

Tác động qua lại giữa kiểm toán nội bộ và nhà quản trị cấp cao: Lý thuyết và thực tiễn tại một số doanh nghiệp Việt Nam

Phan Trung Kiên*

Nhà quản trị cấp cao mong muốn kiểm toán nội bộ (KTNB) hỗ trợ họ trong quá trình quản trị công ty, quản lý rủi ro và đạt được hiệu lực trong kiểm soát nội bộ. Thực tế, kiểm toán nội bộ tác động tới nhà quản trị cấp cao thông qua việc cung cấp sự đảm bảo về hiệu năng các quá trình quản trị, hiệu quả hoạt động và hiệu lực kiểm soát nội bộ đồng thời tư vấn cho nhà quản trị cấp cao để cải thiện hoạt động kiểm soát nội bộ, tham gia xác lập các mục tiêu và chính sách. Ngược lại, nhà quản trị cấp cao tác động tới KTNB dưới góc độ tổ chức bộ máy kiểm toán và thực hiện hoạt động kiểm toán nội bộ trong đơn vị.

Tại một số tổng công ty xây dựng (TCTXD) và nhiều ngân hàng thương mại (NHTM) cổ phần Việt Nam, Kiểm toán nội bộ đã được thành lập. Kết quả phân tích cho thấy, trong các TCTXD Việt Nam, KTNB hỗ trợ cho nhà quản lý rất hạn chế trong khi KTNB lại có sự hỗ trợ khá nhiều cho nhà quản trị cấp cao trong nhiều NHTM Việt Nam đặc biệt là trong việc cải thiện hoạt động kiểm soát nội bộ và hoạt động kế toán. Đối những đơn vị hoạt động trong cả hai lĩnh vực trên, nhà quản trị cấp cao tại đơn vị có ảnh hưởng quyết định tới cả bộ máy và tổ chức thực hiện KTNB.

Từ khóa: Kiểm toán nội bộ, nhà quản trị cấp cao, tác động qua lại, tổng công ty xây dựng, ngân hàng thương mại

1. Giới thiệu về vấn đề nghiên cứu

Trên thế giới những nghiên cứu về ảnh hưởng của kiểm toán nội bộ (KTNB) tới quản trị nội bộ công ty đã được đề cập tới trong nhiều tài liệu và công trình nghiên cứu. Định nghĩa KTNB của Viện Kiểm toán viên nội bộ (IIA) đưa ra và áp dụng từ 01/01/2011 cho thấy một cách đầy đủ về vai trò của KTNB trong quản trị công ty. Theo đó, KTNB có thể cung cấp dịch vụ đảm bảo đồng thời cho cả những hoạt động tư vấn tập trung vào quản trị công ty, quản trị rủi ro và qui trình kiểm soát nội bộ. Trong điều kiện nhất định, nếu hoạt động KTNB đáp ứng được đầy đủ những nội dung của định

nghĩa này thì KTNB sẽ có được vị trí đặc biệt để hỗ trợ hội đồng quản trị và nhà quản lý và được xem là một yếu tố thiết yếu của cơ chế quản lý của họ (ECIIA, 2005). Nghiên cứu của Carcello và cộng sự (2005) phát hiện dấu hiệu cho thấy, nhờ tập trung vào quản trị công ty, giám sát hiệu quả và kiểm soát nội bộ, nhà quản trị cấp cao giao nhiều nhiệm vụ quan trọng cho KTNB. Bên cạnh đó, những tác giả này cũng cho rằng kỳ vọng của lãnh đạo cấp cao đối với chức năng KTNB đã có những thay đổi lớn, toàn diện. Ngoài ra, Nghiên cứu này cũng phát hiện thấy có một khoảng cách về kỳ vọng xảy ra khi khách hàng kiểm toán (bao gồm cả những nhà quản trị cấp cao) không nhận ra những giá trị mà chức năng

KTNB mang lại. Nghiên cứu của Flesher & Zanzig (2000) cho biết nếu kiểm toán viên nội bộ và các khách hàng không có được sự hiểu biết tương tự như những gì KTNB là hoạt động làm gia tăng giá trị, thì dịch vụ kiểm toán có thể sử dụng không tối ưu và đề xuất kiểm toán bị bỏ qua. Trong nghiên cứu học thuật, có nhiều nghiên cứu đề cập tới mối quan hệ trong tổ chức bộ phận KTNB hoặc bộ phận KTNB với những bộ phận khác. Chẳng hạn, Nghiên cứu của Raghunandan và cộng sự (2001) xem xét mối quan hệ KTNB với các bộ phận tổ chức khác trong đơn vị. Nghiên cứu của Goodwin (2003) xem xét mối quan hệ giữa KTNB và ủy ban kiểm toán,...

Tại Việt Nam, những nghiên cứu về KTNB đã xuất hiện từ lâu, theo nhiều hướng khác nhau nhưng tập trung chủ yếu vào khía cạnh tổ chức KTNB. Luận án của Tiến sĩ Phan Trung Kiên (2008) đề cập tới một phần tác động qua lại giữa nhà quản trị tới KTNB thông qua nội dung kiểm toán và kiểm soát chất lượng kiểm toán. Luận án Tiến sĩ của Nguyễn Thị Hồng Thúy (2010) đề cập tới những vấn đề về nội dung kiểm toán, qui trình kiểm toán và tổ chức bộ máy và ảnh hưởng của nhà quản trị tới hiệu quả của cuộc KTNB. Nghiên cứu của Phan Trung Kiên và cộng sự (2012) về thực hiện chức năng KTNB trong các ngân hàng thương mại Việt Nam phát hiện ảnh hưởng của quan điểm, thái độ kể cả sự hiểu biết về kiểm toán của nhà quản trị ảnh hưởng tới hiệu lực KTNB trong các ngân hàng thương mại Việt Nam. Ngoài những nghiên cứu trực tiếp về KTNB, còn có những nghiên cứu khác về kiểm soát nội bộ trong đó có đề cập tới ảnh hưởng của KTNB trong doanh nghiệp ở mức độ có liên quan.

