

# Kiểm toán nội bộ trong các đơn vị có sử dụng kinh phí ngân sách nhà nước

II THS. TRẦN THỊ HOA THƠM (Học viện Tài chính)

Trên thế giới, kiểm toán nội bộ (KTNB) đã có lịch sử tồn tại và phát triển trên 60 năm và được thừa nhận ở trên 165 quốc gia như một nghề nghiệp mang tính chuyên nghiệp. Cùng với sự phát triển năng động và ngày càng phức tạp của nền kinh tế, vai trò và chức năng của KTNB trong việc đưa ra đảm bảo về việc đơn vị có thể kiểm soát một cách hữu hiệu rủi ro đã dần được công nhận trong tất cả các khu vực kinh tế công, kinh tế tư nhân, và cả các tổ chức phi lợi nhuận. Ở nước ta, thuật ngữ về KTNB tuy đã được đề cập tới từ cuối những năm 90 nhưng phải đến thời gian gần đây thì KTNB mới được nhắc đến nhiều như là một công cụ hoặc một chức năng quản trị của đơn vị...

**K**iểm toán nội bộ và vai trò của kiểm toán nội bộ Học viện Kiểm toán nội bộ Hoa Kỳ (IIA) là một trong những tổ chức đi tiên phong và có uy tín nhất trên thế giới trong việc định hướng và đặt ra khuôn khổ hoạt động cho KTNB. Theo IIA: “KTNB là hoạt động đưa ra sự đảm bảo và tư vấn mang tính độc lập và khách quan được thiết lập nhằm mang lại giá trị và tăng cường hoạt động của một tổ chức đạt được các mục tiêu của mình thông qua phương pháp tiếp cận có hệ thống và có nguyên tắc để đánh giá và tăng cường tính hiệu quả của công tác quản trị rủi

Trên công trường thi công công trình trường học tại thị trấn mới di chuyển huyện Quỳnh Nhai, tỉnh Sơn La.

ro, của hệ thống kiểm soát nội bộ và của các tổ chức”

Từ khái niệm trên của IIA, có thể thấy KTNB có 2 vai trò cơ bản:

**Một là, KTNB với vai trò đưa ra đảm bảo**

Trong nền kinh tế thị trường có mức độ cạnh tranh gay gắt như hiện nay, với các kỹ năng và kinh nghiệm cần thiết, KTNB sẽ cung cấp được các dịch vụ mang tính đảm bảo cho hệ thống nội bộ của mình, đảm bảo đơn vị vận hành một cách có hiệu quả nhằm đạt được đồng thời các mục tiêu đã đề ra, trong đó tập trung chủ yếu vào công tác quản trị của đơn vị thông qua quản trị rủi ro, kiểm soát nội bộ các vấn đề về đạo đức, trách nhiệm xã hội (bao gồm cả vấn đề môi trường, vấn đề tuân thủ). Để đảm bảo tính độc lập và tránh xung đột về lợi ích, KTNB thường chịu trách nhiệm trực tiếp trước Ủy ban Kiểm toán.

**Hai là, KTNB với vai trò tư vấn**

Công việc của KTNB bao gồm việc đánh giá phương châm cũng như văn hóa quản lý rủi ro của một đơn vị, đến việc xem xét và báo cáo tính hiệu quả của việc thực hiện các chính sách quản lý. Vai trò của KTNB trong việc đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ cùng với các bước kiểm soát rủi ro, các bước tuân thủ... bao trùm một phạm vi rất rộng vì tất cả các cấp của đơn vị đều có tham gia vào quy trình đề ra. Với vai trò đưa ra tư vấn, KTNB sẽ cung cấp các dịch vụ tư vấn trợ giúp một cách riêng biệt cho tất cả các cấp trong một đơn vị việc giám sát chung về báo cáo tài chính, kiểm soát nội bộ, quản lý rủi ro, đồng thời cũng có thể tư vấn sâu hơn về việc quản lý tài sản, các yêu cầu tuân thủ... đưa ra các khuyến nghị cần thiết để hoàn thiện các bộ phận có cơ hội phát triển hoặc có những khiếm khuyết cần khắc phục. Mặt khác, với kiến thức chuyên môn và kỹ năng của mình, KTNB có thể tham gia đào tạo cho các bộ phận và phòng, ban trong đơn vị về các mảng liên quan đến thủ tục kiểm soát nội bộ và

quản lý rủi ro, báo cáo tài chính, các quy định tuân thủ..., góp phần tăng cường năng lực của nhân sự trong đơn vị và giúp cho các đơn vị thực hiện tốt chức năng của mình.

