính sách, quy định của doanh nghiệp trong kỳ kinh doanh sẽ kiểm toán đặc biệt các vấn đề có liên quan trực tiếp đến nội dung cuộc kiểm toán; Tìm hiểu chính sách, quy định mới và các chủ trương, biện pháp phát sinh trong kế toán, kiểm toán; Xem xét các báo cáo, tài liệu, hồ sơ kiểm toán, kiểm tra trước đó (nếu có), kể cả các tài liệu bên ngoài doanh nghiệp có liên quan đến cuộc kiểm toán; tóm tắt các thông tin cần phải kiểm tra trong quá trình kiểm toán sắp tới; thu thập và chuẩn bị các mẫu, các chương trình, các chỉ dẫn cho cuộc kiểm toán sẽ được tiến hành” [43]

Phương pháp thu thập thông tin chủ yếu là nghiên cứu các hồ sơ kiểm toán, kiểm tra nội bộ trước đó hoặc đề nghị đơn vị cung cấp các tài liệu cần thiết bằng văn bản; trực tiếp tiếp xúc, phỏng vấn, trao đổi với các nhà quản lý, các cán bộ có trách nhiệm của đơn vị và các phòng nghiệp vụ có liên quan; thông qua các kênh

thông tin khác như báo cáo tổng kết, các báo cáo nghiệp vụ.. ; các phát hiện chủ yếu của kiểm toán bao gồm cả KTNN, kiểm toán độc lập, kiểm toán nội bộ và thanh tra, kiểm tra nội bộ từ TCT; các vấn đề đã được phát hiện chấn chỉnh trong, kiểm tra, kiểm toán của các bộ phận, đơn vị chức năng trong năm tài chính gần nhất...

Đánh giá ban đầu về hệ thống kiểm soát nội bộ

Sau khi đã phân loại thông tin thu thập được, tiến hành nhận xét, đánh giá sơ bộ và rút ra các ý kiến về mức độ tin cậy của hệ thống kiểm soát nội bộ bao gồm các nội dung sau:

- Tính đầy đủ và hiệu lực của bộ máy kiểm soát nội bộ;
- Tính đầy đủ và hiệu lực của những quy trình kiểm soát nội bộ cụ thể;
- Hoạt động của bộ máy kiểm soát nội bộ;
- Những hạn chế của hệ thống kiểm soát nội bộ.

Tuy nhiên việc đánh giá ban đầu về HTKSNB chỉ được 19,57% đơn vị khảo sát thực hiện trong đó có 01 công ty mẹ (Tổng công ty xăng dầu Việt Nam) thực hiện điều này. Một vấn đề đối với các KTVNB khi tiến hành tìm hiểu đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ hiện nay là khung pháp lý để đánh giá đôi khi được xây dựng chưa đầy đủ. Căn cứ để đánh giá việc thực hiện quy chế nội bộ đơn vị chưa có một khuôn mẫu thống nhất giữa các đơn vị thành viên.

Kế hoạch kiểm toán chi tiết

Căn cứ vào kế hoạch kiểm toán năm được phê duyệt, Trưởng Ban KTVNB xác định mục tiêu, nội dung và phạm vi kiểm toán cho từng đơn vị cụ thể. Những nội dung này sẽ được Trưởng ban kiểm toán thông báo cho đơn vị thành viên được kiểm toán bằng văn bản. Do công việc kiểm toán có thể được thực hiện bởi các KTVNB của các doanh nghiệp thành viên khác được huy động trong cuộc kiểm toán này nên thông báo về kế hoạch kiểm toán cần được gửi cho các doanh nghiệp thành viên có KTVNB phối hợp thực hiện.

Tuy nhiên thực tế qua khảo sát kế hoạch kiểm toán chi tiết tại các TCT thương mại thường khá đơn giản, chỉ mang tính thông báo là chính, bao gồm các nội dung: mục tiêu và nội dung kiểm toán, thời gian kiểm toán, thành phần đoàn kiểm toán và danh sách các đơn vị sẽ tiến hành kiểm toán. Cùng với kế hoạch hay thông báo kiểm toán là nội dung chi tiết các vấn đề sẽ được kiểm tra. Phụ lục 2.15 minh họa về thông báo lịch kiểm toán năm 2011 và nội dung kiểm toán chi tiết của Tổng công ty xăng dầu Việt Nam và phụ lục 2.16 minh họa về hướng dẫn kiểm toán của TCT TM Sài Gòn. Phụ lục 2.17 minh họa thông báo lịch kiểm toán của TCT TM Hà Nội.

Chương trình (Quy trình) kiểm toán

Căn cứ vào năng lực chuyên môn của từng thành viên, Trưởng đoàn kiểm toán phân công công việc cụ thể cho từng KTV. Thông thường chương trình hay qui

trình kiểm toán sẽ được xây dựng theo một mẫu chung thống nhất từ trước. Tuy nhiên trong số các TCT khảo sát mới chỉ có TCT xăng dầu Việt Nam có qui trình kiểm toán thành văn bản trong Qui chế KTNB [41]. Các TCT khác không có qui trình cụ thể, thường làm theo kinh nghiệm hoặc hướng dẫn rất chung. Phụ lục 2.18 minh họa qui trình kiểm toán một số khoản mục tại Tổng công ty xăng dầu Việt Nam.

Khi tiến hành kiểm toán tùy vào đặc điểm của từng cuộc kiểm toán cụ thể trưởng đoàn kiểm toán có thể chỉnh sửa, thay đổi bổ sung hoặc bỏ bớt một vài bước cho phù hợp. Đối với kiểm toán tài chính thì được phân chia theo khoản mục (kiểm toán khoản mục tiền, kiểm toán khoản mục hàng tồn kho...), đối với kiểm toán tuân thủ thì được phân chia theo từng chuyên đề hoặc từng phần của chuyên đề (như kiểm toán tuân thủ chế độ quản lý đầu tư), đối với kiểm toán hoạt động lại được phân chia theo từng hoạt động cụ thể tùy vào nội dung kế hoạch kiểm toán năm.

Nội dung kiểm toán: Nội dung kiểm toán có thể gồm cả kiểm toán tài chính (100%) , kiểm toán tuân thủ (80%) và kiểm toán hoạt động (35%) thể hiện trong bảng 2.4.

Bảng 2.4. Kết quả khảo sát về nội dung thực hiện kiểm toán của KTNB

	Thường xuyên (quí, tháng)	Không thường xuyên (năm)	Không thực hiện
Kiểm toán Báo cáo tài chính	6/46	40/46	
Kiểm toán báo cáo kế toán quản trị			46/46
Kiểm toán tính tuân thủ	17/46	15/46	14/46
Kiểm toán hoạt động, đánh giá tính hiệu quả, hiệu lực và tính kinh tế của các nghiệp vụ, bộ phận	5/46	11/46	28/46
Đánh giá hiệu quả hoạt động của ban lãnh đạo			46/46
Đánh giá chính sách, quy trình quản lý rủi ro			46/46
Kiểm toán công nghệ thông tin			46/46
Kiểm tra, kiểm soát các giao dịch hàng ngày			46/46

(Nguồn: Tổng hợp kết quả điều tra)

Đối với kiểm toán tài chính có: Kiểm toán tài sản, nguồn vốn; Kiểm toán thu nhập, chi phí và kết quả hoạt động kinh doanh; Kiểm toán báo cáo quyết toán vốn đầu tư công trình hoàn thành hoặc hạng mục công trình (nếu có);

Đối với kiểm toán tuân thủ: Kiểm toán việc tuân thủ, chấp hành pháp luật; chính sách, chế độ quản lý tài chính, kế toán, và các quy định, quy chế quản lý, cơ chế chế kinh doanh ... của Tổng công ty tại đơn vị được kiểm toán .

Đối với kiểm toán hoạt động: Tùy theo từng đơn vị , đặc điểm hoạt động và năng lực của kiểm toán nội bộ để đưa vào nội dung kiểm toán các hoạt động của đơn vị cho phù hợp như : hoạt động quản lý các cửa hàng bán lẻ, quản lý hoạt động khai thác và phát triển hệ thống mạng lưới bán lẻ....

Tuy nhiên khi triển khai thực hiện thì ranh giới giữa kiểm toán tài chính và kiểm toán tuân thủ thường không rõ ràng nhất là cuộc kiểm toán có kết hợp cả hai nội dung này.

KTNB tại các TCT TM chưa thực hiện việc kiểm toán đối với hệ thống công nghệ thông tin cũng như các công cụ bảo mật thông tin.

Tập huấn bồi dưỡng nghiệp vụ cho kiểm toán viên và thu thập các tài liệu luật pháp, quy định có liên quan: Trước khi thực hiện kiểm toán phải tổ chức để các kiểm toán viên được nghiên cứu kỹ các qui chế, quy định cơ chế kinh doanh áp dụng đối với các đơn vị được kiểm toán; trưởng đoàn kiểm toán thực hiện thông báo tới các kiểm toán viên các nội dung thực tế về đối tượng kiểm toán như: kinh nghiệm về quản lý, kế toán, kiểm toán, các chính sách, cơ chế, chế độ chung và đặc thù của đối tượng kiểm toán... Đồng thời trưởng đoàn kiểm toán phải phổ biến để thảo luận nhằm quán triệt kế hoạch kiểm toán của đoàn, bao gồm: những nội dung cụ thể của cuộc kiểm toán, yêu cầu về mục đích, nội dung, phạm vi và thời gian của cuộc kiểm toán, tổ chức của đoàn kiểm toán. Kiểm toán viên cần lựa chọn cách thức tiến hành công việc một cách phù hợp, ảnh hưởng ít nhất đến hoạt động kinh doanh bình thường của đơn vị được kiểm toán.

Chuẩn bị các điều kiện vật chất để thực hiện cuộc kiểm toán: Xác định phương thức di chuyển, các điều kiện vật chất khác (xe ô tô, máy tính, văn phòng phẩm...) phục vụ cho cuộc kiểm toán, kể cả chi phí dự kiến thuê tư vấn chuyên gia (nếu có).

Tổ chức thông báo kế hoạch kiểm toán: Trước khi tiến hành kiểm toán tại đơn vị kiểm toán nội bộ thực hiện việc thông báo bằng văn bản kế hoạch kiểm toán tới đối tượng đơn vị kiểm toán trước khi cuộc kiểm toán được thực hiện ít nhất là 5 ngày làm việc, ngày làm việc đầu tiên tại đơn vị. Đoàn kiểm toán tổ chức cuộc họp với lãnh đạo và các cán bộ chủ chốt của đơn vị được kiểm toán, để thông báo kế hoạch kiểm toán và thống nhất với lãnh đạo đơn vị về những vấn đề liên quan đến công việc của Đoàn kiểm toán trong thời gian kiểm toán tại đơn vị.

Giai đoạn 2: Tổ chức thực hiện kiểm toán

Đây là giai đoạn các KTV nội bộ thực hiện công việc theo đúng kế hoạch và qui trình kiểm toán đã được xây dựng. Các công việc trong giai đoạn thường bao gồm:

Triển khai thực hiện kế hoạch kiểm toán: Sau khi gửi thông báo cho đơn vị được kiểm toán, trước khi tiến hành kiểm toán, trưởng đoàn kiểm toán được sự ủy quyền của trưởng ban kiểm toán sẽ tổ chức một cuộc họp với đại diện đơn vị được kiểm toán nhằm mục đích: thông báo kế hoạch kiểm toán, yêu cầu cung cấp các tài liệu cần thiết và đề xuất nhân sự làm việc cùng đoàn kiểm toán. Đồng thời trong cuộc họp này, đoàn kiểm toán còn yêu cầu doanh nghiệp thành viên cung cấp các thông tin tổng quát về đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh, tình hình thực hiện

kế hoạch sản xuất kinh doanh, các quy chế, chính sách và quy định quản lý nội bộ của đơn vị, những thay đổi đáng kể về nhân sự của đơn vị để trên cơ sở đó, các KTV đánh giá lại mức độ RR kiểm toán cho từng khoản mục, từng chuyên đề kiểm toán.

Thực hiện kiểm toán theo từng phần hành, từng nội dung cụ thể:

Một, về lựa chọn hoạt động kiểm toán kiểm toán:

Qua khảo sát thực tế có 100% đơn vị thực hiện kiểm toán các hoạt động kinh doanh chính và 56,57% lựa chọn ngẫu nhiên các hoạt động; còn chỉ có 23,91% đơn vị kiểm toán các chương trình dự án hay các hoạt động không phải hoạt động chính (Phụ lục 2.26)

Hai, về phương pháp kiểm toán:

Các phương pháp được thực hiện trong từng phần hành có thể là sự kết hợp của nhiều phương pháp kiểm toán khác nhau gồm phương pháp kiểm tra tài liệu, kiểm tra vật chất, phỏng vấn, xác nhận và quan sát hoạt động.... Ví dụ tại TCT xăng dầu Việt Nam, điều 9 qui chế KTNB có qui định rõ về các phương pháp sử dụng trong kiểm toán: *“Điều 9: Phương pháp tiến hành kiểm toán nội bộ: Tuỳ theo tính chất của cuộc kiểm toán, kiểm toán viên phải lựa chọn và áp dụng những phương pháp, thủ tục kiểm toán phù hợp với mục tiêu và yêu cầu kiểm toán. Thủ tục và phương pháp kiểm toán được lựa chọn và áp dụng gồm quan sát, kiểm kê thực tế, xác minh, xem xét; đối chiếu văn bản, tài liệu, chế độ, luật lệ; thu thập và đánh giá các bằng chứng; tính toán, so sánh, phân tích, kiểm tra trên máy vi tính; tổng hợp, lựa chọn thông tin, xác định nguyên nhân và mức độ liên quan của từng nguyên nhân; dự đoán, dự báo xu hướng, khả năng; và các bước kiểm tra, đánh giá khác mà kiểm toán viên xét thấy cần thiết phải tiến hành trong từng trường hợp cụ thể.”*[43]

Sau đó với mỗi khoản mục hoặc nội dung đặc thù sẽ có những phương pháp cụ thể khác nhau nhưng nhìn chung đều gồm có:

- Đánh giá sơ bộ về HTKSNB qua các câu hỏi liên quan đến HTKSNB
- Thực hiện đối chiếu tổng hợp
- Kiểm tra các nghiệp vụ không có trong hệ thống thông qua việc liệt kê danh sách các khoản mục, chọn mẫu và kiểm tra chi tiết
- Kiểm tra chọn mẫu chi tiết các khoản mục

Trong các phương pháp hay được các TCT sử dụng có phương pháp chọn mẫu và kiểm tra chi tiết.

Cách thức chọn mẫu được sử dụng phổ biến hiện nay là chọn phần tử có giá trị lớn và quan trọng nhưng vẫn chủ yếu dựa trên chọn mẫu phi xác suất theo đánh giá chủ quan của KTV.

Kiểm tra chi tiết được sử dụng phổ biến trong kiểm toán tài chính lẫn kiểm toán tuân thủ. Cách thức kiểm tra thường theo hai hướng: hoặc là kiểm tra tài liệu từ

khi phát sinh nghiệp vụ cho đến khi vào sổ sách hoặc là kiểm tra ngược lại. Với cách kiểm tra đầu tiên, KTV thường sử dụng khi kiểm tra các bước kiểm soát trong khi xử lý một nghiệp vụ. Còn cách kiểm tra thứ hai lại được áp dụng khi kiểm tra các nghiệp vụ liên quan đến chi phí, tài sản.

Ngoài hai phương pháp trên vì đặc thù là các TCT thương mại, số lượng hàng tồn kho lớn nên một phương pháp được áp dụng nữa đó là kiểm tra vật chất (kiểm kê). Kiểm kê được thực hiện bằng cách KTV chứng kiến kiểm kê hoặc tham gia kiểm kê với đơn vị thành viên. Bên cạnh đó, KTVNB còn sử dụng kỹ thuật phỏng vấn trong hầu hết các cuộc KTNB. Đối tượng phỏng vấn chủ yếu là bên trong đơn vị thành viên như Ban giám đốc đơn vị, trưởng các bộ phận, các nhân viên thực hiện trực tiếp nghiệp vụ... Phương pháp này giúp KTV thu thập được các thông tin liên quan đến HTKSNB của đơn vị thành viên, thông tin về môi trường doanh nghiệp, kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp nhưng phương pháp này cũng đòi hỏi kỹ thuật và kinh nghiệm của KTV phải cao.

Trong số các TCT khảo sát, mới chỉ có TCT xăng dầu Việt Nam có xây dựng bảng câu hỏi về HTKSNB. Kết quả trả lời của bảng câu hỏi kiểm soát này là cơ sở để KTVNB thực hiện các thử nghiệm kiểm soát và xác định các thử nghiệm cơ bản khi kiểm toán BCTC. Cách thức thực hiện trên tương tự như qui trình kiểm toán BCTC tại một số công ty KTĐL. Phụ lục 2.19 minh họa bảng câu hỏi về HTKSNB

Có thể thấy các phương pháp kiểm toán trong KTNB đang được áp dụng tại các TCT đơn giản và mang nhiều nét đặc thù của kiểm toán độc lập. Hoạt động KTNB do các KTV thực hiện ở các TCT này tương tự như KTV độc lập thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính với cách thức lựa chọn các khoản mục kiểm toán, cách thức triển khai các thủ tục và ghi chép kết quả kiểm toán.

Ba, về qui trình và nội dung kiểm toán cụ thể:

Kiểm toán tài chính: Qui trình kiểm toán BCTC thường là: 1. Lựa chọn các khoản mục cần kiểm tra chi tiết; 2. Chọn mẫu các nghiệp vụ có liên quan đến khoản mục đó; 3. Thu thập tài liệu, chứng từ có liên quan đến các nghiệp vụ được chọn. Các chứng từ, tài liệu này phải là chứng từ gốc hoặc chứng từ photo có đóng dấu treo của đơn vị để đảm bảo tính hợp pháp.; 4. Thực hiện các thủ tục (phương pháp) kiểm toán đối với các chứng từ, tài liệu trên. Việc kiểm toán BCTC chỉ thực hiện định kỳ theo quý hoặc năm, trước khi lập BCTC hợp nhất để đảm bảo sự chính xác bởi hầu hết các đơn vị này đều đã có thuê kiểm toán độc lập thực hiện kiểm toán BCTC.

Kiểm toán tuân thủ: Đây là loại hình kiểm toán được chú trọng nhất đối với hoạt động KTNB nhưng không tách rời mà kết hợp với kiểm toán BCTC. Để kiểm tra tính tuân thủ, các KTVNB tiến hành rà soát các tài liệu, báo cáo, giấy tờ làm

việc tại các bộ phận của đơn vị nhằm đánh giá sự tuân thủ các qui định, qui trình, qui chế tại đơn vị được kiểm toán. Các KTVNB tập trung vào đánh giá sự tuân thủ các qui định về uỷ quyền, phê chuẩn, điều hành và triển khai các hoạt động kinh doanh, công tác nhân sự, công tác thông tin báo cáo... và các qui định riêng cho từng mảng nghiệp vụ cụ thể ví dụ kiểm tra việc ký duyệt các nghiệp vụ, kiểm tra qui trình đối chiếu công nợ.... Phụ lục 2.20 Minh họa thủ tục kiểm toán tuân thủ nghiệp vụ. Các KTVNB còn tiến hành đánh giá các văn bản, qui định do đơn vị được kiểm toán tự ban hành và thực hiện thông qua việc rà soát, kiểm tra nội dung các văn bản, qui định quan trọng. Các văn bản này sẽ được xem xét trên khía cạnh phù hợp với các văn bản có tính pháp lý cao hơn và khía cạnh phù hợp, hiệu quả với các hoạt động của đơn vị.

Kiểm toán hoạt động: Nội dung này được thực hiện không thường xuyên, thường theo năm hoặc khi phát sinh các sự kiện bất thường cần phải đánh giá và nội dung này ít được tách riêng mà lại kết hợp khi kiểm toán BCTC hoặc kiểm toán tuân thủ một khoản mục, nghiệp vụ nào đó thì tiến hành đánh giá luôn hiệu quả của hoạt động hay nghiệp vụ đó. Ví dụ khi kiểm toán các khoản đầu tư XDDB, mua sắm TSCĐ thì đồng thời KTV có thể đánh giá hiệu quả của khoản đầu tư hay mua sắm TSCĐ bằng cách phân tích xu hướng để tìm ra mối liên hệ giữa TS đầu tư dở dang với các kế hoạch kinh doanh của đơn vị; xem xét tiến độ xây dựng, mua sắm với kế hoạch đã được duyệt... hay khi kiểm toán các khoản đầu tư nhất là các khoản đầu tư ra bên ngoài doanh nghiệp, KTV có thể đánh giá xem các khoản đầu tư này có hiệu quả hay không thông qua việc so sánh giữa giá trị danh nghĩa và giá trị ghi sổ; xem xét mối quan hệ giữa thu nhập từ hoạt động đầu tư và giá trị các khoản đầu tư....

Tuy nhiên đối với TCT xăng dầu Việt Nam, do đặc thù hoạt động nên cũng tương đối chú trọng vào việc đánh giá hiệu quả hoạt động nhất là hoạt động bán hàng và chi phí phát sinh ảnh hưởng đến giá bán. Do đó TCT đã xây dựng được đề cương đánh giá hoạt động và các chỉ tiêu tương ứng để đánh giá hoạt động mua và bán xăng dầu. Phụ lục 2.21 minh họa mẫu đề cương đánh giá chương trình của Petrolimex

Bốn, về giấy tờ làm việc của KTV và hồ sơ kiểm toán:

Các TCT thường không có mẫu giấy tờ làm việc thống nhất và thường được thể hiện dưới hình thức là các bảng kê chênh lệch. Nhìn chung, hệ thống bảng kê chênh lệch thường bao gồm số liệu báo cáo, số kiểm toán, số chênh lệch hoặc số dư trước điều chỉnh, số điều chỉnh và số dư sau điều chỉnh... Toàn bộ các giấy tờ làm việc sẽ được chuyển cho trưởng đoàn kiểm toán tổng hợp kết quả và lưu hồ sơ. Bảng 2.5 chỉ ra mẫu bảng tổng hợp kết quả kiểm toán tại TCT thương mại Hà Nội. Các bảng chứng thu thập được cùng với các văn bản pháp lý khác sẽ được lưu vào

file hồ sơ kiểm toán và được đánh số theo qui định của bộ phận KTNB để dễ quản lý và tra cứu. Các bằng chứng được lưu vào hồ sơ thường bao gồm:

- Các hồ sơ, tài liệu, số liệu đã được thu thập và đánh giá, xác minh trong quá trình kiểm toán để làm cơ sở chứng minh cho các ý kiến nhận xét, đánh giá, kết luận và kiến nghị của Kiểm toán viên, của đoàn về những vấn đề được kiểm toán;
- Các bằng chứng thu thập được qua điều tra thực tiễn, qua các phỏng vấn và trao đổi trực tiếp đã được Kiểm toán viên xem xét, nghiên cứu;
- Biên bản kết quả các cuộc làm việc với những người có trách nhiệm giải trình các vấn đề Kiểm toán viên yêu cầu phải làm rõ; Báo cáo giải trình của đơn vị được kiểm toán đã được Kiểm toán viên kiểm tra;
- Các tài liệu, hồ sơ do bên thứ ba cung cấp đã được Kiểm toán viên xem xét, nghiên cứu;
- Biên bản xác nhận tình hình số liệu kiểm toán nội bộ của Kiểm toán viên, với các cán bộ nghiệp vụ có liên quan của đơn vị;
- Bảng tổng hợp kết quả kiểm toán theo từng nội dung từng chỉ tiêu kiểm toán đã được nêu trong quyết định kiểm toán...
- Các văn bản pháp luật có liên quan làm căn cứ pháp lý cho các ý kiến kiểm toán; các tài liệu cần thiết khác có liên quan đến cuộc kiểm toán.

Sau khi tập hợp các kiến nghị của các KTVNB, trưởng đoàn kiểm toán có thể yêu cầu Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán giải trình một số vấn đề có liên quan thông qua trao đổi trực tiếp hoặc bằng văn bản. Khi nhận được giải trình, KTNB sẽ đánh giá các giải trình đó và xem xét điều chỉnh các kiến nghị cho phù hợp.

Bảng 2.5. Tổng hợp kết quả kiểm toán

TT	Chỉ tiêu/Khoản mục	Số báo cáo	Số kiểm toán	Chênh lệch	Ghi chú
1	Tiền mặt				
2	Tiền gửi Ngân hàng				
3	Phải thu khách hàng				
				

(Nguồn: Tổng công ty thương mại Hà Nội, 2012)

Giai đoạn 3: Tổ chức lập báo cáo kiểm toán

Khi kết thúc kiểm toán, trưởng đoàn kiểm toán có trách nhiệm lập biên bản KTNB, báo cáo KTNB cho từng cuộc kiểm toán và trong nhiều trường hợp phải lập cả báo cáo cho cả một chuyên đề kiểm toán. Ví dụ khi kiểm toán đánh giá tính hiệu quả của một hoạt động nào đó có lựa chọn kiểm tra tại 02 đơn vị thành viên thì mỗi đơn vị thành viên sẽ lập một báo cáo KTNB đồng thời cả nội dung kiểm toán lớn sẽ lập thêm một báo cáo tổng hợp.

Báo cáo(biên bản) của từng cuộc kiểm toán

Trưởng đoàn kiểm toán căn cứ vào các bảng tổng hợp do các thành viên trong đoàn kiểm toán gửi, soát xét số liệu điều chỉnh, lập dự thảo báo cáo. Trưởng đoàn tổ chức thảo luận trong đoàn để lấy ý kiến tham gia của các thành viên đoàn kiểm toán về đánh giá, nhận xét, kết luận và kiến nghị trong dự thảo báo cáo kiểm toán. Trưởng đoàn kiểm toán chịu trách nhiệm về những nội dung được trình bày trong báo cáo, biên bản kiểm toán.

Sau khi họp riêng đoàn kiểm toán, đoàn kiểm toán nội bộ thực hiện thông báo dự thảo báo cáo/biên bản kiểm toán tới đơn vị được kiểm toán thông qua cuộc họp giữa đơn vị được kiểm toán và đoàn kiểm toán, trên cơ sở dự thảo và ý kiến tham gia, giải trình của đơn vị được kiểm toán, đoàn kiểm toán xem xét hoàn thiện báo cáo/ biên bản để cùng đơn vị ký thông qua. Tại cuộc họp nếu còn có ý kiến khác nhau giữa đoàn kiểm toán và đơn vị được kiểm toán thì những nội dung đơn vị không thống nhất hoặc có ý kiến khác được bảo lưu tại phần ý kiến của đơn vị trong báo cáo/ biên bản kiểm toán.

Trưởng đoàn kiểm toán sẽ lập báo cáo/biên bản kiểm toán chính thức, trình trưởng ban KTNB xem xét, phê duyệt đồng thời trưởng đoàn kiểm toán và lãnh đạo đơn vị được kiểm toán cùng ký xác nhận vào biên bản. Báo cáo/biên bản kiểm toán phải bảo đảm các yêu cầu chung và bao gồm những nội dung cơ bản sau:

- Căn cứ để thực hiện cuộc kiểm toán, nội dung, phạm vi, giới hạn kiểm toán;
- Kết quả kiểm toán về số liệu, nhận xét, đánh giá kiểm toán về các nội dung, mục tiêu, trọng yếu kiểm toán đã thể hiện trong kế hoạch kiểm toán;
- Đánh giá tổng quát về những việc đã làm được, những hạn chế, sai sót, nổi bật được phát hiện qua kiểm toán; kết quả thực hiện các mục tiêu kiểm toán;
- Đề xuất, kiến nghị xử lý số liệu phát hiện qua kiểm toán; các kiến nghị về chấn chỉnh, hoàn thiện công tác quản lý tài chính, kế toán với đơn vị được kiểm toán.; các kiến nghị (nếu có) về những vấn đề cần xử lý, điều chỉnh, hoàn thiện trong quản lý kinh tế, kinh doanh của Tổng công ty.

Theo kết quả khảo sát, các biên bản/báo cáo KTNB không có mẫu chung thống nhất mà tùy thuộc vào từng TCT. Tên gọi của báo cáo từng cuộc kiểm toán có thể là Báo cáo KTNB tại đơn vị... hoặc Biên bản làm việc tại.... Báo cáo/biên bản KTNB được đính kèm với các phụ lục cần thiết như báo cáo tài chính đã được kiểm toán, các phụ lục về số liệu. Phụ lục 2.22. Minh họa mẫu Biên bản KTNB của một cuộc kiểm toán của Petrolimex và phụ lục 2.23 minh họa mẫu báo cáo KTNB của TCT TM Sài Gòn.

Báo cáo/biên bản kiểm toán được lập thành 4-6 bản, có thể đính kèm với báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán và gửi cho đơn vị được kiểm toán (lãnh đạo

đơn vị và Ban kiểm soát tại đơn vị) và gửi cho Hội đồng quản trị, Tổng Giám đốc, Ban kiểm soát TCT.

Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán theo chuyên đề

Trường hợp kiểm toán theo chuyên đề và có từ 2 cuộc kiểm toán trở lên thì bên cạnh biên bản/báo cáo của từng cuộc kiểm toán, KTNB lập báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán. Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán được lập dựa trên biên bản/báo cáo từng cuộc kiểm toán. nội dung báo cáo bao gồm những nội dung cơ bản sau:

- Thời gian, phạm vi, các đơn vị đã thực hiện kiểm toán nội bộ trong đợt kiểm toán
- Những nội dung thực hiện có sự sai khác so với kế hoạch kiểm toán chuyên đề đã được lãnh đạo Tổng công ty phê duyệt
- Kết quả tổng hợp chung của chuyên đề kiểm toán
- Căn cứ vào mục tiêu chung của cuộc kiểm toán chuyên đề và kết quả kiểm toán phòng KTNB thực hiện việc đánh giá tổng quát kết quả theo các chỉ tiêu, mục tiêu kiểm toán chuyên đề đã đặt ra.
- Đề xuất, kiến nghị xử lý số liệu phát hiện qua kiểm toán, chấn chỉnh hoàn thiện công tác quản lý tài chính, kế toán đối với các đơn vị được kiểm toán
- Đề xuất bổ xung sửa đổi các quy định quy chế, cơ chế quản lý nội bộ có liên quan.

Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán phải được lập và gửi báo cáo tới lãnh đạo tổng công ty trong thời gian không quá 5 ngày làm việc kể từ ngày kết thúc cuộc kiểm toán tại các đơn vị. Phụ lục 2.24. Minh họa báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán.

Báo cáo kiểm toán năm

Trong vòng một tháng sau khi kết thúc năm tài chính, trưởng bộ phận KTNB lập báo cáo kết quả kiểm toán năm gửi BKS, HĐQT. Báo cáo kiểm toán năm gồm các nội dung: tóm tắt các công việc bộ phận KTNB đã thực hiện trong năm trước, các sai phạm đã được phát hiện; những vấn đề trọng yếu ảnh hưởng đến hoạt động của công ty; những RR lớn chưa được xử lý đúng mức; các kiến nghị và việc thực hiện các kiến nghị của KTNB. Báo cáo này giống như báo cáo kết quả công việc bộ phận KTNB đã làm được trong một năm vì thế báo cáo này mang tính hành chính nhiều hơn.

Giai đoạn 4: Tổ chức theo dõi việc thực hiện kiến nghị kiểm toán

Giai đoạn cuối cùng của qui trình KTNB là theo dõi việc thực hiện các kiến nghị của KTV. Việc làm này nhằm đảm bảo kết quả kiểm toán được sử dụng để cải tiến các hoạt động của doanh nghiệp về tài chính, kế toán và các hoạt động kinh doanh khác.

Căn cứ vào kết quả phê duyệt báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán của lãnh đạo Tổng công ty, KTNB phúc tra kết quả KTNB tại các đơn vị thông qua việc yêu cầu các đơn vị được kiểm toán phải trả lời bằng văn bản kết quả thực hiện kiến nghị tại đơn vị mình sau một thời gian nhất định. Theo kết quả khảo sát, 21,74% trả lời thực hiện theo dõi việc thực hiện kiến nghị ngay sau khi kết thúc đợt kiểm toán; 30,43% theo dõi sau đó 6 tháng còn lại 47,83% không theo dõi việc thực hiện hoặc đánh giá vào kỳ kiểm toán sau nếu có quay lại kiểm toán (Phụ lục 2.26)

Đánh giá tình hình thực hiện kiến nghị và lập báo cáo kiểm tra việc thực hiện kiến nghị: Căn cứ kết quả thực hiện của các đơn vị kiểm toán nội bộ thực hiện đánh giá việc thực hiện chỉ đạo của Tổng công ty sau kết quả kiểm toán nội bộ. KTVNB sẽ thu thập bằng chứng để tiến hành đối chiếu việc thực hiện những công việc khắc phục sai sót, yếu kém trong thực tế tại bộ phận được kiểm toán với báo cáo của đơn vị gửi cho nhóm kiểm toán và với các kết luận trong báo cáo kiểm toán trên các khía cạnh thời gian, nội dung và kết quả thực hiện. Việc kiểm tra này có thể thực hiện bằng cách tổ chức một đoàn riêng chịu trách nhiệm kiểm tra hoặc giao cho một KTV giám sát việc thực hiện kiến nghị. KTV có thể phỏng vấn, quan sát trực tiếp, thử nghiệm và kiểm tra tài liệu ghi chép việc sửa đổi. Đối với những tồn tại mà đơn vị chưa thực hiện được (nếu có) KTNB cần phân tích những nguyên nhân và kiến nghị với lãnh đạo Tổng công ty để có các biện pháp xử lý tiếp theo; Kết quả đánh giá việc thực hiện kiến nghị cũng cho thấy tỷ lệ áp dụng các kiến nghị trong thực tế là 17,39%; còn lại 82,61% thực hiện ở mức trung bình hoặc ít áp dụng trong thực tế (Phụ lục 2.26). Điều này cho thấy các kiến nghị và tư vấn của KTNB chưa thực sự phù hợp hoặc các đối tượng được kiểm toán chưa thấy hết vai trò và tầm quan trọng của các kiến nghị này.

Kết thúc, bộ phận KTNB sẽ lập báo cáo để gửi cho HĐQT, Tổng giám đốc, Ban Kiểm soát về việc đơn vị được kiểm toán thực hiện các kiến nghị của KTNB.

Kiểm soát chất lượng hoạt động KTNB

Đánh giá chất lượng hoạt động của KTNB là nội dung quan trọng trong việc quản lý hoạt động KTNB. Việc kiểm soát chất lượng tại các TCT được thực hiện khá đơn giản và chưa có hệ thống do các TCT chưa xây dựng các chính sách, chỉ tiêu kiểm soát chất lượng cụ thể. Theo đó chỉ có 28,26% trả lời là có đánh giá chất lượng hoạt động KTNB và chủ yếu là do nội bộ đơn vị thực hiện (Phụ lục 2.26). Đối với từng cuộc kiểm toán cụ thể, việc kiểm soát chất lượng được thể hiện ở việc lập kế hoạch, giám sát quá trình thực hiện và rà soát hồ sơ kiểm toán do trưởng bộ phận KTNB và các trưởng đoàn kiểm toán thực hiện. Đối với toàn bộ hoạt động kiểm toán, HĐQT và BKS chịu trách nhiệm kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán, thông qua đánh giá các phát hiện kiểm toán, tiến độ thực hiện kiểm

toán, so sánh giữa kế hoạch và tiến độ thực tế. Về việc tuân thủ đạo đức nghề nghiệp của KTV, trưởng bộ phận KTNB là người chịu trách nhiệm giám sát.

Hiện cũng chưa có TCT nào sử dụng các chuyên gia từ bên ngoài thực hiện đánh giá hiệu quả của hoạt động KTNB, hoặc ước tính giá trị của các phát hiện, kiến nghị của KTNB. Các TCT cũng chưa thực hiện việc lấy ý kiến đơn vị được kiểm toán hoặc người sử dụng thông tin về cách thức thực hiện và ý nghĩa của các báo cáo KTNB. Những vấn đề trên cho thấy việc kiểm soát chất lượng hoạt động KTNB chưa được thực hiện toàn diện tại các TCT.

2.3 Đánh giá chung về tổ chức kiểm toán nội bộ tại các tổng công ty thương mại Việt Nam

2.3.1 Những kết quả đạt được về tổ chức kiểm toán nội bộ tại các tổng công ty thương mại Việt Nam

Những kết quả đạt được trong tổ chức KTNB có thể được khái quát trên các mặt chủ yếu sau:

Một là, các TCT đều đã có những qui định dành cho KTNB như qui chế KTNB hoặc các điều riêng trong qui định chung của một bộ phận chức năng làm nền tảng cho hoạt động của KTNB. Trên cơ sở đó, các bộ phận KTNB đã bước đầu xây dựng các qui trình kiểm toán chung cũng như các thủ tục kiểm toán cho từng phần hành, khoản mục hoặc các hướng dẫn kiểm toán tạo điều kiện thuận lợi giúp các KTV nhất là các KTV mới thực hiện kiểm toán. Một số TCT còn có xây dựng được chuẩn mực KTNB dựa trên chuẩn mực thực hành KTNB của quốc tế có điều chỉnh cho phù hợp với đặc thù của doanh nghiệp.

Hai là, các TCT đều có giấy tờ làm việc cũng như tổ chức lưu trữ hồ sơ kiểm toán khoa học để KTV dễ dàng tra cứu thông tin, thuận tiện cho công tác kiểm toán. Hồ sơ kiểm toán cũng trợ giúp cho KTNB kiểm tra, soát xét lại công việc đã thực hiện, xử lý các sự việc phát sinh và là minh chứng pháp lý cho cuộc kiểm toán.

Ba là, KTNB trong các TCT TM đã thực hiện tốt các chức năng và nhiệm vụ cơ bản được qui định trong quy chế KTNB. Việc làm này đã giúp cho các nhà quản lý phát hiện nhiều sai phạm ở quy mô lớn như các sai phạm về hạch toán doanh thu chi phí, hay đầu tư kinh doanh bị thua lỗ đối với các lĩnh vực mới, nhạy cảm đồng thời đối với các doanh nghiệp thành viên các kiến nghị của KTNB sẽ giúp họ nâng cao chất lượng hoạt động của kế toán, cải tiến các quy trình hoạt động chung trong doanh nghiệp. KTNB góp phần kiểm tra việc tuân thủ các văn bản pháp luật, chế độ kế toán tài chính do Nhà nước ban hành; việc tuân thủ các Nghị quyết, quyết định của HĐQT, các quyết định, quy định và các ý kiến chỉ đạo khác của Tổng giám đốc. Hơn nữa, KTNB giúp HĐQT và BGD có cái nhìn thực tế và khách quan hơn đối với các thông tin kinh tế của đơn vị thành viên và của cả TCT.

Bốn là, về mặt tổ chức, tổ chức bộ máy KTNB có sự thay đổi theo hướng tích cực. Cho dù số lượng TCT tổ chức KTNB chưa nhiều nhưng bộ phận KTNB được đảm bảo tính độc lập ở mức cao nhất. Các TCT khác khi chưa tổ chức được KTNB đều đã có ý thức tổ chức hệ thống kiểm tra, kiểm soát nội bộ. Đồng thời, chất lượng KTVNB đã có sự thay đổi đáng kể. Thông qua khảo sát cho thấy 100% KTVNB đều có bằng đại học, có kiến thức chuyên ngành về kế toán tài chính, kiểm toán cũng như có kinh nghiệm trong các lĩnh vực hoạt động của DN. Bên cạnh đó, các KTVNB thường xuyên tự trau dồi chuyên môn nghiệp vụ, cập nhật thông tin để phục vụ cho công việc.

Năm là, nhận thức của nhà quản lý cao cấp về quản lý nói chung, kiểm tra kiểm soát nói riêng đã có sự thay đổi, đặc biệt trong các DN có qui mô lớn, lĩnh vực hoạt động đa dạng, phức tạp như trong TCT TM hiện nay.

Vấn đề kiểm tra, kiểm soát nói chung và kiểm toán nói riêng đã cụ thể hơn thực sự giúp nhà quản lý trong điều hành hoạt động của DN. Trên thực tế các TCT TM Việt Nam đã tự xây dựng và thực hiện KSNB, đã thực hiện kiểm toán. Tuy nhiên nhận thức về từng loại hình kiểm toán, cách thức tổ chức bộ máy kiểm toán còn rất khác nhau. Nhìn nhận về vai trò của bộ phận KTNB và hoạt động của bộ phận này không nằm ngoài xu hướng đó. Sự nhầm lẫn trong cách hiểu bản chất của mỗi loại kiểm soát nói chung và kiểm toán nói riêng đã ảnh hưởng tới tổ chức KTNB tại các TCT TM Việt Nam.

Do đang trong giai đoạn chuyển đổi mô hình hoạt động hướng đến hoạt động chung theo Luật DN nên KTNB trong các TCT TM không tránh khỏi còn tồn tại những hạn chế nhất định. Bởi vậy nhà quản lý muốn phát huy tốt vai trò của KTNB thì cần phải tìm ra những hạn chế và nguyên nhân của nó.

2.3.2 Những tồn tại và hạn chế trong tổ chức kiểm toán nội bộ tại các Tổng công ty thương mại Việt Nam

2.3.2.1 Về tổ chức bộ máy kiểm toán nội bộ

Thứ nhất về vị trí của KTNB trong cơ cấu bộ máy điều hành quản lý hoạt động kinh doanh: Phần lớn các TCT thương mại Việt Nam đều đã duy trì và thành lập chức năng KTNB theo đúng qui định của Nhà nước dưới hai hình thức một bộ phận riêng biệt hoặc một chức năng thuộc một bộ phận nào đó trong đơn vị. Tuy nhiên việc tổ chức này mới được thực hiện chủ yếu ở công ty mẹ và các đơn vị thành viên có qui mô lớn hoặc công ty cổ phần.

Về vị trí của KTNB trong tổ chức: mới chỉ có 1 TCT chuyển đổi mô hình hoạt động sang mô hình Tập đoàn hoạt động theo hình thức mẹ - con với cơ cấu tổ chức, cách thức hoạt động gắn sát với thông lệ quốc tế. Còn các TCT khác dù đã có KTNB nhưng cách thức tổ chức chưa phù hợp khi bố trí KTNB thuộc một bộ phận

trong đơn vị (như bộ phận Kế toán, bộ phận pháp chế) hoặc với tên gọi và chức năng hơi khác biệt với quan điểm KTNB hiện đại (KSNB). Điều này làm cho bộ phận KTNB mất đi tính độc lập khách quan, không phát huy được hết vai trò của mình, trở thành một công cụ để kiểm tra công tác kế toán là chủ yếu. Các công ty con có tổ chức KTNB cách thức tổ chức cũng tương tự công ty mẹ hoặc chỉ tổ chức cho đúng theo qui định của pháp luật chứ chưa thực sự hiểu và thấy rõ vai trò cũng như tầm quan trọng của KTNB. Điều này xuất phát từ nhận thức của các nhà quản lý đối với kiểm tra, kiểm soát nội bộ và KTNB khi khảo sát về hạn chế trong việc triển khai KTNB ở đơn vị thì có đến hơn 90% đơn vị trả lời đó là do không có sự phân biệt rõ ràng giữa HTKSNB và KTNB đồng thời do sự thiếu hụt kiến thức về rủi ro, KTNB (Phụ lục 2.26)

Thứ hai, về chức năng, nhiệm vụ của KTNB: chưa có sự rõ ràng trong việc xác định chức năng, nhiệm vụ của bộ phận KTNB. Một số TCT có tổ chức KTNB nhưng thực hiện không đầy đủ các chức năng, chủ yếu thiên về chức năng kiểm tra, đánh giá và hướng tới kiểm tra đánh giá BCTC, tuân thủ về mặt hành chính trong khi nội dung đánh giá hoạt động ít được thực hiện.

Thứ ba, về hình thức tổ chức bộ máy KTNB: Hình thức tổ chức chủ yếu là tập trung. Ban hay tổ KTNB không có KTV chuyên trách tại các công ty con do đó khi tiến hành kiểm toán phải huy động thêm lực lượng từ Ban kiểm soát, từ bộ phận thanh tra...

Thứ tư, về nhân sự bộ phận KTNB: Về số lượng KTVNB: Số lượng KTV nội bộ trong bộ máy KTNB tại các TCT TM còn thiếu và thường phải kiêm nhiệm thêm các nhiệm vụ khác. Với số lượng KTV nội bộ quá ít, sẽ ảnh hưởng tới chất lượng kiểm toán cũng như là các lĩnh vực kiểm toán do khối lượng một người đảm nhiệm sẽ nhiều và rộng, do đó có thể không đảm bảo thực hiện theo đúng kế hoạch.

Về cơ cấu bộ phận KTNB: Trừ Tổng công ty xăng dầu Việt Nam và TCT TM Sài Gòn có biên chế bộ phận KTNB tương đối rõ ràng gồm trưởng ban, phó ban và các kiểm toán viên, còn lại các đơn vị khác biên chế bộ phận KTNB là kiêm nhiệm do đó khối lượng công việc lớn và không tập trung.

Về công tác tuyển dụng, đào tạo: Đối với tiêu chuẩn tuyển dụng: Mặc dù đã có tiêu chuẩn rõ ràng dành cho vị trí KTNB nhưng việc tuyển dụng theo hình thức này lại chưa phổ biến; chủ yếu thực hiện tuyển trong nội bộ hoặc kiêm nhiệm. Điều này làm cho KTVNB không chuyên nghiệp, phải thực hiện một khối lượng công việc lớn gây ra sức ép về chất lượng và thời gian.

Mặc dù các TCT đều rất chú trọng vào công tác đào tạo bồi dưỡng và có hẳn một bộ phận thực hiện kế hoạch đào tạo nhưng đối với công tác KTNB, các TCT đều chưa có yêu cầu số giờ bồi dưỡng nghiệp vụ liên tục và đặt nó thành một qui định mang tính bắt buộc (CPE - Continuous Professional Education). Thông lệ

phổ biến trên thế giới đối với nghề nghiệp kế toán và kiểm toán là các KTV phải liên tục hoàn thiện chuyên môn và phải đạt đủ yêu cầu bồi dưỡng chuyên môn. Đòi hỏi này nhằm duy trì và phát triển kỹ năng nghề nghiệp của các KTVNB, bắt kịp với những thay đổi của môi trường kinh doanh và chính sách tài chính kế toán.

Về chính sách luân chuyển cán bộ: hiện nay chưa có TCTTM nào có chính sách về luân chuyển cán bộ định kỳ. Việc luân chuyển cán bộ và các vị trí trong DN nói chung và KTVNB nói riêng tạo ra rất nhiều lợi ích, góp phần tăng tính độc lập của KTVNB và tạo cơ hội hoàn thiện chuyên môn nghiệp vụ một cách toàn diện cho các KTVNB. Nhưng trong thực tế, tại các TCT TM khi đã được tuyển dụng vào một vị trí nào đó thì rất ít có cơ hội được chuyển sang làm các công việc khác hoặc các phòng ban khác để tích lũy kinh nghiệm. Điều này làm hạn chế cơ hội nâng cao năng lực nghề nghiệp do đó sự hiểu biết toàn diện về các lĩnh vực kinh doanh của TCT sẽ càng ít.

Về trình độ kiểm toán viên nội bộ: KTV nội bộ trong tổ chức KTVNB tại các TCT TM nói chung thể hiện tính không chuyên trong thực hiện kiểm toán. KTV nội bộ được bổ nhiệm chủ yếu là từ đội ngũ làm kế toán chuyển sang. Số các KTV nội bộ được đào tạo cơ bản về kiểm toán và KTVNB hạn chế. Số nhân viên sau khi được bổ nhiệm sẽ qua các khoá đào tạo ngắn hạn và làm kiểm toán tại TCT. Tuy nhiên, KTVNB trong hoạt động thương mại có những đặc thù riêng hơn nữa với xu thế đa ngành đa lĩnh vực như hiện nay thì sự hiểu biết hạn chế về các hoạt động của DN sẽ ảnh hưởng tới hiệu quả thực hiện KTVNB. Đồng thời các TCT TM hiện nay khi tuyển dụng KTVNB cũng chưa có qui định hay tiêu chuẩn riêng dành cho đối tượng này, nhất là liên quan đến kinh nghiệm hay sự hiểu biết về các lĩnh vực hoạt động của DN. Tiêu chuẩn đặt ra thường chung chung hoặc theo khuôn mẫu sẵn có và đa phần chỉ yêu cầu về chuyên môn kế toán kiểm toán, tin học, ngoại ngữ.

2.3.2.2 Về tổ chức hoạt động kiểm toán nội bộ

Thứ nhất, về phương pháp tiếp cận kiểm toán: Trong các qui chế KTVNB của các TCT TM đều chưa đề cập đến phương pháp tiếp cận kiểm toán. Các cuộc kiểm toán đều được tiến hành dựa trên kinh nghiệm của KTV và sự chỉ đạo hay yêu cầu của cấp trên chứ chưa định hướng theo RR.

Thứ hai, về nội dung kiểm toán: Mặc dù trong Qui chế KTVNB của các TCT TM đều qui định loại hình kiểm toán của KTVNB gồm: kiểm toán tài chính, kiểm toán tuân thủ và kiểm toán hoạt động nhưng trong thực tế các TCT TM mới chỉ chú trọng vào kiểm toán tuân thủ kết hợp với kiểm toán BCTC chứ chưa chú trọng đến kiểm toán hoạt động. Hoạt động kiểm toán tài chính mới chỉ kiểm toán báo cáo tài chính chứ chưa chú ý đến kiểm toán báo cáo kế toán quản trị trong khi đối với các nhà quản lý doanh nghiệp thì báo cáo kế toán quản trị mới là báo cáo

quan trọng phục vụ cho việc ra các quyết định quản lý và báo cáo tài chính đã có kiểm toán độc lập kiểm tra.

Kiểm toán tuân thủ mới chú ý đến kiểm tra việc tuân thủ các qui định đã có sẵn chứ chưa đi vào đánh giá tính hợp lý, đầy đủ của các qui định này, nhất là hệ thống kiểm soát nội bộ, các qui trình, thủ tục kiểm soát trong doanh nghiệp.

Kiểm toán hoạt động được thực hiện không thường xuyên, thường theo yêu cầu hoặc khi phát sinh các sự kiện quan trọng nào đó, nội dung kiểm toán cũng tương đối đơn giản. Đặc biệt KTNB của các TCT chưa xây dựng được các tiêu chí để đánh giá đối với các hoạt động của đơn vị.

Thứ ba, về tổ chức qui trình kiểm toán nội bộ: Về cơ bản, các TCT TM đã thực hiện qui trình KTNB theo các bước từ khâu lập kế hoạch kiểm toán, khâu thực hiện và lập báo cáo kiểm toán... nhưng vẫn còn có một số tồn tại cơ bản sau:

Tổ chức chuẩn bị kiểm toán

Chưa xác định rõ mục tiêu kiểm toán, chiến lược kiểm toán và xây dựng ngân sách cũng như xác định rõ nhân sự, thời gian cho KTNB hằng năm.

