

# TỔ CHỨC KIỂM TOÁN NỘI BỘ TẠI CÁC ĐẠI HỌC

Bùi Thị Minh Hải\*

*Hiện nay, các đại học trên thế giới đang nỗ lực cải thiện tính minh bạch trong các hoạt động và tình hình tài chính của họ nhằm tạo niềm tin cho các cổ đông và công chúng. Trong các đại học, kiểm toán nội bộ đang đóng vai trò rất quan trọng trong hỗ trợ các nhà quản lý, hội đồng quản trị thiết lập hệ thống kiểm soát nội bộ vững mạnh nhằm đạt được mục tiêu hiệu quả hoạt động và hiệu năng trong quản lý. Bài viết này nghiên cứu về kiểm toán nội bộ ở các đại học trên thế giới, từ đó rút ra một số kinh nghiệm trong tổ chức kiểm toán nội bộ ở các đại học tại Việt Nam.*

**Từ khóa:** kiểm toán nội bộ, kiểm soát nội bộ, quản lý rủi ro trong các đại học.

## 1. Đặt vấn đề

Trên thế giới, kể từ năm 1941 đến nay, với sự đòi hỏi của Viện Kiểm toán viên nội bộ tại Mỹ (IIA), kiểm toán nội bộ đã có những phát triển đáng kể từ lĩnh vực tài chính và xử lý thông tin đến trên các khía cạnh khác của quản lý doanh nghiệp như hiệu quả kinh doanh và hiệu năng quản lý (Nguyễn Quang Quỳnh và Nguyễn Thị Phương Hoa, 2008). Kiểm toán nội bộ là hoạt động độc lập, khách quan được thiết lập và thực hiện nhằm kiểm tra, đánh giá, tư vấn và hỗ trợ cho quá trình cải thiện hoạt động và gia tăng giá trị cho tổ chức. Kiểm toán nội bộ giúp cho tổ chức có thể thực hiện được các mục tiêu thông qua việc đánh giá một cách có hệ thống và sát thực nhằm nâng cao tính hiệu quả trong quản lý rủi ro, tính hiệu lực trong kiểm soát và quản trị hoạt động của tổ chức. Việc tổ chức kiểm toán nội bộ trong các tổ chức kinh doanh có quy mô lớn, hoạt động vì lợi nhuận, điển hình là các doanh nghiệp, là khá phổ biến. Nghiên cứu về lý luận và thực tiễn tổ chức kiểm toán nội bộ trong các doanh nghiệp thuộc nhiều loại hình sở hữu khác nhau, ở các quốc gia, ngành nghề và lĩnh vực hoạt động khác nhau tương đối phát triển. Tuy nhiên, trong các tổ chức phi lợi nhuận, chẳng hạn như một số đại học, kiểm toán nội

bộ có cần thiết hay không, nên tổ chức theo mô hình bộ phận kiểm toán nội bộ hay thuê các kiểm toán viên bên ngoài thực hiện công việc này là những câu hỏi chưa có lời giải đáp rõ ràng. Với bài viết này, yác giả tập trung nghiên cứu các nhu cầu, động lực cơ bản lý giải cho sự cần thiết tổ chức kiểm toán nội bộ tại các đại học lớn trên thế giới ở các châu lục khác nhau và thực tế tổ chức bộ máy kiểm toán, tổ chức công tác kiểm toán ở các đại học này. Kết quả nghiên cứu được phân tích, đánh giá, từ đó rút ra những mối quan hệ giữa tổ chức kiểm toán nội bộ trong các đại học trên thế giới với tổ chức kiểm toán nội bộ nói chung, đồng thời liên hệ với thực tiễn tổ chức kiểm toán nội bộ tại các đại học ở Việt Nam.

## 2. Kết quả và thảo luận về kết quả nghiên cứu

Các đại học thường được hiểu là các tổ chức phi lợi nhuận. Ngay cả với Đại học Harvard là đại học tư thục danh tiếng hàng đầu thế giới, sở hữu một lượng lớn tài sản, được hưởng nhiều lợi ích từ các quỹ tài trợ và đầu tư nhưng bản chất của Harvard không phải là một tổ chức hoạt động vì mục tiêu lợi nhuận (Laura M.Binger và cộng sự, 2009). Với sứ mệnh chính là nghiên cứu khoa học và đào tạo, hoạt động của các đại học không phải là hoạt động kinh

doanh. Mặc dù quy mô của các đại học hàng đầu trên thế giới rất lớn nhưng các trường này cũng không phải là các công ty đại chúng. Động cơ và nhu cầu thiết lập, vận hành bộ phận kiểm toán nội bộ ở đại học không giống như doanh nghiệp (Protivity Inc, 2008b). Chẳng hạn, tại Mỹ, theo Luật Sarbanes – Oxley, các công ty đại chúng bắt buộc phải tổ chức bộ phận kiểm toán nội bộ, đồng thời xây dựng và vận hành hệ thống kiểm soát nội bộ tại đơn vị, tuy nhiên, các quy định này lại không áp dụng cho các đại học. Việc thiết lập và vận hành kiểm toán nội bộ trong các đại học tại Mỹ thực sự xuất phát từ nhu cầu tự thân của họ. Nhu cầu này bắt nguồn từ nhận thức của nhà quản lý về lợi ích trong tăng cường hệ thống kiểm soát và quản trị nội bộ. Hệ thống này có thể mang lại lợi ích cho bất cứ một cơ quan hoặc tổ chức nào, cho dù đó là các đơn vị công hay tư nhân, giáo dục hay kinh doanh, hoạt động vì các mục tiêu lợi nhuận hay phi lợi nhuận (Protivity Inc, 2008a).