Mặc dù phát hiện từ những nghiên cứu nêu trên về KTNB về nhiều khía cạnh khác nhau và tương đối đa dạng. Tuy nhiên, những nghiên cứu về mối quan hệ giữa KTNB với nhà quản trị cấp cao vẫn còn rất hạn chế. Trong khi, trên thực tế KTNB thường xuyên có quan hệ tương tác với quản trị cấp cao, bao gồm cả Giám đốc điều hành hoặc Giám đốc tài chính, gắn liền với các hoạt động hàng ngày. Do đó, xuất phát từ tầm quan trọng và yêu cầu quản trị công ty hiện đại, nghiên cứu này tập trung vào tìm hiểu mối quan hệ giữa KTNB và quản trị cấp cao. Cụ thể: bài viết sử dụng phương pháp đánh giá định tính để xem xét ảnh hưởng của KTNB tới nhà quản trị cấp cao và ảnh hưởng của nhà quản trị cấp cao tới KTNB. Bài viết này có sử dụng dữ liệu đã

được thu thập trong các nghiên cứu trước đó của tác giả về KTNB trong tổng công ty xây dựng (TCTXD) và ngân hàng thương mại (NHTM) của Việt Nam có tổ chức bộ phận KTNB.

2. Lý thuyết về tác động qua lại giữa kiểm toán nội bộ và nhà quản trị cấp cao

Như đã đề cập trong những phần trên, các nghiên cứu trước đây đã phân nào đề cập tới những khía cạnh khác nhau của quản trị nội bộ công ty cũng như tác động qua lại giữa KTNB và nhà quản trị cấp cao trong doanh nghiệp. Cụ thể, sự tác động này thể hiện ở việc KTNB hỗ trợ cho nhà quản trị cấp cao và ngược lại nhà quản trị cấp cao hỗ trợ cho KTNB.

Thứ nhất: KTNB hỗ trợ cho nhà quản trị cấp cao của đơn vị

KTNB có thể hỗ trợ cho nhà quản trị cấp cao thông qua những cách thức khác nhau. Sự phát triển của KTNB với tính chất chuyên nghiệp giúp KTNB hỗ trợ cho nhà quản trị cấp cao của công ty thông qua việc cung cấp sự bảo đảm độc lập, khách quan về hiệu năng của quá trình quản trị công ty. Thông qua những nội dung kiểm toán cụ thể, KTNB giúp nhà quản trị cấp cao đánh giá về chính khả năng quản lý các loại rủi ro, đánh giá các hoạt động kiểm soát nội bộ đang hoạt động nhằm quản lý rủi ro ở mức có thể chấp nhận được. Bên cạnh đó, KTNB có thể cung cấp cho nhà quản trị những đánh giá độc lập, khách quan về chất lượng hoạt động kiểm soát nội bộ. KTNB cũng có thể đóng vai trò quan trọng trong giám sát rủi ro của công ty, trong nhận diện những lĩnh vực cần cải thiện quá trình quản lý rủi ro. Ngoài ra, KTNB có thể hỗ trợ nhà quản trị cấp cao bằng cách cung cấp dịch vụ tư vấn góp phần vào việc hoàn thiện quá trình quản lý rủi ro, hỗ trợ về mặt kỹ thuật để cải thiện hoạt động kiểm soát nội bộ và đề xuất những ý kiến góp phần làm thay đổi thậm chí tái cấu trúc hệ thống quản trị công ty.

Trong bối cảnh mới, đóng góp của KTNB vào quá trình quản trị công ty cũng có những thay đổi. Trước hết, sự thay đổi đóng góp của KTNB trong vai trò hỗ trợ cho nhà quản trị cấp cao không dừng lại ở những hỗ trợ “*gián tiếp*”. KTNB đã có cơ hội hỗ trợ trực tiếp theo yêu cầu của nhà quản trị cấp cao trong một số lĩnh vực như: đánh giá hướng dẫn quản trị công ty và bổ sung cho cơ chế quản lý rủi ro khác. Tiếp đến, KTNB có thể thực hiện như là một sự trợ giúp cho quản trị cấp cao trong quan hệ

với đánh giá hiệu quả hoạt động, điều tra kết quả của những sáng kiến tài chính và cung cấp hiểu biết về hoạt động kinh doanh. Sau cùng, KTNB có thể được yêu cầu cùng làm việc với nhà quản trị cấp cao trong những hoạt động khác nhau trong tổ chức. Do đó, KTNB phần nào đã trợ giúp nhà quản trị cấp cao của đơn vị trong việc thiết lập các mục tiêu kinh doanh.