Về lựa chọn đối tượng kiểm toán: Do không có qui định rõ ràng về phương pháp tiếp cận kiểm toán nên việc lựa chọn đối tượng kiểm toán cũng chưa thực sự dựa vào kết quả phân tích RR của hoạt động kinh doanh. Trong thực tế, việc quản lý RR tại các TCT TM chưa được chú trọng, việc đánh giá RR chưa được thực hiện thường xuyên, chưa được thể hiện trong hồ sơ kiểm toán, kế hoạch kiểm toán và không có hướng dẫn cụ thể. Vì thế việc lựa chọn đối tượng là mang tính bị động, nhất cho các đơn vị được kiểm toán. Các TCT đều chưa xây dựng danh mục RR và phân tích RR theo ma trận.

Việc xây dựng kế hoạch kiểm toán còn mang tính hành chính và được xây dựng một chiều. Kế hoạch kiểm toán được xây dựng dựa trên đề xuất của bộ phận KTNB sau đó trình HĐQT hoặc TGD phê duyệt và chuyển xuống đơn vị thành viên. (100% các đơn vị được khảo sát đều thực hiện theo cách thức trên). Kế hoạch kiểm toán trong các TCT đều không lấy ý kiến của đơn vị thành viên trước khi được phê duyệt. Điều này dẫn đến việc các KTV có thể không nhận biết hết các vấn đề phát sinh trong hoạt động của đơn vị vì thế kiến nghị của KTNB có thể không thực sự phù hợp với điều kiện thực tế, nhất là khi thực hiện chức năng tư vấn. Ngoài ra, việc xây dựng kế hoạch kiểm toán một chiều sẽ làm mất đi tính chủ động của bộ phận kiểm tra, kiểm toán nội bộ của đơn vị thành viên. Bên cạnh đó, kế hoạch kiểm toán năm thường không chỉ ngay được đối tượng kiểm toán cụ thể là những đơn vị nào mà chỉ ghi số lượng dự kiến đơn vị cũng như chưa chỉ rõ phạm vi kiểm toán đối với các đơn vị đó.

Đối với việc đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ: khung pháp lý để đánh giá chưa đầy đủ cũng như chưa có khuôn mẫu đánh giá thống nhất giữa các đơn vị thành viên. Việc đánh giá cũng dựa chủ yếu vào kinh nghiệm của KTV.

Tổ chức thực hiện kiểm toán

Một, về phương pháp kiểm toán áp dụng: Trong quá trình thực hiện kiểm toán, các phương pháp kỹ thuật kiểm toán được áp dụng chưa đầy đủ. Phương pháp sử dụng còn đơn giản, gần giống với kiểm toán độc lập, chủ yếu là so sánh, đối chiếu, kiểm tra chứng từ, tài liệu.. với mục đích kiểm tra tính chính xác và xem có điểm gì chưa đúng hoặc có thiếu sót gì so với qui định của chuẩn mực, chế độ, pháp luật và của TCT. Các kỹ thuật phân tích ít được sử dụng, nhất là các kỹ thuật phân tích đánh giá hiệu quả của qui trình nghiệp vụ. Nhìn chung, các phương pháp đang được áp dụng tương đối tốn kém, định hướng quá khứ và không cho cái nhìn tổng thể. Điều này dẫn đến việc hiệu quả hoạt động KTVNB không cao.

Một phương pháp điển hình của kiểm toán là chọn mẫu cũng được áp dụng hạn chế khi chỉ chọn mẫu dựa trên kinh nghiệm hoặc chọn những phần tử có giá trị lớn và quan trọng. Các bộ phận KTVNB đều chưa có qui định cụ thể về việc chọn mẫu trong kiểm toán khiến khó đảm bảo bao quát hết các RR trong mọi qui trình, nghiệp vụ.

Hai, về thu thập giải trình của đơn vị được kiểm toán: Các KTVNB yêu cầu lãnh đạo và các cán bộ của đơn vị kinh doanh được kiểm toán giải trình các công việc mà họ đã làm và cung cấp các tài liệu để chứng tỏ họ đã tuân thủ theo đúng các quy trình hoạt động chuẩn của TCT hay chưa (phương pháp kiểm toán tuân thủ). Điều này dẫn đến việc KTV chỉ xem xét RR giới hạn ở những RR không tuân thủ với thủ tục hoạt động chuẩn của TCT.

Ba, về giấy tờ làm việc: Mặc dù giấy tờ làm việc đều có mẫu sẵn nhưng các mẫu giấy tờ còn đơn giản, chủ yếu là dưới dạng bảng kê chênh lệch mà ít sử dụng đến bảng kê xác minh.

Tổ chức kết thúc kiểm toán

Báo cáo kiểm toán là sản phẩm cuối cùng của cuộc kiểm toán, thể hiện khái quát phương pháp làm việc và những phát hiện kiến nghị của KTV. Vì thế ý nghĩa của báo cáo kiểm toán đối với người sử dụng sẽ thể hiện giá trị mà hoạt động kiểm toán mang lại. Tuy nhiên, ý nghĩa của báo cáo KTVNB hiện nay chưa cao. Báo cáo KTVNB phần lớn là liệt kê các sai phạm phát hiện được mà ít có phân tích, đánh giá và chỉ ra nguyên nhân của những sai phạm đó. Do đó, báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán cũng chỉ là sự tổng hợp các sai phạm của từng cuộc kiểm toán. Đặc biệt trong báo cáo, với các kiến nghị đề xuất thì chưa phân loại được các kiến nghị theo các mức khẩn cấp, ngắn hạn, dài hạn...

Ngoài ra, qui trình lập báo cáo kiểm toán trước khi phê duyệt chính thức có trình cho TGD phê duyệt vì thế những sai phạm liên quan đến TGD TCT có thể không được trình bày đầy đủ.

Về biểu mẫu báo cáo: chưa có mẫu báo cáo thống nhất từ báo cáo của từng cuộc kiểm toán cho đến báo cáo tổng quát của KTNB trong năm.

Tổ chức theo dõi sau kiểm toán

Việc kiểm tra đánh giá thực hiện các kiến nghị của KTNB tại các TCT TM được tiến hành tương đối đầy đủ nhưng chưa hiệu quả. Việc kiểm tra chủ yếu qua báo cáo và trên giấy tờ tài liệu. Đồng thời với những tồn tại đơn vị chưa thực hiện thì KTNB đã có báo cáo với HĐQT, Ban KS, TGD nhưng chưa có chế tài xử lý thích hợp các trường hợp đó.

Thứ tư, về kiểm soát chất lượng hoạt động KTNB

Bộ phận KTNB tại các TCT TM chưa có hệ thống kiểm soát chất lượng kiểm toán, chưa xây dựng được các chương trình, chỉ tiêu, tiêu thức cụ thể nhằm tự đánh giá chất lượng cũng như đánh giá độc lập từ các bên hữu quan đối với hoạt động KTNB mặc dù đã bước đầu có hoạt động đánh giá nhưng thường đơn giản như xem xét kế hoạch hằng năm, liệt kê sai phạm...

Thứ năm, về các qui định về KTNB

Việc thực hành KTNB tại các TCT TM còn thiếu cơ sở, thiếu tính linh hoạt và chuyên nghiệp. Trên thực tế, có rất nhiều quy định về KTNB không còn phù hợp với sự thay đổi của môi trường kinh doanh và hình thức tổ chức mới ở các TCT nhưng vẫn được đơn vị áp dụng. Trong thực hiện kiểm toán, KTNB chưa có các chuẩn mực thực hành dẫn đến việc quy trình kiểm toán và phương thức thực hiện ở các TCT còn rất nhiều điểm khác nhau. Điều này có thể tạo ra sự thiếu chuyên nghiệp trong KTNB. Hơn nữa, ảnh hưởng của cách thức kiểm tra cũ, làm việc theo kinh nghiệm đã làm cho hoạt động kiểm toán bị trùng lặp với các hoạt động kiểm tra khác trong khi đó lại bỏ qua những lĩnh vực rất quan trọng của KTNB hiện đại như hiệu quả, hiệu năng.

2.3.3 Nguyên nhân của những tồn tại trong tổ chức kiểm toán nội bộ tại các tổng công ty thương mại Việt Nam

Việc tìm hiểu nguyên nhân của những tồn tại trên là rất cần thiết để tìm kiếm những giải pháp nhằm khắc phục triệt để các hạn chế. Những nguyên nhân này có thể là tổ hợp từ nhiều yếu tố mang tính khách quan và chủ quan. Tuy nhiên những nguyên nhân này có thể xuất phát từ những yếu tố lịch sử, mang tính cố hữu mà nhà quản lý chỉ có thể giảm thiểu chứ không thể loại bỏ hoàn toàn.

Nguyên nhân mang tính khách quan

Một là, Yếu tố lịch sử về hoạt động kiểm tra, kiểm soát. Kiểm tra, kiểm soát nói chung và kiểm toán nói riêng là hoạt động mang tính chuyên nghiệp cao. Hoạt

động này đòi hỏi phải tích lũy kinh nghiệm, nâng cao nhận thức,... Nhưng ở nước ta, hoạt động kiểm tra kiểm soát đặc biệt - kiểm toán mới xuất hiện từ đầu thập kỷ 90. Với kinh nghiệm còn hạn chế nên quá trình phát triển của KTNB tại các DN Việt Nam nói chung và trong các TCT TM nói riêng còn chưa phù hợp, chưa đúng với bản chất và chức năng là điều dễ hiểu. Bên cạnh đó, thói quen kiểm tra kiểm soát theo công nghệ kiểm tra kế toán còn tồn tại, đang được áp dụng đòi hỏi sự thay đổi phải có lộ trình từng bước. Vì vậy, sự giới hạn trong cơ cấu tổ chức, nội dung trong thực hiện kiểm toán của KTNB tại các TCT TM hiện nay có thể lý giải một phần do nguyên nhân này. Bên cạnh đó, do cơ chế quản lý kinh tế cũ đã tồn tại trong một khoảng thời gian dài do đó cách thức kiểm tra kiểm soát cũng mang những đặc trưng riêng của cơ chế đó. Việc kiểm tra kiểm soát theo cơ chế cũ mang tính kiểm tra hành chính nhiều hơn là kiểm tra trên các quan hệ kinh tế nhất là đối với các DN thuộc sở hữu Nhà nước.

Hai là, về mặt pháp lý: Đối với các qui định pháp lý dành cho KTNB: chưa có sự đầy đủ, đồng bộ trong hệ thống văn bản pháp lý dành cho KTNB. Kiểm toán độc lập và KTNB xuất hiện gần như cùng lúc (Kiểm toán độc lập năm 1994, KTNB năm 1997) nhưng cho đến nay, kiểm toán độc lập đã có nhiều bước tiến đáng kể cả về hoạt động và hệ thống pháp lý với sự ra đời của Hệ thống chuẩn mực kiểm toán và được sửa đổi nhiều đợt; mới nhất là việc ban hành Luật Kiểm toán độc lập thì KTNB duy nhất có 04 văn bản qui định về tổ chức bộ máy và tổ chức công tác KTNB. Những văn bản cũng được ban hành từ những năm đầu KTNB xuất hiện, phạm vi áp dụng hẹp (chỉ dành cho DNNN), chủ yếu mang tính bắt buộc trong khi xu thế hiện nay các DN nói chung và các TCT nói riêng đều đã chuyển đổi mô hình hoạt động hướng tới đa ngành, đa lĩnh vực, giảm thiểu vốn của Nhà nước để huy động vốn từ các nguồn khác do đó việc áp dụng những văn bản này thường mang tính khiên cưỡng gây lúng túng cho các DN. Mặc dù những hạn chế của các văn bản này đang dần dần được sửa chữa, hoàn thiện và hội nhập với xu hướng chung nhưng ảnh hưởng tiêu cực do những hạn chế của các văn bản này tới tổ chức KTNB trong TCT TM Việt Nam vẫn còn cần tiếp tục khắc phục.

Đối với các qui định pháp lý dành cho mô hình tổ chức TCT TM: Do đặc thù 100% các TCT TM trước đây đều là DNNN mà theo lộ trình phải tiến hành cổ phần hóa hoặc chuyển sang công ty TNHH 100% vốn Nhà nước vì thế về cơ bản các TCT TM vẫn có khuôn mẫu theo qui định của Nhà nước như trong Nghị định 39/1995/NĐ-CP của Chính phủ, “Ban hành điều lệ mẫu về tổ chức và hoạt động của TCT nhà nước” hay theo mô hình tập đoàn của Đề án thí điểm tập đoàn kinh tế và hoạt động theo Luật doanh nghiệp 2005. Theo đó, các TCT TM phải có Ban Kiểm soát hoặc kiểm soát viên nhưng không có qui định rõ về tổ chức KTNB. Nhưng thực tế khi áp dụng qui định này lại nảy sinh những bất cập. Đó là KTNB có thể

trực thuộc hội đồng quản trị, ban kiểm soát, thậm chí là một bộ phận chức năng trong đơn vị trong khi báo cáo lại phục vụ chủ yếu cho bộ máy quản lý điều hành hoạt động mà trực tiếp là ban giám đốc. Hơn nữa, ngay cả khi KTNB trực thuộc ban giám đốc thì vẫn nảy sinh mâu thuẫn về lợi ích. Vì vậy sự chuyển biến trong tổ chức và quản lý nói chung và tổ chức KTNB nói riêng tại TCT TM chưa có sự thay đổi đáng kể.

Ba là, sự phát triển cả về qui mô, số lượng và lĩnh vực hoạt động tại TCT thương mại làm gia tăng khả năng xảy ra sai phạm. Trong khi đó khả năng kiểm soát của Nhà nước đối với đơn vị này lại có những hạn chế vì vậy cả nhà quản lý và người quan tâm cùng kỳ vọng vào những loại hình kiểm soát tốt hơn, chuyên nghiệp hơn – đó là KTNB. Tuy nhiên, KTNB là một loại hình mới mẻ ở Việt Nam do đó từ quá trình hình thành, phát triển và đến bắt kịp sự thay đổi của môi trường kinh doanh và đáp ứng nhu cầu quản lý gặp nhiều khó khăn. KTNB vừa thực hiện vừa tìm kiếm mô hình tổ chức bộ máy và tổ chức thực hiện kiểm toán phù hợp cần phải có thời gian, có lộ trình cụ thể.

Bốn là, nhận thức về chức năng và nhiệm vụ cụ thể của KTNB chưa được thống nhất, đặc biệt là trong kiểm toán hiệu quả hoạt động và hiệu năng của quản lý. Ngay trong lĩnh vực kiểm toán mang tính truyền thống như kiểm toán tuân thủ và kiểm toán BCTC cũng chưa thật nhất quán về nội dung cụ thể cần kiểm toán. Kết quả khảo sát cho thấy, KTNB chủ yếu kiểm toán tuân thủ kết hợp với kiểm toán BCTC. Kiểm toán tuân thủ cũng chỉ dừng ở việc đánh giá các qui định, qui trình được áp dụng trên thực tế mà chưa thực sự trợ giúp cho nhà quản lý trong xây dựng hay cải thiện qui trình này... Nhận thức này tạo ra môi trường không tốt làm cho hoạt động kiểm toán có thể bị đánh đồng với những hoạt động kiểm soát khác.

Tuy nhiên, cũng phải khẳng định, những hạn chế của KTNB không chỉ xuất phát từ những nguyên nhân khách quan mà còn bị ảnh hưởng bởi chính các nguyên nhân chủ quan. Các nguyên nhân chủ quan bao gồm:

Nguyên nhân mang tính chủ quan

Một là, hoạt động KTNB thiếu chiến lược. Bản thân việc thực hiện KTNB mới chỉ dựa trên kinh nghiệm, gặp vấn đề gì thì xử lý, mang tính chất tình huống, ... làm cho các hoạt động kiểm toán mang tính bị động nhiều hơn là chủ động. KTNB tại các TCT TM chỉ thực hiện hậu kiểm là chủ yếu đã ảnh hưởng đến tính khả dụng của KTNB trong quản lý. Tại các nước phát triển, xây dựng một chiến lược kiểm toán có vai trò quan trọng tới hiệu quả và chất lượng của KTNB. Chiến lược kiểm toán áp dụng cho một thời gian dài, liên quan tới nhiều khía cạnh khác nhau trong kiểm toán. Chiến lược kiểm toán phải được nghiên cứu kỹ lưỡng trước khi áp dụng. Không có chiến lược, phát triển hoạt động kiểm toán kiểu rập khuôn đã ảnh hưởng đến chất lượng và hiệu quả của hoạt động này tại các TCT TM Việt Nam hiện nay.

Hai là, do hạn chế về số lượng và chất lượng KTV nội bộ. Điều này thể hiện rõ ở chỗ hoạt động của các TCT TM hiện nay không chỉ bó hẹp trong một lĩnh vực hay một ngành mà rất đa dạng và phong phú, đồng thời các TCT cũng gia tăng số lượng đơn vị thành viên nên với qui mô chỉ có một tổ KTNB với khoảng từ 2-5 KTV thì không thể đáp ứng được yêu cầu cũng như hoàn thành hết được khối lượng công việc theo kế hoạch. Bên cạnh đó, chất lượng của các KTV nội bộ tại các TCT cũng là một vấn đề cần xem xét. KTV nội bộ trong các TCT chủ yếu là chuyển từ bộ phận kế toán sang vì thế họ chỉ nắm chắc những vấn đề liên quan đến kế toán và đương nhiên nội dung hoạt động của KTNB thường hướng đến kiểm tra công tác kế toán. Việc chưa có các chuẩn mực cũng như hướng dẫn liên quan đến KTNB dẫn tới việc các KTV nội bộ thường phải áp dụng các qui trình, chuẩn mực của kiểm toán độc lập và chắc chắn sẽ có ảnh hưởng không nhỏ tới hiệu quả công việc của KTNB.

Ba là, sự dập khuôn máy móc các qui định của Nhà nước về tổ chức KTNB trong khi các văn bản pháp qui của Nhà nước chưa đầy đủ, còn mang tính hướng dẫn chung. Do đó khi xây dựng bộ máy KTNB các TCT chưa xem xét nhiều đến các yếu tố mang tính đặc trưng của mình và làm cho vị trí, chức năng của KTNB còn chưa phù hợp với thực tiễn (đa phần KTNB thuộc vào Ban(phòng) Kế toán tài chính) nên làm ảnh hưởng tới tính độc lập và khách quan của KTNB.

Bốn là, mức độ ứng dụng công nghệ thông tin trong hoạt động KTNB thấp. Các ứng dụng của công nghệ thông tin sẽ giúp cho các KTV thực hiện các công việc của mình đơn giản hơn, nhanh hơn và chính xác hơn. Tuy nhiên mức độ ứng dụng công nghệ thông tin trong kiểm tra, KTNB tại các TCT TM hiện nay còn rất hạn chế. Chưa có bộ phận KTNB nào sử dụng các chương trình phần mềm chuyên dụng cho KTNB (có các công cụ phân tích RR, lên kế hoạch kiểm toán, hỗ trợ lập hồ sơ kiểm toán, chia sẻ thông tin từ xa giữa các KTVNB,...). KTNB chưa có chương trình riêng để khai thác được một cách hệ thống các thông tin bất thường – là những thông tin có khả năng tiềm ẩn nhiều RR. Khi thực hiện kiểm toán, cán bộ kiểm toán thường phải thu thập thông tin theo cách thủ công, từng trường hợp và chỉ ngay tại thời điểm kiểm toán mà không có sự theo dõi thường xuyên liên tục. Việc thực hiện kiểm toán tại chỗ chủ yếu qua rà soát, kiểm tra các hồ sơ chọn mẫu để từ đó đánh giá các sai sót. Do việc khai thác thông tin trên hệ thống còn hạn chế nên việc rà soát hồ sơ mất nhiều thời gian, chưa hiệu quả.

Như vậy, việc phân tích, tìm hiểu thực trạng tổ chức KTNB và phát hiện các nguyên nhân là cơ sở để tìm ra phương hướng và giải pháp để cải thiện hoạt động này.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 2

Trong Chương này, Tác giả đã phân tích mô hình tổ chức KTNB đồng thời mô tả và xem xét quy trình thực hiện kiểm toán của KTNB tại các TCT TM Việt Nam, từ đó luận giải về những điểm đạt được và chưa đạt được của việc tổ chức KTNB. Các điểm hạn chế đó gồm: chưa xác định được vị trí của KTNB, bộ máy kiểm toán còn thiếu và yếu, chất lượng KTV chưa đồng bộ; kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán còn chưa thực sự hiệu quả, thiếu cơ sở thực hiện kiểm toán, mới chỉ chú trọng kiểm toán tài chính mà chưa thực hiện kiểm toán hoạt động theo đúng nội dung của kiểm toán hoạt động. Hơn nữa, nguyên nhân của phần lớn các tồn tại đều mang tính chủ quan, do nhận thức của người thực hiện kiểm toán, bộ phận được kiểm toán và người sử dụng thông tin từ kiểm toán.

Từ những đánh giá các điểm đạt được và những hạn chế trong tổ chức KTNB của các TCT TM Việt Nam sẽ là căn cứ để Tác giả nghiên cứu và đề xuất các giải pháp mang tính hệ thống nhằm hoàn thiện tổ chức KTNB trong các TCT TM Việt Nam.

CHƯƠNG 3

CÁC GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN TỔ CHỨC KIỂM TOÁN NỘI BỘ TẠI CÁC TỔNG CÔNG TY THƯƠNG MẠI VIỆT NAM

3.1 Định hướng và yêu cầu hoàn thiện tổ chức kiểm toán nội bộ tại các tổng công ty thương mại Việt Nam

3.1.1 Định hướng phát triển của các tổng công ty thương mại Việt Nam

Để đáp ứng xu hướng phát triển hiện đại, tách dần chức năng quản lý nhà nước ra khỏi các hoạt động kinh doanh, Nhà nước đã tiến hành việc cổ phần hóa, cơ cấu lại các doanh nghiệp nhà nước trong đó có các tổng công ty thương mại. Bắt đầu bằng việc cho ra đời Luật Doanh nghiệp thay thế Luật doanh nghiệp nhà nước vào năm 2005 với việc xóa bỏ tên gọi Tổng công ty Nhà nước. Tiếp đó năm 2006, Chính phủ đã phê chuẩn danh mục các TCT tiến hành cổ phần hóa cho tới năm 2010 và công ty nào chưa kịp thực hiện thì phải chuyển sang hình thức công ty TNHH một thành viên. Với những việc làm đó đã cho thấy rõ quan điểm của Đảng và Nhà nước trong việc thay đổi quyền sở hữu và nghĩa vụ của Nhà nước đối với các tổng công ty nhất là các tổng công ty hoạt động trong các lĩnh vực quan trọng. Cụ thể:

Thứ nhất, 100% các TCT TM đều phải chuyển đổi mô hình hoạt động theo đúng qui định của Nhà nước nhưng phải giữ vững ngành nghề truyền thống, tránh phát triển các ngành nghề không thuộc lĩnh vực kinh doanh hoặc kinh doanh yếu kém để tránh tình trạng dàn trải, phân tán gây lãng phí tiền của, sức lao động.

Thứ hai, khi chuyển đổi mô hình phải phù hợp với việc chuyển đổi cơ chế quản lý, chuyển dần từ cơ chế quản lý theo quan hệ hành chính sang điều hành, kiểm soát dựa trên các quan hệ sở hữu.

Thứ ba, Về mô hình: Mỗi doanh nghiệp, trên cơ sở quy mô, ngành, nghề, liên kết, cấu trúc sẽ lựa chọn một mô hình phù hợp nhằm phát huy thế mạnh của mình, phù hợp với các chuẩn mực và thông lệ quốc tế. Dù lựa chọn mô hình nào thì các doanh nghiệp cần tuân thủ ba nguyên tắc sau: Một, về sở hữu: Đa sở hữu là xu hướng chủ yếu khi chuyển đổi mô hình. Theo lộ trình, các TCT thương mại có đủ điều kiện cổ phần hóa thì phải tiến hành thực hiện việc cổ phần để thu hút các nguồn lực trong và ngoài nước, tăng cường hợp tác với các thành phần kinh tế khác dưới nhiều hình thức khác nhau như liên kết, liên doanh, công ty cổ phần nhằm chuyển dần từ đơn sở hữu sang đa sở hữu. Các TCT còn lại khi chưa đủ điều kiện cổ phần hóa thì cần được chuyển đổi sang hoạt động theo mô hình công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên. Thứ hai, về ngành nghề: tập trung vào các ngành nghề chính, đẩy mạnh và duy trì các ngành nghề này đồng thời mở rộng thêm các ngành nghề khác nhưng trong điều kiện cho phép. Thứ ba, về cấu trúc: Trong điều

kiện hiện nay, cấu trúc công ty mẹ - công ty con được coi là tương đối phù hợp. Việc lựa chọn cấu trúc quan hệ trong nội bộ phải phát huy được thế mạnh, đảm bảo hoạt động quản lý, điều hành khoa học, linh hoạt và hiệu quả.

Thứ tư, Về vai trò của nhà nước: Không nên tuyệt đối hóa nhưng cũng không nên coi nhẹ vai trò của nhà nước trong quá trình hình thành và phát triển các TCT thương mại Việt Nam. Các quan hệ kinh tế tuân theo quy luật khách quan. Nhà nước chỉ tác động mang tính hỗ trợ và định hướng. Tuy nhiên, xác định vai trò hỗ trợ của nhà nước ở mức độ nào là một trong những bài toán khó trong quản lý nhà nước.

Như vậy, các TCT thương mại Việt Nam cần phát triển có định hướng, hội nhập với nền kinh tế khu vực và thế giới nhưng không xem nhẹ vai trò của Nhà nước. KTNB trong các TCT thương mại là một mắt xích quan trọng trong kiểm tra kiểm soát, một chức năng của quản lý cần dựa trên những định hướng và chiến lược phát triển của nhà nước và của bản thân các TCT. Tổ chức KTNB phải đảm bảo phù hợp với định hướng chung của Đảng và Chính phủ trong quá trình đổi mới cơ chế quản lý kinh tế.

Từ những quan điểm và định hướng phát triển chung như trên dẫn đến việc khi tổ chức KTNB cần phải đảm bảo phát triển theo hướng linh hoạt trong tổ chức bộ máy và chuyên nghiệp hóa trong tổ chức hoạt động.

3.1.2 Các yêu cầu hoàn thiện tổ chức kiểm toán nội bộ tại các tổng công ty thương mại Việt Nam

*** Hoàn thiện KTNB phải phù hợp với chủ trương, chính sách pháp luật của Nhà nước và đáp ứng yêu cầu của quản lý nhà nước.**

Nghị quyết Hội nghị lần thứ tư Ban chấp hành Trung ương Đảng khoá VIII đã chỉ rõ: *"Tổng kết mô hình tổng công ty nhà nước, trên cơ sở đó có phương án xây dựng các tổng công ty thực sự trở thành những tập đoàn kinh tế mạnh, có hiệu quả và sức cạnh tranh cao, thực sự là xương sống của nền kinh tế. Xem xét, sắp xếp lại những tổng công ty không phù hợp, hoạt động kém hiệu quả"* [10]. Do đó, KTNB cũng cần được xây dựng dựa trên quan điểm này. Đó là: dựa trên những thành tựu đã có trong tổ chức công tác và tổ chức bộ máy kiểm toán đã được xây dựng từ trước, điều chỉnh, thay đổi tổ chức KTNB cho phù hợp với tình hình thực tế và yêu cầu phát triển.

Một trong những điểm mấu chốt khi cải tổ lại các tổng công ty là tiến hành cổ phần hóa, thực hiện niêm yết cổ phiếu trên thị trường chứng khoán. Điều này đòi hỏi các doanh nghiệp phải đảm bảo "tính minh bạch" của thông tin. Muốn vậy, bản thân KTNB phải phát triển theo xu hướng hoạt động linh hoạt, đa dạng trong nội dung thực hiện mới có thể đảm nhiệm được nhiệm vụ kiểm tra kiểm soát của mình, nhất là khi các doanh nghiệp thực hiện kinh doanh đa ngành, đa lĩnh vực.

Mặt khác, tổ chức KTNB cũng phải tuân thủ theo các quy định của pháp luật. Mỗi TCT đều chịu kiểm tra kiểm soát thường xuyên của các cơ quan chức năng do đó tổ chức KTNB phải theo các quy định của các cơ quan chức năng này. Đây được coi là điều kiện tiên quyết để bộ phận KTNB được công nhận và hoạt động. Hơn nữa, hoạt động của các TCT sẽ chịu sự điều tiết chi phối của nhiều loại văn bản quy phạm pháp lý khác nhau do các mối quan hệ liên kết trong TCT khá đa dạng. Đồng thời KTNB phải đảm bảo đáp ứng yêu cầu của quản lý nhà nước đó là các yêu cầu kiểm tra kiểm soát.

*** Hoàn thiện KTNB phải đáp ứng được nhu cầu phục vụ thông tin cho quản lý doanh nghiệp**

Khi hoạt động theo cơ chế thị trường, thông tin kinh tế có ý nghĩa vô cùng quan trọng đối với nhà quản trị nhất là trong việc ra quyết định. Có hai loại thông tin cần được chú ý là thông tin tài chính và thông tin phi tài chính. Các thông tin này muốn phục vụ cho nhà quản trị phải kịp thời, chính xác, trung thực và khách quan. Như vậy, KTNB sẽ xem xét và đánh giá đối với tất cả các hoạt động kể cả các hoạt động tài chính và phi tài chính về các khía cạnh khác nhau như tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực nhằm cải thiện chúng.

Bộ phận KTNB tại các TCT TM Việt Nam cần đảm bảo thực hiện đúng chức năng của mình trong quá trình hoạt động. Bộ phận KTNB có nhiệm vụ xem xét các khía cạnh khác nhau của một hoạt động cụ thể trong một chi nhánh, một bộ phận theo ba khía cạnh chủ yếu là tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu năng. Kết quả của quá trình đánh giá này phải được thông tin cho người có thẩm quyền, cùng với những giải pháp để cải thiện, để nâng cao hiệu quả, hiệu lực của hoạt động ấy. Để đáp ứng được nhu cầu này, KTNB cần thực hiện những lĩnh vực kiểm toán là: kiểm toán tài chính – thực hiện xem xét độ tin cậy, tính khách quan cũng như việc chấp hành chế độ, chuẩn mực kế toán hiện hành; kiểm toán hiệu quả, hiệu năng (kiểm toán hoạt động) – xem xét mối quan hệ giữa kết quả đạt được với nguồn lực để tạo ra chúng và mối quan hệ giữa kết quả đạt được và mục tiêu đề ra; kiểm toán tuân thủ - là việc xem xét tính tuân thủ pháp luật, các qui định của ngành, cũng có thể là nội qui của đơn vị.

*** Hoàn thiện KTNB phải phù hợp với đặc điểm kinh doanh, tổ chức, quản lý của các TCT TM Việt Nam**

Qui mô của TCT, đặc điểm và tổ chức hoạt động sản xuất kinh doanh, tính chất phức tạp và nhiều RR trong hoạt động sẽ chi phối đến tổ chức cũng như hoạt động của KTNB. Do vậy không thể áp đặt một mô hình chung cho mọi TCT TM mà phải xây dựng một cách linh hoạt tùy thuộc vào điều kiện của từng TCT. Với các TCT có phạm vi hoạt động rộng, ngành nghề đa dạng thì phải tổ chức KTNB trên diện rộng và ngược lại, nếu chỉ kinh doanh đơn ngành, phạm vi hẹp thì có thể

chỉ tổ chức KTNB tại công ty mẹ nhằm tránh gây lãng phí và mất tính hiệu quả của kiểm soát. Tuy nhiên, cũng cần phải tính đến việc gia tăng phạm vi hoạt động trong tương lai của các TCT chứ không rập khuôn máy móc hoặc cứng nhắc. Bên cạnh đó, khi tổ chức KTNB cũng cần lưu ý đến trình độ quản lý và yêu cầu quản lý của từng TCT, năng lực và trình độ quản lý của những người tham gia công tác điều hành.

*** Hoàn thiện KTNB phải đảm bảo tính độc lập trong tổ chức bộ máy và trong công tác kiểm toán**

KTNB thực hiện chức năng cơ bản là đánh giá và xác nhận do đó phải đảm bảo yêu cầu cơ bản của việc thực hiện chức năng này là tính độc lập. Theo đó về tổ chức bộ máy, KTNB cần phải thuộc cấp lãnh đạo cao nhất và chỉ chịu sự chỉ đạo của cấp này đồng thời phải hoàn toàn tách rời với những bộ phận được kiểm tra. Tính độc lập của bộ phận KTNB cũng cần được đảm bảo trong quá trình hoạt động. KTNB phải được độc lập về chuyên môn và nghiệp vụ. Để đảm bảo được điều này, KTNB sẽ không được tham gia các chức vụ quản lý khác trong đơn vị. KTNB cũng được quyền độc lập khi thực hiện công việc kiểm toán, không bị chi phối bởi bất kỳ đối tượng nào và được bảo lưu các ý kiến của mình. Ngoài ra, KTNB phải đảm bảo không bị những định kiến thiên lệch chi phối trong quá trình thực hiện chức năng kiểm tra, đánh giá và xác nhận.

Tuy nhiên cũng lưu ý là sự độc lập này không phải là độc lập một cách tuyệt đối mà độc lập để đảm bảo tính khách quan trong quá trình kiểm tra đánh giá, nhưng phải đảm bảo khả năng phối hợp với các bộ phận khác.

*** Hoàn thiện KTNB phải đảm bảo tính chuyên nghiệp trong tổ chức và hoạt động**

Tính chuyên nghiệp của hoạt động KTNB đảm bảo tính hiệu quả chính hoạt động này đồng thời là cơ sở đảm bảo chất lượng thông tin do KTNB cung cấp. Tình chuyên nghiệp thể hiện ở các nội dung:

Một, KTNB phải đảm bảo có một đội ngũ KTVNB đủ về số lượng và đảm bảo về chất lượng. Theo đó KTVNB phải được đào tạo cơ bản, có năng lực chuyên môn và phẩm chất đạo đức.

Hai, KTNB phải có chiến lược, kế hoạch và chương trình kiểm toán. Đây cũng chính là một cơ sở quan trọng để đảm bảo chất lượng của một cuộc KTNB và một sự kiểm soát về chất lượng của bộ phận này trong quá trình kiểm toán.

Ba, KTNB đòi hỏi phải có hệ thống chuẩn mực trong thực hành kiểm toán. Cũng giống như các hoạt động chuyên nghiệp khác, KTNB đòi hỏi phải có hệ thống các chuẩn mực kiểm toán với đặc thù riêng. Đây là cơ sở đảm bảo hoạt động KTNB thực hiện theo đúng yêu cầu. Ngoài ý nghĩa đảm bảo KTV và các bên có liên quan thực hiện theo đúng mục tiêu đã định, chuẩn mực KTNB có thể xem như là tiêu chuẩn cho một hoạt động kiểm toán được xã hội công nhận mang tính chuyên nghiệp.

*** Hoàn thiện KTNB phải đảm bảo mục tiêu tiết kiệm, hiệu quả và hiệu lực**

KTNB là nhu cầu tất yếu xuất phát từ nhu cầu quản lý. Tuy nhiên, khi tổ chức KTNB cần cân nhắc mối quan hệ giữa lợi ích và chi phí phát sinh. Lợi ích của công tác KTNB được xem xét trên nhiều khía cạnh khác nhau như: xác định phạm vi kiểm toán, các lĩnh vực cần kiểm toán, tổ chức bộ máy kiểm toán...Đứng về phía nhà quản lý, hiệu quả KTNB cần được xác định thông qua so sánh lợi ích – chi phí. Khi lợi ích KTNB đem lại lớn hơn chi phí mà đơn vị phải bỏ ra thì KTNB sẽ được thực hiện và ngược lại. Đồng thời, nhà quản lý nên xem xét những yếu tố “phi lợi nhuận” khác mà KTNB mang lại. Để đảm bảo tính hiệu quả của hoạt động kiểm toán tại các TCT TM, một nguyên tắc quan trọng là các nguồn lực kiểm toán phải hướng tới những bộ phận, nghiệp vụ có mức độ RR lớn nhất.

*** Hoàn thiện KTNB phải đảm bảo xu thế hội nhập thế giới**

Với việc tham gia WTO, Việt Nam cam kết phải mở cửa các lĩnh vực hoạt động trong đó có lĩnh vực dịch vụ kế toán, kiểm toán. Do đó, để cạnh tranh được với các quốc gia khác, đòi hỏi các chuẩn mực kế toán và kiểm toán của chúng ta phải dần hội nhập với khu vực và thế giới. Việc tổ chức KTNB trong các TCT TM Việt Nam cũng phải xác định được các xu hướng phát triển này để có thể đảm bảo hoạt động KTNB có tính quốc tế, phản ánh đúng xu thế phát triển của lĩnh vực này trên thế giới. Mặt khác với việc thay đổi khái niệm KTNB của IIA cũng như kinh nghiệm của các nước trên thế giới cho thấy KTNB không nhất thiết phải thành lập trong tổ chức mà có thể thuê ngoài KTNB. Vì thế trong tương lai có thể xem xét đến mô hình thuê ngoài KTNB, nhưng khi áp dụng mô hình này cần phải xác định các vấn đề như Ai là người mời KTNB? Lựa chọn công ty nào cung cấp dịch vụ KTNB? Đề xuất, lựa chọn, xác định nội dung và phạm vi KTNB? Ký kết hợp đồng? Cung cấp thông tin và bảo mật? Báo cáo kết quả và sử dụng kết quả? Theo dõi thực hiện kết quả KTNB? Và phí kiểm toán...

3.2 Các giải pháp hoàn thiện tổ chức kiểm toán nội bộ

3.2.1 Nhóm giải pháp hoàn thiện tổ chức bộ máy kiểm toán nội bộ

3.2.1.1 Giải pháp hoàn thiện mô hình bộ máy kiểm toán nội bộ

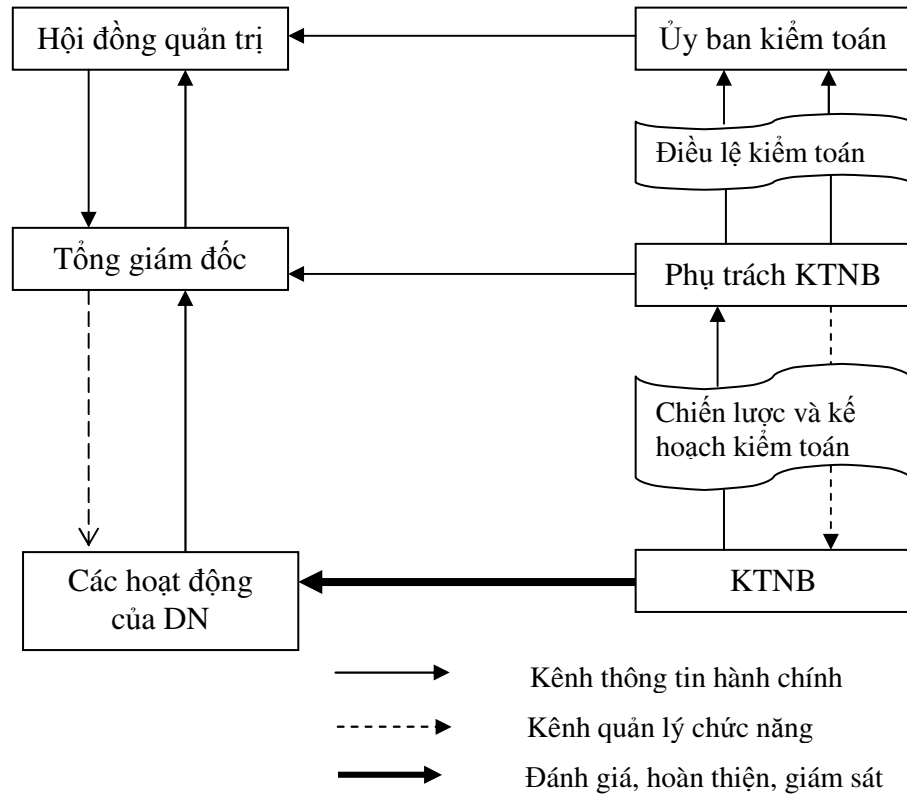
Từ thực trạng khảo sát tại các TCT thương mại Việt Nam hiện nay với những tồn tại và bất cập đã được phân tích và đánh giá, cùng với kinh nghiệm của các nước phát triển và các nước có điều kiện kinh tế tương đồng với Việt Nam như Trung Quốc hay các nước Asean..., tổ chức bộ máy KTNB sẽ căn cứ vào quy mô vốn, lao động, quy mô doanh thu cũng như tính đa dạng trong lĩnh vực hoạt động kinh doanh và phạm vi hoạt động của từng DN và có thể được tổ chức cả ở công ty mẹ và công ty con. Với đặc điểm của các TCT TM Việt Nam theo quan điểm của tác giả có thể tổ chức bộ máy KTNB tại các TCT TM như sau:

Về vị trí của KTNB

Theo quan điểm của tác giả khi xác định vị trí của KTNB trong bộ máy TCT cần xem xét hình thức sở hữu cũng như cơ cấu tổ chức của TCT đó. Theo lộ trình chung các TCT đang là TCT TNHH MTV sẽ được cổ phần hóa tức là đa dạng hóa đối tượng sở hữu. Do đó về cơ bản các TCT TM Việt Nam khi tổ chức KTNB sẽ phải tuân thủ theo Quyết định số 832 của Bộ Tài chính về tổ chức KTNB cho DNNN cũng như Luật Kiểm toán độc lập về KTNB đối với các đơn vị có liên quan đến lợi ích công chúng.[3, 38] Điều này làm cho KTNB là mang tính bắt buộc với các TCT TM Việt Nam.

Với các TCT đã cổ phần hóa: Nếu TCT có Ủy ban kiểm toán thì KTNB được bố trí thuộc Ủy Ban kiểm toán của HĐQT tương tự như mô hình được qui định theo Chuẩn mực KTNB quốc tế. Trường hợp các TCT có Hội đồng quản trị nhưng chưa có Ủy ban kiểm toán thì KTNB trực thuộc luôn Hội đồng quản trị (sơ đồ 3.1). Theo đó Ủy ban kiểm toán hoặc HĐQT có trách nhiệm: bổ nhiệm, miễn nhiệm, quyết định chế độ lương thưởng của trưởng (phó) bộ phận KTNB; phê duyệt kế hoạch, điều lệ KTNB; nhận báo cáo trực tiếp từ KTNB và đảm bảo tính độc lập cho KTNB... Trưởng bộ phận KTNB phải có trách nhiệm thực hiện và điều hành kế hoạch kiểm toán cũng như tuân thủ điều lệ kiểm toán được phê duyệt. Trưởng bộ phận KTNB sẽ chịu trách nhiệm trực tiếp (liên quan đến chức năng hoạt động) trước Ủy ban kiểm toán hoặc HĐQT. Trong một số trường hợp cần thiết như dự kiến về kinh phí hoạt động, huy động nhân lực... hoặc tư vấn về hoạt động quản trị có thể báo cáo thêm với BGD DN.

Với các TCT chưa cổ phần hóa, các TCT này đã được chuyển đổi về mô hình công ty TNHH một thành viên có chủ sở hữu duy nhất là Nhà nước. Do đó tại các TCT này không có HĐQT mà chỉ có HĐTV bao gồm các thành viên không phải là những chủ sở hữu thực sự của các doanh nghiệp mà chỉ là đại diện quyền sở hữu của Nhà nước (được hiểu là giúp Nhà nước quản lý vốn tại DN). Tại đây cũng không có Ban kiểm soát mà chủ sở hữu (Nhà nước) sẽ bố trí kiểm soát viên thay mặt chủ sở hữu kiểm tra, giám sát hoạt động của HĐTV và Ban Giám đốc. Vì thế theo quan điểm của tác giả, với các TCT này, nên tổ chức KTNB thành một phòng KTNB độc lập trực thuộc Tổng Giám đốc (không bố trí Phó tổng giám đốc phụ trách quản lý). Khi đó tính độc lập và quyền lực của KTNB vẫn được đảm bảo khi trực thuộc bộ máy điều hành tác nghiệp cao nhất của đơn vị. Theo đó mọi hoạt động của KTNB như bổ nhiệm, miễn nhiệm trưởng KTNB, nhân viên KTNB hay điều lệ hoạt động, chương trình hoạt động, báo cáo sẽ được phê duyệt bởi Tổng giám đốc nhưng được Hội đồng thành viên xem xét và thông qua.



Sơ đồ 3.1. Mô hình đề xuất KTNB trực thuộc HĐQT

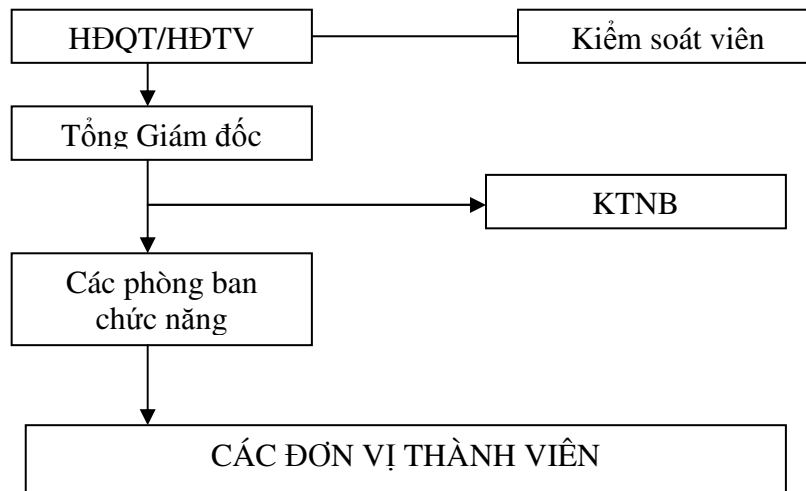
Sơ đồ 3.2 chỉ ra mô hình bộ phận KTNB trực thuộc Tổng Giám đốc. Đồng thời khi trực thuộc vào người điều hành trực tiếp hoạt động của đơn vị, KTNB có điều kiện thường xuyên tiếp cận với những vấn đề phát sinh trong quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh, có điều kiện tốt hơn trong tư vấn cho ban giám đốc trong từng tác nghiệp cụ thể.

Trường hợp các TCT đang có bộ phận kiểm tra, kiểm soát nội bộ:

Các TCT nên sắp xếp lại bộ phận kiểm tra, KSNB chuyên trách và phát triển bộ phận KTNB theo hướng sát nhập bộ phận kiểm tra, KSNB chuyên trách vào bộ phận KTNB. Đồng thời theo lộ trình các TCT cũng xây dựng và hoàn thiện hệ thống kiểm soát nội bộ bằng việc thiết lập đầy đủ các chốt kiểm soát ngay tại các qui trình nghiệp vụ để các RR được ngăn chặn và phát hiện ngay từ điểm bắt đầu. Chức năng KT, KSNB của bộ phận KSNB chuyên trách sẽ do chính các chốt kiểm soát trong qui trình thực hiện. Các cán bộ làm việc tại bộ phận KT, KSNB có thể được sát nhập vào bộ phận KTNB, hoặc chuyển về các phòng, ban nghiệp vụ để thực hiện chức năng giám sát.

Phương án này sẽ giúp doanh nghiệp vừa đảm bảo hiệu quả về mặt tổ chức (tinh giản bộ máy, tiết kiệm chi phí), vừa đạt được hiệu quả về mặt công việc (khắc phục được sự chông chéo về chức năng nhiệm vụ giữa các bộ phận như hiện nay và vẫn đảm bảo tốt chức năng giám sát). Với phương án này, ban điều hành không

phải lo ngại công cụ kiểm soát của mình bị cắt bỏ, mà thực ra công cụ đó đã được tăng cường tại chính các qui trình nghiệp vụ.



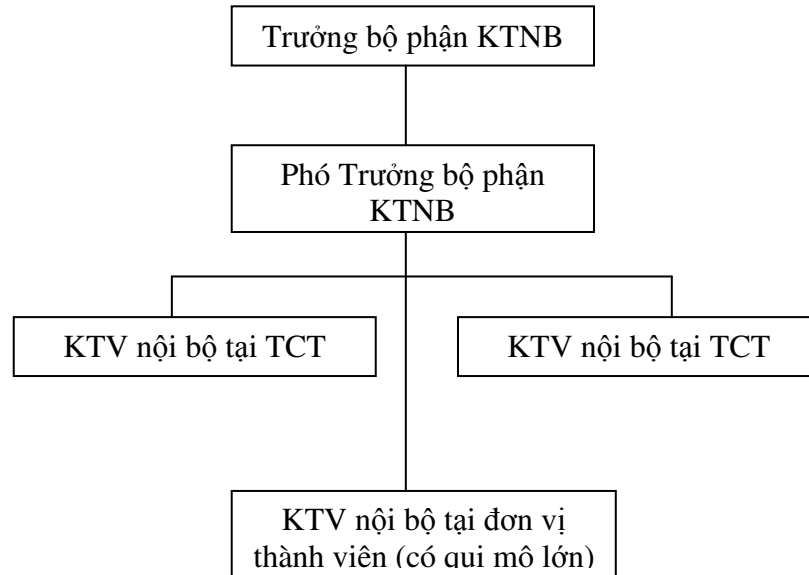
Sơ đồ 3.2. Mô hình đề xuất KTNB trực thuộc Tổng Giám đốc

Về hình thức tổ chức bộ máy KTNB: Căn cứ vào phạm vi hoạt động của các TCT TM hiện nay đa phần đều tập trung hoặc địa bàn không quá xa nên trong thời gian đầu có thể tổ chức theo hình thức tập trung là tương đối phù hợp. Nhưng khi các TCT TM mở rộng qui mô và phạm vi hoạt động nhất là với các ngành kinh doanh đặc thù như xăng dầu thì nếu chỉ tổ chức bộ phận KTNB tại văn phòng TCT thì sẽ dẫn đến việc cần có một số lượng lớn KTVNB mới có thể hoàn thành kế hoạch công việc. Hơn nữa các KTV này có thể chỉ tập trung tại TCT nên những công việc cụ thể tại từng công ty con, từng chi nhánh sẽ không nắm được do vậy không bao quát hết mọi hoạt động của toàn TCT. Lúc này, theo đề xuất của tác giả, bộ phận KTNB có thể tổ chức mô hình kết hợp nửa tập trung nửa phân tán.

Theo mô hình này, bộ phận KTNB được tổ chức thành một phòng hoặc ban độc lập đặt tại văn phòng TCT; dưới các đơn vị thành viên sẽ có các KTVNB (lưu ý đây là các KTVNB của bộ phận KTNB thuộc TCT). Tùy thuộc vào từng đơn vị thành viên có thể bố trí một tổ KTNB hoặc 01 KTVNB chuyên trách tại các đơn vị này. Chế độ lương thưởng của tổ KTNB hoặc nhân viên KTNB chuyên trách sẽ do Ban kiểm soát, TGD TCT và bộ phận KTNB trung tâm xem xét. Mô hình này có thể khái quát qua sơ đồ 3.3.