Một trong những lý do cơ bản lý giải về thực tế tổ chức bộ phận kiểm toán nội bộ là các đại học hiện nay đang phải nỗ lực cải thiện tính minh bạch về các hoạt động và thông tin tài chính cho các nhà đầu tư, các tổ chức tài trợ và công chúng được biết. Ở các đại học danh tiếng và có quy mô lớn trên thế giới, rủi ro xuất hiện trong quá trình hoạt động đã và đang tạo nên áp lực khiến cho nhà quản lý phải ý thức nhiều hơn về trách nhiệm của mình trong việc tăng cường kiểm soát các hệ thống quy trình và thủ tục thực hiện các hoạt động. Trong những đại học này, người ta nhận thấy kiểm toán nội bộ đang đóng một vai trò quan trọng trong hỗ trợ các nhà quản trị thiết lập hệ thống kiểm soát nội bộ vững mạnh nhằm gia tăng các lợi ích và tính hiệu quả từ quá trình hoạt động của tổ chức. Kết quả nghiên cứu cho thấy thực tế tổ chức kiểm toán nội bộ tại các đại học lớn ở các châu lục khác nhau trên thế giới được thể hiện như sau:

### **2.1. Tổ chức kiểm toán nội bộ tại các đại học tại Mỹ**

Trong số 10 đại học hàng đầu thế giới theo xếp hạng của Times Higher Education năm 2012 - 2013 (xem Bảng 1), có đến 7 đại học thuộc nước Mỹ. Các đại học này đều có đặc điểm chung là đại học tư thục, nắm giữ một lượng tài sản và quỹ do các cá nhân và tổ chức tài trợ cho hoạt động nghiên cứu và đào tạo rất lớn và đều có bộ phận kiểm toán nội bộ thực hiện các chức năng đánh giá và tư vấn nhằm hỗ

trợ cho quá trình quản trị, điều hành của nhà trường. Trong số này, tác giả lựa chọn nghiên cứu sâu về tổ chức kiểm toán nội bộ tại Đại học Harvard.

Đại học Harvard là đại học tư thục tọa lạc ở thành phố Cambridge, bang Massachusetts, Mỹ. Trường được thành lập năm 1636, là đại học lâu đời nhất tại Mỹ, đồng thời cũng là cơ sở giáo dục đại học đầu tiên ở Châu Mỹ và là tập đoàn xuất hiện đầu tiên ở Bắc Mỹ (Wikipedia). Harvard thường xuyên có mặt ở vị trí đầu tiên trong các bảng xếp hạng giáo dục đại học quốc tế. Harvard cũng là tổ chức có nguồn tài trợ tài chính lớn thứ hai tại Mỹ (sau Quỹ Bill & Melinda Gates), khoảng 30,7 tỷ USD vào năm 2012 (Wikipedia). Năm 2007, quỹ do các tổ chức và cá nhân tài trợ Harvard lên đến 34,9 tỷ USD (Wikipedia). Theo báo cáo tài chính của Harvard, tính đến 30.6.2012, tổng tài sản của Harvard là 57,7 tỷ USD (Harvard University, a). Quy mô hoạt động lớn kết hợp với việc nắm giữ số tiền tài trợ đáng kể tạo sức ép cho Hội đồng quản trị và nhà quản lý trong việc đảm bảo độ tin cậy và tính minh bạch của thông tin tài chính, bảo đảm sự an toàn của tài sản, tính hiệu quả trong sử dụng các nguồn tiền, từ đó tạo lòng tin cho các tổ chức và cá nhân đã và đang tài trợ cho hoạt động của Đại học Harvard.

Harvard đặt dưới sự lãnh đạo của hai ban quản trị (Harvard University, b), một là “President and Fellows of Harvard College” còn được gọi là “Harvard Corporation”- được thành lập từ năm 1650. Một ban quản trị khác được gọi là “Harvard Board Overseers”. Hiệu trưởng Đại học Harvard là người chịu trách nhiệm điều hành bộ máy hành chính do Harvard Corporation bổ nhiệm. Cơ cấu tổ chức của Harvard theo mô hình phân quyền ở mức độ cao và khá phức tạp. Theo đó, toàn trường có 12 học viện độc lập thực hiện các hoạt động đào tạo và nghiên cứu khoa học khác nhau, có cơ cấu tổ chức và bộ máy quản lý hành chính riêng (Higher Education Funding Council for England, 2004). Tuy vậy, chức năng nhân sự và tài chính của các học viện lại được quản lý tập trung từ Đại học Harvard.

Bộ phận quản lý rủi ro và dịch vụ kiểm toán (RMAS – Risk Management and Audit Services) tại Đại học Harvard được thành lập từ năm 1999 với mục đích hỗ trợ cho nhà quản lý và hội đồng quản trị trong nhận diện, quản lý và giảm thiểu rủi ro, từ đó xây dựng quy trình kiểm soát các rủi ro này trong quá trình thực hiện các hoạt động kinh doanh, các hoạt động nghiên cứu khoa học và đào tạo của nhà

trường. Đây thực sự là công việc quan trọng vì với đặc điểm cơ cấu tổ chức phân quyền cao độ như Harvard, nhà quản lý và hội đồng quản trị của toàn trường thường gặp khó khăn trong kết nối giữa hoạt động của nhà trường với từng học viện, từ đó mất dần quyền kiểm soát hoạt động của từng đơn vị thành viên đó.

Bộ phận quản lý rủi ro và dịch vụ kiểm toán (RMAS) tại Đại học Harvard hiện nay có 23 kiểm toán viên được hợp thành từ bốn phân hệ chịu trách nhiệm thực hiện các mảng hoạt động khác nhau (Harvard University, c). Thứ nhất là phân hệ chịu trách nhiệm thực hiện kiểm toán tài chính, kiểm toán hoạt động và kiểm toán tuân thủ; Thứ hai là phân hệ kiểm toán hệ thống thông tin với nhiệm vụ chính đảm bảo sự an toàn, độ tin cậy, tính kịp thời của thông tin; Thứ ba là phân hệ quản lý rủi ro với trách nhiệm nhận diện các rủi ro tiềm tàng có thể ảnh hưởng đến hoạt động của trường; và phân hệ thứ tư là quản lý rủi ro trong lĩnh vực tài chính và bảo hiểm, chịu trách nhiệm giám sát và kiểm tra quá trình hình thành quỹ do các cá nhân và tổ chức tài trợ cho Harvard, đồng thời kiểm soát rủi ro có thể gây thiệt hại cho quỹ thông qua công cụ chính là các chương trình bảo hiểm. RMAS chịu sự quản lý trực tiếp Ủy ban Thanh tra (chính là Ủy ban Kiểm toán) của Đại học Harvard. RMAS phải họp với Ủy ban này ít nhất bốn lần trong một năm, đồng thời phải lập và nộp báo cáo kiểm toán thường niên cho Ủy ban. Bên cạnh đó, RMAS có trách nhiệm báo cáo trực tiếp về kết quả kiểm toán cho Phó Hiệu trưởng phụ trách tài chính và Giám đốc Tài chính của Harvard. Hiện nay RMAS là thành viên của Tổ chức Thực hành nghề nghiệp Kiểm toán nội bộ quốc tế. Theo quy định của tổ chức này, cứ năm năm một lần, sẽ có một đoàn kiểm tra độc lập thực hiện đánh giá chất lượng kiểm toán của RMAS. Ví dụ, năm 2006, đoàn kiểm tra chất lượng kiểm toán độc lập của RMAS bao gồm các kiểm toán viên của các trường đại học Raytheon, Duke, Indiana và Northwestern. Hỗ trợ cho đoàn kiểm tra này là Công ty Kiểm toán PricewaterhouseCoopers.