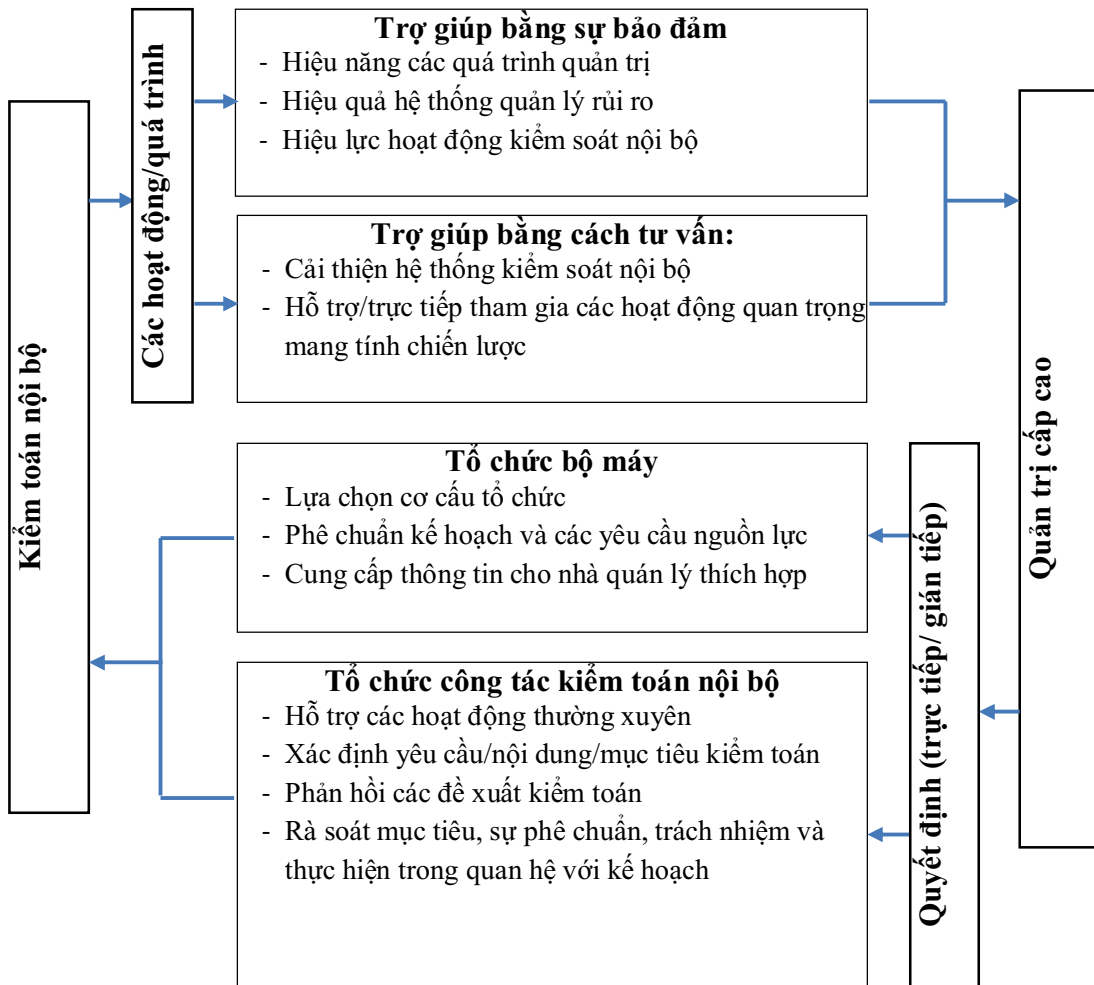
Thứ hai: Nhà quản trị cấp cao hỗ trợ cho KTNB

Để đảm bảo hoạt động hiệu quả, KTNB đòi hỏi những điều kiện thực hiện nhất định. Một trong những nhân tố ảnh hưởng đáng kể tới hoạt động KTNB chính là sự hỗ trợ của nhà quản trị cấp cao. Cụ thể, một mối quan hệ chắc chắn và mang tính xây dựng với nhà quản trị cấp cao có thể ảnh hưởng quyết định tới thực hiện hiệu quả chức năng KTNB. Chuẩn mực thực hành cho KTNB (IIA, 2011), Số

1110, quy định Trưởng kiểm toán nên báo cáo cho nhà quản trị ở một cấp/vị trí thích hợp trong tổ chức. Điều này cho phép hoạt động KTNB hoàn thành trách nhiệm của mình. Cũng trong Chuẩn mực này chỉ rõ, Trưởng Bộ phận KTNB phải có mối quan hệ báo cáo (hành chính) với nhà quản trị cấp cao (có thể là giám đốc điều hành hoặc giám đốc khác có đủ thẩm quyền) nhằm có được sự hỗ trợ thích hợp để hoàn thành những hoạt động thường xuyên của KTNB. Nhìn chung, sự hỗ trợ này có thể bao gồm cả thiết lập chức năng của KTNB, bổ nhiệm trưởng bộ phận KTNB trong cơ cấu tổ chức của công ty và những hoạt động có liên quan khác như: hoạt động đào tạo, luân chuyển kiểm toán viên, hệ thống thông tin, văn bản,...

Bên cạnh đó, sự hỗ trợ của nhà quản trị cấp cao cho KTNB còn thể hiện bằng việc tham gia của họ vào quá trình thực hiện kiểm toán. Việc nhà quản trị

Hình 1. Mô hình xem xét tác động qua lại giữa kiểm toán nội bộ và nhà quản trị cấp cao



Nguồn: Tác giả tự xây dựng

cấp cao xác định những vấn đề cụ thể yêu cầu kiểm toán thực hiện cũng có thể coi là một sự hỗ trợ cho kiểm toán. Trường bộ phận kiểm toán nên xem xét những vấn đề được nhà quản trị cấp cao nêu ra trong khi lập kế hoạch kiểm toán. Thông thường, những vấn đề được yêu cầu phản ánh mức độ rủi ro cao. Trong trường hợp như vậy, một sự hỗ trợ về con người, nguồn lực tài chính,... kể cả sự thay đổi về cơ chế cần thiết để hoàn thành cuộc kiểm toán có thể được phê chuẩn bởi nhà quản trị cấp cao. Ngoài những sự hỗ trợ trực tiếp như vậy, nhà quản trị cấp cao cũng có thể hỗ trợ cho KTNB theo cách gián tiếp khác thông qua kết quả kiểm toán. Cụ thể, nhà quản trị ở cấp quản lý khác nhau bao gồm cả quản trị cấp cao sẵn sàng cung cấp phản hồi về những đề xuất của KTNB, giám sát thực hiện kế hoạch kiểm toán, nắm bắt kịp thời thông tin về kế hoạch kiểm toán, những thay đổi trong dữ liệu rủi ro, hoạt động kiểm soát,... Đây chính là điều kiện quan trọng để một cuộc KTNB có thể đạt được hiệu quả.

Tóm lại, mối quan hệ/tác động qua lại giữa KTNB và nhà quản trị cấp cao trên cơ sở các yếu tố được khái quát trong Hình 1.