Khi thực hiện kiểm toán, chỉ đạo chung sẽ do bộ phận KTNB ở TCT (bộ phận trung tâm) thực hiện. Các KTV nội bộ ở bộ phận trung tâm có trách nhiệm phối hợp với các KTV nội bộ tại các đơn vị thành viên cùng thực hiện kiểm toán theo kế hoạch, chương trình kiểm toán đã được xây dựng. Mô hình này áp dụng tại TCT TM có nhiều ưu điểm. Trước hết, mô hình này đảm bảo việc phối hợp trong

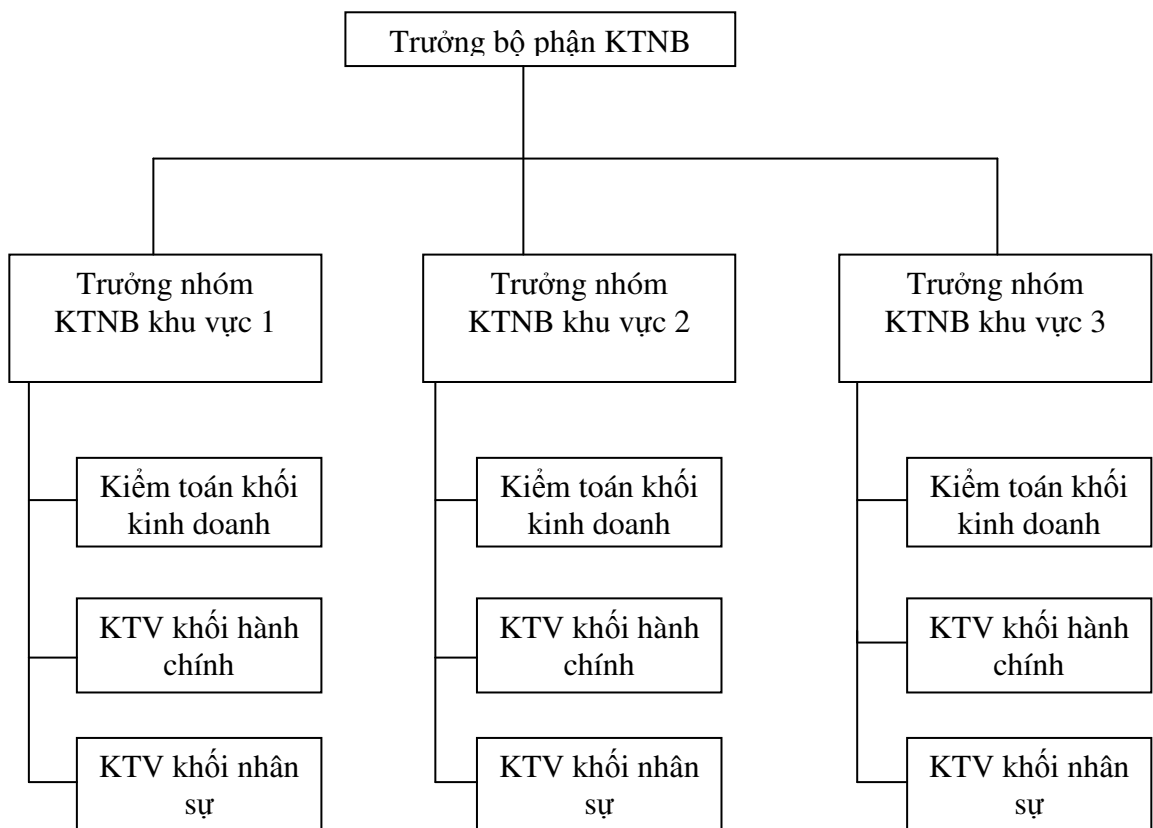
kiểm toán một cách hiệu quả. KTV của TCT tại các đơn vị thành viên có am hiểu tốt về hoạt động hiện của đơn vị, thực hiện các công việc được giao (theo kế hoạch dài hạn) mà không gặp nhiều khó khăn.



Sơ đồ 3.3. Tổ chức bộ máy KTVNB theo mô hình kết hợp

Tiếp đến, tổ chức theo cách này giúp bộ phận KTVNB có thể hoàn thành khối lượng công việc kiểm toán lớn. Cuối cùng, việc duy trì KTV tại các đơn vị thành viên sẽ đảm bảo hiệu lực hoá các kết luận và đề xuất của KTV nội bộ khi kết thúc kiểm toán đồng thời duy trì một sự liên lạc thường xuyên, chặt chẽ giữa TCT TM và các đơn vị thành viên. Ngoài ra, ưu điểm trong mô hình này là khả năng thích ứng trong điều kiện môi trường kinh doanh thay đổi. Tuy nhiên khi áp dụng mô hình này cũng cần lưu ý tới một số điểm hạn chế sau: một là, mô hình này đòi hỏi số lượng nhân viên kiểm toán tương đối lớn, nếu qui mô TCT càng lớn thì số lượng KTV càng nhiều để phân bổ tới các đơn vị thành viên; hai là khi đặt KTV tại đơn vị thành viên có thể gặp phải sự không đồng tình của nhà quản lý đơn vị đó; ba là khi các KTV thường xuyên ở tại các đơn vị thành viên có thể sẽ bị chính các đơn vị này mua chuộc và làm giảm tính khách quan trong báo cáo định kỳ cũng như khi phối hợp kiểm toán bởi vậy cần có qui chế về việc kiểm tra kiểm soát thường xuyên đối với các đơn vị thành viên cũng như qui định về thái độ, phong cách làm việc, giao tiếp của KTV và đơn vị thành viên kết hợp với việc xây dựng các qui định về đạo đức nghề nghiệp của KTVNB; bốn là năng lực của KTV khi kiểm tra kiểm soát những lĩnh vực không thực sự am hiểu do đó không ngừng nâng cao trình độ cho KTV thông qua các khóa học ngắn hạn hoặc cử đi bồi dưỡng định kỳ hoặc yêu cầu KTV tự bồi dưỡng và có kiểm tra hàng năm về kiến thức của KTVNB.

Về phân chia nhiệm vụ trong bộ phận KTNB: Tùy vào đặc điểm riêng của từng TCT để phân chia nhiệm vụ trong bộ máy KTNB. Việc phân chia nhiệm vụ trong bộ phận KTNB có thể theo phạm vi hoạt động (khu vực bắc, trung, nam...) hoặc theo lĩnh vực hoạt động. Ở đây có 2 loại hình TCT là TCT chuyên doanh và TCT kinh doanh tổng hợp. TCT chuyên doanh chỉ chuyên kinh doanh một loại hàng hóa nhất định mang tính đặc thù cùng TCT kinh doanh tổng hợp thì loại hình hàng hóa đa dạng hơn nhưng có liên quan đến nhau. Nhưng đặc điểm chung là tất cả các TCT trong thời gian gần đây đều thực hiện đa dạng hóa lĩnh vực kinh doanh, mở rộng hoạt động sang các ngành nghề khác. Do đó theo tác giả việc phân chia nhiệm vụ trong bộ phận KTNB có thể được thiết kế vừa phân chia theo khu vực địa lý, vừa phân chia theo khối chức năng như khối kinh doanh, khối nhân sự, khối kế toán.... . Đối với các TCT không có phạm vi hoạt động quá lớn, chỉ trong một khu vực địa lý như TCT TM Hà Nội, TCT Bến Thành... thì chưa cần tính đến việc phân chia theo khu vực địa lý mà chỉ cần phân chia nhiệm vụ theo khối chức năng. Có thể xem mô hình này qua sơ đồ 3.4. Trường hợp các TCT có chi nhánh hay văn phòng đại diện ở nước ngoài thì không cần thiết phải bố trí bộ phận KTNB mà có thể chỉ cần bố trí một KTVNB nếu quy mô lớn hoặc cử một nhân viên chuyên trách thêm công việc của KTVNB.



Sơ đồ 3.4. Mô hình KTNB phân chia theo khu vực và khối chức năng

Đối với các đơn vị thành viên: Việc thiết lập bộ phận KTNB tại các đơn vị thành viên tùy thuộc vào qui mô hoạt động và yêu cầu quản lý của chính đơn vị đó. Vì thế chỉ nên tổ chức KTNB tại đơn vị thành viên có phạm vi hoạt động rộng, qui mô lớn. Tuy nhiên để đảm bảo tính đồng bộ, các TCT nên ban hành các tiêu chuẩn qui định rõ loại hình đơn vị nào cần tổ chức bộ phận KTNB. Các tiêu chuẩn này có thể là vốn điều lệ, doanh thu, số lượng các đơn vị thành viên của công ty con, tổng số cán bộ công nhân viên... Bộ phận KTNB tại đơn vị thành viên có thể gọi là phòng KTNB hoặc tổ KTNB (trực thuộc cấp lãnh đạo của đơn vị thành viên) và cách thức tổ chức bộ máy có thể tương tự như công ty mẹ. Đối với các đơn vị thành viên không đủ tiêu chuẩn thiết lập bộ phận KTNB thì có thể tiến hành thuê ngoài thực hiện KTNB trong những điều kiện nhất định đặc biệt phải có những qui định, chuẩn mực liên quan đến hoạt động này như ai là người thuê, ai là người theo dõi nội dung kiểm toán; đánh giá chất lượng hoạt động KTNB như thế nào... Tuy nhiên đây cũng có thể là một giải pháp hữu ích cho các DN chưa đủ điều kiện. Điều này là hoàn toàn phù hợp với thực tế cũng như xu hướng chung trên thế giới.

3.2.1.2 Giải pháp hoàn thiện nhân sự kiểm toán nội bộ

Trong những qui định của Nhà nước về KTNB và các qui chế hoạt động KTNB của từng TCT cũng không chỉ rõ tiêu chuẩn đối với kiểm toán viên nội bộ. Thực trạng đã chỉ rõ, KTVNB của các TCT TM hiện nay chủ yếu được điều chuyển từ phòng kế toán và chỉ am hiểu về chuyên môn kế toán kiểm toán, chưa có nhiều kinh nghiệm đối với các hoạt động khác nhau của TCT. Vì thế để đảm bảo chất lượng đội ngũ KTVNB, tác giả xin đề xuất một số nội dung hoàn thiện sau:

Về qui mô bộ phận KTNB: Số lượng nhân viên KTNB tùy thuộc vào đặc điểm hoạt động của từng TCT. Dựa vào gợi ý của Liên đoàn Kế toán quốc tế về xác định số lượng KTVNB, có thể xác định dựa trên các yếu tố doanh thu, tổng tài sản và tổng số nhân viên. Ví dụ, sử dụng yếu tố tổng số nhân viên để xác định số lượng KTVNB. Theo mô hình của IFAC, trên 1000 nhân viên thì số lượng KTVNB dao động trong khoảng 0,2 – 4,1 người, trung bình là 1 KTVNB/ 1000 lao động. Qua kết quả khảo sát trình bày ở phần thực trạng có thể xác định số lượng KTVNB cho các TCT như sau: (Bảng 3.1)

Tuy nhiên cách xác định số lượng nhân viên KTNB trong một TCT còn phụ thuộc vào rất nhiều nhân tố như tính đa dạng trong lĩnh vực kinh doanh, phạm vi hoạt động (khu vực địa lý); sự điều động nhân sự... Đối với các TCT chuyên doanh như TCT xăng dầu hay TCT lương thực lưu ý hơn đến phạm vi hoạt động trong khi các TCT kinh doanh tổng hợp nên quan tâm đến lĩnh vực kinh doanh song nhìn chung khi xác định qui mô của bộ phận KTNB các TCT nên xem xét tất cả các yếu tố này.

Bảng 3.1 Tiêu chí xác định số lượng KTVNB

Tổng công ty	Số lượng nhân viên	Số lượng KTVNB
TCT TM Sài Gòn	14,382	14 - 56
TCT xăng dầu Việt Nam	16,397	16 - 64
TCT Bến Thành	9,354	9 - 36
TCT Thanh Lễ	1,061	1 - 4
TCT dược Việt Nam	6,938	7 - 24
TCT Tín Nghĩa	1,325	1 - 4

Đối với các KTV của công ty mẹ tại các đơn vị thành viên: nếu đơn vị thành viên có qui mô nhỏ thì có thể bố trí 1 KTVNB để trực tiếp kiểm tra giám sát hoạt động tại đơn vị đó; nếu đơn vị thành viên có qui mô lớn thì nên tổ chức thành một tổ KTVNB từ 2-3 người. Nhiệm vụ của bộ phận KTVNB tại các đơn vị thành viên là thường xuyên theo dõi, kiểm tra hoạt động của các đơn vị đó và định kỳ báo cáo lại cho Trưởng phòng KTVNB hoặc trưởng khu vực để khi cần thiết có thể đưa ra những quyết định kịp thời tránh tình trạng cứ đến thời gian trong kế hoạch mới tiến hành kiểm toán hoặc không thể kiểm toán toàn diện mà chỉ có thể kiểm toán chọn mẫu.

Về cơ cấu của bộ phận KTVNB: Cơ cấu phòng hoặc Ban KTVNB thường sẽ bao gồm: Trưởng phòng (trưởng Ban) KTVNB; các phó phòng (phó Ban) và các KTVNB. Trưởng phòng(ban) KTVNB do lãnh đạo trực tiếp bộ phận KTVNB như HĐQT hay tổng giám đốc bổ nhiệm và xác định mức thù lao, có trách nhiệm báo cáo trực tiếp lên Ban kiểm soát, HĐQT, Ban giám đốc (Tổng giám đốc) kết quả kiểm toán và các vấn đề liên quan đến từng hoạt động của doanh nghiệp. Bên cạnh đó Trưởng ban KTVNB thiết lập mối quan hệ làm việc và báo cáo công việc hàng ngày với Tổng Giám đốc, trưởng Ban kiểm soát và báo cáo định kỳ với Hội đồng quản trị. Một bản sao của các báo cáo KTVNB được gửi cho Tổng Giám đốc. Thù lao của các nhân viên KTVNB sẽ do HĐQT hoặc Ban kiểm soát và Ban giám đốc thảo luận và thống nhất.

Về tiêu chuẩn của KTVNB: Thứ nhất, phải đáp ứng các yêu cầu của Nhà nước và quy định riêng của TCT trong tuyển dụng KTVNB, như quy định trong Quyết định số 832-TC/QĐ/CDKT ngày 28-10-1998 của Bộ Tài chính và Thông tư 171/1998/TT-BTC ngày 22-12-1998.

Thứ hai, có bằng cử nhân tài chính, kế toán, kiểm toán, quản trị và khuyến khích có chứng chỉ kiểm toán viên công chứng hoặc kiểm toán viên nội bộ. Có kinh nghiệm và trình độ chuyên môn liên quan đến các lĩnh vực hoạt động kinh doanh của TCT trong đó ưu tiên các đối tượng đã trải qua thời gian làm việc thực tế tại các DN tương tự.

Đối với Trưởng, phó phòng KTNB: nhất thiết phải có chứng chỉ kiểm toán viên công chứng hoặc kiểm toán viên nội bộ và có kinh nghiệm làm việc trong ngành thương mại hoặc các lĩnh vực hoạt động của TCT từ năm năm trở lên.

Thứ ba, phải đảm bảo các tiêu chuẩn về đạo đức nghề nghiệp: KTVNB phải là người trung thực, thận trọng, kiên trì, chịu khó, chưa từng bị kỷ luật trong công việc và luôn có ý thức phấn đấu hoàn thành công việc được giao. Ngoài ra, KTVNB phải là người biết giữ bí mật thông tin, tuân thủ tốt các quy định, có thể làm việc độc lập hoặc theo nhóm, có quan điểm riêng rõ ràng trong công việc.

Thứ tư, phải thường xuyên duy trì và trau dồi năng lực chuyên môn nghề nghiệp: do sự đa dạng trong lĩnh vực hoạt động kinh doanh nên các TCT ngày càng có nhiều hoạt động mang tính RR cao, điều này đặt ra yêu cầu các kiểm toán viên nội bộ luôn phải trau dồi, bồi dưỡng thêm nghiệp vụ; được đào tạo thường xuyên để cập nhật những thông tin mới liên quan đến lĩnh vực kinh doanh, tài chính, kế toán và kiểm toán, luật.

Thứ năm, về định hướng nghề nghiệp, khuyến khích kiểm toán viên thi lấy các chứng chỉ có liên quan đến kiểm toán như chứng chỉ kiểm toán viên quốc gia (CPA) hoặc chứng chỉ kiểm toán viên nội bộ. Các chứng chỉ này có thể xem như một bằng chứng về năng lực và uy tín nghề nghiệp của kiểm toán viên từ đó giúp tăng tính độc lập của kiểm toán viên nội bộ trong tổ chức.

Về tổ chức đào tạo KTVNB: Hiện nay các TCT TM cũng có tổ chức đào tạo cho nhân viên mới nhưng thường thời gian ngắn khoảng một tuần, thử việc trong khoảng 2-3 tháng và hằng năm tùy thuộc vào điều kiện công việc hoặc kế hoạch cụ thể mà đào tạo lại hoặc chỉ cử cán bộ đi đào tạo. Điều này sẽ làm hạn chế khả năng cập nhật cũng như kỹ năng làm việc của kiểm toán viên. Vì thế tác giả luận văn đề xuất hằng năm nên bố trí xen kẽ cho tất cả các KTV được đào tạo và bồi dưỡng kiến thức với mức trung bình khoảng 40 giờ học tập/1 năm (dựa theo qui định dành cho KTV độc lập của Thông tư số 150/2012 của Bộ Tài chính về hướng dẫn cập nhật kiến thức hằng năm cho KTV đăng ký hành nghề kiểm toán). Việc học tập bồi dưỡng này có thể thực hiện theo hai cách: một là tổ chức các buổi học nội bộ và mời chuyên gia giảng dạy, có thi cấp chứng chỉ (lựa chọn các chuyên gia và các trung tâm cấp chứng chỉ có uy tín); hai là cử cán bộ đi học luân phiên các khóa học do Bộ Tài chính tổ chức liên quan đến KTNB và cũng cấp chứng chỉ. Chứng chỉ được cấp là cơ sở chứng nhận thời gian đào tạo cũng là cơ sở để phân công công việc qua đó đánh giá chất lượng, hiệu quả công việc.

Về đạo đức nghề nghiệp của KTVNB: các TCT nên thiết kế các quy định về tuân thủ đạo đức nghề nghiệp và yêu cầu tất cả các KTVNB phải ký vào bản cam kết tuân thủ các Quy tắc Đạo đức Nghề nghiệp khi gia nhập Phòng KTNB và hằng năm phải ký lại. Trưởng Phòng KTNB phải giám sát hành vi, thái độ và công việc

của mỗi kiểm toán viên trong việc tuân thủ Quy tắc Đạo đức Nghề nghiệp và tiến hành điều tra trong trường hợp có biểu hiện vi phạm. Những vi phạm Quy tắc Đạo đức Nghề nghiệp sẽ được đánh giá và xử lý theo các chính sách và quy trình quản lý nhân sự của tổng công ty. Một hành vi cụ thể nào đó chưa được đề cập trong Quy tắc Đạo đức Nghề nghiệp cũng có thể là hành vi không thể chấp nhận được hoặc làm mất uy tín, và do đó, tất cả các KTVNB có thể chịu kỷ luật đối với những vi phạm của mình.

3.2.2 Nhóm giải pháp hoàn thiện tổ chức hoạt động kiểm toán nội bộ

3.2.2.1 Giải pháp mở rộng nội dung kiểm toán

Để đảm bảo chức năng là công cụ quản lý hữu hiệu thì việc mở rộng loại hình và phạm vi kiểm toán cũng là một vấn đề cần quan tâm của của KTVNB tại các TCT TM. Theo đó, KTVNB cần chú trọng mở rộng thêm nội dung kiểm toán. Đồng thời để đảm bảo tính hiệu quả, cân bằng giữa chi phí – lợi ích thì không nên thực hiện các cuộc kiểm toán tách rời mà liên kết các nội dung kiểm toán với nhau trong đó nội dung kiểm toán chính của KTVNB phải là kiểm toán hoạt động.

Nội dung kiểm toán hoạt động chung là kiểm tra việc huy động phân phối, sử dụng một cách tiết kiệm và có hiệu quả các nguồn lực (nhân lực, vật lực, hàng hoá, tài sản, tiền vốn, lợi thế kinh doanh...) của doanh nghiệp, kiểm tra tính hiệu quả hoạt động sản xuất, kinh doanh, phân phối và sử dụng thu nhập, kết quả bảo toàn và phát triển vốn, kiểm tra và đánh giá tính hiệu quả hoạt động của các bộ phận chức năng trong việc thực hiện các mục tiêu kinh doanh.

Cụ thể:

Thứ nhất, Kiểm toán chiến lược dài hạn và mục tiêu ngắn hạn của TCT và các đơn vị thành viên: Thực tế cho thấy chưa có một TCT nào thực hiện đánh giá chiến lược hay mục tiêu của mình trong khi chiến lược và mục tiêu hoạt động được xem là kim chỉ nam cho mọi hoạt động của đơn vị vì thế nếu đưa ra mục tiêu và chiến lược không phù hợp sẽ làm phát sinh nhiều RR, gây ảnh hưởng đến toàn bộ hoạt động của TCT. Do đó, trách nhiệm của KTVNB là hạn chế những chiến lược sai hướng, làm giảm hiệu quả kinh doanh của các TCT. Để làm được việc này, KTVNB cần có hiểu biết sâu sắc về hoạt động của TCT, của đơn vị thành viên và sự phát triển của ngành, khả năng phân tích và tổng hợp thông tin. Các tiêu chí để đánh giá sự phù hợp của các mục tiêu được thể hiện qua các chữ SMART: S – specific – cụ thể, M – measurable – có thể đo lường, A – achievable/accepted/agreed – có thể thực hiện, được chấp nhận, được thống nhất, R – relevant – phù hợp với mục đích chung của tổ chức, T – time-limited – có giới hạn về thời gian thực hiện. Ví dụ: đánh giá mục tiêu hoạt động của TCT xăng dầu Việt Nam: “Gia tăng giá trị cho cổ đông”. Mục tiêu này chưa đáp ứng được chữ S khi chưa cụ thể hóa xem “giá

trị cho cổ đông” là gì nhất là sự thay đổi về kết quả kinh doanh hằng năm cũng làm cho giá trị dành cho cổ đông thay đổi; chữ M khi không biết gia tăng bao nhiêu tiền hay bao nhiêu% so với năm trước hay so với đơn vị khác? Vì thế khi đánh giá mục tiêu, các KTV cũng cần xem xét thêm các yếu tố môi trường kinh tế vĩ mô, đánh giá thông tin về tình hình thị trường, các đối thủ cạnh tranh để đánh giá mức độ phù hợp của các mục tiêu của TCT.

Thứ hai, kiểm toán việc huy động và sử dụng các nguồn lực gồm: tài chính, nhân lực và tài nguyên. Đối với nguồn lực tài chính, KTNB xem xét, đánh giá việc huy động nguồn tài chính và hiệu quả của việc sử dụng nguồn tài chính tại công ty mẹ và các đơn vị thành viên. Muốn thực hiện được việc đánh giá này, KTNB cần sử dụng các chỉ tiêu phân tích và các phương pháp đánh giá phù hợp trên từng mặt hoạt động của đơn vị như so sánh kỳ này với kỳ trước, phân tích tỷ trọng của các nguồn huy động, hoặc sử dụng các chỉ tiêu đánh giá hiệu quả sử dụng tài chính.... Trong quá trình kiểm toán nguồn lực tài chính có thể đồng thời thực hiện đánh giá các phương án, chương trình hoạt động khi sử dụng các chỉ tiêu để phân tích, so sánh giữa kế hoạch với tiến độ, kết quả của chương trình, dự án đó đảm bảo mục tiêu hiệu quả - tiết kiệm. Đối với nguồn nhân lực, KTNB đánh giá hiệu quả và hiệu năng sử dụng nguồn nhân lực thông qua việc đánh giá, so sánh giữa năng lực chuyên môn với kết quả công việc của các thành viên trong TCT. Đối với nguồn lực tài nguyên, khi đánh giá cần lưu ý đến mối quan hệ của ba mục tiêu tăng trưởng – phát triển – bền vững. Vì thế phải kiểm toán giới hạn của các nguồn tài nguyên và đánh giá việc sử dụng nguồn tài nguyên trong giới hạn đó. Ngoài ra như đã phân tích ở chương 2 trong quá trình hoạt động, các TCT có thể gây ra những thiệt hại về môi trường, nguồn lực tự nhiên nên trong đánh giá nguồn lực tự nhiên có thể xem xét thực hiện việc kiểm toán môi trường, đây cũng là một xu thế phát triển mới của kiểm toán nhưng trong thực tế mới chỉ có kiểm toán Nhà nước thực hiện hoạt động này. Việc thực hiện kiểm toán môi trường sẽ giúp TCT nhận diện được các rủi ro mình có thể gây ra cho môi trường, xã hội; đánh giá được tác hại của những rủi ro đó và từ đó xây dựng các công cụ kiểm soát được môi trường nhằm giảm thiểu thiệt hại cho chính bản thân TCT và xã hội.

Thứ ba, kiểm toán sự phù hợp, đầy đủ của các qui chế, qui định nội bộ. Các qui chế, qui định nội bộ TCT sẽ tạo nên sức mạnh cho các TCT nhưng nếu các qui định này không đầy đủ hoặc không hợp lý sẽ làm hiệu quả hoạt động giảm sút. Vì thế bên cạnh việc kiểm tra xem các đơn vị có tuân thủ theo các qui định, qui chế nội bộ không thì cần định kỳ đánh giá các qui định, qui chế này nhằm phát hiện những sơ hở, thiếu sót hay chưa hợp lý so với điều kiện mới để kiến nghị nhà quản lý chỉnh sửa cho phù hợp.

Thứ tư, kiểm toán tính hiệu quả, hiệu lực và tính kinh tế của các bộ phận, nghiệp vụ. Kết quả khảo sát cho thấy các TCT TM cũng đã bước đầu có ý thức trong việc đánh giá tính hiệu quả, hiệu lực và tính kinh tế của các bộ phận trong đơn vị nhưng việc đánh giá này chưa được thực hiện thường xuyên và triệt để. Nguyên nhân là do chưa có một hệ thống các chỉ tiêu thống nhất cho việc đánh giá. Vì thế, các TCT TM nên xem xét để xây dựng cho mình một hệ thống các chỉ tiêu đánh giá. Các TCT TM có thể sử dụng hệ thống các chỉ tiêu đã được xây dựng trước, sau đó trên cơ sở đặc điểm của ngành, đặc điểm hoạt động của doanh nghiệp... để bổ sung, sửa chữa cho phù hợp. Để xây dựng hệ thống các chỉ tiêu đánh giá có thể dựa vào các cơ sở sau:

Một là, KTNB có thể dựa vào các tiêu chuẩn, định mức riêng của ngành thương mại, của hoạt động thương mại và qui định của Hiệp định thương mại WTO, hệ thống đo lường chất lượng của Việt Nam và quốc tế được chấp nhận... Các tiêu chuẩn này bao gồm nhiều tiêu chuẩn khác nhau về các lĩnh vực có liên quan tới hoạt động thương mại và chi tiết theo từng hoạt động thương mại cụ thể: tiêu chuẩn về hàng hóa xuất nhập khẩu như chất lượng, hình thức, mẫu mã...; tiêu chuẩn về bảo quản hàng hóa, vận chuyển hàng hóa... cho tới các tiêu chuẩn về an toàn lao động; tiêu chuẩn về môi trường.....

Hai là, KTNB có thể dựa vào dữ liệu tài chính và phi tài chính đã có từ các năm tài chính trước kể cả các dữ liệu thống kê của ngành, của Tổng cục Thống kê;

Ba là, So sánh với đơn vị cùng lĩnh vực hoạt động: Những đơn vị dẫn đầu trong phạm vi, chức năng, nhiệm vụ tương tự như đơn vị được kiểm toán có thể chọn là tiêu chuẩn sử dụng trong đánh giá trên những chỉ tiêu có liên quan;

Bốn là, KTNB có thể sử dụng dữ liệu về năng lực của một bộ phận, của một chức năng,... để đánh giá trên cơ sở xem xét hiệu quả sử dụng các nguồn lực trong tương quan với thời gian được đơn vị ấy sử dụng.

Dựa vào các gợi ý đối với việc xây dựng các tiêu chí đánh giá trong kiểm toán hoạt động đối với các hoạt động khác nhau trong DN [20] cùng với việc dựa trên các đặc thù của TCT TM, tác giả xin đề xuất một số tiêu chí cụ thể cho hoạt động chính trong TCT TM, đó là: hoạt động mua hàng; hoạt động bán hàng và marketing. Để sử dụng các tiêu chí này, cần tính toán các chỉ tiêu tương ứng và so sánh với định mức, kế hoạch hoặc kỳ trước để đưa ra kết luận. Các tiêu chí đánh giá được xây dựng trên các thước đo về số lượng, chất lượng, thời gian...

(1) Các tiêu chí đánh giá hoạt động mua hàng:

Nhóm 1: Nhóm tiêu chí đánh giá hiệu quả hoạt động mua hàng

(Tính theo khối lượng mua từng loại hoặc tổng trị giá mua)

Bảng 3.2. Nhóm tiêu chí đánh giá hiệu quả hoạt động mua hàng

Tiêu chí đánh giá	Cách thức thực hiện
Mức lưu chuyển hàng hóa	Tính theo tỷ suất bán hoặc tiêu dùng hàng mua so với hàng thực mua. Nếu tỷ suất này tăng chứng tỏ thời gian lưu kho của hàng mua là ngắn nên chi phí lưu kho ít tốn kém, và ngược lại.
Hiệu quả sử dụng chi phí (vốn) trong mua hàng	Tính theo giá trị hoặc sản lượng hàng mua bình quân trên một đồng chi phí, so sánh với định mức hoặc kỳ trước.
Hiệu quả sử dụng lao động trong mua hàng	Tính bằng số đơn hàng bình quân một nhân viên và giá trị bình quân một đơn hàng, so sánh với kế hoạch hoặc kỳ trước.
Hiệu quả sử dụng TSCĐ trong mua hàng	Tính bằng khối lượng hoặc giá trị hàng hóa lưu chuyển bình quân/1m ² kho hàng.
Mức tiết kiệm chi phí mua hàng	Tính theo chi phí tiết kiệm trong kỳ/ số lượng hàng mua, so sánh với kỳ trước.
Chất lượng hàng hóa mua vào	Xem xét số lần thu nhận hoặc tỉ lệ hàng hóa bị từ chối, tỷ lệ hàng hóa hỏng bị trả lại....so sánh với định mức hoặc kỳ trước
Giá cả hàng hóa mua vào	Xem xét giá mua hàng hóa, hoa hồng, chiết khấu được hưởng...so sánh với kỳ trước

Nhóm 2: Nhóm chỉ tiêu đánh giá hiệu năng quản lý hoạt động mua hàng

Bảng 3.3. Nhóm tiêu chí đánh giá hiệu năng quản lý hoạt động mua hàng

Tiêu chí đánh giá	Cách thức thực hiện
Mức đảm bảo nguồn lực cho mua hàng (tài chính, lao động, kho tàng)	So sánh việc sử dụng các nguồn lực trong thực tế với dự toán, kế hoạch.
Kết quả đạt được so với mục tiêu	Tính một số chỉ tiêu như: số đơn hàng không thực hiện được so với dự kiến, số đơn hàng bị gián đoạn so với dự kiến, chênh lệch hàng mua so với dự kiến, tỷ lệ hàng hóa cung ứng đảm bảo chất lượng, thời gian dự kiến, chi phí tổn thất do cung ứng bị gián đoạn so với dự kiến...
Tính năng động của bộ phận mua hàng	Số nhà cung cấp mới tìm ra thêm; Số sản phẩm mới được chào hàng thêm, được đề nghị mua nhiều hay ít; Thời gian tiếp xúc với các nhà cung cấp (Ví dụ: thông qua việc xem xét chi phí điện thoại, chi phí giao dịch đón tiếp đại diện của các nhà cung cấp - thông qua việc xem xét tiếp khách)....

Bảng 3.4 minh họa mẫu bảng đánh giá hoạt động mua hàng

Bảng 3.4 Bảng đánh giá hoạt động mua hàng

TT	Tiêu chí	Năm		Ghi chú
		N	N-1	
1	Khối lượng mua			
2	Khối lượng bán			
3	Tỷ suất mua/bán			(1)/(2)
4	Số đơn đặt hàng			
5	Số nhân viên trong bộ phận cung ứng			

6	Khối lượng mua tính cho một nhân viên			(1)/(5)
7	Giá trị bình quân của một đơn hàng			(1)/(4)
8	Chi phí mua hàng trong kỳ			
9	Chi phí cho mỗi đơn đặt hàng			(8)/(4)
10	Chi phí mua hàng so với khối lượng bán			(9)/(2)
11	Tiết kiệm trong kỳ			
12	Tiết kiệm so với khối lượng mua			(11)/(1)
13	Số lần phỏng vấn các đại diện mỗi tuần			
14	Số lần gián đoạn dự trữ			
15	Tổng chi phí do gián đoạn dự trữ			

(2) Các tiêu chí đánh giá hoạt động bán hàng và marketing

Nhóm 1: Nhóm chỉ tiêu đánh giá hiệu quả hoạt động bán hàng và marketing

Bảng 3.5. Nhóm tiêu chí đánh giá hiệu quả hoạt động bán hàng và marketing

Tiêu chí đánh giá	Cách thức thực hiện
Sản lượng, doanh thu hàng hóa bán ra	Xác định khối lượng hàng bán, doanh thu hàng bán và kết quả hàng bán theo từng loại mặt hàng, theo từng người mua,...hoặc tổng giá trị hàng bán và so sánh với định mức, kế hoạch
Hiệu quả sử dụng lao động trong bán hàng	Tính doanh số bình quân cho mỗi người bán, so sánh doanh số cụ thể của từng người bán
Mức hoàn thành kế hoạch bán hàng	Tính theo tổng lượng hàng hóa bán ra so với tổng lượng hàng hóa dự kiến bán theo kế hoạch, so sánh với kỳ trước
Thời hạn bán hàng hóa	So sánh thời gian giao hàng thực tế theo từng đợt với thời gian giao hàng ghi trên hợp đồng; tính tỷ lệ chi phí phạt do vi phạm hợp đồng...
Chất lượng hàng hóa bán ra	Tính tỷ lệ hàng hóa bị trả lại, bị yêu cầu giảm giá so sánh với kế hoạch, kỳ trước; so sánh chi phí bảo hành thực tế với chi phí bảo hành theo dự kiến....
Mối quan hệ giữa chi phí marketing và doanh thu bán hàng	Xác định mức tiết kiệm chi phí marketing qua việc tính tỷ suất chi phí marketing bình quân cho từng đơn hàng, từng khu vực; so sánh hệ số giữa chi phí marketing - doanh thu bán hàng với kỳ trước....

Nhóm 2: Nhóm chỉ tiêu đánh giá hiệu năng quản lý hoạt động bán hàng và marketing

Bảng 3.6. Nhóm chỉ tiêu đánh giá hiệu năng quản lý hoạt động bán hàng và marketing

Nhóm tiêu chí đánh giá	Các tiêu chí tương ứng
Các tiêu chí về đánh giá chiến lược phát triển sản phẩm, thị trường	Chiến lược phát triển sản phẩm, thị trường của công ty (bộ phận) có cần thiết phải thể hiện bằng văn bản không? Chiến lược sản phẩm, thị trường có được sự quan tâm đúng mức của nhà quản lý công ty hay quản lý marketing của công ty không? Khi tồn tại chiến lược sản phẩm, thị trường, mỗi mục tiêu có được xác định một cách phù hợp và đúng đắn không? Những điều kiện phù hợp cho việc đánh giá, có tính chu kỳ, chiến lược sản phẩm, thị trường là gì?

Các tiêu chí đánh giá lập kế hoạch và phát triển sản phẩm	<p>Cơ cấu tổ chức nào sẽ phù hợp cho việc lập kế hoạch và phát triển sản phẩm? Trách nhiệm của các hoạt động khác trong đơn vị ảnh hưởng tới nỗ lực lập kế hoạch và phát triển sản phẩm như thế nào?</p> <p>Sự phối hợp nào là hiệu quả giữa bộ phận lập kế hoạch và phát triển sản phẩm với những bộ phận khác như phòng nghiên cứu, nhóm bán hàng, bộ phận tài chính, bộ phận sản xuất... ở trong giai đoạn đầu? Trong giai đoạn nghiên cứu? Trong giai đoạn thực sự tiến hành việc phát triển sản phẩm mới và cải tiến sản phẩm? Trong đơn vị hoạt động nào là hiệu quả đối với các chương trình lập kế hoạch và phát triển sản phẩm? (Phân tích theo các khía cạnh như: Phân công rõ ràng và phù hợp? Các hoạt động cần được lên kế hoạch và kiểm soát thích hợp? Giám sát một cách phù hợp? Có một hệ thống báo cáo phù hợp? Cán bộ có bằng cấp phù hợp?...)</p>
Các tiêu chí đánh giá việc quản lý sản phẩm	<p>Làm thế nào để đơn vị đảm bảo phối hợp và tối đa hoá lợi nhuận các sản phẩm riêng biệt được đưa ra thị trường? Cần có các nỗ lực quản lý sản phẩm như thế nào để đảm bảo đạt được những kết quả mong muốn mà không ảnh hưởng tới hoạt động của các bộ phận khác?</p> <p>Trong hoạt động quản lý của đơn vị, những nỗ lực quản lý sản phẩm sẽ có hiệu quả khi nào? (Các nhiệm vụ được phân công rõ ràng và phù hợp? Các cán bộ có bằng cấp thích hợp? Có một hệ thống báo cáo thích hợp? Giám sát chặt chẽ?...).</p>
Các tiêu chí đánh giá việc phân phối sản phẩm	<p>Xem xét phạm vi của kế hoạch phân phối tại đơn vị?</p> <p>Trong trường hợp việc phân phối do đối tượng bên ngoài thực hiện: Xem xét sự phù hợp của hợp đồng về quyền lợi và nghĩa vụ của hai bên; Xem xét sự phù hợp của hợp đồng về mặt trợ giúp khách hàng; Đánh giá sự phù hợp của chương trình với những sự trợ giúp thêm cho các trung gian trong phân phối.</p>
Các tiêu chí đánh giá việc bán hàng	<p>Xem xét và đánh giá giá trị tương đối của cơ cấu bán hàng tại đơn vị? (liên quan tới vị trí của người bán, mức độ uỷ nhiệm trong bán hàng, sự chuyên môn hoá sản phẩm, sự phân tán với các bộ phận của đơn vị). Một chương trình phát triển bán có hiệu quả hay không khi đơn vị thực hiện: Tuyển dụng các thành viên phù hợp; Đào tạo nhân viên thích hợp; Thực hiện những hình thức khen thưởng; Kết hợp và kiểm soát các hoạt động; Thúc đẩy động cơ của người bán; Duy trì sự thiện ý của khách hàng. Xem xét và đánh giá hoạt động bán hàng của các đại lý ở khu vực chính theo các khía cạnh: Có phù hợp với chính sách của đơn vị và các yêu cầu của luật pháp hay không? Có đem lại hiệu quả chung cho người bán hàng hay không?</p>

Ngoài ra có thể xây dựng các tiêu chí đánh giá hiệu quả và hiệu năng của các hoạt động chung trong đơn vị như hoạt động nhân sự, hành chính, hoạt động quản lý về mục tiêu, phân bổ nhân lực, môi trường làm việc....

Về phương pháp đánh giá: Từ những tiêu chuẩn và hệ thống tiêu chí được xây dựng, các kiểm toán viên cần phải ứng dụng các phương pháp kiểm toán: phương pháp đối chiếu trực tiếp và phương pháp đối chiếu logic để thấy được sự

vận động của các hiện tượng cần đánh giá. Cụ thể, phương pháp đối chiếu trực tiếp được thực hiện thông qua việc đối chiếu các chỉ tiêu kỳ này với kỳ trước để nghiên cứu động thái của các mặt hoạt động tương ứng với các chỉ tiêu đó; đối chiếu giữa số dự toán, định mức, kế hoạch và số thực tế để đánh giá mức độ hoàn thành, mức độ phấn đấu thực hiện các mục tiêu hay mức độ tiết kiệm hay lãng phí của các hoạt động. Phương pháp đối chiếu logic được thực hiện thông qua xem xét nghiên cứu mối liên hệ về trị số của các chỉ tiêu có thể có mức biến động khác nhau hoặc theo các hướng khác nhau, ví dụ: lượng hàng mua bình quân một đồng chi phí tăng có thể kéo theo số đơn hàng bình quân một nhân viên tăng, hoặc khi số đơn hàng bình quân một nhân viên tăng (số nhân viên không đổi) thì mức độ đảm bảo cho kho tàng cung ứng cũng cần được xem xét, v.v...

3.2.2.2 Giải pháp về phương pháp tiếp cận kiểm toán theo định hướng rủi ro

Cách thức tiếp cận của KTNB đã thay đổi rất lớn trong những thập kỷ qua, từ kiểm toán tuân thủ (compliance audit approach) chuyển sang kiểm toán dựa trên đánh giá RR (risk-based audit approach) nhằm tăng thêm giá trị và hiệu quả cho các doanh nghiệp thông qua các phương pháp chủ động, có tính xây dựng và tư vấn.

Vì thế theo tác giả KTNB tại các TCT TM cũng thay đổi phương pháp tiếp cận kiểm toán cho phù hợp với thông lệ quốc tế về kiểm toán.

Trong giải pháp này, tác giả xin đề xuất qui trình đánh giá RR cho quá trình KTNB như sau:

(1) Đánh giá rủi ro để xây dựng chiến lược kiểm toán dài hạn

Định kỳ 3 năm hoặc theo qui định của từng TCT, căn cứ vào mục tiêu, chiến lược hoạt động của TCT do HĐQT hay HĐTV thông qua, trưởng bộ phận KTNB xác định nhiệm vụ KTNB, đối tượng KTNB phù hợp với mục tiêu chung đó.

Ví dụ một TCT có mục tiêu chiến lược là ổn định và phát triển bền vững. Để thực hiện mục tiêu đó, có các mục tiêu cụ thể như:

- Sự ổn định về tài chính, môi trường kinh doanh
- Sự phù hợp của các qui định pháp lý
- Tăng cường tính hiệu quả, hiệu lực của hoạt động
- Thiết lập các quan hệ đối tác mới
- Tăng cường quan hệ đối nội, đối ngoại....

Từ các mục tiêu này, KTNB có thể nhận diện các rủi ro chính ảnh hưởng tới việc thực hiện mục tiêu như:

- Hoạt động kinh doanh kém, thiệt hại về tài chính;
- Sai phạm về kỹ năng nghề nghiệp;
- Lòng tin của công chúng bị ảnh hưởng do kết quả hoạt động của TCT;
- Môi trường bị tổn hại hoặc bị ô nhiễm do các hoạt động của TCT;
- Sức khoẻ và sự an toàn của nhân viên;

- Danh tiếng của TCT bị ảnh hưởng;
- Rủi ro do nhân viên không tuân thủ luật pháp và các quy định.

Trên cơ sở xác định những rủi ro chủ yếu của TCT, KTNB xây dựng chiến lược kiểm toán tập trung vào một số đối tượng như: Sự ổn định tài chính và môi trường kinh doanh; Sự phù hợp của các định chế tài chính; Các hoạt động khác nhau trong TCT; Quản trị; Hệ thống thông tin (bao gồm nhóm công nghệ thông tin, nhóm quản lý dữ liệu); Khả năng chiến lược (bao gồm nhóm nguồn nhân lực, chiến lược, quản lý rủi ro, chương trình hiện đại hoá); Các chức năng khác....

(2) Đánh giá rủi ro để xây dựng kế hoạch kiểm toán năm

Từ chiến lược kiểm toán được xây dựng, KTNB sẽ xây dựng kế hoạch kiểm toán năm thông qua việc lựa chọn đối tượng được kiểm toán, tần suất kiểm toán.

Đối tượng của KTNB có thể bao gồm tất cả các hoạt động trong TCT, các bộ phận, đơn vị trong TCT. KTNB cần hiểu rõ mô hình kinh doanh của TCT đặt trong bối cảnh toàn ngành và các mục tiêu kinh doanh chủ yếu của TCT. Thông qua đối thoại với các bên liên quan, KTNB cần xác nhận lại hiểu biết của mình về đối tượng kiểm toán, các mục tiêu kinh doanh chủ yếu và những rủi ro gắn liền với việc thực hiện những mục tiêu đó. Từ việc xác định đối tượng, rủi ro gắn liền với đối tượng, KTNB cần xây dựng mô hình chấm điểm rủi ro qua đó xác định các mức rủi ro khác nhau của từng đối tượng kiểm toán để xác định tần suất kiểm toán đối với từng đối tượng trong khoảng thời gian qui định (ví dụ 3 năm).

Có hai cách khác nhau để xây dựng mô hình chấm điểm rủi ro:

Thứ nhất, dựa theo chuẩn mực thực hành nghề nghiệp KTNB, xây dựng mô hình chấm điểm theo các nhân tố ảnh hưởng đến rủi ro có tính đến hệ số quan trọng.

Để xây dựng mô hình chấm điểm rủi ro, Trưởng bộ phận KTNB cần thảo luận với HĐQT, TGD, bộ phận quản lý rủi ro (nếu có) về việc xác định các nhân tố ảnh hưởng đến rủi ro, xác định hệ số quan trọng cho từng nhân tố. Trường hợp có những biến động lớn làm gia tăng các nhân tố rủi ro thì việc xác định này được thực hiện sớm hơn.

Trước tiên, KTNB cần xác định các nhân tố ảnh hưởng đến rủi ro tại đơn vị được kiểm toán. Các nhân tố ảnh hưởng đến rủi ro có thể được phân thành các nhân tố liên quan đến rủi ro tiềm tàng và các nhân tố liên quan đến kiểm soát. Bảng 3.7 minh họa các nhân tố rủi ro.

Bảng 3.7 Các nhân tố ảnh hưởng đến rủi ro

Nhân tố rủi ro tiềm tàng	Nhân tố rủi ro kiểm soát
1. Qui mô vốn, doanh thu của hoạt động, NV, bộ phận	1. Kinh nghiệm của lãnh đạo hoạt động, bộ phận
Qui mô lao động của hoạt động, NV, bộ phận	2. Kinh nghiệm của nhân viên
3. Sự phức tạp của hoạt động, NV, bộ phận	3. Mức độ ổn định liên tục của đội ngũ lãnh đạo, nhân viên
4. Mức độ quan trọng của hoạt động, NV, bộ phận đối với TCT	4. Sự đầy đủ của các thủ tục kiểm soát
5. Số lượng giao dịch	5. Tính hiệu lực của các thủ tục kiểm soát
6. Sai lệch so với kế hoạch	6. Khả năng xảy ra sai phạm
7. Mức độ phức tạp của các qui định pháp lý	7. Số sai phạm phát hiện trong lần kiểm toán trước
.....

Sau đó để chấm điểm rủi ro, có thể xây dựng thang điểm, ví dụ thang điểm từ 1 -10 cho mỗi nhân tố.

Ví dụ: Nhân tố “qui mô, doanh thu của hoạt động, bộ phận, NV”:

- Dưới 3 tỷ đồng: 2 điểm
- Từ 3 – 7 tỷ đồng: 4 điểm
- Từ 7 – 10 tỷ đồng: 6 điểm
- Từ 10 – 12 tỷ đồng: 8 điểm
- Trên 12 tỷ đồng: 10 điểm

Nhân tố “Qui mô lao động của hoạt động, NV, bộ phận”:

- Dưới 200 người: 2 điểm
- Từ 200 – 500 người: 4 điểm
- Từ 500 – 1000 người: 6 điểm
- Từ 1000 – 2000 người: 8 điểm
- Trên 2000 người: 10 điểm

Nhân tố “Kinh nghiệm của lãnh đạo hoạt động, bộ phận”:

- Trên 10 năm: 2 điểm
- Từ 5 – 10 năm: 4 điểm
- Từ 3 – 5 năm: 6 điểm
- Từ 1 – 3 năm: 8 điểm
- Dưới 1 năm kinh nghiệm: 10 điểm

Các thang điểm này có thể có độ lớn khác nhau phụ thuộc vào qui mô, đặc điểm của từng đơn vị và từng nghiệp vụ cụ thể, và có thể được thay đổi hàng năm khi qui mô hoạt động của đơn vị thay đổi.

Ngoài ra, mỗi nhân tố đối với từng đối tượng lại có tầm quan trọng khác nhau chẳng hạn nhân tố về qui mô, doanh thu quan trọng đối với công ty con A nhưng không quan trọng đối với bộ phận kế toán....nên bên cạnh thang điểm mỗi

nhân tố lại có thêm hệ số quan trọng. Hệ số này có thể thay đổi theo từng thời kỳ như hằng năm hoặc khi có sự biến động của môi trường bên ngoài; nhân tố càng quan trọng, có ảnh hưởng lớn đến rủi ro thì hệ số quan trọng càng lớn.

Tương tự như vậy, các nhân tố rủi ro khác có thể được xây dựng các thang điểm một cách phù hợp để tạo thuận lợi và tính nhất quán cho quá trình tính điểm rủi ro ở các bộ phận kinh doanh khác nhau.

Việc chấm điểm rủi ro này sẽ được áp dụng cho các đối tượng kiểm toán khác nhau. Kết thúc quá trình đánh giá rủi ro, KTVNB tập hợp điểm rủi ro tổng thể của các đối tượng kiểm toán, phân thành các mức độ rủi ro khác nhau làm cơ sở xác định đối tượng kiểm toán trong năm cũng như tần suất kiểm toán của từng đối tượng.

Ví dụ: Dưới 50 điểm: rủi ro thấp

Từ 50 – 80 điểm: rủi ro trung bình

Trên 80 điểm: rủi ro cao

Khi phân loại rủi ro dựa trên điểm rủi ro tổng thể này cũng cần dựa trên một số yếu tố như: kinh nghiệm kiểm toán trước đây thì mức điểm tổng thể là bao nhiêu thì được xếp hạng rủi ro cao, trung bình, thấp; tỷ lệ dự kiến số đơn vị nằm trong từng mức rủi ro....

Thứ hai, chấm điểm rủi ro dựa vào ma trận rủi ro.

Lúc này rủi ro được phân chia theo hoạt động, chức năng của đơn vị như rủi ro thị trường, rủi ro tài chính, rủi ro quản lý điều hành, rủi ro hoạt động (có thể chia theo từng hoạt động cụ thể)...Bảng 3.8 Minh họa các loại rủi ro theo từng hoạt động, chức năng.