Một trong những hoạt động trọng tâm mà RMAS phải thực hiện là nhận diện, đánh giá, và giảm thiểu rủi ro trong phạm vi tổng thể Đại học Harvard. RMAS quan tâm đến năm loại rủi ro cơ bản. Chúng bao gồm rủi ro do không tuân thủ các quy định và hệ thống luật pháp (của bang và của Liên bang), rủi ro tài chính, rủi ro hoạt động, rủi ro kỹ thuật, rủi ro

có thể ảnh hưởng đến danh tiếng của Đại học Havard. Từ năm 2008 đến nay, Harvard đã và đang thực hiện chiến lược mở rộng phạm vi và quy mô hoạt động sang các nước như Trung Quốc, Châu Phi, các nước thuộc Châu Mỹ, điển hình là Brazil (Protivity Inc, 2008b). Trong quá trình thực hiện chiến lược, RMAS đóng vai trò quan trọng trong đảm bảo cơ cấu kiểm soát nội bộ hiện tại của nhà trường đủ mạnh nhằm đạt được hiệu quả trong quản lý tài chính trên cơ sở tuân thủ các nguyên tắc hoạt động của Havard. Bộ phận kiểm toán nội bộ của Havard sẽ phải thực hiện và phối kết hợp giữa kiểm toán trước, kiểm toán trong và sau quá trình thực hiện của mỗi hoạt động hoặc dự án để quản lý và giảm thiểu rủi ro. Với các dự án đào tạo mới được thực hiện ở nước ngoài, đầu tiên, RMAS phải nghiên cứu, đánh giá từng khía cạnh của hoạt động, chẳng hạn như sử dụng nguồn nhân lực gắn với đặc điểm văn hóa của từng quốc gia, từ đó xác định phương pháp tiếp cận tối ưu nhất để sử dụng có hiệu quả nguồn nhân lực và sự hỗ trợ về mặt kỹ thuật ở từng địa phương. Khi quy trình hoạt động đã được xây dựng và vận hành, RMAS lại tiếp tục thực hiện kiểm toán để rà soát và phát hiện các yếu điểm trong kiểm soát, làm cơ sở để hoàn thiện các hoạt động.

Mọi hoạt động của RMAS đều phải phục vụ cho mục đích điều hành và quản trị của trường. Để hoàn thành tốt chức năng và nhiệm vụ, RMAS thực hiện liên kết các loại hình kiểm toán với nhau, điển hình là sự liên kết giữa kiểm toán hoạt động, kiểm toán tài chính. Yêu cầu từ phía nhà quản trị của Harvard là: RMAS cần thực hiện các nghiên cứu, điều tra để làm rõ các thủ tục và quá trình kiểm soát đặc thù cần thiết đối với mỗi hoạt động gắn liền với đặc điểm và chức năng của từng học viện thành viên. Các quyết định về kế hoạch, chương trình kiểm toán của RMAS dựa trên cơ sở lấy các thủ tục và quá trình kiểm soát chủ yếu là trọng tâm. Kiểm toán nội bộ phải đánh giá về tính hữu hiệu của các thủ tục và quá trình kiểm soát chủ yếu. Nếu phát hiện ra các yếu điểm trong kiểm soát, cần phải xác định các biện pháp điều chỉnh thích hợp, đồng thời các bằng chứng này sẽ được sử dụng phục vụ cho kiểm toán tài chính. Chúng sẽ được xem xét, đánh giá khả năng ảnh hưởng trọng yếu hay không trọng yếu đến báo cáo tài chính được kiểm toán.

RMAS cũng có vai trò quan trọng giúp cho nhà quản lý và Hội đồng quản trị tăng cường mức độ tuân thủ các quy tắc đạo đức và trách nhiệm trong

phạm vi toàn trường. Bên cạnh các cuộc kiểm toán tuân thủ, RMAS còn thực hiện các chương trình đào tạo với nội dung “Đạo đức, Trách nhiệm và Kiểm soát nội bộ”. Theo đó, RMAS phối hợp với Trung tâm Phát triển Nguồn nhân lực của Đại học Harvard để thực hiện chương trình với đối tượng đào tạo là nhân viên ở bộ phận tài chính trong các học viện trực thuộc. Mục đích của các chương trình đào tạo là tăng cường nhận thức, trách nhiệm của các nhân viên thuộc bộ phận tài chính về việc tuân thủ các quy chế quản lý tài chính nói riêng và quy chế kiểm soát nói chung, từ đó góp phần củng cố và lành mạnh nề nếp tài chính tại Đại học Harvard.

## **2.2. Tổ chức kiểm toán nội bộ tại các đại học tại Vương quốc Anh**

Trong топ mười đại học hàng đầu thế giới năm 2012 – 2013 theo Times Higher Education, có ba đại học thuộc Vương quốc Anh bao gồm: Đại học Oxford, Đại học Cambridge và Đại học Imperial College London. Các trường này đều là đại học công lập, trong khi đó, các đại học nổi tiếng tại Mỹ là đại học tư thục. Điểm chung của các đại học công lập ở Anh là không có bộ phận kiểm toán nội bộ riêng mà thuê các kiểm toán viên độc lập bên ngoài để cung cấp các dịch vụ kiểm toán nội bộ. Cụ thể, từ năm 2005 đến 2009, Công ty GrantThornton cung cấp dịch vụ kiểm toán nội bộ cho Đại học Oxford, còn từ năm 2010 đến nay là Công ty Kiểm toán PricewaterhouseCoopers. Công ty Deloitte LLP thực hiện kiểm toán nội bộ cho hai đại học là Cambridge (Deloitte LLP, 2010) và Imperial College London.

