**TỔ CHỨC BỘ MÁY KTNB**

**TRONG DN VIỆT NAM HIỆN NAY- THỰC TRẠNG VÀ GIẢI PHÁP**

 **Ths. Nguyễn Thị Khánh Vân**

 **Khoa Kế toán- Trường Đại học Duy Tân**

 **254 Nguyễn Văn Linh- Tp Đà Nẵng**

**Tóm tắt**

Kiểm toán nội bộ (KTNB) là công cụ kiểm tra- kiểm soát hữu hiệu, giúp doanh nghiệp (DN) phát hiện và khắc phục kịp thời những yếu kém trong hệ thống quản lý. Thông qua bộ phận này, nhà quản lý sẽ có được thông tin trung thực, chính xác và kịp thời về tình hình hoạt động của DN từ đó đưa ra những quyết định quản lý đúng đắn. Trên cơ sở nhìn nhận thực trạng tổ chức bộ máy KTNB ở các DN Việt Nam hiện nay, bài báo đề xuất các giải pháp nhằm hoàn thiện tổ chức bộ máy KTNB trong DN Việt Nam nói chung.

**Từ khóa**: KTNB, tổ chức bộ máy, bộ máy KTNB.

Sau khi quyết định 832/QĐ-BTC – 1997 được ban hành, KTNB đã được tổ chức ở nhiều DN Việt Nam có quy mô lớn. Bước đầu KTNB đã đóng góp tích cực vào hoạt động quản lý cũng như hoạt động kiểm soát trong DN Việt Nam. Tuy nhiên, hoạt động KTNB trong các DN Việt Nam đã phát sinh những vấn đề trong tổ chức KTNB nói chung và tổ chức bộ máy KTNB nói riêng. Điều này, đặt ra tính cấp thiết phải tìm ra nguyên nhân yếu kém và có những giải pháp giúp DN hoàn thiện công tác tổ chức bộ máy KTNB đơn vị nhằm phát huy vai trò tích cực của hoạt động này trong công tác quản lý DN. Bằng phương pháp nghiên cứu dữ liệu thứ cấp, thu thập, phân tích, tổng hợp thông tin tài liệu,… về thực trạng tổ chức bộ máy KTNB tại các DN Việt Nam hiện nay. Trên cơ sở phân tích, so sánh với lý luận cơ bản rút ra ưu và hạn chế cũng như nguyên nhân của thực trạng đó từ đó đề xuất các giải pháp cải tiến phù hợp.

**KTNB là gì**

Theo Liên đoàn Kế toán Quốc tế (IFAC) “KTNB là hoạt động đánh giá được lập ra trong DN như là một dịch vụ cho DN đó, có chức năng kiểm tra, đánh giá và giám sát tính thích hợp và hiệu quả của hệ thống kế toán và kiểm soát nội bộ”

Theo Viện Kiểm toán viên nội bộ Hoa kỳ (IIA) thì KTNB được định nghĩa là hoạt động đánh giá tư vấn độc lập trong nội bộ tổ chức, được thiết kế nhằm cải tiến và làm tăng giá trị cho các hoạt động của tổ chức đó. KTNB giúp tổ chức đạt được các mục tiêu bằng việc đánh giá một cách hệ thống và cải tiến tính hiệu lực của qui trình quản trị, kiểm soát và quản lý rủi ro.

Theo Hiệp hội Kế toán viên công chứng Anh (ACCA) thì KTNB là hoạt động kiểm tra và đánh giá được thiết lập trong một tổ chức nhằm mục đích quản trị nội bộ đơn vị. KTNB có chức năng kiểm tra, đánh giá sự phù hợp và hiệu lực của hệ thống kế toán và hệ thống KSNB.

Như vậy, định nghĩa về KTNB có thể được các tổ chức diễn đạt khác nhau. Song về cơ bản KTNB có thể được hiểu là một hoạt động độc lập có chức năng, kiểm tra, đánh giá, xác nhận và tư vấn nhằm trợ giúp cho nhà quản lý, cải thiện các hoạt động của một tổ chức bằng hệ thống phương pháp kỹ thuật kiểm toán.

**Tổ chức bộ máy KTNB**

Theo các nguyên tắc quản trị DN của Tổ chức Hợp tác và Phát triển Kinh tế (OECD), hội đồng quản trị chịu trách nhiệm định hướng và giám sát việc DN có một hệ thống quản trị rủi ro và kiểm soát nội bộ hiệu quả.