Bảng 3.8 Các loại rủi ro theo từng hoạt động

STT	Loại rủi ro	Ghi chú
I	Rủi ro quản lý	
1.1	RR liên quan đến vấn đề nhân sự ở các vị trí chủ chốt	
	- Cán bộ ở các vị trí, bộ phận quan trọng có mối quan hệ gia đình, họ hàng với Giám đốc hoặc với nhau	
	- Thay đổi nhiều cán bộ ở các vị trí chủ chốt	
	- Không có qui định cụ thể về thời gian luân chuyển cán bộ, thay đổi nhân sự cấp cao	
1.2	RR liên quan đến theo dõi thực hiện kiến nghị	
	- Không chỉnh sửa đầy đủ những phát hiện, kiến nghị sau thanh tra, kiểm tra, kiểm toán	
	- Không có qui định cụ thể về thời gian báo cáo việc thực hiện các kiến nghị	
II	Rủi ro kế toán	
2.1.	Rủi ro liên quan đến nhân sự	
	- Số lượng nhân viên ít	
	- Thay đổi thường xuyên vị trí kế toán trưởng	
	- Không có qui định phân chia nhiệm vụ, bảng mô tả công việc	

2.2	Rủi ro do nghiệp vụ kế toán	
	- Nghiệp vụ hoạt động phức tạp	
	- Không phản ánh chính xác doanh thu và chi phí, dẫn đến kết quả kinh doanh được phản ánh không chính xác	
2.3	RR do cơ chế, chính sách	
	- Chưa có những hướng dẫn thống nhất toàn hệ thống hoặc hướng dẫn đã không còn phù hợp về cách hạch toán đối với một nghiệp vụ cụ thể	
2.4	RR do không chấp hành đúng qui định	
	- Vi phạm các qui định của chế độ tài chính	
	- Quản lý tài sản cố định không tốt	
III	Rủi ro hoạt động mua hàng	
3.1.	Rủi ro liên quan đến hàng hóa	
	- Hàng hóa thuộc loại đặc biệt, dễ hư hỏng	
	- Chế độ bảo quản phức tạp	
	- Kho hàng không đảm bảo yêu cầu	
	- Hàng mua về không đúng yêu cầu	
	- Hàng mua về không đảm bảo chất lượng, qui cách, mẫu mã	
	- Không có danh mục nhà cung cấp hoặc danh mục quá ít	
3.2	Rủi ro liên quan đến phương thức mua hàng	
	- Không phân chia nhiệm vụ thủ kho, người mua hàng	
	- Vi phạm qui trình mua hàng	
	- Không có sự phê chuẩn nghiệp vụ mua hàng đúng thẩm quyền	
3.3	Rủi ro kế toán mua hàng – thanh toán	
	- Vi phạm qui định kế toán đối với mua hàng – thanh toán	
	- Hàng đã nhập kho chưa ghi sổ	
	- Thanh toán nhiều lần cho một hóa đơn	
IV	Rủi ro hoạt động bán hàng	
4.1	Rủi ro liên quan đến hàng hóa	
	- Hàng hóa xuất bán không đúng số lượng	
	- Hàng hóa chuyển đi không đúng thời gian, địa điểm	
	- Hàng hóa chuyển đi không đúng đối tượng	
4.2	Rủi ro liên quan đến phương thức bán hàng	
	- Không phân chia nhiệm vụ kho – bán hàng – chuyển hàng	
	- Nghiệp vụ bán hàng không được phê duyệt bởi cấp có thẩm quyền	
	- Không có bảng giá bán	
	- Không có quyết định phê duyệt các chính sách bán hàng	
	- Vi phạm qui trình bán hàng	
4.3	Rủi ro liên quan đến kế toán bán hàng – thanh toán	
	- Ghi sai kỳ NV bán hàng	
	- Danh sách khách hàng giả	
	- Hàng chưa bán nhưng đã ghi nhận doanh thu	
	- Ghi số tiền khác nhau trên các liên của chứng từ	

Về tiêu chí đánh giá RR: RR có thể xảy ra ở bất kỳ nơi nào, trong bất kỳ điều kiện nào và rất đa dạng ở nhiều mức độ khác nhau. Có những RR khả năng xảy

ra rất lớn nhưng hậu quả không nghiêm trọng nhưng cũng có những RR rất hiếm khi xảy ra nhưng mức độ ảnh hưởng lại rất nghiêm trọng. Vì vậy, nên đánh giá RR dựa trên hai tiêu chí là khả năng xảy ra RR và mức độ ảnh hưởng đến hệ thống nếu RR xảy ra.

- Khả năng xảy ra RR, được chia làm 5 mức độ:

- + Mức độ 5 là mức độ nghiêm trọng nhất, đây là mức độ mà khả năng xảy ra là RR gần như chắc chắn (76-100%);
- + Mức độ 4: khả năng xảy ra RR cao khoảng 51-75%.
- + Mức độ 3: có thể xảy ra trong một vài trường hợp, khoảng 26-50%;
- + Mức độ 2: không chắc chắn là sẽ xảy ra, khoảng 6-25%;
- + Mức độ 1: hiếm khi xảy ra, khoảng dưới 5%.

Khả năng xảy ra RR được xem xét cả trong quá khứ và ước lượng khả năng xảy ra trong tương lai.

- Mức độ nghiêm trọng của RR cũng được chia ra 5 mức độ, mức độ 5 là mức độ nghiêm trọng nhất, nếu RR xảy ra sẽ ảnh hưởng nghiêm trọng đến hoạt động của hệ thống.

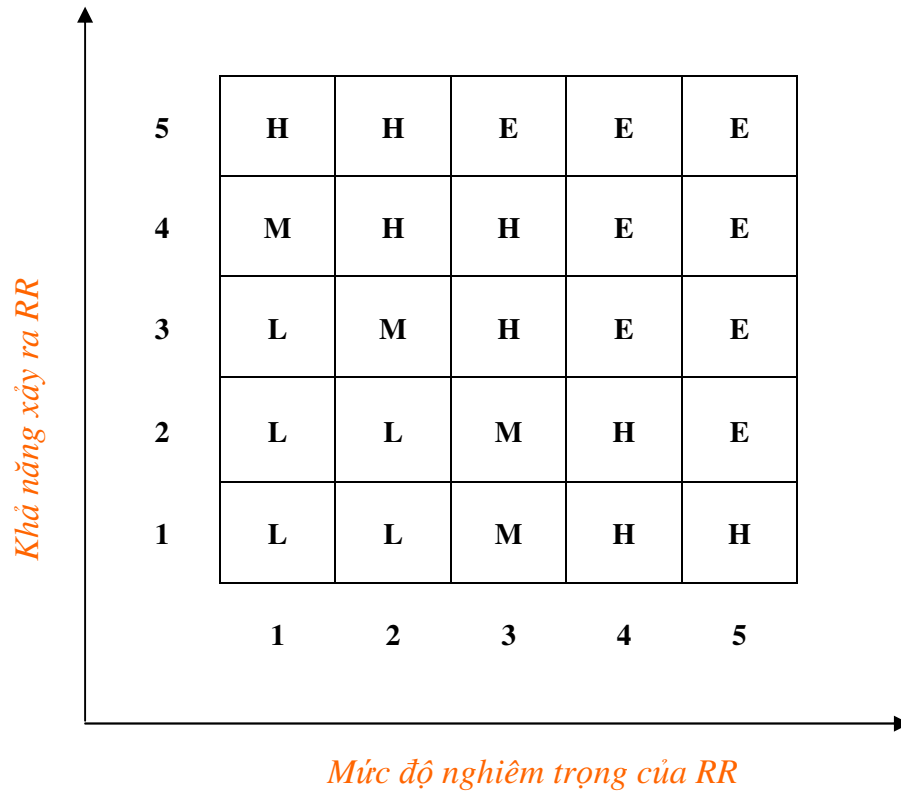
Sau khi đánh giá RR theo 2 tiêu chí trên, người ta lập bảng phân tích RR như hình 3.1.

RR ở mức độ M trở xuống là RR có thể chấp nhận được, RR ở mức độ E là RR không thể chấp nhận được. Tuy nhiên, các RR được đánh giá là ở mức độ cao cũng có thể được chuyển xuống mức thấp hơn nếu được áp dụng các biện pháp kiểm soát nội bộ tốt.

Bước đánh giá RR này được thực hiện đối với từng bộ phận trong đơn vị.

Về chấm điểm các loại RR. Sau khi phân tích và đánh giá RR, tiến hành chấm điểm cho các bộ phận theo các loại RR và so sánh tổng điểm RR giữa các bộ phận.

Mỗi loại RR lại có các hình thức thể hiện khác nhau. Các hình thức đó cũng lại chỉ xuất hiện ở một số thời điểm hoặc ở một số bộ phận. Do đó để có thể xác định chính xác đối tượng nào có mức độ RR cao, cần phải tập trung kiểm toán thì cần thiết phải xem xét tất cả các yếu tố RR có khả năng xảy ra đối với bộ phận đó. Vì vậy khi kiểm toán phải liệt kê được các nhân tố RR có khả năng xảy ra với các bộ phận và đánh giá từng nhân tố RR đối với từng bộ phận theo ma trận trên, qui đổi về từng mức điểm như sau: Mức L - điểm 1; mức M - điểm 2; mức H - điểm 3; mức E - điểm 4. Cuối cùng là tổng hợp số điểm của tất cả các nhân tố để xác định số điểm từng bộ phận. Bộ phận nào có tổng điểm RR cao nhất sẽ được lựa chọn làm đối tượng kiểm toán trong kỳ. (xem biểu 3.1)



Hình 3.1. Ma trận phân tích RR

Chú thích: Trục tung – Khả năng xảy ra RR

Trục hoành – Mức độ nghiêm trọng của RR

Các ô ma trận – Tổng hợp mức độ RR theo hai tiêu chí, cụ thể:

L - Là RR ở mức độ thấp (Low)

M - Là RR ở mức độ trung bình (Moderate)

H - Là RR ở mức độ cao (High)

E - Là RR ở mức độ rất cao (Extreme)

Biểu 3.1. Biểu mẫu đề xuất chấm điểm RR

Nhân tố RR	Nhân tố 1	Nhân tố 2	Nhân tố 3	Tổng điểm RR	Thứ tự
Bộ phận					
Văn phòng TCT					
Công ty con A					
Công ty con B					
Chi nhánh 1					

Dựa trên kết quả chấm điểm rủi ro, KTNB quyết định đối tượng sẽ kiểm toán trong năm và tần suất thực hiện kiểm toán.

Ví dụ: đối với các đơn vị có rủi ro cao (tổng điểm cao), việc kiểm toán sẽ được tiến hành tối thiểu 6 tháng một lần và được ưu tiên kiểm toán trước. Đối với các đơn vị có rủi ro trung bình hoặc thấp (tổng điểm thấp), việc kiểm toán có thể

được tiến hành một hoặc hai năm một lần. Nếu có trường hợp thứ hạng trùng nhau tức là tổng điểm bằng nhau thì cần xem xét một số yếu tố khác như thời gian và kết quả cuộc kiểm toán trước; yêu cầu của BGD hay quan hệ chi phí – lợi ích.

Minh họa cách chấm điểm rủi ro theo mô hình 2 như sau:

(1) Dựa vào việc nhận diện RR hoặc danh mục RR có sẵn xác định các RR có thể có đối với đơn vị.

(2) Đánh giá RR theo hai tiêu chí dựa vào ma trận phân tích RR.

Tiêu chuẩn 1 (TC1): Khả năng xảy ra RR

Tiêu chuẩn 2 (TC2): Mức độ nghiêm trọng của RR

Bảng 3.9. Rủi ro quản lý

STT	Loại RR	Văn phòng TCT		Công ty A		Công ty B	
		TC 1	TC 2	TC 1	TC 2	TC 1	TC 2
1	RR liên quan đến vấn đề nhân sự ở các vị trí chủ chốt						
	- Cán bộ ở các vị trí, bộ phận quan trọng có mối quan hệ gia đình, họ hàng với Giám đốc hoặc với nhau	1	1	2	2	2	3
	- Thay đổi nhiều cán bộ ở các vị trí chủ chốt	L		L		M	
2	RR liên quan đến theo dõi thực hiện kiến nghị	3	4	3	4	4	4
	- Không chỉnh sửa đầy đủ những phát hiện, kiến nghị sau thanh tra, kiểm tra, kiểm toán	E		E		E	

Bảng 3.10 Rủi ro kế toán

STT	Loại RR	Văn phòng TCT		Công ty A		Công ty B	
		TC 1	TC 2	TC 1	TC 2	TC 1	TC 2
1	RR do cơ chế, chính sách						
	- Chưa có những hướng dẫn thống nhất toàn hệ thống hoặc hướng dẫn đã không còn phù hợp về cách hạch toán đối với một nghiệp vụ cụ thể	1	1	1	1	4	5
	Kết quả	L		L		E	
2	RR do không chấp hành đúng qui định						
	- Không phản ánh chính xác doanh thu và chi phí, dẫn đến kết quả kinh doanh được phản ánh không chính xác	1	1	1	1	4	5
	Kết quả	L		L		E	
	- Quản lý tài sản cố định không tốt	2	2	1	1	3	3
	Kết quả	L		L		H	

Bảng 3.11 Rủi ro mua hàng

STT	Loại RR	Công ty A		Công ty B	
		TC 1	TC 2	TC 1	TC 2
1	RR liên quan đến hàng hóa				
	- Hàng hóa thuộc loại đặc biệt, dễ hư hỏng	3	4	4	5
	Kết quả	E		E	
2	RR liên quan đến qui trình mua hàng				
	- Vi phạm qui trình mua hàng	4	5	4	5
	Kết quả	E		E	
	- Không có sự phê chuẩn mua hàng đúng thẩm quyền	2	2	3	3
	Kết quả	L		H	

Bảng 3.12 Rủi ro bán hàng

STT	Loại RR	Công ty A		Công ty B	
		TC 1	TC 2	TC 1	TC 2
1	RR liên quan đến hàng hóa				
	- Hàng hóa xuất bán không đúng thời gian, địa điểm	4	5	2	3
	Kết quả	E		M	
2	RR liên quan đến qui trình bán hàng				
	- Vi phạm qui trình bán hàng	4	5	4	5
	Kết quả	E		E	
	- Không có quyết định phê duyệt chính sách bán	3	2	3	3
	Kết quả	M		H	

(3) Chấm điểm RR

Bảng 3.13 Chấm điểm rủi ro theo từng bộ phận

Nhân tố RR	RR quản lý	RR kế toán	Rủi ro mua hàng	Rủi ro bán hàng	Tổng điểm RR	Thứ tự
Bộ phận						
Văn phòng	5	3			8	T3
Công ty A	5	3	9	10	27	T2
Công ty B	6	10	11	9	36	T1

(4) Lựa chọn đối tượng kiểm toán và tần suất kiểm toán

Với kết quả trên thì công ty B là đơn vị được lựa chọn kiểm toán đầu tiên.

Việc lựa chọn mô hình chấm điểm rủi ro nào là tùy thuộc điều kiện của từng đơn vị. Nếu đơn vị có qui trình quản lý rủi ro tốt, đã xây dựng được danh mục (hồ sơ) rủi ro thì cách thứ hai sẽ có hiệu quả hơn do KTV có thể dựa vào danh mục hay hồ sơ rủi ro để đánh giá mà không phải mất thời gian nhận diện rủi ro, cũng như có những rủi ro đã được chính bộ phận quản lý rủi ro kiểm soát thông qua cách đánh giá tương tự như trên nhưng nhược điểm của cách thức này là tốn kém về thời gian, chi phí do trong một đơn vị có không ít rủi ro mà còn phải đánh giá cho từng bộ phận, hoạt động. Vì thế nếu đơn vị chưa có qui trình quản lý rủi ro thì có thể sử dụng cách thứ nhất để chấm điểm rủi ro. Tuy nhiên cách làm này cũng có nhược

điểm là chỉ nhận diện các nhân tố ảnh hưởng đến việc gây ra rủi ro trong đơn vị chứ không nhận diện được chính xác các loại rủi ro. Do đó theo tác giả, trong giai đoạn đầu khi TCT chưa xây dựng được bộ phận quản lý rủi ro, cách thức quản lý rủi ro thì khi xây dựng kế hoạch kiểm toán năm sẽ áp dụng cách thứ nhất. Khi qui trình quản lý rủi ro phát triển thì chuyển dần sang cách thứ hai sẽ đảm bảo tính chính xác hơn.

(3) Đánh giá rủi ro để thiết kế và thực hiện thủ tục kiểm toán

Khi thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán, KTVNB cần tiếp tục thu thập thông tin cập nhật về mục tiêu và các rủi ro trong hoạt động của các đối tượng kiểm toán. Sau khi đã thu thập các thông tin chi tiết về các mục tiêu và rủi ro của đối tượng được kiểm toán, KTV thực hiện các công việc sau:

Một là, phân tích sự hợp lý của các mục tiêu. Các mục tiêu quyết định các hoạt động của tổ chức. Do đó, đây chính là những rủi ro lớn nhất vì nếu mục tiêu đưa ra không hợp lý sẽ ảnh hưởng đến hoạt động của tổ chức. KTVNB cần đánh giá sự phù hợp của các mục tiêu mà ban lãnh đạo công ty và các phòng ban nghiệp vụ đề ra. Tiêu chí chung để đánh giá các mục tiêu là: (1) Các mục tiêu phải cụ thể và có thể đo lường bằng các con số; (2) Các mục tiêu phải khả thi; (3) Các mục tiêu phải phù hợp với bản chất, đặc điểm, nhiệm vụ của đơn vị và phải có giới hạn về thời gian thực hiện.

Hai là, dựa vào việc đánh giá ở quá trình lập kế hoạch năm, xác định các thủ tục kiểm soát cần thiết hay thủ tục kiểm soát chuẩn mà đơn vị cần áp dụng để hạn chế các nhân tố gây ra rủi ro hoặc hạn chế các rủi ro tại đối tượng kiểm toán.

Ba là, xác định các thủ tục kiểm soát nội bộ và các biện pháp giảm thiểu rủi ro hiện đang được áp dụng tại đơn vị. KTVNB có thể tìm hiểu qua việc phỏng vấn, xem xét các qui định hướng dẫn thực hiện nghiệp vụ, hay việc áp dụng các thủ tục kiểm tra xuyên suốt (walk-through test). KTV cần ghi chép lại các hiểu biết của mình về qui trình nghiệp vụ hiện tại của đơn vị bằng các công cụ như lưu đồ, bảng tường thuật hay bảng câu hỏi về kiểm soát nội bộ.

Bốn là, trên cơ sở so sánh giữa các thủ tục kiểm soát cần thiết xác định ở bước thứ hai và các thủ tục kiểm soát hiện tại xác định ở bước thứ ba, KTVNB nhận biết những điểm thiếu, yếu trong qui trình quản lý rủi ro hiện tại của đơn vị được kiểm toán. Những phát hiện này là cơ sở để KTV đưa ra các kiến nghị, tư vấn để giúp đơn vị được kiểm toán hoàn thiện qui trình kiểm soát của mình.

Năm là, đánh giá rủi ro còn lại sau khi áp dụng các thủ tục kiểm soát nhằm xác định các thủ tục kiểm toán phù hợp và qui mô của mẫu chọn. Dựa trên cơ sở các thủ tục kiểm soát đã được thực hiện, KTVNB xác định các thủ tục kiểm toán. Các thủ tục kiểm toán được thực hiện nhằm mục tiêu kiểm tra xem các qui trình nghiệp vụ của đơn vị có được tuân thủ trong thực tế hay không. Bảng 3.14 minh họa thủ tục kiểm toán đối với một mục tiêu trong hoạt động bán hàng.

Bảng 3.14 Minh họa thủ tục kiểm toán đối với hoạt động bán hàng

Mục tiêu: Nâng cao chất lượng hoạt động bán hàng, giảm tỷ lệ giao hàng không đúng chất lượng, thời gian, địa điểm		
Rủi ro	Thủ tục kiểm soát	Thủ tục kiểm toán
Hàng hóa giao bán không đảm bảo chất lượng	Phân công người độc lập với bộ phận BH kiểm tra chất lượng, chủng loại hàng bán, đối chiếu với Hợp đồng, đơn đặt hàng tại thời điểm giao hàng	Xem xét dấu vết kiểm tra nội bộ trên các chứng từ bán hàng Xem xét tỷ lệ hàng bán bị trả lại, giảm giá hàng bán
Hàng hóa xuất bán không đúng thời gian, địa điểm	Thường xuyên đối chiếu với người mua về thời gian giao hàng, địa điểm giao hàng	Đối chiếu biên bản giao nhận hàng hóa với hợp đồng, đơn đặt hàng
Chất lượng hàng hóa bán ra không được theo dõi liên tục	Báo cáo định kỳ về doanh thu bán hàng, tỷ lệ hàng bán bị trả lại, giảm giá hàng bán	Kiểm tra một số nghiệp vụ bán hàng để xem các nghiệp vụ này có được báo cáo định kỳ và có được giám sát không
.....		

(4) Các biện pháp hỗ trợ thực hiện phương pháp tiếp cận KTNB theo rủi ro

Về bộ phận đánh giá RR: Để kiểm soát tốt RR và xây dựng được danh mục RR một cách chính xác, trong giai đoạn đầu, khi chưa triển khai được hoạt động quản trị RR hiệu quả trong các TCT, các TCT TM nên thành lập một bộ phận quản lý RR thuộc Phòng KTNB nhưng tách biệt với các KTVNB (khoảng từ 3-5 người) với chức năng trợ giúp các đơn vị thành viên, phòng ban chức năng của TCT đánh giá RR trong từng mặt nghiệp vụ và triển khai HTKSNB đối với từng đơn vị. Trong dài hạn, khi đã có chiến lược phát triển quản trị RR cũng như có qui trình quản trị RR thì thành lập một bộ phận quản lý RR riêng, tách biệt hẳn với bộ phận KTNB.

Về xây dựng hồ sơ RR: muốn quản lý RR hiệu quả trước hết mỗi TCT nên xây dựng cho mình một bộ hồ sơ RR đầy đủ. Bộ hồ sơ RR sẽ gồm các rủi ro chính được phân chia theo từng hoạt động, nghiệp vụ hay bộ phận trong đơn vị; cách thức phát hiện nếu có như rủi ro hoạt động thương mại, rủi ro hoạt động nhân sự, rủi ro hoạt động kế toán; một số biện pháp kiểm soát chuẩn để hạn chế các rủi ro đó...Việc xây dựng hồ sơ RR có thể được thực hiện thông qua các buổi họp, trao đổi giữa lãnh đạo các bộ phận, qua bảng câu hỏi và qua các tác nghiệp hàng ngày của nhân viên. KTNB công ty mẹ cũng nên tư vấn cho lãnh đạo và KTNB công ty con về việc xây dựng hồ sơ RR cho công ty mình từ đó giúp KTNB công ty mẹ tập hợp xây dựng hoàn thiện hồ sơ RR toàn TCT.

Về phương thức thực hiện đánh giá RR: Thông thường công việc đánh giá RR sẽ do KTVNB thực hiện nhưng thực tế cho thấy các KTVNB không thể kiểm soát hết được mọi RR có thể xảy ra trong một đơn vị nào đó bởi họ không thể hiểu

sâu sắc qui trình nghiệp vụ như nhân viên của đơn vị đó. Do vậy, việc đánh giá RR còn chủ yếu mang tính kinh nghiệm, dự đoán đồng thời kiểm toán viên cũng không thể thường xuyên thực hiện công việc đó. Bộ phận quản lý RR sẽ xây dựng một phương pháp đánh giá chung và phổ biến cho các nhân viên trong đơn vị để họ cùng tham gia vào việc đánh giá RR. Từ các loại RR do bản thân nhân viên các đơn vị cung cấp, các nhân viên của bộ phận quản lý RR sẽ xây dựng danh mục (hồ sơ) RR và định kỳ sẽ tiến hành hoạt động đánh giá lại để xem xét RR nào có khả năng xảy ra thường xuyên, mức độ ảnh hưởng của chúng đến hoạt động từ đó có báo cáo gửi Phòng KTNB tiến hành các hoạt động kiểm tra kiểm toán và tư vấn cho đơn vị có RR cao các biện pháp khắc phục kịp thời. Theo tác giả, công việc đánh giá và phân tích RR nên được thực hiện định kỳ (theo tuần hoặc theo tháng) và khi có các sự việc đột xuất xảy ra để đảm bảo thông tin được cung cấp kịp thời chính xác. Dựa vào qui trình đánh giá RR trên, KTV có thể xây dựng kế hoạch kiểm toán năm và thiết kế các thủ tục kiểm toán cho phù hợp với việc phát hiện các loại RR ở mức cao.

3.2.2.3 Giải pháp hoàn thiện tổ chức qui trình kiểm toán nội bộ

Theo kết quả khảo sát trình bày ở Chương 2, qui trình KTNB tại các TCT TM Việt Nam chưa được xây dựng đầy đủ trong các giai đoạn lập kế hoạch, thực hiện kiểm toán, lập báo cáo và theo dõi thực hiện kiến nghị, các phương pháp kỹ thuật kiểm toán chưa được vận dụng phù hợp. Vì vậy, KTNB tại các TCT TM cần hoàn thiện qui trình và vận dụng phương pháp KTNB trên một số nội dung sau:

(1) *Dựa vào việc đánh giá RR, lựa chọn đối tượng kiểm toán, KTV tiến hành lập kế hoạch kiểm toán năm.* Kế hoạch kiểm toán năm sẽ bao gồm các nội dung chính sau:

Một là, căn cứ xác định phạm vi kiểm toán: kết quả tóm tắt đánh giá RR, kỳ vọng của các bên liên quan, yêu cầu của HĐQT, BGD, BKS và các yếu tố khác. Yêu cầu của BGD, HĐQT và BKS là một trong các yếu tố quan trọng khi xây dựng kế hoạch kiểm toán. Các yêu cầu này có thể khác với kết quả đánh giá RR, tuy nhiên có thể tham khảo như một xuất phát điểm.

Hai là, phạm vi kiểm toán: các đơn vị kinh doanh sẽ được kiểm toán, tần suất hoạt động kiểm toán. Khi xác định phạm vi kiểm toán, cần làm rõ: lý do đưa đơn vị kinh doanh vào phạm vi kiểm toán, các RR chính cần chú ý, mô tả sơ lược về hoạt động của đơn vị kinh doanh.

Ba là, kế hoạch về nhân sự và thời gian dự kiến của bộ phận kiểm toán: cập nhật thời gian có thể dành cho công việc kiểm toán của tất cả các KTVNB, và kế hoạch nhân sự trong thời gian tới (căn cứ vào khối lượng công việc thực tế và ước tính), thời gian thực hiện kiểm toán tại từng đơn vị kinh doanh. Khi lập kế hoạch nhân sự, cần quan tâm đến các vấn đề như sự cần thiết phải mời các chuyên gia ngành hay thuê KTNB từ bên ngoài với các lĩnh vực đặc thù như kiểm toán công nghệ thông tin. Phụ lục 3.1 chỉ ra mẫu kế hoạch kiểm toán năm.

Kế hoạch kiểm toán năm được trường bộ phận KTNB lập và trình HĐQT, Ban Kiểm soát, Ban giám đốc xem xét và phê duyệt.

(2) Thu thập thông tin về đơn vị được kiểm toán và lập bảng mô tả về đối tượng kiểm toán.

Các kiểm toán viên tiến hành thu thập thông tin về hoạt động của đơn vị được kiểm toán khi kiểm toán lần đầu tiên và lưu trữ trên máy vi tính. Các thông tin này sẽ được mô tả trong Bảng mô tả về đối tượng kiểm toán, bao gồm các nội dung như ở Phụ lục 3.2. Với bảng này, khi kiểm toán lần tiếp theo, trước khi tiến hành kiểm toán, các kiểm toán viên sẽ mở file lưu đơn vị đó ra, đọc trước những thông tin đã có tại đơn vị đó, nếu thấy những thông tin nào chưa đúng hoặc chắc chắn có sự thay đổi thì tiến hành tìm hiểu thêm. Chẳng hạn những thông tin như mục tiêu hoạt động, cơ cấu tổ chức thường không thay đổi; nhưng những thông tin như các nhân tố ảnh hưởng, nhân sự, vốn... sẽ có sự thay đổi khi có tác động từ bên ngoài hay chính bên trong đơn vị. Với những thông tin không thay đổi thì các lần kiểm toán sau kiểm toán viên không cần tiến hành tìm hiểu nữa, chỉ tìm hiểu những thông tin có khả năng thay đổi và cũng cập nhật vào file lưu. Điều này sẽ hạn chế thời gian cho kiểm toán viên và cũng giúp kiểm toán viên nắm chắc được các thông tin cần thiết về đối tượng.

Xây dựng chương trình kiểm toán mẫu

Trong kế hoạch từng cuộc kiểm toán, điều quan trọng nhất là kiểm toán viên phải có được chương trình kiểm toán cụ thể bao gồm mục đích kiểm toán, xác định các bước đi chi tiết thu thập bằng chứng, phân tích đánh giá và bố trí nhân lực kiểm toán. Chương trình kiểm toán là một loạt các thủ tục cần tiến hành để đạt được các mục tiêu kiểm toán theo kế hoạch. Mặc dù không nhất thiết phải theo đúng các bước cụ thể, song KTVNB thường theo các bước trong chương trình để có được hiểu biết về mảng đang kiểm toán, đánh giá HTKSNB và kiểm tra các thủ tục kiểm soát. Như đã trình bày ở Chương 2, hiện nay KTNB tại nhiều TCT TM chưa xây dựng được các chương trình kiểm toán đầy đủ, mà chủ yếu mới có các hướng dẫn kiểm tra với các thủ tục kiểm tra hướng tới kiểm tra BCTC hoặc kiểm tra tính tuân thủ, sự đầy đủ của hồ sơ chứng từ, mà chưa chú trọng vào việc đánh giá các RR và sự phù hợp của các thủ tục kiểm soát của đơn vị.

Để có thể xây dựng chương trình kiểm toán phù hợp, điều quan trọng là các KTVNB cần hiểu rõ quy trình kinh doanh, các RR và các quy trình kiểm soát nội bộ của bộ phận/phòng kinh doanh cần kiểm toán. Do vậy, họ cần đọc và hiểu các chính sách và những thủ tục nghiệp vụ trước khi thực hiện kiểm toán tại đơn vị. Chương trình kiểm toán mẫu có thể dựa theo chương trình kiểm toán mẫu của kiểm toán độc lập và xây dựng cho các nội dung kiểm toán khác nhau như kiểm toán tài chính, kiểm toán tuân thủ, kiểm toán hoạt động. Tuy nhiên giống như các TCT TM đã làm

thì chương trình kiểm toán hiện nay đã có sự lồng ghép giữa kiểm toán tài chính và kiểm toán tuân thủ. Do đó trong tương lai, khi đủ điều kiện thực hiện đầy đủ các cuộc kiểm toán liên kết thì KTNB nên xây dựng lại chương trình kiểm toán mẫu với các thủ tục liên quan đến kiểm toán liên kết.

Trong một chương trình kiểm toán mẫu nên có các nội dung sau:

- Mục tiêu kiểm toán
- Nội dung kiểm toán
- Các RR kiểm toán
- Phương pháp (thủ tục) kiểm toán cụ thể
- + Thủ tục phân tích
- + Thủ tục kiểm tra HTKSNB
- + Thủ tục kiểm tra chi tiết

Chương trình kiểm toán mẫu nên đưa vào Sổ tay KTNB hoặc cung cấp cho kiểm toán viên mỗi người một bản để tiện theo dõi và thực hiện. Mỗi cuộc kiểm toán có thể chỉnh sửa chương trình kiểm toán mẫu cho phù hợp với mục tiêu và phạm vi kiểm toán.

Hoàn thiện các phương pháp áp dụng trong kiểm toán.

Thực tế cho thấy trong hoạt động của đơn vị, có những nghiệp vụ, hoạt động không thể hiện hết trên chứng từ, tài liệu bởi vậy nên kết hợp giữa kiểm toán chứng từ với phương pháp kiểm toán ngoài chứng từ như phân tích, quan sát, phỏng vấn, xác nhận...trong quá trình thực hiện kiểm toán.

Ví dụ:

- Phân tích sự biến động trong các số liệu về thu nhập lãi, chi phí lãi, lợi nhuận, kết quả hoạt động kinh doanh, so sánh giữa số liệu thực tế và kế hoạch trong quá trình kiểm toán.

- So sánh nguồn lực hiện có của đơn vị (nhân viên: số lượng, kinh nghiệm và kỹ năng làm việc, trình độ chuyên môn; lãnh đạo: năng lực và khả năng quản lý; mạng lưới...) với tình hình địa bàn, thị trường hoạt động (khó khăn, thuận lợi...) để đánh giá các mục tiêu kế hoạch có khả thi, an toàn và hiệu quả hay không;

- Đánh giá các biến động bất thường trong hoạt động của đơn vị và tìm hiểu nguyên nhân để xác định các yếu tố RR...

- Xác nhận các khoản vay và nợ của đơn vị; xác nhận số lượng hàng tồn kho, mặt hàng tồn kho tại các kho cảng, bến bãi không thuộc sở hữu của đơn vị...

Về kỹ thuật chọn mẫu kiểm toán: Đây là phương pháp được áp dụng phổ biến trong các cuộc kiểm toán nhưng việc chọn mẫu chưa được thống nhất và có hệ thống bởi chọn mẫu theo kinh nghiệm của KTV sẽ làm cho kết luận kiểm toán mang nhiều tính phán đoán của KTV. Vì thế KTNB có thể lựa chọn phương pháp chọn mẫu xác suất hoặc phi xác suất. Cụ thể, phương pháp chọn mẫu xác suất như:

dùng bảng số ngẫu nhiên, dùng máy tính, chọn theo hệ thống...; phương pháp chọn mẫu phi xác suất như: chọn mẫu theo lô (khối), chọn mẫu bất kỳ hoặc có thể chọn mẫu theo đơn vị tiền tệ hay đơn vị hiện vật.

Ngoài ra trong tương lai khi qui mô của các TCT lớn hơn dẫn đến khối lượng công việc của KTNB nhiều hơn thì có thể áp dụng kỹ thuật kiểm toán có sự trợ giúp của máy tính (CAATs). Tại các TCT TM đều có bộ phận tin học (CNTT) hỗ trợ cho các hoạt động khác nhau vì thế việc ứng dụng CNTT vào KTNB cũng không phải là quá khó khăn. Do đó theo tác giả, các TCT nên xem xét, lựa chọn việc áp dụng CNTT vào KTNB. Có thể lựa chọn một trong số các phần mềm kiểm toán của nước ngoài như phần mềm AUDIT, AUDITAPE, CARS... sửa đổi cho phù hợp với điều kiện tại Việt Nam, tại TCT hoặc đặt viết phần mềm riêng cho đơn vị. Làm được điều này sẽ nâng cao hiệu quả hoạt động kiểm toán, phát huy tối đa vai trò kiểm tra, giám sát và tư vấn của kiểm toán đồng thời tiết kiệm được chi phí cho doanh nghiệp và có thể kết nối được giữa công ty mẹ và các đơn vị thành viên.

Hoàn thiện giấy tờ làm việc và hồ sơ kiểm toán

Trong quá trình kiểm toán, ngay khi phát hiện các vấn đề bất thường, các KTV cần ghi chép lại đầy đủ vào giấy tờ làm việc và nếu cần có thể thảo luận ngay với nhà quản lý hoặc những người có liên quan ngay tại nơi kiểm toán để làm rõ vấn đề và tìm ra phương hướng giải quyết. Khi trao đổi với các bên có liên quan, KTV cũng cần ghi chép lại tất cả nội dung trao đổi và kết quả trao đổi trên giấy tờ làm việc, với vấn đề chưa thống nhất KTV cần ghi chú lại và tìm thêm các bằng chứng kiểm toán để đưa ra kết luận.

Để thuận tiện cho việc đối chiếu, kiểm tra cũng như lưu trữ hồ sơ, cần có qui định thống nhất về mẫu, cách thức ghi chép, đánh số và ký hiệu tham chiếu trên giấy tờ làm việc cũng như hồ sơ kiểm toán. Biểu 3.2 chỉ ra mẫu giấy tờ làm việc của KTV. Biểu mẫu giấy tờ làm việc này cần được lưu trữ trong máy tính và thống nhất không chỉ ở công ty mẹ mà ở cả các công ty con.

Trưởng đoàn kiểm toán phải có trách nhiệm lập một bảng tổng hợp về kết quả các nội dung kiểm toán đã phân công cho từng KTV cũng như tổng hợp hình thức xử lý. Phụ lục 3.3 chỉ ra mẫu bảng tổng hợp kết luận của kiểm toán viên.

Hoàn thiện trình tự thực hiện đánh giá hiệu quả, hiệu năng trong kiểm toán hoạt động.

Một, Xem xét khái quát và lựa chọn các tiêu chuẩn để đánh giá: Trong giai đoạn đầu tiên của cuộc kiểm toán KTVNB đã xem xét khái quát về môi trường kinh doanh, về những lợi thế so sánh về các yếu tố tài chính ảnh hưởng đến kết quả kinh doanh. Trên cơ sở đó, KTVNB sẽ tìm hiểu các tiêu chuẩn đánh giá. Sau khi xem xét các tiêu chuẩn này, KTVNB tiến hành phân loại theo nhóm các tiêu chuẩn

đánh giá và thực hiện việc xếp thứ tự từ thấp đến cao theo mức độ phù hợp và tính kinh tế khi áp dụng các tiêu chuẩn này.

Hai, Lựa chọn các tiêu chuẩn có thể áp dụng đối với từng đối tượng kiểm toán: Việc lựa chọn các tiêu chuẩn này dựa trên kết quả của bước trên và dựa trên cơ sở sau: 1- Tính thống nhất: các tiêu chuẩn được lựa chọn không được có nội dung trùng nhau hay theo những mục tiêu đánh giá đối ngược nhau; 2- Sự thận trọng: cần xem xét sự phù hợp và hữu dụng của các nhóm tiêu; 3- Sự phù hợp: các tiêu chuẩn được lựa chọn phải phù hợp với nhiều phần hành và tạo ra mối liên hệ giữa nhiều phần hành khác nhau nhằm tạo điều kiện cho KTVNB thuận lợi trong tổng hợp kết quả.

Biểu 3.2 Biểu mẫu giấy tờ làm việc của KTV

TỔNG CÔNG TY.....			
BAN (PHÒNG) KIỂM TOÁN NỘI BỘ			
GIẤY TỜ LÀM VIỆC			
Thủ tục kiểm toán		Ký hiệu lưu hồ sơ	
Đơn vị được kiểm toán		Ký hiệu tham chiếu	
Khoản mục, hoạt động, nghiệp vụ		Năm tài chính	
		Thực hiện	
		Soát xét	
		Tên	Ngày
		Tên	Ngày
CÁC PHÁT HIỆN, TÍNH TOÁN CỦA KTV		THAM CHIẾU	
KẾT LUẬN HOẶC GIẢI PHÁP DỰ KIẾN CỦA KTV			

Ba, Tập hợp các thông tin để đánh giá. Các thông tin thu được trong giai đoạn này có thể được tiến hành xử lý và phân loại theo các nhóm tiêu thức đã được lựa chọn tương ứng với các nhóm tiêu chuẩn đánh giá. Ngoài ra, KTVNB cần đánh giá đến độ tin cậy của thông tin thông qua nguồn gốc, thời điểm thu thập... Trong nhiều trường hợp KTVNB phải tiến hành kiểm chứng thông tin hoặc sử dụng kết quả kiểm toán từ kiểm toán tài chính để nhận định về thông tin.

Bốn, So sánh thông tin thu được với các tiêu chuẩn đã được lựa chọn: KTVNB tiến hành xem xét và đánh giá hiệu quả trên từng phần hành, từng loại nghiệp vụ. Trên cơ sở đó, tổng hợp các đánh giá và đưa ra nhận định chung. Ngoài ra, KTVNB phải tìm hiểu và xác định các nguyên nhân của những hạn chế và bất cập đồng thời đưa ra những kiến nghị nhằm cải tiến hoạt động.

(3) *Hoàn thiện báo cáo kiểm toán.* Trong giai đoạn này, các KTV tiến hành tổng hợp kết quả và lập báo cáo kiểm toán. Báo cáo kiểm toán chia làm ba loại: biên bản từng cuộc kiểm toán, báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán theo chuyên đề hay nội dung, báo cáo kiểm toán năm. Ngoài ra trong quá trình kiểm toán, khi phát hiện các sự việc bất thường hay có tính chất nghiêm trọng, KTV có thể lập thêm Báo cáo bất thường.

Như vậy qui trình lập báo cáo có thể tóm tắt như sau:



Nội dung Biên bản kiểm toán hoặc Báo cáo kiểm toán chi tiết nên gồm các nội dung sau: thời gian tiến hành kiểm toán; đối tượng kiểm toán; kiểm toán viên thực hiện; nội dung kiểm toán chi tiết; các phát hiện; kiến nghị xử lý; xác nhận của đối tượng kiểm toán và ghi nhận những phản hồi từ phía đối tượng kiểm toán.

Nội dung Báo cáo kiểm toán tổng hợp gồm các nội dung: các đối tượng được báo cáo; xác định phạm vi kiểm toán; tổng hợp các kết quả đã đạt được gồm đánh giá môi trường kiểm soát; những phát hiện của kiểm toán viên (cả mặt tốt và chưa tốt); giải trình của đối tượng kiểm toán; ý kiến của kiểm toán viên; ý kiến của đối tượng kiểm toán.

Để nâng cao ý nghĩa của báo cáo kiểm toán, KTVNB có thể phân loại các vấn đề ghi nhận của kiểm toán dựa theo mức độ RR của các vấn đề đó đối với hoạt động của đơn vị (theo các mức độ RR cao, trung bình hoặc thấp). Ưu điểm của việc phân loại các vấn đề ghi nhận là:

Đối với các cán bộ lãnh đạo các bộ phận kinh doanh: đánh giá quy mô và tính cấp thiết của việc lập các kế hoạch hành động.

Đối với bộ phận KTNB: xác định được vấn đề nào cần phải tiếp tục được theo dõi và giải quyết trong thời gian sắp tới.

Báo cáo KTNB hàng năm là báo cáo được lập với nội dung tổng kết các cuộc kiểm toán đã thực hiện trong niên độ. Đặc biệt, báo cáo KTNB hàng năm phải chỉ rõ những vấn đề ảnh hưởng đến hoạt động của toàn TCT, những sai phạm mang tính hệ thống phát hiện ở nhiều đơn vị thành viên. Báo cáo này sẽ được sử dụng làm cơ sở cho việc xây dựng kế hoạch kiểm toán năm sau.

(4) *Hoàn thiện nội dung theo dõi thực hiện kiến nghị kiểm toán.* Giai đoạn theo dõi thực hiện kiến nghị là giai đoạn cuối cùng của qui trình kiểm toán. Trong giai đoạn này, cần hoàn thiện các nội dung sau:

Một, Qui định về thời hạn nộp báo cáo về việc thực hiện kiến nghị của đơn vị được kiểm toán, thường từ 3 – 6 tháng kể từ khi phát hành báo cáo KTNB.

Hai, khi nhận được báo cáo của đơn vị, KTNB tiến hành kiểm tra thời hạn nộp báo cáo (nếu quá thời hạn nộp có thể yêu cầu đơn vị giải trình lý do); kiểm tra nội dung báo cáo của đơn vị được kiểm toán nhằm đánh giá tình hình và kết quả thực hiện các kiến nghị của đoàn KTNB. Trong đó xem xét kỹ các điều chỉnh trong báo cáo có phù hợp với số liệu điều chỉnh và nội dung kiến nghị của đoàn KTNB không? Cụ thể:

Thu thập các bằng chứng về việc đơn vị được kiểm toán đã thực hiện kiến nghị của nhóm KTNB (Có thể yêu cầu đơn vị khi nộp báo cáo thì đính kèm thêm các bằng chứng về việc thực hiện kiến nghị)

Đánh giá mức độ phù hợp cũng như khả thi của các bằng chứng để xem xét các kiến nghị được thực hiện ở mức độ nào.

Lập biên bản (báo cáo) về việc kiểm tra thực tế việc thực hiện kiến nghị trong đó nêu rõ mức độ thực hiện kiến nghị, những tồn tại mà đơn vị được kiểm toán chưa thực hiện được, nguyên nhân của những tồn tại đó và các kiến nghị tiếp theo. Biên bản hay báo cáo phải gửi cho HĐQT, Ban kiểm soát và BGD

Trong trường hợp đối tượng kiểm toán không đưa ra các biện pháp chỉnh sửa thì KTNB phải yêu cầu làm rõ và báo cáo cấp có thẩm quyền xem xét quyết định.

3.2.2.4 Giải pháp hoàn thiện kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán

Chuẩn mực kiểm toán của IIA [74] yêu cầu định kỳ 5 năm phải có đánh giá độc lập bên ngoài về KTNB nhằm xem xét việc KTNB có thực sự đem lại lợi ích cho doanh nghiệp không thông qua các hoạt động đánh giá và hoàn thiện tính hiệu quả của quản lý RR, tính hiệu lực của các quy trình kiểm soát. Vì thế, kiểm soát chất lượng là một yêu cầu cần thiết không chỉ đối với ngoại kiểm mà trước hết phải đối với nội kiểm. Kiểm soát tốt chất lượng hoạt động kiểm toán sẽ giúp đánh giá đến tính hiệu quả của hoạt động kiểm toán và trở thành sự đảm bảo hữu hiệu cho việc duy trì hoạt động KTNB.

Để đảm bảo đạt chất lượng cao, KTNB cần quản lý chất lượng kiểm toán trên hai nội dung: Quản lý chất lượng từng cuộc kiểm toán và Quản lý chất lượng của toàn bộ hoạt động kiểm toán.

Về kiểm soát chất lượng từng cuộc kiểm toán: trưởng bộ phận KTNB và các trưởng đoàn KTNB có trách nhiệm giám sát đối với các KTV và đảm bảo cuộc kiểm toán tiến hành theo đúng qui trình. Cụ thể: Ở giai đoạn chuẩn bị kiểm toán, cần đánh giá mức độ phù hợp của mục tiêu kiểm toán và phạm vi của đối tượng kiểm toán; kiểm tra việc thu thập tài liệu, thông tin cơ bản, HTKSNB của đối tượng kiểm toán đã đầy đủ chưa; việc lập kế hoạch chi tiết diễn ra như thế nào, có tuân thủ theo qui trình đã xây dựng không... Ở giai đoạn thực hiện kiểm toán: cần có các thủ tục kiểm tra chéo kết quả thực hiện (soát xét); có cơ chế kiểm tra xem các RR quan trọng đã được nhận diện đầy đủ; các phương pháp kiểm toán áp dụng có phù hợp

không; các phát hiện kiểm toán có được ghi chép lại không?... Ở giai đoạn kết thúc kiểm toán: cần có sự đánh giá thích hợp từ phía đơn vị được kiểm toán và các KTVNB về các kết luận kiểm toán.

Về kiểm soát chất lượng toàn bộ hoạt động kiểm toán: Công việc này được thực hiện bởi trưởng bộ phận KTVNB và người lãnh đạo trực tiếp của KTVNB như HĐQT, Ban kiểm soát hay Ban Giám đốc. Bao gồm các nội dung:

1- Thiết kế và xây dựng bảng câu hỏi về đánh giá mức độ hài lòng của các bên đối với hoạt động KTVNB. Mẫu bảng đánh giá thể hiện ở phụ lục 3.4

Bảng câu hỏi đánh giá này sẽ được lập và gửi cho các bên trước khi lập kế hoạch kiểm toán năm cho năm tiếp theo và những nội dung trả lời sẽ phải đưa vào kế hoạch kiểm toán. Đối tượng thu thập thông tin gồm: nhà quản lý đơn vị được kiểm toán; các bên sử dụng kết quả KTVNB. Nội dung thu thập gồm: đánh giá về tinh thần, thái độ làm việc của đoàn kiểm toán, mức độ phù hợp và khả thi của các kiến nghị cũng như những đánh giá chung về hoạt động KTVNB tại TCT và tại chính đơn vị đó.

2- Xây dựng bản mô tả công việc làm cơ sở phân công công việc cũng như hướng dẫn, giám sát công việc. Có kế hoạch đào tạo, bồi dưỡng chuyên môn nghiệp vụ và đạo đức nghề nghiệp cho KTVNB.

3- Căn cứ vào bản mô tả công việc cũng như việc phân công nhiệm vụ cho từng KTV, kết quả thực hiện nhiệm vụ về thời gian, chất lượng; căn cứ vào kết quả đánh giá mức độ hài lòng đối với KTVNB, định kỳ tiến hành đánh giá hoạt động và xếp loại cho từng cá nhân KTV và nhóm kiểm toán. Dựa vào kết quả đánh giá này để thực hiện chế độ thưởng phạt và có thể sẽ khuyến khích các KTVNB cố gắng thực hiện tốt công việc của mình bằng cách trau dồi kiến thức, kỹ năng nghề nghiệp.

4- Hằng năm, thực hiện đánh giá công tác KTVNB gồm: đánh giá việc tuân thủ các qui trình, chính sách nói chung và dành riêng cho KTVNB; trình độ chuyên môn, đạo đức của KTV, tính hiệu quả trong công việc thể hiện qua kết quả kiểm toán với chi phí bỏ ra...

Việc đánh giá này có thể thực hiện bằng cách thành lập riêng một nhóm kiểm soát chất lượng độc lập trong bộ máy KTVNB. Đồng thời qui định một khoảng thời gian cụ thể (có thể từ 3-5 năm) để thuê tổ chức bên ngoài đánh giá và rà soát hoạt động KTVNB của đơn vị.

3.2.2.5 Hoàn thiện qui chế và sổ tay kiểm toán nội bộ

Thứ nhất về qui chế KTVNB. Qui chế KTVNB đóng vai trò quan trọng đối với hoạt động KTVNB trong đơn vị có tổ chức bộ phận này. Hiện nay, hầu hết các TCT TM có tổ chức bộ phận KTVNB không ban hành qui chế KTVNB. Kết quả khảo sát tại các TCT TM cho thấy tỷ lệ xây dựng qui chế này rất thấp – Có 02/11 (chiếm

18,18%) TCT TM (có KTNB) có xây dựng qui chế KTNB. Đối với các đơn vị có tổ chức KTNB khác, thực hiện KTNB dựa theo qui chế KTNB mẫu do Bộ Tài chính ban hành đồng thời dựa vào qui chế quản lý tài chính trong TCT. Thực tế khảo sát cũng cho thấy, mặc dù có qui chế kiểm toán nhưng thực tế qui chế này lại “rập khuôn” theo qui chế mẫu của Bộ Tài chính, rất chung chung, khó áp dụng và chưa xuất phát từ thực tế hoạt động của ngành nghề, không dựa trên đặc điểm của tổ chức KTNB ở tại TCT TM. Do đó tính ứng dụng của các quy chế rất thấp. Trong khi thực hiện KTNB, bộ phận KTNB phải có qui chế KTNB - Đây là yêu cầu mang tính bắt buộc. Việc xây dựng qui chế này càng trở nên quan trọng hơn khi KTNB ở Việt Nam chưa có chuẩn mực riêng cho KTNB, trong điều kiện hầu hết các TCT TM chưa có nhiều kinh nghiệm KTNB và thiếu cơ sở đảm bảo phát triển bền vững cho loại hình kiểm toán này như tại các quốc gia phát triển. Bên cạnh đó, các văn bản pháp lý có liên quan tới KTNB còn thiếu và còn có nhiều điểm chưa thích hợp. Ban hành qui chế KTNB để điều tiết hành vi của KTV nội bộ cũng như các bên có liên quan trong quá trình thực hiện KTNB là vô cùng cần thiết cho hoạt động của các TCT TM Việt Nam hiện nay.