**Thực tế KTNB trong các đơn vị có sử dụng kinh phí ngân sách nhà nước**

Hiện nay khung pháp lý cao nhất cho hoạt động mang dáng dấp như KTNB đối với các đơn vị có sử dụng kinh phí ngân sách nhà nước (KPNSNN) là Quyết định số 67/2004/QĐ-BTC của Bộ Tài chính về việc ban hành “Quy chế về tự kiểm tra tài chính, kế toán tại các cơ quan, đơn vị có sử dụng kinh phí NSNN”. Theo đó, các đơn vị có sử dụng KPNSNN phải xây dựng và vận hành hệ thống tự kiểm tra tài chính, kế toán theo quyết định này. Hoạt động tự kiểm tra tài chính, kế toán của các đơn vị được tổ chức thành bộ phận chuyên trách đặt dưới sự điều hành trực tiếp của thủ trưởng đơn vị và là một hoạt động bắt buộc. Việc đặt bộ phận tự kiểm tra tài chính, kế toán dưới sự điều hành trực tiếp của thủ trưởng đơn vị làm ảnh hưởng tới tính độc lập, tính khách quan, dẫn đến làm giảm hiệu quả hoạt động của bộ phận này. Chức năng tự kiểm tra tài chính, kế toán bị đồng nhất với chức năng KTNB. Trách nhiệm giữa các cấp lãnh đạo với bộ phận tự kiểm tra tài chính, kế toán của đơn vị chưa phân định rõ ràng. Công tác tự đánh giá đối với bộ phận kiểm tra tài chính, kế toán chưa được thực hiện và bị coi nhẹ. Hoạt động tự kiểm tra tài chính, kế toán của các đơn vị trong thời gian qua mới chỉ dừng lại công tác hậu kiểm, những vấn đề phát hiện thường là những sai phạm đã xảy ra, chưa có tác dụng trong việc phát hiện, ngăn ngừa, quản lý rủi ro và nhất là tư vấn cho việc nâng cao hiệu quả sử dụng nguồn lực hiện có của đơn vị.

Bước vào hội nhập kinh tế quốc tế, các đơn vị có sử dụng kinh phí

NSNN đang phải đối mặt với những tồn tại như năng lực quản trị điều hành yếu kém, công nghệ thông tin lạc hậu, nguồn vốn NSNN cấp ngày càng hạn hẹp,... Để khắc phục những hạn chế này, đồng thời nâng cao năng lực quản trị điều hành và phát triển bền vững thì một trong những yêu cầu cấp bách nhất hiện nay là các đơn vị có sử dụng kinh phí NSNN cần phải xây dựng KTNB.

**Xây dựng kiểm toán nội bộ trong các đơn vị có sử dụng KPNSNN**

**Thứ nhất, xây dựng môi trường pháp lý cho hoạt động kiểm toán nội bộ**

Nhà nước cần xác định KTNB là hoạt động bắt buộc không những đối với các đơn vị có sử dụng KPNSNN mà còn đối với các cơ quan, các đơn vị sự nghiệp và các tổ chức kinh tế khác, từ đó ban hành các định chế pháp luật cần thiết. Đồng thời xây dựng và ban hành các quy định hướng dẫn thực hiện KTNB trong các tổ chức này để đưa hoạt động KTNB trở thành lực lượng kiểm tra, kiểm soát không thể thiếu trong từng tế bào của nền kinh tế.

**Thứ hai, xây dựng cơ chế hoạt động KTNB**

- Xác định cơ cấu tổ chức KTNB trong đơn vị và xác định nhu cầu nhân lực trên quy mô của đơn vị và kỳ vọng của các bên liên quan (cơ quan chủ quản, lãnh đạo cao cấp,...).

Theo các chuẩn mực quốc tế về KTNB của IIA thì tổ chức KTNB trong một đơn vị được xem xét trên 3 khía cạnh:

+ Ủy ban Kiểm toán: 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. 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 rủi ro, kiểm soát nội bộ và quản trị điều hành của đơn vị.

+ Trách nhiệm của CAE: Vị trí CAE sẽ chịu trách nhiệm về mặt hành chính trước Tổng Giám đốc điều hành (CEO) và về mặt chức năng hoạt động trước Ủy ban Kiểm toán. Ủy ban Kiểm toán chịu trách nhiệm bổ nhiệm CAE cũng như quy định mức lương, thưởng của vị trí này.

+ Điều lệ kiểm toán (Audit charter): đưa ra khung hoạt động cho KTNB trong đơn vị. Mục đích, quyền hạn, trách nhiệm của KTNB và CAE như là một mắt xích trong quản trị đơn vị cũng như vai trò của KTNB trong việc đưa ra các dịch vụ đảm bảo và tư vấn; quyền truy cập thông tin và nhân sự được cụ thể hóa trong Điều lệ Ủy ban Kiểm toán thông qua.

Dựa trên các chức năng được kỳ vọng và thông lệ quốc tế, để xây dựng 1 bộ máy KTNB cần có 3 hợp phần cơ bản:

+ Hợp phần quản trị: thường được cụ thể hóa trong Điều lệ kiểm toán hoặc các văn bản tương đương, thậm chí qua các yêu cầu luật định. Mục đích, quyền hạn, trọng tâm và phạm vi của KTNB được xây dựng dựa trên những kỳ vọng của Ủy ban Kiểm toán, Ban giám đốc điều hành cũng như các bên liên quan khác.