Việc định hướng và giám sát được thực hiện thông qua các ủy ban chức năng thuộc hội đồng quản trị và một chức năng KTNB hiệu quả. Theo thông lệ quốc tế, KTNB là một chức năng trực thuộc ủy ban kiểm toán. Đây là một ủy ban giám sát của hội đồng quản trị, gồm các thành viên chuyên trách của hội đồng quản trị.

Theo mô hình quản trị của Viện Kiểm toán viên nội bộ Hoa Kỳ (IIA), ủy ban kiểm toán là cơ quan phê duyệt điều lệ của KTNB, phê duyệt việc bổ nhiệm và miễn nhiệm trưởng KTNB, phê duyệt kế hoạch kiểm toán hàng năm, cùng với trưởng KTNB rà soát ngân sách KTNB, kế hoạch nhân sự, các hoạt động cũng như mô hình tổ chức của KTNB.

 **Thực trạng tổ chức bộ máy KTNB trong DN Việt Nam hiện nay**

**MÔ HÌNH TỔ CHỨC KTNB**

Kiểm toán đầu tiên xuất hiện ở Việt Nam từ năm 1991nhưng mãi đến năm 1997, cơ sở pháp lý đầu tiên liên quan tới tổ chức KTNB mới được ban hành. Việc hình thành KTNB ở Việt Nam chủ yếu là ở các tổng công ty (TCT) nhà nước được thành lập theo Quyết định 90/TTg hoặc Quyết định 91/TTg hoặc trong các tập đoàn kinh tế. Các tổ chức này, do xu hướng phát triển về qui mô cũng như sự đa dạng về lĩnh vực kinh doanh, nảy sinh nhu cầu thành lập bộ phận KTNB. Bộ phận KTNB được tổ chức trong các TCT hay trong các tập đoàn kinh tế cũng được tổ chức theo nhiều mô hình khác nhau, tùy thuộc vào quan điểm và nhận thức của nhà quản lý đơn vị. Tuy nhiên về cơ bản đều được tổ chức tuân thủ theo những nguyên tắc chung trong xây dựng bộ máy KTNB đồng thời đã thể hiện được một số đặc trưng riêng. Sau đây là một số mô hình tổ chức bộ phận KTNB thực tế tại các DN Việt nam hiện nay.

**Thứ nhất**, mô hình KTNB được tổ chức thành một phòng, ban chức năng riêng biệt trực thuộc Tổng giám đốc. Tổng giám đốc thực hiện phân công người phụ trách công việc kiểm toán. Trong đó, xu hướng chủ yếu của các công ty hiện này là phân công một phó tổng giám đốc là người trực tiếp chỉ đạo hoạt động KTNB. Đơn cử cho mô hình này là bộ phận KTNB được tổ chức tại tập đoàn Bưu chính Viễn thông Việt Nam, hay Tập đoàn Công nghiệp Than - Khoáng sản Việt Nam.

Theo mô hình này, bộ phận KTNB tại các tập đoàn thường chịu sự điều hành của phó tổng Giám đốc phụ trách mảng tài chính, kế toán và kiểm toán. Điều này đã phần nào làm giảm đi tính độc lập của bộ phận KTNB.

**Thứ hai,** bộ phận KTNB được tổ chức thành một tổ kiểm toán nằm trong ban kiểm soát. KTNB được xây dựng dưới sự chỉ đạo của ban kiểm soát là mô hình được áp dụng phổ biến trong các định chế tài chính, khi các DN này chịu sự chi phối của Luật các tổ chức tín dụng. Đại diện cho mô hình này là mô hình tổ chức bộ phận KTNB Tập đoàn Tài chính Bảo hiểm Việt Nam. KTNB tổ chức theo mô hình này đảm bảo được tính độc lập của việc thực hiện các chức năng của KTNB. Theo mô hình này, tổ KTNB thực hiện kiểm toán theo quyết định của Ủy Ban kiểm toán. Ủy ban kiểm toán là một trong các ủy ban chức năng trực thuộc hội đồng quản trị. Ủy ban này có chức năng tư vấn và hỗ trợ cho Hội đồng quản trị về tổ chức hoạt động KTNB và thiết lập mối quan hệ với các chủ thể kiểm toán từ bên ngoài. Ủy ban kiểm toán chỉ có chức năng chỉ đạo mà không trực tiếp tham gia các công việc kiểm toán. Trên cơ sở đó, tổ KTNB sẽ báo cáo công việc thực hiện trước hết là cho ủy ban kiểm toán, tổng giám đốc và các đơn vị được kiểm toán. Mô hình tổ chức này đảm bảo được tính độc lập và quyền lực trong công tác KTNB. Tuy nhiên Ủy ban kiểm toán lại hoạt động định kỳ theo lịch của Hội đồng quản trị nên điều này có thể dẫn đến việc chậm trể trong việc điều hành hoạt động KTNB theo sát với yêu cầu quản lý của DN.