Việc tổ chức kiểm toán, kể cả hoạt động ngoại kiểm và nội kiểm tại các đại học công lập tại Anh bắt buộc theo quy định của Hội đồng Bảo trợ giáo dục đại học Vương quốc Anh (Higher Education Funding Council for England - HEFCE). HEFCE là một tổ chức thuộc Chính phủ Anh, được thành lập từ năm 1992 theo Luật Giáo dục đại học và sau đại học, có vai trò chính trong việc tiếp nhận quỹ tài trợ cho giáo dục ở bậc đại học và sau đại học từ ngân sách nhà nước, sau đó thực hiện phân bổ quỹ này để hỗ trợ cho các hoạt động đào tạo, nghiên cứu khoa học cho các đại học công lập. Theo dự toán năm học 2013 – 2014, HEFCE sẽ thực hiện phân bổ 4,47 tỷ bảng Anh cho 129 đại học và cao đẳng công lập và 203 đơn vị đào tạo sau đại học trên toàn quốc. Trong số 4,47 tỷ bảng này, Đại học Oxford được nhận 170,38 triệu bảng, Đại học Cambridge được nhận

161,258 triệu bảng, còn Đại học Imperial College London là 142,224 triệu bảng (Higher Education Funding Council for England, 2013). Ba đại học này thường xuyên là các đại học nhận được nhiều ngân sách tài trợ nhất hàng năm từ HEFCE.

HEFCE ban hành hệ thống các quy định bắt buộc các tổ chức đào tạo đại học và sau đại học (HEIs-Higher Education Institutions) phải tuân thủ, trong đó có các quy định về kiểm soát tài chính. Hàng năm HEFCE hướng dẫn quá trình lập và nộp báo cáo tài chính của các đại học. Theo đó, các báo cáo tài chính phải được kiểm toán bởi kiểm toán độc lập bên ngoài. Kèm theo các báo cáo tài chính này là báo cáo về kiểm soát nội bộ của các đại học. Các đại học phải đảm bảo việc thiết lập và vận hành hệ thống kiểm soát nội bộ hữu hiệu với phương pháp tiếp cận và xử lý các vấn đề thuộc kiểm soát nội bộ dựa trên cơ sở rủi ro. HEFCE yêu cầu các đơn vị đào tạo tiếp nhận nguồn tài trợ phải kiểm soát được các loại rủi ro về chất lượng, về tài chính, về danh tiếng, trong đó ưu tiên, tập trung quản lý các rủi ro quan trọng nhất. Để đảm bảo thực hiện các yêu cầu này, cần phải có kiểm toán nội bộ trong các đại học. Kiểm toán nội bộ có thể được tổ chức theo mô hình bộ phận kiểm toán nội bộ với các kiểm toán viên thuộc biên chế của trường hoặc theo mô hình thuê ngoài. Như đã trình bày ở trên, các đại học công lập tại Anh thường thuê các công ty kiểm toán độc lập cung cấp dịch vụ kiểm toán nội bộ để đáp ứng yêu cầu của HEFCE. Theo quy định của HEFCE, các công ty kiểm toán độc lập bên ngoài khi cung cấp dịch vụ kiểm toán nội bộ cần phải tuân thủ các chuẩn mực nghề nghiệp kiểm toán nội bộ trong lĩnh vực công (Chuẩn mực Kiểm toán nội bộ trong khu vực công – GIAS – Government Internal Audit Standards), các chuẩn mực do Viện Kiểm toán nội bộ (IIA) ban hành. Báo cáo kiểm toán nội bộ thường niên phải được lập và nộp cho ủy ban kiểm toán của các đại học. Sau khi được ủy ban kiểm toán xem xét, các báo cáo này được nộp cho hội đồng quản trị của nhà trường, đồng thời phải lên Ủy ban Dịch vụ Đảm bảo của HEFCE (Higher Education Funding Council for England, 2004). Nội dung của báo cáo phải thể hiện được ý kiến của kiểm toán nội bộ về thực tế quản lý và kiểm soát rủi ro tại đại học, tính kinh tế, hiệu quả và hiệu năng trong thực hiện các hoạt động của nhà trường.

## **2.3. Tổ chức kiểm toán nội bộ tại các đại học ở Úc**

Xét về mức độ nổi tiếng, các trường đại học tại Úc không thể bằng các đại học ở Anh và Mỹ, tuy nhiên, có một số đại học nằm trong top 100 vẫn là nơi học tập, nghiên cứu lý tưởng của nhiều sinh viên và học viên trên thế giới. Melbourne là một đại học công lập, được thành lập vào năm 1853 tại tiểu bang Victoria, Úc. Melbourne là đại học lâu đời thứ hai tại Úc và thường nằm trong nhóm các đại học tốt nhất trên toàn nước Úc. Năm học 2012 – 2013, Melbourne được Times Higher Education xếp hạng thứ 28 trong tổng thể các đại học trên thế giới. Kiểm toán nội bộ là một bộ phận trong cơ cấu tổ chức quản trị của Đại học Melbourne, được thiết lập để cung cấp chức năng đánh giá độc lập và tư vấn cho Hội đồng quản trị và nhà quản lý, từ đó hỗ trợ cho nhà quản lý ở mọi cấp độ trong việc đạt được các mục tiêu, nhất quán với điều lệ hoạt động và kế hoạch chiến lược của nhà trường.

Tương tự như Đại học Harvard, kiểm toán nội bộ tại Đại học Melbourne có trách nhiệm lập và nộp báo cáo cho Hội đồng quản trị thông qua Ủy ban Kiểm toán và Ủy ban Rủi ro (The University of Melbourne). Ủy ban Kiểm toán quyết định và ban hành quy chế hoạt động cho kiểm toán nội bộ. Kiểm toán nội bộ tại Đại học Melbourne được đảm bảo tính độc lập cần thiết để thực hiện các chức năng và nhiệm vụ được giao. Cụ thể, Kiểm toán nội bộ được quyền tiếp cận với Hiệu trưởng hoặc Hội đồng quản trị sau khi đã thông báo cho Ủy ban Kiểm toán, đồng thời không tham gia điều hành và quản lý các hoạt động khác ngoài chức năng và nhiệm vụ kiểm toán đã được xác định. Bộ phận Kiểm toán nội bộ có quyền tiếp cận mọi khu vực thuộc phạm vi sở hữu của Trường, đồng thời có quyền tiếp cận và điều tra các thư từ, hồ sơ, chứng từ, tài khoản và các thông tin khác được lưu giữ tại Trường với mục đích thực hiện nhiệm vụ kiểm toán.