3. Quan hệ giữa KTNB và nhà quản trị cấp cao – Thực tiễn tại Việt Nam

Trên thực tế, công tác quản trị công ty tại các doanh nghiệp của Việt Nam đã có nhiều chuyển biến tích cực, trong đó có đóng góp quan trọng từ KTNB. Ngược lại, sự quan tâm đúng mức của nhà quản trị cấp cao trong doanh nghiệp đã tạo điều kiện cho hoạt động KTNB có cơ hội phát triển, đóng góp vào sự thành công chung của đơn vị. Trong phần dưới đây, tác giả tập trung vào phân tích tác động qua lại giữa KTNB và nhà quản trị cấp cao trong doanh nghiệp trên cơ sở xem xét hoạt động KTNB của các doanh nghiệp hoạt động trong 2 lĩnh vực là xây dựng và ngân hàng. Việc xem xét mối quan hệ giữa KTNB và nhà quản trị cấp cao trong doanh nghiệp được xem xét 2 chiều theo mô hình nêu trên (Hình 1).

Thứ nhất: Ảnh hưởng của nhà quản trị cấp cao trong doanh nghiệp với tổ chức KTNB

Để xem xét ảnh hưởng của nhà quản trị cấp cao tới tổ chức KTNB, bài viết tập trung vào phân tích ảnh hưởng tới 2 khía cạnh tổ chức KTNB là tổ chức bộ máy kiểm toán và tổ chức công tác kiểm toán.

Một là, Ảnh hưởng của nhà quản trị cấp cao tới

tổ chức bộ máy KTNB: Mỗi lĩnh vực hoạt động của công ty có tính đặc thù riêng, điều này ảnh hưởng tới quản lý và từ đó ảnh hưởng tới việc sử dụng phương sách quản trị được nhà quản trị cấp cao lựa chọn áp dụng. Tuy nhiên, việc ảnh hưởng của nhà quản trị cấp cao của doanh nghiệp tới KTNB trong điều kiện ở nước ta có đặc thù riêng. Cụ thể, Giai đoạn trước năm 1996, ở Việt Nam chưa có bất cứ một văn bản pháp lý chính thức nào có liên tới việc tổ chức hệ thống KSNB cũng như hệ thống KTNB. Cuối năm 1996, trên cơ sở Luật Ngân sách, Chính phủ (2004) qui định báo cáo tài chính hàng năm của DN nhà nước phải được kiểm tra, xác nhận của kiểm toán độc lập hoặc KTNB. Bộ Tài chính (1997) qui định DN phải duy trì hệ thống KSNB thích hợp, có hiệu quả ở DN và các đơn vị thành viên. Tiếp theo, Bộ Tài chính (1998a, tr.4), qui định “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”. Ngoài ra, Bộ Tài chính (1998b, tr.3) 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”; “...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”. Sau những quyết định này, hàng loạt công ty hoạt động trong các lĩnh vực khác nhau, đã thành lập bộ phận KTNB.

Trước hết, về quyết định có tổ chức bộ máy KTNB: Dưới góc độ quản lý nhà nước, các cơ quan bộ chủ quản đối với các TCTXD đã ban hành các quyết định thuộc thẩm quyền của bộ liên quan tới Quy chế tài chính trong tổng công ty, Quy chế KTNB, Quyết định về tổ chức bộ máy KTNB trong tổng công ty. Những Quyết định từ phía cơ quan chủ quản là cơ sở cho việc tổ chức bộ máy KTNB trong TCT. Kết quả khảo sát thực tế tại các TCTXD Việt Nam cho thấy, nhiều TCTXD không tổ chức KTNB theo qui định. Tỷ lệ TCTXD không tổ chức bộ phận KTNB rất lớn 17/25 TCTXD (68%) (Phan Trung Kiên, 2008). Mặc dù có sự chi phối của các văn bản nhưng việc quyết định thành lập bộ phận KTNB tại các TCTXD thuộc về nhà quản trị cấp cao (Tổng giám đốc/Chủ tịch hội đồng quản trị). Trong các NHTM, việc thành lập bộ phận KTNB mang tính

pháp lý cao hơn nhưng cũng chưa thống nhất. Cụ thể, sau khi Luật các tổ chức tín dụng Số 07/1997/QH10, ngày 26/12/1997 có hiệu lực vào tháng 10/1998, Ngân hàng Nhà nước (1998) qui định, hoạt động kiểm tra, KTNB được tổ chức thành bộ phận chuyên trách đặt dưới sự điều hành trực tiếp của Tổng giám đốc. Thực tế, tổ chức KTNB trong các NHTM có sự thay đổi. Kết quả khảo sát cho thấy 22/40 NHTM có tổ chức bộ phận KTNB, còn lại vẫn tồn tại bộ phận Kiểm tra và Kiểm toán nội bộ (Phan Trung Kiên và cộng sự, 2012).

Tiếp đó, Về mô hình tổ chức bộ phận KTNB trong quan hệ với các bộ phận khác: Mô hình tổ chức bộ phận KTNB tại các công ty rất khác nhau. Điều này thể hiện sự can thiệp của nhà quản trị cấp cao vào tổ chức bộ phận KTNB là rất lớn. Trong các TCTXD, bộ phận KTNB được tổ chức theo 1 trong 3 mô hình là: (1) Là một bộ phận trong Phòng Kế toán; (2) Là một bộ phận độc lập trực thuộc Tổng giám đốc; (3) Là một bộ phận trực thuộc Ban kiểm soát. Mô hình áp dụng là mô hình tập trung với số lượng nhân viên kiểm toán ít (Phan Trung Kiên, 2008). Tại các NNHTM Việt Nam, tổ chức bộ phận KTNB trong quan hệ với những bộ phận khác trong đơn vị có những điểm khác biệt. Mô hình tổ chức có sự thay đổi nhưng khá thống nhất tại những NHTM có KTNB. Trước năm 1998, nhiều NHTM đã thành lập bộ phận KTNB với mô hình chủ yếu là trực thuộc Tổng giám đốc. Từ năm 1998 cho tới trước tháng 5/2005 (thời điểm sửa đổi Luật các tổ chức tín dụng), tổ chức bộ phận kiểm tra KTNB có nhiều thay đổi cả về nội dung và hình thức. Sự thay đổi của tổ chức này cũng khác nhau tại các NHTM Việt Nam. Thực hiện Luật công ty nhà nước ban hành 30/04/1995 và thực hiện theo các quyết định cụ thể của Thống đốc NHNN, một số NHTM Việt Nam đã chuyển đổi thành mô hình Tổng công ty Nhà nước, Ban kiểm soát và Hội đồng quản trị được thành lập. Mặc dù vậy, chức năng của Ban kiểm soát vẫn chỉ là kiểm tra, giám sát các hoạt động của NHTM thông qua kết quả tổ chức thực hiện công tác kiểm tra - KTNB của Tổng giám đốc và chỉ thực hiện kiểm tra khi xét thấy cần thiết. Giai đoạn từ tháng 05/2005 tới nay – Đây là giai đoạn sau khi sửa đổi và áp dụng Luật các tổ chức tín dụng. Tuy nhiên mô hình và chức năng của KTNB trong giai đoạn này cũng có những quan điểm khác nhau ảnh hưởng tới quá trình thực hành kiểm toán cụ thể. Giai đoạn