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

## HÌNH THỨC TỔ CHỨC BỘ MÁY KTNB

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

***Hình thức tâp trung:*** Theo hình thức này bộ phận KTNB được tổ chức tại văn phòng Tổng công ty. Tại các đơn vị thành viên, công ty con không tổ chức bộ phận KTNB. Trong hình thức này, bộ phận KTNB thực hiện kiểm toán cho các đơn vị trong công ty. Kết quả kiểm toán sẽ được báo cáo cho tổng giám đốc và giám đốc của đơn vị thành viên (được kiểm toán). Trong đó, xu hướng chủ yếu của các công ty hiện này là phân công một phó tổng giám đốc là người trực tiếp chỉ đạo hoạt động KTNB. Hình thức tổ chức bộ phận KTNB tập trung tại TCT được áp dụng cho các DN có qui mô không lớn lắm.

Đơn cử cho hình thức này là bộ phận KTNB được tổ chức tại tập đoàn **Bưu chính Viễn thông Việt Nam.** Theo hình thức này, đứng đầu bộ phận KTNB là Trưởng bộ phận KTNB chịu trách nhiệm trước Tổng (Giám đốc) về toàn bộ hoạt động của bộ phận này. Nhân viên của bộ phận KTNB thực hiện chuyên trách công việc kiểm toán và chủ yếu được điều chuyển công tác từ các bộ phận khác trong đơn vị như phòng kế toán, phòng kinh doanh hay phòng kỹ thuật,...hoặc được tuyển dụng từ bên ngoài.

***Hình thức phân tán***

Trong hình thức phân tán, văn phòng KTNB của TCT phải là nơi tổng hợp và xử lý kết quả kiểm toán cuối cùng. Kết quả kiểm toán từ Kiểm toán viên nội bộ được bố trí tại các đơn vị thành viên thực hiện công việc kiểm toán tại đơn vị phụ trách. Đây là hình thức đòi hỏi số lượng kiểm toán viên và chi phí kiểm toán lớn, vì vậy hầu hết các DN đã không lựa chọn mô hình này. Một số ít DN lựa chọn theo mô hình này nhưng có điều chỉnh là Kiểm toán viên nội bộ của công ty mẹ sẽ tham gia kiểm toán cùng với kiểm toán viên nội bộ của công ty con nhằm tiếp kiệm chi phí. Tuy nhiên, bộ máy KTNB vẫn khá cồng kềnh. Đại diện cho hình thức này là tổ chức bộ máy KTNB của Tập đoàn Công nghiệp Tàu thủy Việt Nam. Tại các công ty con của Tập đoàn Công nghiệp Tàu thủy Việt Nam đều có khoảng 2 đến 3 kiểm toán viên dẫn đến chi phí lớn. Đây là lý do khiến các DN Việt Nam áp dụng phổ biến hình thức tập trung hoặc hình thức nửa tập trung, nửa phân tán.

**Hình thức nửa tập trung, nửa phân tán**

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

**Đánh giá thực trạng tổ chức bộ máy KTNB trong các DN Việt Nam**

**Những kết quả đạt được**

Sau 20 năm hình thành và phát triển, hoạt động KTNB trong DN Việt Nam đã phần nào thể hiện được sự cần thiết của loại hình kiểm toán này trong công tác quản lý DN. KTNB với vai trò kiểm tra, kiểm soát độc lập trong nội bộ, phục vụ cho quản lý. Tổ chức bộ máy KTNB đã vận dụng một cách linh hoạt các mô hình tổ chức bộ máy KTNB trên thế giới. Mô hình tổ chức KTNB đa dạng, tùy thuộc vào quy mô và yêu cầu cụ thể của mỗi đơn vị. Điều này đã tạo điều kiện cho KTNB phát triển, không những giúp đơn vị xem xét, đánh giá về tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực của các hoạt động kể cả các hoạt động kiểm soát nội bộ trong đơn vị mà còn đề xuất các giải pháp nâng cao, cải thiện tình hình hoạt động đơn vị. .