Qui chế KTNB nên có những đặc điểm riêng phù hợp với những đặc trưng hoạt động và mô hình tổ chức của mỗi TCT TM. Tuy nhiên, qui chế KTNB phải bao hàm được những nội dung cơ bản sau đây:

Một là, cần qui định và chỉ rõ vị trí của KTNB trong tổ chức của TCT, xác định rõ mô hình tổ chức KTNB, xác định rõ mối liên hệ của KTNB công ty mẹ với đơn vị thành viên, của KTNB với chủ sở hữu, ban giám đốc, ban kiểm soát, của KTNB với các đơn vị thực hiện ngoại kiểm và mối liên hệ nội bộ trong bản thân bộ phận KTNB.

Hai là, qui định rõ quyền hạn và trách nhiệm của bộ phận KTNB, phụ trách bộ phận KTNB và KTVNB nói chung và của bộ phận KTNB trong từng đơn vị thành viên của TCT. Bên cạnh Qui chế có thể xây dựng thêm các bản mô tả công việc dựa trên các qui định này và đưa bản mô tả công việc vào Sổ tay KTNB hoặc ban hành dưới dạng phụ lục của Qui chế.

Ba là, qui định về tiêu chuẩn đối với KTVNB trong đó có tiêu chuẩn về việc phải am hiểu các lĩnh vực kinh doanh của TCT, các qui định về đào tạo, bồi dưỡng nghiệp vụ, các chế độ đãi ngộ đối với KTVNB.

Bốn là, qui định rõ nội dung KTNB bao gồm những lĩnh vực kiểm toán mà KTNB sẽ thực hiện cho phù hợp với thông lệ quốc tế và đặc điểm riêng của từng đơn vị.

Năm là, xây dựng qui trình KTNB tương ứng với từng lĩnh vực hoặc xây dựng theo hướng qui trình cho cuộc kiểm toán liên kết. Đặc biệt, cần xây dựng các hệ thống tiêu chuẩn để đánh giá tính hiệu lực, hiệu quả và tính kinh tế.

Sáu là, Xây dựng các kế hoạch kiểm toán chiến lược, kế hoạch kiểm toán dài hạn cho một giai đoạn dài tương ứng với các giai đoạn của chiến lược hoạt động của TCT (5 năm hoặc 10 năm). Trên cơ sở đó, xây dựng kế hoạch kiểm toán năm và xây dựng chương trình kiểm toán cho từng cuộc kiểm toán cụ thể.

Thứ hai, về sổ tay KTNB. Như đã phân tích ở trên, tại các TCT TM mọi văn bản pháp quy điều chỉnh hoạt động KTNB chỉ mới có Qui chế kiểm toán nội bộ, chưa được tổng hợp ngăn nắp và tổng hợp thành một bộ văn bản. Điều này đã ảnh hưởng xấu đến hoạt động KTNB và không thể trợ giúp kiểm toán viên trong quá trình thực hiện kiểm toán. Vấn đề đặt ra là phải có một quá trình thu thập, tập hợp văn bản tài liệu và phải được thực hiện ở tất cả các đơn vị toàn hệ thống, cụ thể như sau:

- Tại Tổng công ty: Phòng KTNB kết hợp với Ban kiểm soát, bộ phận kiểm tra kiểm soát trực thuộc (Tổng) giám đốc (nếu có) rà soát toàn bộ văn bản pháp quy liên quan đến kiểm toán nội bộ cũng như các nghiệp vụ chủ yếu của TCT, ghi chú toàn bộ những văn bản đã hết hiệu lực, hoặc những văn bản cũ những điều chỉnh hồi có đồng thời dựa vào những văn bản đang còn hiệu lực và các văn bản hướng dẫn của Nhà nước để xây dựng, chuẩn hoá về tài liệu nghiên cứu, áp dụng cho hoạt động cụ thể của từng TCT. Cấu trúc của Sổ tay KTNB nên bao gồm các phần như sau:

Phần 1: Giới thiệu chung như sự cần thiết, mục đích, cấu trúc của Sổ tay KTNB hoặc có thể giới thiệu sơ qua về lịch sử hình thành TCT.

Phần 2: Chính sách KTNB. Đây chính là những nội dung nằm trong Qui chế KTNB

Phần 3: Cơ cấu tổ chức, điều hành và hoạt động của KTNB. Phần này có thể trích dẫn từ Qui chế KTNB nhưng nên chi tiết hơn, đặc biệt là mô hình tổ chức KTNB, vai trò và nhiệm vụ của từng chức danh trong bộ phận KTNB như trưởng KTNB, trưởng phòng KTNB, phó phòng KTNB, kiểm toán viên chính, trợ lý kiểm toán viên và các chuyên gia bên ngoài.

Phần 4: Qui trình, thủ tục KTNB. Nội dung chủ yếu là các qui trình, thủ tục KTNB nhằm hướng dẫn thực hiện công việc kiểm toán. Phần này là quan trọng nhất đối với các kiểm toán viên trong quá trình kiểm toán, là kim chỉ nam hướng dẫn thực hiện kiểm toán như thế nào.

Phần 5: Hướng dẫn kiểm toán nội bộ một số nghiệp vụ chủ yếu. Có thể tách phần này thành các phụ lục riêng biệt trong đó hướng dẫn cụ thể các bước kiểm toán một số nghiệp vụ chủ yếu từ mục tiêu kiểm toán, phạm vi kiểm toán, tài liệu kiểm toán đến chương trình kiểm toán, lập báo cáo và theo dõi sau kiểm toán.

Sổ tay KTNB nên thường xuyên được rà soát, cập nhật để có được đầy đủ nội dung liên quan đến cơ chế, chính sách cũng như qui trình, thủ tục KTNB đảm bảo tính hữu dụng của sổ tay và mục tiêu của hoạt động kiểm toán. Sổ tay KTNB

nên được lưu trữ thành tập văn bản riêng cả bản mềm và bản giấy. Toàn bộ bản mềm được copy ra các ổ cứng và được lưu giữ trong két sắt và nhập kho tài sản. Công ty mẹ soạn công văn hướng dẫn sử dụng Sổ tay KTNB và chuyển cho các đơn vị thực hiện, học tập hặc áp dụng thống nhất cho các cấp quản lý, các đơn vị trong toàn hệ thống cũng như các nhân viên KTNB. Phòng KTNB tổ chức buổi tập huấn cho các trưởng đơn vị, các trưởng đơn vị sẽ chịu trách nhiệm đào tạo lại cho các nhân viên của mình.

- Tại các đơn vị: Trưởng đơn vị nhận quyết định và Sổ tay KTNB được ban hành từ Ban kiểm soát, lưu trữ và tiến hành tổ chức các buổi tập huấn về việc áp dụng Sổ tay KTNB và có thể dựa vào sổ tay KTNB để xây dựng cho đơn vị mình một hướng dẫn KTNB tương tự.

- Đối với các nhân viên KTNB: mỗi một nhân viên KTNB được nhận một quyển Sổ tay KTNB để tra cứu, khai thác, sử dụng trong quá trình thực hiện kiểm toán nhưng cũng phải thường xuyên nghiên cứu, đề xuất với các cấp có thẩm quyền để cập nhật, bổ sung hoàn thiện Sổ tay KTNB cho phù hợp với các qui định hiện hành và thực tế công tác KTNB.

3.3 Kiến nghị để thực hiện các giải pháp hoàn thiện tổ chức kiểm toán nội bộ tại các tổng công ty thương mại Việt Nam

3.3.1 Đối với các cơ quan Nhà nước

Các văn bản pháp lý của Nhà nước về KTNB ở Việt Nam hiện nay còn rất thiếu, chưa đồng bộ và tính khả thi chưa cao. Tính từ khi ra đời đến nay, mới chỉ có các văn bản pháp lý sau:

Quyết định 832/TC/QĐ/CĐKT ngày 28-10-1997 ban hành kèm theo quy chế KTNB;

Thông tư 52/1998/TT-BTC ngày 16-04-1998 hướng dẫn tổ chức KTNB tại doanh nghiệp nhà nước;

Thông tư 171/1998/TT- BTC ngày 22-12-1998 thay thế Thông tư số 52/1998/TT-BTC;

Văn bản pháp lý dành cho các tổ chức tín dụng như Quyết định số 37/2006/QĐ-NHNN của Thống đốc Ngân hàng nhà nước ngày 01-08-2006 ban hành Quy chế KTNB trong tổ chức tín dụng.

Các văn bản này đều chưa đưa ra định nghĩa rõ ràng về KTNB, chưa chỉ rõ phương pháp tiếp cận kiểm toán và các tiêu chí để kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán và trên hết đây chỉ là các văn bản dành cho các DN Nhà nước chứ chưa có văn bản nào hướng dẫn cho các loại hình DN khác. Vì thế, để giúp cho KTNB phát huy được vai trò của mình thì Nhà nước cần:

Trong giai đoạn trước mắt: Nghiên cứu, soạn thảo và ban hành các văn bản pháp luật về KTNB như Luật KTNB hoặc thay đổi các thông tư hướng dẫn mới cho KTNB trong đó cần ưu tiên các nội dung về tổ chức bộ máy và về phương pháp tiếp cận của KTNB. Việc ban hành này sẽ tạo cơ sở cho hoạt động KTNB, thay đổi nhận thức của những người làm quản lý trong các doanh nghiệp nói chung và trong các TCT TM nhà nước nói riêng.

Hiện nay mới đã có Hiệp hội KTV hành nghề Việt Nam nhưng vẫn chưa có hội nghề nghiệp dành riêng cho các KTVNB trong khi nhu cầu trao đổi thông tin giữa các KTV là rất lớn, các KTV chủ yếu thực hiện việc trao đổi qua mạng hoặc qua các kênh trung gian và chủ yếu mang tính tự phát. Do đó, Nhà nước cũng như Bộ Tài chính có thể tổ chức Hội KTVNB Việt Nam hay diễn đàn KTVNB chính thống nhằm tạo điều kiện cho các KTVNB trao đổi kinh nghiệm và trợ giúp cho các cơ quan chức năng trong việc soạn thảo các qui định liên quan đến KTNB, đào tạo bồi dưỡng và cấp chứng chỉ cho các KTVNB đồng thời cũng có thể quản lý về hành vi đạo đức nghề nghiệp của hội viên.

Trong tương lai: Bộ Tài chính cần nghiên cứu và ban hành các chuẩn mực KTNB bao gồm các chuẩn mực đối với bộ phận KTNB và chuẩn mực đối với KTVNB. Khi hình thành các hiệp hội nghề nghiệp về KTNB, có thể giao cho hiệp hội nghề nghiệp soạn thảo và ban hành chuẩn mực KTNB.

Nhà nước cũng cần phải có kế hoạch đào tạo cơ bản đối với các KTV nội bộ. Trước hết Bộ Tài chính cần nghiên cứu và đưa ra các tiêu chuẩn về KTV nội bộ. Điều này rất cần thiết để đảm bảo tính khách quan, độc lập và tính chuyên nghiệp của KTNB. Tuy nhiên, trong tương lai sự phát triển của KTNB đòi hỏi phải có hệ thống đào tạo về KTV nội bộ một cách chuyên nghiệp. Trong giai đoạn đầu có thể tổ chức các khóa đào tạo KTNB ngắn hạn hoặc theo kỳ sau đó xem xét tổ chức các khóa đào tạo bắt buộc và dần chuyển giao cho hội nghề nghiệp đảm nhiệm.

3.3.2 Đối với các tổng công ty thương mại Việt Nam

Các kiến nghị đối với Ban lãnh đạo các Tổng công ty thương mại Việt Nam bao gồm:

Trong giai đoạn trước mắt: Các TCT TM cần sớm xây dựng và hoàn thiện các qui định cho bộ phận KTNB và cho KTVNB được thể hiện qua Qui chế KTNB. Với những TCT đã có sẵn qui chế KTNB thì cần chỉnh sửa, bổ sung và thay đổi các điều trong qui chế cho phù hợp với điều kiện mới (như khi chuyển đổi từ mô hình công ty TNHH sang công ty cổ phần).

Tổ chức các buổi đào tạo hoặc hội thảo để nâng cao nhận thức về vai trò cũng như tầm quan trọng của KTNB. Mặc dù nhận thức về tầm quan trọng của KTNB ngày càng được nâng cao, tuy nhiên vẫn còn có những ý kiến cho rằng thành lập KTNB chủ yếu là để tuân thủ theo các qui định của Nhà nước và các cấp quản lý, mà chưa thực sự nhìn nhận giá trị của KTNB trong quản lý. Do vậy, ban lãnh đạo các TCT cần nhận thức đúng đắn về ý nghĩa, chức năng, nhiệm vụ của KTNB, cũng như loại hình, phạm vi và phương pháp của KTNB, để có hỗ trợ phù hợp cho sự phát triển của hoạt động KTNB tại các TCT TM Việt Nam.

Trong tương lai: Khi xây dựng và quyết định chiến lược dài hạn cho hoạt động chung của toàn TCT, từng TCT nên có kế hoạch chiến lược dài hạn dành cho bộ phận KTNB. Kế hoạch này bao gồm các nội dung phát triển KTNB cả về bộ máy lẫn thực hiện công việc và tiến trình thực hiện từng nội dung.

Sau đó, 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. Đó là 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.

Xây dựng kế hoạch bồi dưỡng phát triển nguồn nhân lực của kiểm toán phục vụ cho công tác KTNB cả về số lượng và chất lượng. Các TCT 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 xây dựng chính sách đãi ngộ thoả đáng với KTVNB.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 3

Trên cơ sở nghiên cứu thực trạng và các đặc điểm của các TCT TM Việt Nam, Tác giả đã tập trung vào các giải pháp nhằm hoàn thiện và đổi mới phương pháp tiếp cận, mở rộng nội dung, phạm vi kiểm toán. Các giải pháp quan trọng được đề cập bao gồm:

Một là, mở rộng loại hình, phạm vi của KTNB theo hướng kiểm toán hoạt động đánh giá hiệu quả và hiệu năng các hoạt động của đơn vị;

Hai là, đổi mới phương pháp tiếp cận kiểm toán theo định hướng RR trong suốt quá trình kiểm toán. Điều này giúp KTNB hoạt động hiệu quả hơn bằng việc tập trung nhiều hơn vào các bộ phận có nhiều RR. Cách tiếp cận này cũng là cơ sở để KTNB đưa ra ý kiến đánh giá về sự phù hợp của các qui trình kiểm soát trong việc hạn chế ảnh hưởng tiêu cực của RR đến việc đạt được các mục tiêu của tổ chức;

Ba là, hoàn thiện qui trình kiểm toán và vận dụng kết hợp các phương pháp kỹ thuật kiểm toán khác nhau;

Bốn là, hoàn thiện tổ chức bộ máy và nhân sự KTNB.

Năm là, các giải pháp bổ sung cho công tác KTNB như xây dựng sổ tay KTNB hay ứng dụng CNTT vào công tác KTNB.

Để tạo điều kiện thực hiện giải pháp, tác giả cũng đề xuất các kiến nghị đối với các Bộ, ban ngành của Nhà nước, đối với các tổ chức hội nghề nghiệp và nhất là đối với chính các TCT TM Việt Nam.

KẾT LUẬN

Trong xu thế toàn cầu hóa như hiện nay, vấn đề hội nhập là tất yếu. Trong điều kiện đó thì các TCT TM không chỉ là huyết mạch của nền kinh tế quốc dân mà còn mang trong mình cơ hội vươn rộng ra khu vực và thế giới. Điều đó đòi hỏi mỗi TCT TM phải nâng cao sức cạnh tranh, chuẩn hóa quy trình nghiệp vụ, công tác quản lý và quản trị doanh nghiệp theo các quy chuẩn quốc tế, đặc biệt công tác kiểm tra, giám sát phải được thực hiện thường xuyên, liên tục, tăng cường về chất lượng cũng như hiệu quả, có như vậy mới đáp ứng được yêu cầu đặt ra đối với mỗi một tổ chức trung gian giữa nhà sản xuất và người tiêu dùng.

Trên cơ sở sử dụng tổng hợp các phương pháp nghiên cứu với căn cứ lý luận và thực tiễn, luận án đã hoàn thành một số nhiệm vụ sau:

Thứ nhất: Hệ thống hoá và làm rõ những lý luận về DN, quản trị rủi ro trong DN; bản chất của KTNB để từ đó chỉ rõ vai trò của KTNB trong quản trị rủi ro. Từ đó, luận án đã nghiên cứu và làm rõ lý luận về tổ chức KTNB và nội dung tổ chức KTNB tại các doanh nghiệp. Luận án cũng đã tóm lược các mô hình tổ chức KTNB trên thế giới nhằm rút ra những bài học kinh nghiệm cho tổ chức KTNB tại các TCT TM ở Việt Nam.

Thứ hai: Phân tích đánh giá một cách sâu sắc, chính xác tổ chức KTNB tại các TCT TM ở Việt Nam trên hai phương diện: tổ chức bộ máy KTNB và tổ chức hoạt động KTNB, chỉ rõ kết quả đạt được, hạn chế và nguyên nhân của những hạn chế trong công tác KTNB tại các TCT TM Việt Nam.

Thứ ba: Luận án đã đưa ra các giải pháp về tổ chức KTNB tại các TCT TM Việt Nam và một số kiến nghị đối với Nhà nước, các tổ chức liên quan và các TCT TM nhằm hạn chế được RR trong mọi hoạt động, nâng cao hiệu quả kinh doanh và an toàn của doanh nghiệp đồng thời nâng cao vai trò và vị thế của công cụ kiểm soát hữu hiệu là KTNB .

Tác giả luận án mong muốn những giải pháp của mình đưa ra sớm được triển khai và áp dụng không chỉ ở các TCT TM Việt Nam đã nghiên cứu mà còn được áp dụng ở các TCT TM khác trong cùng hệ thống và các doanh nghiệp có các điều kiện tương tự.

Trong thời gian nghiên cứu, do nhiều nguyên nhân khác nhau, luận án không tránh khỏi những hạn chế, thiếu sót, tác giả rất mong nhận được ý kiến đóng góp của những ai quan tâm đến vấn đề này để hoàn thiện công trình nghiên cứu ở cấp độ cao hơn, bổ sung nhận thức về lý luận và thực tiễn trong tổ chức KTNB tại các TCT TM ở Việt Nam hiện nay./.

DANH MỤC CÁC CÔNG TRÌNH ĐÃ CÔNG BỐ CỦA TÁC GIẢ CÓ LIÊN QUAN ĐẾN LUẬN ÁN

Năm công bố	Tên bài báo, công trình khoa học đã nghiên cứu	Tên, số tạp chí công bố, tên sách
2008	Kiểm toán nội bộ tại các ngân hàng thương mại cổ phần trên địa bàn Hà Nội – Thực trạng và giải pháp	Tạp chí Khoa học thương mại số 24, tháng 6/2008
2011	Kiểm toán hoạt động của kiểm toán nội bộ trong các ngân hàng thương mại ở Việt Nam hiện nay	Đề tài cấp Bộ Thành viên
2012	Kiểm toán nội bộ tại các trường đại học ngoài công lập trên địa bàn Hà Nội	Đề tài cấp cơ sở Chủ nhiệm
2013	Tổ chức bộ máy kiểm toán nội bộ trong các tổng công ty thương mại Việt Nam – Thực trạng và giải pháp	Tạp chí Khoa học thương mại số 58, tháng 6/2013
2013	Nâng cao chất lượng kiểm toán nội bộ tại các tổng công ty thương mại	Tạp chí Kinh tế và dự báo số 22, tháng 11/2013
2014	Kiểm toán nội bộ dựa trên rủi ro	Tạp chí Kinh tế và dự báo số 12, tháng 6/2014 Đồng tác giả

DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO

Tiếng Việt

1. Alvin A. Arens và Loebbecke (1998), *Kiểm toán (Bản dịch)*, NXB Thống kê, Hà Nội
2. Báo cáo tổng kết đề tài khoa học cấp Bộ (2008), *Hoàn thiện tổ chức công tác kiểm toán nội bộ tại các tổng công ty xây dựng Việt Nam*, TS Trần Thị Hồng Mai – Chủ nhiệm đề tài, trường Đại học Thương Mại, Hà Nội.
3. Bộ Tài chính (1998), *Quyết định số 832/TC/QĐ/CĐKT ngày 28/10/1997 ban hành Quy chế kiểm toán nội bộ*
4. Bộ Tài chính (1998), *Thông tư số 52/1998/TT-BTC ngày 16 tháng 4 năm 1998 hướng dẫn tổ chức kiểm toán nội bộ tại doanh nghiệp nhà nước*
5. Bộ Tài chính (1998), *Thông tư số 171/1998/TT-BTC ngày 22 tháng 12 năm 1998 hướng dẫn thực hiện kiểm toán nội bộ tại doanh nghiệp nhà nước*
6. Bộ Tài chính (2012), *Thông tư số 214/2012/TT-BTC ngày 6 tháng 12 năm 2012 ban hành hệ thống chuẩn mực kiểm toán Việt Nam*
7. Bộ Tài chính (2004), *Hệ thống văn bản pháp luật về Kiểm toán Việt Nam*, NXB Tài chính, Hà Nội
8. Chính phủ (1995), *Nghị định số 39/CP ngày 27 tháng 6 năm 1995 ban hành Điều lệ mẫu về tổ chức hoạt động của Tổng công ty nhà nước*
9. Chính phủ (1996), *Nghị định số 59/CP ngày 03 tháng 10 năm 1996 ban hành Quy chế quản lý tài chính và hạch toán kinh doanh đối với Doanh nghiệp nhà nước*
10. Chính phủ (2007), *Nghị định số 111/2007/NĐ-CP của chính phủ ngày 26 tháng 6 năm 2007 về tổ chức, quản lý tổng công ty nhà nước và chuyển đổi tổng công ty nhà nước, công ty nhà nước độc lập, công ty mẹ là công ty nhà nước theo hình thức công ty mẹ - công ty con hoạt động theo luật doanh nghiệp*
11. Chính phủ (2009), *Nghị định số 56/2009/NĐ-CP ngày 30 tháng 6 năm 2009 về trợ giúp phát triển doanh nghiệp vừa và nhỏ*
12. Đặng Văn Thanh (1997), *Từ điển thuật ngữ kế toán*, Nhà xuất bản Thống kê, Hà Nội
13. Đặng Văn Thanh, Lê Thị Hòa (đồng chủ biên), Hà Thị Tường Vy (1998), *Kiểm toán nội bộ: Lý luận và hướng dẫn nghiệp vụ*, NXB Tài chính, Hà Nội
14. Đoàn Thị Hồng Vân (2002), *Quản trị rủi ro và khủng hoảng*, NXB Thống kê, Hà Nội
15. Đỗ Quốc Trị, Thịnh Văn Vinh (2002), *Từ điển thuật ngữ Kiểm toán – Kế toán*, NXB Thống kê
16. Đinh Văn Đức (2009), *Quản trị rủi ro trong hoạt động của doanh nghiệp vừa*

và nhỏ Việt Nam, Luận văn thạc sĩ kinh tế, trường Đại học Thành phố Hồ Chí Minh.

17. GS.TS Nguyễn Quang Quỳnh (chủ biên) (2009), *Giáo trình Kiểm toán hoạt động*, Nhà xuất bản Đại học Kinh tế quốc dân, Hà Nội.
18. GS.TS Nguyễn Quang Quỳnh – PGS. TS Ngô Trí Tuệ (2006), *Giáo trình Kiểm toán tài chính*, NXB Đại học kinh tế quốc dân, Hà Nội
19. GS. TS Nguyễn Quang Quỳnh - Nguyễn Thị Phương Hoa (2008), *Giáo trình Lý thuyết kiểm toán*, NXB Tài chính, Hà Nội
20. GS.TS Vương Đình Huệ (1997), “*Một số ý kiến về kiểm toán nội bộ và công khai báo cáo tài chính của các doanh nghiệp Nhà nước*”, Tạp chí Kiểm toán, số 3, trang 12 – 15.
21. Học viện chính trị quốc gia Hồ Chí Minh, Khoa Kinh tế phát triển (Sách tham khảo - 2000), *Đổi mới hoạt động của các doanh nghiệp thương mại Nhà nước ở nước ta hiện nay*, Nhà xuất bản Lao động, Hà Nội.
22. Hội đồng quốc gia chỉ đạo biên soạn Từ điển bách khoa Việt Nam (2005), *Từ điển Bách khoa Việt Nam 4*, NXB Từ điển bách khoa Hà Nội, Hà Nội.
23. Lưu Diễm Chi (2006), *Hoàn thiện hoạt động kiểm toán nội bộ tại các doanh nghiệp trên địa bàn thành phố Hồ Chí Minh*, Luận văn thạc sĩ, trường ĐH Kinh tế Thành phố Hồ Chí Minh, TP Hồ Chí Minh.
24. Ngô Quang Huân, Nguyễn Quang Thu (1998), *Quản trị rủi ro*, NXB Giáo dục, Hà Nội
25. Nguyễn Quang Thu (2002), *Quản trị rủi ro doanh nghiệp*, NXB Thống kê, Hà Nội
26. Nguyễn Đình Hựu (2008), “*Một vài ý kiến về bản chất và vai trò của kiểm toán nội bộ*”, Tạp chí Kiểm toán, 11 (Tháng 11), trang 9 – 11.
27. Nguyễn Như Ý (chủ biên) (2003), *Từ điển tiếng Việt thông dụng*, NXB Giáo dục, Hà Nội.
28. Nguyễn Thị Hồng Thúy (2010), *Tổ chức kiểm toán nội bộ trong các tập đoàn kinh tế của Việt Nam*, Luận án Tiến sĩ kinh tế, trường ĐH Kinh tế quốc dân, Hà Nội
29. Martin Grimwood – Đặng Kim Cương (dịch) (2008), *Sổ tay kiểm toán nội bộ song ngữ Việt – Anh*, NXB Giao thông vận tải, Hà Nội.
30. Phạm Duy Nghĩa (2004), *Chuyên khảo Luật Kinh tế*, NXB ĐHQG, Hà Nội
31. Phan Trung Kiên (2008), *Hoàn thiện tổ chức kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp xây dựng Việt Nam*, Luận án Tiến sĩ kinh tế, Trường ĐH Kinh tế quốc dân, Hà Nội
32. PGS. TS Hoàng Minh Đường và Nguyễn Thừa Lộc (2011), *Giáo trình Quản trị*

- doanh nghiệp thương mại*, NXB Lao động xã hội.
33. PGS. TS Ngô Kim Thanh (chủ biên) (2013), *Giáo trình Quản trị doanh nghiệp*, NXB Đại học Kinh tế quốc dân.
 34. PGS.TS Thịnh Văn Vinh, TS Phạm Tiến Hưng (2012), *Kiểm toán nội bộ - Sách chuyên khảo*, Nhà xuất bản Tài chính, Hà Nội.
 35. PGS.TS Trần Thị Hồng Mai (2009), “*Đánh giá rủi ro trong kiểm toán nội bộ giúp doanh nghiệp đạt được mục tiêu hoạt động*”, Tạp chí Kiểm toán, số 8, trang 17 – 19.
 36. Quốc hội nước Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam (2005), *Luật Doanh nghiệp Việt Nam số 60/2005/QH11 ban hành ngày 29/11/2005*.
 37. Quốc hội nước Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam (2005), *Luật Thương mại Việt Nam số 36/2005/QH11 ban hành ngày 14/06/2005*.
 38. Quốc hội nước Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam (2011), *Luật Kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12 ban hành ngày 29/3/2011*.
 39. Tập đoàn xăng dầu Việt Nam (2011), *Quyết định số 003/PLX – QĐ – HDQT ngày 4 tháng 1 năm 2012 về việc ban hành Quy chế quản trị nội bộ Petrolimex*.
 40. TS Lê Thị Thu Hà, “*Vai trò của kiểm toán nội bộ trong quản trị rủi ro doanh nghiệp*”, Tạp chí Ngân hàng, số 6, tháng 3/2013, trang 42-44.
 41. Thủ tướng Chính phủ (2006), *Quyết định 1729/QĐ-TTg ngày 29/12/2006, Phê duyệt danh sách tập đoàn, tổng công ty nhà nước thực hiện cổ phần hóa giai đoạn 2007 – 2010*
 42. Thủ tướng Chính phủ (2011), *Quyết định 828/QĐ – TTGg ngày 31/5/2011 phê duyệt phương án cổ phần hóa và cơ cấu lại tổng công ty xăng dầu Việt Nam*
 43. Tổng công ty xăng dầu Việt Nam (2009), *Quyết định 81/XD – QĐ – TGD ngày 12/02/2009 ban hành qui định chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn Phòng Kiểm toán nội bộ tổng công ty xăng dầu Việt Nam*.
 44. Tổng công ty xăng dầu Việt Nam (2011), *Bản công bố thông tin chào bán cổ phiếu lần đầu ra công chúng tháng 6/2011*.
 45. Tổng công ty thương mại Sài gòn (2011), *Qui định về tổ chức và hoạt động của Ban kiểm soát – kiểm toán nội bộ*
 46. Tổng cục Thống kê (2002), *Niên giám thống kê 2001*, NXB Thống kê, Hà Nội.
 47. Victor Z. Brink, Herbert Witt - Khoa Kế toán, Trường đại học kinh tế quốc dân (dịch) (2000), *Kiểm toán nội bộ hiện đại - Đánh giá các hoạt động và hệ thống kiểm soát*, NXB Tài chính, Hà Nội
 48. Vũ Hữu Đức (chủ biên) (1999), *Kiểm toán nội bộ – Khái niệm và qui trình*, NXB Thống kê, Hà Nội.
 49. www.chinhphu.vn (Trang Thông tin điện tử của Chính phủ)

50. www.kiemtoannn.gov.vn (Trang Thông tin điện tử của Kiểm toán nhà nước)
51. www.mof.gov.vn (Trang Thông tin điện tử của Bộ Tài chính)
52. www.tapchikiemtoan.com

Tiếng Anh

53. Aaron Schneider (1973), *What operation auditing is – isn't*, The Internal Auditor, Set/Oct, USA.
54. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) (1992), *Internal Control – Integrated Framework*.
55. David Griffiths (2006), *Risk Based Internal Auditing – Three views on implementation*.
56. Financial Reporting Council (2012), *The UK corporate governance code*
57. Iain Gray, Stuart Manson (1996), *The Audit Process: Principles Practices and Cases*, International Thomson Business Press, International Edition.
58. Iso 9001 – 2000, *Internal Audit Program*
59. Information Systems Audit and Control Association (2000), *Use of Risk Assessment in Audit Planning (Revision of Previously Issued SISAS 5)*.
60. John A. Edds (1980), *Management Auditing: Concepts and Practices*, Kendall/Hant Publishing Company, Dubuque, Iowa, USA.
61. KPMG (2000), *New strategies and best practices in internal audit*, KPMG Website
62. K H Spencer Pickett (2005), *The Essential Handbook of Internal Auditing*
63. Larry E. Rettenberg, Bradley J. Shwieger (2001), *Auditing: Concepts for a changing Environment*, Hardcourt College Publicsher, International Edition.
64. Lawrence B. Sawyer, Glenn E. Sumners (1998), *Sawyer's Internal Auditing: Practice of Modern Internal Auditing, Revised and Enlarged*, Institute of Internal Auditors, Inc, International Edition.
65. Phil Griffiths (2005), *Risk-based Auditing*, Gower E-book
66. Ramamoorti S. (2003), *Internal Auditing: History, Evolution, and Prospects*, IIA's website.
67. Robert Moeller (2005), *Brink's Modern Internal Auditing, 6 ed*, John Wiley & Sons, Inc.
68. Robert Moeller (2005), *Brink's Modern Internal Auditing – A Common Body of Knowledge, 7 ed*, John Wiley & Sons, Inc.
69. Stuart Turley and Micheal Sherer (1991), *Current issues in Auditing*, Second Edition, Paul Chapman Publishing.
70. The Institute of Internal Auditors (2001), *Standards for Professional Practices of Internal Auditing*.

71. The Institute of Internal Auditors (2003), *Position statement: Risk Based Internal Auditing*
72. The Institute of Internal Auditors (2004), *Position statement: The Role of Internal Audit in Enterprise – wide Risk Management.*
73. The Institute of Internal Auditors (2008), *Saxbanes – Oxley Section 404: A guide for management by internal controls practitioners*, 2nd edition.
74. The Institute of Internal Auditors (2004), *Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*, Altamonte Springs Inc., Florida
75. <http://www.theiia.org/download.cfm?file=31923> (Trang Web của IIA)
76. http://www.ey.com/global/content.nsf/International/Business_Risk_Global_Internal_Audit_Survey_2007_-_Shifting_Internal_Audit_Landscape (Trang Web của Công ty Ernst & Young).
77. http://www.ey.nl/download/publicatie/Internal_Audit_Report.pdf
78. [http://www.ey.com/Global/assets.nsf/International/Global_Internal_Audit_Survey_2007/\\$file/EY_BRS_GlobalInternalAudit07.pdf](http://www.ey.com/Global/assets.nsf/International/Global_Internal_Audit_Survey_2007/$file/EY_BRS_GlobalInternalAudit07.pdf)
79. <http://www.iiia.org.uk> (Trang web IIA của Anh).
80. <http://www.pwc.com/extweb/service.nsf/docid/400fd67f7d0f8e8e802571930020d9dd> (Trang web của công ty PWC)

PHỤ LỤC 2.1

Tổng hợp chủ sở hữu các tổng công ty

Tổng công ty	Chủ sở hữu
Tổng công ty lương thực miền Bắc	Bộ Nông nghiệp và phát triển nông thôn
Tổng công ty xăng dầu Việt Nam	Cổ phần hóa (trước thuộc Bộ Công Thương)
Tổng công ty thương mại Hà Nội	UBND TP Hà Nội
Tổng công ty thương mại Sài Gòn	UBND TP Hồ Chí Minh
Tổng công ty Bến Thành	UBND TP Hồ Chí Minh
Tổng công ty Tín Nghĩa	UBND tỉnh Đồng Nai
Tổng công ty thủy sản Việt Nam	Bộ Nông nghiệp và phát triển nông thôn
Tổng công ty TM XNK Thanh Lễ	UBND tỉnh Bình Dương
TCT cổ phần đầu tư và XNK FOODINCO	Cổ phần hóa (trước thuộc UBND TP Đà Nẵng)
TCT Vĩnh Phú	Công ty cổ phần (trước là DN tư nhân)
TCT dược Việt Nam	Bộ Y tế

PHỤ LỤC 2.2

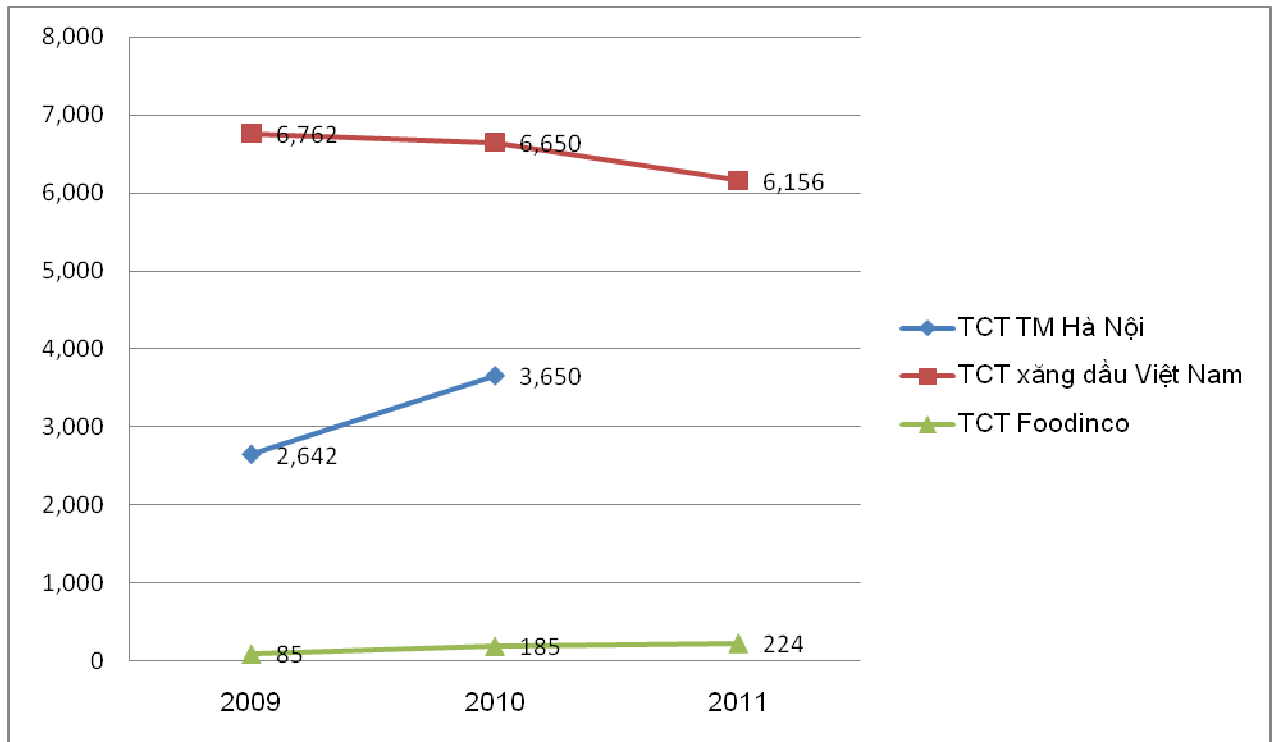
Tổng hợp số đơn vị thành viên của các Tổng công ty thương mại Việt Nam

TT	Tổng công ty	Tổng số công ty con	Trực thuộc	Sở hữu 100%	Sở hữu >50%	Sở hữu <50%
1	TCT lương thực miền Bắc	51	12	-	28	11
2	TCT xăng dầu Việt Nam	72	01	43	26	03
3	TCT thương mại Hà Nội	35	07	07	08	13
4	TCT thương mại Sài Gòn	78	13	03	10	53
5	TCT Bến Thành	42	-	02	3	38
6	TCT thủy sản Việt Nam	45	05	-	09	31
7	TCT TM XNK Thanh Lễ	13	07	-	06	-
8	TCT cổ phần đầu tư và XNK FOODINCO	09	05	02	02	-
9	TCT Tín Nghĩa	28	07	02	09	10
10	TCT Vĩnh Phú	08	01	07	-	-
11	TCT dược Việt Nam	28	04	04	04	16

(Nguồn: Tổng hợp các Quyết định chuyển đổi mô hình hoạt động của các TCT)

PHỤ LỤC 2.3

Sự thay đổi qui mô vốn kinh doanh (Đơn vị tính: tỷ đồng)



(Nguồn: Tổng hợp Báo cáo kết quả kinh doanh từ 2009 - 2011)

PHỤ LỤC 2.4

**KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG SẢN XUẤT KINH DOANH TỔNG CÔNG TY
THƯƠNG MẠI SÀI GÒN**

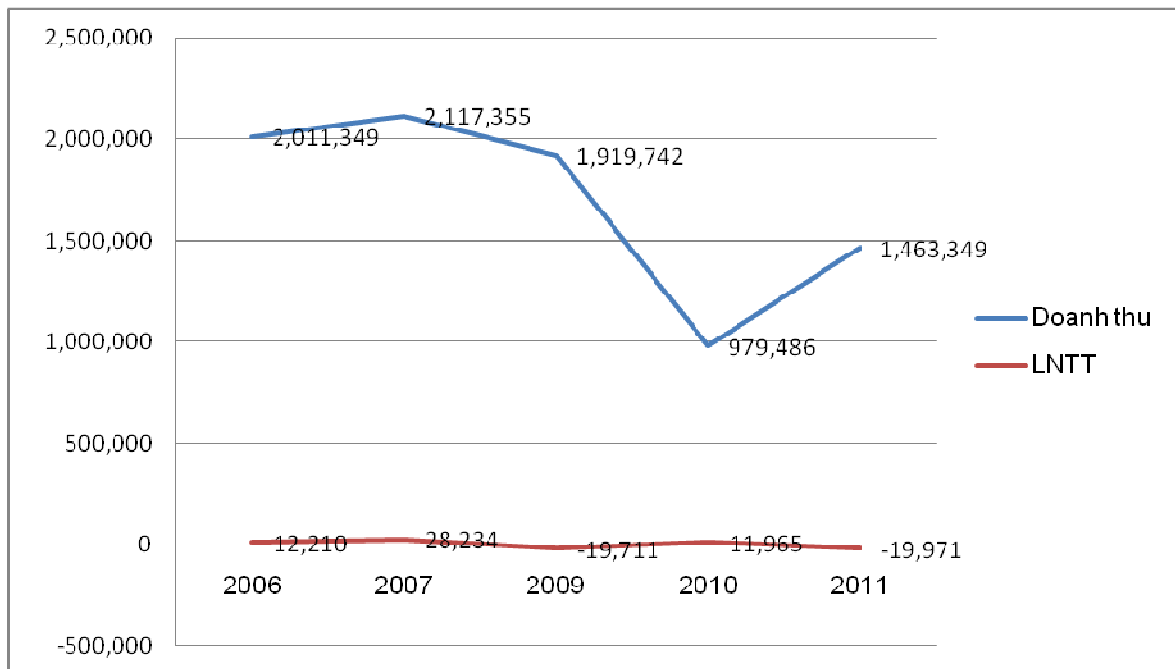
Số TT	Chỉ tiêu	ĐVT	2006	2007	2008	2009	2010
I	TỔNG DOANH THU	Triệu đồng	7,848,237	8,464,900	9,464,435	9,357,450	10,000,000
1	Doanh thu KD nội địa	"	5,850,523	6,160,642	7,030,771	7,055,319	7,690,500
	<i>T/đó: Bán lẻ</i>	"	<i>1,095,585</i>	<i>1,497,978</i>	<i>2,397,740</i>	<i>2,499,490</i>	<i>2,538,000</i>
2	Doanh thu xuất khẩu	"	1,245,279	1,109,848	1,250,297	857,651	975,000
3	Doanh thu KD dịch vụ và TN khác	"	752,435	1,194,410	1,183,367	1,444,480	1,334,500
II	KIM NGẠCH XUẤT KHẨU	1,000 USD	78,356	70,819	84,550	51,172	50,000
III	KIM NGẠCH NHẬP KHẨU	1,000 USD	55,274	90,919	102,563	73,754	55,240
IV	LỢI NHUẬN TRƯỚC THUẾ	Triệu đồng	572,233	593,275	417,183	743,182	650,000

Doanh thu và lợi nhuận hợp nhất năm 2008 - 2010
Tổng công ty xăng dầu Việt Nam

TT	Chỉ tiêu	2008	2009	%	2010	%
1	Tổng tài sản	30.413.38	38.724.22	27%	52.149.25	35%
	<i>Khoản phải thu ngắn hạn</i>	8.112.85	9.258.23	14%	14.167.66	52%
	<i>Hàng tồn kho</i>	6.423.02	8.892.31	38%	10.269.14	15%
2	Nợ phải trả	23.006.81	29.502.61	28%	41.852.00	41%
	<i>Vay nợ ngắn hạn</i>	12.508.66	14.807.83	18%	20.893.20	41%
	<i>Vay nợ dài hạn</i>	2.902.88	3.130.46	8%	3.066.52	1%
3	Tổng nguồn vốn	5.124.88	6.762.00	32%	6.650.98	-1%
	Trong đó					
	<i>Vốn đầu tư của chủ sở hữu</i>	3.687.21	4.422.24	20%	4.980.90	13%
4	Lợi ích của cổ đông thiểu số	2.281.69	2.459.60	8%	3.646.25	51%
5	Doanh thu thuần	120.531.80	103.501.18	-14%	137.188.39	33%
6	Lợi nhuận trước	1.266.71	3.873.48	206%	1.382.35	-64%
7	Lợi nhuận sau thuế	1.083.25	3.394.67	213%	924.86	-72%
	<i>Lợi nhuận của Tổng Công ty Xăng dầu Việt Nam</i>	911.66	3.093.05		535.09	-82%

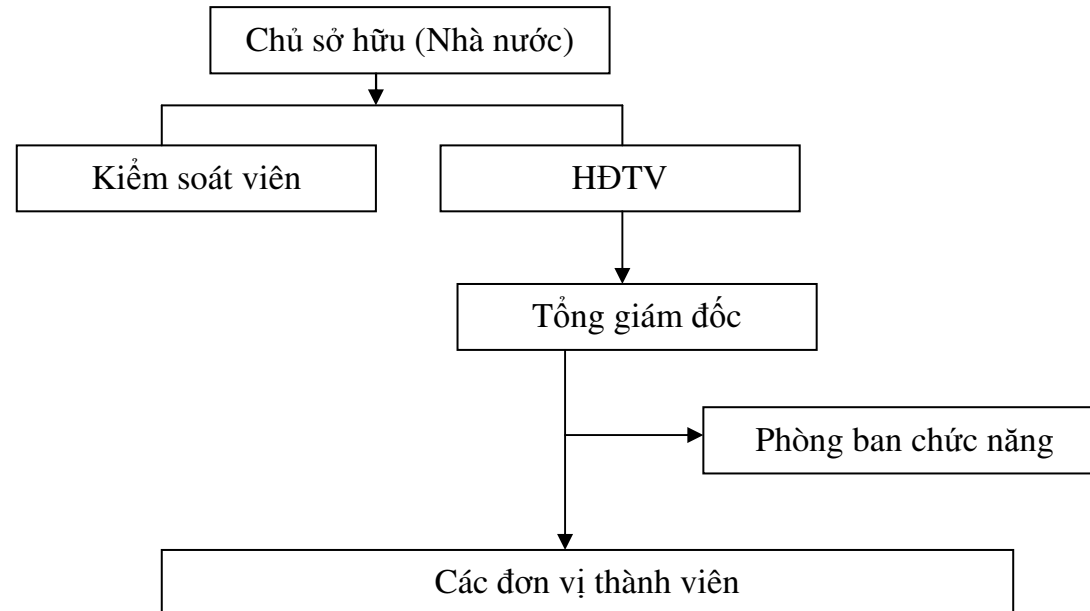
Doanh thu và lợi nhuận từ 2006 – 2011 của TCT FOODINCO

(ĐVT: triệu đồng)