trước cổ phần hóa, mô hình phổ biến tại các NHTM Việt Nam đối với Ban kiểm soát và bộ phận KTNB là trực thuộc Hội đồng quản trị. Trong nửa sau của giai đoạn trước cổ phần hóa, nhiều NHTM Việt Nam đã Quyết định thành lập Phòng KTNB tại Trụ sở chính, đồng thời ban hành Chính sách KTNB, Quy trình KTNB và ban hành chức năng, nhiệm vụ của bộ phận KTNB. Giai đoạn sau cổ phần hóa (đối với các NHTM cổ phần hóa) hoặc giai đoạn sau 2008, hầu hết các NHTM Việt Nam đã chuyển đổi mô hình tổ chức bộ phận KTNB từ trực thuộc Tổng giám đốc hoặc Hội đồng quản trị sang Trực thuộc Ban Kiểm soát.

Cuối cùng, về kiểm toán viên: Trong các TCTXD, số lượng kiểm toán cũng như các yêu cầu đối với kiểm toán viên chưa có một cơ sở thống nhất cho việc thiết lập. Số lượng kiểm toán viên dao động từ 4- 8 nhân viên với nền tảng đào tạo đa dạng (là kiểm toán viên hành nghề chuyển về làm kiểm toán nội bộ, là nhân viên kế toán và làm những công việc khác). Tại các NHTM cũng vậy, việc xác định số lượng kiểm toán viên cũng như yêu cầu đối với kiểm toán viên không có chuẩn thống nhất. Số lượng kiểm toán viên trong bộ phận KTNB dao động từ 5-40 người với trình độ đào tạo rất khác nhau. Với số lượng kiểm toán viên, yêu cầu kiểm toán viên và vấn đề đào tạo cho kiểm toán viên trong quá trình làm việc còn hạn chế. Điều này chứng tỏ ảnh hưởng của nhà quản trị cấp cao tới vấn đề này chưa thực sự đúng mức. Trong khi đó, yêu cầu về năng lực và kỹ năng là một trong 3 yêu cầu quan trọng đối với kiểm toán viên nói chung và đặc biệt là đối với kiểm toán viên nội bộ.

Phân tích trên khía cạnh cơ sở pháp lý của tổ chức KTNB trong doanh nghiệp Việt Nam nói chung và trong những doanh nghiệp hoạt động trong lĩnh vực xây lắp, ngân hàng nêu trên cho thấy, KTNB được hình thành muộn nhất so với kiểm toán độc lập và kiểm toán nhà nước. Tổ chức KTNB ở Việt Nam nói chung mang tính chất *luật định*, đặc biệt là trong các NHTM. Điều này đã làm giảm ảnh hưởng của nhà quản trị cấp cao đối với KTNB hoặc có tác động nhưng dưới góc độ chấp hành các qui định liên quan mà thiếu đi những yếu tố thuộc về yêu cầu tất yếu của quản trị công ty. Tuy nhiên, ngay cả trong điều kiện có sự thay đổi theo hướng tích cực thì ảnh hưởng của nhà quản trị cấp cao tới KTNB trong đơn vị còn hạn chế. Điều này ảnh hưởng tiêu cực tới sự

tồn tại và phát triển của KTNB trong doanh nghiệp Việt Nam nói chung.

Hai là, *Ảnh hưởng của nhà quản trị cấp cao tới tổ chức thực hiện KTNB*: Tác động của nhà quản trị cấp cao tới hoạt động KTNB có những đặc thù. Thông thường, Bộ chủ quản hoặc cơ quan ngành bộ ban hành những qui định trực tiếp về tổ chức bộ phận KTNB và cả những văn bản qui định, hướng dẫn về các tiêu chuẩn, qui trình, hay tổ chức thực hiện hoạt động xây dựng theo đặc trưng riêng theo từng lĩnh vực hẹp. Các văn bản này có thể được KTV và bộ phận KTNB sử dụng làm tiêu chuẩn trong quá trình thực hiện kiểm toán. Khảo sát được thực hiện tại các TCTXD có tổ chức KTNB và NHTM Việt Nam có tổ chức KTNB đều có qui chế KTNB hoặc qui trình KTNB. Đặc biệt, tại các NHTM, nhà quản trị cấp cao đã ban hành qui trình hướng dẫn kiểm toán phục vụ cho thực hiện kiểm toán. Tuy nhiên, qui chế KTNB mang tính khuôn mẫu nhưng không xuất phát từ thực tiễn tại đơn vị, từ đặc thù lĩnh vực ngành nghề dẫn tới hiệu quả áp dụng không cao hoặc không được áp dụng trong thực tiễn kiểm toán (Phan Trung Kiên, 2008). Bên cạnh đó, cơ chế báo cáo kết quả kiểm toán chưa thực sự rõ ràng dẫn tới ảnh hưởng tới kết quả thực hiện các đề xuất kiểm toán. Vấn đề này đặc biệt nghiêm trọng trong thực hiện kiểm toán nội tại các TCTXD. Về nội dung kiểm toán, nhà quản trị cấp cao đã phân nào ảnh hưởng tới nội dung kiểm toán thể hiện trong việc phê duyệt kế hoạch kiểm toán. Trong các cuộc kiểm toán nội bộ tại những TCTXD, nội dung kiểm toán được phê duyệt chủ yếu là kiểm toán tài chính, kiểm toán hoạt động và những vấn đề khác thực hiện rất hạn chế (Phan Trung Kiên, 2008). Tại nhiều NHTM, trong Quy chế về tổ chức và hoạt động của Ban Kiểm soát HĐQT thường quy định Ban Kiểm