Về phạm vi, Kiểm toán nội bộ tại Đại học Melbourne thực hiện kiểm toán các hoạt động và nghiệp vụ của các phòng ban chức năng và các bộ phận đào tạo, các bộ phận thực hiện các hoạt động hỗ trợ, các đơn vị và trung tâm thuộc quyền kiểm soát của nhà trường. Kiểm toán nội bộ chịu trách nhiệm chủ yếu trong tư vấn về quản trị, quản lý rủi ro và kiểm soát các hoạt động để đáp ứng các yêu cầu báo cáo về các khiếm khuyết trong xử lý rủi ro và các hoạt động chưa được kiểm soát hiệu quả cho nhà quản lý, Ủy ban Kiểm toán và Ủy ban Rủi ro được biết. Mức độ báo cáo sẽ tăng lên tương ứng

với các cấp độ rủi ro được Bộ phận Kiểm toán nội bộ đánh giá.

Kiểm toán nội bộ tại Đại học Melbourne thực hiện các loại hình kiểm toán tài chính, kiểm toán hoạt động và kiểm toán tuân thủ, trong đó chủ yếu là kiểm toán hoạt động. Kiểm toán nội bộ phải thực hiện quá trình đánh giá chi tiết về tính hiệu quả, tính hiệu năng và mức độ tuân thủ các quy định về quản lý tài chính đối với các hoạt động. Trên cơ sở đó, kiểm toán nội bộ đóng vai trò quan trọng trong đảm bảo tính đầy đủ và hiệu lực của kiểm soát nội bộ, trong đó bao gồm cả kiểm soát hệ thống công nghệ thông tin và an ninh của hệ thống thông tin. Kiểm toán nội bộ còn có trách nhiệm trong theo dõi, giám sát việc sử dụng tài sản của Trường. Bên cạnh đó, kiểm toán nội bộ còn thực hiện nhiệm vụ hỗ trợ cho nhà quản lý nhận diện các gian lận, xây dựng chiến lược phòng chống gian lận và giám sát gian lận, đồng thời thực hiện các cuộc điều tra và gian lận dưới sự chỉ đạo của Hiệu trưởng.

Quy trình kiểm toán do Kiểm toán nội bộ tại Đại học Melbourne thực hiện bao gồm bốn giai đoạn: lập kế hoạch kiểm toán, thực hiện kiểm toán, tổng hợp và báo cáo, theo dõi sau kiểm toán. Bộ phận Kiểm toán nội bộ soạn thảo và đệ trình kế hoạch kiểm toán lên Ủy ban Kiểm toán để chỉnh sửa và phê duyệt. Kế hoạch kiểm toán chiến lược phải đảm bảo được các yêu cầu về tính toàn diện và đầy đủ trên cơ sở nhận diện rõ các hoạt động và bộ phận cần phải kiểm toán. Việc nhận diện các hoạt động và bộ phận cần kiểm toán được thực hiện trên cơ sở đánh giá trọng yếu và rủi ro, đánh giá môi trường kiểm soát, kết quả kiểm toán của các năm trước. Đồng thời, kế hoạch chiến lược phải đảm bảo sự cân đối giữa chi phí và kết quả kiểm toán, phù hợp với nguồn lực kiểm toán sẵn có. Dựa trên cơ sở việc thực hiện kế hoạch kiểm toán, Bộ phận Kiểm toán nội bộ phải thực hiện trách nhiệm báo cáo cho Ủy ban Kiểm toán, Ủy ban rủi ro về thực tế kiểm soát nội bộ, tiến triển thực hiện kế hoạch kiểm toán, kết luận về các chiến lược giảm thiểu rủi ro, kết quả kiểm toán, các khuyến nghị do kiểm toán độc lập bên ngoài đưa ra, hoặc bất cứ vấn đề nào mà nhà quản lý đang quan tâm và yêu cầu báo cáo cùng mức độ ảnh hưởng (trọng yếu hoặc không trọng yếu) của chúng đến báo cáo tài chính. Kiểm toán nội bộ chịu trách nhiệm về các hoạt động theo dõi sau kiểm toán bao gồm việc kiểm tra và giám sát quá trình các nhân viên và đơn vị trực thuộc trường thực

hiện các kiến nghị kiểm toán. Nhà quản lý tại từng đơn vị có trách nhiệm đảm bảo quá trình thực hiện các kiến nghị kiểm toán và báo cáo kết quả thực hiện cho Bộ phận Kiểm toán nội bộ, Ủy ban Kiểm toán và Ủy ban Rủi ro. Trong suốt quá trình thực hiện kiểm toán, kiểm toán nội bộ phải được thực hiện với sự thận trọng nghề nghiệp, trên cơ sở tuân thủ các chuẩn mực thực hành của kiểm toán nội bộ và các quy tắc đạo đức do Viện Kiểm toán nội bộ và Kiểm toán viên công chứng Australia ban hành.

### **3. Kết luận về thực tế tổ chức kiểm toán nội bộ tại các đại học trên thế giới và bài học kinh nghiệm cho các đại học ở Việt Nam**