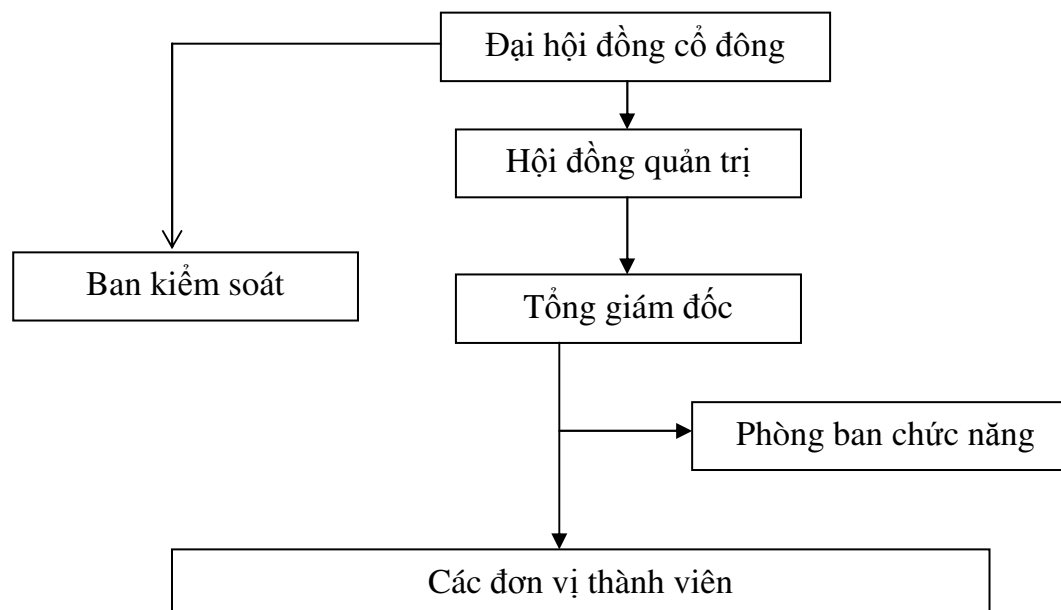


PHỤ LỤC 2.5

Mô hình tổ chức bộ máy quản lý tại các TCT thuộc sở hữu Nhà nước

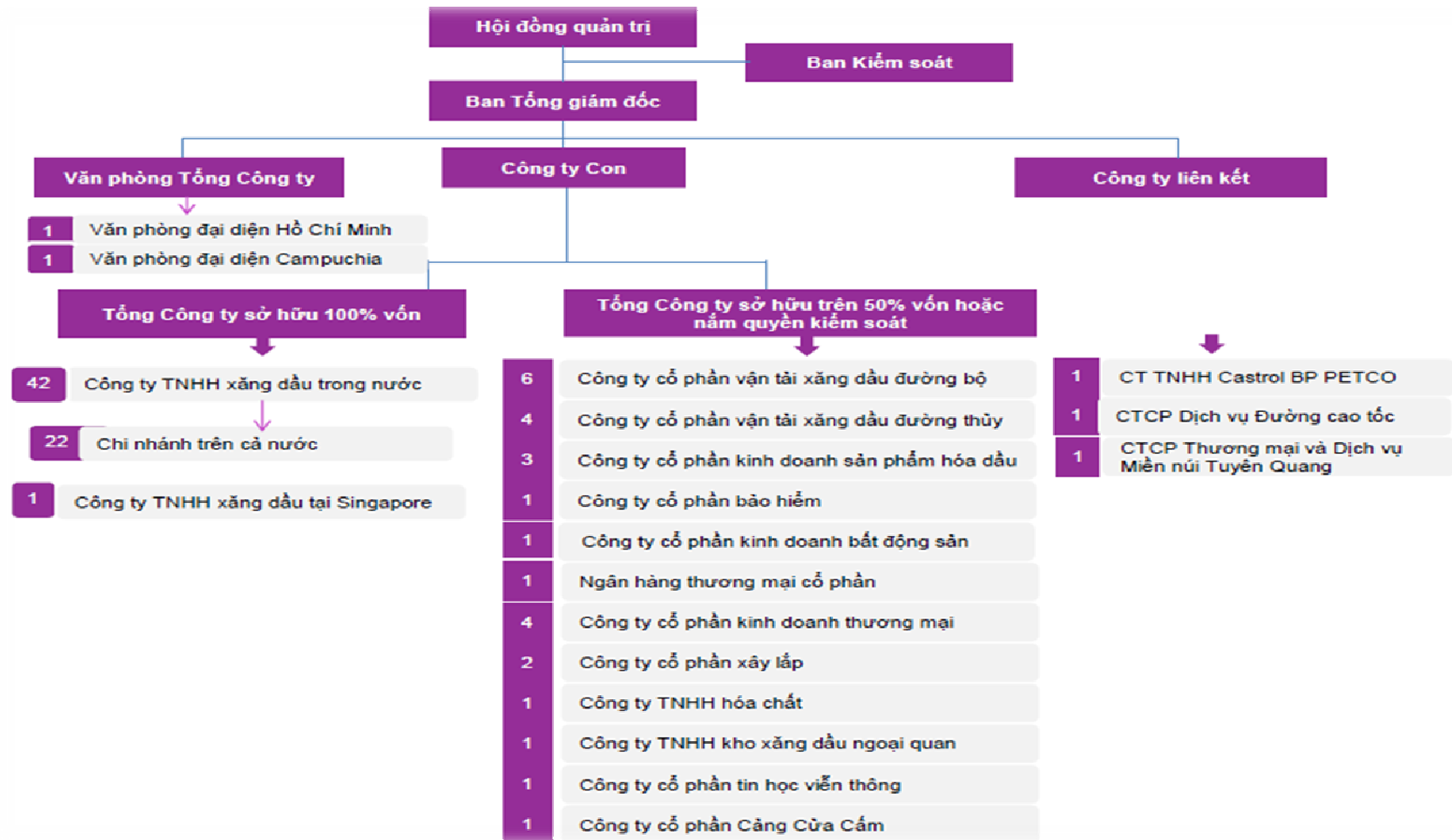


Mô hình chung tổ chức bộ máy quản lý tại các TCT cổ phần



PHỤ LỤC 2.6

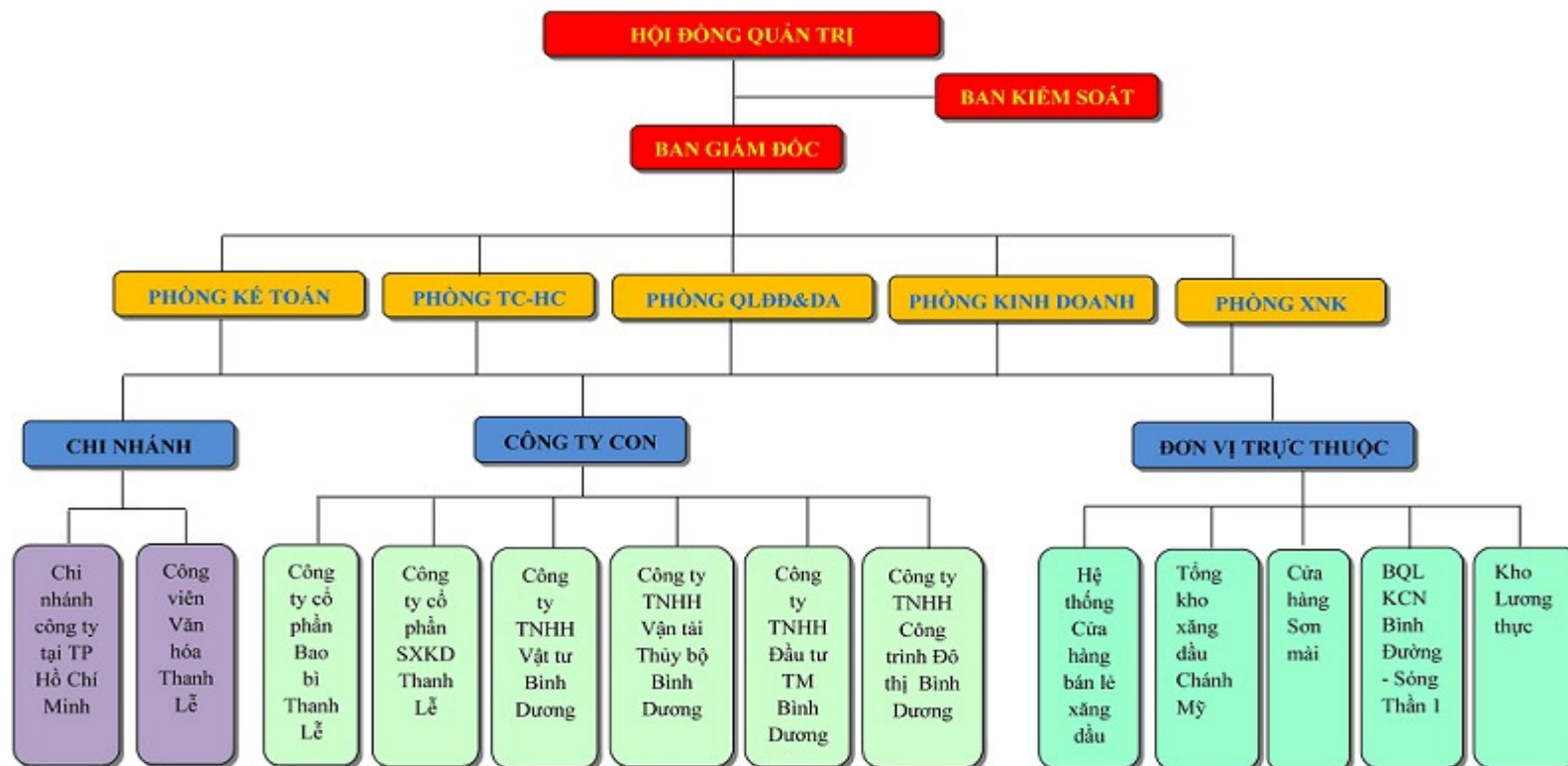
Sơ đồ tổ chức bộ máy TCT xăng dầu Việt Nam (trước khi cổ phần hóa)



Sơ đồ tổ chức bộ máy TCT xăng dầu Việt Nam (sau khi cổ phần hóa)

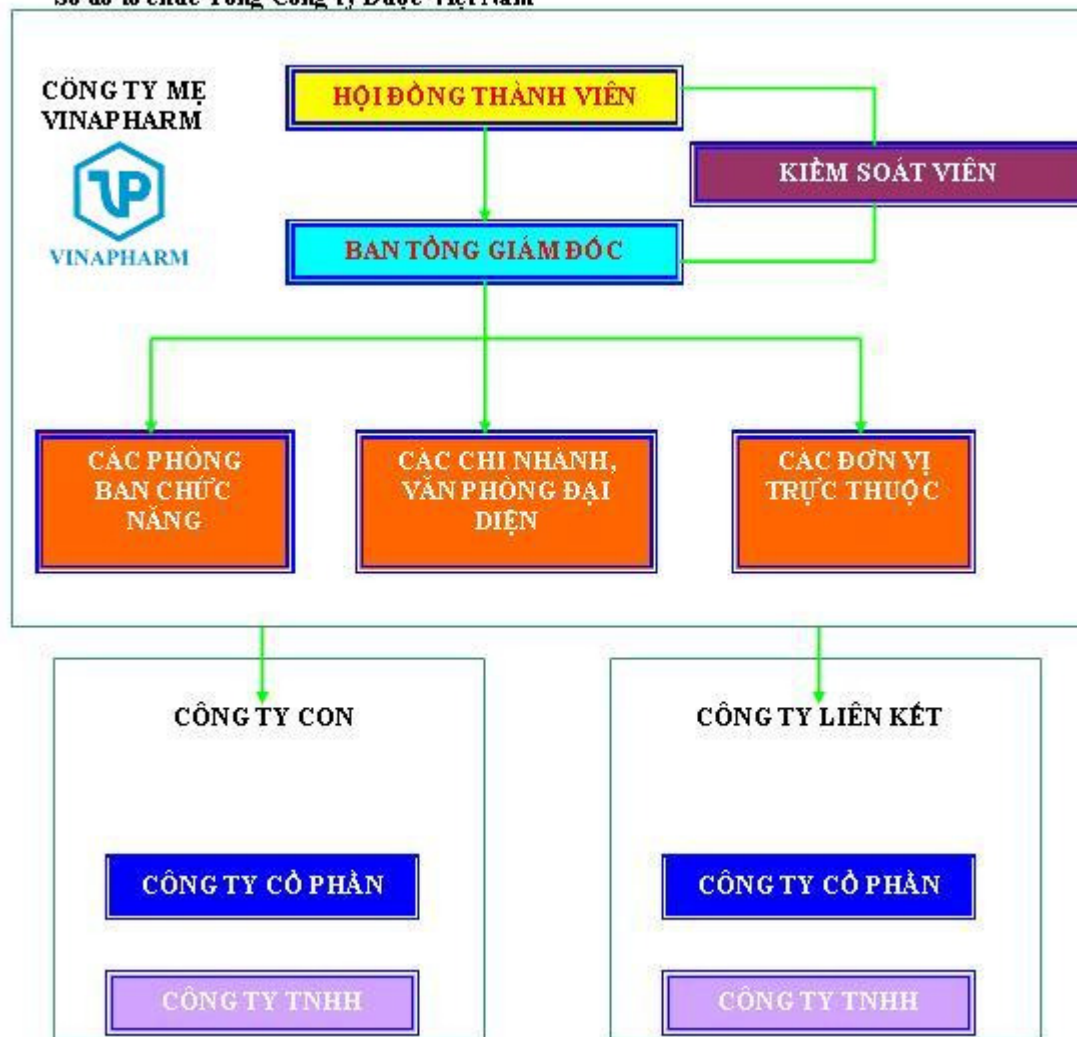


PHỤ LỤC 2.7



Sơ đồ tổ chức bộ máy tổng công ty XNK Thanh Lễ

Sơ đồ tổ chức Tổng Công ty Dược Việt Nam



PHỤ LỤC 2.8

Quy trình thực hiện công việc tại phòng Kinh doanh tài chính

Tổng công ty Thương Mại Hà Nội (trích)

UBND THÀNH PHỐ HÀ NỘI
TỔNG CÔNG TY THƯƠNG MẠI HÀ NỘI

CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM
Độc lập - Tự do - Hạnh phúc

QUY TRÌNH THỰC HIỆN CÔNG VIỆC

PHÒNG KINH DOANH TÀI CHÍNH

(Ban hành theo Quyết định số /QĐ-TCT-TTNCPT ngày /11/2011

của Chủ tịch Hội đồng quản trị Tổng công ty Thương mại Hà Nội)

A. CÁC QUY TRÌNH

1. Quy trình giao, nhận hồ sơ thanh toán ngân hàng .
2. Quy trình làm hồ sơ thanh toán ngân hàng.
3. Quy trình làm hồ sơ vay vốn ngân hàng.
4. Quy trình vay vốn, theo dõi vốn vay tại các ngân hàng.
5. Quy trình theo dõi nguồn vốn TCT tại các ngân hàng.
6. Quy trình làm hạn mức tín dụng ngắn hạn, dài hạn mới và hàng năm tại các ngân hàng .
7. Quy trình bảo lãnh vốn cho các đơn vị, trung tâm.
8. Quy trình huy động vốn các đơn vị thành viên và các cán bộ trong TCT.
9. Quy trình cho vay vốn các đơn vị thành viên.
10. Quy trình rút vốn về nhập quỹ- Phòng kế toán.
11. Quy trình cung cấp và xin cung cấp hồ sơ, tài liệu có liên quan tại phòng kế toán và phòng QLTC.
12. Quy trình tổng hợp, lập báo cáo, phân tích tình hình đầu tư vốn tại các doanh nghiệp.
13. Quy trình thủ tục, đầu tư góp vốn tại các doanh nghiệp.
14. Quy trình, thủ tục xác định giá trị Doanh nghiệp thực hiện cổ phần hóa.
15. Quy trình kiểm tra, quyết toán chi phí cổ phần hóa, chi phí chuyển đổi doanh nghiệp
16. Quy trình bán phần vốn Nhà Nước tại các Công ty CP do TCT làm chủ sở hữu.

17. Quy trình chuyển nhượng cổ phần tại các công ty cổ phần do TCT đầu tư góp vốn.
18. Quy trình xử lý văn bản hồ sơ của phòng kinh doanh tài chính.

B. NỘI DUNG QUY TRÌNH

I. Quy trình giao, nhận hồ sơ thanh toán ngân hàng

1. Quy trình nhận hồ sơ thanh toán qua ngân hàng

1. Tất cả các hồ sơ thanh toán qua ngân hàng, hồ sơ vay vốn sau khi phòng KT kiểm tra, ký duyệt CVTT sẽ chuyển hồ sơ đến CVN 2 của phòng KDTC.
(Lưu ý: các bộ hồ sơ khi chuyển sang phòng KDTC phải được sự kiểm tra, ký nháy của các chuyên viên phòng kế toán theo chức năng nhiệm vụ được lãnh đạo P.KT giao)
2. CVN2 của phòng KDTC kiểm tra hồ sơ, phân loại và làm chứng từ thanh toán theo đúng quy định và quy trình thanh toán ngân hàng.
3. Trường hợp có sai sót, phải sửa đổi, bổ xung hồ sơ sẽ được chuyển lại cho CVTT phòng KT(xem bước 5)
4. Nếu hồ sơ kiểm tra chuẩn thì chuyên viên nguồn 2 sẽ làm hồ sơ thanh toán ngân hàng.
5. Ngay sau khi CV phòng KT thực hiện các sửa đổi cần thiết, hồ sơ sẽ được chuyển lại cho chuyên viên nguồn 2 kiểm tra làm chứng từ thanh toán.(lưu ý: quy trình kiểm tra sẽ tiếp tục lặp lại cho đến khi hồ sơ thanh toán đúng theo quy định)
6. P.KDTC nhận hồ sơ thanh toán qua ngân hàng(trừ những trường hợp gấp phải chuyển ngay): Sáng: Từ 8h - 9h, Chiều: Từ 15h - 16h

2. Quy trình nhận hồ sơ thanh toán qua ngân hàng:

1. Tất cả các hồ sơ thanh toán qua ngân hàng, hồ sơ vay sau khi CVN2 phòng KDTC kẹp sổ phụ, chuyển đến CVTT của phòng KT để hạch toán.
2. CVTT của phòng KT có trách nhiệm kiểm tra lại hồ sơ chứng từ trước khi tiếp nhận từ phòng KDTC Nếu hồ sơ có sai sót, cần chỉnh sửa, hồ sơ sẽ được chuyển lại cho CVN2 phòng KDTC (xem bước 5).
3. Ngay sau khi CVN2 phòng KDTC thực hiện các sửa đổi cần thiết , hồ sơ sẽ được chuyển lại cho CVTT để hạch toán.(lưu ý: quy trình kiểm tra sẽ tiếp tục lặp lại cho đến khi hồ sơ đúng theo quy định)
4. P.KDTC giao hồ sơ của P.KT: Từ 16h - 17h các ngày T2 & T6 hàng tuần

Quy trình thực hiện công việc phòng Quản trị nhân sự - Tổng công ty thương mại Hà Nội (trích)

UBND THÀNH PHỐ HÀ NỘI
TỔNG CÔNG TY THƯƠNG MẠI HÀ NỘI

CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM
Độc lập - Tự do - Hạnh phúc

QUY TRÌNH THỰC HIỆN CÔNG VIỆC

PHÒNG QUẢN TRỊ NHÂN SỰ

(Ban hành theo Quyết định số /QĐ-TCT-TTNCPT ngày /11/2011

của Chủ tịch Hội đồng quản trị Tổng công ty Thương mại Hà Nội)

A. CÁC QUY TRÌNH

1. Quy trình ra Quyết định bổ nhiệm, bổ nhiệm lại cán bộ:
2. Quy trình Điều động luân chuyển cán bộ
3. Quy trình tiếp nhận cán bộ về TCT
4. Quy trình ký hợp đồng với cán bộ nhân viên (Khối VP Công ty mẹ)
5. Quy trình chấm dứt hợp đồng lao động đối với CBNV (Khối VP Công ty mẹ)
6. Quy trình tính lương
7. Quy trình xây dựng đơn giá tiền lương trình Sở Lao động phê duyệt cho Công ty mẹ TCT
8. Quy trình giao kế hoạch Tiền lương
9. Quy trình quản lý việc xếp lương, nâng lương, chuyển lương theo quy định của Nhà nước và Tổng công ty.
10. Quy trình công tác Tổ chức bộ máy
11. Quy trình thực hiện công tác uỷ quyền
12. Quy trình công tác đại diện vốn
13. Quy trình đào tạo
14. Quy trình tuyển dụng

B. NỘI DUNG QUY TRÌNH

I. Quy trình bổ nhiệm cán bộ

* *Đối với nguồn nhân sự tại chỗ*

1. Đơn vị có nhu cầu bổ nhiệm cán bộ lập tờ trình xin chủ trương, trình cấp có thẩm quyền phê duyệt (Hồ sơ kèm theo gồm có: Tóm tắt lý lịch của cán bộ, phương án hành động nếu được bổ nhiệm, bản đánh giá của tập thể lãnh đạo đơn vị đối với cán bộ). Hồ sơ gửi về cấp có thẩm quyền trước ít nhất 01 tháng theo kế hoạch bổ nhiệm để cơ quan tham mưu xác minh, thẩm tra lý lịch cán bộ.
2. Tổ chức lấy ý kiến góp ý và phiếu tín nhiệm nơi cán bộ làm việc (tùy từng chức vụ được bổ nhiệm để tổ chức các Hội nghị và mời thành phần tham dự).
3. Tổng hợp kết quả đánh giá, nhận xét về cán bộ để chính thức đề xuất bổ nhiệm hoặc không bổ nhiệm trình cấp có thẩm quyền
4. Báo cáo cấp ủy đảng đối với các chức vụ thuộc diện cấp ủy đảng quản lý
5. Thảo quyết định bổ nhiệm cán bộ trình cấp có thẩm quyền ký
6. Công bố quyết định và lưu hồ sơ (01 bản tại hồ sơ cán bộ, 01 bản tại bộ phận lương và BHXH, 01 bản tại Phòng Quản trị nhân sự)

*** Quy trình điều động và bổ nhiệm**

1. Đơn vị có nhu cầu đề xuất nhân sự hoặc cấp có thẩm quyền giới thiệu
2. Tìm hiểu, xác minh lý lịch và kết quả làm việc nơi cán bộ đang công tác
3. Trao đổi, thống nhất với đơn vị quản lý và cá nhân cán bộ sau đó lập tờ trình, trình cấp có thẩm quyền phê duyệt (Hồ sơ kèm theo gồm có: Tóm tắt lý lịch của cán bộ, phương án hành động nếu được bổ nhiệm, bản công chứng các văn bằng, chứng chỉ kèm theo)
4. Báo cáo cấp ủy đảng đối với các chức vụ thuộc diện cấp ủy đảng quản lý
5. Thảo quyết định điều động và bổ nhiệm cán bộ trình cấp có thẩm quyền ký
6. Công bố quyết định và lưu hồ sơ (01 bản tại hồ sơ cán bộ, 01 bản tại bộ phận lương và BHXH, 01 bản tại Phòng Quản trị nhân sự)

PHỤ LỤC 2.9

Hà nội, ngày 12/02/2009

Số 81/XD – QĐ - TGD

QUYẾT ĐỊNH

v/v: ban hành quy định chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn

Phòng Kiểm toán nội bộ Tổng công ty Xăng dầu Việt Nam

TỔNG GIÁM ĐỐC TỔNG CÔNG TY XĂNG DẦU VIỆT NAM

- Căn cứ Quyết định số 224/TTg ngày 17/4/1995 của Thủ tướng Chính phủ về việc thành lập Tổng công ty Xăng dầu Việt Nam;

- Căn cứ Quyết định số 007/XD-QĐ-HĐQT ngày 02/01/2009 của Hội đồng quản trị Tổng công ty Xăng dầu Việt Nam về việc ban hành Quy chế quản lý thực hiện công tác Tổ chức Cán bộ của Tổng công ty xăng dầu Việt Nam;

- Căn cứ quyết định số 551/XD-QĐ-TGD ngày 09/12/2008 của Tổng giám đốc Tổng công ty Xăng dầu Việt Nam về việc thành lập Phòng Kiểm toán nội bộ trực thuộc Tổng công ty Xăng dầu Việt Nam;

- Căn cứ yêu cầu công tác chỉ đạo, quản lý, điều hành phù hợp với tình hình mới của Tổng công ty Xăng dầu Việt Nam;

- Xét đề nghị của Trưởng phòng Tổ chức Nhân sự và Trưởng phòng Kiểm toán nội bộ Tổng công ty Xăng dầu Việt Nam,

QUYẾT ĐỊNH

Điều 1: Ban hành kèm theo Quyết định này bản Quy định chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn của Phòng Kiểm toán nội bộ Tổng công ty Xăng dầu Việt Nam.

Điều 2: Quyết định này có hiệu lực thi hành kể từ ngày ký ban hành.

Điều 3: Các ông, bà Chánh Văn phòng, Kế toán trưởng, Trưởng phòng Kiểm toán nội bộ, Trưởng các phòng ban nghiệp vụ có liên quan và Trưởng Văn phòng đại diện của Tổng công ty; Giám đốc các Công ty thành viên Tổng công ty; Trưởng nhóm đại diện quản lý phần vốn góp của Tổng công ty tại các doanh nghiệp khác chịu trách nhiệm thi hành quyết định này.

TỔNG GIÁM ĐỐC

QUY ĐỊNH

Chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn của Phòng Kiểm toán nội bộ Tổng công ty
ban hành kèm theo quyết định số /XD-QĐ-TGD ngày tháng 02 năm 2009
của Tổng giám đốc Tổng công ty Xăng dầu Việt Nam

Điều 1: Chức năng của Phòng Kiểm toán nội bộ Tổng công ty:

Thực hiện hoạt động đánh giá và tư vấn nội bộ có tính chất độc lập và khách quan trong toàn Tổng công ty, phát hiện các vấn đề tồn tại, rủi ro có thể phát sinh trong quá trình hoạt động sản xuất, kinh doanh của toàn bộ hệ thống quản lý của Tổng công ty và các Công ty thành viên, tham mưu, đề xuất với Tổng giám đốc các giải pháp nhằm cải tiến, hoàn thiện hệ thống quản lý điều hành kinh doanh và công tác quản lý tài chính kế toán trong toàn Tổng công ty và các Công ty thành viên.

Điều 2: Nhiệm vụ của Phòng Kiểm toán nội bộ Tổng công ty:

1- Thực hiện nhiệm vụ kiểm tra, đánh giá độc lập và khách quan về các nội dung:

- Sự tuân thủ các quy định của Luật pháp, chính sách chế độ của Nhà nước, quy chế, quy định, quyết định và văn bản chỉ đạo của Tổng công ty.

- Sự phù hợp, hiệu lực và hiệu quả của hệ thống kiểm soát nội bộ trong Tổng công ty.

- Hiệu quả của hoạt động quản lý, điều hành; hiệu quả của từng bộ phận chức năng trong việc thực hiện mục tiêu kinh doanh của Tổng công ty và các Công ty thành viên.

- Sự kịp thời, đầy đủ, khách quan, tính tin cậy của các báo cáo tài chính, kế toán quản trị của Tổng công ty và các Công ty thành viên;

- Khả năng sai sót, nguy cơ rủi ro của các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong nội bộ Tổng công ty và các Công ty thành viên.

2- Triển khai công tác Kiểm toán:

- Tổ chức giao dịch, đàm phán và lựa chọn ký kết hợp đồng với các Công ty Kiểm toán độc lập để thực hiện các cuộc kiểm toán theo quy định của Pháp luật.

- Chủ trì tổ chức kiểm toán nội bộ hoặc cùng tham gia với Kiểm toán độc lập để thực hiện kiểm toán tại Tổng công ty và các Công ty thành viên theo kế hoạch được Tổng giám đốc phê duyệt.

3- Thông qua công tác kiểm toán nội bộ đưa ra những kiến nghị và tư vấn, đề xuất với lãnh đạo Tổng công ty:

- Các giải pháp nhằm cải tiến, hoàn thiện hệ thống, nâng cao tính hiệu quả và hợp lý trong quản lý điều hành kinh doanh và công tác quản lý tài chính kế toán của Tổng công ty và các Công ty thành viên.

- Các biện pháp quản lý hạn chế tối đa gian lận và rủi ro đối với từng nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong quá trình hoạt động kinh doanh đảm bảo an toàn tuyệt đối vốn và tài sản của Tổng công ty.

4- Thực hiện các công việc khác khi được Tổng giám đốc Tổng công ty phân công.

Điều 3: Quyền hạn của Phòng Kiểm toán nội bộ Tổng công ty:

1- Được tham gia với lãnh đạo Tổng công ty và các phòng ban nghiệp vụ Tổng công ty về các ý kiến đề xuất, các giải pháp, kiến nghị nhằm nâng cao hiệu quả công tác quản lý điều hành kinh doanh;

2- Được độc lập về chuyên môn nghiệp vụ. không bị chi phối hoặc can thiệp khi thực hiện hoạt động kiểm toán và trình bày ý kiến trong báo cáo kiểm toán.

3- Được yêu cầu các Công ty thành viên và các bộ phận, cá nhân có liên quan cung cấp các thông tin, tài liệu phục vụ cho công tác kiểm toán; Được trưng tập chuyên viên các phòng ban nghiệp vụ liên quan tham gia các cuộc kiểm toán nội bộ theo phương án đã được Tổng giám đốc phê duyệt;

4- Được trực tiếp giao dịch và được quyền ký các thư từ, điện tín, công văn giao dịch với các tổ chức, cá nhân trong và ngoài Tổng công ty để thực hiện công việc trong phạm vi chức năng, nhiệm vụ của phòng được giao;

5- Thực hiện các công việc khác liên quan đến chức năng, nhiệm vụ của phòng theo các quy định chuyên ngành thuộc lĩnh vực kiểm toán nội bộ.

Điều 4: Điều khoản thi hành:

Quy định này có 4 điều và được áp dụng trong toàn hệ thống Tổng công ty Xăng dầu Việt Nam. Giao phòng Tổ chức Nhân sự Tổng công ty chịu trách nhiệm giám sát việc tổ chức thi hành quy định; trường hợp tổ chức hoặc cá nhân vi phạm, tùy tính chất và mức độ sẽ bị xử lý theo quy định pháp luật hiện hành; trong quá trình thực hiện, nếu có vướng mắc cần phải sửa đổi cho phù hợp với yêu cầu quản lý, Tổng giám đốc Tổng công ty sẽ xem xét quyết định./.

TỔNG GIÁM ĐỐC

PHỤ LỤC 2.10

Trích Quyết định thành lập Ban Kiểm soát – KTNB

Tổng công ty thương mại Sài Gòn

(Quyết định số 186/QĐ-TCT ngày 18 tháng 2 năm 2011)

Điều 2: Nhiệm vụ, trách nhiệm và quyền hạn của Ban Kiểm soát – KTNB:

2.1 Nhiệm vụ:

a. Xây dựng kế hoạch kiểm tra, giám sát hàng năm và đột xuất trình Tổng giám đốc phê duyệt.

b. Trực tiếp thực hiện giám sát, kiểm tra:

- Việc tuân thủ Điều lệ, qui định, quy chế của Tổng công ty, qui định của pháp luật của công ty mẹ; đơn vị phụ thuộc; công ty TNHH một thành viên và người đại diện vốn của tổng công ty tại các doanh nghiệp khác.

- Tính chính xác các số liệu kế toán và báo cáo tài chính của Văn phòng Tổng công ty, đơn vị phụ thuộc và các công ty TNHH một thành viên

c. Tham mưu cho Tổng giám đốc các biện pháp để ngăn chặn, khắc phục hoặc xử lý những tiêu cực, gian lận trong hoạt động kinh doanh, dịch vụ, giảm thiểu những sai sót, rủi ro trong điều hành, quản lý.

d. Báo cáo kịp thời cho Tổng giám đốc kết quả kiểm soát, kiểm toán nội bộ và đề xuất các giải pháp, kiến nghị cần thiết

e. Xây dựng Qui định hoạt động của Ban Kiểm soát – KTNB trình Tổng giám đốc quyết định ban hành.

2.2. Trách nhiệm và quyền hạn:

a. Tuân thủ qui định của Tổng công ty và qui định của pháp luật

b. Luôn khách quan, độc lập và trung thực trong quá trình kiểm tra, giám sát.

c. Bảo mật các thông tin thu thập được trong quá trình kiểm tra, giám sát.

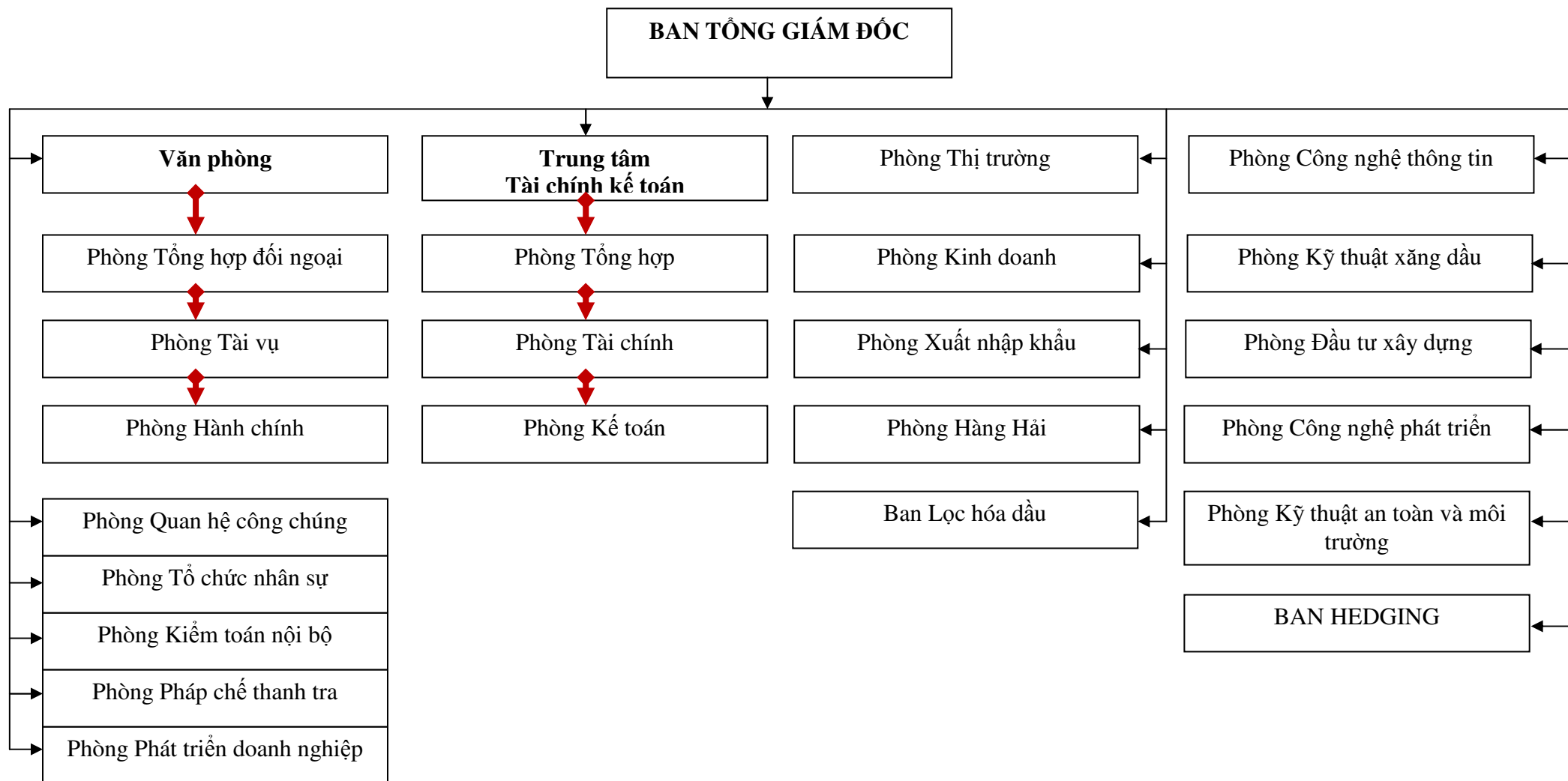
d. Chịu trách nhiệm trước Tổng giám đốc về chất lượng công tác kiểm tra, giám sát và tính trung thực, khách quan, đúng pháp luật của các báo cáo.

e. Được quyền yêu cầu tất cả các cá nhân, các phòng, ban, đơn vị phụ thuộc, công ty TNHH một thành viên, người đại diện vốn của Tổng công ty tại các doanh nghiệp khác cung cấp tài liệu, thông tin phục vụ cho quá trình kiểm tra, giám sát và các điều kiện khác để hoàn thành nhiệm vụ.

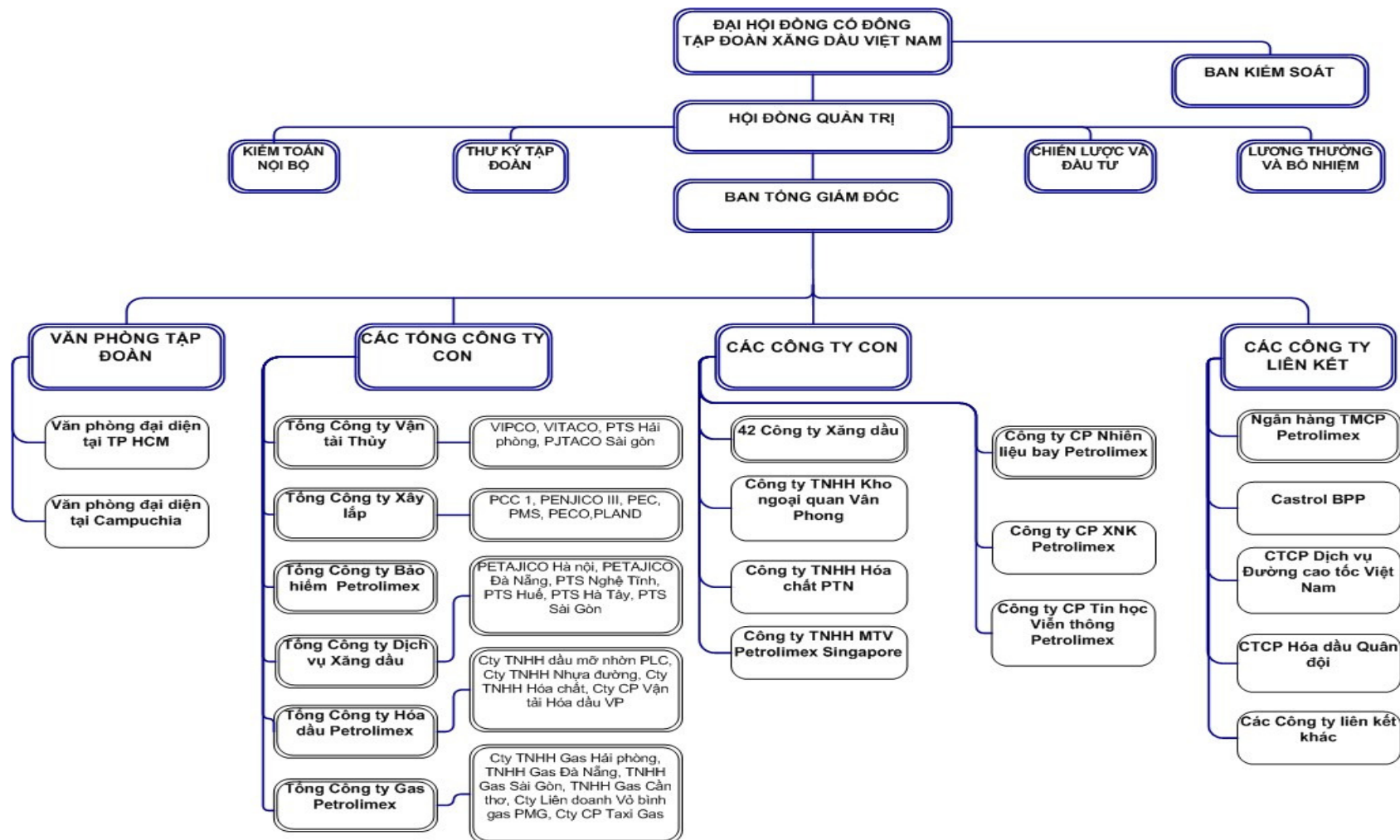
g. Trong trường hợp cần thiết, được quyền đề nghị Tổng Giám đốc ra quyết định bổ sung các chuyên viên hoặc lãnh đạo các phòng, ban, đơn vị trong Tổng công ty hoặc thuê tư vấn tham gia việc kiểm tra.

PHỤ LỤC 2.11

Vị trí KTNB tại Petrolimex (Trước khi cổ phần hóa)

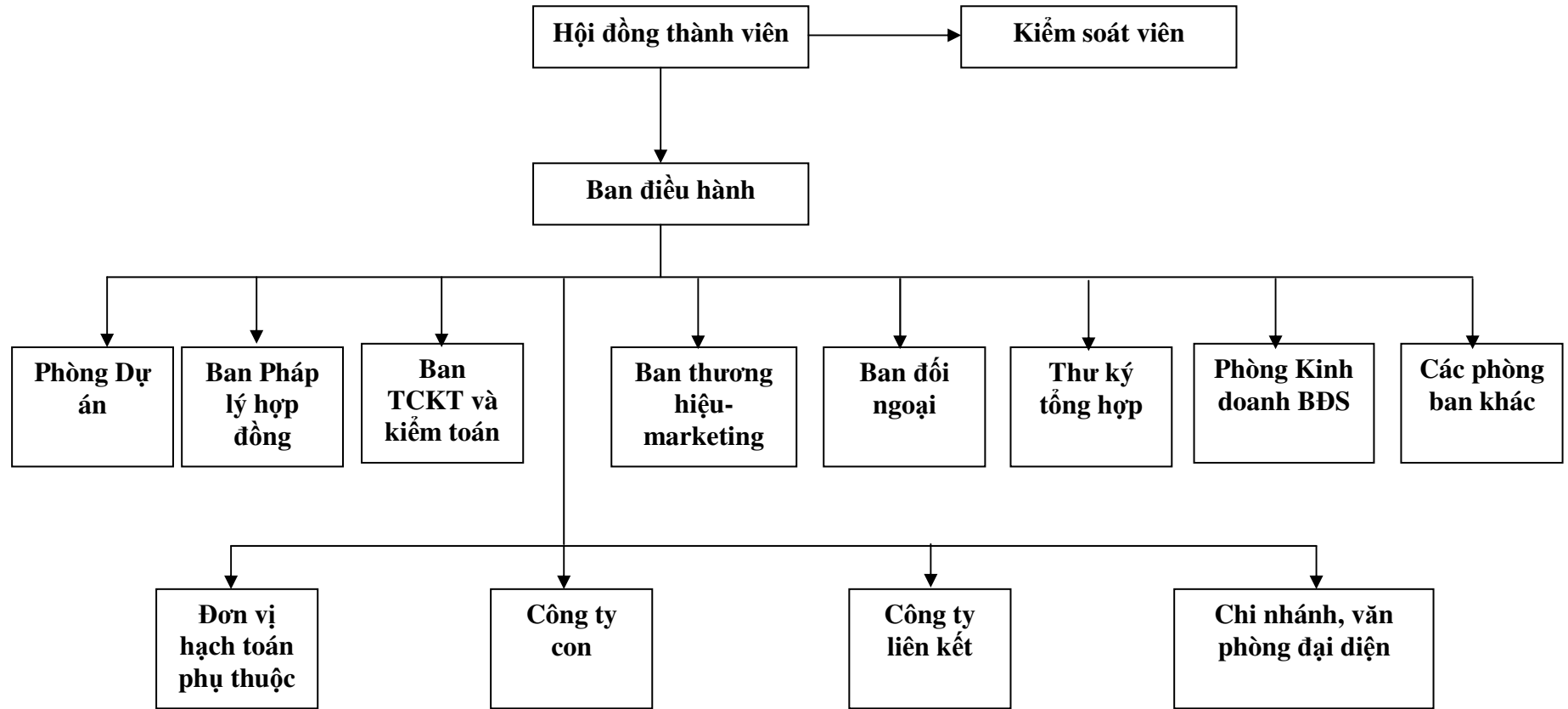


Vị trí KTNB tại Petrolimex (Sau khi cổ phần hóa)



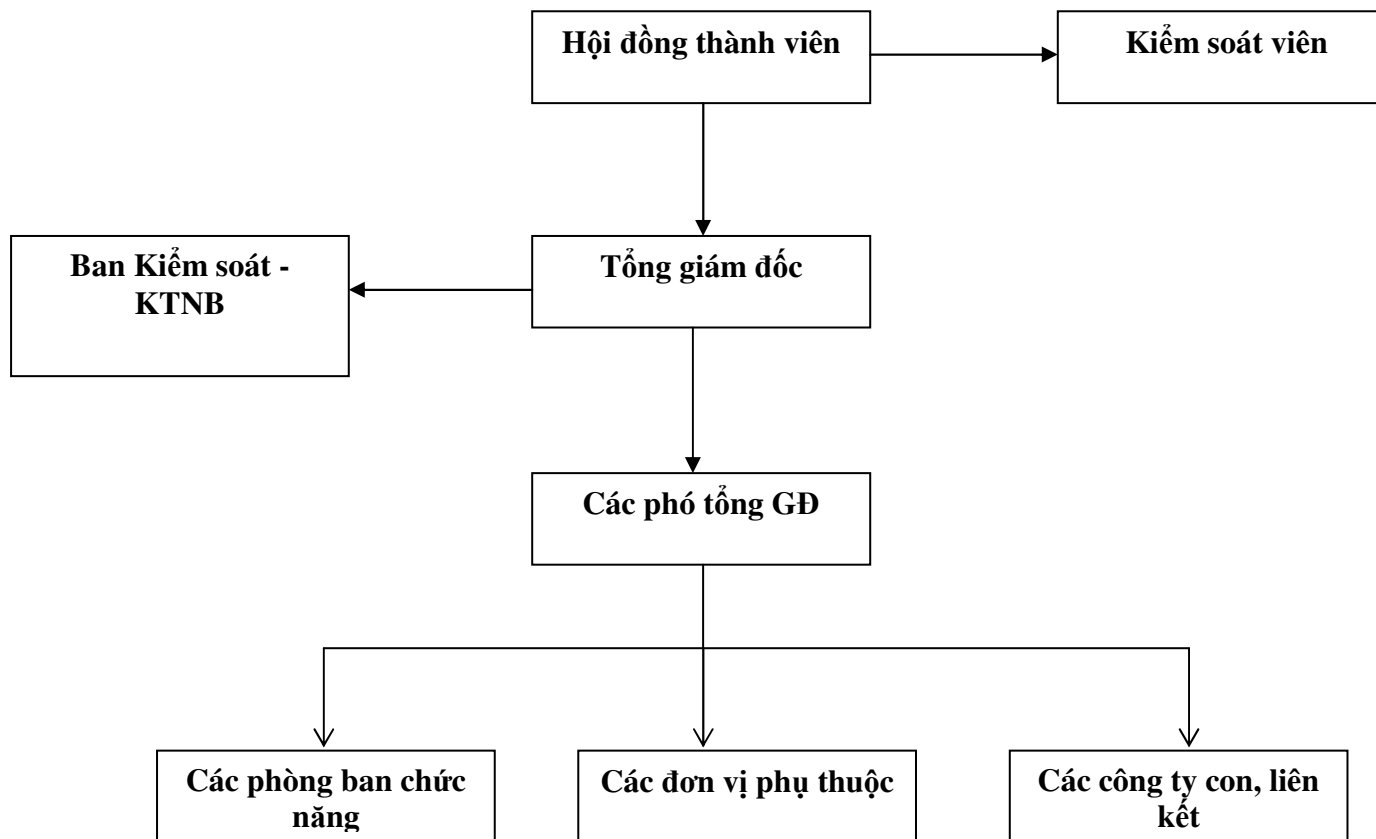
PHỤ LỤC 2.12

Vị trí KTNB tại Tổng công ty thương mại Hà Nội



PHỤ LỤC 2.13

Vị trí KTNB tại Tổng công ty thương mại Sài Gòn



PHỤ LỤC 2.14

Kế hoạch kiểm toán năm tại TCT Petrolimex

Bộ Thương Mại
TỔNG CÔNG TY XĂNG DẦU VIỆT NAM

Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam
Độc lập – Tự do – Hạnh phúc

Hà Nội, ngày 15 tháng 12 năm 2009

PHÒNG KIỂM TOÁN NỘI BỘ
CHƯƠNG TRÌNH KẾ HOẠCH KIỂM TOÁN NỘI BỘ
NĂM 2010

Thực hiện chức năng nhiệm vụ của phòng , Phòng kiểm toán nội bộ xây dựng chương trình kế hoạch năm 2010 :

1-Kiểm toán đánh giá tình hình thực hiện kế hoạch năm 2009 đối một số đơn vị không hoàn thành chỉ tiêu kế hoạch lợi nhuận năm 2009 hoặc có lợi nhuận thực hiện khác biệt trong năm 2009- năm đầu thực hiện kinh doanh xăng dầu theo cơ chế thị trường.

Lý do : Năm 2009 là năm đầu tiên Nhà nước thực hiện việc chấm dứt bù, thị trường xăng dầu năm 2009 đã được vận hành theo cơ chế thị trường. Giá bán lẻ xăng dầu trong nước được điều chỉnh theo tín hiệu thị trường. Việc ứng xử, xử lý cơ chế bán hàng đối với các đối tượng khách hàng có nhiều khác biệt giữa các đơn vị đồng thời tại các đơn vị cũng xuất hiện những điều kiện khác biệt ảnh hưởng đến sản xuất kinh doanh. Tổng công ty xác định và đã giao kế hoạch cho các đơn vị đảm bảo kinh doanh năm 2009 có lợi nhuận đây là một cơ chế mới khác về cơ bản so với các cơ chế vận hành trong điều kiện nhà nước duy trì bù lỗ kinh doanh xăng dầu. Vì vậy Phòng kiểm toán nội bộ nhận thấy cần xem xét tình hình thực hiện kế hoạch của một số đơn vị có kết quả khác biệt để xác định nguyên nhân.

Thời gian thực hiện: Thực hiện trong tháng 3 & 4 năm 2010

Phạm vi: Thực hiện tại 2 đơn vị có sự khác biệt lớn.

2-Kiểm toán đánh giá hiệu quả hoạt động sản xuất kinh doanh ngoài lĩnh vực xăng dầu của một số công ty xăng dầu.

Lý do : Trong những năm vừa qua ngoài lĩnh vực kinh doanh xăng dầu các đơn vị đã mở rộng kinh doanh sang một số lĩnh vực sản xuất kinh doanh ngoài xăng dầu, kinh doanh xăng dầu đã thực hiện theo cơ chế thị trường vì vậy cần đặt ra yêu cầu hạch toán đúng đủ hiệu quả sản xuất kinh doanh các loại hình, mặt hàng khác ngoài xăng dầu.

Thời gian thực hiện: Thực hiện trong tháng 6& 7 năm 2010

Phạm vi: Thực hiện tại 2 đơn vị có doanh thu lớn của các hoạt động ngoài xăng dầu .

3-Tiếp tục Kiểm toán đánh giá hoạt động quản lý tiền hàng tại các cửa hàng

bán lẻ xăng dầu và chương trình quản lý thẻ Flexicard ở các Cty xăng dầu :

Mục tiêu: Mặc dù Tcty đã ban hành quy chế quản lý các cửa hàng bán lẻ xăng dầu thực hiện trong toàn Tcty, Do tích chất phức tạp của từng vùng thị trường , việc quản lý các cửa hàng bán lẻ xăng dầu của các Cty có nhiều khác biệt, Thực tế cho thấy hoạt động bán lẻ xăng dầu tại các cửa hàng tiềm ẩn rủi ro do tài chính cao.Năm 2009 phòng đã thực hiện chương trình này tuy nhiên số các đơn vị thực hiện được chưa nhiều vì vậy năm 2010 phòng KTNB đặt vấn đề tiếp tục kiểm toán hoạt động quản lý tiền hàng tại các cửa hàng bán lẻ xăng dầu ở một số đơn vị để thông qua đó đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ tại đơn vị, xác định những vấn đề cần phải hoàn chỉnh của hệ thống để hạn chế thấp nhất các rủi ro có thể.

Thời gian thực hiện : Tháng 8&9 năm 2010

Phạm vi : từ 3-4 Cty.

4- Năm 2010 năm đầu thực hiện nghị định 84/NĐ-CP căn cứ vào tình hình thực tế khi triển khai Phòng sẽ đề xuất lãnh đạo Tcty xem xét để thực hiện kiểm toán tuân thủ tại các đơn vị.

5-Kiểm toán các mục tiêu khác theo yêu cầu của lãnh đạo Tcty.

Trong năm để đáp ứng yêu cầu của lãnh đạo Tổng công ty Phòng kiểm toán nội bộ sẽ thực hiện các cuộc kiểm toán chuyên đề theo yêu cầu của lãnh đạo Tcty.

Phòng KTNB xây dựng kế hoạch năm 2010.Kính trình lãnh đạo Tcty phê duyệt kế hoạch./.

PHÒNG KIỂM TOÁN NỘI BỘ

(Nguồn : Tổng công ty xăng dầu Việt Nam năm 2010)

Kế hoạch kiểm toán năm tại TCT TM Sài Gòn

TỔNG CÔNG TY THƯƠNG MẠI SÀI GÒN
TNHH MỘT THÀNH VIÊN
BAN KIỂM SOÁT-KIỂM TOÁN NỘI BỘ

Cộng hoà xã hội chủ nghĩa Việt Nam

Độc lập – Tự do – Hạnh phúc

TP Hồ Chí Minh, ngày 15 tháng 12 năm 2012

CHƯƠNG TRÌNH CÔNG TÁC NĂM 2012

I. Tình hình chung

– Tổng công ty tiếp tục thực hiện Nghị quyết Đại hội Nhiệm kỳ IV đã đề ra là sớm phát triển Tổng công ty theo hướng tập đoàn kinh tế vững mạnh, hoạt động trên nhiều lĩnh vực, tập trung phát triển hệ thống phân phối, bán lẻ trong nước và tăng cường hợp tác với các đối tác nước ngoài với chỉ tiêu tăng trưởng tổng doanh thu của Tổng công ty đạt bình quân từ 10 đến 15% trở lên; kim ngạch xuất khẩu tăng bình quân 10%/năm và đạt lợi nhuận tăng trưởng bình quân 10%/năm. Chương trình tái cấu trúc và phát triển nguồn nhân lực để đáp ứng tình hình, nhiệm vụ của Tổng công ty trong giai đoạn mới.

– Tổng công ty ngày càng mở rộng quan hệ hợp tác sản xuất kinh doanh với nhiều đối tác nước ngoài để thực hiện và hoàn thành các chỉ tiêu mà Đại hội đã đề ra.