soát trực tiếp thực hiện công tác KTNB nhằm giúp HĐQT kiểm tra, giám sát tính hợp pháp, chính xác và trung thực trong quản lý, điều hành hoạt động kinh doanh, trong ghi chép sổ sách kế toán, báo cáo tài chính và việc chấp hành Điều lệ của NHTM, Nghị quyết và Quyết định của HĐQT. Giai đoạn sau này, Bộ phận KTNB được giao nhiệm vụ kiểm toán tính tuân thủ, kiểm toán hoạt động đối với các sản phẩm tín dụng, đầu tư, kiểm toán công tác kế toán tài chính, các sản phẩm dịch vụ và thị trường, kiểm toán các sản phẩm về xây dựng, mua sắm tài sản, các sản phẩm dịch vụ hiện có tại mỗi ngân hàng và các sản phẩm dịch vụ hình thành trong tương lai (Phan Trung Kiên và cộng sự, 2012). Như vậy, ảnh hưởng của nhà quản trị cấp cao tới việc thực hiện kiểm toán có tồn tại. Tuy nhiên, cũng giống như tổ chức bộ máy KTNB ảnh hưởng của nhà quản trị cấp cao còn hạn chế và mang hình thức hơn là thực chất. Thực tế, yếu tố mang tính qui định hành chính ảnh hưởng tới tổ chức thực hiện kiểm toán. Điều này ảnh hưởng tiêu cực tới hiệu quả thực hiện kiểm toán.

Thứ hai: Ảnh hưởng của KTNB tới nhà quản trị cấp cao trong doanh nghiệp

Ảnh hưởng của KTNB tới nhà quản trị cấp cao được xem xét chủ yếu tới tác động của việc thực hiện chức năng KTNB như thế nào. Do đó, xem xét chính về mối quan hệ này dựa trên nội dung thực hiện kiểm toán và mức độ hoàn thành của cuộc kiểm toán cùng những phát hiện đặc biệt.

Trong các NHTM, 2 nội dung chính được thực hiện kiểm toán là kiểm toán hoạt động kế toán và đánh giá hiệu lực kiểm soát. Với đặc thù kinh doanh riêng, các NHTM thường xác định những rủi ro mang tính phổ biến. Điều này phần nào được thể

Bảng 1. Kết quả khảo sát đánh thực hiện KTNB trong NHTM qua đo lường sự tác động của KTNB

TT	Tiêu chí đo lường sử dụng	Trả lời
1.	Tỷ lệ ngân sách được kiểm toán	75%
2.	Tỷ lệ (%) rủi ro xác định được kiểm toán	85%
3.	Tỷ lệ (%) khu vực rủi ro cao được xác định	45%
4.	Số tiền thu hồi hoặc tiết kiệm được mỗi cuộc kiểm toán	n/a

(n/a – không đủ dữ liệu để tính)

hiện qua kết quả khảo sát về tỷ lệ rủi ro xác định được kiểm toán ở mức cao. Tuy nhiên, tìm hiểu giấy làm việc và hồ sơ kiểm toán cho thấy, những nội dung rủi ro được KTB xác định tập trung vào những hoạt động chủ yếu là cho vay, tài sản đảm bảo, dịch vụ bảo lãnh,... mang tính truyền thống của đa số các ngân hàng. Mặc dù phần rủi ro còn lại chưa được xác định không lớn nhưng lại là những rủi ro “mới”, phát sinh trong điều kiện kinh doanh có nhiều thay đổi trong môi trường hội nhập và trong bối cảnh kinh tế vĩ mô có nhiều thay đổi. Với tỷ lệ hoàn thành khối lượng kiểm toán cao, kết quả kiểm toán đã đóng góp tích cực cho nhà quản trị cấp cao trong quản lý rủi ro phát sinh và hiệu lực kiểm soát nội bộ. Ngoài ra, KTNB cũng tư vấn cho nhà quản lý một cách hiệu quả nhằm đảm bảo sự tuân thủ các thủ tục, chính sách của ngân hàng. Gắn với kết quả kiểm toán, kết quả khảo sát minh họa về sự tác động của kết quả kiểm toán tới nhà quản trị cấp cao liên quan tới hiệu năng quản lý được thể hiện qua bảng 1 (Phan Trung Kiên và cộng sự, 2012).

Trong lĩnh vực xây dựng, việc thực hiện kiểm toán nói chung rất hạn chế nên tác động của KTNB tới nhà quản trị các cấp cũng bị ảnh hưởng đáng kể. Cụ thể:

Về nội dung kiểm toán: KTNB chủ yếu tập trung vào kiểm toán tài chính (Phan Trung Kiên, 2008) với các khoản mục mang tính phổ biến như tiền, phải thu khách hàng, tài sản cố định,... Đây cũng là những khoản mục được kiểm toán báo cáo tài chính hàng năm bởi các công ty kiểm toán độc lập do công ty thuê. Ngoài nội dung kiểm toán tài chính, kiểm toán hoạt động được thực hiện nhưng không liên tục và chỉ dừng lại ở việc đánh giá mức độ hoàn thành kế hoạch. Do nội dung và bị trùng lặp và không đổi mới theo những vấn đề mới của nhà quản lý nên ảnh hưởng của KTNB tới nhà quản trị cấp cao rất hạn chế. Bên cạnh đó, số lượng đề xuất và phát hiện kiểm toán rất thấp và đơn giản (Phan Trung Kiên, 2008), đã làm cho đóng góp của KTNB với nhà quản trị cấp cao càng bị hạn chế.

