

GIỚI THIỆU CHUNG VỀ MÔ HÌNH KIỂM TOÁN NỘI BỘ CỦA MỘT SỐ NƯỚC

Về bản chất, kiểm toán nội bộ cung cấp sự bảo đảm khách quan về việc thiết kế, xây dựng, vận hành giúp các nhà quản trị kiểm soát được tất cả các bước công việc, các quy trình kiểm soát và quản trị của cơ quan, đơn vị mình phụ trách.

Kiểm toán nội bộ tại Việt Nam ra đời trên cơ sở Quyết định số 832/1997/QĐ-BTC về việc ban hành Quy chế kiểm toán nội bộ áp dụng cho doanh nghiệp nhà nước (DNNN) của Bộ Tài chính và thông tư số 171/1998/TT-BTC ngày 22/12/1998 hướng dẫn thực hiện kiểm toán nội bộ (KTNB) tại các doanh nghiệp Nhà nước. Theo đó, kiểm toán nội bộ mới chỉ áp dụng cho các doanh nghiệp Nhà nước về việc kiểm toán, đánh giá, đánh giá, quản lý và giám sát cho tất cả các cơ quan và tổ chức công để đảm bảo hiệu quả hoạt động, quản trị của đơn vị.

Mục tiêu của kiểm toán nội bộ là giúp các nhà quản trị tổ chức, vận hành tốt, nhận diện những rủi ro ảnh hưởng đến khả năng hoàn thành mục tiêu của đơn vị, xác định mức rủi ro để từ đó chủ động đề xuất các biện pháp đối phó, giảm thiểu rủi ro.

Thực tế tại Việt Nam, hoạt động kiểm toán nội bộ chỉ được thực hiện với quy mô nhỏ ở các tổ chức bảo hiểm, tổ chức tín dụng, tổ chức quản lý quỹ theo quy định của pháp luật Việt Nam nhưng chưa đạt được hiệu quả như mong muốn, chưa phát huy được vai trò của kiểm toán nội bộ.

Để phù hợp với sự cải cách nền hành chính Nhà nước, kiểm soát các cơ quan hành chính có sử dụng ngân sách Nhà nước, đơn vị cung cấp dịch vụ hành chính công Chính phủ đã ban hành Nghị định số 05/2019/NĐ-CP ngày 22/1/2019. Trong đó quy định cụ thể đối tượng áp dụng là các bộ, cơ quan ngang bộ, cơ quan thuộc Chính phủ, Ủy ban nhân dân các tỉnh, thành phố trực thuộc trung ương, các đơn vị sự nghiệp công lập, các doanh nghiệp, các tổ chức, cá nhân khác có liên quan đến hoạt động kiểm toán nội bộ.

Cơ quan thực hiện kiểm toán nội bộ có nhiệm vụ kiểm tra tính phù hợp, hiệu lực và hiệu quả của hệ thống kiểm soát nội bộ; Kiểm tra và xác nhận chất

lượng, độ tin cậy của thông tin kinh tế, tài chính của báo cáo tài chính, báo cáo kế toán quản trị trước khi trình ký duyệt; Kiểm tra sự tuân thủ các nguyên tắc hoạt động, quản lý kinh doanh, đặc biệt sự tuân thủ luật pháp, chính sách, chế độ tài chính, kế toán, chính sách, nghị quyết, quyết định của Hội đồng quản trị, của Ban Giám đốc doanh nghiệp.

Trong quá trình kiểm toán, cơ quan thực hiện kiểm toán nội bộ phát hiện những sơ hở, yếu kém, gian lận trong quản lý, trong bảo vệ tài sản của doanh nghiệp; đề xuất các giải pháp nhằm cải tiến, hoàn thiện hệ thống quản lý, điều hành kinh doanh của doanh nghiệp.