#### **3.1. Kết luận về thực tế tổ chức kiểm toán nội bộ tại các đại học trên thế giới**

Kết quả nghiên cứu cho thấy (xem Bảng 1), ở các đại học lớn, có danh tiếng và xếp thứ hạng cao trên thế giới đều tổ chức kiểm toán nội bộ theo một trong hai mô hình: (i) Bộ phận kiểm toán nội bộ với các nhân viên kiểm toán thuộc biên chế của trường (điển hình là các đại học tại Mỹ, Úc); (ii) Thuê kiểm toán viên độc lập bên ngoài để cung cấp dịch vụ kiểm toán nội bộ (áp dụng tại các đại học ở Anh). Có nhiều lý do lý giải cho việc tổ chức kiểm toán nội bộ tại các đại học này. Nhóm thứ nhất liên quan đến các đại học tại Mỹ, là các đại học tư thục. Mặc dù không có các quy định chính thức bắt buộc thành lập bộ phận kiểm toán nội bộ, tuy nhiên, với quy mô lớn, cơ cấu tổ chức phân quyền với nhiều học viện và đơn vị thành viên, lại nắm giữ một lượng lớn tài sản có được từ quỹ hỗ trợ của các cá nhân và tổ chức kinh tế nên việc tổ chức bộ phận kiểm toán nội bộ là đáp ứng nhu cầu tất yếu trong quản trị đại học, nhằm kiểm soát rủi ro và tăng cường tính hiệu lực của hệ thống kiểm soát nội bộ, nâng cao hiệu quả hoạt động và hiệu năng quản lý. Nhóm thứ hai liên quan đến các đại học công lập mà điển hình là các đại học tại Anh và Úc. Việc tổ chức kiểm toán nội bộ không chỉ xuất phát từ nhu cầu tự thân của các đại học mà còn phải đáp ứng yêu cầu bắt buộc từ phía các cơ quan chức năng, có vai trò quản lý và phân bổ quỹ đào tạo từ ngân sách nhà nước (ví dụ như HEFCE tại Vương quốc Anh). Mặc dù áp dụng các mô hình khác nhau nhưng tổ chức kiểm toán nội bộ tại các đại học trên thế giới – trong phạm vi khảo sát của bài viết này – có những điểm chung như sau:

- *Một là*, hoạt động của kiểm toán nội bộ được đặt dưới sự chỉ đạo của Ủy ban Kiểm toán, (hoặc kết

hợp với Ủy ban Rủi ro) và Hội đồng quản trị;

- *Hai là*, lĩnh vực kiểm toán thể hiện sự liên kết của nhiều loại hình và lĩnh vực kiểm toán khác nhau như kiểm toán tài chính, kiểm toán hoạt động, kiểm toán tuân thủ hoặc kết hợp giữa kiểm toán thông tin, quy tắc, kiểm toán hiệu quả và hiệu năng;

- *Ba là*, có sự nhấn mạnh rõ rệt về mục đích kiểm toán là tập trung vào nhận diện, đánh giá và kiểm soát các loại rủi ro đối với các đại học. Phương pháp tiếp cận kiểm toán trên cơ sở rủi ro, kể cả việc lựa chọn các đơn vị thành viên, các phòng ban chức năng, các hoạt động để kiểm toán cũng trên cơ sở rủi ro;

- *Bốn là*, hoạt động kiểm toán nội bộ được thực hiện trên cơ sở tuân thủ các chuẩn mực nghề nghiệp do Viện Kiểm toán nội bộ (IIA) ban hành, các chuẩn mực của các hiệp hội nghề nghiệp khác có liên quan.

#### **3.2. Bài học kinh nghiệm cho các đại học ở Việt Nam**

Trong bảng xếp hạng 400 đại học hàng đầu thế giới của Time Higher Education không có một đại học nào của Việt Nam. Khác với Mỹ nhưng tương đồng với Vương quốc Anh, các đại học lớn ở Việt Nam đều là các đại học công lập. Tính đến 2013, Việt Nam có 17 đại học lớn và trọng điểm bao gồm hai đại học quốc gia, năm đại học vùng theo lãnh thổ và mười đại học, học viện theo các lĩnh vực và ngành trọng điểm. Do là các đơn vị công lập thụ hưởng ngân sách nhà nước nên các đại học trọng điểm tại Việt Nam đều là khách thể bắt buộc của Kiểm toán nhà nước. Tuy nhiên, xét về hoạt động nội kiểm, các đại học này đều chưa có bộ phận kiểm toán nội bộ thực hiện các chức năng kiểm tra, đánh giá, tư vấn và hỗ trợ cho nhà quản lý một cách chính thức và chuyên nghiệp, mặc dù chúng đều có quy mô lớn và cơ cấu tổ chức khá phức tạp dẫn đến sự khó khăn trong quản lý và kiểm soát đối với các đơn vị thành viên và các hoạt động khác nhau.

Ví dụ với Đại học Huế, đây là đại học trọng điểm vùng, lớn nhất tại khu vực Bắc Trung Bộ. Đại học Huế là đại học đa ngành bao gồm 7 đại học thành viên, một phân hiệu, ba khoa trực thuộc và một số trung tâm. Hiện nay, tổng số cán bộ và nhân viên của Đại học là 3.615 người, trong đó đội ngũ giảng dạy là 1.904 người. Đáng chú ý là Đại học Huế đã thực hiện kiểm toán giáo dục vào năm 2008 (Đại học Huế, 2009b) đối với trường thành viên. Cuộc

**Bảng 1: Kiểm toán nội bộ tại 10 trường đại học hàng đầu trên thế giới**

ST T	Đại học	Quốc gia	Năm thành lập	Loại hình hoạt động	Tổng tài sản	Quỹ tài trợ	Bộ phận Kiểm toán nội bộ	Số lượng kiểm toán viên
1	California Institute of Technology	Mỹ	1891	Tư thực	4,115 tỷ USD	1,8 tỷ USD	ASIC – Audit Services & Institutional Compliance	15
2	University of Oxford	Anh	1096	Công lập	2,254 tỷ bảng	3,8 tỷ bảng	Thuê ngoài PriceWaterhouseCoopers	-
3	Stanford University	Mỹ	1891	Tư thực	34,784 tỷ bảng	17 tỷ bảng	IAIC - Internal Audit & Institutional Compliance	25
4	Harvard University	Mỹ	1636	Tư thực	57,7 tỷ USD	34,9 tỷ USD	RMAS	23
5	Massachusetts Institute of Technology	Mỹ	1861	Tư thực	25,409 tỷ USD	10,15 tỷ USD	AD - Audit Division	18
6	Princeton University	Mỹ	1746	Tư thực	21,231 tỷ USD	1,88 tỷ USD	OAC - The Office of Audit and Compliance	-
7	University of Cambridge	Anh	1209	Công lập	2,641 tỷ bảng	1,651 tỷ bảng	Thuê ngoài - Deloitte LLP	-
8	Imperial College London	Anh	1836	Công lập	1,173 tỷ bảng	0,908 tỷ bảng	Thuê ngoài - Deloitte LLP	-
9	University of California, Berkeley	Mỹ	1868	Công lập	51,9 tỷ USD	3,315 tỷ USD	AAS - Audit & Advisory Services	8
10	University of Chicago	Mỹ	1890	Tư thực	11,95	6,57	RMAS – Risk Management, Audit & Safety	-