+ Hợp phần nhân lực: được tập trung vào cơ cấu nhân sự và các bước phát triển nguồn lực hướng tới việc có được lực lượng KTNB với kinh nghiệm và kỹ năng phù hợp, ổn định. Về mặt dài hạn, kỹ năng của lực lượng KTNB phải bao trùm các loại hình rủi ro mà đơn vị đang đối mặt như rủi ro công nghệ, rủi ro thuế, rủi ro hoạt động, rủi ro gian lận...

+ Hợp phần hạ tầng hỗ trợ: Hợp phần này tập trung vào việc có được các phương pháp luận, kỹ thuật kiểm toán, công nghệ hỗ

trợ, dữ liệu thông tin và kế cả chương trình quản lý chất lượng nhằm hỗ trợ hoạt động kiểm toán và đảm bảo việc KTNB đạt được mục tiêu và thực thi được các quyền được trao, tạo ra khuôn khổ cho việc điều hành và triển khai các dịch vụ KTNB trong nội bộ đơn vị. Hợp phần này đòi hỏi phải có sự chia sẻ thông tin và hợp tác giữa các bộ phận và các cấp trong đơn vị dựa trên sự hiểu biết và công nhận vai trò và chức năng của KTNB trong công tác quản trị của đơn vị.

- Chỉ định vị trí CAE với các yêu cầu năng lực và miêu tả trách nhiệm cụ thể cùng cơ chế lương, thưởng phù hợp.

- Xác định nội dung của KTNB

+ Đánh giá và khuyến nghị hoàn thiện thủ tục kiểm soát ở tất cả các cấp.

Việc đánh giá thủ tục kiểm soát được thực hiện ở tất cả các khâu tham gia vào kiểm soát nội bộ. Các phòng, ban, bộ phận trực thuộc sẽ được thực hiện theo kế hoạch kiểm toán được xây dựng dựa trên các đánh giá rủi ro. KTNB sẽ phải báo cáo về những phát hiện liên quan đến tính hiệu quả của các thủ tục kiểm soát được đánh giá cùng với khuyến nghị và kế hoạch hành động phù hợp để hoàn thiện các thủ tục này.

+ Đánh giá rủi ro: bằng phương pháp tiếp cận theo hình thức chủ động dựa trên các rủi ro, KTNB sẽ phải nhận diện hoạt động chủ chốt của đơn vị cùng rủi ro có liên quan, đồng thời đánh giá mức độ trọng yếu của các rủi ro, từ đó nắm bắt được các vấn đề và cơ hội trong tương lai, đồng thời nhận diện được những tồn tại hiện hữu trong quản trị đơn vị.

+ Phân tích hoạt động và thông tin liên quan: trên cơ sở hiểu cận kề về mục đích chiến lược, nắm bắt việc vận hành của các bộ phận trong đơn vị, KTNB sẽ phối hợp với các cấp quản lý để đánh giá hoạt động của đơn vị và báo cáo những phát hiện liên quan.

+ Kiểm tra việc tuân thủ: nhằm

đảm bảo việc đơn vị tuân thủ các quy định, luật, các hướng dẫn và thông lệ trong quá trình áp dụng vào thực tiễn.

- Thiết lập Điều lệ KTNB với sự phê duyệt của Ủy ban Kiểm toán

- Phát triển chiến lược KTNB với định hướng đảm bảo hiệu quả và hiệu suất cùng với giá trị gia tăng cho các hoạt động của đơn vị trong lĩnh vực quản lý rủi ro, báo cáo tài chính, kiểm soát nội bộ và chu trình quản trị của đơn vị.

- Triển khai chiến lược thông qua kế hoạch KTNB hàng năm được xây dựng theo phương pháp tiếp cận phù hợp và được Ủy ban Kiểm toán phê duyệt. Việc triển khai hoạt động KTNB cần có đủ nguồn lực, nhân lực có năng lực chuyên môn (hoặc có trợ giúp của tư vấn chuyên nghiệp) và có sự cam kết từ các cấp lãnh đạo.

- Thiết lập cơ chế quản lý chất lượng và đánh giá hoạt động của KTNB. Việc đánh giá hoạt động KTNB cần được tiến hành hàng năm. CAE sẽ đánh giá các chuyên viên KTNB theo khung năng lực đã được xây dựng và được Ủy ban Kiểm toán thông qua.

### **Thủ ba, triển khai công tác KTNB**

Thông thường việc triển khai KTNB trong một đơn vị gồm 3 giai đoạn:

- Giai đoạn đánh giá: giúp đơn vị đánh giá liên tục các loại rủi ro gắn liền với chu trình hoạt động trong mối tương quan với các chức năng kiểm soát rủi ro độc lập.

- Giai đoạn hoàn thiện: giúp đơn vị kết hợp các chức năng kiểm soát rủi ro trong việc triển khai các bước hoàn thiện đã được nhận diện để đạt được mục tiêu đề ra hiệu quả nhất.

- Giai đoạn giám sát: các hoạt động giám sát của các chức năng kiểm soát rủi ro bao gồm cả KTNB sẽ được triển khai để đánh giá xem các chu trình, sáng kiến, chức năng cũng như hoạt động liên quan của đơn vị đang được vận hành theo đúng thiết kế ban đầu. **KT**