## Hạn chế và nguyên nhân của những tồn tại

Bên cạnh những ưu điểm, tổ chức bộ máy KTNB trong các DN Việt Nam đã bộc lộ một số hạn chế sau:

Thứ nhất, do các qui định pháp lý về tổ chức KTNB không mang tính bắt buộc và cũng không quy định một cách rõ ràng hoặc không xác định rõ vị trí tổ chức cho bộ máy KTNB trong DN. Do đó, trong các DN có tổ chức KTNB chủ yếu tập trung vào các TCT hoặc tập đoàn kinh tế nhà nước. Trong các DN này, bộ máy KTNB cũng được tổ chức theo nhiều mô hình rất khác nhau. Trong một số DN, bộ phận KTNB được tổ chức thành một bộ phận chức năng độc lập trực thuộc tổng giám đốc; Ủy ban kiểm soát nhưng trong một số DN khác KTNB lại được tổ chức thành một tổ hay một bộ phận (nhỏ) nằm trong phòng kế toán tài chính. Bộ phận kế toán thực hiện chức năng xử lý và cung cấp thông tin đồng thời cũng thực hiện chức năng kiểm tra kế toán. Thông tin cung cấp cho các đối tượng sử dụng là các thông tin tài chính đã được kiểm tra. Việc đặt bộ phận KTNB nằm trong bộ phận kế toán (người phụ trách KTNB là bán chuyên trách) sẽ ảnh hưởng đến tính độc lập, khách quan của kiểm toán. Đồng thời dẫn tới những bất cập trong tổ chức, điều hành và thực hiện kiểm toán.

Thứ hai, tổ chức bộ máy KTNB trong DN cũng chưa được qui định hay hướng dẫn khuôn mẫu, hình thức tổ chức phù hợp. Thực tiễn các DN Việt Nam đã tự mày mò xác định hình thức tổ chức bộ máy KTNB phù hợp với đặc thù đơn vị. Điều này có thể làm ảnh hưởng đến tính hiệu lực, hiệu quả của KTNB trong DN. Chẳng hạn như tổ chức bộ máy KTNB theo hình thức tập trung tại Tập đoàn Bưu chính Viễn thông có thể được đánh giá là chưa phù hợp. Với qui mô tính đến tháng 5/2016, DN này có tổng cộng 90 đơn vị thành viên giảm đi 3 đơn vị so với trước đó bảng 1. Lựa chọn hình thức tập trung trong tổ chức bộ máy KTNB ở DN này sẽ được cho là khó có thể đáp ứng tốt nhu cầu quản lý. Thực tế cho thấy theo kết quả của kiểm toán nhà nước năm 2016, tập đoàn Bưu chính Viên thông là 1 trong những đơn vị có số tiền nộp ngân sách nhà nước tăng thêm lớn nhất hơn 2.000 tỷ đồng.

***Bảng 1:*** Số đơn vị thành viên Tập đoàn Bưu chính Viễn thông Việt Nam năm 2016

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Đơn vị trực thuộc | Công ty con sở hữu 100% | Công ty con Sở hữu <100% | Công ty liên kết | Tổng số đơn vị thành viên  |
| 71 | 2 | 5 | 12 | 90 |

 *(Nguồn: Điều lệ hoạt động Tập đoàn Bưu chính Viễn thông 2016*

## Một số kiến nghị nhằm hoàn thiện tổ chức bộ máy KTNB trong DN Việt Nam

Thực tiễn về tổ chức bộ máy KTNB trong DN Việt Nam đã cho thấy cần có các giải pháp tích cực từ phía các cơ quan quản lý nhà nước cũng như bản thân DN nhằm hoàn thiện tổ chức bộ máy KTNB trong DN Việt Nam như sau:

***Về phía nhà nước***

Một là, hoàn thiện hệ thống văn bản pháp lý về KTNB.

Hệ thống văn bản pháp lý về KTNB cần quy định một cách rõ ràng, xác định vị trí tổ chức cho bộ máy KTNB trong các DN. Các văn bản về KTNB do Bộ Tài chính ban hành cần phải làm tăng tính hiệu lực trong thực thi. Thay vì những quy định mang tính định hướng, gợi mở hay là hành lang pháp lý chung cho loại hình KTNB trong DN thì những quy định này cần hướng dẫn cụ thể tổ chức KTNB trong DN. Hiện nay, Dự thảo Nghị định KTNB đã có những qui định mới khá chặt chẽ về KTNB như: xác định rõ một số loại hình DN bắt buộc phải có KTNB, trách nhiệm báo cáo của người đứng đầu bộ phận này. Tuy nhiên, chưa có những hướng dẫn cụ thể nhằm hướng hoạt động KTNB theo một khuôn mẫu nhất định thay vì được tổ chức tùy thuộc vào đặc điểm hoạt động của DN.