*Nguồn: Các số liệu và thông tin được tác giả tổng hợp từ các báo cáo thường niên năm 2012 và các trang web của mười trường đại học hàng đầu thế giới theo xếp hạng của Times Higher Education năm 2012 – 2013 bao gồm: California Institute of Technology, Imperial College London, Harvard University, Massachusetts Institute of Technology, Princeton University, Stanford University, University of California, Berkeley, University of Cambridge, University of Chicago, University of Oxford )*

kiểm toán được thực hiện trong khuôn khổ Dự án Giáo dục đại học Việt Nam – Hà Lan tại Đại học Huế và trải qua các giai đoạn từ lập kế hoạch, thực hiện kế hoạch, cho đến khi tổng hợp và lập báo cáo. Các điểm mạnh, điểm yếu trong đảm bảo chất lượng đã được phân tích, đánh giá, kèm theo là các khuyến nghị cải thiện hoạt động (Đại học Huế, 2009a). Nguồn nhân lực thực hiện cuộc kiểm toán bao gồm một số nhà quản lý và nhân viên của Đại học. Mặc

dù mục tiêu kiểm toán mới chỉ dừng lại việc đánh giá về chất lượng và tính hiệu quả của kế hoạch cải tiến chất lượng giảng dạy của nhà trường, đồng thời hoạt động kiểm toán chưa được duy trì thường xuyên qua các năm nhưng nó đã cho thấy nhu cầu thiết thực đối với kiểm toán nội bộ nhằm cải thiện và nâng cao chất lượng các hoạt động nói chung và giảng dạy nói riêng của nhà trường. Trong tương lai, với chiến lược nâng cao chất lượng giảng dạy đạt

chuẩn quốc tế trong thời kỳ hội nhập, nhu cầu thực hiện các cuộc kiểm toán hoạt động như trên có lẽ sẽ còn lớn hơn nữa, không phải chỉ riêng với Đại học Huế, mà còn với các đại học lớn khác tại Việt Nam.

Một ví dụ khác là Đại học Quốc gia Thành phố Hồ Chí Minh (ĐHQG - HCM). Đại học này được thành lập năm 1995, sau đó được tổ chức lại vào năm 2001 theo quyết định của Thủ tướng Chính phủ. Hiện Đại học vẫn đang trong quá trình ổn định cơ cấu tổ chức và xây dựng cơ sở vật chất. ĐHQG - HCM là đại học đa ngành, có sáu đại học thành viên, một viện nghiên cứu, một viện đào tạo, một khoa trực thuộc và một số trung tâm nghiên cứu và dịch vụ. Năm 2012, số lượng cán bộ, giảng viên của ĐHQG - HCM là 5.514 người, trong đó số lượng giảng viên là 3.342. Một số nội dung trong chiến lược mà ĐHQG - HCM đang phấn đấu thực hiện từ 2012 đến 2015, tầm nhìn đến 2020 là “đổi mới quản lý” thông qua việc nâng cao hiệu quả quản trị toàn hệ thống nhằm tạo cơ chế tốt và hợp lực sức mạnh trong toàn bộ các đơn vị thành viên; khẳng định vị thế của một đại học nghiên cứu đa ngành, xây dựng chất lượng đào tạo đạt chuẩn quốc tế; phát triển và sử dụng có hiệu quả các nguồn lực về nhân lực, tài chính và cơ sở vật chất. Với đội ngũ cán bộ và giáo viên giảng dạy đông đảo, quy mô lớn và cơ cấu tổ chức khá phức tạp, lại đang trong quá trình xây dựng cơ sở vật chất và ổn định, hoàn thiện bộ máy, việc tổ chức bộ phận kiểm toán nội bộ tại ĐHQG -

HCM, theo quan điểm của tác giả, là cần thiết và phù hợp với chiến lược phát triển của nhà trường, trong đó nhấn mạnh vào “đổi mới quản lý” và nâng cao vai trò của kiểm soát quản trị nội bộ trong thời kỳ hội nhập quốc tế. Quá trình kiểm toán nội bộ tại ĐHQG - HCM có thể áp dụng mô hình tổ chức kiểm toán nội bộ tại các đại học ở Mỹ. Sở dĩ tác giả lựa chọn mô hình này vì xét theo phạm vi ngoại kiểm, ĐHQG - HCM đã và đang là khách thể bắt buộc của Kiểm toán nhà nước. Kiểm toán nội bộ tại đại học sẽ thực hiện các loại hình kiểm toán khác nhau như kiểm toán tài chính, kiểm toán hoạt động và kiểm toán tuân thủ, trong đó ưu tiên thực hiện kiểm toán hoạt động nhằm đánh giá về tính hiệu quả, hiệu lực đối với các hoạt động nghiên cứu, giảng dạy và đầu tư xây dựng cơ bản của nhà trường. Phương pháp kiểm toán dựa trên cơ sở rủi ro. Ngay cả việc lựa chọn các hoạt động hoặc các đơn vị thành viên để kiểm toán cũng dựa trên cơ sở phân tích và đánh giá rủi ro. Đánh giá một cách tổng thể, không thể so sánh giữa các đại học của Việt Nam với các đại học lớn trên thế giới về danh tiếng và quy mô hoạt động. Tuy nhiên, thực tế tổ chức kiểm toán nội bộ tại một số đại học hàng đầu trên thế giới có thể được coi là một kinh nghiệm tốt để các nhà quản lý ở các đại học tại Việt Nam quan tâm, nghiên cứu, áp dụng nhằm tăng cường hệ thống kiểm soát nội bộ và đạt được các mục tiêu trong quá trình phát triển và hội nhập với quốc tế. □