4. Kết luận và kiến nghị

Phân tích trên về mối quan hệ giữa KTNB với nhà quản trị cấp cao trong những doanh nghiệp hoạt động trong lĩnh vực xây dựng và ngân hàng của Việt Nam cho thấy:

Một là, Ảnh hưởng của nhà quản lý tới KTNB

trên cả hai khía cạnh là tổ chức bộ máy và tổ chức công tác kiểm toán. Ảnh hưởng của nhà quản trị tới tổ chức bộ máy KTNB thể hiện chủ yếu trên khía cạnh xây dựng cơ cấu tổ chức bộ phận KTNB như: lựa chọn mô hình tổ chức, nhân viên kiểm toán, quan hệ giữa các bộ phận. Những lĩnh vực chưa được nhà quản trị cấp cao quan tâm: lựa chọn và đào tạo nhân viên; mối quan hệ và cơ chế phối hợp giữa các bộ phận trong thực hiện kiểm toán; Phê duyệt quyết định kiểm toán. Trong thực hiện kiểm toán, ảnh hưởng này có sự khác biệt giữa các lĩnh vực hoạt động, trong lĩnh vực ngân hàng, sự quan tâm của nhà quản lý đã chi phối nội dung kiểm toán trong khi trong lĩnh vực xây lắp, thì ảnh hưởng này rất hạn chế. Điều này ảnh hưởng lớn tới sự thỏa mãn của nhà quản lý tới chất lượng kiểm toán và từ đó ảnh hưởng tới sự phát triển của KTNB trong doanh nghiệp (Phan Trung Kiên, 2008);

Hai là, Ảnh hưởng của KTNB tới nhà quản trị cấp cao: Ảnh hưởng này có sự khác biệt lớn giữa 2 tình huống nghiên cứu nêu trên. Mặc dù, cả 2 tình huống đều chỉ ra những hạn chế trong thực hiện chức năng bảo đảm và tư vấn nói chung nhưng sự hỗ trợ của KTNB trong các ngân hàng cho nhà quản lý đã thể hiện tốt hơn, rõ ràng hơn. Cụ thể, với 2 nội dung chính là đánh giá hệ thống kế toán và hiệu lực kiểm soát, KTNB đã có sự bảo đảm đối với hiệu lực kiểm soát nội bộ. Trong khi đó, trong khi đó đối với tình huống các TCTXD, ảnh hưởng của KTNB tới nhà quản trị cấp cao trong doanh nghiệp là rất hạn chế.

Như vậy, KTNB và nhà quản trị cấp cao trong những tình huống nghiên cứu tại TCTXD có tổ chức KTNB và các NHTM Việt Nam có mối quan hệ qua lại 2 chiều. KTNB hỗ trợ nhà quản trị cấp cao trong quản trị công ty bằng cách cung cấp một sự bảo đảm và tư vấn về những vấn đề liên quan, đồng thời nhà quản trị cấp cao có thể hỗ trợ cho KTNB thực hiện hiệu quả chức năng của mình. Tuy nhiên, tác động qua lại còn rất hạn chế, đặc biệt là sự hỗ trợ của KTNB cho nhà quản trị. Để cải thiện hiệu quả hoạt động KTNB từ đó hỗ trợ tốt hơn cho nhà quản trị cấp cao trong quá trình quản trị công ty, quản lý rủi ro và hoạt động kiểm soát, theo tôi cần nhận thức và thay đổi những vấn đề sau đây từ phía nhà quản trị cấp cao và từ phía KTNB.

Một là, Nhà quản trị cấp cao cần nhận thức rõ KTNB là một công cụ quản lý trong nhiều công cụ

quản lý khác nhưng nó có vai trò đặc biệt quan trọng trong quản trị công ty, quản lý rủi ro và đánh giá hiệu lực kiểm soát nội bộ. Do đó, nhà quản trị cấp cao cần hiểu rõ hoạt động KTNB thực hiện cách chức năng như thế nào để từ đó có thể trợ giúp một cách hiệu quả cho hoạt động này. Việc hình thành một cơ chế phối hợp giữa các cấp quản lý với đề xuất của KTNB, phối hợp các bộ phận với KTNB có ý nghĩa quan trọng ảnh hưởng tới kết quả và thực thi các đề xuất kiểm toán. Tránh những nhận thức sai lầm về trùng lặp hoặc lồng ghép giữa hoạt động kiểm soát nội bộ với hoạt động kiểm toán KTNB để từ đó lựa chọn mô hình tổ chức thích hợp.

Hai là, Trong điều kiện nhất định, KTNB có đặc thù riêng và nhà quản lý cần có những điều chỉnh cho hoạt động KTNB phù hợp với môi trường thay đổi. KTNB ban đầu mang tính luật định nhiều hơn thì giờ đây việc hình thành phải xuất phát từ nhu cầu quản trị công ty, quản lý rủi ro và hiệu lực kiểm soát nội bộ có tính tới điều kiện hiện tại và chiến lược hoạt động của doanh nghiệp. Bên cạnh đó, nhà quản trị cấp cao cần có lộ trình hướng tới sự phát triển của KTNB trong chiến lược phát triển của công ty. Đây là vấn đề cần suy xét thận trọng để tránh tình trạng thành lập bộ phận KTNB nhưng không có đủ nhân viên kiểm toán, không thực hiện đúng công việc, không thể hỗ trợ cho nhà quản trị,... như đã từng xảy ra trong nhiều TCTXD Việt Nam.

Ba là, Nhà quản trị cấp cao phải xác định mục tiêu thích hợp cho hoạt động KTNB. Mục tiêu này không thể được xây dựng chung chung mà cần cụ thể theo lĩnh vực hoạt động và phải phù hợp với doanh nghiệp. Hiện tại, mục tiêu của KTNB hoặc còn chung chung hoặc đã cụ thể nhưng không bắt kịp với sự thay đổi của quản trị công ty, quản lý rủi

ro và hoạt động kiểm soát nội bộ trong một môi trường kinh doanh có nhiều biến động. Ngoài ra, nắm bắt trọng tâm kiểm toán trong điều kiện hiện tại và xu hướng thay đổi của KTNB là cơ sở quan trọng để thay đổi và phát triển KTNB trong doanh nghiệp.

Bốn là, Về phía bộ phận KTNB: Để phát huy vai trò trợ giúp của KTNB cho nhà quản trị cấp cao, hoạt động KTNB cần đi vào *thực chất*. Muốn vậy, KTNB phải nắm bắt nhu cầu của quản trị cấp cao từ đó lựa chọn cách thức hỗ trợ tối ưu bằng cách cung cấp một sự bảo đảm hoặc cung cấp một sự tư vấn cho nhà quản lý về những vấn đề liên quan. Hiện tại, KTNB trong các NHTM Việt Nam phần nào đã đáp ứng được vai trò hỗ trợ cho nhà quản trị các cấp trong quản trị công ty, quản lý rủi ro phát sinh và nâng cao hiệu lực kiểm soát nội bộ. Khi môi trường hoạt động thay đổi, KTNB cần có sự thay đổi linh hoạt phù hợp với điều kiện mới. Điều này được thể hiện trong nội dung kiểm toán và kỹ thuật kiểm toán được vận dụng nhằm đạt được mục tiêu kiểm toán.

Năm là, Nâng tầm hoạt động KTNB từ hoạt động mang tính *ng nghiệp dư* thành hoạt động *chuyên nghiệp*. Đây cũng là xu hướng phát triển của KTNB trên thế giới trong hệ thống kiểm toán nói chung. Tuy nhiên, trong điều kiện trước mắt, KTNB tại các đơn vị cần hoàn thiện những yếu tố cấu thành một tổ chức KTNB hoàn chỉnh: Cơ cấu tổ chức bộ phận KTNB; Số lượng và chất lượng kiểm toán viên nội bộ; Ban hành/sửa đổi qui chế KTNB; Ban hành/sửa đổi/hoàn thiện qui trình kiểm toán phù hợp; Tổ chức và vận dụng phương pháp kiểm toán chuẩn mực, hiện đại,... Trong điều kiện của nước ta, điều này hoàn toàn có thể trở thành hiện thực. □

Tài liệu tham khảo:

- Bộ Tài chính (1998a), Thông tư số 52/1998/TT-BTC, *Hướng dẫn tổ chức bộ máy kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp nhà nước*.
- Bộ Tài chính (1998b), Thông tư 171/1998/TC-BTC, *Hướng dẫn thực hiện kiểm toán nội bộ tại doanh nghiệp nhà nước*.
- Bộ Tài chính (1997), Quyết định Số 832/TC/QĐ/CĐKT, *Qui chế Kiểm toán nội bộ*.
- Carcello, Hermanson, D. R. & Raghunandan (2005), 'Changes in internal auditing during the time of the major US accounting scandals', *International Journal of Auditing*, Vol. 9, No. 2, pp. 117-27.
- Chính phủ (2004), Nghị định 199/2004/NĐ-CP, *Qui chế quản lý tài chính của công ty nhà nước và quản lý vốn nhà nước đầu tư vào doanh nghiệp khác*

- European Confederation of Institutes of Internal Auditing - ECIIA (2005), Position Paper: Internal Auditing in Europe
- Flesher, D. L. & Zanzig, J. S. (2000), 'Management accountants express a desire for change in the functioning of internal auditing', *Managerial Auditing Journal*, Vol. 15, No. 7, pp. 331–7
- Goodwin, J. (2003), 'The relationship between the audit committee and the internal audit function: Evidence from Australia and New Zealand', *International Journal of Auditing*, Vol. 7, No. 3, pp. 263–78.
- IIA [Institute of Internal Auditing] (2011), Standards for Professional Practice of Internal Auditing, *Standard No. 1110*
- Ngân hàng Nhà nước (1998), Quyết định Số 03/1998/QĐ-NHNN, *Quy chế kiểm tra kiểm toán nội bộ của các tổ chức tín dụng*.
- Nguyễn Thị Hồng Thúy (2010), 'Tổ chức kiểm toán nội bộ trong các tập đoàn Việt Nam', Luận án Tiến sĩ, Trường ĐH Kinh tế quốc dân.
- Phan Trung Kiên (2008), 'Hoàn thiện tổ chức kiểm toán nội bộ trong các công ty xây dựng Việt Nam', Luận án Tiến sĩ, Trường ĐH Kinh tế quốc dân.
- Phan Trung Kiên và cộng sự (2012), 'Nghiên cứu thực hiện chức năng kiểm toán nội bộ trong các ngân hàng thương mại cổ phần Việt Nam', Đề tài NCKH, Trường ĐH Kinh tế quốc dân.
- Raghunandan, K. R., Read, J. & Rama, D. V. (2001), 'Audit committee composition, gray directors, and interaction with internal auditing', *Accounting Horizons*, Vol. 15, No. 2, pp. 105–18

Interactions between internal auditing and senior management: Theory and current issues in some Vietnamese Businesses

Abstract:

Senior management expects internal audit to fulfil a supporting role in corporate governance, risk management and effective internal controls. In fact, internal audit supports to senior management by providing assurances of management processes, effective risk management and effectiveness of internal controls as well as consulting activities in order to improve internal controls and establish goals and policies. In contrast, senior management affects internal audit in terms of organizational structure and the performance of internal audit.

Internal Audit has been established in some Vietnamese construction corporations and many Vietnamese joint-stock commercial banks. The analytical results in the Vietnamese construction companies show that the internal auditing has a little support for their senior management while the internal auditing of Vietnamese commercial banks has quite a bit of support for them especially in improving operational controls and accounting activities. For both fields, senior management has made big effects on organizing the internal auditing department as well as the performance of an internal audit.

Thông tin tác giả:

***Phan Trung Kiên**, Tiến sĩ

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

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

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

Email: phankien76@gmail.com