Để đạt được những chủ trương, định hướng chung của lãnh đạo Tổng công ty, trên cơ sở chức năng, nhiệm vụ được giao, Ban Kiểm soát – Kiểm toán nội bộ đề xuất kế hoạch năm 2012 như sau:

II. Nhiệm vụ trọng tâm

1. Ban Kiểm soát – KTNB sẽ phối hợp với các phòng, ban chuyên môn Tổng công ty, Ủy ban kiểm tra công đoàn, Kiểm soát viên Tổng công ty để thực hiện các kế hoạch kiểm tra theo chương trình công tác năm và đột xuất theo chỉ đạo của Ban Giám đốc. Năm 2012, Ban Kiểm soát-KTNB đề xuất kiểm tra một số đơn vị, cụ thể:

Quý III/2012: Kiểm tra 02 công ty con (TNHH 100% vốn Nhà nước)

Quý IV/2012: Kiểm tra tất cả các đơn vị hạch toán phụ thuộc

2. Tham gia chương trình kiểm tra, giám sát hàng năm của UBKT Đảng ủy Tổng công ty tại các công ty con, đơn vị hạch toán phụ thuộc.

Kính báo lãnh đạo Tổng công ty cho ý kiến chỉ đạo./.

TRƯỞNG BAN KS-KTNB

(Nguồn : Tổng công ty thương mại Sài Gòn năm 2012)

Mẫu kế hoạch kiểm toán năm tại TCT TM Hà Nội

TỔNG CÔNG TY THƯƠNG MẠI
HÀ NỘI
BAN TÀI CHÍNH KẾ TOÁN VÀ
KIỂM TOÁN

CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM
Độc lập – Tự do – Hạnh phúc

Số.../TCKT
ngày...tháng...năm

Hà nội,

KẾ HOẠCH KIỂM TOÁN NĂM 2012

Căn cứ nhiệm vụ kinh doanh năm 2012 và yêu cầu về nắm bắt tình hình tài chính, hoạt động cụ thể tại các đơn vị thành viên, Ban TCKT và kiểm toán xây dựng kế hoạch kiểm tra, giám sát năm 2012 như sau:

TT	Nội dung	Thời gian thực hiện

Kính đề nghị lãnh đạo xem xét và phê duyệt!

Phụ trách kiểm toán

(Nguồn : Tổng công ty thương mại Hà nội năm 2012)

PHỤ LỤC 2.15

THÔNG BÁO LỊCH KIỂM TOÁN - PETROLIMEX

TB/VB 1379/XD- KTNB ngày 26/9/2011

THÔNG BÁO LỊCH KIỂM TOÁN

V/v: Thực hiện kiểm toán chuyên đề
tại Công ty xăng dầu.....

Kính gửi: Công ty xăng dầu

Thực hiện kế hoạch kiểm toán nội bộ năm 2011, Tổng công ty thông báo chương trình, kế hoạch kiểm toán tại đơn vị, cụ thể :

- 1- Nội dung: Kiểm toán đánh giá tình hình thực hiện công tác tổ chức bán hàng, công tác quản lý bán hàng tại cửa hàng bán lẻ năm 2011 của đơn vị theo đề cương đính kèm.
- 2- Thời gian thực hiện: từ 03 đến 04 ngày làm việc theo lịch đính kèm.
- 3- Thành phần Đoàn công tác: Lãnh đạo Phòng kiểm toán nội bộ làm Trưởng đoàn, các chuyên viên phòng kiểm toán nội bộ và Kiểm soát viên Công ty.

Đề nghị Công ty chuẩn bị Báo cáo theo Đề cương, tập hợp số liệu theo mẫu biểu gửi về Phòng Kiểm toán nội bộ Tổng công ty theo địa chỉ email TCTY.KTNB@petrolimex.com.vn trước ít nhất 3 ngày theo lịch làm việc tại đơn vị./.

TỔNG GIÁM ĐỐC

Nơi nhận:

- Các đơn vị thực hiện kiểm toán;
- Lưu: VT, KTNB

DANH SÁCH ĐƠN VỊ

VÀ THỜI GIAN THỰC HIỆN KIỂM TOÁN

(Kèm theo Thông báo số /XD-KTNB ngày /9/2011)

Tên đơn vị	Thời gian bắt đầu
1- Cty Xăng dầu Thanh Hóa	Từ ngày 10/10/2011
2- Cty Xăng dầu Quảng Bình	Từ ngày 24/10/2011

3- Cty Xăng dầu Lâm Đồng	Từ ngày 01/11/2011
4- Cty Xăng dầu Hà Bắc	Từ ngày 07/11/2011

NỘI DUNG KIỂM TOÁN CHI TIẾT – PETROLIMEX

NỘI DUNG

Kiểm toán tình hình thực hiện bán hàng năm 2011 kèm theo thông báo số 1379 /XD-KTNB ngày 26 tháng 9 năm 2011

I-Về tình hình thực hiện bán hàng 9 tháng đầu năm 2011

-Chính sách bán hàng và điều hành của đơn vị trong điều kiện kinh doanh xuất hiện áp lực về nguồn hàng.

-Tình hình ký kết và thực hiện các hợp đồng đại lý, tổng đại lý, bán buôn trực tiếp....

-Nguyên tắc xác định thù lao đại lý, tổng đại lý trong từng thời kỳ.

-Thực hiện công tác bán hàng tại các thời điểm có sự thay đổi giá bán 24/2 và 29/3.

-Lượng xuất bán đối với các đại lý, tổng đại lý, xuất bán buôn thực hiện các tháng, các thời điểm so với hợp đồng đã ký và thực hiện tại các thời điểm/thời kỳ trước năm 2011.

- Tình hình quản lý công nợ bán hàng.

II-Quản lý hoạt động bán lẻ tại cửa hàng:

- Chính sách bán hàng tại các cửa hàng bán lẻ xăng dầu.

- Công tác quản lý, thu nộp tiền bán hàng tại các cửa hàng

- Quản lý công nợ khách hàng tại các cửa hàng bán lẻ xăng dầu.

- Các quy định về công tác kiểm kê tiền, hàng.....

- Tình hình thực hiện bán xăng dầu qua thẻ Flexicard

- Công tác kiểm tra, kiểm soát của đơn vị đối với các cửa hàng bán lẻ xăng dầu.

III – Công tác quản lý hoá đơn:

- Thực hiện các quy định của Nhà nước, của Tổng công ty trong việc quản lý và sử dụng hoá đơn tại đơn vị.

- Quy trình quản lý và luân chuyển hoá đơn tại các cửa hàng bán lẻ xăng dầu

- Công tác kiểm kê, kiểm soát tình hình sử dụng hoá đơn đối với các cửa hàng, đơn vị trực thuộc.

IV- Biểu mẫu báo cáo số liệu:

Đề thuận lợi trong quá trình triển khai đề nghị Công ty tập hợp số liệu các biểu mẫu đính kèm

1- Tình hình thực hiện kế hoạch đến 30/9/2011

2- Bảng kê xuất bán tại các thời điểm thay đổi giá

3- Báo cáo tổng hợp công nợ 9 tháng 2011

4- Báo cáo bán hàng qua thẻ 9 tháng 2011.

PHỤ LỤC 2.16

UBND THÀNH PHỐ HỒ CHÍ MINH
TỔNG CÔNG TY THƯƠNG MẠI
SÀI GÒN
TNHH MỘT THÀNH VIÊN

CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA
VIỆT NAM
Độc lập – Tự do – Hạnh phúc

Số:...../QĐ-TCT

TP.Hồ Chí Minh, ngày....tháng 5 năm 2011

QUYẾT ĐỊNH

Về việc kiểm tra, kiểm toán các đơn vị hạch toán phụ thuộc và công ty TNHH một thành viên

TỔNG GIÁM ĐỐC TỔNG CÔNG TY THƯƠNG MẠI SÀI GÒN

Căn cứ Quyết định số 3563 /QĐ-UB ngày 16/8/2010 của Ủy ban nhân dân Thành phố Chí Minh về việc phê duyệt đề án chuyển đổi Tổng công ty thương mại Sài Gòn – SATRA hoạt động theo mô hình công ty mẹ - công ty con sang Tổng công ty thương mại Sài Gòn- trách nhiệm hữu hạn một thành viên hoạt động theo mô hình công ty mẹ - công ty con.

Căn cứ Điều lệ của Tổng công ty thương mại Sài Gòn được phê duyệt kèm theo Quyết định số 6440/QĐ-UBND ngày 31/12/2011 của Ủy ban nhân dân Thành phố Hồ Chí Minh về việc phê duyệt điều lệ Tổng công ty thương mại Sài Gòn.

Căn cứ Tờ trình số.../TTr-PC ngày....tháng 5 năm 2011 của Ban kiểm soát- kiểm toán nội bộ Tổng công ty,

QUYẾT ĐỊNH

Điều 1: Đối tượng kiểm tra

Đối tượng kiểm tra là tất cả các đơn vị hạch toán phụ thuộc và các công ty TNHH một thành viên 100% vốn Nhà nước của Tổng công ty.

Điều 2: Thành phần Đoàn kiểm tra

2.1. Tất cả các thành viên Ban kiểm soát – KTNB Tổng công ty (được thành lập theo Quyết định số 186/QĐ-TCT ngày 18/2/2011) là thành viên Đoàn kiểm tra; trong đó trưởng Ban KS-KTNB làm trưởng đoàn kiểm tra của Tổng công ty.

2.2. Trong quá trình kiểm tra, trưởng đoàn có quyền yêu cầu các phòng, ban Tổng công ty bổ sung thêm chuyên viên phục vụ cho công tác kiểm tra.

2.3. Trưởng đoàn kiểm tra có nhiệm vụ lên kế hoạch, thời gian kiểm tra cụ thể và gửi cho các đơn vị có liên quan để chuẩn bị nội dung, hồ sơ, tài liệu phục vụ cho công tác kiểm tra.

2.4. Trong quá trình kiểm tra, Trưởng đoàn kiểm tra phải thường xuyên báo cáo tiến độ kiểm tra cho Tổng Giám đốc và kịp thời đề xuất Tổng giám đốc chỉ đạo giải quyết những vấn đề mới phát sinh liên quan đến việc kiểm tra (nếu cần thiết).

2.5. Quyền hạn và trách nhiệm của Đoàn kiểm tra:

- Yêu cầu các đơn vị cung cấp đủ hồ sơ, tài liệu để phục vụ công tác kiểm tra.
- Phát hiện những sơ hở, thiết sót liên quan đến các nội dung được kiểm tra đồng thời hướng dẫn các đơn vị các biện pháp vá cách thức khắc phục.
- Trong quá trình kiểm tra, Đoàn kiểm tra có thể báo cáo Tổng giám đốc để đình chỉ một số mặt hoạt động của đơn vị nếu phát hiện những sai phạm nghiêm trọng liên quan đến các nội dung được kiểm tra.

Điều 3: Quyết định này có hiệu lực từ ngày ký. Đoàn kiểm tra sẽ tự giải thể khi hoàn thành nhiệm vụ.

Điều 4: Giám đốc các đơn vị nêu tại điều 1; Giám đốc các phòng, Ban tổng công ty có trách nhiệm thi hành Quyết định này.

Nơi nhận:

*Tổng giám đốc
(đã ký)*

Kính gửi: Giám đốc các đơn vị: Thương xá Tax, Satra Đồng Tháp, Công ty QL&KD Chợ Bình Điền, Trung tâm dịch vụ Satra, Siêu thị Sài Gòn, Tổng kho 252 Trần Văn Kiểu

HƯỚNG DẪN CHUẨN BỊ NỘI DUNG BÁO CÁO

1. Về tổ chức, nhân sự:

- Tổng số lao động đang làm việc tại đơn vị (Phân loại: hợp đồng có thời hạn, không xác định thời hạn, thử việc...)

- Quy trình xây dựng quỹ lương và các chế độ chính sách đối với người lao động

- Công tác quy hoạch, đào tạo, bố trí, luân chuyển cán bộ

2. Tình hình đàm phán, ký kết, thực hiện, thanh lý hợp đồng: của tất cả các hợp đồng trong lĩnh vực thương mại, dân sự, lao động, đầu tư xây dựng, cụ thể:

- Tổng số các hợp đồng được ký kết năm 2011 và quý I/2012

- Tình hình thực hiện hợp đồng: đang thực hiện, đã thanh lý, có tranh chấp, vướng mắc.

3. Việc chấp hành các quy định, qui chế về tài chính, kế toán theo qui định của đơn vị:

Báo cáo kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh năm 2011 và tình hình quý 1/2012.

4. Tình hình khiếu nại, tố cáo:

- Tổng số đơn khiếu nại, tố cáo tại đơn vị trong năm 2011 và quý 1/2012

- Kết quả giải quyết của đơn vị: đã giải quyết bao nhiêu, tồn đọng bao nhiêu, nguyên nhân

5. **Đề nghị các đơn vị:** Giải trình tóm tắt nội dung, biện pháp đã khắc phục theo khuyến cáo của các Đoàn thanh tra, kiểm tra của các cơ quan chức năng và Ban kiểm soát-KTNB Tổng công ty đã nêu ra năm 2011.

6. Kiến nghị, đề xuất của đơn vị đối với Tổng công ty.

BAN KIỂM SOÁT – KTNB TỔNG CÔNG TY

PHỤ LỤC 2.17

LỊCH KIỂM TRA, KIỂM TOÁN NỘI BỘ NĂM 2012

TỔNG CÔNG TY THƯƠNG MẠI HÀ NỘI

Từ ngày 10/4/2012 đến hết ngày 30/4 năm 2012

TT	Tên đơn vị	Thời gian	Ngày tháng dự kiến
1	Công ty thương mại dịch vụ Tràng Thi	4 ngày	11-14/4
2	Nhà máy mỳ Hapro	3 ngày	15-17/4
3	Trung tâm chợ đầu mối phía Nam	3 ngày	18-20/4
4	Trung tâm kinh doanh hàng miễn thuế	2 ngày	21-22/4
5	Công ty cổ phần Thủy Tạ	3 ngày	23-25/4
6	Chi nhánh TCT TMHN Hapromart Thái Bình	4 ngày	26-29/4

Ban Tài chính kế toán và kiểm toán

PHỤ LỤC 2.18

Quy trình kiểm toán khoản mục hàng tồn kho (Trích)

4-Quy trình kiểm toán hàng hóa tồn kho:

4.1. Mục đích kiểm toán: nhằm xác định tính hiện hữu, xác thực của hàng tồn kho, quyền sở hữu của hàng tồn kho, khẳng định tính đúng đắn và chính xác của số liệu trên báo cáo tài chính. Khảo sát đánh giá qui trình thủ tục theo dõi hàng tồn kho giúp cho việc hoàn thiện hệ thống kiểm soát nội bộ về lĩnh vực quản lý hàng tồn kho.

4.2. Nội dung kiểm toán: Toàn bộ qui trình từ nhập, xuất, tồn kho hàng hoá. Việc trích lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho, đánh giá phân loại hàng hoá.

4.3. Phương pháp kiểm toán

4.3.1. Xác định RR kiểm toán:

- Tính chính xác và sự tồn tại: hàng tồn kho có thể không tồn tại trong thực tế do hạch toán nhầm hoặc sai khác giữa số liệu trên bảng cân đối khác với thực tế do hạch toán trùng lặp, hàng đã xuất nhưng chưa phản ánh, hạch toán tồn kho....

- Tính đúng kỳ: hàng hóa nhập xuất và thời điểm hạch toán hàng tồn kho trong kỳ có được phản ánh đầy đủ và chính xác không theo đúng thời gian xuất nhập.

- Sự phân loại: hàng tồn kho không được phân loại và theo dõi theo đúng chủng loại, phẩm chất hàng hóa và mục đích sử dụng của hàng hóa.

- Tính tuân thủ và hiệu lực: thủ tục và qui trình nhập, xuất hàng hóa và theo dõi tồn kho không đúng qui định của Tcty.

4.3.2 Thủ tục kiểm toán

4.3.2.1. Đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ đối với hàng tồn kho:

+ Xem xét qui trình bán hàng tại đơn vị.

+ Xem xét quy trình xuất nhập hàng hoá theo từng phương thức xuất : xuất qua kho, xuất chuyên thẳng không qua kho...

+ Xem xét hệ thống chứng từ gốc sử dụng trong công tác quản lý hàng tồn kho có được lưu trữ, bảo quản hợp lý.

+ Xem xét cơ cấu nhân sự quản lý hàng tồn kho có phù hợp với qui định (thủ kho không kiêm nhiệm kế toán theo dõi tồn kho,..)

4.3.2.2. Thủ tục kiểm toán chi tiết:

+ Đối chiếu sổ cái và sổ chi tiết hàng tồn kho, giữa sổ chi tiết và chứng từ gốc có liên quan, xem xét các hoá đơn xuất nhập có giá trị lớn nhằm phát hiện các gian lận, sai sót (nếu có).

(Nguồn : Tổng công ty xăng dầu Việt Nam năm 2011)

QUI TRÌNH KIỂM TOÁN TIỀN – PETROLIMEX(Trích)

1.Kiểm toán các khoản mục tiền

1.1 Mục đích kiểm toán

1.1.1 Đưa ra ý kiến về việc Báo cáo tài chính có trình bày một cách trung thực tài khoản tiền và số dư tài khoản tiền của Doanh nghiệp theo thời điểm ghi trên bảng cân đối.

1.1.2 Khảo sát qui trình, thủ tục ghi chép giúp cho việc hoàn thiện hệ thống kiểm soát nội bộ về lĩnh vực quản lý tiền

1.1.3 Trong từng cuộc kiểm toán cụ thể, đánh giá tính tuân thủ, hiệu lực đối với việc chấp hành các quy định của Nhà nước, Tổng công ty về lĩnh vực quản lý tiền.

1.2 Nội dung kiểm toán

1.2.1 Kiểm toán các chứng từ về các nghiệp vụ thu, chi, tồn quỹ tiền mặt (phiếu thu, phiếu chi, sổ quỹ, hoá đơn bán hàng, hoá đơn mua hàng ...)

1.2.2 Kiểm toán các chứng từ về các nghiệp vụ nhận tiền, chuyển tiền đối với tiền gửi ngân hàng (ủy nhiệm chi, ủy nhiệm thu, đề nghị chuyển tiền, giấy báo nợ, giấy báo có ...)

1.2.3 Kiểm toán các chứng từ liên quan đến khoản mục tiền đang chuyển

1.2.4 Kiểm kê tiền mặt tại quỹ.

1.3 Phương pháp kiểm toán

1.3.1 Rủi ro kiểm toán

1.3.1.1 Sự tồn tại: Tài khoản tiền thể hiện trên bảng cân đối có thể không chính xác do :

-Hạch toán nhầm, định khoản sai, ghi số sai, trùng lặp

-Lập chứng từ không, khai tăng hoặc giảm số tiền đang chuyển, lập quỹ đen, điều chỉnh sổ sách:

+ Do gian lận

+ Nhằm điều chỉnh giảm công nợ phải thu tại các thời điểm báo cáo...

1.3.1.2 Tính tuân thủ và hiệu lực:

-Số dư tài khoản tiền không tuân thủ các quy định hiện hành,

-Số dư luôn ở mức cao so với quy định

-Chứng từ thu, chi không hợp pháp, hợp lý, hợp lệ

-Thực hiện luân chuyển tiền không đúng quy định, không đảm bảo an toàn

1.3.2 Các thủ tục kiểm toán

1.3.2.1 Khoản mục tiền mặt

1.3.2.1.1 Lập bảng hệ thống câu hỏi kiểm soát nội bộ

-Các phiếu thu, chi tiền mặt trong ngày có được đóng kèm bảng kê chứng từ kế toán (theo hệ thống kế toán ngành xăng dầu) không?

-Định kỳ có in sổ chứng từ, đóng chứng từ và đối chiếu giữa kế toán tiền mặt và thủ quỹ không?

-Kế toán tiền mặt, thủ quỹ, kế toán TGNH có thường xuyên đối chiếu với nhau không?

-Có đủ chữ ký trên sổ chứng từ, các phiếu thu, phiếu chi không?

-Thủ quỹ có kiêm kế toán quỹ hoặc kế toán khác không?

-Các chứng từ thu, chi tiền mặt có được lãnh đạo phòng kế toán đọc rà soát lại hàng tháng, quý không?

-Lãnh đạo phòng kế toán đã bao giờ quyết định chi hết tiền trong quỹ không?

-Kiểm kê quỹ tiền mặt theo: ngày/tháng/ quý/năm? Có biên bản không?

-Tồn quỹ bình quân?

-Các khoản tiền thu về có được gửi vào ngân hàng một cách nhanh chóng không?

-Các đề nghị chi tiền chủ yếu bằng tiền mặt hay chuyển khoản?

1.3.2.1.2 Đối chiếu tổng hợp

-Đối chiếu số dư giữa bảng cân đối, sổ cái, sổ quỹ, biên bản kiểm kê quỹ và báo cáo kiểm toán (nếu có)

-Đối chiếu số phát sinh của tài khoản tiền mặt với các tài khoản khác

-Đối chiếu số phát sinh giữa sổ chi tiết và sổ quỹ (có thể đối chiếu một số nghiệp vụ từ sổ cái đến sổ chi tiết, phiếu thu, phiếu chi, chứng từ gốc và sổ quỹ).

(Nguồn: Tổng công ty xăng dầu Việt Nam)

QUI TRÌNH KIỂM TOÁN QUÁ TRÌNH BÁN HÀNG – PETROLIMEX(Trích)

6. Kiểm toán quá trình bán hàng:

6.1 Mục đích kiểm toán: Đảm bảo các nghiệp vụ bán hàng phát sinh trong kỳ kế toán đều được lập hoá đơn và ghi sổ đầy đủ

6.2 Nội dung kiểm toán: Toàn bộ quá trình bán hàng ở đơn vị bao gồm: xác định giá bán hàng hoá, quá trình lập hoá đơn, vận chuyển, thu tiền, ghi sổ, thanh toán chậm trả hàng hoá.

6.3. Phương pháp kiểm toán

6.3.1 Xác định rủi ro kiểm toán:

- Tính có thật: Doanh thu trên báo cáo kết quả kinh doanh phản ánh những quá trình về trao đổi hàng hoá và dịch vụ thực tế đã xảy ra, các khoản phải thu là có thực được lập vào ngày lập bảng cân đối kế toán.

- Tính đầy đủ: Doanh thu về hàng hoá và dịch vụ đã bán, các khoản thu bằng tiền và các khoản phải thu đã được ghi sổ và đưa vào báo cáo tài chính.

- Sự đánh giá và phân loại: Doanh thu và các khoản phải thu được phân loại đúng bản chất kinh tế và được đánh giá theo các chuẩn mực kế toán và các quy định về tài chính.

- Tính chính xác: Các khoản giảm giá, chiết khấu, hàng bán bị trả lại, các phép tính cộng dồn, nhân, chia... được tính toán đúng đắn và chính xác.

- Tính đúng kỳ: doanh thu và các khoản phải thu phải được ghi chép đúng kỳ, không được ghi giảm doanh thu kỳ này, ghi tăng doanh thu kỳ sau và ngược lại.

- Tính đúng đắn trong việc xác định doanh thu theo đối tượng khách hàng, việc mua bán hoá đơn bán hàng, phát hành hoá đơn không.

6.3.2 Thủ tục kiểm toán

6.3.2.1 Đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ đối với quá trình bán hàng

+ Công ty có tuân thủ các quy định nội bộ về phân cấp quyết định giá hay không? (giá bán lẻ, giá bán theo vùng , giá tái xuất...)

+ Xem xét việc phân cách các nhiệm vụ trong khi thực hiện nghiệp vụ bán hàng để đảm bảo tính có thể kiểm tra, kiểm soát chéo giữa các bộ phận thực hiện chức năng bán hàng.

- Việc thực hiện nghiệp vụ bán hàng phải do các bộ phận đảm nhiệm từng chức năng một.

- Việc xem xét đơn đặt hàng, chuẩn y các đơn đặt hàng, lập hoá đơn bán hàng, vận chuyển cho khách hàng do phòng kinh doanh lập.

- Việc phê chuẩn bán chịu, xét duyệt các khoản nợ không thu hồi được, quyết định mức dự phòng nợ khó đòi do giám đốc hoặc người có thẩm quyền của đơn vị phê chuẩn.

- Việc ghi sổ, tính toán các chiết khấu, giảm giá... dự phòng do kế toán ghi sổ đảm nhận.

- Việc thu tiền do thủ quỹ tiến hành.

- Việc xuất kho, bảo quản kho hàng do thủ kho thực hiện.

+ Sổ sách và chứng từ đầy đủ, hoá đơn bán hàng (hoá đơn kiêm phiếu xuất kho), chứng từ vận chuyển, hợp đồng đã ký kết về cung cấp hàng hoá.

+ Các loại chứng từ được đánh số trước: Sử dụng chứng từ được đánh số trước nhằm ngăn ngừa gian lận, biến thủ tiền thu được do bán hàng hoặc sai sót do ghi sổ trùng lặp. Thủ tục kiểm toán là thực hiện kiểm tra tính liên tục, số thứ tự của hoá đơn bán hàng, phiếu xuất kho....

+ Nghiệp vụ bán hàng được phê chuẩn: thực hiện việc kiểm tra các chữ ký trên các hoá đơn bán hàng, phiếu xuất kho.

+ Xem xét cách thức cũng như các quy định quản lý của công ty đối với từng phương thức bán hàng (hàng gửi bán, bán chuyển thẳng không qua kho...). Đối với mỗi phương thức công ty có các quy định cụ thể về quá trình quản lý hàng hoá, tránh thất thoát, phương thức thanh toán hay không .

+ Đối với hàng bán cho đại lý, tổng đại lý, xem xét xem việc ký kết hợp đồng có tuân thủ các quy định của Tổng công ty hay không

6.3.2.2 Thủ tục kiểm toán chi tiết

6.3.2.1.1 Kiểm toán xác định giá bán hàng hoá

- Trên cơ sở giá giao, giá bán lẻ quy định của Tổng công ty , kiểm tra việc thực hiện của các đơn vị trong từng giai đoạn và thời điểm. Căn cứ vào báo cáo tiêu thụ được kết xuất từ hệ thống, và các văn bản hồ sơ xử lý giá bán của đơn vị để xác định lãi gộp đơn vị thực hiện được ở từng thời điểm từ đó xác định tính tuân thủ , tính hiệu quả trong quá trình xác định giá bán tại đơn vị. Việc xem xét xác định giá bán cần phải được xem xét đồng thời với mức giảm giá, thù lao vòng II.. ở các thời điểm tương ứng .

- Để đảm bảo giá bán được áp dụng đúng quyết định của Tổng công ty, cần xem xét khối lượng bán hàng xung quanh thời điểm thay đổi giá, so sánh khối lượng tiêu thụ các thời điểm này với khối lượng tiêu thụ trung bình của các ngày khác trong tháng, quý nhằm phát hiện các hiện tượng tăng giảm khối lượng bán hàng và các gian lận khác nếu có, căn cứ vào bảng kê chứng từ có thể lựa chọn một số hoá đơn có khối lượng lớn để kiểm tra các chứng từ gốc có liên quan trong đó cần kiểm tra tính lô gíc về thời gian (thời gian phát hành hoá đơn , thời gian thực xuất tại kho, thời gian vận chuyển ..) tính lô gíc về số chứng từ của hoá đơn, phiếu xuất kho và chứng từ vận chuyển.

(Nguồn: Tổng công ty xăng dầu Việt Nam)

PHỤ LỤC 2.19

Bảng câu hỏi về HTKSNB (trích)

Niên độ kế toán:			
Người thực hiện:		Ngày thực hiện:	
Tham chiếu:			
Khoản mục: Các khoản phải thu			
Câu hỏi về HTKSNB	Có	Không	Không áp dụng
1. Doanh nghiệp có qui chế về đối tượng, định mức nợ riêng không?			
2. Cấp nào có thẩm quyền ký hợp đồng, duyệt đối tượng và định mức nợ?			
3. Công ty có thực hiện các biện pháp bảo đảm thanh toán không (các biện pháp ký quỹ, đảm bảo bằng tài sản, bảo lãnh của ngân hàng ...)?			
4. Quy trình đối chiếu công nợ tại đơn vị được thực hiện như thế nào? thực hiện theo tháng? quý? Năm?			
5. Kế toán công nợ có thường xuyên theo dõi, đối chiếu số dư công nợ của khách hàng với hạn mức nợ không?			
6. Công nợ có được thường xuyên theo dõi, đối chiếu với sổ cái và sổ quỹ, sổ phụ ngân hàng không?			
.....			

(Nguồn: TCT xăng dầu Việt Nam, 2011)

PHỤ LỤC 2.20

Thủ tục kiểm toán tuân thủ (Trích)

5. Qui trình kiểm toán quản lý cửa hàng bán lẻ xăng dầu:

5.1. Mục đích kiểm toán: kiểm tra tính tuân thủ trong công tác quản lý cửa hàng đối với các nguyên tắc và qui định quản lý của công ty, Tổng công ty và các quy định quản lý của Nhà nước có liên quan. Phát hiện những thiếu sót, sơ hở trong quá trình quản lý cửa hàng để đề xuất sửa đổi bổ sung và hoàn thiện qui trình quản lý cửa hàng.

5.2. Nội dung kiểm toán: Toàn bộ qui trình quản lý tiền hàng và công nợ tại cửa hàng bán lẻ xăng dầu. Quản lý chi phí khoán tại cửa hàng bán lẻ xăng dầu.

5.3. Phương pháp kiểm toán:

5.3.1. Xác định RR khi thực hiện kiểm toán:

+ Tính xác và sự tồn tại: hàng hóa, tiền, công nợ, và chi phí có tồn tại trong thực tế và khớp đúng với số liệu báo cáo của cửa hàng.

+ Tính đúng kỳ: hàng hóa, doanh thu bán hàng, công nợ có phản ánh trong kỳ báo cáo đầy đủ và chính xác.

+ Sự phân loại: công nợ phản ánh có đúng đối tượng khách hàng, hàng hóa xuất bán giữa thực tế và báo cáo có phản ánh đúng số lượng, chủng loại...

+ Tính tuân thủ và hiệu lực: qui trình bán hàng, theo dõi và quản lý công nợ, thực hiện chi phí có đúng theo qui trình và qui định của đơn vị và Tổng công ty.

5.3.2. Thủ tục kiểm toán:

5.3.2.1. Đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ:

+ Xem xét qui trình quản lý cửa hàng bán lẻ của đơn vị.

+ Các văn bản, qui định ban hành liên quan tới kiểm soát và hướng dẫn cửa hàng bán lẻ.

+ Các văn bản qui định quản lý công nợ, chi phí khoán.

+ Các hồ sơ kiểm tra nội bộ tại đơn vị.

+ Xem xét các qui định về định mức khoán chi phí và tính phân loại của chi phí khoán.

5.3.2.2. Thủ tục kiểm toán chi tiết:

5.3.2.2.1. Quản lý hàng hóa tại cửa hàng:

+ Kiểm tra qui trình quản lý giá và kiểm kê khi có sự biến động về giá bán.

+ Thực hiện đối chiếu, so sánh giữa số liệu báo cáo của cửa hàng và số liệu theo dõi tại Cty nhằm phát hiện chênh lệch và tìm hiểu nguyên nhân của sự chênh lệch.

+ Kiểm tra cửa hàng có bán xăng dầu chính và hàng hóa khác: dầu mỡ, nhờn, gas,... của các nhãn hàng ngoài ngành bằng cách kiểm tra báo cáo nhập xuất tồn.

+.....

(Nguồn: Tổng công ty xăng dầu Việt Nam, 2011)

PHỤ LỤC 2.21

Đề cương đánh giá tình hình thực hiện Cơ chế KD 595 – Petrolimex (Trích)

(Kèm theo Văn bản số : /XD-KTNB ngày /3/2009)

1- Đánh giá chung:

1.1- Cơ chế 595 đã tạo ra sự chủ động kinh doanh cho các đơn vị ?

- Kinh doanh nội địa: Đã tạo được sự chủ động: 1 / Chưa thực sự: 1

+ Nguyên nhân:

- Kinh doanh TNTX: Đã tạo được sự chủ động: 1 / Chưa thực sự: 1

+ Nguyên nhân:

1.2- Cơ chế 595 vận hành đã đạt mục tiêu xây dựng hệ thống phân phối ổn định, phát triển kinh doanh có hiệu quả? Đạt 1 /
Chưa đạt 1

+ Nguyên nhân:

1.3- Cơ chế 595 vận hành đã nâng cao năng lực cạnh tranh của công ty và toàn hệ thống Petrolimex ? Đạt 1 / Chưa đạt 1

+ Nguyên nhân:

2- Theo Công ty, thực hiện nhiệm vụ kế hoạch và cơ chế điều hành năm 2009 thì áp lực lớn nhất đối với đơn vị là:

- Thực hiện kế hoạch lợi nhuận : 1

- Thực hiện kế hoạch sản lượng : 1

- Tỷ lệ chiếm giữ thị phần, khách hàng: 1

- Khác : 1

3- Khi thực hiện cơ chế KD 595 để đảm bảo được lợi nhuận kế hoạch, giữ vững và phát triển thị phần, tăng khả năng cạnh tranh, đơn vị đã xây dựng các biện pháp tiết kiệm chi phí, hợp lý hóa đường vận động hàng hoá... tại đơn vị như thế nào?

4- Tình hình thực hiện kế hoạch tổng hợp:

- Sản lượng theo tiến độ KH bình quân quý đơn vị đạt ... %, đạt % so với cùng kỳ năm trước, % kỳ trước liền kề.

- Tổng Lợi nhuận theo tiến độ KH bình quân quý đơn vị đạt ... %.

5- Đơn vị có xây dựng nguyên tắc xác định giá bán không?

- Có: 1

+ Theo phương thức bán: 1

+ Theo sản lượng của từng khách hàng: 1

+ Theo điều kiện thanh toán : 1

- Không : 1

6- Đơn vị có xây dựng lợi nhuận định mức cho các mặt hàng theo từng phương thức bán hàng không?

Có : 1 ; Không : 1

(Nguồn: Tổng công ty xăng dầu Việt Nam)

PHỤ LỤC 2.22

BIÊN BẢN KẾT QUẢ KIỂM TOÁN – PETROLIMEX (Trích)

CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM

Độc lập- Tự do- Hạnh phúc

Tp Thanh hoá, ngày 13 tháng 10 năm 2011

BIÊN BẢN LÀM VIỆC

TẠI CÔNG TY XĂNG DẦU THANH HOÁ

V/v- Kiểm toán công tác tổ chức bán hàng

Thực hiện chương trình Kiểm toán công tác tổ chức bán hàng của Tổng Công ty xăng dầu Việt Nam, Đoàn công tác Tcty đã làm việc tại Cty xăng dầu từ ngày 10/10/2011 đến ngày .../10/2011.

Hôm nay ngày .../10/2011, Đoàn công tác Tổng Công ty đã tiến hành họp với Lãnh đạo Công ty thông qua biên bản làm việc về kiểm toán tình hình tổ chức công tác bán hàng, công tác quản lý bán hàng tại các cửa hàng bán lẻ năm 2011 tại Công ty xăng dầu Thanh hoá:

Đoàn công tác Tcty gồm có:

1. Ông : – Trưởng phòng Kiểm toán nội bộ Tcty – Trưởng đoàn.
2. Ông – Phó TP Kiểm toán nội bộ Tcty - Thành viên
3. Ông : – C.viên phòng Kiểm toán nội bộ Tcty - Thành viên.

Đại diện Công ty xăng dầu Thanh hoá

1. Ông: – Chủ tịch kiêm Giám đốc Cty.
2. Ông: – Phó Giám đốc Cty.
3. Ông : – Phó Giám đốc Cty
4. Bà : – Kế toán trưởng CTy.
5. Ông : – TP kinh doanh.

Và các cán bộ chủ chốt của Công ty.

Cùng thống nhất thông qua kết quả làm việc như sau:

A-TÌNH HÌNH THỰC HIỆN:

Với mục tiêu kiềm chế lạm phát, ổn định kinh tế vĩ mô, Nhà nước đã trực tiếp điều hành giá bán xăng dầu từ sau ngày 09/8/2010 cho đến nay. Trong giai đoạn bình ổn giá xăng dầu kéo dài, nhiều thời điểm áp lực về nguồn tại địa phương vì vậy đã dồn về Petrolimex, gây căng thẳng tại một số thời điểm; thị trường xuất hiện tình trạng đầu cơ ở cả đối tượng tiêu dùng trực tiếp và lưu thông. Song với sự nỗ lực cao của đơn vị 9 tháng đầu năm Công ty xăng

dầu Thanh Hoá không ngừng phát triển và mở rộng mạng lưới, đã bảo đảm hoàn thành phần lớn các chỉ tiêu kế hoạch Tổng công ty giao theo tiến độ. Một số các chỉ tiêu sản xuất kinh doanh Công ty đã đạt được trong 4 tháng đầu năm 2011 như sau:

1-Thực hiện kế hoạch sản lượng:

Đơn vị tính: m³, tấn

TT	Chỉ tiêu	Thực hiện 9 tháng 2010	Kế hoạch năm 2011	Thực hiện 9 tháng 2011	Thực hiện so với KH (%)	SS cùng kỳ 2010
I	Xuất bán trực tiếp					
1	Bán buôn					
	- Bán buôn trực tiếp					
	- Bán buôn qua ĐL+TĐL					
2	Bán lẻ trực tiếp					
3	Bán tái xuất					

2- Tình hình thực hiện công nợ khách hàng:

Đơn vị tính: nghìn đồng

TT	Chỉ tiêu	Dư nợ thời điểm 31/12/2010	Dư nợ thời điểm 30/9/2011	Ngày nợ bình quân		
				Thực hiện 2010	9 tháng 2011	Tăng(+) giảm (-)
I	Công nợ khách hàng					
1	Khách mua buôn trực tiếp					
2	Công nợ tổng đại lý					
3	Công nợ đại lý					
3	Khách nợ tại các CHXD					

3- Tình hình tuân thủ các quy định của Tổng công ty và Công ty trong quá trình tổ chức công tác bán hàng năm 2011 :

3.1/ Tình hình thực hiện chính sách bán hàng trong 9 tháng đầu năm:

Tại các thời điểm khó khăn về nguồn và thay đổi giá, phòng KD và KTTC của đơn vị chưa có sự phối hợp chặt chẽ dẫn đến việc một số đại lý có sản lượng và công nợ tăng cao so với định mức và các điều khoản công nợ đã quy định trong hợp đồng đã ký kết:

3.2/ Công tác ký kết hợp đồng Tổng đại lý, đại lý :

3.8/Thực hiện Công tác kỹ thuật giá và xuất bán tại thời điểm thay đổi giá bán:

Chín tháng đầu năm 2011 có ba thời điểm thay đổi giá là thời điểm ngày 24/2/2011, ngày 29/3/2011 và giảm giá bán lẻ thời điểm ngày 26/8/2011 qua kiểm tra thực tế tình hình xuất hàng tại các thời điểm này thì ở cả hai thời điểm này tại kho xăng dầu

.....

B- ĐÁNH GIÁ VÀ KIẾN NGHỊ

Đánh giá chung: Là đơn vị thành viên Petrolimex, Công ty đã có nhiều cố gắng thực hiện nhiệm vụ đảm bảo ổn định thị trường kinh doanh xăng dầu trên địa bàn được phân công, đồng thời với việc thực hiện tốt công tác phát triển mạng lưới các cửa hàng bán lẻ xăng dầu từng bước nâng dần tỷ trọng bán lẻ xăng dầu .

Qua việc kiểm toán công tác tổ chức bán hàng trong 9 tháng đầu năm 2011, Đoàn công tác Tcty kiến nghị Công ty một số vấn đề cụ thể như sau:

1-

2

4-

6-

Kiến nghị của Cty :

Biên bản làm việc này đã được thông qua tại cuộc họp giữa Công ty và Đoàn làm việc. Tất cả mọi thành viên có mặt tại cuộc họp đều nhất trí với các nội dung nêu trên. Biên bản được làm thành 04 bản, Cty 02 bản, Đoàn Tcty 02 bản .

Cuộc họp kết thúc hồi ngày /10/2011.

ĐẠI DIỆN CTY

T.M ĐOÀN LÀM VIỆC TCT

CHỦ TỊCH CÔNG TY

(Nguồn: Tổng công ty xăng dầu Việt Nam)

PHỤ LỤC 2.23

BIÊN BẢN KẾT QUẢ KIỂM TOÁN – TCT TM Sài Gòn (Trích)

UBND THÀNH PHỐ HỒ CHÍ MINH
TỔNG CÔNG TY THƯƠNG MẠI SÀI GÒN
TNHH MỘT THÀNH VIÊN

CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM
Độc lập – Tự do – Hạnh phúc

Số:...../BC-BKSKTNB

TP.Hồ Chí Minh, ngày....tháng... năm 2012

BÁO CÁO KIỂM TRA CỦA ĐOÀN KIỂM TRA TỔNG CÔNG TY ĐỐI VỚI CÔNG TY TNHH MỘT THÀNH VIÊN VISSAN – NĂM 2011

Kính gửi: Tổng giám đốc Tổng công ty thương mại Sài Gòn

Thực hiện chỉ đạo của Tổng giám đốc Tổng công ty thương mại Sài Gòn tại Quyết định số 690/QĐ-TCT ngày 27/10/2011, Đoàn kiểm tra của Công ty mẹ bao gồm Ban Kiểm soát –KTNB và các chuyên viên của phòng, ban chức năng do Trưởng ban KS-KTNB làm trưởng đoàn đã tiến hành kiểm tra toàn diện hoạt động của Công ty TNHH MTV Vissan (Công ty Vissan) vào ngày 06,07,08 tháng 12 năm 2011. Sau khi kết thúc việc kiểm tra và tổng hợp các nội dung đã được ghi nhận, Đoàn kiểm tra Tổng công ty đã làm việc và thống nhất các nhận xét đánh giá với Công ty Vissan. Sau đây, Đoàn kiểm tra xin báo cáo Tổng giám đốc kết quả kiểm tra như sau:

A. Hoạt động kinh doanh – dịch vụ:

I. Đàm phán, ký kết và thực hiện hợp đồng:

1. Công tác lưu trữ hồ sơ:

- Có lưu trữ hồ sơ hợp đồng, sổ sách, chủ yếu sử dụng chương trình máy tính theo dõi các hợp đồng.
- Việc bảo quản và lưu trữ hồ sơ chưa được thực hiện tốt và thống nhất trong nội bộ nên việc tìm kiếm khó khăn (Phòng Kinh doanh thực phẩm tươi sống, Phòng thị trường).
- Nội dung hợp đồng: Nhìn chung đã qui định các điều khoản cơ bản của hợp đồng. Tuy nhiên, hợp đồng ở một số phòng cần bổ sung thêm:
 - + Điều khoản thanh lý, điều khoản về chế tài phạt vi phạm hợp đồng, cơ quan giải quyết tranh chấp.
 - + Thỏa thuận cơ quan giải quyết tranh chấp phải đúng thẩm quyền theo qui định pháp luật.
- Hợp đồng mua heo hơi, bò hơi không có ký kết hợp đồng do tập quán các trại nuôi heo hộ dân không muốn ký kết hợp đồng, chỉ có tờ trình giá mua heo hơi của Trại được Ban Tổng giám đốc duyệt ký hàng ngày.

- Phòng thị trường: Đối với giao dịch với cùng một đối tác cho các phần việc chỉ nên ký một hợp đồng và các phụ lục (nếu cần thiết), không nên tách ra thành các hợp đồng nhỏ cho từng phần việc có tính chất tương tự. Cụ thể: Hợp đồng quảng cáo số 49, 50, 51, 52 với Công ty quảng cáo An Tiêm ngày 20/7/2011.

2. Yêu cầu:

- a. Đơn vị cần tổ chức và sắp xếp lại công tác bảo quản, lưu trữ các loại hồ sơ theo từng loại, từng năm. Việc lưu trữ và bảo quản hồ sơ cần được tổ chức thống nhất và khoa học tùy theo tính chất mỗi phòng ban.
- b. Lưu ý nên thuyết phục đối tác chọn cơ quan giải quyết tranh chấp là Tòa án có thẩm quyền tại TP. Hồ Chí Minh và áp dụng luật Việt Nam (không nên chọn Trọng tài làm cơ quan giải quyết tranh chấp trong các giao dịch vì các chế định Trọng tài ở Việt Nam vẫn còn nhiều bất cập và đang còn trong giai đoạn hoàn thiện).
- c. Bổ sung một số điều khoản trong hợp đồng như đã nêu ở mục b phần 2.

II. Công tác thực hiện: kế hoạch và công tác tài chính:

B. Công tác tổ chức nhân sự

C.

D.

E. Kiến nghị của Vissan:

Do đặc thù của ngành hàng hoạt động, công ty đã có văn bản giải trình và giải thích rõ cách áp dụng về thủ tục trên cơ sở chấp hành tốt các qui định của quản lý nhà nước. Đề nghị Tổng công ty nêu kiến nghị các giải pháp tháo gỡ cho các vấn đề về thuế của công ty Vissan.

TL Tổng giám đốc

Trưởng ban kiểm soát – kiểm toán nội bộ

(Đã ký)

PHỤ LỤC 2.24

BỘ CÔNG THƯƠNG

CỘNG HOÀ XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM

TỔNG CÔNG TY XĂNG DẦU VIỆT NAM

Độc lập – Tự do – Hạnh phúc

PHÒNG KIỂM TOÁN NỘI BỘ

Hà Nội, ngày 21 tháng 11 năm 2011

BÁO CÁO KIỂM TOÁN

CÔNG TÁC TỔ CHỨC BÁN HÀNG 9 THÁNG NĂM 2011

Kính gửi : Tổng Giám đốc

Thực hiện kế hoạch kiểm toán công tác tổ chức bán hàng các tháng đầu năm 2011 đã được Tổng giám đốc phê duyệt tại 03 Công ty xăng dầu:từ ngày 04/11/2011 đến ngày 16/11/2011. Phòng kiểm toán nội bộ kính báo cáo Tổng giám đốc như sau :

A-TỔNG HỢP, ĐÁNH GIÁ CHUNG:

Với mục tiêu kiềm chế lạm phát, ổn định kinh tế vĩ mô, Nhà nước đã trực tiếp điều hành giá bán xăng dầu từ sau ngày 09/8/2010 cho đến nay. Trong giai đoạn bình ổn giá xăng dầu kéo dài, nhiều thời điểm áp lực về nguồn tại địa phương đã dồn về Petrolimex, gây căng thẳng tại một số thời điểm; thị trường xuất hiện tình trạng đầu cơ ở cả đối tượng tiêu dùng trực tiếp và lưu thông. Song với sự nỗ lực cao của các đơn vị thông qua kiểm tra tại 03 công ty về cơ bản các công ty đã thực hiện đúng các chỉ đạo của tổng công ty về việc phân phối hàng, qua đó ưu tiên cho hệ thống bán lẻ của Cty, đến hộ tiêu thụ trực tiếp (bán buôn) và đến Đại lý, tổng đại lý, các đơn vị đã bảo đảm hoàn thành phần lớn các chỉ tiêu kế hoạch Tổng công ty giao theo tiến độ. Tuy nhiên công tác tổ chức bán hàng , và quản lý sản xuất kinh doanh tại các 03 đơn vị trong giai đoạn này nổi lên một số vấn đề :

1-Mặc dù sức ép về nguồn dồn về Petrolimex trong giai đoạn này, tổng công ty đã có nhiều văn bản chỉ đạo các đơn vị trong việc thu hồi nợ công nợ khách hàng song tại các công ty công nợ khách hàng vẫn tiếp tục tăng cao cả về số tuyệt đối và số ngày nợ nhiều khách hàng có số dư vượt định mức lớn đến thời điểm 30/9/2011 tại một số đơn vị đã xuất hiện các khoản nợ chậm luân chuyển, khách hàng đã dừng lấy hàng song chưa thanh toán với mức dư nợ lớn như :

-Công ty xăng dầu đến thời điểm 30/9/2011 tổng công nợ khách hàng là 81 tỷ 187 trđ tương ứng với số ngày nợ bình quân là 12 ngày tăng so với thực hiện năm 2010 là 1 ngày nợ, đặc biệt đến thời điểm 30/9/2011 Công ty có 18.023 triệu đồng là công nợ quá hạn (chiếm tỷ lệ 22,2% tổng dư nợ) tập trung vào một số khách hàng lớn như: Công ty CP vận tải-TM và DV Hà Nội: Thực hiện ký kết hợp đồng với Chi nhánh Lạng Sơn từ 1/1/2011, dư nợ định mức theo hợp đồng là 3.000 triệu đồng. Tuy nhiên, trong quá trình thực hiện hợp đồng, khách hàng đã có rất nhiều thời điểm dư nợ vượt mức cụ thể như ngày 19/2 là 6.631 triệu đồng, ngày 23/3 là 6.055 triệu đồng, đến nay đơn vị không lấy hàng nữa xong vẫn còn nợ là 4.096 trđ, Công ty TNHH Minh Hà đến thời điểm 30/9 khách vẫn còn nợ đọng lên tới 3.856 triệu đồng..

-Công ty xăng dầu.....: Công ty XD.....: phát sinh nợ từ tháng 7/2010 nhưng đến nay vẫn chưa thu hồi được. Dư nợ hiện tại: 406.983.912 đồng.

Nhà máy dư nợ 30/9: 2.503.664.289 đồng trong khi đó doanh thu lấy hàng bình quân 9 tháng năm 2011 chỉ 227 trđ/ tháng, hiện tại Công ty đã có kế hoạch thu nợ bằng cách lấy hàng của nhà máy để bù trừ công nợ dần.

B-MỘT SỐ VẤN ĐỀ CỤ THỂ TẠI 03 ĐƠN VỊ KIỂM TOÁN:

Qua việc xem xét công tác điều hành kinh doanh, bán hàng, kiểm tra chứng từ, các số liệu báo cáo về bán hàng, công nợ của các đơn vị, KTNB đã trao đổi, thống nhất 1 số nội dung với các Công ty cần xem xét điều chỉnh trong quá trình quản lý, hạch toán, chấp hành quy định của Tcty như sau:

1-Công ty xăng dầu:

1.1/ Công tác bán hàng qua thẻ Flexicard tại các cửa hàng: Công ty triển khai bán xăng dầu qua thẻ theo chủ trương của TCTY theo từng giai đoạn. Tổng số thẻ phát triển mới trong 9 tháng đầu năm 2011 là 209 thẻ. Tỷ trọng bán xăng giao dịch qua thẻ là 9%/tổng sản lượng bán lẻ, bằng 49% kế hoạch TCTy giao.

2-Công ty xăng dầu :

C- MỘT SỐ ĐỀ XUẤT, KIẾN NGHỊ CỦA CÁC ĐƠN VỊ:

1-Công ty xăng dầu ý kiến về vận tải xăng dầu từ kho cảng sông Gianh tới các cửa hàng bán lẻ xăng dầu trong hệ thống của Công ty cụ thể như:

III- KIẾN NGHỊ CỦA PHÒNG KIỂM TOÁN NỘI BỘ :

Trên cơ sở tình hình thực hiện kế hoạch của đơn vị phòng kiểm toán nội bộ đề nghị Tổng giám đốc xem xét phê duyệt ban hành văn bản chỉ đạo sau kiểm toán yêu cầu các đơn vị khắc phục các vấn đề tồn tại trong quản lý.