#### Tài liệu tham khảo:

- California Institute of Technology. *Audit Services and Institute Compliance*. Truy cập ngày 12 tháng 9 năm 2013, từ <http://www.asic.caltech.edu/audit>
- Deloitte LLP (2010). *Internal Audit in the University of Cambridge*. Truy cập ngày 15 tháng 9 năm 2013, từ <http://www.admin.cam.ac.uk/offices/finance/audit/guide.pdf>.
- Đại học Huế (2009a). *Báo cáo kiểm toán về kết quả kiểm toán giáo dục tại Trường Sư phạm tháng 9/2008*. Truy cập ngày 20 tháng 9 năm 2013, từ <http://www.hueuni.edu.vn/dbcl/bak20131004/>.
- Đại học Huế (2009b). *Triển khai Kiểm toán nội bộ tại Trường Đại học Sư phạm, Đại học Huế tháng 9/2008*. Truy cập ngày 20 tháng 9 năm 2013 từ <http://www.hueuni.edu.vn/dbcl/bak20131005/>
- Imperial College London. *Annual report and Account 2012-13*. Truy cập ngày 15 tháng 9 năm 2013, từ [https://workspace.imperial.ac.uk/finance/Public/annual\\_report/annual\\_report\\_12\\_13.pdf](https://workspace.imperial.ac.uk/finance/Public/annual_report/annual_report_12_13.pdf).
- Harvard University (a). *Financial Report 2012*. Truy cập ngày 12 tháng 9 năm 2013, từ <http://vpf-web.harvard.edu/annualfinancial/pdfs/2012fullreport.pdf>
- Harvard University (b). *Harvard Governance*. Truy cập ngày 15 tháng 9 năm 2013, từ <http://www.harvard.edu/harvard-governance>
- Harvard University (c). *Risk Management and Audit Services*. Truy cập ngày 10 tháng 9 năm 2013, từ <http://rmas.fad.harvard.edu/>
- Higher Education Funding Council for England (2004). *Accountability and Audit: HEFCE Code of Conduct*. Truy cập ngày 16 tháng 9 năm 2013, từ

- [http://www.hefce.ac.uk/media/hefce/content/about/staffandstructure/board/membershipandconduct/board\\_code\\_of\\_practice\\_may13.pdf](http://www.hefce.ac.uk/media/hefce/content/about/staffandstructure/board/membershipandconduct/board_code_of_practice_may13.pdf)
- Higher Education Funding Council for England (2013). *Summary of 2013-2014 initial recurrent funding*. Truy cập ngày 16 tháng 9 năm 2013, từ [http://www.hefce.ac.uk/media/hefce/content/news/news/2013/201314\\_summary\\_tables.pdf](http://www.hefce.ac.uk/media/hefce/content/news/news/2013/201314_summary_tables.pdf)
- Laura M. Binger et al (2009). *Harvard's role as a nonprofit*. Harvard Crimson.
- Massachusetts Institute of Technology. *MIT Audit Division*. Truy cập ngày 12 tháng 9 năm 2013, từ <http://audit.mit.edu/About/default.aspx>
- Princeton University. *Audit and Compliance*. Truy cập ngày 15 tháng 9 năm 2013, từ <http://www.princeton.edu/evp/auditcompliance/>
- Protiviti Inc (2008a). *Internal Audit around the world, Volume IV*. Truy cập ngày 10 tháng 9 năm 2013, từ [http://www.protiviti.com/en-US/Documents/Resource-Guides/ia\\_higher\\_education.pdf](http://www.protiviti.com/en-US/Documents/Resource-Guides/ia_higher_education.pdf)
- Protiviti Inc (2008b). *Internal Audit in higher education*. Truy cập ngày 10 tháng 9 năm 2013 từ [http://www.protiviti.com/en-US/Documents/Resource-Guides/ia\\_higher\\_education.pdf](http://www.protiviti.com/en-US/Documents/Resource-Guides/ia_higher_education.pdf)
- Nguyễn Quang Quỳnh và Nguyễn Thị Phương Hoa - Chủ biên (2008). *Lý thuyết Kiểm toán*. Nhà Xuất bản Tài chính, Hà Nội.
- Times Higher Education. *The World University Ranking*. Truy cập ngày 15 tháng 9 năm 2013, từ <http://www.timeshighereducation.co.uk/world-university-rankings/2012-13/world-ranking>
- The University of Melbourne. *Internal Audit*. Truy cập ngày 13 tháng 9 năm 2013, từ <http://www.unimelb.edu.au/audit/about/charter.html>
- Stanford University. *Internal Audit Services*. Truy cập ngày 16 tháng 9 năm 2013, từ <https://acp.stanford.edu/audit/internal-audit-services>
- University of California, Berkeley. *Audit and Advisory Services*. Truy cập ngày 12 tháng 9 năm 2013, từ <http://audit.berkeley.edu/services/audits>
- University of Cambridge. *Annual report 2012*. Truy cập ngày 9 tháng 9 năm 2013, từ <http://www.cam.ac.uk/annual-report/annual-report-archive>
- University of Chicago. *Risk Management and Internal Audit*. Truy cập ngày 15 tháng 9 năm 2013, từ <http://rmia.uchicago.edu/>
- University of Oxford. *Financial statement 2011/12*. Truy cập ngày 16 tháng 9 năm 2013, từ [http://www.ox.ac.uk/about\\_the\\_university/facts\\_and\\_figures/financial\\_statements.html](http://www.ox.ac.uk/about_the_university/facts_and_figures/financial_statements.html)
- Wikipedia. *Harvard University*. Truy cập ngày 12 tháng 9 năm 2013, từ [http://en.wikipedia.org/wiki/Harvard\\_University](http://en.wikipedia.org/wiki/Harvard_University)

## **Internal audit in higher education**

*Abstract:*

*Like many organizations today, colleges and universities are striving to improve transparency into their services, operations and finances for stakeholders and the public. Within colleges and universities, internal audit is playing a very important role in working with administrators, management and boards to establish stronger corporate governance and internal controls. Thanks to internal audit, these organizations can derive many benefits from good performance and cost efficiencies. This paper focuses on analyzing internal audit in higher education in the world and recommends some experiences of organizing internal audit in Vietnamese universities.*

---

### **Họ tên tác giả:**

**\*Bùi Thị Minh Hải, tiến sĩ**

- Tổ chức công tác: Bộ môn Kiểm toán, Viện Kế toán – Kiểm toán, Đại học Kinh tế Quốc dân

- Lĩnh vực nghiên cứu chính: Kế toán, Kiểm toán và Phân tích

Email: [haibm@neu.edu.vn](mailto:haibm@neu.edu.vn)