Hai là, hoàn thiện mô hình tổ chức bộ máy KTNB.

Cần ban hành các mô hình mẫu về tổ chức KTNB trong DN. Mô hình tổ chức bộ máy KTNB có thể thay đổi theo hướng hoàn thiện hơn về tính độc lập của bộ phận này bằng mô hình trực thuộc lãnh đạo cao nhất trong DN, đảm bảo thực hiện tốt các chức năng của bộ phận KTNB.

***Về phía DN***

*Trước tiên*, khi tổ chức KTNB trong các đơn vị cần bắt đầu từ việc xây dựng Điều lệ KTNB. “Điều lệ KTNB là một bản tài liệu chính thức trong đó quy định về mục đích, quyền lợi, trách nhiệm của KTNB. Điều lệ KTNB thiết lập vị trí hoạt động của KTNB trong tổ chức, bao gồm cả chức năng báo cáo, quyền tiếp cận tài liệu, con người và các tài sản của DN, đồng thời đưa ra các phạm vi kiểm toán” (HM Treasury, 2011, tr.12). Tùy thuộc vào mỗi một tổ chức, Điều lệ KTNB sẽ là khác nhau nhưng phải bao gồm mục đích, quyền hạn, trách nhiệm của hoạt động KTNB. Điều lệ KTNB cũng đòi hỏi phải bao gồm được các thông tin về nhiệm vụ công việc giữa chủ nhiệm kiểm toán với các kiểm toán viên nội bộ, phải xác định được những đòi hỏi về tính đảm bảo và chức năng tư vấn của KTNB cũng như trình độ, kỹ năng kiểm toán. Ngoài ra Điều lệ kiểm toán cũng phải quy định về đạo đức kiểm toán và các Chuẩn mực KTNB cần phải tuân theo.

*Thứ hai****,*** cần tích cực tham gia các hội thảo, hội nghị về lĩnh vực kế toán- kiểm toán nói chung và KTNB nói riêng; Tích cực đóng góp ý kiến, thảo luận về các vấn đề có liên quan đến KTNB nói chung và tổ chức bộ máy KTNB nói riêng nhằm góp phần vào quá trình phát triển hoạt động KTNB trong DN.

*Thứ ba*, cần thực hiện tuyển dụng, và đào tạo KTV nội bộ đạt chất lượng, đáp ứng yêu cầu kiểm toán trong điều kiện phát triển CNTT cũng như tính phức tạp của các giao dịch kinh tế trong điều kiện hội nhập kinh tế quốc tế.

Hoạt động KTNB tại Việt Nam vẫn còn đang trong giai đoạn mới phát triển, hệ thống quản lý chưa đồng bộ, chất lượng hoạt động còn thấp chưa tương xứng với yêu cầu. Do vậy, hoàn thiện tổ chức bộ máy KTNB là vấn đề cần được quan tâm một cách thích đáng trong giai đoạn hiện nay.

**TÀI LIỆU THAM KHẢO**

[1] Bộ Tài chính Việt Nam (2016), *Dự Thảo Nghị Định Kiểm toán Nội bộ*

[2] Bộ Tài chính (1997), *Quyết định 832TC/QĐ/CĐKT ngày 28/10/1997 ban hành Quy chế KTNB*

[3].Vũ Thùy Linh (2014), Hoàn thiện quá trình và tổ chức bộ máy KTNB trong các Ngân hàng Thương mại Nhà nước Việt Nam, Luận án tiến sĩ kinh tế, Học viện Tài chính, Hà Nội.

[4] Chính Phủ (2016), Nghị định số 25/2016/NĐ-CP về Điều lệ tổ chức và hoạt động của Tập đoàn Bưu chính Viễn thông Việt Nam

 [5]. Nguyễn Thị Hồng Thúy (2010), Tổ chức KTNB trong các tập đoàn kinh tế của Việt Nam, Luận án tiến sĩ kinh tế, Trường ĐH Kinh tế Quốc dân.

[6] Griffiths (2015), “An Introduction to Risk Based Internal Auditing”, download từ <http://www.internalaudit.biz/> ngày 20/4/2015

[7] HM Treasury (2011), HM Treasury Annual Report and Accounts 2010-11, download từ https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\_data/file/221559/annual\_report\_accounts140711.pdf.

[8]. Victor Z. Brink và Herbert Witt (dịch GS.TS Nguyễn Đình Hương và các cộng sự (2000)), KTNB hiện đại, NXB Tài chính, Hà Nội.