Vai trò của kiểm toán nội bộ luôn được coi là một phần không thể thiếu trong quản lý tài chính của chính phủ và ngày càng trở thành công cụ để cải thiện hiệu quả hoạt động của khu vực chính phủ. Kiểm toán bao gồm một loạt các hoạt động và mỗi hoạt động lại có các mục tiêu riêng. Phạm vi cũng như cách thức tổ chức và triển khai kiểm toán nội bộ có sự khác biệt đáng kể giữa các quốc gia và rất cuộc phản ánh triết lý chiếm ưu thế về quản lý tài chính công. Triết lý đó đã có sự biến đổi và vai trò của kiểm toán cũng thế.

Ở một số nước, hoạt động kiểm toán nội bộ kiểm toán đã và đang là một cơ chế kiểm soát nhằm đảm bảo với chính phủ hoặc các bộ ngành (kiểm toán nội bộ) và cơ quan lập pháp (kiểm toán bên ngoài) nhằm đảm bảo cho công quỹ được tiếp nhận và chi tiêu tuân thủ theo dự toán và các văn bản pháp luật liên quan khác, kiểm toán tuân thủ, và báo cáo của chính phủ về sử dụng vốn thể hiện công bằng và chính xác tình hình tài chính của chính phủ (kiểm toán tài chính). Ngoài ra, theo phương thức kiểm soát, phạm vi kiểm toán đã được mở rộng từ việc đánh giá các giao dịch riêng lẻ sang đánh giá về hệ thống kiểm soát nội bộ (kiểm toán hệ thống). Khi hầu hết các quốc gia tiên tiến đã mở rộng trọng tâm quản lý của họ từ kiểm soát sang hiệu quả hoạt động, chức năng kiểm toán cũng biến đổi để xem xét thêm về tác động kinh tế và trong thân các tổ chức kiểm toán nội bộ. Các chuẩn mực về hiệu quả hoạt động r thể hoá các hoạt động cần thiết về kiểm toán nội bộ và các chuẩn mực về chất lượng cần đáp ứng. Các chuẩn mực về triển khai kết hợp hai bộ chuẩn mực trên nhằm tạo ra các loại chuẩn mực cụ thể về hoạt động kiểm toán nội bộ, ví dụ, kiểm toán tuân thủ, kiểm toán gian lận, kiểm toán hệ thống. Bên cạnh những chuẩn mực đó, Viện

Kiểm toán nội bộ đã thống nhất về bộ Quy tắc Đạo đức trong Kiểm toán viên nội bộ. Khi mô tả về các yêu cầu liên quan đến hành vi của kiểm toán viên, bộ quy tắc này nhấn mạnh vào bốn khía cạnh chính: liêm chính - để cho các bên thứ ba có thể dựa vào nhận định của kiểm toán viên; khách quan - để cho bên thứ ba có thể được đảm bảo về sự đánh giá công bằng không bị ảnh hưởng bởi lợi ích riêng của kiểm toán viên; năng lực - kiểm toán viên có các kỹ năng và kiến thức để đưa ra các nhận định hợp lý và bảo mật - kiểm toán viên không công khai thông tin nếu không có thẩm quyền hợp lý.

Theo các thông lệ tốt nhất nêu trên, định nghĩa hiện nay về kiểm toán nội bộ được Ban Giám đốc Viện Kiểm toán nội bộ phê duyệt như sau:

Kiểm toán nội bộ là một hoạt động tư vấn và đảm bảo độc lập, khách quan, được thiết kế để đem lại giá trị gia tăng và cải thiện hoạt động của tổ chức. Nó giúp tổ chức hoàn thành các mục tiêu của mình bằng cách đem lại cách tiếp cận có hệ thống và kỷ luật nhằm đánh giá và cải thiện hiệu quả các quy trình điều hành, kiểm soát và quản lý rủi ro.

Định nghĩa như vậy rõ ràng đã khá xa cách so với trọng tâm truyền thống nhằm vào kiểm soát và tuân thủ về tài chính. Cách tiếp cận theo thông lệ tốt nhất bị ảnh hưởng nhiều bởi những diễn biến tại khu vực tư nhân, nhấn mạnh vào hai khía cạnh của kiểm toán nội bộ hiện đại là: các hoạt động tư vấn và đảm bảo. Hoạt động đảm bảo, vai trò mang tính truyền thống hơn của kiểm toán nội bộ, liên quan đến việc kiểm toán nội bộ đánh giá khách quan về bằng chứng để đưa ra quan điểm độc lập hoặc kết luận về một đơn vị, hoạt động, chức năng, quy trình, hệ thống hoặc các chủ đề khác. Hoạt động tư vấn mặc dù mang tính chất tư vấn nhưng đang ngày càng liên quan đến công việc của kiểm toán viên; do đó, có thể làm xói mòn tính độc lập của kiểm toán viên. Tại các hệ thống kiểm toán và kiểm soát được hiện đại hóa, kiểm toán viên thường đóng vai trò tư vấn quan trọng, ví dụ, trong việc xây dựng các hệ thống kiểm soát nội bộ. Vì vậy, kiểm toán viên có thể gặp khó khăn về đảm bảo tính độc lập khi phải kiểm toán cùng hệ thống đó. Mặc dù tại các quốc gia công nghiệp, ta hoàn toàn có thể tìm được các tổ chức kiểm toán khu vực công tập trung vào các hoạt động đảm bảo và tư vấn, nhưng phân tư vấn dường như không quan trọng nhiều.

Tại hầu hết các quốc gia, kiểm toán nội bộ của chính phủ tập trung vào các hoạt động đảm bảo. Định nghĩa chính xác hơn về vai trò của kiểm toán nội bộ và cụ thể về cách thức tổ chức và vận hành kiểm toán nội bộ là những thông tin rất có giá trị. Ví dụ, trong những năm Viện Kiểm toán nội bộ xây dựng cơ sở dữ liệu quốc tế về các tổ chức kiểm toán nội bộ tại khu vực công và tư nhân, gọi là Mạng Thông tin Kiểm toán Toàn cầu (GAIN), được nhiều quốc gia coi là hữu ích trong việc so sánh đối chiếu tổ chức của họ với thông lệ quốc tế tốt nhất. Mặc dù những chuẩn mực này không đòi hỏi bắt buộc áp dụng, nhưng được cho là phản ánh thông lệ tốt nhất, vì vậy, mặc dù mọi người cho rằng các quốc gia sẽ tự phát triển các chuẩn mực của họ về kiểm toán khu vực công, cũng có ý kiến cho rằng các quốc gia cố gắng sao cho các chuẩn mực đó phải nhất quán với các chuẩn mực quốc tế. Đây là cách làm thích hợp cho những nền kinh tế đã chuyển đổi hoặc đang trong quá trình chuyển đổi thể chế của họ để trở nên gần gũi hơn với những gì họ chứng kiến tại các quốc gia công nghiệp hoá, cũng như tại các quốc gia đang phát triển, và được cộng đồng các nhà tài trợ đòi hỏi nhằm nâng cao các chuẩn mực về điều hành tại các quốc gia đó.

Sự phù hợp của các chuẩn mực quốc tế đối với các quốc gia đang phát triển khi xác định chuẩn mực chung cho nghề kiểm toán nội bộ. Viện Kiểm toán nội bộ đã tạo ra mô hình dựa trên các diễn biến tại khu vực tư nhân, thường đi trước so với khu vực công. Chắc chắn, những chuẩn mực theo thông lệ tốt nhất tại khu vực tư nhân phù hợp với các quốc gia công nghiệp đã cải thiện các hệ thống quản lý tài chính công của họ cho phù hợp hơn với những thông lệ quản lý tại khu vực tư nhân; như xu hướng áp dụng cơ cấu quản lý phân cấp và phân quyền, tách bạch giữa chính sách và thực thi dịch vụ và chuyển sang thuê ngoài. Trong môi trường đó, kiểm toán nội bộ đã chuyển từ vai trò cảnh sát truyền thống sang vai trò tư vấn độc lập đem lại giá trị gia tăng nhiều hơn, nói một cách khác chức năng kiểm toán nội bộ thường được thuê ngoài từ khu vực tư nhân.

Xu hướng hiện nay là coi kiểm toán nội bộ như một công cụ quản lý, một phần không thể thiếu trong kiểm soát quản lý, cũng như các quy trình thông tin và truyền thông. Trên góc độ đó, vai trò của kiểm toán nội bộ là đánh giá và thẩm định, sau đó báo cáo cho các cán bộ quản lý ngân sách về mức độ lành mạnh và phù hợp của các biện pháp kiểm soát nội bộ, ví dụ, đảm bảo an toàn tài

sản, đảm bảo hồ sơ và sổ sách đáng tin cậy; kiểm toán nội bộ cũng nhằm tăng cường hiệu suất hoạt động và giám sát việc tuân thủ các chính sách và chỉ thị. Viện Kiểm toán nội bộ Mỹ xác định kiểm toán nội bộ là “hoạt động thẩm định độc lập trong một tổ chức để đánh giá về kế toán, tài chính và các nghiệp vụ khác là cơ sở dịch vụ cho tổ chức. Đó là một chức năng kiểm soát quản trị vận hành bằng cách đo lường và đánh giá hiệu quả của các biện pháp kiểm soát khác” (IIA, tháng 6/1999).

Việc tập trung vào đánh giá mức độ hoàn thành các chính sách và qua đó là hiệu quả hoạt động của đơn vị dẫn đến sự quan tâm ngày càng tăng về cách tiếp cận trên cơ sở rủi ro của kiểm toán nội bộ. Theo cách tiếp cận như trên đã được Viện Kiểm toán nội bộ chấp nhận là các chuẩn mực theo thông lệ tốt nhất, hoạt động kiểm toán nội bộ tập trung vào khuôn khổ quản lý rủi ro của tổ chức để hoàn thành các mục tiêu của mình. Quản lý rủi ro bao gồm xác định rủi ro, đánh giá tác động của chúng đối với mục tiêu đề ra, thiết kế và triển khai các quy trình sao cho những rủi ro đó có thể được quản lý và duy trì ở mức độ có thể chấp nhận (“mức rủi ro mong muốn”) đối với các hoạt động khác nhau của tổ chức. Theo cách tiếp cận này, các kế hoạch công việc của kiểm toán nội bộ được xác định ưu tiên dựa trên rủi ro đối với các mục tiêu đề ra của tổ chức. Sau đó, kiểm toán nội bộ đánh giá hiệu quả các quy trình quản lý rủi ro của tổ chức, và đưa ra các khuyến nghị phù hợp để tăng cường các quy trình đó đồng thời so sánh rủi ro với mức độ rủi ro mong muốn của tổ chức, ví dụ Viện Kiểm toán nội bộ của Anh và Ireland mô tả rằng, “nó giúp tổ chức hoàn thành các mục tiêu của mình bằng cách đem lại cách tiếp cận có hệ thống và kỷ luật để đánh giá và cải thiện hiệu quả các quy trình điều hành, kiểm soát và quản lý rủi ro. Theo cách tiếp cận đó, phản ánh những gì thấy được ở khu vực tư nhân, rõ ràng vai trò của kiểm toán nội bộ hướng nhiều hơn tới hoạt động tư vấn để tạo điều kiện cho cấp quản lý của tổ chức thực thi tốt hơn trách nhiệm của họ. Dĩ nhiên, khi thực hiện các nhiệm vụ đó, kiểm toán nội bộ phải đánh giá nguy cơ rủi ro phát sinh từ các nguồn từ trước đến nay vẫn được sự quan tâm của kiểm toán nội bộ: sự lành mạnh và phù hợp của các biện pháp kiểm soát nội bộ. Tuy nhiên, trọng tâm nay có hơi khác đi. Khi nhằm tới đảm bảo hiệu quả của các biện pháp kiểm soát quản lý nội bộ để hoàn thành các mục tiêu của tổ chức, là hoạt động tư vấn cho cấp quản lý trong nội bộ, chức năng này giả định rằng phong cách quản lý của

khu vực công cũng gần gũi với khu vực tư nhân. Quan điểm này về kiểm toán nội bộ chưa chắc đã phù hợp cho các quốc gia chưa đi theo phong cách quản lý này.

Chắc chắn rằng trong môi trường quản lý tài chính công tại hầu hết các quốc gia đang phát triển, trọng tâm của kiểm toán nội bộ sẽ có sự khác biệt. Như đã nêu trên, thường thì các biện pháp kiểm soát nội bộ nhằm đảm bảo tuân thủ và quy củ về tài chính tại các quốc gia đó chưa được phát triển đầy đủ hoặc bị sụp đổ trong một môi trường điều hành kèm với nhiều khó khăn về ngân sách. Đối với nhiều quốc gia đang phát triển, kiểm toán nội bộ là một chức năng chưa được xác định rõ ràng trong chính phủ và thường bị thiếu nguồn lực. Không có gì đáng ngạc nhiên, các chuẩn mực kiểm toán nội bộ quốc tế dường như khó thực hiện tại nhiều quốc gia đó. Chẳng hạn, các chuẩn mực này nhấn mạnh vào bốn khía cạnh của kiểm toán nội bộ như sau:

1. Tính độc lập để đưa ra những nhận định khách quan.

Điều này có nghĩa là kiểm toán viên không chịu trách nhiệm quản lý trực tiếp về những vấn đề đang được kiểm toán, được tự do lựa chọn bất kỳ giao dịch hoặc chủ điểm nào để kiểm toán và được phép tiếp cận toàn bộ những thông tin cần thiết để đưa ra nhận định trên cơ sở có thông tin. Đáng tiếc là tại nhiều quốc gia, các vấn đề mang tính hệ thống về điều hành thường gây khó khăn thực tế trong việc đảm bảo tính độc lập của kiểm toán nội bộ.

Ở Việt Nam hiện nay, chúng chỉ kiểm toán viên nội bộ CIA đã được một số tổ chức nước ngoài đào tạo, sát hạch và cấp tại Việt Nam, đây là một tín hiệu đáng mừng bởi đã có những quan tâm đúng hướng để nâng cao chất lượng cho đội ngũ kiểm toán viên nội bộ, nên chức năng chủ yếu là hướng dẫn, đào tạo chuyên môn nghiệp vụ, kiểm tra giám sát chất lượng kiểm toán nội bộ đòi hỏi cần nâng cao khả năng chuyên môn và tính chuyên nghiệp cho các kiểm toán viên nội bộ là hết sức cần thiết.

2. Thành thạo về nghiệp vụ.

Có nghĩa là chức năng kiểm toán nội bộ có phương pháp luận kiểm toán phù hợp, năng lực kỹ thuật và nguồn lực đầy đủ. Tại nhiều quốc gia người ta công nhận rằng nguồn cung kỹ năng kiểm toán còn thiếu, và nhìn chung mức độ

thành thạo về nghiệp vụ còn thấp. Ngoài ra, thang bảng lương của chính phủ không đủ để hấp dẫn hoặc lưu giữ những cán bộ phù hợp. Ngay cả tại các quốc gia tiên tiến, những yếu tố này thường là trở ngại quan trọng trong nỗ lực tăng cường kiểm toán nội bộ, nhưng tại các quốc gia đang phát triển, đó thực sự là những khó khăn.

Tại Việt Nam cũng quy định các điều kiện để kiểm toán nội bộ hoạt động có hiệu quả thông qua nội dung hướng dẫn các đơn vị thiết lập bộ phận kiểm toán nội bộ bằng hệ thống pháp luật. Đồng thời, cần thiết lập hội nghề nghiệp cho loại hình kiểm toán nội bộ. Kiểm toán nội bộ là một bộ phận của một đơn vị nhưng nó phải là bộ phận kiểm tra độc lập với các bộ phận khác trong đơn vị, đặc biệt đối với các nhà lãnh đạo cấp cao trong đơn vị đó. Bộ phận kiểm toán nội bộ phải được giao quyền hạn rộng rãi để có thể kiểm tra toàn bộ hoạt động của đơn vị. Ngoài những điều kiện trên, để đảm bảo và tăng cường hiệu quả hoạt động kiểm toán nội bộ cần phải có sự trợ giúp đầy đủ và đúng lúc của các nhà quản lý cấp cao cũng như sự hợp tác toàn diện của các bộ phận và cá nhân trong đơn vị. Hoạt động kiểm toán nội bộ trong các đơn vị của nền kinh tế không những tăng cường hiệu quả hoạt động của đơn vị đó mà còn tạo ra sự ổn định và tính hiệu quả chung của toàn bộ nền kinh tế. Nhà nước cần định hướng và tạo ra môi trường cần thiết cho loại hình kiểm tra này hoạt động và phát huy có hiệu quả.

3. Phạm vi kiểm toán nội bộ rộng.

Phạm vi kiểm toán nội bộ như mô tả tại các chuẩn mực quốc tế dựa trên quan điểm chung về kiểm toán nội bộ là một công cụ của quản lý, trong đó chức năng kiểm toán nội bộ là chức năng phản hồi để khép lại một vòng chu trình quản lý tài chính công của đơn vị trong việc đảm bảo hiệu suất và hiệu quả trong việc sử dụng nguồn lực. Điều này theo đó dựa trên giả định về cơ chế trong đó các báo cáo kiểm toán được theo dõi và triển khai. Tại nhiều nơi trên thế giới, bao gồm nhiều nền kinh tế mới nổi, kiểm toán nội bộ đã, đang và tiếp tục được định nghĩa theo nghĩa hẹp - tập trung vào vấn đề quy củ và tuân thủ về tài chính thay vì vào các vấn đề quản lý tổng quát hơn. Thay vì nhìn vào kết quả sử dụng nguồn lực, chức năng này hầu như chỉ tập trung vào kiểm tra thường xuyên mức độ “đúng đắn” của các khoản thanh toán cần thực hiện. Trong trường hợp có rất

nhiều vấn đề về điều hành, trọng tâm này thường được coi là ưu tiên, hơn nữa, do thiếu năng lực chuyên môn nên nhiều quốc gia đang phát triển gặp khó khăn trong việc đảm bảo ngay cả nhiệm vụ hạn chế này.

Tại Việt Nam, để tạo môi trường cho hoạt động kiểm toán nội bộ, trong đơn vị cần có một hệ thống các văn bản về địa vị pháp lý, chức năng nhiệm vụ, quyền hạn của kiểm toán nội bộ. Trong các văn bản phải có các chuẩn mực kiểm toán nội bộ để giúp cho bộ phận này và các kiểm toán viên có căn cứ pháp lý và định hướng trong khi thực hiện nhiệm vụ của mình. Mặt khác, các nhà quản lý cũng dựa vào hệ thống chuẩn mực này để kiểm tra đánh giá hiệu quả hoạt động của bộ phận kiểm toán nội bộ và các kiểm toán viên.

4. Công tác quản lý chức năng kiểm toán nội bộ đóng vai trò quan trọng đối với hiệu quả của nó.

Tại nhiều quốc gia, việc quản lý chức năng kiểm toán nội bộ thường yếu kém, với các thông lệ làm việc yếu kém, thiếu kế hoạch và quản lý nhân sự, với ít sự hỗ trợ từ phía kiểm toán bên ngoài mà cũng chưa chắc đã mạnh. Ngoài ra, công tác quản lý còn bị hạn chế bởi các cơ chế thể chế của kiểm toán nội bộ, thường làm cho vai trò của kiểm toán nội bộ bị thỏa hiệp biến thành công cụ trợ giúp cho quản lý nội bộ.

Khía cạnh cuối cùng này cần phải làm rõ thêm. Các vấn đề trong công tác quản lý kiểm toán nội bộ thường phát sinh từ các cơ chế tổ chức về kiểm toán nội bộ tại các hệ thống quản lý tài chính công kém phát triển chủ yếu hầu như chỉ nhằm thực thi hiệu lực tuân thủ và kỷ luật tài khoá. Có lẽ các chuẩn mực quốc tế hàm ý cần thực hiện cơ cấu tổ chức theo hướng phân cấp đối với chức năng kiểm toán nội bộ, và đây là điều ít thấy tại các quốc gia đang phát triển. Các chuẩn mực kiểm toán nội bộ theo thông lệ tốt nhất được mô hình hoá theo thông lệ của khu vực tư nhân, dựa trên phong cách quản lý tài chính công theo hướng phân cấp nhấn mạnh vào hiệu suất và hiệu quả trong việc thực hiện các mục tiêu chính sách, trong khi để đạt được điều đó, các cán bộ quản lý phải được phép có sự tự do đáng kể trong quản lý. Phương thức phân cấp trong quản lý tài chính công, còn gọi là cách tiếp cận phân cấp trong kiểm toán nội bộ thường chưa có tại các quốc gia đang phát triển. Thực chất, nó cũng chưa phổ biến tại các quốc gia công nghiệp. Ta cần công nhận rằng chức năng kiểm toán

nội bộ phát triển trong một môi trường thể chế, pháp lý và chính trị cụ thể, có sự khác nhau đáng kể giữa các nhóm quốc gia. Hệ quả là không có mô hình duy nhất về tổ chức chức năng kiểm toán nội bộ trong chính phủ.

Ngay cả tại các quốc gia công nghiệp, vai trò gán cho kiểm toán nội bộ cũng như cách thức tổ chức của nó cũng có sự khác biệt đáng kể. Trong nhóm các quốc gia này, ta có thể thấy cả mô hình tập trung ở mức cao và phân cấp ở mức cao trong tổ chức chức năng kiểm toán nội bộ. Một số quốc gia như Canada có một tổ chức kiểm toán nội bộ duy nhất chịu trách nhiệm kiểm toán cho toàn bộ các bộ ngành của chính phủ, tuy nhiên, các bộ ngành cũng có kiểm toán nội bộ riêng trong khi một vài quốc gia tập trung hoạt động kiểm toán nội bộ tại cấp đơn vị như Australia, Anh và Mỹ. Ngay cả khi áp dụng mô hình phân cấp, thường có một cơ quan tổng hợp chịu trách nhiệm điều phối các chế độ kiểm toán nội bộ và phát triển nghiệp vụ. Một số quốc gia áp dụng mô hình hỗn hợp; ví dụ tại Thụy Điển, tổ chức kiểm toán nội bộ tập trung phụ trách về các bộ, nhưng các quan ngành lớn đều có bộ phận kiểm toán nội bộ riêng của mình, và Hà Lan tập trung chức năng kiểm toán nội bộ ở các đơn vị dự toán cấp giữa là cấp vụ. Một mô hình tập trung khác, thường không được khuyến nghị, đó là biến kiểm toán nội bộ thành một bộ phận của cơ quan kiểm toán tối cao (SAI), trong đó chức năng kiểm toán nội bộ cần được coi là nội dung trọng tâm của các biện pháp kiểm soát tài chính nội bộ nhằm bảo vệ lợi ích tài chính của chính phủ. Khái niệm quan trọng là nội bộ của chức năng hành pháp này, khác với kiểm toán bên ngoài, bị thỏa hiệp bởi mô hình tập trung nêu trên, trong đó kiểm toán viên bên ngoài có thể được coi là đang kiểm toán các đầu vào của chính mình. Tương tự, nếu kiểm toán nội bộ nằm trong cơ quan Tổng Kế toán, điều quan trọng là phải tách bạch chức năng kế toán ra khỏi nghiệp vụ kiểm toán. Cán bộ kiểm toán nội bộ trong các trường hợp đó chủ yếu thực hiện việc kiểm tra trước kiểm toán và chỉ báo cáo cho kiểm toán bên ngoài, tuân thủ sự giám sát và chỉ đạo nghiệp vụ của cơ quan kiểm toán tối cao đó. Đây là mô hình được áp dụng tại Chile và một số quốc gia Nam Mỹ khác nơi có cơ quan Tổng Kiểm soát (Contraloria) mạnh¹ và cả Đức, nơi kiểm toán nội bộ được thực hiện ở cấp đơn vị nhưng dưới sự giám sát của cơ quan kiểm toán tối cao. Mặc dù các cán bộ

¹ Tham khảo Wesberry 1990

kiểm toán nội bộ hoạt động trong phạm vi các đơn vị, họ phải chịu sự chỉ đạo kỹ thuật và chuyên môn, cũng như sự giám sát của cơ quan kiểm toán tối cao Đức là Toà Kiểm toán Liên bang. Họ chỉ báo cáo cho cơ quan kiểm toán tối cao và thực hiện vai trò tiền kiểm toán thay vì vai trò kiểm toán nội bộ truyền thống².

Tại các quốc gia kém tiên tiến hơn, các hệ thống tập trung có xu hướng chiếm ưu thế mặc dù mô hình có sự khác nhau. Đôi khi, kiểm toán nội bộ là một bộ phận của cơ quan Tổng Kế toán tại các quốc gia theo hệ thống nói tiếng Anh ví dụ, Swaziland, Tanzania, còn Ấn Độ cũng có cơ chế tương tự, trong đó các bộ phận kiểm toán nội bộ có cán bộ là những cán bộ tập trung tại cơ quan Tổng Kiểm soát, nhằm cung cấp dịch vụ cho các bộ ngành và thực hiện giám sát chung. Hoặc đôi khi, kiểm toán nội bộ trực thuộc Bộ Tài chính, thường nằm dưới kho bạc như tại Botswana, Kenya, Uganda và Zambia. Riêng ở Manta lại có một cơ quan kiểm toán nội bộ độc lập tập trung thuộc văn phòng thủ tướng, đây được xem như là một ngoại lệ. Thông thường, theo mô hình này, Bộ Tài chính không chỉ đóng vai trò chính trong lập ngân sách và phân bổ vốn cho các bộ chủ quản mà còn trực tiếp can thiệp vào việc kiểm soát tiền kiểm, đặt cán bộ của mình tại các bộ chủ quản. Trong môi trường đó, kiểm toán nội bộ tập trung vào các bộ phận cụ thể thực hiện các chức năng kiểm soát nhất định, thường là kiểm soát tài chính tiền kiểm cùng các chức năng mang tính điều tra, khi cơ quan thanh tra đóng vai trò cung cấp dịch vụ kiểm toán “bên ngoài” của kho bạc.

Tóm lại, sự đa dạng trên quốc tế về các mục tiêu quản lý tài chính công, vai trò được nhận biết của kiểm toán nội bộ trong quản lý tài chính công cũng như cách thức tổ chức đã đặt ra những vấn đề quan trọng về khả năng ứng dụng rộng hơn và tính thực tiễn của các chuẩn mực kiểm toán nội bộ theo thông lệ tốt nhất, đặc biệt tại các quốc gia đang phát triển.

² Tham khảo phân thảo luận của J. Diamond tại Hopper và Hoque (2004).

TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. Acemoglu, D., and Robinson, J., The Role of Institutions in Growth and Development, Review of Economics and Institutions, 2014
2. Bureau of Economic and Business Affairs: Investment Climate Statement- Indonesia, Report, US Dept. of State, 2015
3. Christina L. Ahmadjian and Jaeyong Song: Corporate Governance Reform in Japan and South Korea: Two Paths of Globalization, Columbia Business School, 2016
4. Corporate Governance in Indonesia: Forum for Corporate Governance in Indonesia, 2014
5. Cadot O, M. Maliszewska and S. Saez. 2011. "Nontariff Measures: Impact, Regulation, and Trade Facilitation," in G. McLinden, E. Fanta, D. Widdowson and T. Doyle (eds) Border Management Modernization, Washington, DC: World Bank.
6. De Wulf, L and others. 2009. Economic Integration in the Euro-Mediterranean Region, available at [http://www.case.com.pl/strona ID-1445,publicacja id-27616965,nlang- 710.html](http://www.case.com.pl/strona_ID-1445,publicacja_id-27616965,nlang-710.html).



TTBD ĐBDC