Phòng kiểm toán kính báo cáo Tổng giám đốc xem xét, chỉ đạo./.

PHÒNG KIỂM TOÁN NỘI BỘ

PHỤ LỤC 2.25

BẢNG CÂU HỎI PHỎNG VẤN

Câu hỏi phỏng vấn này được tác giả soạn thảo nhằm mục đích khảo sát cho nghiên cứu khoa học của cá nhân, không nhằm mục đích thương mại. Tôi xin cam kết về những vấn đề trong sử dụng tài liệu phỏng vấn sẽ không làm ảnh hưởng tới đơn vị được phỏng vấn.

STT: Ngày phỏng vấn:.....

Phần A. Thông tin chung và hoạt động của doanh nghiệp

(1) Họ tên người được phỏng vấn

(2) Vị trí công tác

(3) Lĩnh vực công tác

Kế toán – kiểm toán – tài chính	
Quản lý chung	
Khác	

(4) Số năm kinh nghiệm làm việc trong lĩnh vực trên:.....

(5) Số năm đảm nhiệm vị trí hiện tại:.....

(6) Tên công ty Trụ sở tại thành phố:.....

(7) Năm thành lập (hoặc năm thực hiện cơ cấu lại doanh nghiệp).....

(8) Công ty có lĩnh vực kinh doanh chính là?

- Thương mại
- Du lịch, dịch vụ
- Công nghiệp
- Tài chính - ngân hàng – bảo hiểm
- Công nghệ thông tin
- Lĩnh vực khác

(Chi tiết:.....)

(9) Công ty của ông/bà thuộc loại hình nào?

- 1 Công ty TNHH Nhà nước 1 thành viên
 - 2 Công ty cổ phần
 - 3 Công ty TNHH
 - 4 Loại khác
- (Xin nêu cụ thể:)

(10) Công ty của ông/bà có áp dụng hệ thống tiêu chuẩn nào không?

- 1 ISO
- 2 HACCP
- 3 Loại khác (nêu cụ thể)

(11) Công ty của ông/bà có phải là thành viên của tổng công ty hay không?

Có Không

Tên Tổng công ty.....

(12) Công ty mà ông/ bà đang làm việc là

Công ty mẹ Đơn vị thành viên

Nếu là đơn vị thành viên, xin vui lòng nêu rõ công ty của ông/bà là loại doanh nghiệp thành viên nào?

Loại đơn vị thành viên	
Công ty mẹ nắm giữ 100% vốn điều lệ	
Công ty mẹ nắm giữ trên 50% vốn điều lệ	
Công ty mẹ nắm giữ dưới 50% vốn điều lệ	
Công ty liên kết	
Công ty hạch toán phụ thuộc	
Đơn vị sự nghiệp	
Loại khác	

(13) Tổng công ty của ông/ bà đang làm việc là loại hình nào dưới đây

- 1 Tổng công ty nhà nước được tổ chức và cơ cấu lại theo mô hình tập đoàn
- 2 Tổng công ty 91
- 3 Tổng công ty 90
- 4 Loại khác

(Xin nêu cụ thể:)

(14) Tổng công ty có lĩnh vực kinh doanh chính là?

- Thương mại
- Du lịch, dịch vụ
- Công nghiệp
- Tài chính - ngân hàng – bảo hiểm
- Công nghệ thông tin
- Lĩnh vực khác

(Chi tiết:.....)

(15) Tổng công ty được tổ chức quản lý theo mô hình nào

Mô tả		
Theo cấu trúc tập trung quyền lực	Có văn phòng điều hành tổng công ty tham gia vào tất cả các hoạt động của đơn vị thành viên.	
Theo cấu trúc holding (Công ty mẹ – con)	Công ty mẹ chi phối đơn vị thành viên theo số lượng vốn cổ phần	

Theo cấu trúc hỗn hợp	Văn phòng điều hành chiến lược, các hoạt động cụ thể của đơn vị thành viên do đơn vị thành viên quyết định.	
Loại khác	

(16) Số lượng đơn vị thành viên trong tổng công ty

Loại đơn vị thành viên	Số lượng đơn vị thành viên
Công ty mẹ nắm giữ 100% vốn điều lệ	
Công ty mẹ nắm giữ trên 50% vốn điều lệ	
Công ty mẹ nắm giữ dưới 50% vốn điều lệ	
Công ty liên kết	
Công ty hạch toán phụ thuộc	
Các đơn vị sự nghiệp	
Loại khác	

(17) Tổng công ty có chi nhánh hay văn phòng đại diện ở những đâu?

Miền bắc		
Miền trung		
Miền nam		
Nước ngoài		

(18) Ông/bà cho biết ước tính của mình về tổng số lao động của công ty tại thời điểm đầu các năm từ 2008-2012?

Năm	2008	2009	2010	2011	2012
Tổng số lao động					

(19) Ông/bà cho biết ước tính của mình về doanh thu và lợi tức sau thuế theo bảng sau một cách sát thực nhất có thể từ 2007-2011?

Năm	2007	2008	2009	2010	2011
Tổng doanh thu (triệu VNĐ)					
Lợi tức sau thuế (triệu VNĐ)					

Phần B. Kiểm tra, Kiểm soát tài chính và các lĩnh vực kiểm soát khác

(20.1) Trong công ty của ông/bà có Ban Kiểm soát không?

Có

Không

(20.2) Nhiệm vụ của Ban Kiểm soát?

.....
.....

(20.3) Ban Kiểm soát trực thuộc ai?

Đại hội đồng cổ đông	
Hội đồng quản trị	
Khác	

.....

(20.4) Công ty ông/bà có thực hiện kiểm toán hằng năm không?

Có

Không

(20.5) Loại hình kiểm toán chủ yếu:

Kiểm toán Nhà nước	
Kiểm toán độc lập	
Kiểm toán nội bộ	

(20.6) Tổ chức KTNB, KSBN ở công ty ông/bà được thực hiện như thế nào?

Chỉ có kiểm soát nội bộ	
Chỉ có kiểm toán nội bộ	
Cả kiểm soát nội bộ, kiểm toán nội bộ	

(20.7) Ban Kiểm soát có chỉ đạo hoạt động của KTNB không?

Có

Không

Nếu không tổ chức kiểm toán nội bộ, vui lòng trả lời từ câu 28

I. Dành cho đơn vị có tổ chức bộ phận KTNB (từ câu 20 đến câu 27)

(21) Năm thành lập KTNB.....

(22) KTNB được tổ chức tại:

Chỉ ở công ty mẹ	
Tại công ty mẹ và mọi đơn vị thành viên	
Tại công ty mẹ và một số đơn vị thành viên	
Khác	

Nếu câu trả lời là KHÁC, xin ông/bà vui lòng cho biết KTNB được tổ chức tại những đơn vị nào?

.....

(23) Tiêu chí lựa chọn đơn vị thành viên để tổ chức KTNB là:

Phạm vi hoạt động của đơn vị thành viên	
Qui mô vốn của đơn vị thành viên	
Số lượng lao động của đơn vị thành viên	
Lĩnh vực hoạt động của đơn vị thành viên	
Vị trí của đơn vị thành viên trong TCT	
Khác	

Nếu câu trả lời là KHÁC, xin ông/bà vui lòng cho biết tiêu chí đó cụ thể là gì?

.....

(24.1) Vị trí của KTNB trong đơn vị?

Trực thuộc HĐQT	
Trực thuộc Ban Kiểm soát	
Trực thuộc Ban Giám đốc	
Khác	

Nếu câu trả lời là KHÁC, xin ông/bà vui lòng cho biết bộ phận quản lý KTNB?

.....

(24.2) Hình thức tổ chức của KTNB

Công ty mẹ	Giám định viên kế toán (1 người)	
	Một phòng, ban	
	Một tổ kiểm toán	
	Thay đổi theo thời kỳ và yêu cầu công việc	
Đơn vị thành viên	Giám định viên kế toán (1 người)	
	Một phòng, ban	
	Một tổ kiểm toán	
	Mô hình khác	

(24.3.1) Số lượng nhân viên KTNB ở công ty:.....

(24.3.2) Theo ông/bà thì với số lượng biên chế kiểm toán viên nội bộ ở đơn vị như hiện nay có phù hợp với tình hình thực tế ở đơn vị không?

Có

Không

Cụ thể.....

(24.4) Quyết định bổ nhiệm các vị trí trong bộ phận KTNB do ai quyết định:

	Trưởng KTNB	Nhân viên KTNB
Hội đồng quản trị		
Ban Kiểm soát		
Ban Giám đốc		
Khác		

Nếu câu trả lời là KHÁC, xin ông/bà vui lòng cho biết cụ thể ai là người quyết định?

.....

(24.5) Trình độ học vấn của các KTVNB trong công ty là:

Đại học, sau đại học		Ngành học:.....
Cao đẳng		Ngành học:.....
Trung học chuyên nghiệp		Ngành học:.....

(24.6.1) KTVNB ở công ty có chứng chỉ nghề nghiệp không?

Có

Không

(24.6.2) Chứng chỉ nghề nghiệp của các kiểm toán viên nội bộ

CIA (chứng chỉ kiểm toán viên nội bộ)

CPA (ACCA, CPA_US...) (chứng chỉ kiểm toán viên độc lập)

Chứng chỉ khác

Nếu có, xin vui lòng cho biết tên Tổ chức cấp chứng chỉ nghề nghiệp

.....

(24.7.1) Việc tuyển dụng KTVNB chủ yếu từ

Từ nội bộ công ty	
Từ bên ngoài	
Cả nội bộ và bên ngoài	
Khác	

Nếu câu trả lời là KHÁC, xin ông/bà vui lòng cho biết cụ thể KTVNB được tuyển dụng từ đâu?

.....

(24.7.2) Tiêu chuẩn tuyển dụng KTVNB là

Có bằng tốt nghiệp đại học chuyên ngành kế toán, kiểm toán, tài chính	
Có kinh nghiệm thực tiễn kiểm toán	
Có kinh nghiệm thực tiễn về lĩnh vực hoạt động của đơn vị	
Có chứng chỉ về kiểm toán	
Khác	

Nếu câu trả lời là KHÁC, xin ông/bà vui lòng cho biết cụ thể tiêu chuẩn đó là gì?

.....

(24.7.3) Công ty tổ chức tuyển dụng KTVNB như thế nào?

Thi tuyển	
Xét tuyển	
Luân chuyển cán bộ	
Khác	

Nếu câu trả lời là KHÁC, xin ông/bà vui lòng cho biết cụ thể KTVNB được tuyển dụng theo hình thức nào?

.....

(24.8.1) Khi được bổ nhiệm làm kiểm toán viên nội bộ, việc đào tạo của kiểm toán viên có được thực hiện không?

Có

Không

(24.8.2) Hình thức đào tạo:

KTVNB tham gia các hoạt động nghiệp vụ trước khi bắt đầu làm việc ở bộ phận kiểm toán	
KTV có kinh nghiệm hướng dẫn cho nhân viên mới	
Tổ chức các buổi học nội bộ	
Thuê tư vấn đào tạo bên ngoài	

Thời gian trung bình công ty tổ chức các khóa đào tạo cho kiểm toán viên nội bộ là.....

(24.9) Công ty có xây dựng bảng mô tả công việc cho bộ phận KTNB không?

	Có	Không
Trưởng KTNB		
KTVNB		

(25.1) Công ty có xây dựng Điều lệ KTNB/Quy chế KTNB/Quy trình KTNB

Điều lệ KTNB	
Quy chế KTNB	
Quy trình KTNB	

(25.2) Chức năng của KTNB là:

- Kiểm tra
- Đánh giá
- Xác nhận
- Tư vấn
- Khác.....

(25.3) Theo ông/bà được biết thì kiểm toán nội bộ ở công ty đã tham gia vào những lĩnh vực nào?

- Kiểm toán báo cáo tài chính
- Kiểm toán hoạt động
- Kiểm toán tuân thủ
- Kiểm toán các lĩnh vực khác

(Chi tiết:

(25.4) Các nội dung kiểm toán nội bộ chủ yếu:

	Thường xuyên (quí, tháng)	Không thường xuyên (năm)	Không thực hiện
Kiểm toán Báo cáo tài chính			
Kiểm toán báo cáo kế toán quản trị			
Kiểm toán tính tuân thủ			
Kiểm toán hoạt động, đánh giá tính hiệu quả, hiệu lực và tính kinh tế của các nghiệp vụ, bộ phận			

Đánh giá hiệu quả hoạt động của ban lãnh đạo			
Đánh giá chính sách, quy trình quản lý rủi ro			
Kiểm toán công nghệ thông tin			
Kiểm tra, kiểm soát các giao dịch hàng ngày			

(25.5.1) Kiểm toán nội bộ có bị giới hạn việc tiếp cận tất cả các hoạt động của đơn vị không?

Có

Không

(25.5.2) Nếu có bị giới hạn thì thường giới hạn tiếp cận những bộ phận nào?

.....

(25.6) Việc lập kế hoạch kiểm toán được thực hiện như thế nào?

Lập Kế hoạch dài hạn (1-5 năm)	
Lập kế hoạch hàng năm	
Lập kế hoạch chi tiết cho từng cuộc kiểm toán	
Không lập kế hoạch, thực hiện giống các năm trước	

(25.7) Công ty có thực hiện quản lý rủi ro/đánh giá rủi ro với các qui trình nghiệp vụ chính hàng năm hay không?

Có

Không

(25.8) Bộ phận nào chịu trách nhiệm chính trong việc quản lý rủi ro/đánh giá rủi ro trong công ty?

Kiểm toán nội bộ	
Bộ phận quản lý rủi ro	
Khác	

(25.9) Bộ phận kiểm toán nội bộ có thực hiện phân tích, đánh giá rủi ro hàng năm để làm cơ sở cho việc lập kế hoạch kiểm toán, xác định tần suất kiểm toán và xây dựng chương trình kiểm toán không?

Có

Không

(25.10) Bộ phận KTNB thực hiện đánh giá rủi ro từ các nguồn thông tin nào:

Từ bộ phận quản lý rủi ro	
Từ các phòng ban nghiệp vụ	

Từ xét đoán của bản thân bộ phận	
KTNB	

(25.11.1) Việc đánh giá rủi ro được thực hiện định tính hay định lượng?

Định tính	
Định lượng	

(25.11.2) Nếu đánh giá rủi ro theo định tính thì có danh mục rủi ro không?

Có

Không

Xin ông/bà cho biết một vài tiêu chí:.....

(25.11.3) Nếu đánh giá rủi ro theo định lượng thì tiêu chí đánh giá là:

Doanh thu	
Chi phí	
Lợi nhuận	
Tài sản	
Khác	

(25.12) KTNB có xây dựng các sơ đồ đánh giá rủi ro/ma trận đánh giá rủi ro không?

Có

Không

(25.13) KTNB lựa chọn đối tượng kiểm toán theo tiêu chí nào?

Dựa trên đánh giá rủi ro	
Theo yêu cầu của HĐQT và BGD	
Theo yêu cầu từ chính đối tượng kiểm toán	
Khi phát sinh các sự kiện nghiêm trọng	
Khác	

(25.14) Bộ phận KTNB có lập kế hoạch kiểm toán chi tiết cho mỗi cuộc kiểm toán và chương trình kiểm toán cho từng quy trình nghiệp vụ không?

Kế hoạch kiểm toán	
Chương trình kiểm toán	

(25.15) Bộ phận KTNB có xây dựng chương trình kiểm toán mẫu cho các cuộc kiểm toán không?

Có

Không

(26.1) Kiểm toán nội bộ thực hiện kiểm toán theo?

Kế hoạch kiểm toán hàng năm

Theo quyết định của hội đồng quản trị (thông qua ban kiểm soát)

Theo quyết định của Ban giám đốc

Khác

(Chi tiết:)

(26.2). Kiểm toán nội bộ có thực hiện kiểm toán kiểm toán hoạt động thì những hoạt động nào thường được tiến hành kiểm toán

Hoạt động kinh doanh chính	
Hoạt động kinh doanh khác	
Các dự án, chương trình	
Các bộ phận lớn trong đơn vị	
Lựa chọn ngẫu nhiên các bộ phận	
Định kỳ chọn các bộ phận	
Khác	

(26.3) Nếu có kiểm toán báo cáo tài chính thì thời điểm kiểm toán là?

Cuối năm tài chính trước khi quyết toán

Sau khi quyết toán được duyệt

Chỉ theo yêu cầu

(26.4) Phương pháp kiểm toán chủ yếu:

So sánh, tính tỷ suất, tỷ trọng	
Mô tả HTKSNB	
Thực hiện các thử nghiệm kiểm soát	
Chọn mẫu kiểm toán	
Kiểm tra chi tiết	

(26.5) Phương pháp mô tả HTKSNB là:

Bảng lưu đồ	
Bảng cách viết tường thuật	
Bảng bảng câu hỏi	
Khác	

.....

(26.6) Phương pháp chọn mẫu kiểm toán:

Chọn mẫu ngẫu nhiên	
Chọn mẫu bằng máy tính	
Chọn mẫu theo qui luật	
Khác	

.....

(26.7) Khi kiểm tra chi tiết nghiệp vụ và số dư tài khoản, KTNB thực hiện theo qui trình:

Từ chứng từ lên sổ, báo cáo	
Từ báo cáo xuống sổ, chứng từ	
Tùy thuộc vào từng trường hợp cụ thể	
Khác	

.....

(26.8) Kiểm toán nội bộ kiểm toán dựa trên cơ sở nào khi thực hiện kiểm toán?

- Chuẩn mực thực hành cho kiểm toán nội bộ
- Chuẩn mực kế toán, chế độ tài chính hiện hành
- Chuẩn mực cho kiểm toán độc lập
- Luật Kiểm toán Nhà nước
-
-

Quy chế kiểm toán nội bộ của công ty

Khác (Chi tiết:)

(27.1) Sau mỗi cuộc kiểm toán, báo cáo KTNB được gửi cho ai?

Tổng giám đốc	
Hội đồng quản trị	
Ban kiểm soát	
Bộ phận được kiểm toán	

(27.2) Báo cáo kiểm toán năm được gửi cho ai?

Tổng giám đốc	
Hội đồng quản trị	
Ban kiểm soát	
Bộ phận được kiểm toán	
Cơ quan chủ quản	

(27.3) Mẫu báo cáo KTNB?

Có

Không

(27.4) Hình thức của báo cáo KTNB?

Biên bản kiểm toán	
Báo cáo kiểm toán viết	
Báo cáo kiểm toán bằng miệng	
Khác	

.....

(27.5) Việc theo dõi thực hiện các kiến nghị kiểm toán tại các bộ phận được kiểm toán có được thực hiện không?

Có, ngay sau khi kết thúc đợt kiểm toán	
Có, vào thời gian khác	
Không theo dõi	

(27.6) Ông bà đánh giá thế nào về việc thực hiện các kiến nghị của KTNB?

Các kiến nghị thường xuyên được thực hiện trong thực tế	
Các kiến nghị được thực hiện ở mức độ trung bình	
Các kiến nghị ít khi được thực hiện	

(28.1.1) Công ty có thực hiện đánh giá về chất lượng, hiệu quả hoạt động KTNB tại đơn vị không?

Có

Không

(28.1.2) Tiêu chí sử dụng để đánh giá:

Ước tính số tiền tiết kiệm được	
Bảng câu hỏi cho bộ phận được kiểm toán	
Số kiến nghị kiểm toán được thực hiện	

(28.2) Việc đánh giá hoạt động KTNB do ai thực hiện?

Nội bộ DN (HĐQT, BGD, BKS)	
Bên ngoài	
Khác	

(28.3) Đánh giá về hoạt động KTNB phối hợp với các hoạt động khác:

	Tốt	Trung bình	Kém
Phối hợp với các hoạt động			
chức năng trong công ty			

(28.4) Ông/bà đánh giá như thế nào về những chính sách của Nhà nước về kiểm toán nội bộ?

Phù hợp với thực tế

Quá chung chung

Không vận dụng được

Đề xuất cụ thể

(28.5) Theo ông/bà thì Nhà nước có nên thực hiện quản lý Nhà nước đối với tổ chức kiểm toán nội bộ hay không? (Ví dụ tổ chức mô hình, ban hành chuẩn mực?..)

Có

Không

Đề xuất cụ thể

(28.6) Theo ý kiến ông/bà thì có cần thiết phải "tiêu chuẩn hoá" đối với kiểm toán viên nội bộ và tiến tới cấp chứng chỉ kiểm toán viên nội bộ không?

Có

Không

(28.7) Ba khó khăn lớn nhất mà bộ phận KTNB gặp phải trong việc triển khai các quy chế KTNB, KTKSNB của TCT

Thiếu kiến thức về rủi ro	
Đánh giá rủi ro chưa được thực hiện ở công ty	
Không có đủ phương tiện công nghệ thông tin (phần cứng, phần mềm, kiến thức)	
Không có sự phân biệt rõ ràng về chức năng, nhiệm vụ của KTNB và HTKSNB	
Chính sách và thủ tục KTNB chưa được hoàn thiện	

(29) Kiểm toán nội bộ có bị giới hạn việc tiếp cận tất cả các hoạt động của đơn vị không?

Có

Không

(30) Nếu có bị giới hạn thì thường giới hạn tiếp cận những bộ phận nào?

.....

(31) Cho tới thời điểm hiện tại, kiểm toán nội bộ còn tồn tại và hoạt động ở công ty không?

Có

Không

(32) Theo ông/bà thì kiểm toán nội bộ nên tổ chức trong những loại doanh nghiệp nào?

Các doanh nghiệp nhà nước nói chung

Các tổng công ty, Tập đoàn hay Công ty có qui mô lớn

Khác (chi tiết:.....)

(33) Ông/bà đánh giá như thế nào về vai trò của kiểm toán trong hoạt động quản lý?

Rất quan trọng (theo nghĩa là bắt buộc phải có)

Khá quan trọng (ảnh hưởng đáng kể tới việc ra quyết định)

Không quan trọng (không hề ảnh hưởng tới ra quyết định)

(34) Theo ông/bà thì việc sử dụng thông tin kiểm toán nói chung ở công ty của mình như thế nào?

Khi cần báo cáo với cấp trên

Khi cần đi vay vốn của ngân hàng

Định kỳ khi kết thúc năm tài chính

Yêu cầu của đối tác về báo cáo tài chính

Khác (Chi tiết:

.....)

(35) Theo ông/bà thì có sự khác biệt giữa thông tin và mục đích của cuộc kiểm toán do ba tổ chức kiểm toán thực hiện là Kiểm toán độc lập, Kiểm toán nhà nước và Kiểm toán nội bộ thực hiện?

Có

Không

(36) Theo ông/bà thì kiểm toán nội bộ cần phải có sự độc lập như thế nào trong công ty?

Độc lập với các bộ phận khác trong công ty và trực thuộc giám đốc

Độc lập với các bộ phận khác và trực thuộc hội đồng quản trị

Độc lập hoàn toàn

Khác (chi tiết:)

(37) Theo ông/bà biết thì đến nay Nhà nước có ban hành những văn bản hướng dẫn về qui trình và tổ chức bộ máy kiểm toán nội bộ trong đơn vị chưa?

Có rồi

Chưa có

Không rõ

(38) Theo ông/bà thì hoạt động của ban kiểm soát có giống như kiểm toán nội bộ không?

Có

Không

(39) Theo ông bà thì có thể thuê ngoài tiến hành hoạt động kiểm toán nội bộ không?

Có

Không

(40) Theo ông/bà thì Nhà nước có nên có những văn bản bắt buộc công ty phải tổ chức kiểm toán nội bộ hay không?

Có

Không

(41) Ông/bà có nghĩ rằng việc thuê công ty kiểm toán ở bên ngoài kiểm toán thì vẫn cần thiết phải tổ chức bộ phận kiểm toán nội bộ?

Có

Không

PHỤ LỤC 2.26

TỔNG HỢP KẾT QUẢ ĐIỀU TRA

(1) Loại hình đơn vị lựa chọn khảo sát:

Loại hình	SL	Số phiếu phát ra	SL	Số phiếu thu về	Tỷ lệ %
1. Công ty mẹ	12	36	11	30	
2. Đơn vị thành viên	36	108	25	64	
- Sở hữu 100% vốn	10	46	7	15	
- Sở hữu >50% vốn	15	45	12	34	
- Sở hữu <50% vốn	7	21	4	11	
- Loại khác	4	12	2	4	
Tổng	48	144	36	94	65,28%

STT	Loại hình đơn vị	Số phiếu phát ra	Số phiếu thu về	Tỷ lệ
1	Công ty TNHH MTV	57	36	
2	Công ty cổ phần	63	48	
3	Khác	18	10	
	Tổng cộng	144	94	65,28%

(2) Lĩnh vực kinh doanh của các đơn vị khảo sát

1	Thương mại	94/94
2	Du lịch, dịch vụ	10/94
3	Công nghiệp	4/94
4	Tài chính - ngân hàng - bảo hiểm	15/94
5	Công nghệ thông tin	8/94
6	Lĩnh vực khác	20/94

(3) Lĩnh vực công tác của người được khảo sát:

Kế toán - kiểm toán - tài chính	61/94
Quản lý chung	36/94
Khác	0/94

(4) Số năm kinh nghiệm làm việc:

Dưới 10 năm	26/94
Dưới 20 năm	50/94
Trên 20 năm	18/94

(5) Công ty có áp dụng hệ thống tiêu chuẩn đo lường chất lượng:

ISO	87/94
HACCP	70/94
Khác (tiêu chuẩn quốc gia)	18/94

(6) Thành viên của tổng công ty hay không?

Có	94/94	Không	0/94
----	-------	-------	------

Số đơn vị thuộc diện khảo sát: 36

Số tổng công ty thuộc diện khảo sát: 11

(7) Công ty đang làm việc là

Công ty mẹ	30/94
Đơn vị thành viên	64/94

(8) Tổng công ty mà ông/bà làm việc là loại hình:

1	Tổng công ty nhà nước được tổ chức và cơ cấu lại theo mô hình tập đoàn	30/94
2	Tổng công ty 91	
3	Tổng công ty 90	53/94
4	Loại khác (TCT tư nhân)	11/94

(9) Tổng công ty có lĩnh vực kinh doanh chính:

1	Thương mại	94/94
2	Lĩnh vực khác	60/94

(10) Tổng công ty được tổ chức quản lý theo mô hình:

Mô tả		
Theo cấu trúc tập trung quyền lực	Có văn phòng điều hành tổng công ty tham gia vào tất cả các hoạt động của đơn vị thành viên.	2/94
Theo cấu trúc holding (Công ty mẹ – con)	Công ty mẹ chi phối đơn vị thành viên theo số lượng vốn cổ phần	56/94
Theo cấu trúc hỗn hợp	Văn phòng điều hành chiến lược, các hoạt động cụ thể của đơn vị thành viên do đơn vị thành viên quyết định.	36/94
Loại khác	

(11) Tổng công ty có chi nhánh hoặc VP đại diện ở

1	Miền Bắc	67/94
2	Miền Trung	15/94
3	Miền Nam	40/94
4	Nước ngoài	15/94

Phần B. Kiểm tra, Kiểm soát tài chính và các lĩnh vực kiểm soát khác

(12) Trong công ty của ông/bà có Ban Kiểm soát (Kiểm soát viên) không?

Có	90/94	Không	4/94
----	-------	-------	------

(13) Ban Kiểm soát (Kiểm soát viên) trực thuộc ai?

Đại hội đồng cổ đông	48/94
Hội đồng quản trị	
Khác	46/94

(14) Công ty có tổ chức kiểm toán hằng năm không?

Có	60/94	Không	34/94
----	-------	-------	-------

(15) Loại hình kiểm toán chủ yếu:

Kiểm toán Nhà nước	40/94
Kiểm toán độc lập	80/94
Kiểm toán nội bộ	46/94

(16) Tổ chức KTNB, KSBN ở công ty ông/bà được thực hiện như thế nào?

Chỉ có kiểm soát nội bộ	48/94
Chỉ có kiểm toán nội bộ	46/94
Cả kiểm soát nội bộ, kiểm toán nội bộ	

(17) Ban Kiểm soát có chỉ đạo hoạt động của KTNB không?

Có	18/94	Không	76/94
----	-------	-------	-------

Dành cho đơn vị có tổ chức bộ phận KTNB

Số lượng đơn vị khảo sát: 17

Số lượng tổng công ty khảo sát: 06

(18) KTNB được tổ chức tại:

Công ty mẹ	16/46
Đơn vị thành viên	30/46
- Công ty cổ phần	
- Khác	

(19) Tiêu chí lựa chọn đơn vị thành viên để tổ chức KTNB là:

Phạm vi hoạt động của đơn vị thành viên	15/46
Qui mô vốn của đơn vị thành viên	30/46
Số lượng lao động của đơn vị thành viên	32/46
Lĩnh vực hoạt động của đơn vị thành viên	12/46

Vị trí của đơn vị thành viên trong TCT	
Khác (Bắt buộc)	41/46

(20) Vị trí của KTNB trong đơn vị?

Trực thuộc HĐQT	12/46
Trực thuộc Ban Kiểm soát	14/46
Trực thuộc Ban Giám đốc	20/46
Khác	0/46

(21) Hình thức tổ chức của KTNB

Công ty mẹ	Giám định viên kế toán (1 người)	
	Một phòng, ban	9/16
	Một tổ kiểm toán	
	Mô hình khác	7/16
Đơn vị thành viên	Giám định viên kế toán (1 người)	
	Một phòng, ban	16/30
	Một tổ kiểm toán	7/30
	Mô hình khác	13/30

(22) Số lượng kiểm toán viên nội bộ

Dưới 5 người	32/46
Từ 5 đến 10 người	12/46
Trên 10 người	3/46

(23) Theo ông/bà thì với số lượng biên chế kiểm toán viên nội bộ ở đơn vị như hiện nay có phù hợp với tình hình thực tế ở đơn vị không?

Có	17/46	Không	29/46
----	-------	-------	-------

(24) Quyết định bổ nhiệm các vị trí trong bộ phận KTNB do ai quyết định:

	Trưởng KTNB	Nhân viên KTNB
Hội đồng quản trị	12/46	12/46
Ban Kiểm soát	14/46	14/46
Ban Giám đốc	20/46	20/46
Khác		

(25) Trình độ học vấn của KTVNB

Đại học, sau đại học	46/46
Cao đẳng	
Trung học chuyên nghiệp	

(26) KTVNB ở công ty có chứng chỉ nghề nghiệp không?

Có	5/46	Không	41/46
----	------	-------	-------

(27) Chứng chỉ nghề nghiệp của các kiểm toán viên nội bộ

CIA (chứng chỉ kiểm toán viên nội bộ)	
CPA (ACCA, CPA_US...) (chứng chỉ kiểm toán viên độc lập)	2/46
Chứng chỉ khác	3/46

(28) Việc tuyển dụng KTVNB chủ yếu từ

Từ nội bộ công ty	
Từ bên ngoài	
Cả nội bộ và bên ngoài	46/46
Khác	

(29) Tiêu chuẩn tuyển dụng KTVNB là

Có bằng tốt nghiệp đại học chuyên ngành kế toán, kiểm toán, tài chính	46/46
Có kinh nghiệm thực tiễn kiểm toán	46/46
Có kinh nghiệm thực tiễn về lĩnh vực hoạt động của đơn vị	14/46
Có chứng chỉ về kiểm toán	
Khác (Ngoại ngữ, tin học)	46/46

(30) Công ty tổ chức tuyển dụng KTVNB như thế nào?

Thi tuyển	46/46
Xét tuyển	12/46
Luân chuyển cán bộ	4/46
Khác	

(31) Khi được bổ nhiệm làm kiểm toán viên nội bộ, việc đào tạo của kiểm toán viên có được thực hiện không?

Có	46/46	Không	
----	-------	-------	--

(32) Hình thức đào tạo:

KTVNB tham gia các hoạt động nghiệp vụ trước khi bắt đầu làm việc ở bộ phận kiểm toán	3/46
KTV có kinh nghiệm hướng dẫn cho nhân viên mới	46/46
Tổ chức các buổi học nội bộ	28/46
Thuê tư vấn đào tạo bên ngoài	12/46

(33) Công ty có xây dựng bảng mô tả công việc cho bộ phận KTNB:

	Có	Không
Trưởng KTNB	12/46	34/46
KTVNB	12/46	34/46

(34) Công ty có xây dựng Điều lệ KTNB/Quy chế KTNB/Quy trình KTNB

Điều lệ KTNB	
Quy chế KTNB	12/46
Quy trình KTNB	12/46

(35) Chức năng của KTNB là:

1	Kiểm tra	46/46
2	Đánh giá	37/46
3	Xác nhận	32/46
4	Tư vấn	18/46
5	Khác	

(36) Kiểm toán nội bộ ở công ty đã tham gia vào những lĩnh vực:

1	Kiểm toán báo cáo tài chính	46/46
2	Kiểm toán hoạt động	16/46
3	Kiểm toán tuân thủ	32/46
4	Kiểm toán các lĩnh vực khác	

(37) Các nội dung kiểm toán nội bộ chủ yếu:

	Thường xuyên (quý, tháng)	Không thường xuyên (năm)	Không thực hiện
Kiểm toán Báo cáo tài chính	6/46	40/46	
Kiểm toán báo cáo kế toán quản trị			46/46
Kiểm toán tính tuân thủ	17/46	15/46	14/46
Kiểm toán hoạt động, đánh giá tính hiệu quả, hiệu lực và tính kinh tế của các nghiệp vụ, bộ phận	5/46	11/46	28/46
Đánh giá hiệu quả hoạt động của ban lãnh đạo			46/46
Đánh giá chính sách, quy trình quản lý rủi ro			46/46
Kiểm toán công nghệ thông tin			46/46
Kiểm tra, kiểm soát các giao dịch hàng ngày			46/46

(38) Kiểm toán nội bộ có bị giới hạn việc tiếp cận tất cả các hoạt động của đơn vị:

Có		Không	46/46
----	--	-------	-------

(39) Công ty có áp dụng phương pháp tiếp cận KTNB nào không?

Phương pháp tiếp cận dựa trên đánh giá rủi ro	5/46
Phương pháp khác (kinh nghiệm KTV)	3/46
Không có phương pháp cụ thể	38/46

(40) Việc lập kế hoạch kiểm toán được thực hiện:

Lập Kế hoạch dài hạn (1-5 năm)	
Lập kế hoạch hằng năm	46/46
Lập kế hoạch chi tiết cho từng cuộc kiểm toán	40/46
Không lập kế hoạch, thực hiện giống các năm trước	

(41) Công ty có thực hiện quản lý rủi ro/đánh giá rủi ro với các qui trình nghiệp vụ chính hàng năm

Có	9/46	Không	37/46
----	------	-------	-------

(42) Bộ phận chịu trách nhiệm chính trong việc quản lý rủi ro/đánh giá rủi ro trong công ty

Kiểm toán nội bộ	
Bộ phận quản lý rủi ro	4/46
Khác	5/46

(43) Bộ phận kiểm toán nội bộ có thực hiện phân tích, đánh giá rủi ro hàng năm để làm cơ sở cho việc lập kế hoạch kiểm toán, xác định tần suất kiểm toán và xây dựng chương trình kiểm toán

Có	5/46	Không	41/46
----	------	-------	-------

(44) Bộ phận KTNB thực hiện đánh giá rủi ro từ các nguồn thông tin nào:

Từ bộ phận quản lý rủi ro	2/46
Từ các phòng ban nghiệp vụ	
Từ xét đoán của bản thân bộ phận KTNB	3/46

(45) KTNB có xây dựng các sơ đồ đánh giá rủi ro/ma trận đánh giá rủi ro:

Có		Không	46/46
----	--	-------	-------

(46) KTNB lựa chọn đối tượng kiểm toán theo tiêu chí:

Dựa trên đánh giá rủi ro	5/46
Theo yêu cầu của HĐQT và BGD	18/46
Theo yêu cầu từ chính đối tượng kiểm toán	
Khi phát sinh các sự kiện nghiêm trọng	15/46
Khác (Ngẫu nhiên, dựa vào kết quả kiểm toán trước, dựa vào BCTC hoặc phán đoán của KTV..)	38/46

(47) Bộ phận KTNB có lập kế hoạch kiểm toán chi tiết cho mỗi cuộc kiểm toán và chương trình kiểm toán cho từng quy trình nghiệp vụ:

Kế hoạch kiểm toán	40/46
Chương trình kiểm toán	13/46

(48) Bộ phận KTNB có xây dựng chương trình kiểm toán mẫu cho các cuộc kiểm toán:

Có	13/46	Không	33/46
----	-------	-------	-------

(49) Kiểm toán nội bộ thực hiện kiểm toán theo:

Kế hoạch kiểm toán hàng năm	46/46
Theo quyết định của hội đồng quản trị	
Theo quyết định của Ban giám đốc	
Khác	

(50) Kiểm toán nội bộ có thực hiện kiểm toán hoạt động thì những hoạt động nào thường được tiến hành kiểm toán

Hoạt động kinh doanh chính	46/46
Hoạt động kinh doanh khác	7/46
Các dự án, chương trình	4/46
Các bộ phận lớn trong đơn vị	
Lựa chọn ngẫu nhiên các bộ phận	26/46
Định kỳ chọn các bộ phận	
Khác	

(51) Nếu có kiểm toán báo cáo tài chính thì thời điểm kiểm toán là?

Cuối năm tài chính trước khi quyết toán	42/46
Sau khi quyết toán được duyệt	
Chỉ theo yêu cầu	4/46

(52) Phương pháp kiểm toán chủ yếu:

So sánh, tính tỷ suất, tỷ trọng	46/46
Mô tả HTKSNB	9/46
Thực hiện các thử nghiệm kiểm soát	15/46
Chọn mẫu kiểm toán	28/46
Kiểm tra chi tiết	46/46

(53) Phương pháp mô tả HTKSNB là:

Bảng lưu đồ	1/46
Bảng cách viết tường thuật	7/46
Bảng bảng câu hỏi	1/46
Khác	

(54) Phương pháp chọn mẫu kiểm toán:

Chọn mẫu ngẫu nhiên	35/46
Chọn mẫu bằng máy tính	
Chọn mẫu theo qui luật	
Khác	31/46

(55) Khi kiểm tra chi tiết nghiệp vụ và số dư tài khoản, KTNB thực hiện theo qui trình:

Từ chứng từ lên sổ, báo cáo	
Từ báo cáo xuống sổ, chứng từ	
Tùy thuộc vào từng trường hợp cụ thể	46/46
Khác	

(56) Kiểm toán nội bộ kiểm toán dựa trên cơ sở nào khi thực hiện kiểm toán?

1	Chuẩn mực thực hành cho kiểm toán nội bộ	
2	Chuẩn mực kế toán, chế độ tài chính hiện hành	46/46
3	Chuẩn mực cho kiểm toán độc lập	26/46
4	Luật Kiểm toán Nhà nước	22/46
5	Quy chế kiểm toán nội bộ của công ty	16/46
6	Khác (Chi tiết: ISO, tiêu chuẩn của công ty)	7/46

(57) Sau mỗi cuộc kiểm toán, báo cáo KTNB được gửi cho:

Tổng giám đốc	46/46
Hội đồng quản trị	20/46
Ban kiểm soát	25/46
Bộ phận được kiểm toán	46/46

(58) Báo cáo kiểm toán năm được gửi cho:

Tổng giám đốc	46/46
Hội đồng quản trị	46/46
Ban kiểm soát	28/46
Bộ phận được kiểm toán	
Cơ quan chủ quản	

(59) Mẫu báo cáo KTNB?

Có	14/46	Không	32/46
----	-------	-------	-------

(60) Hình thức của báo cáo KTNB?

Biên bản kiểm toán	11/46
Báo cáo kiểm toán viết	35/46
Báo cáo kiểm toán bằng miệng	
Khác	

(61) Việc theo dõi thực hiện các kiến nghị kiểm toán tại các bộ phận được kiểm toán

Có, ngay sau khi kết thúc đợt kiểm toán	10/46
Có, vào thời gian khác (từ 6 tháng trở lên)	14/46
Không theo dõi	22/46

(62) Đánh giá việc thực hiện các kiến nghị của KTNB:

Các kiến nghị thường xuyên được thực hiện trong thực tế	8/46
Các kiến nghị được thực hiện ở mức độ trung bình	22/46
Các kiến nghị ít khi được thực hiện	16/46

(63) Công ty có thực hiện đánh giá về chất lượng, hiệu quả hoạt động KTNB tại đơn vị không?

Có	13/46	Không	33/46
----	-------	-------	-------

(64) Tiêu chí sử dụng để đánh giá:

Ước tính số tiền tiết kiệm được	8/46
Bảng câu hỏi cho bộ phận được kiểm toán	
Số kiến nghị kiểm toán được thực hiện	5/46

(65) Việc đánh giá hoạt động KTNB thực hiện bởi:

Nội bộ DN	13/46
Bên ngoài	
Khác	

(66) Đánh giá về hoạt động KTNB phối hợp với các hoạt động khác:

	Tốt	Trung bình	Kém
Phối hợp với các hoạt động	30/46	16/46	
Chức năng trong công ty	30/46	16/46	

(67) Ông/bà đánh giá như thế nào về những chính sách của Nhà nước về kiểm toán nội bộ?

Phù hợp với thực tế	
Quá chung chung	30/46
Không vận dụng được	16/46

(68) Theo ông/bà thì Nhà nước có nên thực hiện quản lý Nhà nước đối với tổ chức kiểm toán nội bộ hay không? (Ví dụ tổ chức mô hình, ban hành chuẩn mực?...)

Có	20/46	Không	26/46
----	-------	-------	-------

(69) Theo ý kiến ông/bà thì có cần thiết phải "tiêu chuẩn hoá" đối với kiểm toán viên nội bộ và tiến tới cấp chứng chỉ kiểm toán viên nội bộ không?

Có	34/46	Không	12/46
----	-------	-------	-------

(70) Ba khó khăn lớn nhất mà bộ phận KTNB gặp phải trong việc triển khai các quy chế KTNB, KTKSNB của TCT

Thiếu kiến thức về KTNB, rủi ro	34/46
Đánh giá rủi ro chưa được thực hiện ở công ty	41/46
Không có đủ phương tiện công nghệ thông tin (phần cứng, phần mềm, kiến thức)	9/46
Không có sự phân biệt rõ ràng về chức năng, nhiệm vụ của KTNB và HTKSNB	32/46
Chính sách và thủ tục KTNB chưa được hoàn thiện	37/46

Các câu hỏi khác

(1) Kiểm toán nội bộ nên tổ chức trong những loại doanh nghiệp nào?

Các doanh nghiệp nhà nước nói chung	
Các tổng công ty, Tập đoàn hay Công ty có qui mô lớn	39/46
Khác (chi tiết:theo qui định)	7/46

(2) Đánh giá về vai trò của kiểm toán trong hoạt động quản lý?

Rất quan trọng (theo nghĩa là bắt buộc phải có)	20/46
Khá quan trọng (ảnh hưởng đáng kể tới việc ra quyết định)	26/46
Không quan trọng (không hề ảnh hưởng tới ra quyết định)	

(3) Việc sử dụng thông tin kiểm toán nói chung ở công ty của mình như thế nào?

Khi cần báo cáo với cấp trên	15/46
Khi cần đi vay vốn của ngân hàng	14/46
Định kỳ khi kết thúc năm tài chính	46/46
Yêu cầu của đối tác về báo cáo tài chính	46/46
Khác (Chi tiết: Yêu cầu của chủ DN)	12/46

(4) Có sự khác biệt giữa thông tin và mục đích của cuộc kiểm toán do ba tổ chức kiểm toán thực hiện là Kiểm toán độc lập, Kiểm toán nhà nước và Kiểm toán nội bộ thực hiện?

Có	46/46	Không	
----	-------	-------	--

(5) Kiểm toán nội bộ cần phải có sự độc lập như thế nào trong công ty?

Độc lập với các bộ phận khác trong công ty và trực thuộc giám đốc	36/46
Độc lập với các bộ phận khác và trực thuộc hội đồng quản trị	10/46
Độc lập hoàn toàn	
Khác (chi tiết:)	

(6) Đến nay Nhà nước có ban hành những văn bản hướng dẫn về qui trình và tổ chức bộ máy kiểm toán nội bộ trong đơn vị

Có rồi	35/46	Chưa có		Không rõ	11/46
--------	-------	---------	--	----------	-------

(7) Hoạt động của ban kiểm soát có giống như kiểm toán nội bộ

Có		Không	46/46
----	--	-------	-------

(8) Có thể thuê ngoài tiến hành hoạt động kiểm toán nội bộ

Có	32/46	Không	14/46
----	-------	-------	-------

(9) Nhà nước có nên có những văn bản bắt buộc công ty phải tổ chức kiểm toán nội bộ

Có	12/46	Không	34/46
----	-------	-------	-------

(10) Việc thuê công ty kiểm toán ở bên ngoài kiểm toán thì vẫn cần thiết phải tổ chức bộ phận kiểm toán nội bộ?

Có	11/46	Không	19/46
----	-------	-------	-------

PHỤ LỤC 2.27

Danh mục các tổng công ty và một số đơn vị thành viên điều tra khảo sát

TT	Tên công ty
1	TCT lương thực miền Bắc
2	TCT xăng dầu Việt Nam
3	TCT thương mại Hà Nội
4	TCT thương mại Sài Gòn
5	TCT Bến Thành
6	TCT thủy sản Việt Nam
7	TCT TM XNK Thanh Lễ
8	TCT cổ phần đầu tư và XNK FOODINCO
9	TCT Tín Nghĩa
10	TCT Vĩnh Phú
11	TCT dược Việt Nam
12	TCT xăng dầu quân đội
13	Công ty xăng dầu khu vực I
14	Công ty CP XNK Nam Hà Nội
15	Công ty siêu thị Hà Nội
16	Công ty TNHH MTV Vissan
17	Công ty TNHH xăng dầu Vĩnh Phú
18	Chi nhánh xăng dầu quân đội khu vực Tây Bắc
19	Công ty cổ phần Foodinco miền Trung
20	Công ty cổ phần thương mại dịch vụ Bến Thành
21	Trung tâm kinh doanh Sài Gòn ô tô

PHỤ LỤC 3.1

Mẫu kế hoạch kiểm toán năm

Tổng công ty.....
BAN KIỂM TOÁN NỘI BỘ

CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM
Độc lập- Tự do- Hạnh phúc

Hà Nội, ngày tháng năm

KẾ HOẠCH KIỂM TOÁN NỘI BỘ NĂM

Kính gửi:

I. Đánh giá sơ bộ về rủi ro và các yêu cầu đối với việc kiểm toán nội bộ

1. Kết quả đánh giá tóm tắt về rủi ro

- Những rủi ro đã xảy ra năm trước và phương thức xử lý
- Trình bày tóm tắt kết quả đánh giá rủi ro đối với từng đơn vị thành viên trong TCT

2. Các yêu cầu đối với KTNB

- Từ phía đối tượng kiểm toán
- Từ phía HĐQT, Ban kiểm soát, Ban Giám đốc
- Các yêu cầu khác

II. Kế hoạch kiểm toán cụ thể

1. Công ty A:

- Lý do kiểm toán:
- Sơ lược về đơn vị (kết quả hoạt động, những thay đổi về tổ chức, quản lý cần chú ý)
- Những rủi ro chính cần chú ý
- Nội dung kiểm toán dự kiến
- Thời gian kiểm toán dự kiến
- Nhân sự kiểm toán dự kiến (ghi số lượng kiểm toán viên)

2. Công ty B

III. Bảng tổng hợp kế hoạch kiểm toán

STT	Nội dung kiểm toán	Thời gian kiểm toán	Nhân sự kiểm toán	Ghi chú
1	Kiểm toán toàn diện các đơn vị (Liệt kê các đơn vị cụ thể)	Dự kiến thời gian kiểm toán	Dự kiến nhân sự kiểm toán (ghi số lượng kiểm toán viên)	
2	Kiểm toán chuyên đề			

Nơi nhận:

TRƯỞNG BAN

PHỤ LỤC 3.2

Bảng mô tả về đối tượng kiểm toán

Bộ phận.....

Người lập.....

Ngày tháng.....

Người chỉnh sửa.....

Ngày tháng.....

1. Mục tiêu hoạt động

2. Đặc điểm hoạt động kinh doanh

- Lĩnh vực hoạt động

- Phạm vi, địa bàn hoạt động

-

3. Tình hình hoạt động của đơn vị

4. Cơ cấu tổ chức (có thể vẽ sơ đồ)

5. Nhân sự

Lãnh đạo chủ chốt

Tên	Chức vụ	Ghi chú

Các nhân sự khác

Tên	Chức vụ	Ghi chú

Những vấn đề liên quan khác

6. Các nhân tố ảnh hưởng tới hoạt động

- Nhân tố bên ngoài

- Nhân tố bên trong

7. Nguồn lực hoạt động (như vốn kinh doanh, tình hình lưu chuyển tiền tệ, văn phòng hoạt động....)

8. Các thủ tục kiểm soát

- Môi trường kinh doanh

- Các qui định nội bộ

- Các chính sách kế toán (nếu là đơn vị thành viên hạch toán độc lập)

9. Các vấn đề cần lưu ý khác(những vấn đề đặc thù liên quan đến từng đối tượng kiểm toán riêng)

PHỤ LỤC 3.3

Mẫu bảng tổng hợp kết luận của KTV

STT	Nội dung kiểm tra	Người thực hiện	Tham chiếu	Các phát hiện	Các kiến nghị dự kiến
1					
2					
3					

PHỤ LỤC 3.4

Mẫu bảng đánh giá mức độ hài lòng về hoạt động KTNB

1. Đánh giá của ông(bà) về công việc do đoàn KTNB thực hiện

- Trưởng đoàn KTNB:
- Thời gian thực hiện:

STT	Câu hỏi	Đánh giá				Ghi chú (Đề xuất)
		Tốt	Không tốt	Có	Không	
1	Thái độ, cách làm việc của KTV					
2	Thời gian làm việc của KTV có phù hợp không?					
3	Công việc của đoàn kiểm toán có ảnh hưởng đến ông (bà) không?					
4	Đoàn kiểm toán có thực hiện theo đúng chương trình đã thống nhất không?					
5	Đoàn kiểm toán có tổ chức họp thống nhất kết quả kiểm toán không?					
6	Ông(bà) có nhất trí với các ý kiến của KTVNB không?					
					

2. Đánh giá của ông(bà) về hoạt động KTNB của tổng công ty

STT	Câu hỏi	Đánh giá				Ghi chú (Đề xuất)
		Tốt	Không tốt	Có	Không	
1	KTNB có cần thiết không?					
2	Qui chế KTNB có phù hợp không?					
3	KTNB phối hợp với hoạt động của đơn vị như thế nào?					
4	Thông tin KTNB cung cấp có hữu ích không?					
5	Ông (bà) có sử dụng ý kiến, kiến nghị của KTNB trong công việc của mình không?					
6	Đánh giá chung của ông(bà) về KTNB					
					

Họ tên người đánh giá:

Đơn vị công tác: