

PHẦN MỞ ĐẦU

1. Tính cấp thiết của đề tài nghiên cứu

Trên thế giới, kiểm toán nội bộ (KTNB) đã không ngừng phát triển và trở thành hoạt động mang tính chuyên nghiệp. KTNB được tổ chức trong hầu hết các doanh nghiệp có quy mô lớn với nhiều mô hình đa dạng. KTNB là công cụ lãnh đạo của các doanh nghiệp (DN) có chức năng kiểm tra, đánh giá, phân tích tình hình hoạt động DN ở từng bộ phận, ở tất cả các giai đoạn trước, trong và sau quá trình kinh doanh giúp hoạt động sản xuất kinh doanh của DN tuân thủ đúng quy định của pháp luật; đồng thời kiểm tra, đánh giá thông tin trên các báo cáo tài chính, báo cáo quản trị nhằm đảm bảo các thông tin trên báo cáo trung thực, hợp lý tình hình tài chính, kết quả hoạt động kinh doanh theo các chế độ. Vì vậy, KTNB là trợ thủ đắc lực cho nhà quản lý, không những đảm bảo độ tin cậy của thông tin mà còn đảm bảo tính hiệu quả, tính kinh tế và tính hiệu năng trong các hoạt động chức năng khác nhau.

Trong quá trình chuyển đổi sang nền kinh tế thị trường cũng như quá trình hội nhập kinh tế thế giới, nền kinh tế Việt Nam có nhiều thay đổi mạnh mẽ. Điều đó đã khiến cho các doanh nghiệp Việt Nam đứng trước những cơ hội và thách thức lớn trong hoạt động kinh doanh, việc cạnh tranh giữa các doanh nghiệp sẽ ngày càng gay gắt và khốc liệt. Để có thể tồn tại và phát triển an toàn trong kinh doanh, từng DN cần hình thành và duy trì một hệ thống kiểm soát nội bộ hữu hiệu, trong đó có KTNB. Các DN ngày càng quan tâm nhiều hơn đến việc thiết kế, xây dựng và vận hành một bộ phận KTNB có hiệu quả. Tuy nhiên, đến giai đoạn hiện nay chưa có nhiều đề tài lý luận cũng như ứng dụng nghiên cứu chuyên sâu về KTNB cho các DN ở Việt Nam. Hệ thống các văn bản pháp luật và hướng dẫn của các cơ quan chức năng để doanh nghiệp có thể thiết lập và xây dựng bộ phận KTNB hiệu quả còn ít, chưa cụ thể và đồng bộ. Vì vậy, việc tiến hành nghiên cứu sâu hơn về KTNB cho các DN có những đặc điểm hoạt động riêng trong giai đoạn hiện nay là hoàn toàn cần thiết và thực sự phù hợp để góp phần hoàn thiện hơn nữa các vấn đề lý luận liên quan.

Hiện nay, KTNB đã được tổ chức ở các Tổng công ty (TCT) thuộc Tập đoàn Công nghiệp than – khoáng sản Việt Nam (Vinacomin) và bước đầu đã có được những đóng góp tích cực vào hoạt động quản lý của đơn vị cũng như hoạt động kiểm soát nói chung của Tập đoàn. Tuy nhiên, khi nghiên cứu về thực trạng hoạt động KTNB tại các TCT thuộc Vinacomin hiện hay thì thấy phát sinh nhiều vấn đề trong quá trình thực hiện như: Nội dung không được thực hiện đầy đủ, ít chú trọng đến kiểm toán hoạt động; quy trình KTNB không có hướng dẫn cụ thể, chưa thực

hiện việc nhận diện và đánh giá rủi ro trong quy trình kiểm toán; công tác kiểm soát chất lượng KTNB còn yếu kém... Ngoài ra, nhận thức chưa đúng hoặc chưa đầy đủ về KTNB của nhà quản lý trong những công ty thuộc tập đoàn cũng ảnh hưởng tới sự phát triển và tính hiệu quả trong quá trình thực hiện của KTNB.

Từ những phân tích trên đây, cho thấy việc xây dựng và hoàn thiện KTNB trở thành vấn đề cấp bách trong quản lý tại các TCT sao cho KTNB phải thực sự trở thành phương sách quản lý hiệu quả đối với các hoạt động khác nhau của những TCT thuộc Vinacomin. Tác giả thấy rằng việc nghiên cứu KTNB trong các TCT thuộc Vinacomin là một vấn đề cấp thiết, có ý nghĩa cả về lý luận và thực tiễn.

2. Tổng quan tình hình nghiên cứu

2.1. Nghiên cứu ngoài nước.

Trên thế giới, đã có nhiều nghiên cứu của nhiều tác giả trên các khía cạnh và lĩnh vực khác nhau về KTNB, có thể khái quát ở các công trình nghiên cứu sau:

2.1.1. Nội dung kiểm toán nội bộ

Tác phẩm “Kiểm toán nội bộ hiện đại” của tác giả Victor Z.Brink và Herbert Witt (1942). Đây là cuốn sách lần đầu tiên được viết về KTNB, là một trong hai sự kiện đánh dấu chính thức sự có mặt của KTNB trong hệ thống kiểm toán. Cuốn sách thật sự hữu ích cho những ai quan tâm tới KTNB. Cuốn sách đã tập trung những vấn đề cơ sở đối với KTNB, đã đề cập tới công tác quản lý hành chính đối với các hoạt động của KTNB. Về nội dung, cuốn sách đi sâu vào nội dung từng lĩnh vực hoạt động cụ thể của cả lĩnh vực kinh doanh và hành chính sự nghiệp mà KTNB quan tâm, trong mỗi lĩnh vực đều chỉ rõ các hướng dẫn cụ thể. Như: Kiểm toán lĩnh vực thu mua và vận chuyển; nhận hàng, lưu kho và phế liệu; hoạt động sản xuất và bảo dưỡng; kiểm soát chất lượng, kỹ thuật và nghiên cứu, hoạt động quản lý nhân sự; gian lận và điều tra vai trò và trách nhiệm... Đặc biệt cuốn sách còn có những nội dung đặc trưng của KTNB trong cơ quan Chính phủ và các tổ chức phi lợi nhuận khác.

Tác phẩm “Kiểm toán môi trường” của giáo sư A.K.Shivastava (2003). Công trình này được sử dụng làm tài liệu nghiên cứu cho các kiểm toán viên tại New Dehli, Ấn Độ. Nội dung của cuốn sách bao gồm những vấn đề: (1) Giới thiệu về Kiểm toán môi trường theo các chủ đề như kiểm toán thiên nhiên, kiểm toán năng lượng, vận tải, kế hoạch sử dụng đất, kiểm soát ô nhiễm, rác thải và tái chế, quá trình mua sắm...; (2) Phân tích thực trạng kiểm toán môi trường theo những nội dung như Lập kế hoạch kiểm toán chiến lược, quản lý quá trình đánh giá tác động đối với môi trường; và (3) Thực trạng kiểm toán môi trường của Ấn Độ

Bài báo “Kiểm toán hoạt động trong dịch vụ KTNB” của tác giả Yan Jin’e và Li Dunjia (2006) đăng trên tạp chí Quản lý kiểm toán, số 12, trang 192-195. Trong bài báo, các tác giả đã chỉ ra rằng kiểm toán hoạt động là cách tiếp cận phù hợp nhất đối với KTNB để áp dụng nhằm đáp ứng các nhu cầu của nền kinh tế thị trường xã hội chủ nghĩa. Thông qua đó, các DN có thể thắt chặt kiểm soát và nâng cao hiệu quả quản lý, cũng như cải thiện tình hình cạnh tranh của họ. Đồng thời, các tác giả còn đề ra chiến lược để tăng cường kiểm toán hoạt động của KTNB.

2.1.2. Quy trình kiểm toán nội bộ

Tác phẩm “Kiểm toán nội bộ dựa trên cơ sở rủi ro” của tác giả Phil Griffiths (2005). Trong nghiên cứu này, tác giả nhấn mạnh rằng trong khi ban quản lý chịu trách nhiệm chính trong quy trình quản lý rủi ro (QLRR), thì KTNB có thể đóng vai trò hỗ trợ nhà quản lý trong việc nhận diện rủi ro, đo lường rủi ro và đánh giá tính hiệu quả và hiệu lực của quy trình QLRR. Tác phẩm cũng đã làm rõ cơ sở lý luận kiểm toán dựa trên rủi ro, cung cấp một kế hoạch chi tiết về quy trình cuộc KTNB dựa trên rủi ro như dựa trên rủi ro để lập kế hoạch kiểm toán, thực hiện một cuộc kiểm toán theo những rủi ro. Ngoài ra cuốn sách còn cung cấp các văn bản, biểu mẫu, phương pháp và các thông tin nhằm giúp kiểm toán viên nội bộ thực hiện kiểm toán rủi ro trong môi trường kinh doanh đầy biến động và thay đổi nhanh chóng.

Cuốn “Sổ tay kiểm toán nội bộ” của tác giả MBA.Grimwood (2007). Sổ tay được thiết kế phù hợp để giúp các tổ chức và cá nhân thỏa mãn các yêu cầu của họ trong việc thực thi bất kỳ trách nhiệm pháp lý và trách nhiệm chuyên môn nào đối với những đơn vị được kiểm toán. Sổ tay thật sự hữu ích trong quá trình thực hiện quy trình KTNB, sổ tay cung cấp các công cụ cho các trưởng bộ phận KTNB và nhân viên của họ để tiến hành việc lập kế hoạch, giám sát, báo cáo các hoạt động KTNB. Sổ tay này có mục đích là một tài liệu làm việc trong quy trình KTNB, không phải chỉ là một giáo trình lý thuyết.

Luận án “Hiệu quả của kiểm toán nội bộ trong việc cải thiện công ty” của tác giả Kelsey Miller (2014). Trong luận án, tác giả đi sâu vào các quy trình, thủ tục KTNB để cho thấy hiệu quả của KTNB giúp cải thiện doanh nghiệp như thế nào. Theo tác giả, quy trình KTNB gồm 3 giai đoạn là lập kế hoạch, thử nghiệm và hoàn thành. Trong giai đoạn lập kế hoạch, kiểm toán viên phải đánh giá rủi ro kinh doanh của công ty, sau đó đánh giá rủi ro sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính. Trong giai đoạn thử nghiệm, kiểm toán viên tập hợp tất cả thông tin mà họ cần và sau đó chứng minh báo cáo tài chính với tất cả bằng chứng họ có thể tìm thấy. Trong giai đoạn

hoàn thành, kiểm toán viên kết luận từ các dữ liệu thu thập được và cung cấp thông tin phản hồi cho đơn vị được kiểm toán.

Công trình nghiên cứu “Sử dụng KTNB trong các công ty ở Australia” của tác giả Jenny Goodwin-Stewart và Pamela Kent (2006) đăng trên tạp chí Quản lý kiểm toán, số 2, trang 81-101. Mục đích của nghiên cứu là điều tra việc thành lập bộ phận KTNB tại công ty niêm yết tại Australia và chức năng của KTNB tại những công ty này. Kết quả nghiên cứu chỉ ra rằng bộ phận KTNB ở các công ty niêm yết có liên kết mạnh mẽ với bộ phận QLRR. Trong quá trình hoạt động, hai bộ phận này có tác động qua lại hỗ trợ cho nhau nhằm mục đích chung là QLRR. Căn cứ vào kết quả nghiên cứu, các tác giả đưa ra kiến nghị thiết lập một quy trình KTNB có sự liên kết với bộ phận QLRR để đạt được mục tiêu chung là hỗ trợ nhà quản trị trong việc QLRR.

2.1.3. Các nhân tố ảnh hưởng đến kiểm toán nội bộ

Trên thế giới cũng đã có một số công trình nghiên cứu thực nghiệm để tìm ra các nhân tố ảnh hưởng đến KTNB trong một ngành, một lĩnh vực hoặc một khu vực cụ thể. Tùy vào đặc điểm nhóm các đơn vị điều tra mà các công trình nghiên cứu đã tìm ra được các nhân tố ảnh hưởng đến KTNB khác nhau. Dưới đây, tác giả xin nêu một số công trình tiêu biểu:

Công trình nghiên cứu “Xác định các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng KTNB: Bằng chứng thực nghiệm từ ngân hàng thương mại tại Ethiopia” của tác giả Wubishet Jemaneh Deribe và Dereje Getachew Regasa đăng trên tạp chí Nghiên cứu tài chính, kế toán số 23 năm 2014. Mục tiêu của nghiên cứu là điều tra tìm ra nhân tố quyết định đến chất lượng KTNB trong các ngân hàng thương mại ở Ethiopia, từ đó sử dụng kết quả nghiên cứu này cho các hoạt động của kiểm toán viên nội bộ (KTVNB), các nhà quản lý nhằm mục đích cải thiện chức năng KTNB trong các ngân hàng thương mại ở Ethiopia. Tác giả thông qua cách tiếp cận nghiên cứu định lượng để phân tích các phiếu khảo sát đã được trả lời của 154 KTVNB trong 15 ngân hàng thương mại. Kết quả phân tích chỉ ra rằng chất lượng KTNB trong các ngân hàng thương mại ở Ethiopia có mối quan hệ tích cực vào 4 nhân tố. Kết quả ra mô hình hồi quy cho 4 nhân tố độc lập như sau:

$$\text{KTNB} = 0,323 * \text{Hiệu suất} + 0,189 * \text{Thẩm quyền} + 0,152 * \text{Công nghệ thông tin} + 0,149 * \text{Khách quan}$$

Công trình nghiên cứu “Các nhân tố ảnh hưởng đến hiệu quả KTNB: Một cuộc khảo sát ở khu vực công Ả Rập” của tác giả Abdulaziz Alzeban và David Gwilliam được đăng trên Tạp chí Kế toán quốc tế, kiểm toán và thuế số 23 năm 2014. Kết quả

nghiên cứu sau khi phân tích hồi quy đa biến từ số liệu khảo sát của 203 nhà quản lý và 239 kiểm toán viên (KTV) nội bộ thuộc tổ chức khu vực công Ả rập cho thấy có mối liên hệ giữa hiệu quả KTNB và 5 nhân tố được thể hiện qua hệ số beta trong mô hình hồi quy như sau:

$$\text{KTNB} = 0,23 * \text{Năng lực KTVNB} + 0,277 * \text{Kích thước bộ phận KTNB} + 0,161 * \text{Mối quan hệ trong và ngoài của KTVNB} + 0,308 * \text{Hỗ trợ quản lý cho KTNB} + 0,165 * \text{Độc lập của KTNB}.$$

Công trình nghiên cứu “Các nhân tố liên quan đến hiệu quả KTNB: Bằng chứng thực nghiệm từ Hy Lạp” của tác giả Drogalas George, Karagiorgos Theofanis và Arampatzis Konstantinos được đăng trên Tạp chí khoa học vào tháng 7 năm 2015.

Một cuộc khảo sát được thực hiện tại 140 doanh nghiệp Hy Lạp niêm yết trên sàn chứng khoán Athens. Bảng câu hỏi khảo sát gồm 26 câu hỏi được chia thành 6 nhóm. Số liệu khảo sát được đưa vào phân tích, trải qua các bước kiểm định và phân tích. Kết quả chỉ ra rằng các nhân tố chính ảnh hưởng đến hiệu quả KTNB là: (1) chất lượng của KTNB, (2) thẩm quyền của nhóm KTNB, (3) tính độc lập của KTNB và (4) hỗ trợ quản lý.

Công trình nghiên cứu “Các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán trong các ngân hàng ở Jordan” của tác giả Husam Al Khaddash, Rana Al Nawas, Abdulhadi Ramadan đăng trên Tạp chí quốc tế kinh doanh và khoa học xã hội, số 11 tháng 9 năm 2013. Nội dung nghiên cứu bao gồm:

Sau khi xem xét các tài liệu về chất lượng kiểm toán, các nhà nghiên cứu đã đưa ra các giải thuyết rằng có 7 nhân tố không ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán tại các ngân hàng ở Jordan đó là: Kiểm soát nội bộ; quy mô văn phòng kiểm toán; chi phí cho KTV; tính độc lập của KTV; trình độ của KTV; uy tín văn phòng kiểm toán và chất lượng của KTV.

Các phiếu khảo sát được phân bổ trên một mẫu nghiên cứu gồm 85 KTVNB và KTV bên ngoài đã thực hiện kiểm toán ở các ngân hàng thương mại Jordan. Tất cả các dữ liệu thu thập được được mã hóa và nhập vào phần mềm phân tích định lượng SPSS để phân tích. Một số kỹ thuật và thủ tục thống kê được áp dụng để kiểm tra nghiên cứu giả thuyết bao gồm kiểm định độ tin cậy, tính hợp lệ của nhân tố; thống kê mô tả; ma trận tương quan; hồi quy tuyến tính.

Kết quả khảo sát cho thấy 85 người được khảo sát tin rằng chất lượng KTNB trong các ngân hàng ở Jordan dao động từ thỏa đáng đến rất tốt. Và kết quả phân tích định lượng kiểm định cho ra phương trình hồi quy như sau:

Kết quả nghiên cứu là phương trình hồi quy kiểm định cho các giả thiết:

Chất lượng kiểm toán = $0,392 \cdot \text{chi phí} + 0,294 \cdot \text{uy tín} + 0,183 \cdot \text{chất lượng KTV} + 0,167 \cdot \text{trình độ}$.

Căn cứ vào kết quả nghiên cứu, các tác giả cũng đưa ra các giải pháp để tăng chất lượng KTNB trong các ngân hàng thương mại ở Jordan như tăng chi phí và phần thưởng cho các KTVNB và KTV bên ngoài để họ có động lực làm việc tốt hơn; các văn phòng kiểm toán cần nâng cao uy tín của mình; KTV cần phải nâng cao trình độ, tăng chất lượng kiểm toán.

Công trình nghiên cứu “Đo lường hiệu suất của KTNB: Các kết quả khảo sát” của tác giả Rolandas Rupšys và Vytautas Boguslauskas được đăng trên tạp chí Kinh tế kỹ thuật tháng 11 năm 2007. Mục đích bài viết là từ kết quả điều tra, tác giả phân tích xu hướng đo lường việc thực hiện chức năng của KTNB và đề nghị giải pháp để đo lường các hoạt động của KTNB.

Để hoàn thành bài viết, tác giả đã khảo sát 113 chuyên gia KTNB. Từ những dữ liệu thu thập được, tác giả đã sử dụng phần mềm Excel và phần mềm SPSS để phân tích số liệu. Tác giả tóm tắt kết quả sau khi đã chạy phần mềm SPSS thông qua 3 bảng: Bảng thống kê những lý do chính cho việc sử dụng các biện pháp đo lường chất lượng KTNB; Bảng thống kê tầm quan trọng của việc đo lường chất lượng KTNB đối với các bên liên quan; Bảng hệ số về độ tin cậy phương pháp đánh giá chất lượng KTNB theo mô hình tác giả đưa ra.

Từ kết quả phân tích, tác giả đưa ra kết luận rằng đo lường hiệu suất KTNB là việc làm cần thiết và tầm quan trọng của nó ngày càng tăng. Do vậy, tác giả đã đưa ra một phương pháp mới sử dụng trong việc đánh giá hiệu suất KTNB là đáng giá theo 3 nhóm tiêu chí là Đầu vào – Quy trình – Đầu ra. Trong đó, đầu vào được xem là những nhân tố tiềm ẩn ảnh hưởng tới KTNB, xuất phát từ KTV nội bộ và tổ chức. Quy trình bao gồm những hoạt động kiểm toán cụ thể. Đầu ra là những sản phẩm cuối cùng của quá trình kiểm toán, bao gồm cả kiểm toán đảm bảo và dịch vụ tư vấn. Ngoài ra, hệ thống đánh giá hiệu suất KTNB này còn đánh giá môi trường kiểm toán, trong đó mối quan hệ giữa bộ phận KTNB với ban quản trị cũng được xem xét.

Ngoài các công trình về KTNB trên, tác giả còn nghiên cứu một số công trình nữa như: “Chuẩn mực thực hành nghề nghiệp” (1978) của viện KTNB Mỹ; “Kiểm toán liên kết trong các hệ thống quản lý” của Stainnislav Karapetrovic và Walter Willorn(1998); “Phát triển các năng lực KTNB” của Spencer Pickett (2000) ; “Kiểm toán môi trường và quy tắc kiểm toán” của Nhóm làm việc của INTOSAI về Kiểm toán môi trường (2004); “Vai trò của chức năng KTNB trong QLRR” của

Ann Fernandez và Laviada (2007; “Mối quan hệ giữa KTNB và quản lý cao cấp” của Gerrit Sarens và Ignace De Beelde (2006) Tạp chí quốc tế kiểm toán, tập 10, số 3;....

2.2. Nghiên cứu trong nước.

KTNB tuy xuất hiện muộn ở Việt Nam nhưng đã nhanh chóng được tổ chức ở các đơn vị như các tập đoàn, tổng công ty, công ty Nhà nước, công ty cổ phần. Ngoài những sách và giáo trình về KTNB thì có nhiều công trình nghiên cứu thực tiễn về KTNB tại những đơn vị cụ thể. Các công trình nghiên cứu KTNB không chỉ về mặt lý luận mà còn nghiên cứu thực trạng về KTNB ở một số ngành cụ thể như ngành xây dựng, ngành ngân hàng hay ở các DN Nhà nước. Từ đó, các tác giả nghiên cứu đánh giá tương đối toàn diện thực trạng hình thành và phát triển KTNB trong các cơ quan trên các khía cạnh, như: Nội dung KTNB, quy trình KTNB, chất lượng KTNB... Các tác giả cũng đã chỉ rõ thực trạng về KTNB tại các DN trên và chỉ ra các giải pháp phù hợp cho DN nghiên cứu.

2.2.1. Về nội dung kiểm toán nội bộ

Luận án “Nghiên cứu xây dựng nội dung kiểm toán nội bộ doanh nghiệp vận tải ô tô” của nghiên cứu sinh Lê Thu Hằng, bảo vệ tại trường đại học Giao thông vận tải năm 2007. Trong nghiên cứu của mình, tác giả nhấn mạnh một nội dung quan trọng của KTNB là thực hiện kiểm toán hoạt động. Phần kiến nghị tác giả hướng tới xây dựng nội dung kiểm toán trên cơ sở đánh giá các rủi ro đối với riêng các doanh nghiệp vận tải.

Tuy nhiên luận án cũng có những điểm chưa đạt được như: chưa thể hiện rõ nội dung KTNB đối với doanh nghiệp vận tải ô tô có đặc điểm nào riêng biệt so với loại hình doanh nghiệp khác.

dung cơ bản như hoạt động của các bộ phận chức năng trong TCT, đánh giá chiến lược kinh doanh, các hoạt động cụ thể trong đơn vị thành viên, đặc biệt là đánh giá hoạt động kiểm soát nội bộ. Đồng thời, tác giả đã xây dựng tiêu chuẩn đánh giá tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực trong kiểm toán hoạt động ở doanh nghiệp xây dựng Việt Nam.

Luận án “Hoàn thiện tổ chức kiểm toán nội bộ trong các tập đoàn kinh tế ở Việt Nam” của nghiên cứu sinh Nguyễn Thị Hồng Thúy, bảo vệ tại trường đại học Kinh tế Quốc dân năm 2010. Căn cứ vào đặc điểm tổ chức của các tập đoàn, tác giả đưa ra giải pháp mở rộng nội dung và phạm vi kiểm toán theo hướng liên kết các loại hình kiểm toán. Cụ thể liên kết kiểm toán hoạt động với các loại hình kiểm toán khác như kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán tuân thủ hay kiểm toán báo cáo kế

toán quản trị nhằm đảm bảo hiệu quả của cuộc kiểm toán. Khác với luận án của nghiên cứu sinh Phan Trung Kiên là tính kinh tế, hiệu quả và tính hiệu lực trong kiểm toán hoạt động, thì nội dung kiểm toán hoạt động của NCS Nguyễn Thị Hồng Thúy bao gồm: Kiểm toán chiến lược dài hạn và mục tiêu ngắn hạn của đơn vị được kiểm toán; kiểm toán việc khai thác, huy động và sử dụng các nguồn lực; kiểm toán các phương án, chương trình hoạt động.

Luận án “Giải pháp tổ chức kiểm toán môi trường ở Việt Nam” của nghiên cứu sinh Đỗ Thị Ánh Tuyết, bảo vệ tại Học viện Tài chính năm 2013. Luận án đã trình bày đầy đủ các nhân tố của kiểm toán môi trường như đối tượng kiểm toán, quy trình kiểm toán, phương pháp kiểm toán và nội dung kiểm toán thông qua cơ sở lý luận về kiểm toán môi trường; thực trạng kiểm toán môi trường ở kiểm toán Nhà nước Việt Nam và trên thế giới; định hướng và giải pháp tổ chức kiểm toán môi trường cho kiểm toán Nhà nước.

Đề tài “Hoàn thiện công tác kiểm toán nội bộ tại Tổng công ty khoáng sản – Vinacomin” năm 2011 của Đỗ Văn Xuân. Với nhiều năm kinh nghiệm làm trưởng ban KTNB của công ty, đề tài của tác giả ngoài phần lý luận chung về kiểm toán nội bộ, tác giả đã phân tích thực trạng thực hiện các nội dung KTNB tại công ty mình như kiểm toán sản xuất kinh doanh, kiểm toán công trình đầu tư xây dựng. Đề tài đã đặt ra những mục tiêu cần thay đổi cho 4 nội dung kiểm toán là kiểm toán hoạt động, kiểm toán tuân thủ, kiểm toán báo cáo tài chính (BCTC) và kiểm toán báo cáo quyết toán vốn đầu tư, đồng thời đưa ra những điều kiện và lộ trình thực hiện những mục tiêu đó.

Bài báo “Kiểm toán hoạt động trong các ngân hàng thương mại Việt Nam hiện nay – Thực trạng và giải pháp” của PGS.TS Nguyễn Phú Giang đăng trên tạp chí Kiểm toán số 07/2011. Bài viết đã phân tích những mặt đạt được, những mặt tồn tại của kiểm toán hoạt động trong các ngân hàng thương mại. Từ đó bài viết đưa ra một số kiến nghị đối với ngân hàng Nhà nước và một số giải pháp để hỗ trợ kiểm toán hoạt động của kiểm toán nội bộ tại các ngân hàng thương mại Việt Nam.

Bài báo “Kiểm toán hoạt động ở Việt Nam và định hướng phát triển” của ThS.Trần Phương Thúy đăng trên tạp chí nghiên cứu tài chính kế toán số 05 năm 2013. Trong bài báo tác giả đã nhận định kiểm toán hoạt động đã đạt một số kết quả nhất định về mặt lý luận và thực tiễn. Về mặt lý luận tác giả đưa ra những sản phẩm khoa học có giá trị về kiểm toán hoạt động như những đề tài cấp nhà nước, cấp bộ, giáo trình, chuyên đề... Về mặt thực tiễn tác giả nhận định kiểm toán hoạt động vận dụng tại Việt Nam còn nhiều hạn chế, chủ yếu được thực hiện bởi kiểm toán Nhà

nước với các cuộc kiểm toán chuyên đề Kiểm toán hoạt động cũng được thực hiện bởi kiểm toán nội bộ trong các tập đoàn, ngân hàng... tuy nhiên mức độ áp dụng chưa sâu. Thông qua việc nghiên cứu sự phát triển của kiểm toán hoạt động ở Việt Nam, tác giả đưa ra những thuận lợi và khó khăn cho quá trình phát triển kiểm toán hoạt động ở Việt Nam. Từ đó tác giả đã đề xuất một số giải pháp.

2.2.2. Về quy trình kiểm toán nội bộ

Luận án “Tổ chức kiểm toán nội bộ tại các công ty tài chính Việt Nam” của nghiên cứu sinh Lê Thị Thu Hà, bảo vệ tại trường đại học Kinh tế Quốc dân năm 2011. Trọng tâm của luận án là đổi mới phương pháp tiếp cận kiểm toán dựa trên rủi ro. Vì vậy, trong phần giải pháp tác giả đã trình bày nội dung cụ thể của quy trình đánh giá rủi ro trong quy trình KTNB. Bao gồm đánh giá rủi ro trong quá trình lập kế hoạch kiểm toán năm và đánh giá rủi ro khi thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán

Bài báo “Đánh giá rủi ro trong kiểm toán nội bộ giúp doanh nghiệp đạt được mục tiêu hoạt động” của TS Trần Thị Hồng Mai đăng trên tạp chí Kiểm toán, Số 8, Tr. 17-19, 48 năm 2009. Bài viết đã mô tả một cách khái quát những công việc mà kiểm toán viên nội bộ cần thực hiện liên quan đến rủi ro như: Nhận diện rủi ro, đánh giá rủi ro, tư vấn cho doanh nghiệp QLRR

Bài báo “Bàn về xây dựng tiêu chí, phương pháp và quy trình kiểm toán hoạt động” của TS. Đoàn Ngọc Xuân đăng trên tạp chí nghiên cứu tài chính kế toán số 04 năm 2013. Bài viết đưa ra quy trình của kiểm toán hoạt động bao gồm 3 giai đoạn là lập kế hoạch kiểm toán, thực hiện kiểm toán và kết thúc kiểm toán. Trong đó nội dung kiểm toán của kiểm toán hoạt động bao gồm kiểm toán tính tiết kiệm, kiểm toán tính hiệu quả, kiểm toán tính hiệu lực.

2.2.3. Các nhân tố ảnh hưởng đến kiểm toán nội bộ

Ở Việt Nam, nghiên cứu về nhân tố ảnh hưởng KTNB còn nhiều hạn chế, chưa có nhiều công trình nghiên cứu.

Luận án “Những giải pháp nhằm nâng cao hiệu quả công tác KTNB trong các ngân hàng thương mại Nhà nước Việt Nam” của nghiên cứu sinh Nguyễn Thị Hiên, bảo vệ tại Học viện ngân hàng năm 2009. Tác giả đã chỉ những nhân tố ảnh hưởng đến hiệu quả công tác KTNB. Đó là những nhân tố trực tiếp hoặc gián tiếp làm cho công tác KTNB đạt hiệu quả cao hay kém hiệu quả. Các nhân tố trực tiếp thường liên quan đến các chỉ tiêu về định lượng, còn các nhân tố gián tiếp thường liên quan đến các chỉ tiêu về định tính. Đồng thời, tác giả còn chỉ ra mối liên quan giữa hiệu quả hoạt động KTNB và đội ngũ KTVNB.

Luận án “Hoàn thiện KTNB tại ngân hàng Nông nghiệp và phát triển nông thôn Việt Nam” của nghiên cứu sinh Nguyễn Minh Phương, bảo vệ tại Học viện ngân hàng năm 2016. Luận án đã đưa ra và phân tích 3 nhân tố khách quan và 4 nhân tố chủ quan có ảnh hưởng đến KTNB. 37 câu hỏi của 7 nhân tố được khảo sát, được kiểm định và chạy kết quả thống kê mô tả trên phần mềm SPSS. Kết quả nghiên cứu cho thấy các nhân tố đều có mức ảnh hưởng cao đến KTNB trong ngân hàng Nông nghiệp và phát triển nông thôn Việt Nam. Tuy nhiên, nghiên cứu cũng chỉ dừng lại ở phân tích thống kê mô tả, chứ không chạy phương trình hồi quy để xác định mức độ ảnh hưởng của từng nhân tố độc lập lên nhân tố phụ thuộc.

Bài báo “Đo lường việc thực hiện chức năng kiểm toán nội bộ trong các doanh nghiệp: Nghiên cứu kiểm toán nội bộ của các tổng công ty xây dựng Việt Nam” của TS Phan Trung Kiên đăng trên tạp chí Kinh tế và phát triển số 205 tháng 7 năm 2014. Bài viết tập trung đánh giá việc thực hiện chức năng KTNB trong các TCT xây dựng Việt Nam trong giai đoạn từ năm 2008 đến 2014. Trên cơ sở đánh giá thực trạng, tác giả lý giải về thực trạng hiện tại và đề xuất những giải pháp cho hoạt động kiểm toán trong doanh nghiệp. Tác giả đánh giá thực hiện chức năng KTNB được thực hiện theo 5 nhóm tiêu chí là: Môi trường, đầu ra, chất lượng, hiệu quả và tác động của kiểm toán nội bộ.

Ngoài những công trình đã mô tả trên, tác giả còn nghiên cứu một số công trình nữa như: “Sổ tay kiểm toán nội bộ” của nhóm dự án thuộc ngân hàng Đầu tư và phát triển Việt Nam (2006); Đề tài “Cơ sở lý luận và thực tiễn phát triển kiểm toán nội bộ trong các cơ quan, tổ chức của nhà nước ở Việt Nam” của PGS.TS Đinh Trọng Hạnh (2010); “KTNB với việc nhận diện và hạn chế rủi ro tài chính trong các ngân hàng thương mại” của PGS.TS Nguyễn Phú Giang (2009) đăng trên tạp chí Tài chính doanh nghiệp; “Giải pháp phát triển bộ máy kiểm toán nội bộ của các tổng công ty hiện nay” của PGS.TS Nguyễn Phú Giang (2010) đăng trên tạp chí Kế toán; Bảng chấm điểm cân bằng và đánh giá hoạt động của kiểm toán nội bộ, tạp chí Khoa học kiểm toán (11/2011); Tài liệu “Danh mục rủi ro và các ảnh hưởng của nó” trên Trang web kiemtoannoibo.com.vn; Thông tư số 157/2014/TT-BTC ngày 23 tháng 10 năm 2014 về “quy định về kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán” của Bộ Tài chính (2014); Phần mềm “Đánh giá rủi ro hệ thống kiểm soát nội bộ”, Trang web kiemtoannoibo.com.vn;

2.3. Đánh giá kết quả nghiên cứu các công trình liên quan đến kiểm toán nội bộ.

2.3.1. Những kết quả đạt được của các công trình:

Trên thế giới và Việt Nam đã có rất nhiều công trình nghiên cứu về kiểm toán nói chung và KTNB nói riêng, từ các đề tài cấp Nhà nước đến các bài báo. Nói chung các công trình đã đạt được những kết quả sau:

Nội dung các công trình nghiên cứu phong phú. Có những công trình nghiên cứu toàn diện về KTNB như “Kiểm toán nội bộ hiện đại” của Victor Z.Brinh và Herbert Witt; “Sổ tay kiểm toán nội bộ” của MBA.Grimwood; “Cơ sở lý luận và thực tiễn phát triển kiểm toán nội bộ trong các cơ quan, tổ chức của nhà nước ở Việt Nam” của PGS.TS Đinh Trọng Hanh..... Có những công trình nghiên cứu về một lĩnh vực, một khía cạnh nào đó của KTNB như “Đo lường hiệu suất của kiểm toán nội bộ: Các kết quả khảo sát” của Rolandas Rupšys, Vytautas Boguslauskas; “Kiểm toán môi trường và quy tắc kiểm toán” của Nhóm làm việc thuộc INTOSAI; “Đánh giá rủi ro trong KTNB giúp doanh nghiệp đạt được mục tiêu hoạt động” của TS.Trần Thị Hồng Mai...

Trong các công trình nghiên cứu, có nhiều công trình có tính ứng dụng rộng rãi, đặc biệt là các tác phẩm và các sách nghiên cứu về KTNB; và có những công trình nghiên cứu có tính ứng dụng trong từng lĩnh vực kinh doanh cụ thể như KTNB trong các công ty tài chính, các ngân hàng, các công ty xây dựng, công ty giao thông vận tải, các DN Nhà nước....

Các công trình nghiên cứu về KTNB ở Việt Nam cũng phát triển theo xu hướng phát triển KTNB ở các nước trên thế giới. Có thể dẫn chứng với những công trình sau: Năm 2005 có tác phẩm “Kiểm toán nội bộ dựa trên cơ sở rủi ro” của Phil Griffiths; thì năm 2007, ở Việt Nam cũng cùng vấn đề nghiên cứu có bài báo “Đánh giá rủi ro trong kiểm toán nội bộ giúp doanh nghiệp đạt được mục tiêu hoạt động” của TS.Trần Thị Hồng Mai; trên thế giới có bài báo “Đo lường hiệu suất của kiểm toán nội bộ: Các kết quả khảo sát” của Rolandas Rupšys, Vytautas Boguslauskas; thì ở Việt Nam cũng có bài báo “Đo lường việc thực hiện chức năng kiểm toán nội bộ trong các doanh nghiệp: Nghiên cứu kiểm toán nội bộ của các Tổng công ty xây dựng Việt Nam” của TS.Phan Trung Kiên. Hay theo xu hướng chú trọng loại hình kiểm toán hoạt động của KTNB trên thế giới thì Việt Nam có đề tài “Kiểm toán hoạt động của KTNB trong các ngân hàng thương mại Việt Nam hiện nay” do PGS.TS Nguyễn Phú Giang chủ nhiệm (2011).

Phạm vi không gian nghiên cứu của các công trình rất rộng, từ kiểm toán nội bộ ở một công ty cụ thể, đến các TCT, các tập đoàn, các DN trên một địa bàn nào đó, các DN của một ngành cụ thể.

Phương pháp nghiên cứu của các công trình phong phú, từ điều tra, phỏng vấn, trắc nghiệm đến việc xử lý thông tin bằng các chương trình phần mềm thống kê, trong số các công trình tác giả đã nghiên cứu, có nhiều công trình đã sử dụng phần mềm xử lý bằng phương pháp định lượng như nghiên cứu “Xác định các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng KTNB: Bằng chứng thực nghiệm từ ngân hàng thương mại tại Ethiopia” của đồng tác giả Wubishet Jemaneh Deribe và Dereje Getachew Regasa; bài báo “Đo lường việc thực hiện chức năng KTNB trong các doanh nghiệp: Nghiên cứu kiểm toán nội bộ của các tổng công ty xây dựng Việt Nam” của TS.Phan Trung Kiên.

2.3.2. Xác định khoảng trống của các công trình.

Trong các công trình nghiên cứu về KTNB, chúng ta đã phân tích được những kết quả đạt được của các công trình. Tuy nhiên, các công trình nghiên cứu về KTNB vẫn còn một số vấn đề chưa được nghiên cứu, cụ thể còn có những vấn đề sau:

Trong các công trình mà tác giả đã tìm hiểu, chưa có công trình nghiên cứu toàn diện và quy mô lớn về KTNB trong lĩnh vực khai thác và chế biến khoáng sản ở Việt Nam.

Ở Việt Nam, có nhiều loại hình doanh nghiệp với các mối quan hệ pháp lý phức tạp như mô hình công ty “mẹ - con - cháu”, vì vậy, KTNB trong các doanh nghiệp đó bị ảnh hưởng bởi các mối quan hệ pháp lý và có những đặc thù riêng. Trong các công trình nghiên cứu về kiểm toán nội bộ mà tác giả đã nghiên cứu, chưa có công trình nào nghiên cứu về KTNB trong các công ty mà trực thuộc một công ty mẹ và ở dưới các công ty này còn có những đơn vị trực thuộc và công ty con.

Vấn đề bảo vệ môi trường hiện nay đang được quan tâm ở Việt Nam. Tuy nhiên, loại hình kiểm toán môi trường ít được thực hiện ở Việt Nam, chỉ có kiểm toán Nhà nước với một vài chuyên đề về kiểm toán môi trường. Còn đối với kiểm toán nội bộ, chưa có công trình nào nghiên cứu về kiểm toán môi trường.

Trong 3 loại hình kiểm toán ở Việt Nam là kiểm toán nhà nước, kiểm toán độc lập và KTNB thì loại hình KTNB vẫn còn bộc lộ nhiều yếu kém, hoạt động chưa hiệu quả. Các công trình nghiên cứu thường chỉ đưa ra các nhận xét một cách định tính theo chủ quan của người nghiên cứu về KTNB, mà không thực hiện đo lường thực trạng KTNB một cách thuyết phục bằng phương pháp định lượng thông qua phần mềm. Hơn nữa, chưa có công trình nào đưa ra kết quả phần mềm định lượng là phương trình hồi quy xác định mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đến KTNB.

2.3.3. Những vấn đề luận án cần tập trung nghiên cứu.

Trên cơ sở nghiên cứu tổng quan về KTNB, thông qua việc phân tích kết quả của các công trình nghiên cứu trước đây, luận án cần tập trung nghiên cứu những vấn đề sau:

Luận án nghiên cứu về KTNB ở các TCT hoạt động trong lĩnh vực công nghiệp liên quan đến khai thác và chế biến khoáng sản. Đây là ngành có nhiều đặc thù riêng, do vậy KTNB trong các đơn vị khai khoáng cũng có những điểm khác biệt so với KTNB ở các ngành khác, điều này sẽ được làm sáng tỏ trong luận án.

Các TCT mà luận án nghiên cứu đều là công ty con của Vinacomin. Trong khi đó, chính bản thân những TCT này lại có nhiều công ty con ở dưới. Mỗi quan hệ phụ thuộc phức tạp sẽ ảnh hưởng đến nội dung và quy trình KTNB. Luận án sẽ làm rõ mối quan hệ pháp lý trong quá trình hoạt động của KTNB của TCT với bộ phận KTNB của Tập đoàn và với các công ty con của TCT.

Là những đơn vị hoạt động trong lĩnh vực có nhiều khả năng gây ô nhiễm môi trường, các TCT có các chính sách, biện pháp bảo vệ môi trường trong quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh (SXKD). Nếu không kiểm tra, kiểm soát công tác bảo vệ môi trường thì nguy cơ rủi ro do ô nhiễm môi trường dễ xảy ra. Vì vậy, KTNB ở các TCT thuộc Vinacomin cần xây dựng nội dung kiểm toán môi trường. Luận án sẽ xây dựng các nội dung chủ yếu của kiểm toán môi trường như mục tiêu, đối tượng, quy trình và phương pháp kiểm toán môi trường.

Để có thêm giải pháp và cơ sở đưa ra các giải pháp cho việc hoàn thiện KTNB của các TCT, luận án thực hiện nghiên cứu định lượng để phân tích và đánh giá thực trạng hoạt động KTNB trong các TCT thuộc Vinacomin theo sự đánh giá của chính các KTVNB và những người có liên quan trực tiếp đến KTNB trong các TCT. Nghiên cứu sẽ cho biết mức độ đánh giá thực trạng chất lượng hoạt động KTNB trong các TCT thuộc Vinacomin và đồng thời còn cho biết những nhân tố nào khiến cho KTNB đạt được như vậy. Kết quả nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng đến KTNB được kết hợp với thực trạng thực hiện KTNB nhằm đưa ra những giải pháp hoàn thiện KTNB trong các TCT thuộc Vinacomin.

3. Mục đích, đối tượng và phạm vi nghiên cứu

Mục đích nghiên cứu.

Mục đích nghiên cứu chung của luận án

Luận án nghiên cứu về nội dung, quy trình KTNB và các nhân tố ảnh hưởng đến KTNB nhằm mục đích nâng cao hiệu quả KTNB tại các TCT thuộc Vinacomin.

Mục đích nghiên cứu cụ thể

Luận án nghiên cứu và phát triển các vấn đề lý luận của KTNB trong các DN, đặc biệt là quy trình KTNB thực hiện theo định hướng rủi ro của DN.

Luận án nghiên cứu thực trạng KTNB trong các TCT thuộc Tập đoàn Công nghiệp than và khoáng sản Việt Nam trên các nội dung chính là nội dung, quy trình kiểm toán và khảo sát định lượng các nhân tố ảnh hưởng đến KTNB. Trên cơ sở đó, luận án đánh giá các kết quả đạt được, các hạn chế và phân tích các nguyên nhân khách quan và chủ quan của các hạn chế về KTNB trong các TCT này.

Từ những nghiên cứu thực trạng KTNB, kết hợp với các nhân tố ảnh hưởng đến KTNB, luận án đề xuất các giải pháp nhằm nâng cao hiệu quả KTNB trong các TCT thuộc Vinacomin.

Đối tượng, phạm vi và giới hạn nghiên cứu.

Đối tượng nghiên cứu: Luận án nghiên cứu những vấn đề lý luận cơ bản về KTNB trong các DN. Về thực tiễn, đối tượng nghiên cứu của luận án là thực trạng KTNB tại các TCT thuộc Tập đoàn Công nghiệp Than và Khoáng sản Việt Nam.

Phạm vi nghiên cứu

Về nội dung: Luận án tập trung nghiên cứu lý luận về KTNB và thực tiễn về KTNB trong các TCT thuộc Vinacomin.

Về không gian: Luận án nghiên cứu chủ yếu tại một số TCT thuộc Vinacomin như TCT Công nghiệp mỏ Việt Bắc, TCT Công nghiệp hóa chất mỏ, TCT Điện lực, TCT Khoáng sản, TCT than Đông Bắc. Lĩnh vực hoạt động chính của các TCT là khai thác và chế biến khoáng sản, duy chỉ có TCT Điện lực là hoạt động sản xuất nhiệt điện. Ngoài ra, luận án còn nghiên cứu KTNB tại công ty mẹ là Tập đoàn Công nghiệp than và khoáng sản Việt Nam trong mối liên hệ với KTNB các TCT thuộc Tập đoàn.

Về thời gian: Số liệu của luận án được tác giả khảo sát chủ yếu từ năm 2012 đến năm 2015.

4. Các câu hỏi nghiên cứu của luận án

Để đạt được mục đích nghiên cứu, các câu hỏi được đưa ra tương xứng, bao gồm:

- Bản chất của KTNB là gì? Sự phát triển KTNB qua các thời kỳ? bộ máy KTNB được tổ chức trong các DN như thế nào?
- KTNB ở Việt Nam và trên thế giới có sự khác biệt nào?
- Các TCT thuộc Vinacomin thực hiện những nội dung kiểm toán gì và thực trạng thực hiện những nội dung đó ra sao?

- Quy trình KTNB trong các TCT gồm mấy giai đoạn? các bước trong mỗi giai đoạn có được thực hiện đầy đủ và hợp lý không?

- Những nhân tố nào được đánh giá là có ảnh hưởng và mức độ ảnh hưởng như thế nào đến KTNB trong các TCT ?

- Đề xuất các giải pháp như thế nào để hoàn thiện KTNB trong các TCT thuộc Vinacomin?

5. Phương pháp nghiên cứu của luận án

**** Phương pháp nghiên cứu tổng quan***

Dựa vào cơ sở phương pháp luận của chủ nghĩa duy vật biện chứng, duy vật lịch sử, luận án nghiên cứu các vấn đề về KTNB một cách toàn diện, cụ thể, có hệ thống và đảm bảo tính logic.

Dựa vào nguyên lý cơ bản của chủ nghĩa Mác – Lê nin, các quan điểm của Đảng và Nhà nước để nghiên cứu tính quy luật của hiện tượng, các quá trình kinh tế, cơ chế quản lý đang vận dụng và xu hướng trong tương lai.

Luận án vận dụng các phương pháp cụ thể trong nghiên cứu khoa học kinh tế như: hệ thống hóa, diễn giải, quy nạp, so sánh, điều tra thực tế để phân tích, đánh giá và rút ra kết luận hợp lý.

**** Phương pháp nghiên cứu cụ thể***

Luận án được thực hiện dựa trên sự kết hợp giữa phương pháp nghiên cứu định tính và phương pháp nghiên cứu định lượng, các phương pháp cụ thể bao gồm:

❖ Phương pháp thu thập dữ liệu: Để có được dữ liệu nghiên cứu, cần sử dụng nhiều cách khác nhau:

- Điều tra trắc nghiệm: trên cơ sở các mẫu phiếu điều tra trắc nghiệm được xây dựng, luận án sẽ tiến hành lựa chọn đối tượng điều tra, phạm vi điều tra, thời điểm điều tra thích hợp nhằm tìm kiếm các thông tin liên quan

- Phỏng vấn chuyên gia: nhằm có được thông tin nhanh, chính xác về một số đối tượng cụ thể (trên cơ sở xác định đối tượng phỏng vấn, phạm vi nội dung phỏng vấn, thời gian phỏng vấn,...)

- Đánh giá có sự tham gia: được thực hiện dưới hình thức lấy ý kiến từ các nhà quản lý, nhà khoa học, các chuyên gia, đại diện của các cơ quan quản lý, cơ quan nghiên cứu để thu nhận các ý kiến và quan điểm về thực trạng và các giải pháp hoàn thiện tổ chức hệ thống KTNB trong các TCT thuộc Vinacomin.

- Thu thập thông tin, dữ liệu thứ cấp: đây là các thông tin, dữ liệu đã được công bố, đề tài sẽ thu thập chủ yếu thông qua việc liên hệ trực tiếp với đơn vị cung cấp thông tin, thu thập qua internet, sách, báo, tạp chí, tài liệu xuất bản.

❖ Phương pháp xử lý, phân tích thông tin, dữ liệu

Luận án sử dụng các chương trình phần mềm thống kê để tổng hợp thông tin, dữ liệu và thống kê các chỉ tiêu cần thiết. Trong phân tích diễn giải, luận án sử dụng các phương pháp nghiên cứu truyền thống như phương pháp hệ thống hóa, phương pháp thống kê, phương pháp phân tích, phương pháp so sánh đối chiếu. Trong phân tích định lượng, tác giả sử dụng phần mềm SPSS 20 và Excel.

*** Phương pháp phân tích định lượng**

Các phương pháp nghiên cứu định lượng ngày càng trở nên phổ biến trong giới nghiên cứu và được ứng dụng rộng rãi trong gần như tất cả các ngành khoa học tự nhiên đến khoa học xã hội. Mục đích của việc áp dụng phương pháp nghiên cứu định lượng của luận án nhằm xác định những nhân tố ảnh hưởng và mức độ ảnh hưởng của nhân tố đến chất lượng hoạt động KTNB trong các TCT thuộc Vinacomin.

Để đạt được mục đích nghiên cứu, quá trình nghiên cứu định lượng được thực hiện qua 8 bước như sau:

Bước 1: Xác định và làm rõ vấn đề nghiên cứu: Bước này xác định chủ đề nghiên cứu, đánh giá dựa trên vấn đề cần giải quyết của luận án.

Bước 2: Nghiên cứu các lý thuyết liên quan và các mô hình đánh giá sau khi đã xác định được vấn đề nghiên cứu.

Bước 3: Thiết lập mô hình nghiên cứu: Sau khi xem xét các lý thuyết liên quan, các mô hình nghiên cứu đã được các tác giả khác sử dụng cho các nghiên cứu khác nhau. Tác giả thực hiện việc lựa chọn mô hình nghiên cứu nền tảng từ các lý thuyết trước đó. Đồng thời thiết lập mô hình nghiên cứu cho phù hợp với điều kiện nghiên cứu cụ thể và đưa ra các giả thuyết về mối quan hệ giữa các khái niệm trong mô hình nghiên cứu.

Bước 4: Xây dựng thang đo, bảng hỏi cho nghiên cứu: Sau khi thiết lập mô hình nghiên cứu, tác giả xây dựng các thang đo cho các nhân tố trong mô hình. Các thang đo cho các nhân tố trong mô hình được xây dựng kế thừa từ các nghiên cứu khác có thực hiện điều chỉnh thông qua bước phân tích đánh giá nội dung các nhân tố. Tiếp theo tác giả thiết lập bảng hỏi để phục vụ việc điều tra thu thập dữ liệu thực nghiệm của nghiên cứu.

Bước 5: Điều tra thu thập dữ liệu nghiên cứu: Sau khi bảng hỏi điều tra được sửa chữa và xây dựng hoàn thiện sẽ tiến hành điều tra để thu thập các dữ liệu cho mục đích phân tích tiếp theo.

Bước 6: Phân tích dữ liệu, dữ liệu thu thập được sau khi được làm sạch sẽ được tiến hành phân tích bằng các kỹ thuật phân tích. Phần phân tích dữ liệu này được hỗ trợ bởi phần mềm thống kê SPSS 20.

Bước 7: Trình bày các kết quả nghiên cứu, dữ liệu nghiên cứu sau khi được phân tích sẽ trình bày những kết quả chủ yếu, so sánh với một số nghiên cứu tương tự để có những kết luận chính xác về kết quả nghiên cứu

Bước 8: Kết luận, kiến nghị: Đây là bước cuối cùng của nghiên cứu này. Từ kết quả nghiên cứu tác giả sẽ trình bày những kết luận chính của nghiên cứu và đưa ra những giải pháp kiến nghị phù hợp.

6. Các kết quả nghiên cứu dự kiến đạt được của luận án

Luận án dự kiến về các kết quả nghiên cứu đạt được về các lĩnh vực sau:

Về lý luận:

Luận án hệ thống hóa và phát triển lý luận chung về KTNB trong các DN. Trong đó luận án nhấn mạnh tầm quan trọng của phương pháp tiếp cận kiểm toán trên cơ sở định hướng rủi ro tại các DN.

Ngoài ra, luận án còn phân tích kinh nghiệm tổ chức KTNB trên thế giới và rút ra bài học kinh nghiệm cho Việt Nam.

Về thực tiễn:

Luận án mô tả và phân tích thực trạng KTNB trong các TCT thuộc Vinacomin.

Luận án xác định các nhân tố ảnh hưởng đến KTNB trong các TCT thuộc Tập đoàn Than và khoáng sản Việt Nam. Từ đó đánh giá mức độ ảnh hưởng của các nhân tố này tới KTNB.

Về giải pháp:

Kết hợp giữa thực trạng KTNB với các nhân tố ảnh hưởng đến KTNB để đưa ra hệ thống các giải pháp nhằm nâng cao hiệu quả KTNB trong các TCT thuộc Vinacomin.

Đưa ra các điều kiện đối với Nhà nước, đối với Tập đoàn Công nghiệp than và khoáng sản Việt Nam để thực hiện được đồng bộ các giải pháp mà luận án đưa ra.

7. Kết cấu luận án

Ngoài phần mở đầu, kết luận và phụ lục, luận án có kết cấu gồm 3 chương như sau:

Chương 1. Cơ sở lý luận về kiểm toán nội bộ trong các doanh nghiệp

Chương 2. Thực trạng kiểm toán nội bộ trong các Tổng công ty thuộc Tập đoàn Công nghiệp than và khoáng sản Việt Nam.

Chương 3. Các giải pháp hoàn thiện kiểm toán nội bộ trong các Tổng công ty thuộc Tập đoàn Công nghiệp than và khoáng sản Việt Na

CHƯƠNG 1

CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ KIỂM TOÁN NỘI BỘ TRONG DOANH NGHIỆP

1.1. Kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp

1.1.1. Quá trình hình thành và phát triển của kiểm toán nội bộ

Sự hình thành và phát triển KTNB trên thế giới

KTNB xuất hiện trong thực tế là một kết quả nảy sinh từ nhu cầu của công tác quản lý trong một tổ chức. Theo thời gian, hoạt động ở các tổ chức không ngừng tăng lên về khối lượng và mức độ phức tạp. Những người quản lý chịu sức ép nặng nề hơn và họ đã sử dụng KTNB như là một vũ khí lợi hại của mình. Cùng với sự phát triển của các hoạt động kinh tế, KTNB có bước phát triển nhanh chóng cả về lý luận và thực hành kiểm toán. Cụ thể KTNB trên thế giới phát triển qua các giai đoạn sau:

Giai đoạn hình thành đến năm 1940: Theo nghiên cứu của tác giả John A. Edds [81], KTNB xuất hiện từ khá sớm. Đồng quan điểm của tác giả John A. Edds, tác giả Victor Z. Brink và tác giả Herbert Witt cũng đưa ra nhận định KTNB được hình thành từ rất sớm [65]. Từ thời Ai Cập, La Mã và Hy Lạp cổ đại đã có những hoạt động KTNB đơn giản thông qua việc ghi nhận các giao dịch và một người khác kiểm tra việc ghi nhận các giao dịch. Sang đầu thế kỷ 19, hoạt động KTNB trở nên khá phổ biến trong các đơn vị kinh doanh ngân hàng và kinh doanh vận tải đường sắt. Ở giai đoạn này KTNB có chức năng quan trọng nhất là phát hiện các hành vi gian lận, biển thủ và kiểm tra độ tin cậy của các thông tin tài chính. Với chức năng này, KTNB đóng vai trò là người giám sát hay kiểm tra viên tài chính. Và hoạt động KTNB được sử dụng chủ yếu như một hoạt động hỗ trợ của ngoại kiểm nhằm giảm bớt công việc và chi phí cho hoạt động ngoại kiểm. Như vậy, quan điểm về KTNB thời kỳ này đơn giản chỉ là thực hiện chức năng kiểm tra kế toán và thực hiện các công việc hỗ trợ cho ngoại kiểm.

Giai đoạn từ năm 1940 đến năm 2000: Cùng với sự phát triển nhanh chóng của nền kinh tế. Hoạt động của các tổ chức, các DN ngày càng mở rộng, khối lượng và tính phức tạp của các nghiệp vụ không ngừng tăng lên. Do đó quan niệm cũ về KTNB không còn phù hợp nữa. Giai đoạn này KTNB bắt đầu có sự phát triển vượt bậc cả về nhận thức và hành động thông qua việc hình thành lý thuyết KTNB và thành lập các tổ chức KTNB trên phạm vi rộng. Những mốc quan trọng đánh dấu sự phát triển của KTNB trong thời kỳ này bao gồm:

Viện KTVNB Hoa Kỳ (Institute of Internal Auditor – IIA) được thành lập vào năm 1941 bởi Victor Brink, John Thurston, và Robert Milne, đây được coi là sự xác

lập chính thức hoạt động KTNB. Viện KTVNB 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.

Quyển sách về KTNB đầu tiên của Victor Z Brink “KTNB hiện đại” xuất bản lần đầu vào năm 1941 [65]. Trong cuốn sách, tác giả đã thay đổi quan điểm phổ biến trước đó rằng KTNB chủ yếu thực hiện kiểm tra kế toán và hỗ trợ cho KTV bên ngoài mà thay vào đó tác giả cho rằng KTNB đóng một vai trò quan trọng là hỗ trợ cho các nhà quản lý của đơn vị.

Chuẩn mực thực hành nghề nghiệp KTNB (Standards for the Professional Practice of Internal Auditing) được ban hành năm 1978 bởi “Viện kiểm toán viên nội bộ Mỹ”. Chuẩn mực là tiêu chuẩn để đánh giá và định lượng các nghiệp vụ hoạt động KTNB.

Với sự phát triển cả về nhận thức và hành động của KTNB trong giai đoạn này đã đưa KTNB dần thoát khỏi quan niệm truyền thống KTNB là kiểm tra kế toán và hỗ trợ cho ngoại kiểm. Vai trò phục vụ tổ chức của KTNB được mở rộng hơn không chỉ trong lĩnh vực tài chính mà còn cả những lĩnh vực phi tài chính khác. KTNB thời kỳ này phát triển vào các khía cạnh của quản lý trong DN như đánh giá tính kinh tế, tính hiệu quả, hiệu lực của các hoạt động trong đơn vị và đưa ra các giải pháp cải thiện hoạt động hiện tại.

Giai đoạn từ năm 2000 đến nay: Trong những năm đầu thập kỷ 20, từ sự kiện sụp đổ của các tập đoàn lớn (Enron, WorldCom...) đến cuộc khủng hoảng tài chính toàn cầu hiện nay đều có mối liên hệ đến sự tồn tại và vận hành thực sự của một cơ chế quản trị DN trong một DN để có thể quản lý và kiểm soát được rủi ro. Các DN đều chịu một áp lực rất lớn trong việc nhận biết tất cả rủi ro mà DN đang phải đối mặt và phải lý giải được cách thức làm thế nào để kiểm soát các rủi ro này ở mức độ chấp nhận được. Cùng với sự phát triển của khung quản trị rủi ro doanh nghiệp, KTNB đang dần được xem là một công cụ hữu hiệu để một DN kiểm soát các rủi ro của mình thông qua cả chức năng đảm bảo và chức năng tư vấn cho Ban giám đốc và cho các chủ sở hữu. Do đó, trong giai đoạn này, vai trò của KTNB chuyển dịch từ vai trò trong hoạt động đánh giá công tác quản lý sang các hoạt động mang tính chất tư vấn và đưa ra các đảm bảo mang tính khách quan cho các cấp quản lý. KTNB tham gia trực tiếp vào chu trình quản trị DN, bao gồm chu trình hoạt động, thủ tục KSNB, quản trị rủi ro và cả BCTC. Những minh chứng cho sự phát triển KTNB trong giai đoạn này là tác phẩm Risk-based Auditing của Phil Griffiths [85] mở đầu cho phương pháp tiếp cận kiểm toán theo đánh giá rủi ro. Năm 2002, luật

Obarnes Orley được ban hành và có quy định các công ty niêm yết phải báo cáo về tính hiệu lực của hệ thống KSNB trên cơ sở kết quả KTNB. Đây là văn bản pháp lý quy định mang tính bắt buộc các DN niêm yết phải thực hiện KTNB, đã thúc đẩy KTNB càng phát triển nhanh cả về quy mô và chất lượng.

Như vậy, KTNB đã chính thức xuất hiện từ hơn bảy thập kỷ qua và phát triển rộng rãi ở nhiều quốc gia trên thế giới. Lịch sử phát triển KTNB đã trải qua nhiều giai đoạn, mỗi giai đoạn được đánh dấu bằng sự thay đổi của đối tượng, lĩnh vực và nhiều hơn cả là nội dung kiểm toán ở những mức độ khác nhau tùy thuộc vào quan điểm và hoàn cảnh cụ thể. Tại một số nước, KTNB đã được coi là một hoạt động chính thức và đem lại nhiều giá trị cho DN. Có nước KTNB chỉ được tiến hành chủ yếu trong lĩnh vực tài chính, trong khi đó có những nước KTNB phát triển thì trọng tâm kiểm toán lại chuyển sang mọi hoạt động, thậm chí có cả hoạt động phi tài chính.

Sự hình thành và phát triển KTNB ở Việt Nam

Hoạt động của kiểm toán nói chung đã xuất hiện từ lâu trên thế giới cùng với sự phát triển không ngừng về kinh tế và xã hội cũng như nhiều mặt khác của mỗi quốc gia. Là một trong ba loại hình kiểm toán là kiểm toán Nhà nước, kiểm toán độc lập và KTBN thì Ở Việt Nam, những dấu hiệu đầu tiên về KTNB đã xuất hiện từ rất sớm với các chức năng được quy định tại điều 3, Pháp lệnh Kế toán thống kê ban hành ngày 20/05/1988 quy định về vai trò của kế toán trưởng tại mỗi xí nghiệp Quốc doanh, công ty hợp danh. Cụ thể: Kế toán trưởng phải giúp giám đốc xí nghiệp tổ chức, chỉ đạo thực hiện thống nhất công tác kế toán và thống kê, đồng thời có nhiệm vụ kiểm tra, kiểm soát tình hình tài sản và tài chính của DN. Đồng thời trong điều 14 của pháp lệnh này cũng quy định về việc giám đốc cùng kế toán trưởng hoặc người phụ trách kế toán có nhiệm vụ kiểm tra định kỳ và bất thường về các hoạt động tài chính, kế toán trong nội bộ đơn vị. Những hoạt động yêu cầu của pháp lệnh trên tuy chưa được gọi là kiểm toán nhưng đã hình thành những nhân tố cơ bản đầu tiên cho hoạt động KTNB. Như vậy, Hoạt động KTNB ở giai đoạn sơ khai này thường được đồng nhất với hoạt động kiểm tra kế toán hoặc giám sát thông qua chức năng của kế toán trưởng.

Đến năm 1996, theo quy chế quản lý tài chính và hạch toán kinh doanh đối với DN Nhà nước, Chính phủ ban hành Nghị định 59/CP ngày 03/10/1996. Nghị định này yêu cầu BCTC năm của DN Nhà nước phải được kiểm tra, xác nhận của kiểm toán độc lập hoặc KTNB. Như vậy quy định này đã bước đầu tạo hành lang pháp lý cho việc tổ chức và hoạt động của KTNB. Trên cơ sở của Nghị định 59/1996 ND-

CP, Bộ Tài chính ra Quyết định số 832/TC/QĐ/CĐKT ngày 28/10/1997 ban hành “Quy chế KTNB cho các DN Nhà nước”, Quyết định này yêu cầu mọi DN Nhà nước đều phải thiết lập bộ phận KTNB và KTNB ở Việt Nam chính thức xuất hiện.

Từ năm 1997 đến nay, sau Quyết định 832/TC/QĐ Chính phủ có ban hành thêm một số Thông tư liên quan tới KTNB như Thông tư số 52/1998/TT-BTC về “Hướng dẫn tổ chức hoạt động KTNB”, và Thông tư số 171/1998/TT-BTC về “Hướng dẫn thực hiện KTNB”, trong đó Thông tư số 171/1998/TT-BTC hướng dẫn các DN có thể tùy ý lựa chọn cần thiết phải lập bộ phận KTBN hay không và không còn mang tính chất bắt buộc như Quyết định 832/TC/QĐ.

Bên cạnh Quyết định 832/TC/QĐ, một năm sau Thống đốc ngân hàng Nhà nước Việt Nam đã ban hành Quyết định số 03/1998/QĐ-NHNN về nguyên tắc KTNB cho các tổ chức tín dụng và Quyết định số 271/2002/QĐ-NHNN về sử dụng thông tin tài chính cho KTNB của Ngân hàng Nhà nước Việt Nam. Cũng liên quan đến KTNB ngân hàng thì đến năm 2011 có Thông tư số 16/2011/TT-NHNN quy định về kiểm soát nội bộ và KTNB ngân hàng Nhà nước Việt Nam. Thông tư này ban hành các quy định về KTNB tên 3 nội dung chính là: Tổ chức bộ máy KTNB; hoạt động KTNB; Kiểm toán viên nội bộ.

Trong năm 2016, Chính phủ đã có bản dự thảo Nghị định về KTNB. Nếu bản dự thảo được thông qua thì Nghị định sẽ có hiệu lực từ tháng 1/2017. Nghị định yêu cầu một số DN phải thực hiện KTNB, bao gồm: Các bộ, cơ quan bộ, cơ quan thuộc Chính phủ, ủy ban nhân dân tỉnh, thành phố trực thuộc TW và các đơn vị công lập phải tổ chức bộ phận KTNB riêng. Đối với DN nhà nước và công ty niêm yết có thể đi thuê dịch vụ KTNB hoặc tự tổ chức bộ phận KTNB và bộ phận này phải trực thuộc hội đồng quản trị (HĐQT) hoặc ban kiểm soát. Các đơn vị phải xây dựng quy chế và quy trình KTNB phù hợp với đặc thù hoạt động của đơn vị mình.

Như vậy, với những Quyết định và Thông tư về KTNB đã cho thấy vai trò của loại hình kiểm toán này trong quản lý đồng thời cũng thể hiện sự phát triển của loại hình kiểm toán này trong hệ thống kiểm tra, kiểm soát phục vụ quản lý nói chung. Tuy thời gian hình thành và phát triển của KTNB ở Việt Nam không dài nhưng hiện nay có nhiều DN đã xây dựng bộ phận KTNB và đã góp phần vào trợ giúp nhà quản lý DN, đặc biệt là lĩnh vực quản lý tài chính.

1.1.2. Bản chất và nguyên tắc của kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp

❖ Bản chất của KTNB trong DN

Cùng với sự ra đời và phát triển rộng rãi của KTNB trên thế giới, có nhiều khái niệm về KTNB, mỗi khái niệm lại có những quan điểm nhìn nhận khác nhau về

KTNB. Luận án sẽ tập trung làm rõ bản chất của KTNB thông qua các khái niệm của các tổ chức, các nhà kinh tế trên thế giới và ở Việt Nam:

Khái niệm KTNB của Liên đoàn Kế toán quốc tế (IFAC): “*KTNB là một hoạt động đánh giá được lập ra trong DN như là một dịch vụ cho DN đó, có chức năng kiểm tra, đánh giá và giám sát tính phù hợp và hiệu quả của hệ thống kế toán và KSNB*”. [27]

Khái niệm KTNB của Hiệp hội kế toán viên công chứng Anh (ACCA): “*KTNB là hoạt động kiểm tra và đánh giá được thiết lập trong một tổ chức nhằm mục đích quản trị nội bộ đơn vị. KTNB có chức năng kiểm tra, đánh giá sự phù hợp và hiệu lực của hệ thống kế toán và KSNB*”: Khái niệm này nội dung cũng giống như khái niệm KTNB của Liên đoàn Kế toán quốc tế (IFAC). [26]

Trong chuẩn mực Kiểm toán VSA 610 – Sử dụng tư liệu của KTNB: “*KTNB là một bộ phận trong hệ thống KSNB của một đơn vị, có chức năng kiểm tra, đánh giá tính phù hợp, hiệu quả, sự tuân thủ pháp luật và các quy định của hệ thống kế toán và hệ thống KSNB của đơn vị đó*”. [07]

Ba khái niệm trên về KTNB tuy ở 3 nước khác nhau nhưng quan điểm về KTNB lại có nhiều điểm giống nhau, cụ thể: (1) KTNB là một bộ phận được thành lập bên trong đơn vị; chức năng của KTNB là kiểm tra và đánh giá; (2) Đối tượng của KTNB là tính phù hợp và hiệu quả của hệ thống kế toán và KSNB.

Khái niệm mới nhất về KTNB do Viện KTNB quốc tế (IIA) ban hành năm 1999. Khái niệm này được sử dụng phổ biến trong các tài liệu của IAA cho tới hiện nay: “*KTNB là hoạt động đảm bảo và tư vấn độc lập, khách quan được thiết lập nhằm tăng thêm giá trị và cải tiến hoạt động của một tổ chức. KTNB hỗ trợ tổ chức đạt được những mục tiêu thông qua sự tiếp cận một cách có nguyên tắc, có hệ thống nhằm đánh giá và cải tiến hiệu quả của quy trình QLRR, kiểm soát và quản trị DN*” [26]. Khái niệm này được ứng dụng ở nhiều quốc gia trên thế giới, bởi vì ngoài những nội dung truyền thống nó còn có những nội dung hiện đại phù hợp với nền kinh tế về KTNB như: Trước đây bộ phận KTNB được thành lập bên trong tổ chức thì theo khái niệm này KTNB có thể thuê các KTV bên ngoài đơn vị thực hiện; mục tiêu của KTNB tổng quát hơn và mở rộng hơn đó là tăng thêm giá trị cho tổ chức, giúp tổ chức đạt được mục tiêu; là hỗ trợ đặc lực cho đơn vị trong quá trình QLRR.

Tại Việt Nam, KTNB tuy ra đời muộn nhất so với kiểm toán Nhà nước và kiểm toán độc lập nhưng cũng đã có nhiều nghiên cứu khác nhau về KTNB.

Khái niệm về KTNB của các tác giả trong sách chuyên khảo “Kiểm toán nội bộ” xuất bản năm 2012 của Học viện tài chính: “*KTNB là một bộ phận độc lập trực*

thuộc cấp lãnh đạo cao nhất thông qua việc thực hiện vai trò, quyền hạn, chức năng, nhiệm vụ của mình để kiểm tra, rà soát, đánh giá và xác nhận một cách khách quan, trung thực mọi thông tin, số liệu, hoạt động trong đơn vị nhằm kiến nghị, tư vấn cho các cấp lãnh đạo nhằm nâng cao chất lượng và hiệu quả các hoạt động quản trị và đảm bảo mục tiêu đơn vị đề ra” [44]. Theo khái niệm này thì KTNB có những đặc điểm sau: Thứ nhất, KTNB là một bộ phận độc lập với các bộ phận khác; Thứ hai, KTNB trực thuộc cấp lãnh đạo cao nhất của đơn vị; Thứ ba, hoạt động của KTNB là kiểm tra, đánh giá, xác nhận và tư vấn; thứ tư, đối tượng của KTNB là tất cả các thông tin, số liệu và hoạt động trong đơn vị; thứ năm, mục đích của KTNB là góp phần nâng cao hiệu quả hoạt động và hiệu lực quản lý trong đơn vị.

Theo các tác giả trong giáo trình Lý thuyết Kiểm toán của Trường Đại học Kinh tế quốc dân thì “ *KTNB là một bộ phận của doanh nghiệp hay tổ chức thực hiện chức năng kiểm toán trong phạm vi của đơn vị và phục vụ cho yêu cầu quản lý nội bộ của đơn vị” [33].*

Mỗi tổ chức đều đưa ra khái niệm riêng của mình về KTNB. Cái khái niệm trên tuy có cách diễn đạt khác nhau nhưng bản chất lại đồng nhất với nhau về mục tiêu và chức năng của KTNB, cụ thể:

Mục tiêu của kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp

KTNB ra đời từ nhu cầu, đòi hỏi khách quan của quản lý, do đó để phục vụ đắc lực cho quá trình quản lý điều hành tổ chức, hướng tới nâng cao hiệu quả hoạt động và tạo ra lợi ích cho DN thì tùy từng yêu cầu của nhà quản lý và tùy từng đơn vị mà mục tiêu của KTNB có thể khác nhau. Cụ thể, KTNB thường có những mục tiêu sau:

Kiểm tra thông tin tài chính của các hoạt động: KTNB kiểm tra chi tiết các giao dịch, số dư và thủ tục về tài chính của các hoạt động. Đồng thời đánh giá các phương pháp xác định, đo lường, phân loại và báo cáo thông tin tài chính đó.

Soát xét các hoạt động nghiệp vụ: KTNB có thể được giao việc soát xét tính kinh tế, tính hiệu quả của các hoạt động nghiệp vụ của đơn vị.

Giám sát kiểm soát nội bộ: KTNB có thể được giao trách nhiệm trong việc soát xét các kiểm soát, giám sát hoạt động và đề xuất cải thiện liên quan đến kiểm soát nội bộ.

Kiểm tra tính tuân thủ pháp luật và các quy định: KTNB kiểm tra tình hình tuân thủ pháp luật, các quy định và các yêu cầu bên ngoài khác, cũng như tuân thủ các chính sách, quy định nội bộ của đơn vị được kiểm toán.

QLRR: KTNB có thể hỗ trợ nhà quản lý trong việc QLRR, bao gồm việc nhận diện, đánh giá khả năng xảy ra cũng như thiệt hại khi rủi ro xảy ra. Đồng thời, tìm ra các biện pháp hạn chế rủi ro và giảm thiệt hại rủi ro.

Theo quan điểm truyền thống, KTNB tập trung vào công tác kiểm tra kế toán và các thông tin tài chính của công ty do đó đối tượng chỉ là các BCTC. Nhưng với quan điểm hiện đại thì đối tượng của KTNB được mở rộng hơn để phù hợp với mục tiêu của mình. Do đó đối tượng của KTNB bao gồm: Đối tượng là các báo cáo mà chủ yếu là BCTC và báo cáo quản trị; đối tượng là thực trạng việc chấp hành luật pháp, chính sách chế độ và những quy định và đối tượng là tính hiệu lực, hiệu quả và tính kinh tế của các hoạt động.

Chức năng của KTNB trong doanh nghiệp

Với mục đích và đối tượng của KTNB như trên thì ta có thể rút ra 2 chức năng cơ bản của KTNB là: Kiểm tra, đánh giá, xác nhận và tư vấn.

Thứ nhất: KTNB với chức năng kiểm tra, đánh giá và xác nhận.

Chức năng này được cụ thể và chú trọng trong từng loại hình kiểm toán khác nhau, với từng tổ chức khác nhau. Chức năng này thực chất là trình tự tác nghiệp của KTNB. Trước tiên với chức năng kiểm tra, KTNB sử dụng các biện pháp kỹ thuật để xem xét, đối chiếu mức độ trung thực của các thông tin, tài liệu kế toán, tính tuân thủ pháp luật của các cá nhân, bộ phận trong đơn vị; tính hiệu lực, hiệu quả và kinh tế của các hoạt động. Sau đó, thông qua kiểm tra, nhân viên KTNB đánh giá tính tin cậy của các thông tin, việc tuân thủ pháp luật và tính kinh tế của các hoạt động. Cuối cùng, nhân viên KTNB xác nhận thực trạng các thông tin đã kiểm tra, việc chấp hành chế độ luật pháp và tính hiệu lực của các hoạt động.

Thứ hai: KTNB với chức năng tư vấn

Chức năng này đóng vai trò quan trọng khi mà mong muốn cuối cùng của nhà quản lý khi thiết lập bộ phận KTNB đó chính là tư vấn cho nhà quản lý để hoàn thiện mọi hoạt động của DN. Trên cơ sở đánh giá công tác QLRR, của hệ thống KSNB và của các quá trình quản lý, KTNB đề xuất và tư vấn các giải pháp nhằm nâng cao chất lượng thông tin tài chính; tính hiệu lực của hệ thống KSNB và tính kinh tế của các hoạt động trong đơn vị. 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 BCTC, KSNB, QLRR, 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 KSNB và QLRR, BCTC, 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.

❖ Nguyên tắc tổ chức và hoạt động của KTNB

Để thực hiện chức năng của mình là hỗ trợ nhà quản lý trong việc kiểm tra, khắc phục những rủi ro thì việc tổ chức và hoạt động KTNB phải đảm bảo những nguyên tắc sau đây:

Thứ nhất, Tính độc lập của KTNB.

Theo nguyên tắc này, tổ chức và hoạt động của KTNB phải độc lập với đơn vị, bộ phận được kiểm toán, các KTVVN không bị những tác động hoặc mối quan hệ chi phối làm ảnh hưởng đến tính khách quan của hoạt động kiểm toán. Bộ phận KTNB chỉ chịu sự chỉ đạo và chịu trách nhiệm trước người đứng đầu tổ chức. Trong khi thực hiện nhiệm vụ kiểm toán, đơn vị phải đảm bảo rằng kiểm toán nội bộ không chịu bất cứ sự can thiệp nào khi thực hiện việc báo cáo và đánh giá.

Thứ hai, Đạo đức kiểm toán

Đạo đức kiểm toán là yếu tố nền tảng khi thiết lập chức năng KTNB. Đó là những quy tắc liên quan đến hoạt động KTNB mà thể hiện là thái độ cư xử của kiểm toán viên. KTVVN phải hiểu và thực hiện những quy tắc này như là một định hướng đúng đắn cho việc thực hiện công việc của họ. Cụ thể, các nguyên tắc đạo đức bao gồm:

Tính trung thực: Nguyên tắc này đòi hỏi những ý kiến KTV đưa ra đáng tin cậy và trung thực

Tính khách quan: Những đánh giá và kết luận của KTV không bị ảnh hưởng bởi lợi ích của họ và của những người khác.

Trình độ: KTV phải áp dụng những kiến thức về chuyên môn cũng như kinh nghiệm cần có để thực hiện công việc của họ.

Thứ ba, Tuân thủ quy định pháp luật

KTNB là một bộ phận trong một tổ chức, phục vụ cho tổ chức đó, do vậy, KTNB ngoài việc tuân thủ pháp luật của Nhà nước, phải tuân thủ các quy định trong tổ chức. Việc tuân thủ pháp luật và những quy định là yêu cầu bắt buộc cho sự tồn tại và hoạt động của bộ phận KTNB. Nhưng, chính pháp luật và những quy định của tổ chức lại chính là phương tiện cho việc thực hiện các chức năng, nhiệm vụ của KTNB.

1.2. Bộ máy kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp

Bộ máy KTNB bao gồm cả con người và phương tiện chứa đựng các nhân tố của kiểm toán để thực hiện chức năng KTNB. Việc tổ chức bộ máy KTNB hướng đến mục tiêu là tạo ra mối liên hệ qua lại của con người và phương tiện theo một trật tự xác định. Bộ phận KTNB trong các TCT có thể được tổ chức thành một phòng hoặc ban KTNB, phụ thuộc vào đặc điểm của đơn vị. Bộ máy KTNB có thể xem xét trên hai khía cạnh là mô hình bộ máy KTNB và nhân sự KTNB.

1.2.1. Các mô hình bộ máy kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp

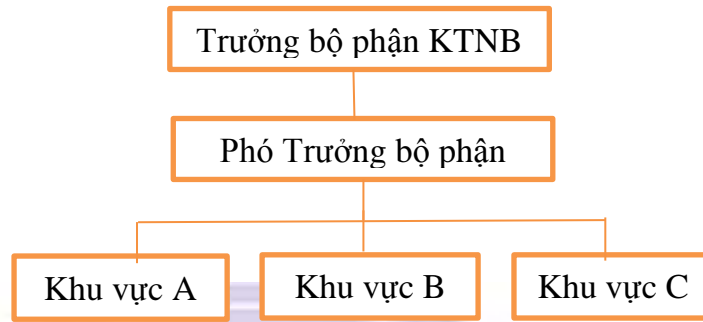
Có nhiều cách thức tổ chức bộ máy KTNB, tùy thuộc vào yêu cầu quản lý, quy mô và đặc điểm hoạt động kinh doanh của đơn vị.

Thứ nhất, theo phạm vi hoạt động và mối liên kết giữa công ty mẹ và các đơn vị thành viên: Có hai mô hình cơ bản để tổ chức KTNB là tập trung và phân tán: Sự khác nhau giữa 2 mô hình được thể hiện qua bảng so sánh 2 mô hình. (*Phụ lục 1.1. So sánh mô hình tổ chức KTNB tập trung và phân tán*).

Ngoài mô hình trên, các DN có thể tổ chức theo mô hình kết hợp: Mô hình kết hợp là mô hình tổ chức bộ phận KTNB dựa trên sự kết hợp của hai mô hình trên. Theo mô hình này, ngoài bộ phận KTNB công ty mẹ, tại các đơn vị thành viên có quy mô lớn có thể thành lập bộ phận KTNB, các đơn vị còn lại có thể được thực hiện kiểm toán bởi bộ phận KTNB của trụ sở chính hoặc bởi bộ phận KTNB khu vực được thành lập. Mô hình tổ chức này có ưu điểm là đảm bảo tính năng động, có thể phát huy được các ưu điểm và khắc phục được hạn chế của hai mô hình tổ chức trên.

Thứ hai, dựa trên quy mô của bộ phận kiểm toán: Theo cách này, các DN có thể lựa chọn 2 mô hình là thành lập bộ phận KTNB hoặc thông qua giám định viên kế toán. Sự khác nhau giữa 2 mô hình này được thể hiện trong bảng so sánh. (*Phụ lục 1.2. So sánh sự khác nhau giữa bộ phận KTNB và giám định viên kế toán*).

Thứ ba, dựa theo khu vực địa lý: Theo cách này, một nhóm KTV sẽ thực hiện kiểm toán tất cả hoạt động, nghiệp vụ của các công ty con phân bổ theo khu vực địa lý nhất định. Ưu điểm của cách tổ chức này là có thể giảm thời gian và chi phí cho các chuyến đi kiểm toán. Mặt khác, các KTV sẽ nắm rõ tình hình tổ chức, hoạt động của các đơn vị thuộc khu vực mình phụ trách kiểm toán, tạo điều kiện thuận lợi cho quá trình chuẩn bị kiểm toán, cũng như thực hiện kiểm toán. Tuy nhiên, cách tổ chức theo khu vực địa lý cũng có nhược điểm là mất đi tính khách quan vì mối quan hệ của KTV với nhân viên đơn vị thuộc địa bàn kiểm toán. Cho nên, để hạn chế nhược điểm này, người phụ trách bộ phận KTNB của DN nên định kỳ luân phiên thay đổi khu vực kiểm toán cho các kiểm toán viên.



Sơ đồ 1.1. Mô hình bộ máy KTNB theo khu vực địa lý

1.2.2. Nhân sự kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp

KTNB là một tổ chức, trong đó bao gồm các KTV thực hiện các chức năng của KTNB. Do đó, chất lượng của KTNB phụ thuộc chủ yếu vào KTVNB. Bộ phận KTNB hoạt động hiệu quả khi KTV được đảm bảo về số lượng và chất lượng.

Về số lượng và cơ cấu nhân sự KTNB của DN: Số lượng KTVNB phụ thuộc vào quy mô kinh doanh, số lượng đơn vị thành viên, phạm vi hoạt động và yêu cầu của nhà quản lý của DN. Trong cơ cấu bộ phận KTNB thường đứng đầu là trưởng bộ phận KTNB. Trưởng bộ phận KTNB do HĐQT của DN hoặc ủy ban kiểm toán bổ nhiệm, trưởng bộ phận KTNB là người lâu năm trong lĩnh vực kiểm toán và nắm rõ tình hình hoạt động của đơn vị. Trưởng bộ phận KTNB có nhiệm vụ xây dựng kế hoạch kiểm toán năm; tổ chức thực hiện và giám sát việc thực hiện kế hoạch kiểm toán; lập BCKT; xây dựng quy chế kiểm toán...

KTNB được thành lập trong DN nhằm mục đích hỗ trợ nhà quản lý đơn vị, vì vậy, cơ chế tuyển dụng và đào tạo KTV có thể thực hiện theo 2 cách là tuyển dụng từ chính nội bộ đơn vị và tuyển từ bên ngoài.

Cách 1. Việc tuyển dụng KTVNB từ các nhân viên bên trong tức là chuyển nhân viên từ bộ phận khác của DN hoặc từ đơn vị thành viên sang bộ phận KTNB của DN. Cách tuyển dụng này cơ ưu điểm là các nhân viên được tuyển dụng có thể hiểu rõ về DN cũng như các đơn vị thuộc DN như cơ chế hoạt động, quy mô công ty, tổ chức nhân sự. Vì thế họ có nhiều kinh nghiệm trong việc phân tích, đánh giá hệ thống kiểm soát đơn vị. Mặt khác, cách tuyển dụng này giúp người tuyển dụng biết chính xác về tính cách, con người, trình độ thành thạo và khả năng làm việc của người được tuyển dụng nhằm đảm bảo yêu cầu đạo đức nghề nghiệp kiểm toán. Tuy nhiên, cách này cũng có nhược điểm là người được tuyển dụng ít có kinh nghiệm về các nghiệp vụ KTNB, họ phải học các khóa huấn luyện về KTNB và bộ phận KTNB có trách nhiệm đào tạo, hướng dẫn hướng dẫn họ các nghiệp vụ về KTNB một cách thành thạo trước khi giao cho họ thực hiện kiểm toán chính thức.

Cách 2. Tuyển dụng KTVNB từ bên ngoài: Đối tượng tuyển dụng có thể là KTV độc lập; sinh viên các trường đại học đã tốt nghiệp; KTVNB các đơn vị khác; người có chứng chỉ KTV hoặc KTVNB quốc tế. Sau khi được tuyển, các KTVNB này cũng phải qua quá trình huấn luyện, đào tạo. Thông qua đó, nhân viên được tuyển có thể thu hẹp khoảng cách giữa kiến thức hiện tại của họ với kiến thức cần thiết cho công việc của bộ phận KTVNB.

Về tiêu chuẩn của KTVNB: KTVNB của DN có thể là những người làm nghề kiểm toán không chuyên nghiệp, họ có thể là những kế toán viên giỏi, những nhà quản lý có kinh nghiệm, những kỹ thuật viên có hiểu biết về những lĩnh vực có liên quan đến kiểm toán như công nghệ, các quy trình kỹ thuật... Tuy nhiên, để đáp ứng yêu cầu công việc, các KTVNB phải đạt được một số tiêu chuẩn, điều kiện nhất định như: trình độ chuyên môn nghiệp vụ, đạo đức nghề nghiệp, độc lập, khách quan. Trong chuẩn mực hành nghề KTVNB của IIA cũng có nhiều chuẩn mực quy định cho KTV: Chuẩn mực số 1120 “*Tính khách quan của từng KTV*”; 1210 “*Yêu cầu về nghiệp vụ*”; 1220 “*Tính thận trọng*”; 1230 “*Phát triển chuyên môn*”. Ở Việt Nam, trong điều 12, quyết định 832-TC/QĐ/CĐKT của Bộ Tài chính ban hành năm 1997 có những quy định về tiêu chuẩn của KTVNB.

Về trình độ chuyên môn nghiệp vụ: Đối với yêu cầu nghiệp vụ chuyên môn thì KTVNB phải có kiến thức, kỹ năng và năng lực cần thiết để thực hiện trách nhiệm của mình. Các yêu cầu đó được thể hiện thông qua các bằng cấp, các chứng chỉ kiểm toán hoặc các lĩnh vực chuyên môn thích hợp khác. Trong quá trình công tác, KTVNB luôn phải cập nhật những kiến thức mới thông qua các khóa đào tạo, các lớp tập huấn được tổ chức hàng năm.

Về đạo đức nghề nghiệp: KTVNB phải là người trung thực, liêm chính, có lương tâm nghề nghiệp; đồng thời phải có đức tính thận trọng, đúng mực, không được đưa ra các kết luận hoặc quyết định thiếu căn cứ. KTVNB phải tôn trọng bí mật thông tin thu thập được trong quá trình kiểm toán. Ngoài ra, KTVNB phải chấp hành đúng chế độ, quy định, thể lệ của luật pháp cũng như của đơn vị.

1.3. Nội dung kiểm toán của kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp

KTVNB làm một loại hình kiểm toán đặc thù, với cơ chế hoạt động là hướng vào chính tổ chức và phục vụ cho tổ chức của mình. Do vậy, nội dung KTVNB lại phục thuộc vào mục tiêu của đơn vị, vào yêu cầu của nhà quản lý, vào đặc điểm hoạt động của đơn vị. Theo đối tượng và lĩnh vực kiểm toán, nội dung của KTVNB được chia thành 3 lĩnh vực sau:

Kiểm toán tài chính

Đối với KTNB, kiểm toán tài chính không chỉ quan tâm tới các BCTC như kiểm toán độc lập hay kiểm toán Nhà nước, mà còn mở rộng ra các báo cáo quản trị của đơn vị. Do vậy, kiểm toán tài chính là sự kiểm tra và trình bày ý kiến nhận xét của KTV về tính trung thực, hợp lý và hợp pháp của thông tin trên các BCTC và báo cáo quản trị.

Mục tiêu của kiểm toán BCTC là việc xác nhận rằng BCTC có được lập trên cơ sở chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành không, có tuân thủ pháp luật không, có phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu hay không. Thước đo để đánh giá kiểm toán BCTC là hệ thống chuẩn mực kế toán và kiểm toán. Đối với KTNB mục tiêu kiểm toán BCTC chủ yếu là giúp cho đơn vị được kiểm toán thấy rõ những tồn tại, sai sót để khắc phục nhằm nâng cao chất lượng thông tin tài chính của đơn vị. Mục tiêu kiểm toán báo cáo quản trị lại nhằm khẳng định mức độ phù hợp về thông tin, tính kịp thời và đầy đủ của thông tin phục vụ cho việc quản trị nội bộ đơn vị.

Kiểm toán tuân thủ

Kiểm toán tuân thủ là loại kiểm toán nhằm kiểm tra, đánh giá đối với đơn vị được kiểm toán trong việc chấp hành pháp luật và các quy định của các cấp có thẩm quyền hoặc cơ quan chuyên môn. Như vậy, KTVNB khi thực hiện kiểm toán tuân thủ ở các đơn vị thì phải xem xét tính tuân thủ ở các nội dung sau:

Xem xét bản thân đơn vị được kiểm toán việc chấp hành các quy định pháp luật do cơ quan có thẩm quyền của Nhà nước ban hành như: Quốc hội, Ủy ban thường vụ quốc hội, Thủ tướng Chính phủ, các Bộ và cơ quan ngành. Trong đó bao gồm cả các nguyên tắc, chuẩn mực chuyên ngành được chấp nhận rộng rãi. Đặc điểm của nội dung này là các văn bản được quy định chặt chẽ và có tính pháp lý cao.

Xem xét đơn vị được kiểm toán có chấp hành các quy định, quy chế của DN: Ngoài những văn bản pháp quy của Nhà nước ra, các đơn vị còn phải tuân thủ các chính sách và quy định của nội bộ DN.

Xem xét sự tuân thủ các chính sách, thủ tục trong hệ thống KSNB của chính đơn vị thành viên được kiểm toán. Khác với 2 loại hình kiểm toán độc lập và kiểm toán Nhà nước, đây là nội dung trọng tâm của KTNB khi thực hiện kiểm toán tuân thủ. Ngoài việc kiểm toán sự tuân thủ các quy định nội bộ của đơn vị thì KTNB còn có chức năng là đánh giá, thẩm định và tư vấn điều chỉnh hệ thống KSNB một cách phù hợp.

Kiểm toán hoạt động

So với kiểm toán BCTC và kiểm toán tuân thủ, thì kiểm toán hoạt động mới được chú trọng trong những năm gần đây và được thực hiện nhiều bởi KTNB. Nếu như kiểm toán độc lập và kiểm toán Nhà nước chú trọng vào việc xác nhận và bày tỏ ý kiến đối với các BCTC và các hoạt động kiểm soát tài chính, thì KTNB chú trọng vào việc tăng cường hiệu năng của quản lý và hiệu quả của hoạt động kinh doanh. Trong nhiều năm, kiểm toán hoạt động chỉ giới hạn ở việc kiểm soát tài chính sau đó phát triển theo hướng điều tra, xác minh, đánh giá đối với tất cả các hoạt động khác, cả các hoạt động phi tài chính.

Nhiệm vụ của kiểm toán hoạt động là kiểm toán viên nhận xét, đánh giá về tính hiệu lực và hiệu quả của các hoạt động trong đơn vị. Mục tiêu của kiểm toán hoạt động là hướng tới các hoạt động hoàn thiện hơn trong tương lai bằng cách quan tâm tới những việc đã xảy ra trong quá khứ, hiện tại và cả những khả năng có thể xảy ra. Đây là điểm khác biệt so với mục đích xác định tính trung thực, hợp lý của thông tin tài chính quá khứ trong kiểm toán tài chính.

Nội dung của kiểm toán hoạt động rất phong phú và thường tập trung vào việc xác định tính hiệu lực và hiệu quả của các nội dung sau:

Kiểm tra đánh giá việc thực hiện mục tiêu hoạt động của bộ phận, đơn vị được kiểm toán: Mọi hoạt động của đơn vị đều hướng tới mục tiêu đã được xác định cụ thể trong các văn bản pháp quy. Hoạt động của đơn vị chỉ coi là hiệu lực, hiệu quả khi thực hiện tốt các mục tiêu đã đặt ra. KTVNB có thể thực hiện kiểm toán hoạt động toàn diện, tức là đánh giá kết quả thực hiện mục tiêu của đơn vị thành viên cũng như mục tiêu của TCT trên tất cả các mặt hoặc có thể đánh giá kết quả thực hiện một cuộc kiểm toán chuyên đề với mục tiêu cụ thể nào đó hay bộ phận nào đó của đơn vị.

Kiểm tra đánh giá hệ thống KSNB của bộ phận, đơn vị được kiểm toán: Kiểm toán hoạt động cần phải kiểm tra đánh giá hiệu lực, hiệu quả và tính kinh tế của hệ thống KSNB trong việc đảm bảo tính kinh tế, hiệu lực và hiệu quả của các hoạt động trong từng bộ phận và toàn bộ đơn vị.

Kiểm tra đánh giá việc khai thác, huy động, phân phối và sử dụng tối ưu các nguồn lực của đơn vị: Đây là nội dung quan trọng trong kiểm toán hoạt động đối với nội bộ đơn vị. Đặc biệt là trong các DN với vốn chủ sở hữu chủ yếu là vốn Nhà nước thì công tác đánh giá tình hình khai thác, huy động, phân phối và sử dụng các nguồn lực vật chất trong đơn vị thành viên có hiệu quả và kinh tế hay không là một trong những nhiệm vụ chính của KTNB.

Kiểm tra và đánh giá kết quả hoạt động của từng bộ phận, từng chương trình, dự án, giai đoạn công việc: Mỗi bộ phận, tổ chức đều có chức năng, mục tiêu riêng biệt trong việc kết hợp thực hiện mục tiêu chung của đơn vị. Kiểm tra, đánh giá tính kinh tế, hiệu lực và hiệu quả của hoạt động trong từng bộ phận, chương trình, dự án phải căn cứ vào chức năng, nhiệm vụ và các hoạt động cụ thể của từng bộ phận, chương trình, dự án.

Kiểm tra, đánh giá ảnh hưởng, tác động của môi trường bên ngoài đến các hoạt động của đơn vị: Một số thay đổi của môi trường kinh tế, chính trị, xã hội sẽ tác động đến quá trình hoạt động của đơn vị. Do vậy kiểm toán hoạt động cần đánh giá về sự tác động của các nhân tố môi trường đến đơn vị để từ đó có những quyết định phù hợp sao cho đơn vị hoạt động vẫn hiệu quả.

Mặc dù ra đời muộn hơn so với kiểm toán báo cáo tài chính, nhưng do lợi ích của nó, nên nhiều quốc gia ngày càng quan tâm đến kiểm toán hoạt động, không chỉ riêng trong khu vực nhà nước mà cả ở khu vực kinh tế tư nhân. Đối với Việt Nam, kiểm toán hoạt động vẫn chưa thực sự được chú trọng, nhưng với những gì đã và đang xảy ra cho thấy ở đất nước ta thì tình trạng lãng phí của công, cũng như tình trạng lãng phí hay thất thoát các nguồn lực sử dụng cho tất cả các hoạt động của nền kinh tế còn rất phổ biến. Theo xu thế chung, tất yếu chúng ta phải thực hiện kiểm toán hoạt động để hạn chế bớt tình trạng đó.

Tóm lại, trong 3 nội dung kiểm toán là kiểm toán tài chính, kiểm toán tuân thủ và kiểm toán hoạt động thì kiểm toán hoạt động là nội dung ưu tiên trong KTNB, tiếp theo là kiểm toán tuân thủ. Còn kiểm toán BCTC ít được thực hiện vì theo yêu cầu của nhiều quốc gia, bao gồm cả Việt Nam, trước khi phát hành chính thức BCTC cần phải có xác nhận của kiểm toán độc lập nên kiểm toán BCTC bao giờ cũng do kiểm toán độc lập thực hiện.

1.4. Quy trình kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp

1.4.1. Quản trị rủi ro và phương pháp tiếp cận kiểm toán nội bộ.

Trong một môi trường đầy biến động và thay đổi nhanh chóng như hiện nay thì các doanh nghiệp, các nhà quản trị của công ty luôn phải đối mặt với nhiều rủi ro và nó ảnh hưởng không nhỏ đến các mục tiêu của công ty. Vì vậy việc kiểm soát được các rủi ro này là một điều tối quan trọng để mang lại thành công cho công ty. Để giảm thiểu các rủi ro có thể gặp, mỗi DN cần xây dựng một hệ thống QTRR, vừa đảm bảo mục tiêu kinh doanh, vừa tạo ra lợi thế cạnh tranh và đem lại giá trị tăng thêm cho DN.

Theo Tony Merna & Faisal F.Al.Thaini (2005) thì “*QTRR là một quy trình cho phép xác định, đánh giá, hoạch định và quản lý các loại rủi ro*” [84]. Như vậy, có 3 mục tiêu QTRR cần hướng tới: (1) Xác định rủi ro; (2) Thực hiện phân tích khách quan về các loại rủi ro đặc thù đối với tổ chức; (3) Ứng phó với những rủi ro đó theo một phương cách hữu hiệu và phù hợp.

Trước tiên là xác định rủi ro: Có rất nhiều phương thức để xác định rủi ro. Mỗi phương thức đều có ưu và nhược điểm riêng như: Tổ chức Hội thảo đánh giá rủi ro; Thông qua Phiếu điều tra; Thông qua hoạt động Kiểm toán và kiểm tra; Dựa trên mức chuẩn của ngành; Thông qua Phân tích các tình huống... Trên thực tế, phương thức xác định rủi ro được sử dụng nhiều nhất là tổ chức Hội thảo đánh giá rủi ro. Các thành viên tại hội thảo sẽ cùng trao đổi để đưa ra một danh sách các rủi ro doanh nghiệp cần lưu tâm.

Tiếp theo, thực hiện phân tích rủi ro: Sau khi xác định được các rủi ro tiềm ẩn, việc tiếp theo cần làm đó là mô tả một cách ngắn gọn nhưng cụ thể về nguồn gốc, căn nguyên và hệ quả, tác động của từng rủi ro đối với doanh nghiệp. Có nhiều loại rủi ro khác nhau tiềm ẩn đối với doanh nghiệp. Chúng có thể có nguồn gốc ngay bên trong doanh nghiệp hoặc từ bên ngoài. Dựa trên bản chất của các rủi ro, người ta có nhiều cách phân loại rủi ro. Tuy nhiên, phổ biến nhất là việc phân loại rủi ro thành 04 nhóm như sau:

Rủi ro tài chính: Lãi suất, tỷ giá hối đoái, nguồn tín dụng, dòng tiền và khả năng thanh toán...

Rủi ro chiến lược: Cạnh tranh, thay đổi của khách hàng, thay đổi của ngành, rủi ro đối với hoạt động nghiên cứu và phát triển, sở hữu trí tuệ...

Rủi ro hoạt động: Bộ máy lãnh đạo, rủi ro về văn hóa doanh nghiệp, vi phạm quy chế quản lý, kiểm soát tài chính, hệ thống thông tin...;

Rủi ro nguy hiểm: rủi ro về môi trường, nhà cung cấp, thiên tai, rủi ro đối với tài sản, các hợp đồng, sản phẩm và dịch vụ...

Việc phân loại rủi ro như trên giúp doanh nghiệp QLRR một cách có hệ thống và có cái nhìn tổng thể, toàn diện hơn về rủi ro trong mọi mặt hoạt động.

Sau khi phân loại, các rủi ro sẽ được đánh giá để phân hạng từ cao đến thấp, Việc đánh giá rủi ro cần được dựa trên 2 yếu tố, là xác suất xảy ra rủi ro và mức độ ảnh hưởng khi rủi ro xảy ra, từ đó có thể xếp hạng được rủi ro mà DN phải đối mặt. Để đánh giá rủi ro, nhà quản trị có thể sử dụng ma trận đánh giá rủi ro, trong đó, xác suất xảy ra rủi ro và mức độ ảnh hưởng của rủi ro được xếp hạng theo nhiều mức độ từ cao đến thấp

Cuối cùng, ứng phó với rủi ro: Bước này, doanh nghiệp phải đưa ra các biện pháp phòng ngừa, kiểm soát cụ thể cần thực hiện để phòng ngừa và giảm thiểu thiệt hại nếu rủi ro xảy ra. Điều quan trọng ở đây là doanh nghiệp đưa ra được các biện pháp khả thi, hữu hiệu và ít tốn kém. DN có thể lựa chọn cách thức đối phó với rủi ro phù hợp nhất.

Một là, né tránh rủi ro, tức là không thực hiện các hành vi có thể gây ra rủi ro.

Hai là, giảm thiểu rủi ro, là việc làm giảm các tác hại do rủi ro tác động đến DN.

Ba là, kiểm chế rủi ro, nghĩa là chấp nhận rủi ro để đổi lấy lợi nhuận; đồng thời, tiến hành các biện pháp để kiểm chế tác hại của rủi ro.

Bốn là, chuyển giao rủi ro, là chuyển dịch đối tượng gánh chịu hậu quả rủi ro từ người này sang người khác bằng việc trả một khoản chi phí.

Năm là, chấp nhận rủi ro với những rủi ro không trọng yếu và không thể né tránh.

Mức độ thành công hay thất bại của DN chịu ảnh hưởng trực tiếp của các rủi ro liên quan và việc các rủi ro đó được kiểm soát như thế nào. Do đó, các DN cần làm tốt công tác QTRR thông qua việc sử dụng một cách đơn lẻ hoặc kết hợp các công cụ kiểm soát và QLRR, trong đó có KTNB.

Theo kết quả khảo sát năm 2007 của các tập đoàn kiểm toán lớn như Ernst and Young (E&Y) và Pricewaterhouse Coopers (PWC) về xu hướng phát triển của KTNB hiện nay, đều nhấn mạnh vào sự thay đổi trong việc nhìn nhận vai trò của KTNB trong quy trình QLRR. Hơn nữa, PWC còn cho rằng, để tăng cường quy trình QLRR của tổ chức KTNB cần phải thực hiện kiểm soát rủi ro liên tục và đánh giá rủi ro trên cơ sở toàn bộ tổ chức một cách thường xuyên. Nếu tổ chức chưa có hoặc có chưa đầy đủ quy trình QLRR, KTNB sẽ thực hiện đánh giá rủi ro, đồng thời làm vai trò cố vấn cho tổ chức xây dựng quy trình QLRR.

Để phát huy vai trò của KTNB trong QTRR, DN cần tổ chức và duy trì chức năng KTNB trong DN một cách thích hợp. Trước hết về định hướng tiếp cận, KTNB tiếp cận theo định hướng rủi ro sẽ là giải pháp lựa chọn tốt nhất cho các DN trong bối cảnh hiện nay. KTNB trên cơ sở tiếp cận rủi ro đang là xu thế và ngày càng chứng minh tính tiên bộ, hiệu quả của mình trong vai trò đồng hành cùng quản lý DN.

Lựa chọn phương pháp tiếp cận kiểm toán là một trong những nhân tố quan trọng ảnh hưởng đến cách thức tiến hành các hoạt động kiểm toán trong quy trình kiểm toán và kết quả của cuộc kiểm toán. Việc xác định phương pháp tiếp cận phù hợp là điều kiện quan trọng để đảm bảo hiệu quả thực hiện KTNB tại các DN.

Hiện nay, trên thế giới, phương pháp tiếp cận được sử dụng rộng rãi nhất chính là cách tiếp cận theo định hướng rủi ro. Theo David Griffiths: “*Phương pháp kiểm toán nội bộ dựa trên rủi ro là phương pháp cung cấp sự đảm bảo rằng các rủi ro đang được quản lý trong mức độ chấp nhận rủi ro của tổ chức*” [85]. Còn theo hiệp hội KTVNB (IIA) thì: “*Phương pháp tiếp cận kiểm toán dựa trên rủi ro là một công cụ liên kết KTVNB với hệ thống kiểm soát rủi ro tổng thể của tổ chức, cho phép KTVNB cung cấp sự đảm bảo cho nhà quản trị rằng quy trình QLRR đang hoạt động hiệu quả, trong phạm vi rủi ro chấp nhận được*” [92].

Như vậy có thể hiểu phương pháp tiếp cận kiểm toán theo định hướng rủi ro xuất phát từ việc xác định, đánh giá các rủi ro của tổ chức để xây dựng kế hoạch kiểm toán và lựa chọn các thủ tục kiểm toán nhằm đưa ra sự đảm bảo cho ban lãnh đạo về tính hiệu quả và tính hiệu lực của các quy trình QLRR của tổ chức.

Trong hoạt động SXKD, các DN thường phải đối mặt với nhiều loại rủi ro, những rủi ro này có thể phát sinh do bản thân doanh nghiệp hay từ môi trường kinh tế, chính trị, xã hội bên ngoài. Do đó, các KTVNB khi áp dụng phương pháp tiếp cận kiểm toán trên cơ sở định hướng rủi ro cần phải có hiểu biết sâu sắc về các mục tiêu và các rủi ro mà DN phải đối mặt; đồng thời KTV phải thiết lập được tương đối đầy đủ hồ sơ các rủi ro, trong đó có đánh giá về khả năng và mức ảnh hưởng của các loại rủi ro cũng như biện pháp xử lý các rủi ro đó.

Phương pháp tiếp cận theo định hướng rủi ro được áp dụng trong toàn bộ quy trình kiểm toán.

Để xây dựng kế hoạch kiểm toán và lựa chọn đối tượng cụ thể, KTVNB thực hiện chấm điểm rủi ro cho các bộ phận bằng việc xây dựng mô hình đánh giá rủi ro với các nhân tố ảnh hưởng đến rủi ro. Dựa trên kết quả chấm điểm rủi ro, KTVNB xác định đơn vị được kiểm toán và đối tượng kiểm toán.

Khi thực hiện kiểm toán, KTVNB dựa trên việc xác định và đánh giá rủi ro cụ thể tại từng bộ phận nghiệp vụ để xác định thủ tục kiểm toán phù hợp. Trong mỗi quy trình nghiệp vụ, KTVNB xác định các rủi ro và đánh giá sự thích hợp của các thủ tục kiểm soát và các biện pháp giảm thiểu rủi ro mà đơn vị được kiểm toán đang áp dụng để hạn chế ảnh hưởng của các rủi ro này, từ đó đề xuất các kiến nghị để hoàn thiện quy trình nghiệp vụ.

Giai đoạn kết thúc kiểm toán, KTVNB cần tập hợp kết quả xác định, đánh giá và cảnh báo các rủi ro có thể xảy ra, đồng thời kiến nghị đưa ra các biện pháp đối phó với rủi ro sao cho rủi ro không xảy ra hoặc giảm thiểu thiệt hại khi rủi ro xảy ra.

Tóm lại, phương pháp tiếp cận kiểm toán theo định hướng rủi ro không những giúp tăng hiệu quả của KTNB mà còn tăng hiệu quả hoạt động của DN, hỗ trợ nhà quản lý trong việc kiểm soát và phòng ngừa các rủi ro, cũng như giảm thiểu thiệt hại nếu rủi ro xảy ra.

1.4.2. Quy trình kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp

Quy trình KTNB bao gồm trình tự và nội dung các bước công việc mà bộ phận KTNB phải thực hiện để hoàn thành nhiệm vụ được giao đã được cụ thể hóa thành các mục tiêu của từng cuộc kiểm toán cụ thể. Mỗi bộ phận KTNB đều có quy trình kiểm toán riêng của mình. Tuy nhiên, quy trình tổ chức KTNB trong các doanh nghiệp nhìn chung được thực hiện theo quy trình gồm các giai đoạn cơ bản là: (1) Chuẩn bị kiểm toán; (2) thực hiện kiểm toán; (3) kết thúc kiểm toán và lập BCKT; (4) theo dõi việc thực hiện kiến nghị kiểm toán.

Giai đoạn 1: Chuẩn bị kiểm toán.

Chuẩn bị là bước công việc đầu tiên của tổ chức quy trình KTNB của DN nhằm tạo ra tất cả các tiền đề và điều kiện cụ thể trước khi thực hiện kiểm toán. Đây là công việc có ý nghĩa quyết định chất lượng cuộc kiểm toán. Ở giai đoạn này, KTV phải lập kế hoạch kiểm toán để cân đối giữa nhu cầu và nguồn lực sẵn có nhằm đạt được mục tiêu kiểm toán. Để lập kế hoạch kiểm toán cần căn cứ vào nội dung, quy mô và độ phức tạp của cuộc kiểm toán kết hợp với kinh nghiệm và sự hiểu biết của KTVNB về bộ phận, đơn vị thành viên được kiểm toán.

Chuẩn bị kiểm toán thường gồm các bước theo trình tự sau:

Bước 1. Lập kế hoạch KTNB cho năm kiểm toán.

Lập kế hoạch kiểm toán năm là công việc đầu tiên, thường được thực hiện trước khi kết thúc năm tài chính. Kế hoạch kiểm toán năm do người phụ trách bộ phận KTNB lập và trình Ban giám đốc hoặc ủy ban kiểm toán phê duyệt. Kế hoạch kiểm toán năm bao gồm những định hướng cơ bản như khách thể kiểm toán, nội dung kiểm toán và thời gian kiểm toán. Kế hoạch kiểm toán năm giúp cho các KTV dự tính và tổng hợp về khối lượng công việc cần thực hiện, thời gian hoàn thành và nhân lực cần thiết đối với các cuộc KTNB sẽ tiến hành trong năm. Kế hoạch kiểm toán năm cũng là cơ sở để lập kế hoạch KTNB chi tiết.

Kế hoạch kiểm toán năm được lập trên cơ sở đánh giá thông tin tổng quát về tình hình hoạt động và môi trường kinh doanh của tất cả các ban, phòng tại hội sở chính và các đơn vị trong DN. Đơn vị nào, bộ phận nào có mức độ rủi ro cao hơn sẽ được ưu tiên đưa vào lịch KTNB năm. Ngoài ra, kết quả của kiểm toán độc lập, kiểm toán nội bộ lần trước của các bộ phận, đơn vị cũng được xem xét để lập kế

hoạch KTNB năm. Trước khi lập kế hoạch kiểm toán năm, KTVNB thường thực hiện các nội dung công việc sau:

(1) *Xác định mục tiêu KTNB*: Là xác định những vấn đề cần đạt được của năm đó khi thực hiện KTNB. Những mục tiêu này thường được xác định bởi những nhà quản lý như HĐQT hay Ban giám đốc của DN. Mục tiêu của KTNB phụ thuộc vào mong muốn của nhà quản lý đối với toàn bộ DN hay từng đơn vị thành viên. Việc xác định mục tiêu kiểm toán có ý nghĩa rất quan trọng trong quy trình lập kế hoạch kiểm toán năm, xác định mục tiêu là tiền đề cho việc xác định nội dung, phạm vi, thời gian của kế hoạch kiểm toán năm.

(2) *Xác định đối tượng KTNB*: Có nhiều căn cứ để xác định đối tượng KTNB như căn cứ vào các mục tiêu của KTNB; căn cứ vào kết quả đánh giá rủi ro; căn cứ theo yêu cầu của đơn vị, bộ phận được kiểm toán.

(3) *Xác định phạm vi KTNB*: Xác định phạm vi KTNB là xác định giới hạn công việc phải thực hiện theo từng nội dung đã xác định như xác định các đơn vị, bộ phận hay hoạt động được kiểm toán trong năm, xác định thời gian thực hiện các nội dung kiểm toán.

Trên đây là các công việc mà KTV phải xác định để lập kế hoạch kiểm toán năm của KTNB. Sau khi kế hoạch kiểm toán năm được lập, soát xét và trình ký thì được gửi cho các đơn vị, các bộ phận, phòng ban có liên quan đến kế hoạch kiểm toán năm.

Bước 2. Khảo sát, phân tích và đánh giá thông tin về bộ phận, đơn vị được kiểm toán.

Sau khi kế hoạch kiểm toán năm được thực hiện. Các KTV lập kế hoạch chi tiết cho mỗi đơn vị, bộ phận được kiểm toán. Để lập được kế hoạch chi tiết cuộc kiểm toán cho mỗi đơn vị, bộ phận, KTV phải khảo sát, phân tích và đánh giá thông tin về đơn vị, bộ phận đó. Việc thu thập thông tin và phân tích thông tin nhằm mục đích:

Phân tích các thông tin đã thu thập được để đánh giá thực trạng tổ chức, quản lý, điều hành SXKD của bộ phận, đơn vị được kiểm toán, theo đó phân tích, đánh giá hiệu lực của hệ thống KSNB đơn vị.

Phân tích thông tin về bộ phận, đơn vị được kiểm toán để xác định được các khía cạnh trọng yếu kiểm toán; dự kiến mức độ rủi ro tiềm tàng, rủi ro kiểm soát để lựa chọn mức rủi ro phát hiện phù hợp

Phân tích, đánh giá và xử lý thông tin về đơn vị, bộ phận được kiểm toán để lập kế hoạch về sắp xếp nhân sự, bố trí thời gian kiểm toán, lựa chọn phương pháp

kiểm toán và mẫu kiểm toán phù hợp nhằm đáp ứng mục tiêu và nội dung kiểm toán đã xác định, đồng thời bảo đảm tiết kiệm chi phí, thời gian và nhân lực cho cuộc kiểm toán.

Để đạt được những mục đích trên thì KTV cần thu thập những thông tin về bộ phận, đơn vị được kiểm toán bao gồm:

Thông tin chung về hoạt động của đơn vị, bộ phận được kiểm toán như: Chức năng, nhiệm vụ hoạt động; cơ cấu tổ chức; tình hình phát triển; những thuận lợi và khó khăn; những thay đổi chủ yếu về chính sách và nhân sự; những thông tin tài chính về tình hình SXKD....

Thông tin về quản lý nội bộ của đơn vị, bộ phận được kiểm toán như: quy chế nội bộ, năng lực và tính liêm khiết của ban lãnh đạo, mô hình tổ chức quản lý.

KTVNB có thể thu thập thông tin bằng nhiều cách như: quan sát, sử dụng bảng câu hỏi; phỏng vấn; nghiên cứu tài liệu. Nghiên cứu tài liệu bao gồm các tài liệu nội bộ do đơn vị, bộ phận được kiểm toán cung cấp và hồ sơ kiểm toán kỳ trước.

Nhận diện và đánh giá rủi ro: Theo chuẩn mực KTNB của IIA số 2010 thì trưởng nhóm KTNB phải lập kế hoạch dựa trên các rủi ro để xác định các ưu thế hoạt động KTNB, phù hợp với mục tiêu của đơn vị. Khi thực hiện công việc, KTV cần nhận diện rủi ro và đánh giá rủi ro của bộ phận, đơn vị thành viên được kiểm toán để xác định phạm vi, nội dung và phương pháp kiểm toán. Nhận diện rủi ro bao gồm nhận diện rủi ro trong lĩnh vực hoạt động của đơn vị và nhận diện rủi ro trong hệ thống KSNB của đơn vị. Trên cơ sở những rủi ro có thể xảy ra, KTVNB lựa chọn các nhân tố chủ yếu và sắp xếp theo thứ tự ưu tiên để làm cơ sở đánh giá. Do có thể có nhiều loại rủi ro nên KTV cần chọn những rủi ro trọng yếu đối với các bộ phận trong đơn vị thành viên để xem xét. Công việc này được thực hiện dựa trên kinh nghiệm của KTV với các đối tượng được kiểm toán, kết hợp với tham khảo các thông tin từ người quản lý và các nguồn khác.

Bước 3. Lập kế hoạch chi tiết cho cuộc KTNB.

Dựa trên kế hoạch kiểm toán năm do KTNB của DN lập và kết quả khảo sát đơn vị, bộ phận được kiểm toán, KTV lập kế hoạch chi tiết cho từng đơn vị, bộ phận được kiểm toán. Kế hoạch kiểm toán chi tiết sau khi lập xong được trình Ban giám đốc và trưởng phòng KTNB xét duyệt và ký. Nội dung kế hoạch kiểm toán chi tiết là sự cụ thể hóa kế hoạch KTNB năm, bao gồm: mục đích, đối tượng, phạm vi, thời gian, nhân sự và các điều kiện vật chất cho cuộc kiểm toán.

Bước 4: Thiết kế chương trình kiểm toán.

Trên cơ sở kế hoạch cuộc kiểm toán, KTV tiến hành thiết kế chương trình kiểm toán đối với từng đối tượng kiểm toán. Chương trình KTNB do các trưởng nhóm được phân công trong kế hoạch soạn ra và trình trưởng phòng KTNB phê duyệt. Chương trình kiểm toán chi tiết sẽ chỉ ra những công việc chi tiết KTV cần làm, mục đích là để các thành viên tham gia kiểm toán biết được cụ thể mình sẽ làm những gì, tránh những công việc không cần thiết làm mất thời gian mà không được kết quả mong muốn. Chương trình kiểm toán xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán cần thực hiện, trong đó quan trọng nhất là nội dung các thủ tục kiểm toán đối với từng phần hành kiểm toán. Trong chương trình kiểm toán, KTV có thể mở rộng hoặc giới hạn công việc của mình theo mức độ rủi ro và tính trọng yếu đã được xác định khi thu thập thông tin của đơn vị thành viên được kiểm toán. Việc thiết kế chương trình KTNB thích hợp sẽ giúp KTV thu thập đầy đủ bằng chứng với thời gian và chi phí hợp lý.

Giai đoạn 2: Thực hiện kiểm toán

Giai đoạn thực hiện được tiến hành sau khi chương trình kiểm toán được lập, giai đoạn này KTV thực hiện các công việc đúng theo chương trình kiểm toán. Một chương trình kiểm toán được xây dựng tốt là cơ sở quan trọng cho hoạt động KTNB thành công. Tuy nhiên, để thực hiện kiểm toán theo đúng chương trình một cách hiệu quả, các nội dung cần thực hiện trong giai đoạn này bao gồm:

Gửi quyết định kiểm toán cho các bộ phận, đơn vị được kiểm toán: Trên cơ sở kế hoạch kiểm toán và chương trình kiểm toán, KTNB gửi quyết định hay thông báo kiểm toán cho đơn vị, bộ phận được kiểm toán nhằm mục đích để đơn vị, bộ phận được kiểm toán chuẩn bị các tài liệu và điều kiện khác phục vụ cho cuộc kiểm toán.

Tìm hiểu và đánh giá hệ thống KSNB ở đơn vị được kiểm toán: Qua việc phân tích và đánh giá hệ thống KSNB, KTV sẽ đánh giá rủi ro kiểm soát ở đơn vị được kiểm toán.

Thu thập và ghi chép các bằng chứng kiểm toán: Trong quá trình kiểm toán, KTV phải thường xuyên ghi chép các thông tin và bằng chứng thu thập được để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán. Việc ghi chép phải được tập hợp trên các giấy tờ làm việc như “Bảng tổng hợp các phát hiện kiểm toán” hay “Bảng kê chênh lệch” để làm cơ sở cho việc lập báo cáo kiểm toán.

Phân tích đánh giá bằng chứng kiểm toán: Sau khi thu thập các bằng chứng kiểm toán, KTVNB phải phân tích đánh giá ảnh hưởng của các phát hiện. Nếu vấn đề không trọng yếu thì có thể không coi đó là một phát hiện. Nếu vấn đề phát hiện

có tính trọng yếu thì KTV cần đánh giá ảnh hưởng của phát hiện đó, đồng thời phân tích và điều tra nguyên nhân. Khi xác định được nguyên nhân và ảnh hưởng, KTVNB mới có cơ sở để đề xuất kiến nghị và đơn vị, bộ phận được kiểm toán sẽ có cơ sở để thực hiện hoạt động quản lý cần thiết.

Đề xuất kiến nghị: KTVNB đề xuất các kiến nghị nhằm giải quyết các vấn đề tồn tại hiện có. Khi xây dựng kiến nghị, KTVNB cần có sự trao đổi thảo luận với đơn vị, bộ phận được kiểm toán để khắc phục các vấn đề đã phát hiện.

Giai đoạn 3: Kết thúc kiểm toán và lập BCKT

Kết quả cuối cùng của cuộc kiểm toán là các BCKT, tuy nhiên để lập được các BCKT, người lập báo cáo phải tổng hợp các bằng chứng đã thu thập được của các KTV trong đoàn. Trên cơ sở đánh giá kết quả của từng đối tượng kiểm toán theo các mục tiêu kiểm toán chi tiết của KTVNB, KTV tổng hợp trên “Bảng tổng hợp kết quả kiểm toán”. Khi có những thông tin trái chiều hoặc thiếu thông tin thì KTV tổng hợp phải xác định tiến hành các thủ tục kiểm toán bổ sung để làm rõ kết luận kiểm toán. Trên cơ sở bảng tổng hợp, KTV lập dự thảo báo cáo để trao đổi và thống nhất nội dung trong đoàn kiểm toán. Sau đó, bản dự thảo báo cáo được gửi cho giám đốc đơn vị được kiểm toán để lấy ý kiến phản hồi. Trưởng phòng kiểm toán sẽ rà soát và xét duyệt bản dự thảo báo cáo trước khi lập BCKT chính thức.

Lập BCKT

Trong các DN thông thường có 2 loại báo cáo KTVNB là báo cáo từng cuộc KTVNB và báo cáo KTVNB hàng năm. Mỗi loại báo cáo KTVNB có những điểm khác nhau về thời gian lập, nội dung báo cáo, trình tự lập báo cáo...

Báo cáo từng cuộc KTVNB: Báo cáo từng cuộc KTVNB là văn bản chính thức trình bày tổng hợp về kết quả của cuộc KT các đơn vị và đưa ra các kiến nghị liên quan. BCKT từng cuộc kiểm toán được lập sau khi kết thúc cuộc kiểm toán. Báo cáo KTVNB có thể do trưởng nhóm kiểm toán viết toàn bộ báo cáo hoặc phân công các KTV trong nhóm viết từng phần và trưởng nhóm là người tổng hợp cuối cùng. Trong quá trình lập BCKT, KTVNB cần xem xét ảnh hưởng của những kết luận kiểm toán đến hoạt động của đơn vị, bộ phận được kiểm toán. Do vậy KTV cần trao đổi với nhà quản lý và nhân viên trong đơn vị, bộ phận được kiểm toán. Thảo luận với khách thể kiểm toán có thể giúp KTVNB thu thập các thông tin cần thiết để triển khai hữu hiệu các giải pháp. Đồng thời, khách thể kiểm toán có thể cung cấp các thông tin phản hồi, thậm chí có thể giải quyết các bất đồng nếu có. Việc lập BCKT nội bộ phải đảm bảo các yêu cầu về nội dung và trình bày sao cho khoa học và hợp lý.

Đệ trình và phân phát báo cáo KTNB: Sau khi BCKT được lập, BCKT sẽ được thống nhất với lãnh đạo đơn vị được kiểm toán. Trách nhiệm lập và phát hành BCKT thuộc về trưởng nhóm. Do vậy trên báo cáo KTNB sẽ có chữ ký của KTV lập báo cáo, người phê duyệt và đại diện đơn vị được kiểm toán. Sau khi báo cáo có đầy đủ các chữ ký thì được gửi sao kê gửi cho các cá nhân, đơn vị có liên quan. Danh sách cá nhân, đơn vị nhận báo cáo phải được kiểm tra và triển khai một cách thận trọng và có giới hạn cụ thể.

Báo cáo KTNB năm: Báo cáo KTNB năm được lập bởi trưởng phụ trách bộ phận KTNB của DN và được gửi lên HĐQT, ban kiểm soát và Ban giám đốc. Báo cáo KTNB năm bao gồm những nội dung trọng yếu như: những vấn đề ảnh hưởng đến toàn bộ hoạt động của hệ thống đơn vị; những sai sót mang tính hệ thống; những rủi ro quan trọng trong đơn vị chưa có khả năng xử lý một cách đúng mức; những yếu kém về phương pháp lập, về kết cấu của các báo cáo; các kiến nghị và việc thực hiện các kiến nghị của KTNB.

Giai đoạn 4: Theo dõi việc thực hiện kiến nghị kiểm toán.

Kiểm tra đơn vị được kiểm toán thực hiện kiến nghị của KTNB là giai đoạn cuối cùng của quy trình KTNB nhằm đảm bảo kết quả kiểm toán được sử dụng để cải tiến hoạt động quản lý tài chính, kế toán, hoạt động SXKD và hoạt động kinh doanh khác của đơn vị được kiểm toán.

Trình tự kiểm tra việc thực hiện kiến nghị KTNB thường được tiến hành theo hai bước cơ bản sau:

Đánh giá mức độ thực hiện kiến nghị KTNB: Để đánh giá mức độ thực hiện kiến nghị của đơn vị được kiểm toán, KTVNB cần thực hiện các nội dung như: Đối chiếu việc thực hiện những công việc khắc phục sai sót, yếu kém trong thực tế tại đơn vị được kiểm toán với các kết luận trong BCKT; đánh giá về kết quả những công việc mà đơn vị được kiểm toán thực hiện theo các kiến nghị của KTNB; tìm hiểu nguyên nhân các kiến nghị chưa được thực hiện; thu thập các bằng chứng liên quan đến việc thực hiện các kiến nghị.

Lập báo cáo tình hình thực hiện kiến nghị: Báo cáo được lập khi kết thúc quá trình kiểm tra tình hình thực hiện kiến nghị của bộ phận KTNB. Báo cáo được gửi lãnh đạo quản lý KTNB và bao gồm những nội dung sau:

Báo cáo kết quả về việc đơn vị được kiểm toán thực hiện kiến nghị của KTNB gửi ban lãnh đạo, HĐQT, Trưởng Ban kiểm soát, bao gồm các nội dung sau: Tổng hợp tình hình và số liệu đã kiểm tra trên báo cáo và trên thực tế tại đơn vị được kiểm toán, đưa ra những nhận xét, đánh giá về việc thực hiện kết luận kiểm toán của

đơn vị được kiểm toán, nêu những tồn tại mà đơn vị được kiểm toán chưa thực hiện, phân tích những nguyên nhân và kiến nghị với lãnh đạo các biện pháp xử lý tiếp theo

Trên đây là toàn bộ quy trình KTNB mà các DN thực hiện. Tuy nhiên tùy vào đặc điểm của các DN và tùy vào loại hình kiểm toán, quy trình KTNB có thể được điều chỉnh sao cho phù hợp với từng cuộc KTNB. (*Phụ lục 1.3. So sánh quy trình kiểm toán của các nội dung KTNB*).

1.5. Các nhân tố ảnh hưởng đến kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp

Các nhân tố ảnh hưởng tới KTNB có thể xuất hiện ở bên trong hay bên ngoài bộ phận kiểm toán. Căn cứ vào tổng quan nghiên cứu trong và ngoài nước về các nhân tố ảnh hưởng đến KTNB, những nhân tố ảnh hưởng đến KTNB trong DN có thể khái quát như sau:

Nhóm nhân tố thuộc về bộ phận KTVNB: Đây là nhóm nhân tố thuộc về chủ quan của KTNB, có tác động trực tiếp, quyết định đến KTNB như tính độc lập của KTVNB; kinh nghiệm của KTVNB và ý thức nghề nghiệp của KTVNB.

Tính độc lập của KTVNB: Hoạt động của kiểm toán là một hoạt động độc lập. Tính độc lập trong kiểm toán được hiểu là bộ phận kiểm toán độc lập với đơn vị được kiểm toán và được bảo vệ loại trừ các ảnh hưởng từ bên ngoài trong quá trình thực hiện kiểm toán. KTV chỉ tuân thủ pháp luật, các chuẩn mực nghiệp vụ chuyên môn, có quan điểm vô tư khi thực hiện các cuộc kiểm toán, đánh giá các kết quả và công bố báo cáo kiểm toán. Nếu không có tính độc lập thì kết quả kiểm toán không tin cậy, chức năng kiểm toán không được thực thi trong đời sống xã hội. Do vậy, tính độc lập của KTVNB ảnh hưởng trực tiếp đến hoạt động kiểm toán, là tiền đề cơ bản bảo đảm cho công tác kiểm tra tài chính công có hiệu lực và hiệu quả.

Mặt khác, những nghiên cứu tổng quan về các nhân tố ảnh hưởng đến KTNB cho thấy có nhiều công trình nghiên cứu đã chứng minh rằng độc lập là một nhân tố có ảnh hưởng đến KTNB, như nhóm tác giả nghiên cứu KTNB ở Hy Lạp thì nhân tố độc lập có tác động mạnh nhất tới chất lượng KTNB [78], còn nghiên cứu về KTNB ở khu vực công Saudi thì độc lập có mức ảnh hưởng đứng thứ 5, sau năng lực KTVNB; kích thước bộ phận KTNB; mối quan hệ trong và ngoài của KTVNB và hỗ trợ quản lý cho KTNB [75].

Trình độ của KTVNB: Tất cả các công trình nghiên cứu đều ghi nhận kinh nghiệm KTVNB là nhân tố có ảnh hưởng đến KTNB, tuy nhiên mức độ ảnh hưởng thì lại khác nhau. Như công trình nghiên cứu của tác giả *Abdulaziz Alzeban & David Gwilliam* thì Trình độ KTVNB có tác động mạnh nhất đến KTNB [75], hay

công trình nghiên cứu của *Husam Al Khaddash, Rana Al Nawas và Abdulhadi Ramadan* thì trình độ KTV có sức ảnh hưởng đứng thứ 3, sau nhân tố chi phí và uy tín [80]. Như vậy, KTVNB phải thực hiện công việc kiểm toán với đầy đủ trình độ chuyên môn và kinh nghiệm thì mới đảm bảo được hiệu quả kiểm toán.

Ý thức nghề nghiệp của KTVNB: Kiểm toán là một nghề nhạy cảm, tư cách, đạo đức của KTV ảnh hưởng nhiều đến kết quả kiểm toán. Do đó, bên cạnh năng lực, KTVNB cũng cần phải có ý thức nghề nghiệp cao như đảm bảo tính bảo mật, tư cách nghề nghiệp, sự chính trực, khách quan. Khi thực hiện kiểm toán, KTVNB luôn có ý thức nghề nghiệp thì cuộc kiểm toán đó sẽ đem lại kết quả cao.

Nhóm nhân tố thuộc về DN: Bộ phận KTVNB là một bộ phận được thiết lập trong cơ cấu tổ chức của DN, chịu sự giám sát của nhà quản lý DN, chức năng và nhiệm vụ của KTVNB có quan hệ trực tiếp với DN. Vì vậy, có nhiều nhân tố trong DN ảnh hưởng tới KTVNB, cụ thể một số công trình nghiên cứu đã chỉ ra như: Công trình nghiên cứu “*Các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán trong các ngân hàng ở Journal*” chỉ ra chi phí cho KTVNB ảnh hưởng cao nhất đến chất lượng KTVNB [80]; Công trình nghiên cứu của *Abulaziz Alzeban và David Gwilliam* thì sự hỗ trợ của nhà quản lý cho KTVNB cũng được ghi nhận có tác động đến KTVNB [75]. Ở Việt Nam, công trình nghiên cứu của nghiên cứu sinh Nguyễn Minh Phương đã chứng minh rằng “Trách nhiệm và sự ủng hộ của ban lãnh đạo cấp cao” được đánh giá có mức ảnh hưởng cao đến KTVNB [36].

Từ các nghiên cứu tổng quan trong và ngoài nước, luận án đưa ra một số nhân tố thuộc về DN có ảnh hưởng đến KTVNB như sau:

Đặc điểm DN: KTVNB là một bộ phận trong DN, do đó có nhiều đặc điểm của DN ảnh hưởng đến KTVNB như quy mô; tình hình hoạt động SXKD; ngành nghề kinh doanh; hệ thống KSNB; môi trường văn hóa; năng lực các nhà quản lý; sự hiểu biết của nhà quản lý về KTVNB....

Chế độ đãi ngộ cho KTVNB: Trong các tổ chức kiểm toán, KTV luôn được coi là “tài sản” lớn nhất, có tầm quan trọng quyết định đến chất lượng hoạt động, uy tín của tổ chức đó. Chất lượng đội ngũ KTV phụ thuộc chủ yếu vào chính sách cán bộ, đào tạo và tiền lương. Để có được đội ngũ KTV có năng lực, trình độ chuyên môn nghiệp vụ và phẩm chất đạo đức đáp ứng được yêu cầu công việc kiểm toán thì DN phải có hệ thống các quy chế thích hợp về tuyển chọn, đào tạo, bồi dưỡng, phát triển nghiệp vụ, quy chế đề bạt kiểm toán viên, đồng thời DN phải bảo đảm cho KTV có mức thu nhập thích hợp để họ yên tâm công tác, chí công vô tư khi thực hiện nhiệm vụ kiểm toán. Nếu một trong những vấn đề nêu trên trong chính sách

cán bộ thực hiện không tốt sẽ ảnh hưởng trực tiếp đến chất lượng KTV và chất lượng kiểm toán.

Kiểm soát chất lượng KTNB: Kiểm tra, kiểm soát là một chức năng của quản lý, đối với hoạt động kiểm toán thì chức năng này càng phải được coi trọng hơn nhằm ngăn chặn những biểu hiện sai trái, không khách quan, vô tư trong quá trình kiểm toán làm ảnh hưởng lớn đến kết quả kiểm toán. Một số công trình nghiên cứu trong nước về kiểm toán như luận án của Bùi Thị Thủy [10], nghiên cứu của Nguyễn Thị Hiền [38] hay nghiên cứu của Nguyễn Thị Hồng Lam [40] đều khẳng định vai trò quan trọng của việc kiểm soát chất lượng KT. Nếu công ty có hệ thống kiểm soát chất lượng KTNB hoạt động hiệu quả thì sẽ tăng ý thức, trách nhiệm của KTVNB, qua đó, hiệu quả của KTNB trong công ty ngày càng được đảm bảo và nâng cao hơn.

Ngoài ra tổ chức Quốc tế các cơ quan Kiểm toán tối cao (INTOSAI) cũng rất đề cao việc kiểm tra, KSCL kiểm toán ở từng cấp và mỗi giai đoạn kiểm toán. Trong nhóm chuẩn mực thực hành đã ghi rõ: “*Công việc của kiểm toán viên ở mỗi cấp và mỗi giai đoạn kiểm toán phải được giám sát một cách đúng đắn trong quá trình kiểm toán và các công việc được thể hiện bằng văn bản phải được một kiểm toán viên cấp cao hơn của cơ quan kiểm toán kiểm tra lại*” [40].

Nhóm nhân tố bên ngoài: Đây là nhóm nhân tố mang tính khách quan đối với bộ phận KTNB nhưng lại có ảnh hưởng đến KTNB.

Đơn vị được kiểm toán: Bao gồm đặc điểm ngành nghề kinh doanh, quy mô, đặc điểm cơ cấu tổ chức cũng như ý thức, trình độ ban lãnh đạo của đơn vị được kiểm toán. Nếu KTNB không hiểu rõ đơn vị được kiểm toán, đặc biệt là những đơn vị hoạt động trong ngành phức tạp hoặc quy mô lớn thì kết quả cuộc KTNB sẽ bị ảnh hưởng.

Môi trường pháp lý cho hoạt động KTNB: Hoạt động kiểm toán phải tuân thủ theo pháp luật và các quy định về nghiệp vụ kiểm toán như chuẩn mực, quy trình kiểm toán, phương pháp kiểm toán và các quy chế hoạt động của DN. Các quy định này là hệ thống các nguyên tắc, yêu cầu, quy định, chỉ dẫn nghiệp vụ kiểm toán cho kiểm toán viên, là căn cứ pháp lý cho hoạt động kiểm toán, đồng thời cũng là căn cứ để KSCL kiểm toán. Do vậy, nó có ảnh hưởng rất lớn đến KTNB. Hệ thống chuẩn mực, quy trình kiểm toán, phương pháp kiểm toán, các quy chế hoạt động kiểm toán đầy đủ là cơ sở để tạo nề nếp trong quản lý cũng như thực hiện kiểm toán và KSCL kiểm toán, bảo đảm chất lượng kiểm toán.

1.6. Kiểm toán nội bộ trên thế giới và bài học kinh nghiệm cho kiểm toán nội bộ ở Việt Nam.

1.6.1. Sự khác biệt giữa kiểm toán nội bộ ở Việt Nam và trên thế giới.

Hoạt động KTNB đã xuất hiện và phát triển mạnh mẽ ở nhiều quốc gia trên thế giới như Mỹ, Pháp, Đức, Nhật, Malaysia, Trung Quốc.... Và ở Việt Nam KTNB cũng đã được tổ chức ở những DN có quy mô lớn, nhưng bộ phận KTNB ở Việt Nam chưa thực sự hiệu quả và đã bộc lộ nhiều yếu kém. Do vậy trên cơ sở nghiên cứu các nước có hệ thống KTNB phát triển, tác giả đã đưa một số điểm khác biệt của hệ thống KTNB trong các quốc gia này với hệ thống KTNB ở Việt Nam để từ đó đưa ra một số gợi ý cho việc hoàn thiện KTNB của Việt Nam.

KTNB ở Việt Nam và thế giới có nhiều sự khác biệt và được thể hiện ở các khía cạnh trọng yếu sau:

Về lịch sử hình thành và phát triển:

Về lịch sử hình thành và phát triển hệ thống KTNB ở Việt Nam và một số nước trên thế giới cho thấy KTNB ở Việt Nam ra đời muộn và phát triển chậm hơn so với các nước trên thế giới. Cụ thể, KTNB Việt Nam năm 1997 Nhà nước mới có quyết định về quy chế KTNB, trong khi đó ở Mỹ năm 1941 đã thành lập viện KTVNB (IIA), ở Pháp năm 1965 đã thành lập hội KTVNB (IFACI), ở Trung Quốc năm 1985 Nhà nước đã ban hành “Một số quy chế về KTNB”, còn ở Châu Á, mặc dù KTNB xuất hiện muộn nhưng lại phát triển khá nhanh và cuối những năm 80 như ở Singapore, ở Malaysia, ở Thái Lan. Hơn nữa, KTNB ở các nước trên thế giới từ khi ra đời đã nhanh chóng phát triển cả về nội dung, quy mô và nhận thức, đã hình thành những tổ chức nghề nghiệp về KTNB. Nhưng ở Việt Nam, từ khi ra đời KTNB đã phát triển chậm so với thế giới cho nên kinh nghiệm tổ chức KTNB ở nước ta còn quá ít so với lịch sử hàng trăm năm của KTNB tại các quốc gia phát triển trên thế giới.

Về sự ràng buộc các quyết định của Nhà nước đối với KTNB trong các DN:

Ở đa số các nước có hệ thống KTNB phát triển như Mỹ, Pháp, Đức, Singapore ... thì KTNB xuất hiện và phát triển xuất phát từ tính tất yếu khách quan của công tác quản lý và vai trò to lớn của KTNB đối với các nhà quản lý DN. Nhà nước không bắt buộc tổ chức bộ phận KTNB hay có các quy định về tổ chức KTNB trong các DN. Hình thức, nội dung và phạm vi KTNB rất đa dạng, tùy thuộc vào quy mô và yêu cầu cụ thể của mỗi đơn vị.

Nhưng, khác với quy luật chung của KTNB trên thế giới, KTNB ở Việt Nam được khởi đầu từ các quy định của Nhà nước. Việc hình thành các văn bản pháp lý

về KTNB cho thấy việc quy định quá sâu vào tổ chức bộ máy và tổ chức công việc kiểm toán đã tạo ra những rào cản cho hoạt động KTNB. Hầu hết các đơn vị khi tổ chức KTNB đều là DN Nhà nước và dập khuôn máy móc những quy định của Nhà nước về KTNB. Cho nên khi các DN Nhà nước chuyển đổi cổ phần hóa thì các đơn vị này vẫn chưa thay đổi quy chế kiểm toán trước đây cho phù hợp với điều kiện mới. Nguyên nhân này đã ảnh hưởng đến phạm vi, chức năng, nội dung công tác kiểm toán và vị trí pháp lý của KTNB trong tổ chức bộ máy các DN. Chính vì nguyên nhân này nên KTNB nhiều công ty vẫn đang tiến hành kiểm toán mang tính hành chính và hình thức.

Về nội dung KTNB:

Ở các nước trên thế giới, khi mới hình thành hệ thống KTNB thì nội dung kiểm toán chủ yếu là kiểm toán tài chính và kiểm toán tuân thủ. Nhưng trong quá trình phát triển, do sự thay đổi của nền kinh tế thế giới và do yêu cầu của nhà quản lý, nội dung KTNB đã chuyển sang chủ yếu là kiểm toán hoạt động, cụ thể: Ở Mỹ, nội dung KTNB đã mở rộng mạnh sang kiểm toán quản lý, trong đó ưu tiên cho việc kiểm toán QLRR, hoạt động kiểm soát và quản trị DN và đồng thời vẫn duy trì việc kiểm toán các hoạt động truyền thống. Ở Trung Quốc, trong vài năm gần đây, cùng với sự lớn mạnh của hệ thống DN hiện đại, sự ra đời và phát triển của kỹ thuật kiểm toán sử dụng hệ thống xử lý điện tử dữ liệu (EDF) đã mở ra cho KTNB Trung Quốc những nội dung mới như đánh giá môi trường kiểm soát; tham gia tích cực vào việc phân tích rủi ro của các hoạt động; xem xét chức năng tổ chức trong các công ty hợp nhất với nhiều ngành nghề kinh doanh khác nhau... Ở Nhật, trong thực hiện kiểm toán BCTC, KTNB hướng đến đánh giá thông tin và quy trình hoạt động. Trong kiểm toán báo cáo kế toán quản trị, kiểm toán hướng đến đánh giá tính kịp thời của thông tin và đánh giá mức độ tin cậy và hữu dụng của các dự báo. Trong kiểm toán hoạt động, KTNB hướng đến đánh giá hoạt động điều hành của các giám đốc bộ phận và kiểm tra việc huy động, phân phối, sử dụng một cách tiết kiệm và có hiệu quả các nguồn lực khác nhau của DN.

Còn ở Việt Nam, trong những năm gần đây, theo xu thế chung của sự phát triển KTNB trên thế giới, KTNB trong các DN Việt Nam đã chuyển hướng từ loại hình kiểm toán tài chính sang kiểm toán hoạt động nhưng nội dung chủ yếu của kiểm toán hoạt động mà các DN thực hiện lại tương đối đơn giản, chủ yếu là kiểm tra, đánh giá tính hiệu lực của các bộ phận, hệ thống, các quy trình. Và phương thức tiến hành kiểm toán hoạt động vẫn mang đậm đặc trưng của kiểm toán tuân thủ và kiểm toán BCTC.

Về chất lượng KTVNB:

Ở các nước có hoạt động KTNB phát triển thì việc tuyển dụng KTVNB đều quan tâm tới hai vấn đề là trình độ chuyên môn và phẩm chất đạo đức của họ. Tuy nhiên, KTV được tuyển dụng không nhất thiết phải có am hiểu tốt về tài chính-kế toán mà còn tùy thuộc vào lĩnh vực kiểm toán cụ thể. KTVNB ở các nước có KTNB phát triển được đào tạo với nhiều lĩnh vực khác nhau như kế toán, kiểm toán, quản lý tài chính, kinh tế học, quản trị kinh doanh, kỹ sư, công nghệ thông tin, luật... Ở Việt Nam, các KTVNB chủ yếu được đào tạo từ ngành kế toán, tài chính. Ở Hoa Kỳ hay ở một số nước khác, KTVNB phải có chứng chỉ KTVNB, do viện KTVNB cấp. Còn ở Việt Nam, KTVNB chỉ cần được đào tạo qua các lớp học ngắn hạn về KTNB.

Về chất lượng và nâng cao trình độ nghiệp vụ của KTVNB cũng có sự khác biệt, với chuẩn mực 1200 của IIA – Khả năng làm việc thành thạo và quan tâm đúng mức đến công việc: Chuẩn mực này quy định KTVNB cần phải trau dồi kiến thức, nghiệp vụ và các khả năng khác bằng cách không ngừng học hỏi hoàn thiện từ công việc. Hay chuẩn mực 1300 của IIA – Chương trình đảm bảo và cải thiện chất lượng: Yêu cầu thực hiện đánh giá chất lượng chương trình, đánh giá nội bộ ít nhất 5 năm một lần, do cá nhân hoặc nhóm đánh giá độc lập bên ngoài tổ chức có kinh nghiệm thực hiện; đồng thời báo cáo chất lượng của chương trình và tuân thủ chuẩn mực về nghiệp vụ. Ở Việt Nam không có chuẩn mực hay quy định chi tiết về chất lượng cũng như nâng cao trình độ của KTVNB, mà chỉ có Quyết định 832 quy định chung ở điều 14 chương 2 là KTVNB phải “không ngừng nâng cao năng lực chuyên môn, cập nhật kiến thức” [3].

Trong các bộ phận KTNB ở các DN Việt Nam, Số lượng KTVNB ít (trung bình 5 người), trong khi ở các nước khác thì số lượng KTVNB lại phụ thuộc vào quy mô công ty như phụ thuộc về doanh thu, tổng sản lượng, số lượng lao động.

Về quy trình KTNB:

Theo IIA với chuẩn mực số 2.000 – Quản lý hoạt động KTNB: có yêu cầu kiểm toán trưởng lập các kế hoạch kiểm toán dựa trên cơ sở các rủi ro để quyết định bước kiểm toán phù hợp với các mục tiêu của tổ chức. Trong khi ở Việt Nam quy trình KTNB chưa đưa ra những bước phân tích và xác định rủi ro kiểm soát một cách cụ thể trước khi tiến hành lập kế hoạch kiểm toán nhằm giới hạn và khoanh vùng phạm vi kiểm toán.

Theo quy trình KTNB ở Việt Nam thì quy trình lập báo cáo bị giới hạn. Báo cáo của KTNB thường được gửi cho Tổng giám đốc (TGD) hoặc giám đốc rà soát, trao

đôi trực tiếp với KTVNB rồi mới phê duyệt. Với phương thức này, các vấn đề liên quan đến TGD hoặc giám đốc đơn vị thành viên được kiểm toán có thể không được báo cáo đầy đủ. Các vấn đề được ghi nhận trong BCKT chủ yếu là các vấn đề về tuân thủ hoặc hành chính, chứ chưa được phân hạng rủi ro hay mức độ ưu tiên của các kế hoạch hành động sửa chữa các vấn đề trên cũng chưa được trình bày

KTNB ở Việt Nam chưa xây dựng được một hệ thống phương pháp kiểm toán hoàn chỉnh. Trong khi đó trên thế giới đã có nhiều phương pháp kiểm toán hiện đại và sử dụng cả các phần mềm kiểm toán.

Về tổ chức bộ máy KTNB:

Trên thế giới, mô hình KTNB ở các DN thường trực thuộc cấp lãnh đạo cao nhất của đơn vị. Trong quan hệ với bộ phận khác, bộ phận KTNB được tổ chức thành một bộ phận độc lập hoặc được tổ chức theo mô hình các giám định viên kế toán. Như vậy, KTNB mới độc lập với các bộ phận chức năng và độc lập với bộ phận hay hoạt động được kiểm toán.

Còn ở Việt Nam, một số DN có bộ phận KTNB không trực thuộc HĐQT hay TGD mà trực thuộc phó TGD hay trong bộ phận kế toán. Mô hình tổ chức bộ máy KTNB này dẫn đến tính độc lập, khách quan trong hoạt động KTNB kém. Vì vậy việc phản ánh những sai phạm lên cấp trên sẽ khó mang tính độc lập, thiếu khách quan, thiếu hiệu quả thực hiện.

1.6.2. Bài học kinh nghiệm cho kiểm toán nội bộ ở Việt Nam.

Từ việc phân tích sự khác nhau về hệ thống KTNB của một số nước có KTNB phát triển trên thế giới và so sánh với thực trạng KTNB ở Việt Nam, tác giả đưa ra một số bài học kinh nghiệm cho KTNB ở Việt Nam như sau:

Một là, nội dung KTNB cần chú trọng tới kiểm toán hoạt động: bao gồm đánh giá hiệu quả các quy trình kiểm soát, QTRR, đánh giá hiệu quả, hiệu năng các hoạt động của đơn vị.

Hai là, xây dựng quy trình kiểm toán dựa trên đánh giá rủi ro: Khi lập kế hoạch kiểm toán, KTV cần lựa chọn đối tượng kiểm toán dựa trên việc xem xét và đánh giá rủi ro, tập trung kiểm toán vào những lĩnh vực, hoạt động có rủi ro cao.

Ba là, xây dựng các chương trình đào tạo KTVNB: Cần thành lập các chuyên ngành đào tạo KTNB trong các trường đại học và cao đẳng. Chỉ có việc đào tạo một cách chính quy với các chương trình phù hợp thì chúng ta mới có một đội ngũ KTVNB đủ cả về số lượng và chất lượng. Mặt khác, để đánh giá đúng năng lực của KTVNB cần xây dựng một chương trình thi sát hạch và cấp chứng chỉ KTVNB cùng các ưu tiên cho những người đạt được nhằm khuyến khích tinh thần không

ngừng nâng cao tình độ nghề nghiệp. Điều đó sẽ đẩy nhanh sự phát triển của KTNB ở Việt Nam.

Bốn là, xây dựng hệ thống kiểm soát chất lượng KTNB: Kiểm soát chất lượng kiểm toán giúp cho KTNB thấy rõ thực trạng chất lượng kiểm toán. Từ đó có các biện pháp điều chỉnh, khắc phục những bất hợp lý, hoàn thiện chính sách quản lý, phương pháp làm việc, tăng cường đào tạo, nâng cao trình độ KTVNB nhằm mục tiêu không ngừng nâng cao vai trò của KTNB.

Năm là, xây dựng và ban hành chuẩn mực KTNB: Các cơ quan, chức năng phải xây dựng, ban hành chuẩn mực KTNB để KTVNB có định hướng và căn cứ pháp lý trong khi thực hiện nhiệm vụ của mình, đồng thời các nhà quản lý cũng dựa vào hệ thống chuẩn mực này để kiểm tra, đánh giá hiệu quả hoạt động của bộ phận KTNB và các KTVNB.

Sáu là, cần tăng cường tính độc lập của bộ phận KTNB: Do tính chất đặc thù của hoạt động kiểm toán, để đảm bảo tính khách quan cho công việc, bộ phận KTNB cần được tổ chức độc lập với các bộ phận quản lý và điều hành kinh doanh trong DN và chịu sự chỉ đạo trực tiếp HĐQT hoặc ban kiểm soát.

Bảy là, Xây dựng hệ thống công nghệ thông tin cho KTNB: Hầu hết các hoạt động của DN Việt Nam hiện nay đều được hiện đại hoá và ứng dụng công nghệ thông tin. Việc phát triển và duy trì KTNB thực hiện áp dụng công nghệ thông tin là rất quan trọng. Bộ phận KTNB cần có khả năng kiểm toán các kiểm soát tự động và sử dụng các kỹ thuật kiểm toán có sự trợ giúp của máy tính để hỗ trợ việc kiểm toán. Các DN nên xem xét việc cài đặt phần mềm kiểm toán để nâng cao hiệu quả hoạt động của đội ngũ kiểm toán

KẾT LUẬN CHƯƠNG 1

Trong chương này, tác giả mô tả quá trình hình thành và phát triển KTNB ở thế giới và ở Việt Nam. Sau đó, tác giả phân tích các khái niệm về KTNB để làm rõ mục tiêu, đối tượng và chức năng của KTNB trong doanh nghiệp, đồng thời khái quát về bộ máy KTNB trong DN. Tác giả phân tích các nội dung của hoạt động KTNB, bao gồm nội dung kiểm toán, phương pháp tiếp cận kiểm toán và quy trình KTNB. Các nội dung kiểm toán mà KTNB thực hiện bao gồm kiểm toán BCTC, kiểm toán tuân thủ và kiểm toán hoạt động. Trong đó, kiểm toán hoạt động được phân tích với các tiêu chí đánh giá. Luận án chú trọng phương pháp tiếp cận kiểm toán theo định hướng rủi ro. Quy trình chung của KTNB được trình bày gồm 4 giai đoạn là: chuẩn bị kiểm toán; thực hiện kiểm toán, kết thúc kiểm toán và theo dõi kiến nghị. Tuy nhiên, tùy vào từng nội dung kiểm toán mà quy trình KTNB có những điểm khác biệt, vì vậy tác giả đã so sánh quy trình KTNB của các nội dung kiểm toán.

Trong chương này, tác giả nghiên cứu cơ sở lý luận các nhân tố ảnh hưởng đến KTNB, gồm 3 nhóm nhân tố: Nhóm nhân tố thuộc về KTVNB; nhóm nhân tố thuộc về DN và nhóm nhân tố bên ngoài. Cơ sở lý luận về các nhóm nhân tố này sẽ là tiền đề quan trọng trong việc nghiên cứu khảo sát thực nghiệm để xác định các nhân tố ảnh hưởng, cũng như thứ tự mức độ ảnh hưởng của chúng tới KTNB trong các TCT thuộc Vinacomin.

Để có những bài học kinh nghiệm cho KTNB Việt Nam, tác giả đã nghiên cứu KTNB ở những nước có hệ thống KTNB phát triển như Mỹ, Pháp, Đức, Malaysia... và chỉ ra những điểm khác biệt với KTNB ở Việt Nam.

CHƯƠNG 2

THỰC TRẠNG KIỂM TOÁN NỘI BỘ TRONG CÁC TỔNG CÔNG TY THUỘC TẬP ĐOÀN CÔNG NGHIỆP THAN VÀ KHOÁNG SẢN VIỆT NAM

2.1. Tổng quan về các Tổng công ty thuộc Tập đoàn Công nghiệp than và khoáng sản Việt Nam

2.1.1. Tổng quan về Tập đoàn Công nghiệp than và khoáng sản Việt Nam

❖ Lịch sử hình thành

Tập đoàn Công nghiệp than và khoáng sản Việt Nam được thành lập theo Quyết định số 345/2005/QĐ-TTg ngày 26/12/2005 của Thủ tướng Chính phủ trên cơ sở sáp nhập Tập đoàn Than Việt Nam (tiền thân là TCT Than Việt Nam - TVN được thành lập ngày 10/10/1994 theo Quyết định số 563/QĐ-TTg của Thủ tướng Chính phủ) và TCT Khoáng sản Việt Nam.

❖ Ngành nghề kinh doanh

Với 100% vốn sở hữu của Nhà nước, Vinacomin được giao nhiệm vụ chính trong việc quản lý, khai thác nguồn tài nguyên, khoáng sản của Việt Nam, chủ yếu là than. Trên nền sản xuất than, Vinacomin đã mạnh dạn sử dụng nguồn nhân lực sẵn có được tạo ra từ than để đầu tư các ngành công nghiệp khác, ngoài những ngành, nghề kinh doanh chính, Vinacomin còn đầu tư những ngành công nghiệp liên quan khác như công nghiệp cơ khí; vật liệu xây dựng; vận chuyển; hóa chất...

Ngành, nghề kinh doanh chính:

- Công nghiệp than: Khảo sát, thăm dò, đầu tư, xây dựng, khai thác, vận tải, sàng tuyển, chế biến, mua, bán, xuất khẩu, nhập khẩu các sản phẩm than, khí mỏ, nước ngầm ở mỏ và các khoáng sản khác đi cùng với than.
- Công nghiệp khoáng sản - luyện kim: Khảo sát, thăm dò, đầu tư, xây dựng, khai thác, vận tải, sàng tuyển, làm giàu quặng, luyện kim, gia công, chế tác, mua, bán, xuất khẩu, nhập khẩu các sản phẩm khoáng sản.
- Vật liệu nổ công nghiệp: Sản xuất, mua, bán, dự trữ, xuất nhập khẩu các loại vật liệu nổ công nghiệp và Nitrat Amôn.
- Công nghiệp điện: Đầu tư, xây dựng, sản xuất điện; mua, bán điện.

❖ Cơ cấu tổ chức

Vinacomin do Nhà nước sở hữu 100% vốn điều lệ, được tổ chức dưới hình thức công ty TNHH một thành viên theo Quyết định số 989/QĐ-TTg ngày 25 tháng 6 năm 2010 của Thủ tướng Chính phủ. Cơ cấu tổ chức quản lý và điều hành của Vinacomin gồm Hội đồng thành viên, Ban kiểm soát, TGD, các Phó TGD và các

phòng ban, bên dưới là các đơn vị thành viên. Hiện nay, Vinacomin có 106 đơn vị thành viên. (*Phụ lục 2.1. Sơ đồ tổ chức Vinacomin*).

2.1.2. Đặc điểm hoạt động kinh doanh của các Tổng công ty thuộc Tập đoàn Công nghiệp than và khoáng sản Việt Nam

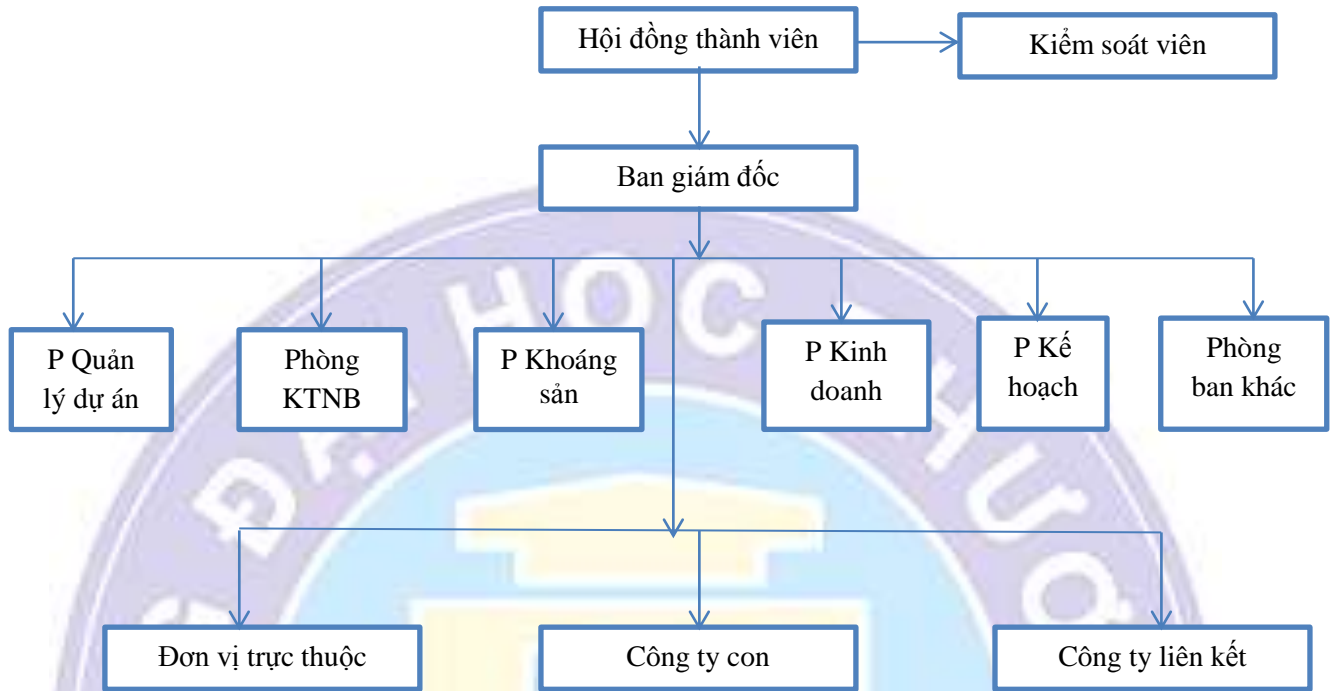
Tập đoàn Công nghiệp than và khoáng sản Việt Nam có tất cả 5 TCT, các TCT này ra đời dựa trên sự sắp xếp lại các DN Nhà nước trong Tập đoàn. Các TCT đều là công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên do Tập đoàn Công nghiệp Than - Khoáng sản Việt Nam sở hữu 100% vốn điều lệ, hoạt động theo Luật DN, có tư cách pháp nhân; được trực tiếp thực hiện các hoạt động sản xuất - kinh doanh và đầu tư vốn vào các công ty con, công ty liên kết; chịu trách nhiệm bảo toàn và phát triển vốn Nhà nước tại Công ty và vốn đầu tư vào các công ty con, công ty liên kết. Trong các TCT thuộc Vinacomin, có 4 TCT thuộc Bộ công thương quản lý, bao gồm: TCT Khoáng sản; TCT Công nghiệp mỏ Việt bắc; TCT Công nghiệp hóa chất mỏ và TCT Điện lực. Chỉ có TCT than Đông Bắc vừa thuộc Bộ quốc phòng, vừa là đơn vị thành viên của Vinacomin.

2.1.2.1. Đặc điểm về tổ chức quản lý trong các Tổng công ty thuộc Tập đoàn Công nghiệp than và khoáng sản Việt Nam

❖ **Về cơ cấu tổ chức quản lý của các TCT:** các TCT chủ yếu là công ty TNHH MTV do Nhà nước là chủ sở hữu. Các TCT là công ty TNHH MTV thì cơ cấu tổ chức về cơ bản giống với cơ cấu tổ chức của Tập đoàn, đều tuân theo Nghị định NĐ 25/2010/NĐ-CP về “*Về chuyển đổi công ty Nhà nước thành công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên và tổ chức quản lý công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên do Nhà nước làm chủ sở hữu*”, bao gồm: HĐQT; Kiểm soát viên; TGD; Phó TGD và các phòng ban chức năng. (*Phụ lục 2.2. Nhiệm vụ của các bộ phận trong cơ cấu tổ chức các TCT thuộc Vinacomin*)

❖ **Về cơ cấu tổ chức các đơn vị thành viên:** Các TCT thuộc Vinacomin đều là công ty hoạt động theo mô hình giống tập đoàn đó là mô hình công ty mẹ - con. TCT là DN cấp I, các công ty con của TCT là DN cấp II, các công ty con của DN cấp II là DN cấp III. Các DN thành viên trong các TCT thuộc Vinacomin căn cứ vào vốn sở hữu được chia thành 3 loại: Công ty thành viên do công ty mẹ nắm giữ 100% vốn điều lệ: được tổ chức dưới hình thức công ty TNHH 1 thành viên; đơn vị sự nghiệp, các chi nhánh và xí nghiệp). Công ty thành viên do công ty mẹ nắm giữ trên 50% vốn điều lệ: Được tổ chức dưới hình thức Công ty cổ phần, công ty TNHH hai thành viên trở lên. Công ty liên kết mà TCT nắm giữ dưới 50% vốn điều lệ: bao

gồm công ty cổ phần, công ty TNHH 2 thành viên trở lên, công ty liên doanh. (Phụ lục 2.3. Danh sách các đơn vị thuộc các TCT).



Sơ đồ 2.1. Cơ cấu tổ chức các TCT thuộc Vinacomin

Bảng 2.1. Số lượng các đơn vị thành viên thuộc các TCT

Tên TCT	Hình thức sở hữu	Sở hữu 100% vốn	Sở hữu > 50% vốn	Sở hữu < 50% vốn
TCT Điện lực		5	3	5
TCT Khoáng sản		6	15	15
TCT Hóa chất Mỏ		12	0	0
TCT Công nghiệp mỏ Việt Bắc		7	9	6
TCT than Đông Bắc		8	10	3
Tổng		38	37	29

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

2.1.2.2. Tình hình hoạt động sản xuất kinh doanh các Tổng công ty thuộc Tập đoàn Công nghiệp Than và Khoáng sản Việt Nam

Về ngành nghề SXKD: Lĩnh vực hoạt động chính của các TCT thuộc Vinacomin là những ngành công nghiệp nặng như công nghiệp than, công nghiệp khoáng sản, công nghiệp điện, vật liệu nổ công nghiệp. Cụ thể cho từng TCT như sau: TCT than Đông Bắc ngành nghề chính là khai thác, chế biến và kinh doanh than; TCT Công nghiệp hóa chất mỏ chuyên sản xuất và cung ứng vật liệu nổ công

nghiệp, TCT khoáng sản chuyên khai thác và chế biến khoáng sản, TCT công nghiệp mỏ Việt Bắc sản xuất và kinh doanh đa ngành có chọn lọc trên nền sản xuất than, TCT Điện lực sản xuất và cung ứng điện. Tuy nhiên, bên cạnh ngành nghề chính, các TCT còn hoạt động kinh doanh cả những lĩnh vực liên quan khác như khoáng sản, vật liệu xây dựng, cơ khí, vận tải,... (Phụ lục 2.4. Ngành nghề kinh doanh của các TCT).

Địa bàn hoạt động kinh doanh: Các TCT thuộc Vinacomin hoạt động trong các lĩnh vực khác nhau nên có địa bàn hoạt động rộng, tùy từng lĩnh vực hoạt động kinh doanh mà các công ty hoạt động ở các vùng miền khác nhau của Tổ quốc. Như liên quan đến lĩnh vực kinh doanh than thì địa bàn chủ yếu ở Quảng Ninh; liên quan đến việc khai thác khoáng sản thì địa bàn tập trung ở những vùng cao như Tuyên Quang, Lào Cai, Cao Bằng, Đắc Nông... Riêng TCT hóa chất Mỏ là đơn vị cung ứng, dự trữ vật liệu nổ công nghiệp chủ yếu của Quốc gia nên có địa bàn rộng khắp cả nước: miền Bắc, miền Trung và miền Nam (Phụ lục 2.3. Danh sách các đơn vị thuộc các TCT). Trong các TCT thuộc Vinacomin, có 4 TCT có trụ sở chính ở TP Hà Nội, chỉ có TCT than Đông Bắc trụ sở chính ở TP Hạ Long, Quảng Ninh.

Quy mô vốn

Hiện nay, các TCT thuộc Vinacomin đều có quy mô lớn về vốn. Tổng vốn chủ sở hữu của các TCT là 9.774,84 tỷ đồng, chiếm 30% tổng vốn chủ sở hữu (CSH) toàn Tập đoàn. Cụ thể: TCT Khoáng sản: 1.690 tỷ; TCT Công nghiệp hóa chất mỏ: 500 tỷ; TCT Công nghiệp mỏ Việt Bắc: 817,64 tỷ; TCT Than Đông bắc: 1.209,92 tỷ và TCT Điện lực 5.557,28 tỷ. Như vậy, vốn CHS của TCT Điện lực và TCT than Đông bắc chiếm tỷ trọng lớn trong các TCT. TCT Điện lực có những nhà máy sản xuất điện(thủy điện và nhiệt điện) được xây dựng với vốn đầu tư lớn là 5.557,28 tỷ đồng. Trong tương lai, vốn TCT Điện lực sẽ tăng mạnh vì hiện nay TCT đang đầu tư xây dựng các nhà máy nhiệt điện. Theo kế hoạch năm 2016, TCT Điện lực thực hiện các dự án lớn với tổng vốn đầu tư trên 3.000 tỷ. TCT than Đông Bắc, từ số vốn khi thành lập năm 2006 là 150 tỷ đồng, nay đã lên tới 1209,92 tỷ đồng (gấp 8,07 lần) cho thấy TCT hoạt động SXKD có hiệu quả, có sự phát triển và tăng trưởng nhanh chóng, TCT đặc biệt quan tâm đầu tư chiều sâu cho sản xuất, hàng năm đã đầu tư hàng nghìn tỷ đồng cho mua sắm các phương tiện, trang thiết bị tiên tiến, hiện đại, đồng bộ để đổi mới công nghệ, xây dựng cơ sở hạ tầng phục vụ sản xuất nhằm không ngừng tăng năng suất lao động, nâng cao hiệu quả SXKD.

Doanh thu, lợi nhuận:

Bảng 2.2. Tình hình SXKD các TCT năm 2014, 2015*Đơn vị: tỷ đồng*

Công ty	Doanh thu		Lợi nhuận trước thuế	
	Năm 2014	Năm 2015	Năm 2014	Năm 2015
TCT Khoáng sản	3.760	3.668	108,7	120
TCT Công nghiệp hóa chất mỏ	4.347.6	4.160	96,17	96,4
TCT Công nghiệp mỏ Việt Bắc	4.627.2	4.583	8,0	60,5
TCT Điện lực	8.660.3	11.371	241,2	432
TCT than Đông Bắc	9.536.8	13.368	178,09	203,7

(Nguồn: Tác giả tổng hợp từ các BCTC)

Bảng 2.2 cho thấy: Trong 5 TCT thì TCT Điện lực có đà tăng trưởng mạnh, doanh thu năm 2015 tăng 131,3% so với năm 2014, lợi nhuận năm 2015 tăng 179% so với năm 2014. Có thể nói trong điều kiện tiêu thụ than khó khăn như hiện nay, các nhà máy nhiệt điện của TCT Điện lực trở thành một cứu cánh cho ngành than. Năm 2015, Tổng Công ty Điện lực – Vinacomin đứng thứ 2 trong tổng số 500 doanh nghiệp (DN) tăng trưởng nhất Việt Nam.

TCT có lợi nhuận cao thứ 2 là TCT than Đông Bắc, lợi nhuận năm 2015 là 203,7, tăng 114,4% so với năm 2014. Từ khi thành lập đến nay (1994) TCT luôn phát triển, mở rộng quy mô và hoạt động sản xuất kinh doanh luôn đạt lợi nhuận cao. TCT là đơn vị đứng đầu tốp quốc gia về khai thác than, chiếm 10% sản lượng than toàn quốc.

Đối với TCT khoáng sản, lợi nhuận của TCT năm 2015 là 120 tỷ, tăng 110,4% so với năm 2014. Đến năm 2015, TCT đã có 20 năm hoạt động, nhưng thời kỳ phát triển của TCT là từ năm 2004 đến nay. Theo số liệu thống kê cho thấy: Doanh thu trong giai đoạn từ năm 2004 – 2014 gấp 6 lần so với giai đoạn 1994 – 2004. Trong đó, doanh thu về khoáng sản là 25.222 tỷ đồng (tăng xấp xỉ 10 lần so với giai đoạn 1994 – 2005). Có thể nói TCT khoáng sản là cánh chim đầu đàn trong lĩnh vực khai thác, chế biến và kinh doanh khoáng sản.

Tình hình SXKD của TCT Công nghiệp hóa chất mỏ tương đối ổn định trong năm 2014 và 2015, lợi nhuận và doanh thu năm 2015 gần bằng năm 2014. Với nhiệm vụ đặc biệt của mình là dự trữ và cung cấp vật liệu nổ công nghiệp quốc gia. TCT đã cung cấp hầu hết các địa bàn tiêu thụ vật liệu nổ công nghiệp trọng điểm trong cả nước.

Tình hình lao động

Vì các TCT hoạt động theo mô hình mẹ - con nên có nhiều đơn vị thành viên nên số lượng lao động lớn, từ 1.500 người trở lên. Đặc biệt là TCT than Đông Bắc với 12.000 cán bộ, công nhân viên, TCT đã tạo công ăn việc làm cho rất nhiều lao động tỉnh Quảng Ninh. Trong cơ cấu lao động của TCT than Đông Bắc thì số lượng công nhân mỏ than chiếm tỷ trọng lớn. Trong tương lai, cùng với đà phát triển về SXKD và mở rộng quy mô vốn, TCT Điện lực sẽ tăng mạnh số lượng lao động. Riêng đối với TCT Công nghiệp mỏ Việt Bắc, số lượng lao động sẽ giảm đi sau khi cổ phần hóa, chỉ còn 2.618 người. TCT Khoáng sản số lượng lao động sau cổ phần hóa là 1.628 người.

Bảng 2.3. Quy mô lao động các TCT năm 2015

Công ty	Số lượng công nhân viên	Thu nhập bình quân (triệu đồng/người/tháng)
TCT Khoáng sản	1635	6,2
TCT Công nghiệp hóa chất mỏ	4427	8,0
TCT Công nghiệp mỏ Việt Bắc	3002	5,6
TCT Điện lực	1522	7,7
TCT than Đông Bắc	12.000	8,9
Vinacomin	123.000	8,2

(Nguồn: Tác giả tổng hợp từ các báo cáo, trang Wep)

Bảng 2.3 cho thấy thu nhập bình quân của lao động trong các TCT không đồng đều và thấp hơn so với thu nhập bình quân của Tập đoàn. Có nhiều nhân tố ảnh hưởng đến thu nhập người lao động như cơ chế, tính chất công việc, tình hình SXKD... Trong đó, nhân tố lợi nhuận có ảnh hưởng tỷ lệ thuận với thu nhập người lao động. Trong các TCT thuộc Vinacomin có TCT Công nghiệp Mỏ Việt Bắc hoạt động SXKD không hiệu quả, có nhiều công ty con bị thua lỗ nên dẫn đến thu nhập bình quân của người lao động cũng bị giảm (5,6 triệu/người/tháng). TCT than Đông Bắc từ khi thành lập luôn tăng trưởng và phát triển về mọi mặt và đem lại lợi nhuận cao, do đó cuộc sống của cán bộ công nhân viên cũng được tăng cao, thu nhập bình quân là 8,9 triệu/người/tháng. Trong năm 2016, TCT Đông bắc phấn đấu thu nhập bình quân 10 triệu/người/tháng.

2.1.2.3. Đặc điểm hoạt động kinh doanh và tổ chức quản lý của các Tổng công ty ảnh hưởng đến kiểm toán nội bộ trong các Tổng công ty thuộc Tập đoàn Công nghiệp than và khoáng sản Việt Nam.

KTNB là một loại hình kiểm toán đặc thù được hình thành nhằm hỗ trợ cho nhà quản lý đánh giá tính kinh tế, hiệu quả của các hoạt động trong công ty, đồng thời đưa ra các giải pháp nhằm cải thiện những hoạt động đó. Do vậy, KTNB được tổ chức và thực hiện phải dựa trên những đặc trưng của công ty. Các TCT thuộc Vinacomin có những đặc điểm riêng về hoạt động SXKD, tổ chức và quản lý. Chính vì vậy, KTNB trong các TCT thuộc Vinacomin có những khác biệt để phù hợp với những điểm riêng đó và được cụ thể hóa theo những nhân tố sau:

Thứ nhất: Vốn của các TCT chủ yếu là vốn Nhà nước: Các TCT khi mới thành lập đều 100% vốn Nhà nước. TCT chịu sự kiểm tra, giám sát về mặt tài chính của Bộ Tài chính và Vinacomin với tư cách là cơ quan quản lý Nhà nước và đại diện chủ sở hữu về vốn và tài sản Nhà nước tại DN theo uỷ quyền của Chính phủ. Các đơn vị thành viên chịu sự kiểm tra, giám sát của TCT theo nội dung đã quy định tại Điều lệ của TCT và của cơ quan tài chính về các hoạt động tài chính, quản lý vốn và tài sản Nhà nước. Do vậy, việc quản lý, sử dụng vốn là rất quan trọng, các TCT có nghĩa vụ quản lý vốn và tài sản, sử dụng có hiệu quả, bảo toàn và phát triển vốn, sử dụng vốn để thực hiện mục tiêu kinh doanh và nhiệm vụ do Nhà nước giao. Vì đặc điểm này mà nội dung quan trọng thường được thực hiện khi thực hiện KTNB các TCT là kiểm tra, giám sát và tham mưu cho nhà quản lý việc sử dụng, bảo toàn và phát triển vốn của TCT; bao gồm vốn tại TCT và vốn đầu tư vào các công ty con.

Thứ hai: Các TCT đều là công ty con của Vinacomin. Do vậy, các hoạt động của TCT nói chung và của ban KTNB nói riêng đều chịu sự quản lý và giám sát của Vinacomin. Kế hoạch KTNB của các TCT được xây dựng trên cơ sở kế hoạch KTNB của Vinacomin và các báo cáo KTNB đều phải gửi cho ban KTNB Vinacomin.

Thứ ba: TCT là công ty mẹ của nhiều công ty con: Các TCT (DN cấp I) có nhiều công ty con (DN cấp II) với nhiều hình thức sở hữu khác nhau như công ty con là đơn vị hành chính sự nghiệp; công ty cổ phần; công ty trách nhiệm hữu hạn Nhà nước một thành viên; công ty trách nhiệm hữu hạn 2 thành viên trở lên và công ty liên kết, liên doanh. Không những thế, bản thân các công ty con cũng có những công ty phụ thuộc (DN cấp III). Với quy mô lớn và phạm vi hoạt động rộng như vậy, đòi hỏi chức năng kiểm tra, kiểm soát quản lý của TCT cần phải được đề cao. KTNB là một phân hệ của hoạt động kiểm tra, kiểm soát của công ty mẹ với các đơn vị thành viên. Cho nên, để tránh hiện tượng kiểm soát chồng chéo hoặc bỏ sót, các TCT phải chú trọng đến việc lập kế hoạch KTNB năm, chú trọng đến những

công ty mà TCT nắm giữ phần trăm vốn nhiều. Mặt khác, khi thực hiện kiểm toán, KTNB cần lưu ý đến những đặc điểm và quy định cho từng loại hình DN của các đơn vị thành viên.

Thứ tư: Phạm vi hoạt động rộng: Các TCT thường có chiến lược linh hoạt trong đầu tư, sản xuất và phân phối sản phẩm trên nhiều vùng địa lý khác nhau, thậm chí ở cả những vùng sâu, vùng xa. Các công ty con cách xa công ty mẹ, công tác quản lý, kiểm soát khó khăn. Do đó, tổ chức KTNB cần xây dựng mô hình hợp lý, đảm bảo mối quan hệ chặt chẽ giữa KTNB công ty mẹ với các công ty con. Việc lập kế hoạch kiểm toán cần chú trọng về thời gian và nhân sự phù hợp để có thể kiểm toán được tất cả các công ty con và đảm bảo tiết kiệm chi phí.

Thứ năm: Cổ phần hóa TCT: Theo đề án cổ phần hóa của Vinacomin, hiện nay có một số TCT đang chuẩn bị cổ phần hóa. Vì vậy, KTNB trong giai đoạn cổ phần hóa cần hỗ trợ và phối hợp về chuyên môn để thực hiện một số phần công việc có tính đặc thù của TCT trong giai đoạn cổ phần hóa như kiểm toán việc xây dựng đề án cổ phần hóa công ty, kiểm toán lộ trình và kết quả thực hiện các mục tiêu trong giai đoạn cổ phần hóa, đặc biệt là quá trình chuyển đổi vốn Nhà nước thành vốn cổ phần.

Thứ sáu: Các TCT hoạt động chủ yếu trong lĩnh vực khai thác và chế biến khoáng sản: Hoạt động khai thác và chế biến khoáng sản có nhiều đặc trưng riêng như phụ thuộc nhiều vào công nghệ máy móc, thiết bị; yêu cầu trình độ kỹ thuật cao; có nhiều rủi ro; khai thác phải gắn với bảo vệ môi trường... Do đó, KTNB các TCT thuộc Vinacomin phải có kiến thức về kỹ thuật phù hợp với những đặc trưng của ngành. Họ có thể là các kỹ sư về mỏ, địa chất, kỹ sư về môi trường hay về máy móc thiết bị.

Thứ bảy: Quy trình khai thác và chế biến khoáng sản: Quy trình khai thác và chế biến khoáng sản tương đối dài và kỹ thuật cao bắt đầu từ khâu thăm dò khoáng sản, xây dựng hầm lò, khai thác cho đến phân loại, chế biến khoáng sản, rồi mới tiêu thụ. Trong bất cứ công đoạn nào của quy trình chế biến, khoáng sản cũng có thể tiêu thụ được như là khoáng sản thô hay khoáng sản đã qua sử lý, chế biến. Khoáng sản khai thác được cũng có nhiều loại, ví dụ như khai thác than thì có than cục, than cám, than bùn... Do tính phức tạp của của quy trình và sản phẩm ngành khai khoáng mà KTNB ở các TCT thuộc Vinacomin phải tìm hiểu những định mức của ngành khai khoáng và xây dựng các tiêu chí riêng của ngành khi thực hiện kiểm toán hoạt động, ví dụ như tiêu chí đánh giá chất lượng khoáng sản, tiêu chí kiểm tra tính an

toàn của hệ thống hầm mỏ, tiêu chí đánh giá hiệu quả của việc thăm dò khoáng sản...

2.2. Thực trạng kiểm toán nội bộ trong các Tổng công ty thuộc Tập đoàn Công nghiệp than và khoáng sản Việt Nam

2.2.1. Cơ sở pháp lý của kiểm toán nội bộ trong các tổng công ty thuộc Tập đoàn Công nghiệp than và khoáng sản Việt Nam.

Trong 3 loại hình kiểm toán ở Việt Nam: kiểm toán Nhà nước, kiểm toán độc lập và KTNB thì KTNB xuất hiện muộn nhất. Từ khi ra đời cho đến nay, Nhà nước đã ra một số văn bản liên quan đến KTNB và các quy định trong văn bản đều áp dụng cho ND nhà nước. Có thể nói DN nhà nước là “cái nôi” cho sự ra đời của KTNB ở Việt Nam.

Bảng 2.4. Những văn bản pháp lý của Nhà nước liên quan đến KTNB

Văn bản pháp lý cho KTNB	Ngày phát hành
Nghị định 59/CP	03/10/1996
Quyết định 832/TC/QĐ/CĐKT	28/10/1997
Thông tư số 52/1998/TT-BTC	16/04/1998
Thông tư số 171/1998/TT-BTC	22/12/1998

(Nguồn: Tác giả tổng hợp).

Văn bản đầu tiên ảnh hưởng đến KTNB là Nghị định 59/CP về việc “Ban hành Quy chế quản lý tài chính và hạch toán kinh doanh đối với doanh nghiệp nhà nước”. Liên quan đến KTNB, trong điều 36 của chương 5 của Nghị định có ghi “*Khi kết thúc năm tài chính, DN nhà nước tự tổ chức KTNB Báo cáo tài chính của mình hoặc thuê kiểm toán độc lập nếu thấy cần thiết.* Như vậy quy định này đã bước đầu tạo hành lang pháp lý cho việc tổ chức và hoạt động của KTNB

Trên cơ sở của Nghị định 59/1996 ND-CP, Bộ Tài chính ra Quyết định số 832/TC/QĐ/CĐKT ban hành “*Quy chế KTNB cho các DN Nhà nước*”. Quyết định này yêu cầu mọi DN nhà nước đều phải thiết lập bộ phận KTNB và KTNB ở Việt Nam chính thức xuất hiện. Quy chế này đã đưa ra các chỉ dẫn, các nguyên tắc cho việc thành lập và hoạt động KTNB như tổ chức bộ máy KTNB; KTVNB; nội dung; trình tự và phương pháp của KTNB. Đây thực sự là khung pháp lý cụ thể cho KTNB.

Để hướng dẫn thêm, bổ sung cho Quyết định số 832, Bộ Tài chính đã ra Thông tư số 52/1998/TT-BTC về việc “*Hướng dẫn tổ chức bộ máy KTNB tại DN nhà nước*”. Trong Thông tư có quy định về tổ chức bộ máy KTNB tại các DN nhà nước là TCT và tổ chức bộ máy KTNB tại các DN thành viên của TCT. Điều 1.1 của

Thông tư quy định “*Phòng KTNB của 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 TGD*” [05]. Đồng thời Thông tư cũng quy định về nhiệm vụ, chức năng và quyền hạn của bộ phận KTNB trong TCT.

Bộ Tài chính thấy trong quá trình triển khai thực hiện thành lập bộ phận KTNB, còn tồn tại một số vướng mắc nên đã bổ sung thêm Thông tư số 171/1998/TT-BTC sửa đổi cho Thông tư số 52/1998/TT-BTC để phù hợp với cơ chế quản lý và tình hình thực tế của các DN. Nếu như Quyết định 832 và Thông tư 52 đều quy định các DNNN phải tổ chức bộ phận KTNB, thì ở mục 3 Thông tư 171 có sửa đổi “*Tùy thuộc và quy mô SXKD, địa bàn hoạt động tập trung hay phân tán, điều kiện cụ thể và trình độ năng lực của đội ngũ kế toán...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*”. [04]

Với những Quyết định và Thông tư về KTNB đã cho thấy vai trò của loại hình kiểm toán này trong quản lý đồng thời cũng thể hiện sự phát triển của loại hình kiểm toán này trong hệ thống kiểm tra, kiểm soát phục vụ quản lý nói chung. Tuy thời gian hình thành và phát triển của KTNB ở Việt Nam không dài nhưng hiện nay có nhiều DN đã xây dựng bộ phận KTNB và đã góp phần vào trợ giúp nhà quản lý DN, đặc biệt là lĩnh vực quản lý tài chính.

Trong vòng 2 năm (1996-1998) Nhà nước đã ra nhiều văn bản về KTNB, có thể nói những văn bản này đã tạo ra hành lang pháp lý tương đối đầy đủ cho việc hướng dẫn tổ chức và hoạt động KTNB cho các DN Nhà nước. Nhiều DN Nhà nước thời kỳ này đã xây dựng bộ phận KTNB theo các văn bản hướng dẫn và đã góp phần trợ giúp nhà quản lý DN, đặc biệt là lĩnh vực quản lý tài chính. Nhưng từ năm 1998 đến nay, Nhà nước không có văn bản hướng dẫn nào thêm cho KTNB. Với sự phát triển của nền kinh tế và của ngành kiểm toán nói chung, KTNB đã có nhiều thay đổi, những pháp lý về KTNB của Nhà nước đã trở nên không phù hợp. Do đó, nhiều DN đã tự thay đổi cách thức tổ chức cũng như hoạt động KTNB để phù hợp với xu hướng KTNB thế giới. Các TCT thuộc Vinacomin, ngoài việc kế thừa những pháp lý về KTNB của Nhà nước, các DN đã nắm bắt và kết hợp với những phát triển hiện đại của KTNB. Điều đó được thể hiện trong Quy chế KTNB, có thể nói Quy chế KTNB là pháp lý cao nhất cho KTNB của các TCT thuộc Vinacomin.

Theo kết quả khảo sát, Vinacomin có 5 TCT và 5 TCT này đều có bộ phận KTNB, mỗi bộ phận KTNB đều có Quy chế KTNB. Tuy nhiên, bộ phận KTNB chỉ

có ở các TCT, còn các đơn vị trực thuộc các TCT thì không thành lập bộ phận KTNB.

Trong những năm đầu, khi mới thành lập bộ phận KTNB, các TCT không có Quy chế KTNB mà sử dụng Quy chế KTNB của Tập đoàn. Vì Quy chế KTNB của Tập đoàn ban hành cho KTNB Tập đoàn và KTNB các công ty con. Sau một thời gian hoạt động, các TCT thấy cần thiết phải xây dựng Quy chế KTNB cho riêng mình để phù hợp với đặc điểm hoạt động của mình. Do đó, các TCT đều có Quy chế KTNB, chỉ có TCT Công nghiệp hóa chất mỏ vẫn áp dụng Quy chế KTNB chung của Tập đoàn. Riêng TCT khoáng sản, ngoài Quy chế KTNB ra, TGD còn ban hành Quy trình KTNB.

Về chức năng của KTNB: Chức năng KTNB quy định chung của Tập đoàn cũng như các TCT gồm 4 chức năng cơ bản là: Kiểm tra; đánh giá; xác nhận và tư vấn, cụ thể mục 2, điều 14 quy chế KTNB của Vinacomin quy định *“KTNB Vinacomin được tổ chức độc lập với các bộ phận quản lý và điều hành kinh doanh nhằm giúp Hội đồng thành viên, TGD, giám đốc các đơn vị trực thuộc, các Công ty con kiểm tra, xác nhận và đánh giá thông tin kinh tế, tài chính; BCTC; báo cáo quyết toán vốn đầu tư trước khi trình duyệt; đánh giá sự tuân thủ các nguyên tắc hoạt động quản lý kinh doanh, tuân thủ pháp luật, chính sách, chế độ tài chính, kế toán, quản lý đầu tư xây dựng cơ bản; phát hiện, đề xuất các giải pháp cải tiến nhằm hoàn thiện hệ thống quản lý điều hành kinh doanh, hệ thống KSNB”* [50].

Về nhiệm vụ của KTNB: KTNB các TCT thuộc Vinacomin có những nhiệm vụ sau:

KTNB xây dựng chương trình, kế hoạch kiểm toán và KTNB hàng quý, năm
KTNB kiểm tra nhằm phát hiện những bất hợp lý trong quản lý, bảo vệ tài sản
KTNB thực hiện nhận xét, đánh giá và xác nhận về việc chấp hành các chính sách, chế độ tài chính, kế toán

KTNB thông qua cuộc kiểm toán, góp ý kiến, tư vấn với đơn vị được kiểm toán sửa chữa những sai sót, vi phạm

Định kỳ, KTNB báo cáo kết quả kiểm toán với TGD, Phó TGD phụ trách, đề xuất hướng xử lý, kiến nghị việc sửa đổi, cải tiến cơ chế quản lý tài chính, kế toán.

KTNB phải quản lý hồ sơ, tài liệu được kiểm toán theo quy định của Nhà nước

KTNB có quyền tổ chức lựa chọn công ty kiểm toán độc lập kiểm toán BCTC hàng năm

KTNB thực hiện tổ chức đào tạo, bồi dưỡng học tập nâng cao trình độ, năng lực công tác; thường xuyên và định kỳ tổ chức thông báo, trao đổi chuyên môn, nghiệp vụ với đội ngũ cán bộ KTNB Vinacomin và với các công ty con, đơn vị trực thuộc.

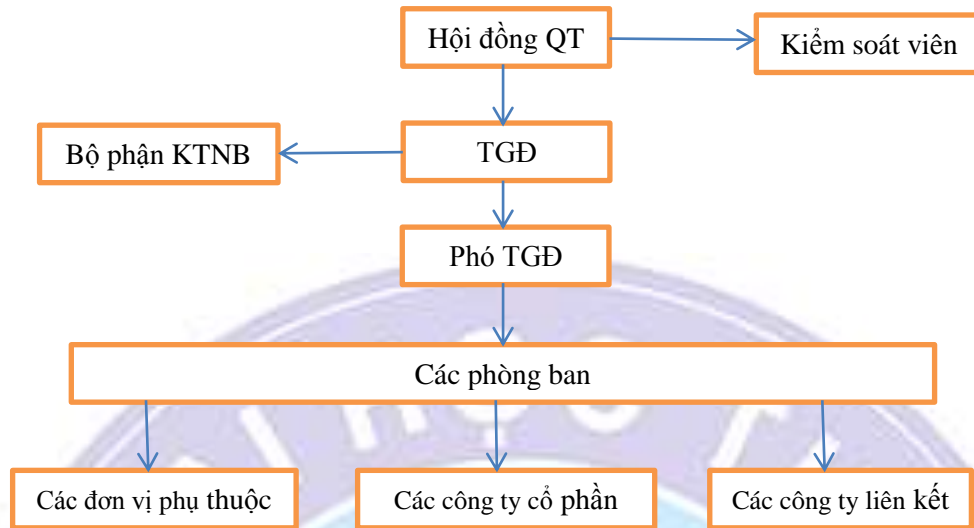
2.2.2. Đặc điểm chung về bộ phận kiểm toán nội bộ trong các Tổng công ty thuộc Tập đoàn Công nghiệp than và khoáng sản Việt Nam

❖ Mô hình tổ chức bộ phận kiểm toán nội bộ

Trong mối liên kết giữa Tập đoàn và các TCT: Bộ phận KTNB các TCT được tổ chức theo mô hình phân tán, KTNB được tổ chức ở công ty mẹ là Tập đoàn và tổ chức ở các TCT thuộc công ty mẹ. Vì vậy, KTNB các TCT chịu sự chỉ đạo và quản lý của ban KTNB Tập đoàn. Theo quy chế KTNB của Vinacomin, mối quan hệ giữa KTNB Vinacomin với KTNB các TCT bao gồm những nội dung sau:

- KTNB Tập đoàn tổ chức đào tạo, tư vấn, bồi dưỡng học tập nâng cao trình độ, cập nhật kiến thức chuyên môn cho các KTVNB của TCT.
- KTNB các TCT phối hợp với KTNB Tập đoàn để lập chương trình, kế hoạch KTNB hàng tháng, quý, năm tại đơn vị.
- Ngoài các cuộc KTNB tổ chức tại các TCT, KTNB các TCT còn có nhiệm vụ tham gia các đoàn kiểm toán do TGD Tập đoàn tổ chức hoặc các đoàn kiểm tra, kiểm soát khác theo yêu cầu.
- KTNB Tập đoàn phối hợp với KTNB các TCT trong việc tổ chức đấu thầu, lựa chọn Công ty kiểm toán độc lập thực hiện kiểm toán BCTC của TCT
- KTNB các TCT định kỳ hàng quý, năm lập báo cáo KTNB gửi về ban KTNB Tập đoàn để tổng hợp báo cáo trình HĐQT và TGD Tập đoàn. Thời gian gửi báo cáo KTNB chậm nhất là 45 ngày kể từ ngày kết thúc quý, năm.

Trong mối liên kết với các đơn vị thành viên của TCT: Trong cơ cấu các TCT thuộc Vinacomin, bộ phận KTNB chỉ được tổ chức tập trung ở công ty mẹ, không tổ chức ở các đơn vị thành viên. Theo kết quả khảo sát, bộ phận KTNB được tổ chức độc lập với các bộ phận quản lý và điều hành kinh doanh trong toàn TCT, chịu sự quản lý và chỉ đạo trực tiếp của TGD và các TGD thường là ủy viên trong Hội đồng quản trị (HĐQT). Tuy nhiên, trong số 5 TCT, chỉ có 2 TCT tổ chức riêng phòng KTNB là TCT Công nghiệp mỏ Việt Bắc và TCT Than Đông bắc, còn lại, bộ phận KTNB được tổ chức chung với bộ phận khác như: TCT Khoáng sản Việt Nam có phòng Thanh tra, pháp chế và KTNB; TCT Điện lực có Ban KSNB; TCT Công nghiệp hóa chất Mỏ có Phòng KTNB-Thanh tra. Bộ phận KTNB của các TCT đều có chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn riêng được quy định trong quy chế KTNB của mỗi TCT.



Sơ đồ 2.2: Vị trí KTNB trong các TCT thuộc Vinacomin

Về quyền hạn của KTNB các TCT: Quyền hạn của KTNB tùy thuộc vào quy định của mỗi TCT. Tuy nhiên, về căn bản, các bộ phận KTNB đều có các quyền sau: (1) Được yêu cầu các phòng trong cơ quan quản lý điều hành Công ty mẹ, các đơn vị trực thuộc và các đối tượng có liên quan bố trí nhân lực, gửi báo cáo, cung cấp các thông tin và tài liệu cần thiết để thực hiện nhiệm vụ kiểm toán. (2) Được tiếp cận, xem xét tất cả các quy trình nghiệp vụ, các tài sản khi thực hiện KTNB, được tiếp cận, phỏng vấn tất cả các cán bộ, nhân viên của TCT về các vấn đề liên quan đến nội dung kiểm toán. (3) Phối hợp với kiểm toán độc lập thực hiện thống nhất việc kiểm toán, trường hợp phát hiện bất cập trong các BCKT độc lập, KTNB có quyền báo cáo kịp thời với TGD công ty về bất cập đó. (4) Đề xuất với TGD công ty hướng xử lý các đơn vị, cá nhân có vi phạm chế độ quản lý tài chính kế toán và các quy định khác của Công ty, Tập đoàn và Nhà nước[50].

❖ Tổ chức phân công nhiệm vụ trong bộ phận kiểm toán nội bộ

Bộ phận KTNB các TCT thường gồm trưởng, phó ban (phòng) KTNB và các KTVNB. Đối với những TCT có phòng KTNB riêng như TCT Công nghiệp mỏ Việt bắc, TCT than Đông bắc thì nhiệm vụ của phòng chỉ chuyên trách về KTNB. Đối với các TCT không có phòng, ban KTNB riêng mà bộ phận KTNB là một bộ phận chức năng của phòng (ban) như: Phòng Thanh tra, pháp chế và KTNB của TCT Khoáng sản Việt Nam; Ban KSNB của TCT Điện lực; Phòng KTNB-Thanh tra của TCT Công nghiệp hóa chất Mỏ thì Trưởng phòng thường thực hiện công tác kiêm nhiệm theo chức năng của phòng, trong đó có cả KTNB. Nhưng các chuyên viên trong phòng kiêm nhiệm hay không kiêm nhiệm tùy vào tổ chức phân công

nhệm vụ của từng TCT: Như Ban KSNB của TCT Điện lực có 1 trưởng phòng làm công tác kiêm nhiệm, còn trong 5 chuyên viên, mỗi người một lĩnh vực, có 3 người làm công tác KTNB, có 1 người chuyên về pháp chế, một người chuyên về thanh tra và 1 người chuyên về QTRR. Phòng KTNB-Thanh tra của TCT công nghiệp hóa chất Mỏ thì nhiệm vụ chủ yếu và thường xuyên là KTNB, công tác thanh tra được thực hiện rất ít. Riêng đối với phòng Tranh tra, pháp chế và KTNB của TCT khoáng sản, do phòng thực hiện nhiều nhiệm vụ khác nhau nên các chuyên viên trong phòng ngoài công tác kiểm toán ra phải thực hiện những công tác khác để hoàn thành chức năng nhiệm vụ của phòng.

Trong phạm vi công tác KTNB, theo kết quả khảo sát, đa số các TCT phân công nhiệm vụ theo các phân hành chuyên môn của công việc kiểm toán như kiểm toán kế hoạch SXKD, kiểm tra việc thực hiện các quy chế, quy định; kiểm toán doanh thu, chi phí; kiểm tra công tác tiền lương, thưởng....Trong đó, trưởng bộ phận KTNB có nhiệm vụ chỉ đạo chung các hoạt động công tác của phòng (ban) theo chức năng, nhiệm vụ TGD giao; tổng hợp tài liệu để lập biên bản kiểm toán và viết BCKT; lập kế hoạch kiểm toán; và là đầu mối quan hệ với KTNB Tập đoàn, với TGD. *(Phụ lục 2.5. Bảng phân công nhiệm vụ KTNB của TCT Công nghiệp mỏ Việt Bắc).*

❖ **Tổ chức nhân sự kiểm toán viên nội bộ**

Về công tác tuyển dụng KTVNB:

Trong các quy chế KTNB không quy định về công tác tuyển dụng KTVNB. Tuy nhiên, cách thức tuyển dụng KTVNB của các TCT tương đối giống nhau, đó là không tổ chức thi tuyển mà chỉ thuyên chuyển, bổ nhiệm cán bộ từ trong nội bộ TCT. Những cán bộ được bổ nhiệm làm KTVNB đều đã hoặc đang làm kế toán trong công ty mẹ hoặc các công ty con, thậm chí nhiều người còn làm kế toán trưởng, điều này đúng với quy chế KTNB của Vinacomin về quy định tiêu chuẩn KTVNB “*Đã công tác thực tế trong lĩnh vực quản lý tài chính, kế toán từ năm năm trở lên, trong đó ít nhất có ba năm làm việc tại đơn vị được giao nhiệm vụ KTV*” [50]. Theo kết quả khảo sát, 100% KTVNB của TCT hóa chất Mỏ và TCT Công nghiệp mỏ Việt Bắc trước đó đều làm kế toán ở các đơn vị thành viên, TCT Đông Bắc và TCT khoáng sản còn tuyển dụng KTVNB từ bộ phận khác như pháp chế, thanh tra, ban kiểm soát. Trong 5 TCT, chỉ có TCT Điện lực, do mới thành lập năm 2010 nên TCT có tuyển 2 KTVNB từ bên ngoài vào, tuy nhiên cả 2 đều còn trẻ. Các trưởng bộ phận KTNB đề xuất việc bổ nhiệm, miễn nhiệm KTVNB với TGT để ra quyết định. *(Phụ lục 2.6. Sơ đồ cơ cấu tuyển dụng KTVNB trong các TCT).*

Về số lượng và cơ cấu nhân sự KTVNB:

Số lượng KTVNB trong các TCT không đồng đều và không theo một tiêu chí nào. Trong quy chế KTVNB chỉ quy định chung “*Biên chế số lượng KTV phụ thuộc quy mô, yêu cầu quản lý kinh doanh, địa bàn hoạt động và tính phức tạp của công việc KTVNB trong TCT*” [50]. Theo kết quả khảo sát, những TCT có số lượng KTVNB ít như TCT Khoáng sản (3 người), TCT Điện lực (3 người), khi thực hiện nhiệm vụ kiểm toán, tùy theo từng lĩnh vực kiểm toán, bộ phận KTVNB được đề nghị TGT cử các cán bộ nghiệp vụ ở bộ phận liên quan như kế toán, kế hoạch, đầu tư... cùng tham gia hỗ trợ. Các TCT với số lượng KTVNB từ 6 người trở lên như TCT hóa chất Mỏ (7 người); TCT Công nghiệp mỏ Việt Bắc (6 người) và TCT Đông Bắc (7 người), khi thực hiện các cuộc kiểm toán chỉ có cán bộ của bộ phận kiểm toán đi, không cần cử người ở bộ phận khác đi cùng.

Về cơ cấu nhân sự KTVNB: Theo kết quả khảo sát, cơ cấu giới tính KTVNB trong các TCT có 45,7 KTVNB là Nữ, 54,7 KTVNB là Nam, các trưởng bộ phận KTVNB đều là Nam, trưởng KTVNB TCT Điện lực là Nữ. Cơ cấu độ tuổi trong các TCT, có 45,7% tuổi từ 45-60 tuổi; 31,4% tuổi từ 36-45 tuổi, 22,9% tuổi từ 25-35 tuổi. Như vậy, cơ cấu tuổi các KTVNB các TCT nhìn chung là cao tuổi, nhất là những TCT có bộ phận KTVNB từ lâu như Vinacomin, TCT than Đông Bắc. Chỉ có TCT mới thành lập bộ phận KTVNB từ năm 2010 nên đội ngũ KTVNB trẻ hơn, trong đó chỉ có trưởng bộ phận KTVNB là từ 36-45 tuổi, còn lại đều dưới 35 tuổi. Lý giải cho việc cơ cấu tuổi KTVNB trong các TCT cao là do các KTVNB chủ yếu là điều chuyển từ trong nội bộ TCT, là những người gắn bó lâu năm với TCT và hiểu rõ đặc điểm TCT. (*Phụ lục 2.7. Sơ đồ cơ cấu tuổi các KTVNB trong các TCT*)

Trình độ của KTVNB: Như phần trình bày ở trên, các KTVNB các TCT trước khi làm KTV đều đã làm kế toán, vì vậy họ rất am hiểu về kế toán tài chính, nhưng những kiến thức về các lĩnh vực khác còn hạn chế, điều này ảnh hưởng bất lợi đối với KTVNB. Theo kết quả khảo sát, chỉ có 11,43% KTVNB học đúng chuyên ngành kiểm toán, còn lại là chuyên ngành kế toán, tài chính, quản trị kinh doanh.... Trước khi thực hiện công tác kiểm toán, các KTVNB được học qua các lớp đào tạo, tập huấn nghiệp vụ kiểm toán hoặc nhờ sự chỉ dẫn của các KTVNB có kinh nghiệm lâu năm.

Đạo đức nghề nghiệp KTVNB: Vấn đề đạo đức nghề nghiệp của KTVNB các TCT không được quy định rõ ràng, trong quy chế cũng chỉ ghi chung “*KTVNB phải có phẩm chất trung thực, khách quan, chưa có tiền án và chưa bị kỷ luật từ mức cảnh cáo trở lên do sai phạm trong quản lý kinh tế, tài chính, kế toán*” [50]. Chỉ duy

nhất quy chế KTNB của TCT Điện lực có quy định về tính độc lập, khách quan và tiêu chuẩn KTVNB. Trên thực tế, tính độc lập khách quan của KTNB trong các TCT bị hạn chế, vì các KTVNB chủ yếu từ bộ phận, đơn vị khác trong TCT chuyển sang. (Phụ lục 2.8. Trích quy chế KTNB TCT Điện Lực).

Bồi dưỡng kiến thức KTVNB: Vì bộ phận KTNB các TCT nằm trong khối KTNB của Tập đoàn nên công tác đào tạo, bồi dưỡng kiến thức rất được chú trọng. Theo quy chế của KTNB Vinacomin “*Ban KTNB có trách nhiệm tổ chức đào tạo, bồi dưỡng học tập nâng cao trình độ, năng lực công tác; thường xuyên và định kỳ tổ chức thông báo, trao đổi chuyên môn, nghiệp vụ với đội ngũ cán bộ KTNB Vinacomin và với các công ty con, đơn vị trực thuộc toàn Vinacomin*” [50]. Do vậy, hằng năm, Ban KSNB Vinacomin đều lập kế hoạch bồi dưỡng kiến thức cho KTVNB vào tháng 7 và tháng 8 và chia làm 2 đợt. Tập đoàn gửi công văn đề nghị cử người đi tập huấn cho các TCT, bộ phận KTNB nhận công văn và cử người đi. Toàn bộ kinh phí tập huấn Tập đoàn sẽ gửi công văn thông báo về TCT và TCT phải chi trả. Thỉnh thoảng, Vinacomin cũng tổ chức những khóa bồi dưỡng kiến thức, trao đổi chuyên môn ngoài kế hoạch theo yêu cầu của TGD. Cán bộ bồi dưỡng kiến thức thường là giảng viên của Trường quản trị kinh doanh thuộc Vinacomin, nội dung bồi dưỡng kiến thức là các chuyên đề về KTNB, về chế độ kế toán mới, về KSNB. Ngoài kế hoạch bồi dưỡng kiến thức của Tập đoàn, bản thân các TCT cũng tổ chức các khóa học hoặc tập huấn ngắn hạn trong nội bộ TCT. (Phụ lục 2.9. Công văn thông báo khóa học của Vinacomin).

2.2.3. Nội dung kiểm toán nội bộ trong các tổng công ty thuộc Tập đoàn Công nghiệp than và khoáng sản Việt Nam

Theo kết quả khảo sát, KTNB của Tập đoàn và các TCT thuộc Tập đoàn thực hiện kiểm toán theo 4 nội dung là: Kiểm toán hoạt động, kiểm toán tuân thủ, kiểm toán báo cáo quyết toán vốn đầu tư và kiểm toán BCTC.

❖ Kiểm toán hoạt động

Trong quy chế KTNB của Tập đoàn và các TCT, nội dung của kiểm toán hoạt động bao gồm: 1, *Kiểm tra việc huy động, phân phối sử dụng một cách tiết kiệm và có hiệu quả các nguồn lực (Nhân lực, vật tư, hàng hóa, tài sản, tiền vốn, lợi thế kinh doanh...)* của đơn vị. 2, *Kiểm tra tính hiệu quả hoạt động sản xuất, kinh doanh, phân phối và sử dụng thu nhập, kết quả bảo toàn và phát triển vốn của đơn vị.* 3, *Kiểm tra và đánh giá tính hiệu quả hoạt động của các bộ phận, chức năng trong việc thực hiện mục tiêu kinh doanh của đơn vị* [50]. Tuy nhiên, trên thực tế, các bộ phận KTNB không thực hiện kiểm toán hết tất cả những nội dung của quy chế. Chỉ

thực kiểm toán một số nội dung đơn giản và thường kết hợp với kiểm toán BCTC và kiểm toán tuân thủ, ví dụ khi kiểm toán các khoản đầu tư XDCB, KTV có thể đánh giá xem các khoản đầu tư này có hiệu quả hay không, xem xét tiến độ xây dựng với kế hoạch đã được duyệt, hay khi kiểm toán các khoản công nợ trên BCTC thì KTV xem xét và đánh giá công tác quản lý công nợ, kiểm toán hàng tồn kho thì xem xét tính hiệu quả của công tác quản lý mua bán, vật tư hàng hóa. Dưới đây là những nội dung của kiểm toán hoạt động do KTNB các TCT thực hiện:

- **Việc bảo toàn và phát triển vốn của doanh nghiệp.**

Các TCT thuộc Vinacomin đều là công ty TNHH Nhà nước MTV, do đó vốn Nhà nước đầu tư vào các công ty con tương đối lớn. Trong tổng số 108 đơn vị thành viên của 5 TCT thì tỷ lệ số công ty con mà công ty mẹ nắm giữ 100% vốn điều lệ là 36,5%,; số công ty con mà công ty mẹ nắm giữ trên 50% vốn điều lệ là 36%. Do đó, KTNB có thực hiện kiểm tra và phân tích tình hình quản lý, sử dụng vốn và tài sản của các công ty con, đặc biệt là các công ty TNHH Nhà nước MTV thông qua các chỉ tiêu tài chính như: Vốn đầu tư của chủ sở hữu; vốn khác của chủ sở hữu; cổ phiếu quỹ; quỹ đầu tư phát triển, quỹ dự phòng tài chính; lợi nhuận chưa phân phối; nguồn kinh phí và quỹ khác. KTNB còn xem xét vấn đề huy động vốn và sử dụng vốn đã huy động, Rà soát đầu tư vốn ra ngoài doanh nghiệp trong các lĩnh vực như Tài chính, ngân hàng, bất động sản....; đồng thời đánh giá hiệu quả đầu tư vốn ra ngoài doanh nghiệp. Ngoài ra, theo nghị định 61/2013/NĐ-CP ban hành ngày 25/06/2013 về việc ban hành *Quy chế giám sát tài chính doanh nghiệp có vốn Nhà nước*, KTNB còn phân tích một số chỉ tiêu tài chính như Hệ số nợ/vốn chủ sở hữu; khả năng thanh toán hiện thời (TSNH/Nợ ngắn hạn); tỷ lệ lỗ lũy kế/vốn chủ sở hữu. Mục đích của việc phân tích các chỉ tiêu trên là để xem xét đơn vị được kiểm toán có thuộc diện bị giám sát tài chính đặc biệt không. Theo nghị định 61/2013/NĐ-CP thì các DN Nhà nước bị giám sát tài chính đặc biệt nếu tại thời điểm lập báo cáo tài chính năm, có tình hình tài chính, hoạt động sản xuất kinh doanh thuộc một trong 4 trường hợp sau:

Thứ nhất, kinh doanh thua lỗ, có hệ số nợ phải trả trên vốn chủ sở hữu vượt quá mức an toàn theo quy định.

Thứ hai, có số lỗ phát sinh từ 30% vốn chủ sở hữu trở lên hoặc số lỗ lũy kế lớn hơn 50% vốn chủ sở hữu.

Thứ ba, có hệ số khả năng thanh toán nợ đến hạn nhỏ hơn 0,5.

Thứ tư, báo cáo không đúng thực tế về tài chính, làm sai lệch lớn kết quả kinh doanh của doanh nghiệp.

Với vai trò giúp TGD kiểm soát các đơn vị thành viên, không để xảy ra rủi ro về tài chính, KTNB khi thực hiện kiểm toán cũng đã thực hiện kiểm tra và phân tích 4 nội dung trên. Nếu đơn vị nào có tình hình tài chính gần tới ngưỡng bị giám sát thì KTNB có nhiệm vụ thông báo với TGD để có biện pháp xử lý kịp thời, tránh để đơn vị rơi vào tình trạng bị giám sát đặc biệt.

Hiện nay, đã có một số đơn vị đang ở trong tình trạng giám sát tài chính đặc biệt như TCT Điện lực, Công ty TNHH Nhà nước kim loại màu Thái Nguyên thuộc TCT Khoáng sản.

Bảng 2.5. Trích Báo cáo KTNB với công ty TNHH Nhà nước MTV Kim loại màu Thái Nguyên thuộc TCT Khoáng sản

<p>Về tình hình tài chính của công ty:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Hệ số nợ/vốn chủ sở hữu tại thời điểm 31/12/2014 là 17,27 lần, lợi nhuận trước thuế năm 2014 là 103,3 triệu đồng. Số lỗ lũy kế đến 31/12/2014 còn 18,465 tỷ đồng, tỷ lệ lỗ lũy kế trên vốn điều lệ bằng 34,8%; Hệ số khả năng thanh toán hiện thời = TSNH/Nợ ngắn hạn = 1,0041 cho thấy Công ty đã có khả năng thanh toán nợ ngắn hạn. - Công ty kinh doanh có lãi, tuy nhiên hệ số nợ trên vốn chủ sở hữu > 3 lần - Lỗ lũy kế < 50% vốn chủ sở hữu <p>Hiện tại công ty vẫn được TCT giám sát tài chính đặc biệt trong 2 năm theo khoản 1, điều 14, NDD61/2013/NĐ-CP.</p>

Đối với các TCT khi có đơn vị thành viên bị giám sát tài chính đặc biệt thì TCT có nhiệm vụ giám sát và giúp đơn vị đó trở lại ổn định, không rơi vào tình trạng bị giám sát nữa. Bộ phận KTNB của TCT cũng phải hỗ trợ TGD trong việc kiểm tra, theo dõi và báo cáo tình hình tài chính, hoạt động của đơn vị đó.

Theo *Quy chế giám sát tài chính, đánh giá hiệu quả hoạt động của Vinacomin* ban hành ngày 29/04/2014 thì các đơn vị thuộc diện giám sát tài chính đặc biệt phải lập phương án cơ cấu lại tổ chức, hoạt động kinh doanh và tài chính để trình TCT trong thời gian thời gian 20 ngày kể từ khi có quyết định giám sát đặc biệt.

Về phía TCT thì phải phê duyệt phương án cơ cấu lại tổ chức, hoạt động kinh doanh và tài chính của đơn vị bị giám sát. Sau đó giám sát đơn vị thực hiện phương án đã được phê duyệt thông qua các báo cáo định kỳ. Trong trường hợp cần thiết, chủ sở hữu có thể tổ chức thanh tra, kiểm tra doanh nghiệp.

Nếu đơn vị thuộc diện giám sát đặc biệt mà 2 năm liên tục (kể từ thời điểm có quyết định giám sát đặc biệt) không còn có các chỉ tiêu thuộc diện giám sát đặc biệt

và thực hiện đầy đủ chế độ báo cáo giám sát thì được đưa ra khỏi doanh sách giám sát đặc biệt. Ngược lại, nếu đơn vị thuộc diện giám sát đặc biệt 2 năm liên tục vẫn còn những chỉ tiêu thuộc diện giám sát đặc biệt thì phải thực hiện chuyển đổi chủ sở hữu hoặc giải thể, phá sản theo quy định.

- **Hiệu quả hoạt động SXKD.**

Để đánh giá hiệu quả hoạt động SXKD của đơn vị được kiểm toán, các KTVNB thường so sánh một số chỉ tiêu SXKD của năm nay so với cùng kỳ năm trước, so sánh thực tế đạt được so với kế hoạch. Ví dụ, đối với các đơn vị khai thác than thì KTVNB xem xét sản lượng khai thác than nguyên khai, tỷ lệ thu hồi than sạch từ than nguyên khai; sản lượng than tiêu thụ; sản lượng than tồn kho, lợi nhuận. Đối với TCT công nghiệp hóa chất Mỏ thì hoạt động kinh doanh được xem xét trên 2 mảng chủ yếu là: Kinh doanh vật liệu nổ (thuốc, kíp, dây); kinh doanh dịch vụ khoan nổ mìn, kiểm toán giá thành dịch vụ khoan nổ mìn, việc quản lý giá bán vật liệu nổ cho các đơn vị ngoài ngành. Đối với TCT Điện lực, ngoài việc xem xét doanh thu, lợi nhuận đạt được thì cần xem xét công tác quản lý giá nguyên liệu than đầu vào và giá bán điện, bởi vì các nhà máy nhiệt điện của TCT Điện lực sử dụng năng lượng từ nhiệt năng thành điện năng, do đó cần một khối lượng lớn than tạo nhiệt năng, khi giá than thay đổi thì giá điện cũng phải thay đổi theo.

Bảng 2.6. Trích Biên bản KTVNB của TCT Đông Bắc

Về sản xuất kinh doanh than:

- Than nguyên khai sản xuất đạt 74,35% kế hoạch năm, (trong đó: than hầm lò đạt 103,73% kế hoạch năm, than lộ thiên đạt 74,24% kế hoạch năm)
- Than sàng tại mỏ đạt 70,94% kế hoạch năm
- Than tiêu thụ đạt 73,19% kế hoạch giao, công ty đã chủ động trong khâu tiêu thụ nên sản lượng 9 tháng đạt kế hoạch đề ra.

Về doanh thu:

- Doanh thu than đạt 77,84% doanh thu kế hoạch năm
- Doanh thu khác đạt 74,85% doanh thu kế hoạch năm

Về lợi nhuận: tình hình sản xuất kinh doanh 9 tháng của công ty coi như hòa vốn.

Đánh giá hiệu quả SXKD: Mặc dù có ảnh hưởng của khủng hoảng kinh tế trong nước và thế giới tác động, nhưng nhìn chung sản xuất kinh doanh 9 tháng năm 2014 của công ty vẫn đạt kế hoạch đề ra, các chỉ tiêu sản lượng, doanh thu đều đạt kết hoạch, nhưng do giá bán giảm, giá thành bị tác động của các nhân tố giá cả làm tăng chi phí nên hiệu quả SXKD của công ty đạt thấp đã ảnh hưởng đến tình hình tài chính của công ty và thu nhập bình quân của cán bộ công nhân viên toàn công ty thấp hơn thu nhập kế hoạch năm 2014.

- **Hiệu quả của các hoạt động khác trong đơn vị.**

Tùy vào đặc điểm từng công ty mà KTNB lựa chọn kiểm toán đánh giá những hoạt động khác nhau. Những hoạt động đó không được KTNB thực hiện riêng đúng nghĩa của kiểm toán hoạt động mà chỉ đánh giá sơ bộ thông qua quá trình kết hợp với kiểm toán tuân thủ và kiểm toán BCTC. Từ kết quả tìm hiểu thực trạng thì KTNB các TCT thường kiểm toán những hoạt động sau:

- *Công tác tổ chức kế toán:* KTNB xem xét tổ chức các công việc của kế toán có hợp lý, gọn nhẹ mà vẫn hiệu quả không để thực hiện tốt chức năng thu nhận, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin kinh tế tài chính một cách kịp thời, đầy đủ phục vụ cho việc điều hành hoạt động SXKD. Từ quan điểm trên, các nhân tố trong tổ chức kế toán mà KTNB các TCT thường xem xét đó là: tổ chức nhân sự phòng kế toán; các phương pháp kế toán công ty đang thực hiện; chứng từ kế toán; tài khoản và sổ kế toán; về BCTC; kiểm kê tài sản, bảo quản và lưu trữ tài liệu kế toán...

- *Công tác quản lý, sử dụng và trích khấu hao, sửa chữa TSCĐ:* Khi kiểm toán về TSCĐ, các KTVNB thường xem xét việc quản lý đầu tư vào TSCĐ thông qua quyết định mua sắm, sử dụng tài sản cố định có hiệu quả hay không?, chi phí đầu tư TSCĐ, thời gian sử dụng TSCĐ và lợi ích đem lại từ TSCĐ; xem xét việc sửa chữa TSCĐ thực tế so với kế hoạch; xem xét việc quản lý khấu hao TSCĐ, việc kiểm kê TSCĐ. Đồng thời KTNB cũng đánh giá tình hình sử dụng chứng từ, sổ sách quản lý TSCĐ có hợp lý hay không.

- *Công tác quản lý và thu hồi công nợ bán hàng:* Các công ty đều có chính sách quản lý công nợ thích hợp, do đó KTNB kiểm tra tình hình theo dõi chi tiết công nợ phải thu, công tác thu hồi nợ, phân tích công nợ, xem xét tổng số nợ phải thu có nằm trong định mức không, tình hình trích lập dự phòng các khoản phải thu, hồ sơ pháp lý của các khoản nợ đã trích lập dự phòng phải thu khó đòi. (*Phụ lục 2.10. Trích báo cáo công tác KTNB của TCT Điện lực*)

- *Công tác quản lý lao động, thu nhập, tiền lương của cán bộ công nhân viên:* Công tác quản lý lao động được KTNB kiểm tra, phân tích các vấn đề liên quan đến lao động ở phòng nhân sự thông qua các hợp đồng lao động như xem xét vấn đề tuyển dụng nhân viên có hợp lý không?; bố trí công việc cho nhân viên làm việc có hiệu quả không?; số lượng nhân viên ở từng bộ phận đã hợp lý chưa?... Còn công tác quản lý thu nhập, tiền lương của cán bộ công nhân viên thì KTNB thường kiểm tra đơn giá tiền lương, lương bình quân trả cho các bộ phận, lương các lãnh đạo; cách tính lương; tính thưởng và các khoản phụ cấp cho người lao động.

- *Công tác thực hiện hợp đồng kinh tế:* Chủ yếu là kiểm tra đánh giá về giá bán trên hợp đồng và tình hình thực hiện các điều khoản trên hợp đồng như cơ chế bán hàng, cách thức thanh toán, thời gian thanh toán, chiết khấu thanh toán. Ngoài ra, KTNB còn xem xét các nội dung hợp đồng có đảm bảo tính pháp lý và đúng quy định không?, việc thực hiện các hợp đồng có hiệu quả, kinh tế không?

- *Công tác quản trị chi phí:* Công tác này được các KTVNB xem xét trên 2 vấn đề: Một là các chi phí sản xuất thực tế có đúng theo định mức chi phí không, nhất là đối với các đơn vị sản xuất (SX) than và SX vật liệu xây dựng. Hai là, KTNB các TCT trong những năm gần đây kiểm tra thêm hoạt động tiết giảm chi phí ở các đơn vị thành viên nhằm đánh giá tính kinh tế, đây là hoạt động mà Vinacomin đang phát động phong trào. Theo nội dung Nghị quyết 01/NQ-CP ngày 3/1/2012 về việc tiết giảm 5-10% chi phí quản lý, giảm giá thành sản phẩm của các tập đoàn kinh tế, Vinacomin đã triển khai ký kết với các đơn vị thành viên thực hiện các chỉ tiêu tiết giảm, tiết kiệm năng lượng, cũng như chi phí quản lý, Ví như tiết kiệm điện năng 10%, tiết kiệm định mức chi phí quản lý, chi phí chung: 8%, nhiên liệu 1,5%, tăng năng suất lao động 5%, tiết giảm các chi phí khác, để tăng lợi nhuận cho đầu tư phát triển..

- *Hoạt động tổ chức mua, bán và quản lý sử dụng vật tư, hàng hóa:* KTNB kiểm tra công ty có ban hành quy chế, quy trình về mua bán vật tư, hàng hóa không? quy trình mua, bán vật tư, hàng hóa có được thực hiện đầy đủ và hợp lý không?; việc lập kế hoạch mua vật tư và tình hình thực hiện so với kế hoạch; phương thức lựa chọn giá cả..., mục đích là để đánh giá tính hiệu quả của hoạt động mua, bán và quản lý sử dụng vật tư, hàng hóa.

(Phụ lục 2.11. Trích các nội dung kiểm toán hiệu quả của các hoạt động trong các TCT thuộc Vinacomin)

Kiểm toán tuân thủ:

Các TCT đều là công ty Nhà nước chịu sự quản lý của Vinacomin, vì vậy ngoài việc tuân thủ những quy định của Nhà nước, của riêng công ty, các TCT còn tuân thủ những quy định của Tập đoàn. Theo kết quả khảo sát, Tập đoàn và các TCT thường thực hiện nội dung kiểm toán tuân thủ kết hợp với kiểm toán hoạt động. Nội dung kiểm toán tuân thủ các TCT thực hiện bao gồm: (1) Kiểm tra tính tuân thủ luật pháp, chính sách, chế độ tài chính, kế toán, chế độ quản lý đầu tư xây dựng cơ bản; chế độ quản lý của Nhà nước và tình hình chấp hành các chính sách, Nghị quyết, Quyết định, Quy chế.... (2) Kiểm tra tính tuân thủ các quy định về nguyên tắc, quy trình nghiệp vụ, thủ tục quản lý của toàn bộ cũng như từng khâu công việc, từng

biện pháp trong hệ thống KSNB. (3) Kiểm tra chấp hành các nguyên tắc, các chính sách, các chuẩn mực kế toán từ khâu lập chứng từ, vận dụng hệ thống tài khoản, ghi sổ kế toán, tổng hợp thông tin và trình bày BCTC, đến lưu trữ tài liệu kế toán.... (4) Kiểm tra việc chấp hành các quy định về quản lý đầu tư xây dựng cơ bản và thực hiện trình tự đầu tư xây dựng cơ bản. Ví dụ công tác KTNB năm 2013 của TCT Khoáng sản thì nội dung kiểm toán tuân thủ là “ *Kiểm tra việc thực hiện chế độ chứng từ kế toán, quy trình thực hiện các hợp đồng kinh tế quý I, II, III năm 2013 tại những công ty: Luyện đồng Lào Cai; Mở tuyển đồng Sin Quyền; nhà máy cơ khí 19/5; công ty TNHH MTV Kim loại màu Thái Nguyên; Công ty TNHH MTV Đá quý Việt Nhật*”. Để thuận tiện cho việc kiểm toán, KTNB của TCT Khoáng sản yêu cầu đơn vị được kiểm toán lập các bảng kê theo mẫu gồm: Bảng kê hợp đồng mua vật tư; bảng kê mua hàng không thông qua hợp đồng, bảng kê hợp đồng bán hàng; bảng kê bán hàng không thông qua hợp đồng. Kèm theo các bảng kê đó là các chứng từ đi kèm làm cơ sở cho từng lần thanh toán như: Hợp đồng; Biên bản thanh lý; Biên bản giao nhận; phiếu xuất kho; phiếu nhập kho, hóa đơn....(Phụ lục 2.12. Thông báo kiểm toán của TCT Khoáng sản). Hay đối với TCT Công nghiệp mỏ Việt Bắc thì kiểm toán tuân thủ được chia thành hai nội dung chính: Một là kiểm toán tuân thủ các mặt quản lý như công tác Hợp đồng kinh tế, giá bán sản phẩm; công tác quản lý vật tư; công tác quản lý lao động, tiền lương.... Hai là kiểm toán tuân thủ chế độ kế toán tài chính như Báo cáo tài chính; mở và ghi sổ kế toán; chứng từ kế toán; các phân hạch toán kế toán; kế toán công nợ. (Phụ lục 2.13. Biên bản kiểm toán tuân thủ của TCT Công nghiệp mỏ Việt Bắc).

Ngoài việc kiểm tra và đánh giá việc tuân thủ các quy định, nguyên tắc, chuẩn mực..., KTVNB Tập đoàn và các TCT còn tiến hành đánh giá các văn bản, quy định của đơn vị được kiểm toán ban hành và thực hiện thông qua việc rà soát, kiểm tra nội dung các văn bản, quy định quan trọng. Các văn bản này được xem xét trên khía cạnh phù hợp với các văn bản có tính pháp lý cao hơn và khía cạnh phù hợp, hiệu quả với các hoạt động của đơn vị. (Phụ lục 2.14. Trích dẫn Biên bản kiểm toán của Ban KTNB Vinacomin thực hiện kiểm toán tại TCT công nghiệp mỏ Việt Bắc).

Cách thức các KTVNB thường tiến hành khi thực hiện kiểm toán tuân thủ đó là kiểm tra và đối chiếu các tài liệu, báo cáo, giấy tờ làm việc tại các bộ phận của đơn vị được kiểm toán nhằm đánh giá, xem xét đơn vị có nắm bắt, hiểu rõ và chấp hành đúng đắn các quy định của pháp luật cũng như các quy chế của công ty hay không. Ví dụ, đối với các đơn vị kinh doanh than, khi kiểm toán tuân thủ về giá bán than thì

kiểm toán đối chiếu các hợp đồng bán hàng và hóa đơn GTGT với khung giá bán sản phẩm do TCT ban hành.

Để thu thập các bằng chứng, KTVNB các TCT còn sử dụng phương pháp trao đổi, phỏng vấn với các tổ chức, cá nhân bên trong và bên ngoài đơn vị. Ví dụ, trong công tác kiểm toán quản lý lao động và tiền lương có đúng theo chế độ không, KTVNB có thể phỏng vấn người lao động về chế độ làm việc, nghỉ ngơi; phụ cấp độc hại cho công nhân thợ mỏ và chế biến than; chế độ làm thêm giờ; chế độ về cấp phát trang bị bảo hiểm lao động; chế độ về chi trả BHXH...

Khi nghi ngờ có hành vi vi phạm pháp luật hay quy định của đơn vị, thì KTVNB cần tiến hành kiểm tra chứng từ, hồ sơ, tài liệu và tìm sự xác nhận ở các đơn vị có liên quan. Ví dụ: điều tra và xác nhận các hiện tượng thanh toán các khoản chi phí đầu tư XDCB ngoài dự toán, điều tra và xác nhận những khoản bảo hiểm chậm chi trả cho người lao động.

❖ Kiểm toán báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành:

Theo kết quả khảo sát, Vinacomin và các TCT có thực hiện kiểm toán báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành. Khi công trình đầu tư hoàn thành, KTVNB thực hiện kiểm toán toàn bộ báo cáo quyết toán dự án nhằm hoàn thiện hồ sơ tài liệu dự án trước khi được phê duyệt và đưa tài sản vào sử dụng. Ý kiến của KTVNB làm tăng thêm sự tin cậy của Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành và là cơ sở để cơ quan có thẩm quyền thẩm tra, phê duyệt quyết toán xem xét phê duyệt Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành. Các TCT thuộc Vinacomin đều là công ty TNHH Nhà nước một thành viên, các công trình XDCB đều thuộc kinh phí Nhà nước, do đó công tác kiểm tra, kiểm soát các dự án đầu tư rất được chú trọng. Nhiều công trình đã hoàn thành và đã đưa vào sử dụng sau khi đã được KTVNB kiểm toán như: Dự án khu nhà nghỉ trung tâm điều dưỡng Sa Pa với giá trị đầu tư 59,47 tỷ đồng của TCT khoáng sản; dự án nâng cấp thiết bị công ty than Núi Hồng thuộc TCT Công nghiệp mỏ Việt Bắc; dự án thủy điện Đồng Nai với mức đầu tư 6.110 tỷ đồng của TCT Điện lực, dự án xây dựng trạm xử lý nước thải cửa lò, mỏ than Hà Lâm của TCT Đông Bắc....

Mục đích của kiểm toán báo cáo quyết toán vốn đầu tư là xem xét báo cáo quyết toán có phản ánh trung thực hợp lý trên các khía cạnh như tình hình đầu tư, khối lượng và chất lượng của công trình, thời gian quy định; xem xét báo cáo quyết toán lập ra có đúng mẫu biểu, đúng quy định riêng của lĩnh vực XDCB và đúng các nguyên tắc chuẩn mực kế toán hay không. Ngoài ra, kiểm toán báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành còn xem xét việc thực hiện quản lý đầu tư và thi công xây

dựng có đúng trình tự và đúng quy định hay không; xem xét về toàn bộ số vốn đầu tư hợp lý tính vào công trình, số vốn đầu tư duyệt bỏ, số vốn đầu tư tạo thành TSCĐ như thế nào?.

Trình tự, các bước công việc đối với kiểm toán báo cáo quyết toán công trình đầu tư XD/CB hoàn thành bao gồm:

Bước 1: Chuẩn bị cơ sở pháp lý để tiến hành kiểm toán: Căn cứ vào quyết định kiểm toán của TGD (*Phụ lục 2.15. Quyết định về việc kiểm toán báo cáo quyết toán vốn đầu tư XD/CB của TCT Công nghiệp mỏ Việt Bắc*), KTVNB tìm hiểu các văn bản chế độ, chính sách quản lý đối với đầu tư xây dựng để làm căn cứ kiểm toán như: Luật xây dựng số 16/2003/QH11; Thông tư số 19/2011/TT-BTC hướng dẫn quyết toán dự án hoàn thành thuộc vốn Nhà nước; Nghị định số 112/2009/NĐ-CP về quản lý chi phí đầu tư xây dựng công trình; quyết định số 957/QĐ-BXD về việc công bố định mức chi phí quản lý đầu tư và tư vấn đầu tư xây dựng... Ngoài những văn bản của Nhà nước, các KTVNB còn tìm hiểu các quy chế, quy định về XD/CB của Tập đoàn và của TCT nữa như văn bản của Tập đoàn về việc kiểm toán và phê duyệt quyết toán công trình, hạng mục công trình hoàn thành đưa vào sử dụng; Quyết định số 1510/QĐ-MICCO ngày 01/06/2012 của TGD TCT công nghiệp hóa chất phê duyệt Báo cáo kinh tế kỹ thuật, kế hoạch đấu thầu dự án: Cụm kho chứa vật liệu nổ công nghiệp Cam Đường, hay quyết định về việc phê duyệt dự toán phát sinh chi phí bồi thường, hỗ trợ và tái định cư...

Trong giai đoạn chuẩn bị kiểm toán, các KTVNB đã căn cứ vào chuẩn mực kiểm toán số 1000 “*Kiểm toán báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành*” theo quyết định số 03/2005/QĐ-BTC và “*Quy trình kiểm tra quyết toán vốn đầu tư dự án hoàn thành*” theo quyết định số 56/2008/QĐ-BTC để xác định các nội dung thường kiểm toán của kiểm toán báo cáo quyết toán vốn đầu tư XD/CB hoàn thành, bao gồm:

Kiểm toán tính pháp lý của quá trình đầu tư xây dựng Dự án

Kiểm tra nguồn vốn đầu tư xây dựng Dự án

Kiểm toán chi phí đầu tư xây dựng Dự án

Kiểm tra chi phí đầu tư không tính vào giá trị tài sản bàn giao

Kiểm toán xác định giá trị tài sản bàn giao cho đơn vị sử dụng

Kiểm toán xác định công nợ, vật tư thiết bị tồn đọng sau khi quyết toán.

Bước 2: Thực hiện kiểm toán tổng thể: KTV nghiên cứu quyết định đầu tư, tổ chức bộ máy trong quá trình thực hiện đầu tư, đánh giá khái quát tình hình đầu tư xây dựng công trình, thanh quyết toán, hiệu quả công trình trên cơ sở bộ hồ sơ báo

cáo quyết toán công trình của đối tượng được kiểm toán. KTV phải đánh giá hệ thống KSNB của tổ chức quản lý đầu tư, xác định mức độ trọng yếu.

Bước 3: Thực hiện đánh giá các nội dung của dự án: Trên cơ sở hồ sơ Báo cáo quyết toán dự án hoàn thành, KTVNB tiến hành phân loại và kiểm tra hồ sơ theo trình tự quy trình thực hiện dự án, bao gồm:

Giai đoạn chuẩn bị đầu tư: Phần này KTVNB kiểm tra đánh giá về các quyết định và các gói thầu liên quan đến công trình như Quyết định phê duyệt dự toán kinh phí bồi thường, hỗ trợ tái định cư; quyết định phê duyệt báo cáo kinh tế kỹ thuật công trình..., các gói thầu bao gồm: gói thầu lập báo cáo kinh tế kỹ thuật xây dựng công trình; gói thầu thẩm tra bản vẽ thi công, dự toán dự án; gói thầu thẩm định hồ sơ mời thầu; gói thầu giám sát thi công xây dựng; gói thầu thi công xây dựng các hạng mục công trình...

Giai đoạn thực hiện đầu tư thi công xây dựng: Giai đoạn này được giao cho các công ty xây dựng thực hiện thông qua các gói thầu, do vậy, KTVNB kiểm tra và đối chiếu giữa các loại hồ sơ của từng gói thầu như: hợp đồng xây dựng; biên bản kiểm tra kỹ thuật hiện trường; biên bản nghiệm thu khối lượng hoàn thành từng giai đoạn và biên bản nghiệm thu hoàn thành công trình đưa vào sử dụng.

Giai đoạn kết thúc đầu tư: KTV kiểm tra nhật ký thi công; bản vẽ hoàn công; hồ sơ hoàn công và đặc biệt là Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành.

Trong quá trình kiểm toán, giấy tờ làm việc của các KTV chủ yếu vẫn là các bảng tổng hợp số liệu dưới dạng bảng kê chênh lệch.

Bước 4: Viết BCKT.

BCKT công trình đầu tư xây dựng hoàn thành được chia thành các phần chính sau:

Phần 1. Khái quát chung về công trình: Phần này KTV mô tả những nội dung chính của dự án như của dự án như tên dự án; chủ đầu tư; loại, cấp công trình; tổng mức đầu tư; địa điểm đầu tư; thời gian thực hiện; nguồn vốn đầu tư...

Phần 2. Kết quả kiểm toán. Đây là nội dung trọng tâm của báo cáo kiểm toán. Phần này KTV tổng hợp các thông tin đã thu được trong quá trình kiểm toán theo từng giai đoạn thực hiện công trình, từ khi chuẩn bị đến khi kết thúc.

Phần 3. Nhận xét và kiến nghị: Phần này KTVNB đưa ra những kết luận khái quát kết quả thực hiện kiểm toán, xác nhận và đánh giá thực trạng về báo cáo quyết toán vốn đầu tư xây dựng cơ bản hoàn thành. Nếu như báo cáo quyết toán vốn đầu tư xây dựng hoàn thành còn có những sai sót thì KTVNB kiến nghị sửa chữa sai sót,

nếu như báo cáo có thể chấp nhận được thì KTNB kiến nghị TGD của TCT thẩm định và phê duyệt báo cáo.

Tuy nhiên, kiểm toán báo cáo quyết toán công trình đầu tư XD/CB hoàn thành có hạn chế là do công việc kiểm toán được tiến hành sau khi dự án đã hoàn thành đưa vào sử dụng nên KTVNB không trực tiếp chứng kiến các bước công việc chủ yếu trong quá trình thực hiện đầu tư, công việc kiểm toán chỉ dựa vào hồ sơ, tài liệu được chủ đầu tư cung cấp. Vì vậy có thể ảnh hưởng đến ý kiến của KTNB được đưa ra trong BCKT. (*Phụ lục 2.16. Báo cáo kiểm toán công trình đầu tư xây dựng hoàn thành của TCT Công nghiệp hóa chất Mỏ*)

Kiểm toán môi trường:

Nhận thức rõ vai trò và tầm quan trọng của việc bảo vệ môi trường đối với sự phát triển bền vững, thời gian qua, Vinacomin đã triển khai nhiều giải pháp bảo vệ môi trường. Vinacomin đã xây dựng và ban hành các cơ chế, chính sách bảo vệ môi trường trong nội bộ như: Quy chế bảo vệ môi trường, Quy chế sử dụng quỹ môi trường tập trung... Đồng thời mở các lớp tập huấn nâng cao hiểu biết nhận thức đối với công tác bảo vệ môi trường cho cán bộ quản lý và phát triển nguồn nhân lực trong lĩnh vực bảo vệ môi trường.

Để hỗ trợ các nhà quản lý trong công tác bảo vệ môi trường, bộ phận KTNB cũng đã thực hiện kiểm toán các hoạt động liên quan đến môi trường như kiểm tra, rà soát công tác bảo vệ môi trường; kiểm tra tình hình trích lập và sử dụng quỹ môi trường; kiểm toán phương án cải tạo, phục hồi môi trường và kiểm toán các dự án bảo vệ môi trường.

Đối với quỹ môi trường tập trung, theo yêu cầu của Vinacomin, hằng năm các đơn vị sử dụng quỹ môi trường phải lập báo cáo quyết toán chi theo kế hoạch đã được Tập đoàn duyệt và báo cáo quyết toán quỹ này hàng năm của các đơn vị phải được kiểm toán trước khi trình Tập đoàn phê duyệt. Vì vậy, kiểm toán việc trích lập và sử dụng quỹ môi trường tập trung là một nội dung của KTNB. Các vấn đề mà KTNB cần kiểm tra, xem xét bao gồm: kiểm tra tình hình trích lập quỹ có đúng có đúng theo quy định không (1,5% trên tổng doanh thu). Kiểm tra các đơn vị sử dụng quỹ đúng có đúng mục đích, nội dung, thời gian theo dự toán được duyệt không. KTNB kiểm tra đánh giá tình hình sử dụng quỹ thông qua việc xem xét các bảng dự toán, quyết định phê duyệt đề án, phương án, quyết định phân bổ dự toán, hợp đồng kinh tế, hồ sơ quyết toán và báo cáo quyết toán.

Hiện nay, các TCT có nhiều dự án bảo vệ môi trường như xây dựng trạm xử lý nước thải mỏ; phục hồi môi trường bãi thải vữa, bãi thải đã kết thúc khai thác; xây

dựng nhà máy xử lý và tái chế chất thải công nghiệp...KTNB có nhiệm vụ kiểm tra, đánh giá các dự án trong quá trình đầu tư và kiểm toán những dự án hoàn thành trước khi đưa vào sử dụng. Quy trình kiểm toán các dự án thuộc quỹ môi trường cũng giống như quy trình kiểm toán Báo cáo quyết toán đầu tư XDCB hoàn thành. (Phụ lục 2.17. Trích dẫn biên bản kiểm toán các dự án thuộc quỹ môi trường tập trung của TCT Công nghiệp mỏ Việt Bắc).

Tóm lại, KTNB các TCT thực hiện chủ yếu là 3 nội dung kiểm toán là kiểm toán tuân thủ; kiểm toán hoạt động và kiểm toán báo cáo quyết toán vốn đầu tư. Còn nội dung kiểm toán BCTC và kiểm toán môi trường ít được thực hiện. Tuy nhiên, khi thực hiện kiểm toán, nội dung chủ yếu vẫn là kiểm toán tuân thủ, còn các nội dung khác thường lồng ghép với kiểm toán tuân thủ. Do đó, một số nội dung không được thực hiện đầy đủ như kiểm toán hoạt động, kiểm toán môi trường.

2.2.4. Quy trình kiểm toán nội bộ trong các Tổng công ty thuộc Tập đoàn Công nghiệp than và khoáng sản Việt Nam

Công tác KTNB được thực hiện ở Tập đoàn, các TCT thuộc Tập đoàn. Trong luận án, tác giả đề cập đến cả KTNB của Tập đoàn và của các TCT, vì KTNB của Tập đoàn và KTNB các TCT có nhiều mối quan hệ với nhau, cả về pháp lý, tổ chức và hoạt động.

Khách thể KTNB của Tập đoàn là các công ty thành viên của Tập đoàn, trong đó có các TCT. Vì vậy, khách thể KTNB của Tập đoàn có quy mô rộng hơn, vì ngoài kiểm toán các công ty mẹ ra, còn kiểm toán các công ty con của các công ty thành viên thuộc Tập đoàn.

Khách thể KTNB của các TCT chủ yếu là công ty mẹ và các đơn vị thành viên mà công ty mẹ có quyền chi phối. Đối với các đơn vị liên doanh, liên kết mà công ty mẹ không nắm cổ phần chi phối thì chỉ thực hiện KTNB khi thấy cần thiết.

Về tổ chức quy trình KTNB: Quy trình KTNB ở Tập đoàn và các TCT thường giống nhau, gồm 4 giai đoạn cơ bản: lập kế hoạch kiểm toán; chuẩn bị kiểm toán; thực hiện kiểm toán và kết thúc kiểm toán.

Giai đoạn 1: Lập kế hoạch kiểm toán.

Lập kế hoạch kiểm toán năm: Việc đầu tiên KTNB phải làm là lập kế hoạch kiểm toán năm. Theo kết quả khảo sát, 100% các TCT và Tập đoàn đều lập kế hoạch kiểm toán năm và do trưởng bộ phận KTNB phụ trách lập. Kế hoạch kiểm toán năm được lập vào đầu mỗi năm và trình TGD phê duyệt. Đối với KTNB Tập đoàn thì kế hoạch kiểm toán năm phải nộp cho TGD phê duyệt, sau đó được gửi cho tất cả các đơn vị thành viên toàn Tập đoàn. Đối với các TCT thì kế hoạch kiểm toán

năm rất quan trọng, vì kế hoạch kiểm toán năm sau khi được TGD phê duyệt sẽ gửi cho Ban KSNB Tập đoàn và đây cũng là căn cứ để cuối năm TTĐB lập và gửi BCKT năm cho Ban KSNB Tập đoàn. Vì vậy trong tất cả các quy chế của TCT đều quy định bộ phận KTNB phải lập kế hoạch kiểm toán năm và quý. Căn cứ để lập kế hoạch kiểm toán năm bao gồm:

(1) Kế hoạch làm việc năm của ban kiểm soát Tập đoàn và kế hoạch KTNB năm của Tập đoàn. Đầu tháng 1 của năm, Ban KSNB Tập đoàn lập kế hoạch làm việc ban KSNB và kế hoạch kiểm toán năm gửi cho toàn bộ các công ty con, đơn vị trực thuộc, trong đó có các TCT. Bộ phận KTNB của TCT căn cứ vào những nội dung liên quan để lập kế hoạch KTNB năm.

Chẳng hạn trong kế hoạch kiểm toán năm 2013 thì nội dung kế hoạch KTNB của Tập đoàn bao gồm 2 nội dung lớn là: Nội dung lớn thứ nhất là kế hoạch công tác kiểm toán chung toàn Tập đoàn, đó là các nhiệm vụ được phân thành từng quý mà các đơn vị thành viên trong Tập đoàn phải thực hiện như: Quý I, tổ chức đấu thầu để lựa chọn công ty kiểm toán độc lập kiểm toán BCTC năm hiện tại; quý II, tổng kết công tác kế toán tài chính – KTNB năm trước; Quý III, triển khai việc học tập nâng cao nghiệp vụ KTNB cho các KTV trong Tập đoàn... Nội dung lớn thứ hai là kế hoạch kiểm toán các đơn vị trong Tập đoàn, đó là các nhiệm vụ mà KTNB Tập đoàn sẽ thực hiện cùng với một số đơn vị cụ thể đã được xác định trước như: Quý I, thực hiện kiểm toán quyết toán sử dụng Quỹ môi trường; quỹ thăm dò tài nguyên tập trung tại các đơn vị có sử dụng các quỹ trên; Quý II và quý IV, thực hiện kiểm toán tại các đơn vị như Công ty Kho vận Đắc Bạc; Công ty Kho vận Cẩm Phả; Công ty Kho vận Hòn Gai, các cơ sở đào tạo thuộc Vinacomin. Đối với các công ty cổ phần, KTNB sẽ phối hợp với người đại diện phần vốn của Vinacomin tại các đơn vị hoặc các viên chức được Tập đoàn cử tham gia ban kiểm soát tại các công ty cổ phần để thực hiện kiểm toán tại Công ty cổ phần than Cao Sơn; công ty cổ phần than Núi Béo; công ty cổ phần cơ khí Hòn Gai... (*Phụ lục 2.18. Kế hoạch KTNB năm 2013 của Tập đoàn*).

(2) Căn cứ vào kế hoạch kiểm toán năm trước của TCT: Các TCT có nhiều đơn vị thành viên (TCT khoáng sản có 28 đơn vị; TCT Công nghiệp mỏ Việt Bắc có 22 đơn vị; TCT than Đông bắc có 21 đơn vị), KTNB ở các TCT trong một năm không kiểm toán được hết các nội dung, nên công tác KTNB nội bộ được thực hiện luân phiên. Những nội dung, những đơn vị năm trước đã được kiểm toán mà không có vấn đề gì lớn thì năm sau sẽ luân phiên sang nội dung, đơn vị khác.

(3) Căn cứ vào hồ sơ kiểm toán năm trước của KTNB và kiểm toán độc lập: Những đơn vị nào năm trước được kiểm toán có nhiều sai phạm hoặc có vấn đề trọng yếu mà cần theo dõi thì sẽ được đưa vào kế hoạch kiểm toán năm nay.

(4) Ý kiến của HĐQT và Ban giám đốc: Trước khi lập kế hoạch KTNB năm, KTNB phải xin ý kiến chủ đạo của HĐQT và Ban giám đốc để căn cứ vào đó lập kế hoạch.

(5) Kết quả đánh giá các thông tin tổng quát về hoạt động và môi trường kinh doanh của các đơn vị thành viên trong TCT: Do các đơn vị thành viên có trụ sở cách xa công ty mẹ, như TCT Điện lực trụ sở công ty mẹ ở Hà Nội nhưng các nhà máy nhiệt điện lại chủ yếu ở Quảng Ninh, ngoài ra còn ở Lạng Sơn; Đồng Nai... Hay TCT Khoáng sản trụ sở công ty mẹ ở Hà Nội nhưng các công ty khai thác thì lại rải rác ở những vùng núi cao như ở Cao Bằng; Lào Cai; Tuyên Quang; Nghệ Tĩnh; Lâm Đồng.... Do vậy, việc thu thập thông tin của KTVNB trong giai đoạn lập kế hoạch năm đối với các khách thể kiểm toán được thực hiện thông qua các tài liệu lưu sẵn trong các hồ sơ kiểm toán cũ hoặc gọi phỏng vấn qua điện thoại.

(6) Kết quả đánh giá mức độ rủi ro: Trong quy chế KTNB của Vinacomin và của các TCT không đề cập đến việc ưu tiên tập trung nguồn lực để kiểm toán các đơn vị, bộ phận quy trình được đánh giá có mức độ rủi ro cao. Chỉ có quy chế KTNB của TCT Điện lực có quy định: “*KTNB phải kiểm tra, rà soát, đánh giá một cách độc lập, khách quan đối với tất cả các đơn vị, bộ phận, các hoạt động của TCT (cơ chế, chính sách, thủ tục, quy trình hoặc các vấn đề trong hoạt động) dựa trên mức độ rủi ro (cao, trung bình hoặc thấp) và mức độ ảnh hưởng đến hoạt động của TCT*”. Tuy nhiên, theo thực tế khảo sát, dù quy chế có quy định hay không quy định về vấn đề căn cứ vào mức độ rủi ro để lập kế hoạch kiểm toán thì KTNB Tập đoàn và các TCT đều không thực hiện đánh giá rủi ro một cách khoa học mà chỉ dựa trên đánh giá chủ quan của KTVNB.

Về nội dung kế hoạch kiểm toán năm: Tập đoàn không có quy định chung về nội dung cũng như kết cấu kế hoạch kiểm toán năm, cho nên kế hoạch KTNB năm được lập tùy thuộc và đặc điểm TCT và yêu cầu của nhà quản trị. Tuy nhiên, trong kế hoạch KTNB năm của các Tập đoàn và các TCT thường có:

Khách thể được kiểm toán: Các công ty trực thuộc, công ty TNHH Nhà nước một thành viên thuộc TCT được kiểm toán thường xuyên, các công ty cổ phần TCT nắm giữ cổ phần chi phối thì sẽ được luân phiên kiểm toán, các công ty liên kết khi có yêu cầu đặc biệt mới thực hiện kiểm toán.

Nội dung kiểm toán năm: KTNB tập đoàn và các TCT ngoài việc kiểm toán việc thực hiện các văn bản quy định, quy chế của Nhà nước, của Tập đoàn, của TCT còn thực hiện kiểm toán hoạt động sản xuất kinh doanh (SXKD) tại các đơn vị thành viên như kiểm toán việc thực hiện hợp đồng kinh tế; kiểm toán các công trình đầu tư xây dựng cơ bản; kiểm toán việc thực hiện công tác tổ chức hạch toán kế toán; kiểm toán việc thực hiện các chỉ tiêu kinh tế kỹ thuật... Tuy nhiên, KTNB các TCT coi trọng kiểm toán tuân thủ nhiều hơn kiểm toán hoạt động và kiểm toán hoạt động được thực hiện lồng ghép trong quá trình thực hiện kiểm toán tuân thủ. Đối với TCT Công nghiệp Mỏ Việt Bắc thì hàng năm có thực hiện kiểm toán tuân thủ của 9 tháng đầu năm cho các công ty con. Còn TCT khoáng sản thì thường kiểm toán tính tuân thủ chế độ chứng từ kế toán; tuân thủ quy chế trả lương; tuân thủ các thủ tục về đầu tư XD CB. (*Phụ lục 2.19. Kế hoạch KTNB của TCT Khoáng sản*)

Thời gian thực hiện kiểm toán: Trong kế hoạch KTNB năm của Tập đoàn và các TCT thì công việc kiểm toán được chia theo từng quý. Căn cứ chia quý tùy thuộc vào từng TCT, có TCT căn cứ vào vị trí địa lý để xếp các đơn vị có cùng vị trí vào một quý để tiện cho việc đi lại như TCT Khoáng sản, TCT Công nghiệp Mỏ Việt Bắc, có TCT căn cứ vào nội dung kiểm toán để xếp các đơn vị có cùng nội dung kiểm toán vào một quý như Tập đoàn, TCT khoáng sản; TCT Điện lực; TCT than Đông Bắc. Ví dụ trong kế hoạch KTNB năm 2013 của TCT Khoáng sản (*Phụ lục 2.19. Kế hoạch KTNB của TCT Khoáng sản*) thì quý 2 kiểm tra 3 đơn vị thực hiện chế độ chứng từ kế toán; quý 3 kiểm tra 2 đơn vị về việc thực hiện quy chế trả lương; quý 4 kiểm tra 5 đơn vị về tính tuân thủ các thủ tục về đầu tư xây dựng cơ bản. Trong kế hoạch KTNB quý 1 năm 2014 của TCT Công nghiệp hóa chất mỏ (*Phụ lục 2.20. Công văn thông báo kiểm toán quý I/2014 của TCT Công nghiệp hóa chất Mỏ*) thì thực hiện các nội dung kiểm toán của những đơn vị ở Quảng Ninh và ở miền trung như Công ty công nghiệp hóa chất mỏ Cẩm Phả, Công ty công nghiệp hóa chất mỏ Quảng Ninh, công ty công nghiệp hóa chất mỏ Trung trung Bộ, công ty công nghiệp hóa chất mỏ Tây Nguyên, công ty công nghiệp hóa chất mỏ Nam Trung Bộ.

Kế hoạch kiểm toán quý: Theo kết quả khảo sát, Tập đoàn và các TCT đều căn cứ vào kế hoạch kiểm toán năm để lập kế hoạch kiểm toán quý. Việc lập kế hoạch kiểm toán quý nhằm mục đích phân chia các đơn vị thành viên thành những nhóm có đặc điểm chung để tiện cho việc thực hiện kiểm toán, như những đơn vị cùng khu vực hoặc cùng nội dung kiểm toán. Việc lập kế hoạch kiểm toán quý giúp cho công việc kiểm toán tránh bị dồn vào cuối năm. Như kế hoạch kiểm toán của TCT

công nghiệp hóa chất mỏ thì: quý 2 và 4 thực hiện kiểm toán tất cả các đơn vị, quý 1 và 3 thì kiểm toán một số đơn vị có rủi ro cao hoặc kiểm toán các đơn vị phía Bắc, phía Trung, còn các đơn vị phía Nam, sau khi có kết quả kiểm toán độc lập, KTNB sẽ soát xét, nếu có rủi ro trọng yếu thì thực hiện kiểm toán. Kế hoạch kiểm toán quý sau khi lập được gửi cho các đơn vị được kiểm toán. Kế hoạch kiểm toán quý được lập bao gồm đối tượng, nội dung, thời gian kiểm toán chi tiết cho từng đơn vị. Tuy nhiên đơn vị thực hiện kiểm toán cũng chỉ ghi ngắn gọn nội dung, tên đơn vị được kiểm toán và thời gian, không phân công cụ thể cho các KTVNB và những cán bộ tham gia.

Đối với Kiểm toán quyết toán vốn đầu tư XD/CB hoàn thành thì khi công trình XD/CB hoàn thành, căn cứ vào đề nghị của Kế toán trưởng công ty, TGD ra quyết định giao nhiệm vụ cho bộ phận KTNB thực hiện kiểm toán dự án hoàn thành (*Phụ lục 2.15. Quyết định về việc kiểm toán báo cáo quyết toán vốn đầu tư XD/CB của TCT Công nghiệp mỏ Việt Bắc*). Tất cả các công trình XD/CB hoàn thành đều được KTNB thực hiện. Đây là nhiệm vụ ngoài kế hoạch kiểm toán năm, nhưng bộ phận KTNB vẫn phải lập kế hoạch chi tiết cho cuộc kiểm toán. Để chuẩn bị cho việc lập kế hoạch kiểm toán chi tiết công trình XD/CB hoàn thành thì KTV phải tìm hiểu toàn bộ hồ sơ dự án, đánh giá hệ thống KSNB của tổ chức quản lý đầu tư.

Giai đoạn 2: Chuẩn bị kiểm toán

Sau khi kế hoạch kiểm toán năm được duyệt, bộ phận KTNB sẽ căn cứ vào đó để lập thông báo kiểm toán chi tiết cho từng đơn vị được kiểm toán. KTNB các TCT không lập kế hoạch kiểm toán chi tiết, mà chỉ lập thông báo chi tiết cho các đơn vị được kiểm toán. Nội dung thông báo kiểm toán chi tiết coi như là kế hoạch kiểm toán chi tiết. Bộ phận KTNB của TCT xác định mục tiêu, nội dung và phạm vi kiểm toán cho từng đơn vị cụ thể. Những nội dung này sẽ được trưởng ban kiểm toán trình lên Ban giám đốc và Ban giám đốc ký văn bản thông báo cho đơn vị thành viên được kiểm toán. Để lập được thông báo chi tiết kiểm toán, bộ phận KTNB tiến hành khảo sát và thu thập thông tin về DN thành viên được kiểm toán, tìm hiểu hệ thống KSNB và đánh giá rủi ro kiểm toán. Đây cũng là công việc bắt buộc trong tất cả các quy chế KTNB của các TCT. Trong quy chế chung của Tập đoàn quy định rõ những nội dung cần tìm hiểu trong công tác chuẩn bị kiểm toán “*Nghiên cứu các văn bản, tài liệu liên quan đến tình hình hoạt động kinh doanh, nhiệm vụ kế hoạch và các điều kiện, biện pháp, các chính sách, quy định trong kỳ kinh doanh sẽ kiểm toán; sơ bộ đánh giá những thay đổi về điều kiện và môi trường hoạt động kinh doanh ảnh hưởng đến các mặt hoạt động của đơn vị; tìm hiểu chính*

sách, quy định mới và các chủ trương, biện pháp phát sinh trong kế toán, kiểm toán, quản lý đầu tư xây dựng cơ bản; xem xét các báo cáo, tài liệu, hồ sơ kiểm toán trước đó (nếu có); kể các tài liệu bên ngoài có liên quan đến cuộc kiểm toán; tóm tắt các thông tin cần phải kiểm tra trong quá trình kiểm toán sắp tới; thu thập và chuẩn bị các mẫu biểu, các chương trình, các chỉ dẫn cho cuộc kiểm toán sẽ được tiến hành” [50].

Thực tế, các KTV của các TCT thực hiện khảo sát và thu thập thông tin về đơn vị được kiểm toán bằng cách thu thập thông tin qua nghiên cứu các văn bản, tài liệu liên quan như hồ sơ KTNB trước đó, kể cả hồ sơ kiểm toán độc lập; các báo cáo tổng kết; báo cáo nghiệp vụ. Tìm hiểu chính sách quy định mới và các chủ trương, biện pháp phát sinh liên quan đến đối tượng kiểm toán. Ngoài ra, KTV còn trực tiếp tiếp xúc, phỏng vấn, trao đổi với các nhà quản lý, các cán bộ có trách nhiệm liên quan. Sau khi đã tìm hiểu và nghiên cứu các tài liệu, KTV đánh giá sơ bộ những thay đổi về điều kiện, môi trường hoạt động kinh doanh và KTV đánh giá ban đầu về hệ thống KSNB của đơn vị được kiểm toán. Từ kết quả phân tích thông tin, KTV xác định những nội dung trong thông báo kiểm toán như mục tiêu và nội dung kiểm toán; thời gian kiểm toán; số lượng KTV và yêu cầu đơn vị được kiểm toán cung cấp những tài liệu liên quan. Minh chứng về thông báo lịch kiểm toán của TCT than Đông Bắc cho công ty TNHH một thành viên 35 có những nội dung như: thời gian kiểm toán là 2 ngày; nhân sự thực hiện kiểm toán gồm 3 KTVNB; nội dung kiểm toán là kiểm toán BCTC năm 2014 và đặc biệt TCT cũng yêu cầu đơn vị được kiểm toán chuẩn bị những tài liệu cho cuộc kiểm toán như các bản xác nhận tiền vay, đối chiếu công nợ; bản kê nhập, xuất hàng hóa; bản kê chi phí – doanh thu; sổ sách chứng từ... (Phụ lục 2.12. Thông báo kiểm toán của TCT Khoáng sản)

Tuy nhiên, mức độ thông tin cần tìm hiểu ở mỗi đơn vị được kiểm toán khác nhau. Những đơn vị được kiểm toán nhiều lần hoặc mới được kiểm toán thì thông tin chủ yếu lấy ở những cuộc kiểm toán trước. Những đơn vị ít được kiểm toán hoặc những đơn vị có quy mô lớn thì công tác tìm hiểu ban đầu cần được thực hiện kỹ càng hơn và phải thu thập thông tin từ nhiều nguồn khác nhau.

Tổ chức thông báo kế hoạch kiểm toán: Trước khi tiến hành kiểm toán tại đơn vị được kiểm toán. TCT có công văn của TGD thông báo cho đơn vị được kiểm toán về kế hoạch cuộc kiểm toán. Kế hoạch kiểm toán gửi đơn vị được kiểm toán thường có yêu cầu tài liệu chuẩn bị cho việc kiểm toán và cán bộ liên quan tham gia như bảng kê, chứng từ, sổ sách, hợp đồng...

Chương trình kiểm toán: Theo kết quả khảo sát, KTNB các TCT không thiết kế chương trình kiểm toán cho từng cuộc kiểm toán mà chỉ thực hiện dựa trên mẫu chương trình kiểm toán trong tài liệu hướng dẫn chung và kinh nghiệm làm việc trước đây của KTV, riêng đối với TCT Công nghiệp hóa chất Mỏ có ban hành tài liệu “*Hướng dẫn công tác KTNB*” áp dụng cho TCT, trong đó có hướng dẫn thủ tục kiểm toán chi tiết các phần hành kế toán và các mẫu biểu sử dụng trong công tác kiểm toán. Căn cứ vào năng lực chuyên môn của từng thành viên, trưởng đoàn kiểm toán phân công công việc cụ thể cho từng KTV. Khi tiến hành kiểm toán tùy vào đặc điểm của từng cuộc kiểm toán cụ thể trưởng đoàn kiểm toán có thể chỉnh sửa, thay đổi bổ sung hoặc bỏ bớt một vài bước cho phù hợp.

Giai đoạn 3. Thực hiện kiểm toán

Đây là giai đoạn các KTVNB thực hiện cuộc kiểm toán theo kế hoạch kiểm toán chi tiết. Các công việc trong giai đoạn này bao gồm:

Tổ chức họp với đơn vị được kiểm toán: Sau khi đã có thông báo về các đơn vị được kiểm toán, theo đúng kế hoạch, đoàn kiểm toán khoảng từ 3 đến 4 KTVNB đến đơn vị được kiểm toán. Trưởng đoàn kiểm toán và đại diện đơn vị được kiểm toán sẽ tổ chức một cuộc họp nhằm mục đích: thông báo kế hoạch kiểm toán, tiếp nhận hồ sơ yêu cầu cung cấp, giao công việc cho nhận sự được cử hỗ trợ của đơn vị được kiểm toán, và trao đổi những nội dung, công việc liên quan đến cuộc kiểm toán.

Tìm hiểu và đánh giá hệ thống KSNB: Trước khi tiến hành kiểm toán chi tiết các nội dung, các KTV yêu cầu đơn vị thành viên cung cấp các thông tin tổng quát về đặc điểm hoạt động SXKD; tình hình thực hiện kế hoạch SXKD; các quy chế; chính sách và quy định quản lý nội bộ đơn vị; những thay đổi trong hoạt động cũng như trong cơ cấu tổ chức. Trên cơ sở phân tích tài liệu và phỏng vấn những người liên quan, các KTVNB đánh giá mức độ rủi ro kiểm soát để xác định phương hướng và phạm vi kiểm toán. Nếu rủi ro cao, nhân viên KTNB phải tăng cường và mở rộng phạm vi kiểm toán để xác định được các sai sót trọng yếu trên báo cáo và các vi phạm về chính sách. Ngược lại, rủi ro kiểm toán thấp (hệ thống KSNB hữu hiệu), nhân viên KTNB có thể giới hạn phạm vi kiểm toán mà vẫn đảm bảo xác định được sai sót ở mức độ cho phép.

Tuy nhiên, vì các TCT có nhiều đơn vị thành viên với nhiều hình thức sở hữu khác nhau nên thứ tự ưu tiên kiểm toán cũng khác nhau. Cụ thể, những công ty con thường xuyên được kiểm toán như các công ty trực thuộc, công ty TNHH Nhà nước một thành viên, các công ty cổ phần TCT nắm giữ cổ phần chi phối thì sẽ được luân

phiên kiểm toán, các công ty liên kết khi có yêu cầu đặc biệt mới thực hiện kiểm toán. Do vậy, các thủ tục kiểm toán giữa các loại hình công ty thành viên có một số khác biệt.

Đối với các *công ty con mà TCT nắm giữ 100% vốn* do thường xuyên được kiểm toán cho nên các KTVNB đã nắm được tình hình hoạt động SXKD, tình hình quản lý, cũng như hiệu quả của hệ thống KSNB. Do đó, các KTVNB không chú trọng vào bước khảo sát, họ thực hiện khảo sát, phân tích đánh giá tổng quát một cách đơn giản. Trong trường hợp này, họ chỉ sử dụng các thủ tục kiểm toán cơ bản trong quá trình thực hiện kiểm toán như kiểm tra cân đối, kiểm tra chi tiết tính toán, ghi chép... Những thủ tục này được thực hiện nhằm thu thập các bằng chứng có liên quan đến giữ liệu trong hệ thống thông tin và sử lý thông tin cung cấp.

Đối với *công ty con do TCT nắm giữ vốn cổ phần ít* thì không được thường xuyên kiểm toán, sự hiểu biết của KTVNB về đơn vị được kiểm toán bị giới hạn. Do vậy, khi thực hiện KTVNB ở các đơn vị này, các KTVNB phải thực hiện kiểm toán hệ thống với các thủ tục, các kỹ thuật kiểm toán được thiết kế nhằm thu thập các bằng chứng về tính thích hợp hay tính hiệu quả của hệ thống KSNB của đơn vị được kiểm toán. Từ đó tìm ra được điểm mạnh, điểm yếu của các quy trình nghiệp vụ để khoanh vùng rủi ro và xác định trọng tâm khu vực kiểm toán.

Thực hiện kiểm toán theo từng phần hành:

Thực tế khảo sát cho biết, các TCT thường không thực hiện các nội dung kiểm toán riêng mà lồng ghép với nhau trong một cuộc kiểm toán như kết hợp kiểm toán tuân thủ với kiểm toán hoạt động. Hoặc kết hợp kiểm toán tuân thủ các thủ tục đầu tư XDCB với kiểm toán báo cáo quyết toán đầu tư XDCB hoàn thành. Còn kiểm toán BCTC thì các KTVNB các TCT ít khi thực hiện vì đã có kiểm toán độc lập thực hiện kiểm toán BCTC giữa niên độ và cuối niên độ. Do vậy, trong khuôn khổ luận án, tác giả không trình bày những vấn đề về kiểm toán BCTC và tập trung trình bày những nội dung KTVNB các TCT thường xuyên thực hiện.

Trong quá trình thực hiện kiểm toán, các KTV thực hiện các thủ tục kiểm toán đơn giản và mang nhiều nét đặc thù của kiểm toán độc lập. Điều này cũng dễ hiểu khi mà các văn bản hướng dẫn về KTVNB của Nhà nước cũng như của TCT bị hạn chế, vì vậy các KTV phải tham khảo chuẩn mực hướng dẫn kiểm toán của kiểm toán độc lập.

Ví dụ, các thủ tục KTV thực hiện khi kiểm toán việc tiêu thụ khoáng sản của TCT khoáng sản thì KTV kiểm tra một số bút toán điển hình trên sổ Nhật ký bán hàng (hoặc sổ chi tiết doanh thu) để xem xét chúng có kèm theo các chứng từ vận

chuyển hoặc chứng từ xuất hàng, giao hàng để chứng minh hàng đã được giao. Các nghiệp vụ được chọn thường là các thương vụ có số tiền lớn, các khách hàng đột xuất.

Nếu KTV nghi ngờ có chứng từ xuất hàng hoặc chứng từ vận chuyển giả, cần đối chiếu giá trị lô hàng (số lượng, số tiền bán hàng) với cân đối hàng tồn kho.

Nếu KTV nghi ngờ có những khách hàng giả thì KTV đối chiếu các bút toán (chọn mẫu) trên sổ hay bảng kê bán hàng với các chứng từ phê chuẩn việc bán hàng chịu và phê chuẩn việc giao hàng. Sau đó, kiểm tra các nghiệp vụ ghi Có TK 131, ghi Nợ TK 111, 112. Trường hợp cần thiết thì KTV gửi mẫu nhờ xác nhận số dư đến các khách hàng liên quan.

Trong quá trình kiểm toán các khoản mục mà có phát sinh nhiều nghiệp vụ thì KTV hay sử dụng thủ tục chọn mẫu để kiểm tra chi tiết. Cách thức chọn mẫu là chọn mẫu phi xác suất theo đánh giá chủ quan của KTV, thông thường chọn những phần tử có giá trị lớn và quan trọng, ngoài ra còn lựa chọn mẫu những khoản mục trọng yếu và rủi ro cao. Thủ tục kiểm tra chi tiết được sử dụng phổ biến trong KTNB ở các TCT, đặc biệt là kiểm toán tuân thủ và kiểm toán quyết toán XDCB hoàn thành. Cách thức kiểm tra thường theo hai hướng: hoặc là kiểm tra tài liệu từ khi phát sinh nghiệp vụ cho đến khi vào sổ sách hoặc kiểm tra ngược lại. Kiểm tra chi tiết được thực hiện dựa trên cơ sở các tài liệu, số liệu chứng từ, sổ sách của đơn vị. Đồng thời kiểm tra chi tiết số liệu cũng cần được kết hợp với các kỹ thuật kiểm toán khác thích hợp như phỏng vấn; quan sát; xác nhận... nhằm xác định chênh lệch kiểm toán đối với mỗi số dư hoặc các loại hình nghiệp vụ. Nếu có chênh lệch số liệu kiểm toán thì phải tiếp tục điều tra về tính chất và nguyên nhân, xem xét những ảnh hưởng trọng yếu của chênh lệch đó.

Trong các TCT thì chỉ có TCT Công nghiệp hóa chất mở có tài liệu hướng dẫn công tác KTNB. Tài liệu hướng dẫn chi tiết thủ tục kiểm toán chi tiết đối với một số phần hành kế toán như tiền, doanh thu, hàng tồn kho, chi phí hoạt động, giá vốn hàng bán, phải trả người bán, vốn và quỹ... Đồng thời tài liệu còn hướng dẫn một số mẫu biểu sử dụng trong KTNB như “Biên bản xác nhận số liệu kiểm toán”; “kế hoạch kiểm toán”; “Tài liệu làm việc của kiểm toán viên”...

Cụ thể các thủ tục kiểm toán đối với tài khoản vốn, quỹ của TCT Công nghiệp hóa chất mở được thể hiện trong tài liệu hướng dẫn KTNB (*Phụ lục 2.21. Thủ tục kiểm toán tài khoản vốn, quỹ của TCT Công nghiệp hóa chất mở*)

Trong các nội dung kiểm toán thì các thủ tục kiểm toán Báo cáo quyết toán đầu tư XDCB hoàn thành được các KTVNB của các TCT thực hiện tương đối đồng

nhất. Vì nội dung này đã được Tập đoàn tổ chức tập huấn cho các KTV và kèm theo đó là tài liệu hướng dẫn quy trình và thủ tục kiểm toán. Theo đó, dự án đầu tư hoàn thành được các KTV thực hiện kiểm tra qua 3 giai đoạn là: giai đoạn chuẩn bị đầu tư; giai đoạn thực hiện đầu tư và giai đoạn kết thúc đầu tư. Nói chung thủ tục các giai đoạn chủ yếu là kiểm tra, đối chiếu các số liệu, giấy tờ, văn bản và các quy định về đầu tư. Cụ thể, thủ tục kiểm toán của từng giai đoạn như sau:

Kiểm toán giai đoạn chuẩn bị đầu tư:

- Kiểm tra khái quát trình tự thủ tục đầu tư
- Tìm hiểu chủ trương đầu tư
- Kiểm tra hợp đồng thuê các đơn vị tư vấn, khảo sát, ban quản lý dự án
- Xem xét các quyết định giao nhiệm vụ
- Xem xét quyết định phê duyệt dự án đầu tư
- Kiểm tra tổng mức đầu tư

Kiểm toán giai đoạn thực hiện dự án:

Về hồ sơ: KTV kiểm tra khối lượng, phương án thi công, sự phù hợp về quy mô công trình, vốn, diện tích đất sử dụng....

Về dự toán: Kiểm tra các hạng mục công việc về khối lượng, vận dụng mã định mức, kiểm tra đơn giá nhân công, vật tư, thiết bị, các căn cứ để áp giá, các hệ số áp dụng

Đấu thầu: Xem xét trình tự, hình thức lựa chọn nhà thầu, thẩm quyền phê duyệt các giai đoạn trong lựa chọn nhà thầu, kiểm tra hồ sơ mời thầu

Hợp đồng: Kiểm tra năng lực nhà thầu thực hiện hợp đồng, nội dung điều khoản hợp đồng, giá, khối lượng thực hiện.... kiểm tra nhật ký thi công của các nhà thầu

Kiểm toán giai đoạn kết thúc đầu tư

- Kiểm tra thành phần hồ sơ hoàn thành dự án
- Kiểm tra báo cáo quyết toán vốn đầu tư
- Kiểm tra chi phí đề nghị quyết toán
- Xác định chi phí đầu tư thiệt hại không tính vào giá trị hình thành qua đầu tư
- Kiểm tra thủ tục và giấy tờ nghiệm thu bàn giao công trình

Các thủ tục trong quy trình kiểm toán chung đối với dự án đầu tư hoàn thành là như trên, nhưng tùy vào đặc điểm và quy mô từng dự án mà các KTV có thể thêm hoặc bớt một vài thủ tục nếu xét thấy không cần thiết.

Ngoài ra, trong kiểm toán báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành, do đặc thù kỹ thuật của ngành XDDB, các KTVNB còn áp dụng các thủ tục kiểm tra hiện trường và sử dụng chuyên gia trong quy trình kiểm toán.

Thủ tục kiểm tra thực tế tại hiện trường: Đối với các dự án hoàn thành, trước khi thực hiện kiểm tra hồ sơ, tài liệu, số liệu quyết toán, KTV thực hiện kiểm tra hiện trường. Các công việc khi thực hiện kiểm tra hiện trường bao gồm việc kiểm tra tổng thể công trình về khối lượng, chất lượng, kỹ thuật, mỹ thuật công trình, KTV phải đo đạc, chụp ảnh hiện trạng công trình để làm báo cáo kết quả kiểm tra hiện trường để làm bằng chứng kiểm toán.

Thủ tục sử dụng chuyên gia: Đối với một số công trình đầu tư phức tạp, trong trường hợp đặc biệt, nếu có nghi ngờ về chất lượng xây dựng đã nghiệm thu thanh toán mà khó có thể xác định được ngay bằng mắt thường, những công việc đòi hỏi chuyên môn sâu có thể thuê các phương tiện kỹ thuật đặc biệt hoặc thuê chuyên gia để giám định.

Về hồ sơ kiểm toán. Trong quá trình kiểm toán, các KTV phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán làm cơ sở pháp lý cho những phát hiện và cho kết luận kiểm toán. Qua kết quả khảo sát, các TCT không có mẫu giấy tờ làm việc thống nhất, các nội dung và bằng chứng thu thập được trong quá trình kiểm toán được các KTV ghi lại vào sổ tay, sau đó được tập hợp vào file máy tính. Mẫu giấy tờ thông dụng nhất cho KTV là hệ thống bảng kê chênh lệch bao gồm nội dung kiểm toán, số trước kiểm toán, số sau kiểm toán. Các giấy tờ làm việc được chuyển cho Trưởng đoàn kiểm toán làm nhiệm vụ tổng hợp kết quả và lưu hồ sơ kiểm toán. (*Phụ lục 2.22. Bảng kê kiểm toán khối lượng thanh toán dự án tính theo nguồn vốn*)

Ngoài ra, các KTVNB của TCT Công nghiệp hóa chất mỏ sau khi kết thúc công việc kiểm toán tại một đơn vị phải lập bảng mô tả công việc để làm căn cứ cho trưởng nhóm kiểm soát và lưu hồ sơ kiểm toán. (*Phụ lục 2.23: Bảng mô tả công việc của KTVNB*)

Giai đoạn 4: Kết thúc kiểm toán

Khi kết thúc đợt kiểm toán, trưởng đoàn kiểm toán có trách nhiệm lập biên bản kiểm toán hoặc BCKT. Theo kết quả khảo sát, Tập đoàn không thống nhất về biên bản kiểm toán và BCKT cho các TCT mà tùy thuộc vào từng TCT, chỉ duy nhất có báo cáo công tác KTVNB năm được quy Tập đoàn quy định những nội dung chính cần báo cáo, tuy nhiên mẫu báo cáo không có. Trong số các TCT thì chỉ có TCT Công nghiệp hóa chất Mỏ là có các mẫu biểu báo cáo của KTVNB. Hiện nay trong Tập đoàn và các TCT thuộc Tập đoàn có nhiều loại báo cáo liên quan đến KTVNB,

mỗi loại báo cáo lại có căn cứ lập, người lập, phương pháp lập, kết cấu, nội dung báo cáo khác nhau. Các báo cáo bao gồm:

- ✓ Biên bản kiểm toán từng cuộc kiểm toán đơn vị thành viên: Theo kết quả khảo sát, KTNB các TCT không lập BCKT mà chỉ lập biên bản kiểm toán cho từng cuộc kiểm toán các đơn vị thành viên (*phụ lục 2.13. Biên bản kiểm toán tuân thủ của TCT Công nghiệp mỏ Việt Bắc*)
- ✓ BCKT quyết toán dự án đầu tư hoàn thành (*Phụ lục 2.16. Báo cáo kiểm toán công trình đầu tư xây dựng hoàn thành của TCT Công nghiệp hóa chất Mỏ*)
- ✓ BCKT quý (*Phụ lục 2.24. Báo cáo kiểm toán quý IV của Tập đoàn*)
- ✓ Báo cáo tổng kết công tác KTNB năm (*Phụ lục 2.25. Báo cáo tổng kết KTNB của TCT Công nghiệp mỏ Việt Bắc*)
- ✓ Ngoài những báo cáo thường xuyên còn có những báo cáo đột xuất hay báo cáo của những chuyên đề kiểm toán ngoài kế hoạch theo yêu cầu của nhà quản lý. (*Phụ lục 2.26. Báo cáo kiểm toán của KTNB Tập đoàn kiểm toán các công trình, dự án thuộc về quỹ môi trường tập trung Vinacomin*)

Căn cứ lập báo cáo: Trước khi lập báo cáo, các KTV cung cấp tài liệu kiểm toán cùng các bằng chứng cho trưởng đoàn kiểm toán để soát xét số liệu điều chỉnh, lập dự thảo báo cáo. Trưởng đoàn tổ chức họp trong đoàn để lấy ý kiến các KTV về đánh giá, nhận xét, kết luận và kiến nghị trong dự thảo biên bản kiểm toán.

Sau khi thống nhất ý kiến với các KTV trong đoàn, trưởng đoàn KTNB lập biên bản dự thảo và công bố bản dự thảo biên bản kiểm toán trong cuộc họp tổng kết cuộc kiểm toán giữa đoàn kiểm toán và bên đơn vị được kiểm toán. Trưởng đoàn kiểm toán có thể yêu cầu cán bộ liên quan trực tiếp giải trình các chênh lệch mà đoàn KTNB phát hiện. KTNB đánh giá các giải trình và ý kiến tham gia của đơn vị được kiểm toán để từ đó đưa ra những điều chỉnh thích hợp. Trong trường hợp có ý kiến khác nhau giữa đoàn kiểm toán và đơn vị được kiểm toán thì nội dung chưa thống nhất đó được bảo lưu tại phần ý kiến của đơn vị trong biên bản kiểm toán.

Đệ trình và phân phát biên bản kiểm toán: Sau cuộc họp với đơn vị được kiểm toán, trưởng đoàn lập biên bản kiểm toán chính thức và trình Trưởng bộ phận KTNB xem xét, ký duyệt, đồng thời lãnh đạo đơn vị được kiểm toán và TGD của TCT ký và đóng dấu xác nhận biên bản kiểm toán. Biên bản kiểm toán được lập thành nhiều bản và gửi cho các đơn vị tùy thuộc và quy định của từng TCT như gửi cho: đơn vị được kiểm toán, lãnh đạo đơn vị, ban kiểm soát đơn vị, lưu tại bộ phận KTNB, lưu văn phòng... Biên bản kiểm toán có thể đi kèm với các tài liệu liên quan như báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán, BCTC.

Nội dung BCKT: Như đã trình bày ở trên, các TCT không thống nhất về biên bản, BCKT nhưng về căn bản, các biên bản kiểm toán của các TCT ngoài những nội dung yêu cầu phải có như ngày tháng, chữ ký và dấu, thành phần tham gia, phần nội dung chính của kiểm toán bao gồm căn cứ, nội dung, phạm vi, giới hạn cuộc kiểm toán; kết quả kiểm toán; nhận xét, đánh giá và đề xuất kiến nghị.

Ngoài biên bản kiểm toán là BCKT thông dụng nhất, Tập đoàn và các TCT còn lập những báo cáo KTNB khác, mỗi loại báo cáo lại có những nội dung, căn cứ lập khác nhau, cụ thể được trình bày trong phụ lục. (*Phụ lục 2.27. Các loại báo cáo KTNB trong các TCT thuộc Vinacomin*)

Theo dõi sau kiểm toán: Theo dõi tình hình thực hiện kiến nghị kiểm toán là giai đoạn cuối cùng của quy trình công tác KTNB. Việc này nhằm hoàn thiện các hoạt động của DN về tài chính, kế toán và các hoạt động kinh doanh khác. Trong quy chế KTNB của các TCT có quy định về việc theo dõi tình hình thực hiện kiến nghị kiểm toán “*Phức tra kết quả kiểm toán là công việc tiếp sau cuộc kiểm toán nhằm kiểm tra lại việc triển khai thực hiện những kiến nghị, những đề nghị xử lý và những giải pháp đã nêu trong BCKT ở các bộ phận quản lý, điều hành kinh doanh trong đơn vị*” [50]. Tuy nhiên, quy chế cũng chỉ yêu cầu chung chung chứ không có hướng dẫn cụ thể cách thức theo dõi, kiểm tra và chế tài xử phạt đi kèm khi không thực hiện kiến nghị. Do vậy, các TCT theo dõi tình hình thực hiện kiến nghị theo những cách khác nhau. Theo kết quả khảo sát, 100% các TCT có thực hiện theo dõi, kiểm tra tình hình thực hiện kiến nghị. Tuy nhiên công việc này được thực hiện theo hình thức đơn giản. Tùy theo mức độ sai sót của kết quả kiểm toán, KTNB thực hiện theo dõi tình hình thực hiện kiến nghị ngay sau khi kết thúc đợt kiểm toán hoặc chỉ theo dõi thông qua đánh giá vào kiểm toán lần sau. Cách thức theo dõi tình hình thực hiện kiến nghị đơn giản, việc kiểm tra không thực hiện trực tiếp mà chỉ thể hiện bằng văn bản của các đơn vị báo cáo lại với bộ phận KTNB và ban tài chính kế toán của TCT. Đối với các trường hợp không thực hiện kiến nghị do nguyên nhân chủ quan, các TCT chưa có một quy định cụ thể nào đưa ra các chế tài xử lý.

Tổ chức thực hiện cùng với kiểm toán độc lập:

Theo Nghị định của Chính phủ số 212/2013/NĐ-CP về Điều lệ tổ chức và hoạt động của Viancomin thì “*Hội đồng thành viên Vinacomin phê duyệt BCTC của Vinacomin, các đơn vị trực thuộc Vinacomin, các công ty con do Vinacomin nắm giữ 100% vốn điều lệ, BCTC hợp nhất của Vinacomin theo quy định của pháp luật, trên cơ sở những tài liệu, số liệu đã được cơ quan kiểm toán độc lập thực*

hiện” [12]. Mỗi năm 2 lần, các TCT tự lựa chọn hình thức đấu thầu hoặc chỉ định thầu theo quy định của pháp luật để lựa chọn một trong các công ty kiểm toán mà Tập đoàn đã đưa ra để thực hiện kiểm toán BCTC. Việc chủ trì tổ chức chọn công ty kiểm toán độc lập được quy định riêng của mỗi TCT, ví dụ như TCT Công nghiệp mỏ Việt Bắc và TCT khoáng sản Việt Nam, trưởng phòng KTNB là người đứng ra tổ chức đấu thầu hoặc chỉ định thầu chọn công ty kiểm toán độc lập, trình TGD phê duyệt. TCT Điện lực thì ban kế toán-thống kê chủ trì và phối hợp với bộ phận KTNB. Hằng năm, bộ phận KTNB phải lập kế hoạch công việc liên quan đến kiểm toán độc lập, theo quy chế, đây cũng là nhiệm vụ của KTNB. Theo kế hoạch của KTNB Vinacomin chỉ đạo chung về kiểm toán độc lập thì:

Quý I hàng năm các TCT tổ chức lựa chọn công ty kiểm toán độc lập

Tháng 7, tháng 8 bộ phận KTNB cử người cùng kiểm toán độc lập thực hiện kiểm toán BCTC 6 tháng đầu năm và tháng 2, tháng 3 thực hiện kiểm toán BCTC năm.

Trước khi lập BCTC, KTNB kết hợp cùng với kiểm toán độc lập thực hiện công tác kiểm kê tại TCT và các đơn vị thành viên

KTNB có trách nhiệm theo dõi những kiến nghị của kiểm toán độc lập.

Khi kiểm toán độc lập về kiểm toán, bộ phận KTNB có cử 1 người đi cùng với mục đích là tham gia vào việc xác định kết quả kiểm toán, kiểm tra nội dung biên bản kiểm toán, xem và chỉ đạo những vấn đề còn tồn đọng, yêu cầu đơn vị sửa chữa trước khi báo cáo được nộp, kiểm tra thư quản lý.

2.2.5. Các nhân tố ảnh hưởng đến kiểm toán nội bộ trong các Tổng công ty thuộc Tập đoàn Công nghiệp than và khoáng sản Việt Nam

➤ Xác định vấn đề nghiên cứu

Qua nghiên cứu thực trạng KTNB trong các TCT thuộc Vinacomin, chúng ta có thể khẳng định KTNB đã phần nào hỗ trợ TGD trong việc quản lý hoạt động các đơn vị thành viên. Tuy nhiên, KTNB các TCT chưa hoàn thành đầy đủ đúng chức năng, nhiệm vụ của mình. Có nhiều nguyên nhân dẫn đến hiệu quả KTNB trong các TCT thuộc Vinacomin bị hạn chế, trong đó có những nguyên nhân thuộc về nội dung và quy trình mà KTNB các TCT thực hiện. Ở 2 phần trước, tác giả đã mô tả và phân tích tìm ra những tồn tại trong thực trạng nội dung và quy trình kiểm toán của KTNB trong các TCT thuộc Vinacomin. Những tồn tại đó đã ảnh hưởng không tốt đến chức năng của KTNB. Để hoàn thiện KTNB trong các TCT cần có những giải pháp khắc phục những tồn tại trong nội dung và quy trình KTNB. Tuy nhiên, đó là những giải pháp của kết quả nghiên cứu định tính theo đánh giá chủ quan của tác

giả và chỉ là những giải pháp hoàn thiện về nội dung và quy trình. Nhưng muốn hoàn thiện để nâng cao chất lượng thực hiện của KTNB trong các TCT thuộc Vinacomin không chỉ phụ thuộc vào nội dung và quy trình mà còn phụ thuộc vào nhiều nhân tố khác. Vì vậy, để có thêm giải pháp và cơ sở đưa ra các giải pháp cho việc hoàn thiện KTNB của các TCT thuộc Vinacomin, luận án thực hiện thêm phương pháp nghiên cứu định lượng thông qua phần mềm để phân tích, đánh giá việc thực hiện KTNB trong các TCT và tìm ra các nhân tố ảnh hưởng đến KTNB trong các TCT theo sự đánh giá của chính các KTVNB và những người có liên quan trực tiếp đến KTNB trong các TCT. Kết quả nghiên cứu định lượng sẽ cho biết mức độ chất lượng thực hiện chức năng của KTNB trong các TCT thuộc Vinacomin và đồng thời còn cho biết những nhân tố nào khiến cho chức năng KTNB đạt được như vậy. Khi đã hiểu rõ, nắm vững và kiểm soát được các nhân tố ảnh hưởng tới KTNB mới giúp nhà quản lý, bộ phận KTNB xác định được phương hướng hoàn thiện KTNB.

➤ **Xây dựng mô hình nghiên cứu**

Dựa vào những mô hình nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến KTNB đã trình bày trong phần tổng quan, tham khảo một số bài nghiên cứu ở Việt Nam kết hợp với kết quả nghiên cứu định tính về thực trạng KTNB tại các TCT thuộc Tập đoàn than và khoáng sản Việt Nam, tác giả xây dựng mô hình nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến KTNB trong các TCT thuộc Vinacomin là: *Tính độc lập của KTNB; kiểm soát chất lượng KTNB; chính sách đào tạo; Trình độ của KTVNB; Ý thức nghề nghiệp của KTVNB* và nhân tố *công ty*

Tính độc lập của KTVNB: Nhiều công trình nghiên cứu đã chứng minh rằng độc lập là một nhân tố có ảnh hưởng đến KTNB, như nhóm tác giả nghiên cứu KTNB ở Hy Lạp thì nhân tố độc lập có tác động mạnh nhất tới chất lượng KTNB [78], còn nghiên cứu về KTNB ở khu vực công Saudi thì độc lập có mức ảnh hưởng đứng thứ 5, sau năng lực KTVNB; kích thước bộ phận KTNB; mối quan hệ trong và ngoài của KTVNB và hỗ trợ quản lý cho KTNB [75].

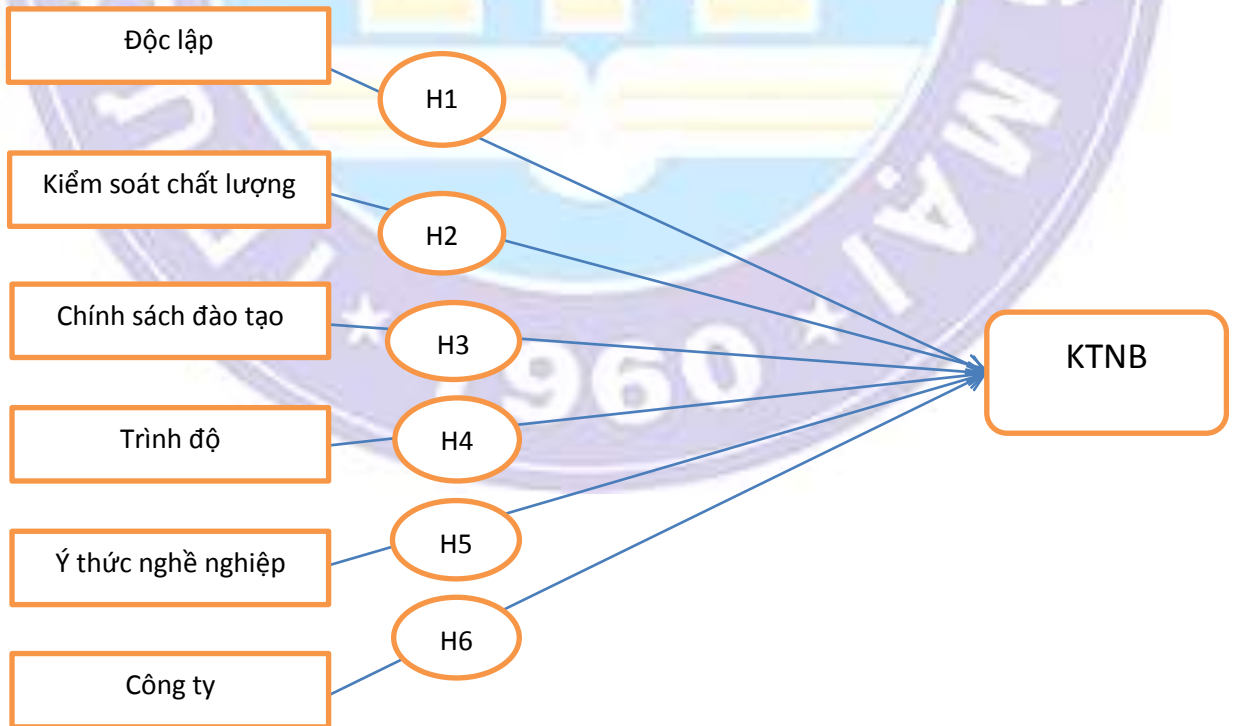
Kiểm soát chất lượng KTNB: Theo kết quả phân tích thực trạng về kiểm soát chất lượng KTNB trong các TCT thuộc Vinacomin và tổng quan nghiên cứu trong nước như luận án của Bùi Thị Thủy hay nghiên cứu của Nguyễn Thị Hiên đều khẳng định vai trò quan trọng của việc kiểm soát chất lượng KTNB [10,38]. Nếu công ty có hệ thống kiểm soát chất lượng KTNB hoạt động hiệu quả thì sẽ tăng ý thức, trách nhiệm của KTVNB, qua đó, hiệu quả của KTNB trong công ty ngày càng được đảm bảo và nâng cao hơn.

Chính sách đào tạo: Dựa vào kết quả nghiên cứu thực trạng KTNB ở các TCT thuộc Vinacomin, tác giả thấy rằng Vinacomin rất chú trọng việc đào tạo bồi dưỡng kiến thức cho KTVNB. Do vậy, chính sách đào tạo sẽ là một nhân tố được đưa vào nghiên cứu để xác định mức độ ảnh hưởng đến KTNB trong các TCT thuộc Vinacomin.

Kinh nghiệm KTVNB: Tất cả các công trình nghiên cứu đều ghi nhận kinh nghiệm KTVNB là nhân tố có ảnh hưởng đến KTNB, tuy nhiên mức độ ảnh hưởng thì lại khác nhau. KTVNB phải thực hiện công việc kiểm toán với đầy đủ trình độ chuyên môn và kinh nghiệm thì mới đảm bảo được chức năng của KTNB.

Ý thức nghề nghiệp của KTVNB: Kiểm toán là một nghề nhạy cảm, tư cách, đạo đức của KTV ảnh hưởng nhiều đến chất lượng thực hiện kiểm toán. Do đó, bên cạnh năng lực, KTVNB cũng cần phải có ý thức nghề nghiệp cao như đảm bảo tính bảo mật, tư cách nghề nghiệp, sự chính trực, khách quan. Khi thực hiện kiểm toán, KTVNB luôn có ý thức nghề nghiệp thì cuộc kiểm toán đó sẽ đem lại chất lượng cao.

Công ty: Bộ phận KTNB là một bộ phận được thiết lập trong cơ cấu tổ chức công ty, chịu sự giám sát của nhà quản lý công ty, chức năng và nhiệm vụ của KTNB có quan hệ trực tiếp với công ty. Vì vậy, có nhiều đặc điểm của công ty có ảnh hưởng tới KTNB như quy mô công ty, chất lượng hệ thống KSNB, sự hiểu biết nhà quản lý về KTNB.



Sơ đồ 2.3: Mô hình nghiên cứu

Các giả thuyết của mô hình:

- H1 (+): Nhân tố Độc lập có mối quan hệ tỷ lệ thuận đến KTNB
- H2 (+): Nhân tố Kiểm soát chất lượng có mối quan hệ tỷ lệ thuận đến KTNB
- H3 (+): Nhân tố Chính sách đào tạo có mối quan hệ tỷ lệ thuận đến KTNB.
- H4 (+): Nhân tố Trình độ có mối quan hệ tỷ lệ thuận đến KTNB
- H5 (+): Nhân tố Ý thức nghề nghiệp có mối quan hệ tỷ lệ thuận đến KTNB
- H6 (+): Nhân tố Công ty có mối quan hệ tỷ lệ thuận đến KTNB.

➤ **Quy trình nghiên cứu**

Quy trình nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến KTNB được thực hiện như sau: Đầu tiên phải xác định được mục tiêu cần nghiên cứu, sau đó tìm hiểu các cơ sở lý thuyết về KTNB, tìm hiểu các công trình đã nghiên cứu định lượng về KTNB. Dựa trên cơ sở kiến thức đã tìm hiểu và căn cứ vào tình hình thực tế về KTNB trong các TCT thuộc Vinacomin để đưa ra mô hình nghiên cứu ban đầu. Tiếp theo là tiến hành nghiên cứu thông qua 2 giai đoạn: giai đoạn 1 là nghiên cứu định tính bằng cách thảo luận với các chuyên gia nhằm hiệu chỉnh thang đo của các biến quan sát, giai đoạn 2 là thực hiện nghiên cứu định lượng (tiến hành chọn mẫu, khảo sát bằng bảng câu hỏi với $n = 157$). Sau khi thu thập thông tin từ bảng câu hỏi khảo sát thì tiến hành xử lý số liệu khảo sát bằng phần mềm SPSS 20. Dựa trên kết quả chạy từ phần mềm, tác giả phân tích kết quả thống kê mô tả, sau đó phân tích và chạy phương trình hồi quy tuyến tính cho các nhân tố đủ điều kiện và đưa ra kết luận cho các nhân tố. Cuối cùng là kết luận và đưa ra các giải pháp hoàn thiện KTNB trong các TCT thuộc Vinacomin. (*Phụ lục 2.28. Sơ đồ quy trình nghiên cứu*)

➤ **Thực hiện nghiên cứu**

Nghiên cứu định tính

Đây là giai đoạn nghiên cứu sơ bộ, được thực hiện để điều chỉnh thang đo và bổ sung các biến quan sát đo lường về việc thực hiện chức năng của KTNB. Phương pháp này được thực hiện bằng cách tìm hiểu tài liệu và phỏng vấn sâu các chuyên gia theo một nội dung đã chuẩn bị trước. Các chuyên gia được phỏng vấn bao gồm các trưởng bộ phận KTNB, các TGD của các TCT thuộc Vinacomin. Ngoài ra, tác giả còn tham khảo ý kiến của các chuyên gia giảng dạy chuyên ngành kiểm toán ở các trường đại học.

Những thông tin cần thu thập trong giai đoạn nghiên cứu định tính về KTNB là:

➤ Xác định quan điểm của người được phỏng vấn về thực hiện KTNB, theo họ chất lượng thực hiện KTNB được thể hiện như thế nào? những nhân tố nào ảnh hưởng đến chất lượng thực hiện KTNB.

➤ Kiểm tra xem người được hỏi có hiểu đúng ý câu hỏi hay không, có điều gì mà bảng câu hỏi chưa được đề cập đến, cần bổ sung gì trong nội dung các câu hỏi?, ngôn ngữ trình bày trong bảng câu hỏi có phù hợp hay chưa?

Mục đích của giai đoạn nghiên cứu này là thu thập những thông tin làm cơ sở cho việc thiết kế bảng câu hỏi để đưa vào nghiên cứu chính thức.

Nội dung bảng khảo sát được chia làm 2 phần.

Phần 1. Là những câu hỏi chung liên quan đến đối tượng khảo sát như về giới tính, độ tuổi, trình độ...

Phần 2. Là bảng câu hỏi khảo sát, chứa đựng nội dung chính của vấn đề nghiên cứu, bao gồm 22 biến quan sát thuộc 6 nhân tố được xác định có ảnh hưởng tới KTNB trong các TCT thuộc Vinacomin và 3 biến khảo sát về chất lượng thực hiện KTNB. Nội dung yêu cầu đối tượng khảo sát cho biết đánh giá của họ về các tiêu chí có liên quan tới việc thực hiện KTNB trong các TCT thuộc Vinacomin hiện nay. Đối tượng được khảo sát có thể khoanh vào 1 trong 5 lựa chọn tương ứng với 5 mức độ, từ: 1. Rất không đồng ý; 2. Không đồng ý; 3. Tạm đồng ý; 4. Đồng ý; 5. Rất đồng ý. (*Phụ lục 2.29. Phiếu khảo sát*)

Các câu hỏi đánh giá chất lượng thực hiện KTNB trong các TCT thuộc Vinacomin:

- Các ý kiến của KTNB đảm bảo tính khách quan và tin cậy
- Những kiến nghị đóng góp của KTNB giúp đơn vị được kiểm toán hoàn thiện hệ thống kiểm soát và nâng cao hiệu quả hoạt động SXKD.
- KTNB đã hỗ trợ cho nhà quản lý cấp cao trong việc quản lý hoạt động các đơn vị trong công ty.

Nghiên cứu định lượng

Nghiên cứu định lượng được thực hiện thông qua phương pháp điều tra chọn mẫu. Bảng câu hỏi khảo sát được đưa trực tiếp cho người được khảo sát trả lời. Theo Hoàng Trọng và Chu Nguyễn Mộng Ngọc (2008), trong phân tích nhân tố thì số quan sát (cỡ mẫu) ít nhất phải bằng $50+8*\text{số nhân tố}$ hoặc bằng 5 lần số biến. Nghiên cứu này có sử dụng phân tích nhân tố và trong mô hình nghiên cứu có 25 biến quan sát, do đó tối thiểu mẫu là $n = 5*24 = 120$. Số lượng mẫu trong nghiên cứu chính thức là 157 được xem là phù hợp. Đối tượng khảo sát được chọn (mẫu nghiên cứu) để gửi phiếu khảo sát là những người có liên quan đến KTNB như các KTVNB, kế toán viên, kiểm soát viên, nhà quản lý thuộc công ty mẹ và các đơn vị

thành viên của các TCT thuộc Vinacomin. Đối tượng khảo sát là những người tham gia trực tiếp hoặc gián tiếp tham gia các cuộc kiểm toán, do vậy họ là người hiểu biết rõ nhất về các nhân tố ảnh hưởng tới KTNB, như vậy kết quả khảo sát sẽ có độ tin cậy cao.

Phiếu khảo sát được phát trực tiếp cho người được phỏng vấn. Số phiếu phát ra là 157 phiếu, số phiếu thu hồi là 147 phiếu, tỷ lệ 96%, trong đó số phiếu hợp lệ là 135 phiếu, tỷ lệ 91,8%. Kết quả khảo sát cho thấy phiếu phản hồi có độ tin cậy cao và thể hiện người trả lời có ý thức trả lời cũng như hiểu biết sâu về các câu hỏi trong phiếu khảo sát. Lý do thuận lợi cho việc khảo sát là trong quá trình khảo sát, có giấy giới thiệu của trưởng ban KTNB Vinacomin.

Phiếu khảo sát sau khi thu hồi về được kiểm tra thông tin đảm bảo sự phù hợp, mã hóa dữ liệu, khai báo và nhập dữ liệu vào phần mềm SPSS 20. Các tiêu chí được mã hóa và đánh số thứ tự từ 1,2,3... Nhân tố Độc lập (ĐL); Kiểm soát chất lượng (KS); Chính sách đào tạo (ĐT); Trình độ KTVNB (TĐ); ý thức KTVNB (YT); Công ty (CT) và biến phụ thuộc KTNB(KTNB). (*Phụ lục 2.30.Các biến quan sát thuộc các nhân tố nghiên cứu*)

Dữ liệu sau khi mã hóa và làm sạch, sẽ trải qua các bước phân tích sau: Phân tích thống kê mô tả → Kiểm định sự tin cậy của thang đo → Phân tích nhân tố EFA → Phân tích tương quan → Phân tích hồi quy đa biến.

➤ **Xử lý số liệu và trình bày kết quả nghiên cứu**

❖ **Thông tin mẫu nghiên cứu**

Về loại hình doanh nghiệp: Theo thực trạng tác giả tìm hiểu được, các TCT thuộc Vinacomin đều là công ty TNHH Nhà nước một thành viên, cho nên kết quả khảo sát cho thấy, có 101 người, chiếm 74,8% đang công tác tại công ty TNHH Nhà nước một thành viên, trong đó có cả công ty hạch toán phụ thuộc và hạch toán độc lập với công ty mẹ. Còn 34 người, chiếm 25,2% làm việc ở công ty cổ phần với số cổ phần công ty mẹ (TCT) nắm giữ trên 50% vốn cổ phần.

Số năm KTVNB công tác tại công ty:

(*Phụ lục 2.31. Sơ đồ về cơ cấu thời gian công tác tại công ty*)

Sơ đồ cơ cấu thời gian công tác tại công ty cho thấy, đối tượng tham gia phỏng vấn đều là những người có thời gian dài làm việc ở công ty, từ 11-20 năm chiếm 51,1%, trên 20 năm chiếm 28,1%. Điều này cho thấy, đối tượng khảo sát là người gắn bó và am hiểu công ty. Cơ cấu thời gian công tác cũng như cơ cấu độ tuổi, do vậy, những KTVNB có cơ cấu độ tuổi cao. Sở dĩ có kết quả khảo sát như vậy vì quy chế KTNB Vinacomin quy định, KTVNB phải có ít nhất 3 năm công tác ở vị trí khác

trong công ty như quản lý, kế toán, tài chính trước khi làm kiểm toán. Còn những người được phỏng vấn không phải là KTVNB thì đều công tác ở những vị trí đòi hỏi có kinh nghiệm và đã gắn bó lâu dài với công ty.

Về trình độ học vấn: Số liệu phân tích cho thấy, trình độ học vấn của các KTVNB ở các TCT chủ yếu là từ đại học trở lên với 82,2 %. Chỉ số ít là trình độ cao đẳng, đây là những KTV đã công tác lâu năm ở công ty, do là kế toán lâu năm nên được chuyển sang KTNB. Ngoài ra, có 6 người có chứng chỉ hành nghề kiểm toán, nhưng là kiểm toán độc lập, đây là những KTV trẻ, trước khi vào làm KTNB công ty đều đã có kinh nghiệm làm kiểm toán viên độc lập. (*Phụ lục 2.32. Bảng cơ cấu trình độ học vấn của đối tượng khảo sát*)

❖ **Kết quả phân tích thống kê mô tả của từng nhân tố.**

Để phân tích mức độ đánh giá của từng biến quan sát trong nhân tố, tác giả sử dụng phương pháp thống kê mô tả bằng phần mềm SPSS. Từ đó phân tích thông qua giá trị trung bình (Mean) và độ lệch chuẩn (Std.Deviation) của các tiêu chí quan sát.

Giá trị trung bình (Mean): Là giá trị trung bình số học của một biến, được tính bằng tổng các giá trị quan sát chia cho số quan sát.

Độ lệch chuẩn (Standard deviation): Một công cụ khác dùng để đo lường độ phân tán của dữ liệu xung quanh giá trị trung bình của nó. Càng phân tán thì độ lệch chuẩn càng cao.

Kết quả đánh giá về chất lượng thực hiện KTNB: Nhìn kết quả thống kê ở phụ lục (*Phụ lục 2.33. Kết quả phân tích thống kê mô tả cho biến phụ thuộc*) cho thấy người được phỏng vấn đánh giá cao về chất lượng thực hiện KTNB trong các TCT thuộc Vinacomin, điểm TB chất lượng là 3,94. Đa số người được phỏng vấn cho rằng “KTNB đã hỗ trợ cho nhà quản lý cấp cao trong việc quản lý hoạt động các đơn vị trong công ty”, tiêu chí này được đánh giá cao với điểm TB là 4,15. Mặt khác nhận định “Những kiến nghị đóng góp của KTNB giúp đơn vị được kiểm toán hoàn thiện hệ thống kiểm soát và nâng cao hiệu quả hoạt động SXKD” cũng được nhiều người đồng tình với mức đánh giá trung bình là 3,9. Tuy nhiên nhận định “Các ý kiến của KTNB đảm bảo tính khách quan và tin cậy” lại được đánh giá thấp hơn hai nhận định trên (3,76).

Kết quả đánh giá các nhân tố: Nhìn chung, kết quả tổng thể ở phụ lục (*Phụ lục 2.34. Kết quả phân tích thống kê mô tả cho các biến độc lập*) cho thấy người được phỏng vấn đánh giá các nhân tố tổ chức chủ yếu ở mức cao hơn trung bình một chút, điểm trung bình từ 3,22 đến 3,95 (mức tạm đồng ý đến đồng ý). Điều này cho thấy

nhận định của cán bộ nhân viên các TCT về các tiêu chí liên quan đến KTNB không có nhiều sự khác biệt. Độ lệch chuẩn của các biến quan sát thấp, dao động từ 0,8 đến 0,9, cho thấy cảm nhận của người trả lời về các tiêu chí là tương đối đồng đều. Dưới đây là kết quả cụ thể cho từng biến quan sát của các nhân tố (*Phụ lục 2.35. Kết quả phân tích thống kê mô tả cho các biến quan sát của các nhân tố*).

Nhân tố Chính sách đào tạo: Trong các tiêu chí thuộc nhóm nhân tố Chính sách đào tạo thì tiêu chí “*Công ty thường xuyên tổ chức tập huấn, hội thảo chuyên môn cho KTVNB*” được đánh giá cao với điểm trung bình là 3,73. Nhận định trên là đúng, vì bộ phận KTNB các TCT đều chịu sự giám sát của ban KTNB Tập đoàn, hàng năm ban KTNB Tập đoàn tổ chức tập huấn cho toàn thể KTVNB các công ty thuộc Vinacomin. Còn tiêu chí “*KTVNB mới được đào tạo thành thạo trước khi chính thức tham gia thực hiện kiểm toán*” được đánh giá thấp nhất trong các tiêu chí của nhân tố là 3,66. Chứng tỏ công ty không chú trọng đào tạo KTVNB mới, điều này đã làm ảnh hưởng không tốt đến KTNB. Công ty cần có chính sách đào tạo bài bản cho KTVNB mới.

Nhân tố Độc lập: Kết quả thống kê nhân tố độc lập cho thấy tiêu chí “*Bộ phận KTNB được tổ chức độc lập trong cơ cấu công ty*” có điểm trung bình cao là 3,7. Điều này phù hợp với thực trạng bố trí bộ máy KTNB ở các TCT, vì các TCT thuộc Vinacomin đều là công ty Nhà nước sở hữu 100% vốn nên mô hình bộ máy giống nhau, bộ phận KTNB trực thuộc TGD và độc lập với các bộ phận khác. Tất cả công việc của KTNB báo cáo thẳng cho TGD, không phải qua bộ phận nào khác. Do vậy sẽ góp phần gia tăng tính độc lập của KTNB. Tuy nhiên, tính độc lập của KTVNB chưa được đánh giá cao vì công ty không có quy định rõ ràng về tính độc lập của KTNB trong quy chế, làm cho nhân tố Độc lập tác động ít đến KTNB, tiêu chí “*Công ty có quy định rõ ràng về tính độc lập của KTNB trong quy chế KTNB*” có điểm đánh giá trung bình thấp hơn là 3,44.

Nhân tố Ý thức nghề nghiệp KTVNB: Qua đánh giá các tiêu chí thuộc nhóm Ý thức, cho thấy các KTVNB các TCT thực hiện kiểm toán một cách cẩn thận, thận trọng, vì theo nhận định của người được khảo sát thì tiêu chí “*Các KTV thực hiện kiểm toán với sự thận trọng thích đáng*” được đánh giá với điểm trung bình tương đương với mức “đồng ý” là 3,86. Bên cạnh đó họ còn có ý thức tuân thủ nguyên tắc và quy định nghề nghiệp với nhận định của người được khảo sát đạt mức 3,78 điểm cho chỉ tiêu “*Các KTV có ý thức tuân thủ các nguyên tắc và quy định nghề nghiệp*”. Hai điều trên làm tăng tính chính xác của báo cáo kiểm toán, tăng chất lượng cuộc kiểm toán. Tuy nhiên, do đặc thù của KTNB là kiểm toán các đơn vị, bộ phận trong

cùng TCT, vì vậy KTVNB cần phải công bằng và khách quan hơn nữa trong khi thực hiện kiểm toán giữa các đơn vị thành viên. Có như vậy mới đảm bảo được chất lượng thực hiện KTNB.

Nhân tố Kiểm soát chất lượng: Theo kết quả hồi quy, trong 5 nhân tố ảnh hưởng đến việc thực hiện chức năng KTNB thì nhân tố Kiểm soát chất lượng KTNB đóng góp đứng thứ 2 vào chất lượng thực hiện KTNB trong các TCT, chỉ sau nhân tố Trình độ. Theo kết quả thống kê mô tả của từng tiêu chí quan sát thì tiêu chí *“Các kế hoạch, báo cáo kiểm toán đều được soát xét và ký duyệt”* có điểm trung bình cao (3,95), tương đương mức đồng ý. Để có được kết quả trên là do bộ phận KTNB các TCT ngoài sự kiểm soát của TGT còn chịu sự kiểm soát của ban KTNB Tập đoàn nên các kế hoạch, báo cáo kiểm toán đều được TGD và KTNB của Vinacomin soát xét và ký duyệt. Tiêu chí được đánh giá cao thứ hai trong nhân tố là *“Tất cả các hoạt động trong năm của KTNB luôn được kiểm soát về chất lượng cũng như tình hình thực hiện”* với điểm đánh giá 3,86. Nhận định này là đúng với thực tế, vì hàng năm, bộ phận KTNB các TCT phải trình kế hoạch hoạt động vào đầu năm và cuối năm báo cáo tình hình hoạt động của năm. Ngoài ra, sự kiểm soát của trưởng nhóm các cuộc kiểm toán cũng làm tăng chất lượng của báo cáo kiểm toán, tiêu chí *“Trưởng nhóm cuộc kiểm toán thực hiện hoạt động kiểm soát trong các giai đoạn của quy trình kiểm toán”* có điểm trung bình đánh giá là 3,86. Dựa vào kết quả đánh giá, có thể khẳng định, việc kiểm soát chất lượng kiểm toán đã có tác động tích cực đến KTNB trong các TCT. Tuy nhiên, việc đánh giá chất lượng công việc của KTVNB chưa được thực hiện nghiêm túc và khoa học, vẫn còn tình trạng đối phó, bao che, điều này cần phải thay đổi, Vì tiêu chí *“Việc đánh giá chất lượng công việc của KTVNB được thực hiện định kỳ, nghiêm túc và khoa học”* có điểm trung bình thấp nhất trong nhân tố là 3,67. Tóm lại, các KTVNB đã ý thức được tác động của việc kiểm soát chất lượng KTNB đến chất lượng thực hiện KTNB. Đây sẽ là một lưu ý quan trọng đối với các TCT thuộc Vinacomin trong việc hoàn thiện cơ chế kiểm soát chất lượng KTNB.

Nhân tố Trình độ KTVNB: Đây là nhân tố được đánh giá có mức ảnh hưởng cao nhất đến KTNB trong kết quả thống kê, điểm trung bình của nhân tố là 3,87. Các tiêu chí quan sát trong nhân tố này đều được đánh giá ở mức cao. Điều này khẳng định sự đóng góp to lớn về năng lực chuyên môn của KTVNB vào chất lượng thực hiện KTNB trong các TCT, thực tế KTVNB đã hỗ trợ đắc lực cho TGD trong việc ngăn chặn những sai phạm ở các đơn vị thành viên. Kết quả khảo sát cũng cho kết quả như vậy thông qua chỉ tiêu *“Các KTV có khả năng xét đoán và*

phát hiện các sai phạm trọng yếu” được đánh giá với điểm trung bình là 3,92. Tuy nhiên khả năng nghiên cứu và trau dồi kiến thức chuyên môn của KTVNB chưa được thực hiện nghiêm túc và khoa học, điểm trung bình cho tiêu chí này là 3,79. Trong tương lai, KTVNB phải tập trung vào giải pháp nâng cao năng lực chuyên môn cho KTVNB.

Nhân tố Công ty: Liên quan đến KTVNB thì tiêu chí “*Ban lãnh đạo hiểu biết về KTVNB*” được đánh giá cao nhất với điểm trung bình là 3,76. Kết quả đánh giá như vậy là phù hợp với thực tế vì mỗi năm tập đoàn tổ chức lớp tập huấn KTVNB có cả những nhà quản lý tham gia tập huấn. Mặt khác, hệ thống KSNB của các TCT được đánh giá là hoạt động có hiệu quả. Sở dĩ hệ thống KSNB hoạt động hiệu quả là do các TCT đều trực thuộc tập đoàn nên chịu sự kiểm soát của tập đoàn. Định kỳ, các kiểm soát viên thuộc ban kiểm soát của tập đoàn đến các TCT để kiểm tra, kiểm soát. Ngoài ra, tập đoàn cũng thường xuyên tổ chức các buổi tập huấn, hội thảo cho các kiểm soát viên toàn tập đoàn. Trong số các tiêu chí thuộc nhân tố “Công ty” thì tiêu chí “*Quy chế KTVNB hữu ích cho KTVNB*” được đánh giá không cao với điểm trung bình là 3,22. Thực tế, các TCT đều có ban hành quy chế KTVNB, tuy nhiên nội dung quy chế đơn giản, sơ sài, lại không cập nhật nội dung mới, vì vậy mà những quy chế này ít hữu ích cho KTVNB.

❖ **Kiểm định sự tin cậy của thang đo.**

Để kiểm định sự tin cậy của thang đo, thông thường người ta sử dụng ba chỉ số thống kê là (1) Hệ số Cronbach Alpha, (2) Hệ số tương quan biến tổng và (3) Hệ số Cronbach alpha khi xóa biến.

(1) Hệ số Cronbach Alpha: Là hệ số cho phép đánh giá xem nếu đưa các biến quan sát nào đó thuộc về một biến nghiên cứu (biến tiềm ẩn, nhân tố) thì nó có phù hợp không. Hair et al (2006) đưa ra quy tắc đánh giá như sau:

Hệ số Cronbach Alpha < 0.6 . Thang đo nhân tố là không phù hợp (có thể trong môi trường nghiên cứu đối tượng không có cảm nhận về nhân tố đó)

Hệ số Cronbach Alpha trong khoảng 0.6 – 0.7: Thang đo nhân tố chấp nhận được với các nghiên cứu mới

Hệ số Cronbach Alpha trong khoảng 0.7 – 0.8: Thang đo nhân tố chấp nhận được

Hệ số Cronbach Alpha trong khoảng 0.8 – 0.95: Thang đo nhân tố tốt

Hệ số Cronbach Alpha trong khoảng ≥ 0.95 : Thang đo nhân tố chấp nhận được nhưng không tốt, nên xét các biến quan sát có thể có hiện tượng “trùng biến”

(2) Hệ số tương quan biến tổng (Corrected Item-Total): Là hệ số cho biết mức độ “liên kết” giữa một biến quan sát trong nhân tố với các biến còn lại. Nó phản ánh mức độ đóng góp vào giá trị khái niệm của nhân tố của một biến quan sát cụ thể. Tiêu chuẩn để đánh giá một biến có thực sự đóng góp giá trị vào nhân tố hay không là hệ số tương quan biến tổng phải lớn hơn 0.3. Nếu biến quan sát có hệ số tương quan biến tổng nhỏ hơn 0.3 thì phải loại nó ra khỏi nhân tố đánh giá.

(3) Hệ số Cronback alpha khi xóa biến (Cronbach's Alpha if Item Deleted): Các giá trị ở cột này phải nhỏ hơn hệ số Cronback alpha. Nếu lớn hơn thì nên bỏ biến đó đi.

Kết quả kiểm định sự tin cậy của thang đo đối với 1 nhân tố phụ thuộc và 6 nhân tố độc lập. (*Phụ lục 2.36. Kết quả kiểm định sự tin cậy của thang đo*)

Hệ số Cronbach's Alpha của nhân tố phụ thuộc là 0,906 và của các biến quan sát đều cao hơn 0,8. Kết quả trên cho thấy các câu hỏi được xây dựng đã phản ánh đúng về chất lượng thực hiện chức năng của KTNB và người được khảo sát đã chú tâm trả lời câu hỏi. Nhân tố phụ thuộc đảm bảo yêu cầu cho bước nghiên cứu tiếp theo.

Kết quả kiểm định sự tin cậy của từng nhân tố cho biết hệ số Cronback alpha của từng nhân tố đều cao, trong khoảng 0,715 đến 0,95, như vậy thang đo nhân tố là tốt. Biến phụ thuộc có hệ số cronback alpha là 0,906 là đảm bảo yêu cầu. Hệ số tương quan biến tổng của 21 biến quan sát trong các nhóm nhân tố đều lớn hơn 0,3, chỉ có biến CT4 thuộc nhóm nhân tố Công ty là có hệ số tương quan biến tổng nhỏ hơn 0,3 nên loại bỏ, điều này cho thấy quy chế KTNB không liên quan với công ty, trên thực tế quy chế KTNB là do ban KTNB soạn thảo thông qua quy chế KTNB của Tập đoàn. Sau khi loại bỏ biến CT4, phân tích lại thì hệ số Cronback alpha của nhóm nhân tố Công ty là 0,929 và các biến quan sát đều có hệ số tương quan biến tổng lớn hơn 0,3, nhân tố này đạt yêu cầu. Còn hệ số Cronback alpha if Item Delete thì có 20 biến quan sát có hệ số Cronback alpha if Item Delete nhỏ hơn hệ số Cronback alpha của nhân tố. Chỉ có biến ĐT4 có hệ số Cronback alpha if Item Deleted là 0,956 lớn hơn hệ số Cronback alpha của nhân tố là 0,879 nên bị loại bỏ. Vậy, sau khi kiểm định và loại bỏ 2 nhân tố là CT4 và ĐT4, kết quả 6 nhóm nhân tố với 20 biến quan sát đạt được độ tin cậy và tiếp tục đưa vào phân tích nhân tố EFA.

❖ Phân tích nhân tố EFA

Các thang đo đạt yêu cầu về độ tin cậy sẽ được sử dụng phân tích nhân tố để rút gọn một tập gồm nhiều biến quan sát thành một tập biến (gọi là nhân tố) ít hơn; các nhân tố được rút gọn này sẽ có ý nghĩa hơn nhưng vẫn chứa đựng hầu hết nội dung thông tin của tập biến quan sát ban đầu (Hair, Anderson, Tatham và Black; 1998),

nghĩa là các biến quan sát có liên quan được nhóm lại với nhau thành nhân tố. Phương pháp phân tích nhân tố khám phá EFA được dùng để kiểm định giá trị khái niệm của thang đo. Khi phân tích nhân tố EFA các nhà nghiên cứu thường quan tâm đến một số tiêu chí sau:

Hệ số KMO: Là một chỉ số dùng để xem xét sự thích hợp của phân tích nhân tố. Xem xét giá trị KMO: $0,5 \leq KMO \leq 1$ thì phân tích nhân tố là thích hợp với dữ liệu; ngược lại $KMO \leq 0,5$ thì phân tích nhân tố có khả năng không thích hợp với các dữ liệu (Hoàng Trọng & Chu Nguyễn Mộng Ngọc, 2008 [24])

Kiểm định Bartlett: Đây là một đại lượng thống kê dùng để xem xét giả thuyết các biến không có tương quan trong tổng thể. Nếu kiểm định này có ý nghĩa thống kê (Sig. < 0.05) thì các biến quan sát có mối tương quan với nhau trong tổng thể.

Tổng phương sai trích (Cumulative%): Tổng này thể hiện các nhân tố trích được bao nhiêu phần trăm của các biến đo lường. Tổng này phải đạt từ 50% trở lên và số lượng nhân tố được xác định vào điểm dừng với hệ số eigenvalues ≥ 1 .

Trị số đặc trưng Eigenvalues (đại diện cho phần biến thiên được giải thích bởi mỗi nhân tố) có giá trị > 1.

Hệ số tải nhân tố (Factor loading): Là hệ số tương quan đơn giữa các biến và nhân tố. Hệ số tải nhân tố > 0,3 được xem là đạt được mức tối thiểu, hệ số tải nhân tố > 0,4 được xem là quan trọng. Theo Hoàng Trọng, Chu Nguyễn Mộng Ngọc (2008) [24] hệ số tải Factor Loading đảm bảo mức ý nghĩa thiết thực của phân tích nhân tố khám phá EFA là lớn hơn hoặc bằng 0.5.

Dưới đây là kết quả phân tích nhân tố EFA của các nhân tố như sau:

Kiểm định KMO và Bartlett trong phân tích nhân tố có 20 biến quan sát cho thấy chỉ số KMO cao (0,869) với mức ý nghĩa bằng 0 (Sig= 0,000). Như vậy, chỉ số $0,5 \leq KMO \leq 1$ cho thấy việc áp dụng phân tích nhân tố khám phá trong bộ thang đo này là phù hợp

Bảng 2.7. Kiểm định KMO và Bartlett cho các nhân tố

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		.869
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	2528.689
	df	190
	Sig.	.000

Nguồn: Kết quả phân tích từ dữ liệu nghiên cứu qua SPSS

Kết quả phân tích trị số đặc trưng Engenvalues của 20 biến quan sát trong bộ thang đo (*Phụ lục 2.37: Bảng phân tích trị số đặc trưng Engenvalues của 20 biến quan sát trong bộ thang đo*) cho biết có 6 nhân tố với trị số eigenvalue >1 , điều này cho thấy 20 biến quan sát được nhóm lại với nhau thành 6 nhân tố đại diện cho một nhóm biến có liên quan với nhau, mỗi nhóm biến quan sát là tập hợp các biến có liên quan với nhau.

Cũng trong bảng phân tích trị số đặc trưng Engenvalues, tổng phương sai trích đạt mức cao, khoảng 86% ($>50\%$). Điều đó nói lên việc sử dụng 6 nhân tố đại diện cho 20 tiêu chí quan sát có thể giải thích được 86% biến thiên của dữ liệu. Như vậy, kết luận có thể sử dụng 6 nhân tố để phản ánh những thông tin cung cấp từ 20 tiêu chí quan sát

Bảng 2.8. Bảng ma trận xoay cho các biến quan sát

	Component					
	1	2	3	4	5	6
TĐ4	.867					
TĐ3	.863					
TĐ2	.798					
TĐ1	.771					
KS1		.876				
KS2		.856				
KS3		.771				
KS4		.626				
ĐT1			.925			
ĐT3			.912			
ĐT2			.899			
ĐL2				.931		
ĐL3				.904		
ĐL1				.874		
CT2					.929	
CT3					.926	
CT1					.916	
YT2						.856
YT1						.848
YT3						.812

Qua kết quả phân tích nhân tố ở bảng 2.8 cho thấy, sau khi sử dụng phương pháp trích Principal Components Analysis đi cùng với phép xoay Varimax thì 20 tiêu chí quan sát đều được giữ lại do hệ số tải nhân tố đều lớn hơn 0,5. Từ kết quả chia nhóm của bảng 2.8 cho thấy có 20 tiêu chí quan sát được chia làm 6 nhân tố đại diện (*Phụ lục 2.38. Bộ tiêu chí đo lường của các nhân tố*)

❖ Phân tích tương quan

Một trong những điều kiện để phân tích hồi quy là biến độc lập phải có tương quan với biến phụ thuộc, nếu ở bước phân tích tương quan biến độc lập không có tương quan với biến phụ thuộc thì ta loại biến này ra khỏi phân tích hồi quy. Khi phân tích tương quan, ta cần xem xét các chỉ tiêu sau:

Ý nghĩa Sig.(2-tailed): Nếu sig<5% thì kết luận 2 biến có tương quan với nhau, nếu sig>5% thì 2 biến không tương quan với nhau.

Hệ số tương quan (Pearson correlation): Hệ số tương quan Pearson càng tiến về 1 càng tương quan mạnh. Ngược lại, hệ số này càng tiến gần về 0 thì tương quan càng yếu.

Đồng thời, phân tích tương quan còn cho thấy mối tương quan giữa các biến độc lập với nhau, nếu các biến độc lập có tương quan chặt chẽ với nhau, tức là hệ số tương quan càng gần tới 1 thì phải lưu ý vấn đề đa cộng tuyến khi phân tích hồi quy.

Trước khi phân tích tương quan ta phải nhập hàm giá trị trung bình của từng biến độc lập và biến phụ thuộc.

Nhìn vào số liệu trong (*Phụ lục 2.39. Hệ số tương quan giữa các biến trong bộ thang đo*) cho thấy mối tương quan giữa biến phụ thuộc với các biến độc lập đều có giá trị Sig <5%, nghĩa là các biến độc lập đều tương quan với các biến phụ thuộc. Do đó những biến này được đưa vào mô hình giải thích biến phụ thuộc.

❖ Phân tích hồi quy đa biến.

Mục đích của phân tích hồi quy để xác định cụ thể trọng số của từng nhân tố độc lập tác động đến nhân tố phụ thuộc, từ đó đưa ra được phương trình hồi quy là mục đích chính của đề tài nghiên cứu là: *Xác định mức độ ảnh hưởng của từng nhân tố độc lập lên nhân tố phụ thuộc.*

Các nhân tố cần phân tích trong bảng kết quả hồi quy bao gồm:

R^2 hiệu chỉnh (Adjusted R Square) trong bảng Model Summary: R^2 hiệu chỉnh cho biết mức độ phù hợp của mô hình nghiên cứu với ý nghĩa là các biến độc lập giải thích được bao nhiêu phần trăm biến thiên của biến phụ thuộc. R^2 hiệu chỉnh phải >50% thì mô hình mới đạt yêu cầu.

Giá trị của Sig(P-value) của bảng ANOVA^a dùng để đánh giá sự phù hợp (tồn tại) của mô hình. Giá trị Sig nhỏ (thường <5%) thì mô hình tồn tại.

Giá trị Sig trong bảng kết quả hồi quy cho biết các tham số hồi qui có ý nghĩa hay không (với độ tin cậy 95% thì Sig<5% có ý nghĩa).

Kiểm tra hệ số VIF trong bảng kết quả hồi quy, nếu hệ số này <2 thì không xảy ra hiện tượng đa cộng tuyến.

Hệ số Beta đã chuẩn hóa (Beta): Việc chuẩn hóa hệ số beta thường dùng để trả lời câu hỏi: biến độc lập nào có tác động mạnh hơn vào biến phụ thuộc khi phân tích hồi quy đa biến.

Số liệu chạy hồi quy lần 1 cho 6 nhân tố trong (Phụ lục 2.40. Kết quả hồi quy lần 1 cho 6 nhân tố) cho thấy biến Công ty (CT) có mức ý nghĩa bằng 0,24>0,05 nên biến này không có ý nghĩa thống kê. Do đó, biến này bị loại khỏi mô hình. Điều này có nghĩa là nhân tố Công ty không có quan hệ tuyến tính với KTNB về mặt ý nghĩa thống kê, nhân tố Công ty không đóng góp vào chất lượng thực hiện KTNB. Điều này đúng với thực trạng KTNB ở các TCT, vì bộ phận KTNB hoạt động độc lập trong công ty, chỉ phụ thuộc vào sự giám sát và chỉ đạo của TGD và ban KTNB của Tập đoàn. Sau khi loại biến Công ty, ta chạy lại mô hình hồi quy.

Mô hình hồi quy còn lại 5 biến với hệ số R² hiệu chỉnh trong bảng Model Summary là 0,787 tức là mô hình giải thích được 78,7% sự thay đổi của biến chất lượng KTNB (Bảng 2.9), đồng thời mức ý nghĩa của thống kê Sig tính được ở bảng ANOVA^b rất nhỏ (0,000) cho thấy sự phù hợp của mô hình, ta các bỏ giả thiết cho rằng tất cả các hệ số hồi quy = 0 và kết luận ở độ tin cậy 95% mô hình hồi quy tuyến tính phù hợp với tổng thể.

Nhìn vào bảng 2.9 ta thấy hệ số phóng đại phương sai VIP của mỗi biến đều nhỏ hơn 2 nên hiện tượng đa cộng tuyến không có ảnh hưởng đến kết quả giải thích của mô hình. Kết quả hồi quy cho thấy các biến độc lập TĐ, KSCL, YT, ĐT, ĐL đều có Sig<0,05 nên các biến đều có ý nghĩa ở độ tin cậy 95%. Vì vậy, độ tin cậy 95% các biến độc lập đều ảnh hưởng đến biến phụ thuộc KTNB và các hệ số dốc lần lượt là 0,322; 0,255; 0,249; 0,209 và 0,16 đều mang dấu dương nên các biến đều ảnh hưởng cùng chiều với chất lượng thực hiện KTNB.

Bảng 2.9. Kết quả hồi quy sử dụng phương pháp Enter sau khi loại biến “Công ty”.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.892 ^a	.795	.787	.34912

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	61.054	5	12.211	100.181	.000 ^b

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
	B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
(Constant)	-.488	.204		-2.393	.018		
ĐL	.147	.041	.160	3.562	.001	.790	1.265
KSCL	.265	.058	.255	4.538	.000	.504	1.982
TĐ	.323	.052	.322	6.224	.000	.594	1.685
YT	.238	.052	.249	4.562	.000	.533	1.877
ĐT	.212	.045	.209	4.707	.000	.808	1.238

a. Dependent Variable: KTNB

(Nguồn: Kết quả phân tích dữ liệu nghiên cứu qua SPSS)

Căn cứ vào hệ số beta hiệu chỉnh, phương trình hồi quy có dạng như sau:

$$KTNB = 0,322*TD + 0,255*KSCL + 0,249*YT + 0,209*ĐT + 0,16*DL.$$

Hay được viết lại:

$$Kiểm toán nội bộ = 0,322*Trình độ + 0,255*Kiểm soát chất lượng + 0,249*Ý thức + 0,209*Đào tạo + 0,16*Độc lập.$$

Tầm quan trọng của các biến TĐ, KSCL, YT, ĐT, DL đối với biến KTNB được xác định căn cứ vào hệ số Beta. Nếu giá trị tuyệt đối của hệ số Beta của nhân tố nào càng lớn thì càng ảnh hưởng càng quan trọng đến KTNB. Do đó, ảnh hưởng quan trọng nhất đến KTNB của công ty là nhân tố Trình độ của KTVNB; tiếp theo là Kiểm soát chất lượng KTNB; Ý thức của KTVNB và nhóm ảnh hưởng ít hơn là

Chính sách đào tạo và Độc lập. Những kết quả này sẽ là cơ sở cho các giải pháp để hoàn thiện KTNB.

Như vậy, tổng hợp kết quả kiểm định mô hình hồi quy với 5 biến độc lập và 1 biến phụ thuộc, ta có kết quả kiểm định giả thuyết như sau: Giải thuyết H1, H2, H3, H4, H5 được chấp nhận, giả thuyết H6 bị bác bỏ.

2.3. Đánh giá chung về kiểm toán nội bộ trong các Tổng công ty thuộc Tập đoàn Công nghiệp than và khoáng sản Việt Nam.

2.3.1. Những kết quả đạt được về kiểm toán nội bộ trong các Tổng công ty thuộc Tập đoàn Công nghiệp than và khoáng sản Việt Nam

Những kết quả đạt được của KTNB trong các TCT có thể được khái quát trên các mặt chủ yếu sau:

Một là, KTNB các TCT thuộc Vinacomin đã thực hiện tốt chức năng, nhiệm vụ của mình. Kết quả khảo sát cho thấy mọi người đều đồng ý với nhận định “*KTNB đã hỗ trợ cho nhà quản lý cấp cao trong việc quản lý hoạt động các đơn vị trong công ty*”, điểm đánh giá cho nhận định này ở mức “đồng ý” đến “rất đồng ý” (4,15). Không những thế, kết quả khảo sát còn cho thấy tiêu chí “*Những kiến nghị đóng góp của KTNB giúp đơn vị được kiểm toán hoàn thiện hệ thống kiểm soát và nâng cao hiệu quả hoạt động SXKD*” được mọi người đánh giá cao với điểm trung bình là 3,9. Như vậy, KTNB đã hỗ trợ đắc lực cho Hội đồng thành viên, TGD, giám đốc các đơn vị trực thuộc, các Công ty con về việc kiểm tra, xác nhận và đánh giá thông tin kinh tế, tài chính; BCTC; báo cáo quyết toán vốn đầu tư trước khi trình duyệt; đánh giá sự tuân thủ các nguyên tắc hoạt động quản lý kinh doanh, tuân thủ pháp luật, chính sách, chế độ tài chính, kế toán, quản lý đầu tư xây dựng cơ bản; phát hiện, đề xuất các giải pháp cải tiến nhằm hoàn thiện hệ thống quản lý điều hành kinh doanh, hệ thống KSNB.

Hai là, bộ phận KTNB đảm bảo tính độc lập. Kết quả khảo sát thống kê mô tả cho thấy tiêu chí “*Bộ phận KTNB được tổ chức độc lập trong cơ cấu công ty*” được đánh giá mức tương đối cao là 3,7, điều này phù hợp khi phân tích thực trạng tổ chức KTNB trong các TCT. Bộ phận KTNB của các TCT đều trực thuộc TGD. Các TCT là công ty TNHH một thành viên có chủ sở hữu duy nhất là Nhà nước. Do đó, tại các TCT này không có HĐQT, mà chỉ có HĐTV bao gồm các thành viên không phải là những chủ sở hữu thực sự của TCT mà chỉ là đại diện quyền sở hữu của Nhà nước. Mặt khác, các TCT không có ban kiểm soát mà Tập đoàn sẽ bố trí kiểm soát viên thay mặt chủ sở hữu kiểm tra, giám sát hoạt động của HĐTV và Ban giám đốc. Vì thế, bộ phận KTNB trực thuộc bộ máy điều hành tác nghiệp cao nhất của đơn vị

(TGD) là đảm bảo tính độc lập và quyền lực của KTNB. Mọi hoạt động của KTNB như bổ nhiệm, miễn nhiệm nhân viên KTNB hay chương trình hoạt động, các báo cáo kiểm toán sẽ được phê duyệt bởi TGD nhưng được hội đồng thành viên xem xét và thông qua.

Ba là, các bộ phận KTNB của TCT đều đã xây dựng Quy chế KTNB. Với điều kiện môi trường pháp lý KTNB ở Việt Nam còn nhiều yếu kém hiện nay thì Quy chế KTNB là nền tảng pháp lý cho hoạt động cũng như tổ chức bộ phận KTNB. Những quy định trong quy chế về quyền hạn, chức năng, nhiệm vụ bộ phận KTNB và hướng dẫn tổ chức, nội dung, công tác KTNB đã trợ giúp một phần cho các KTVNB. Đồng thời quy chế KTNB còn là cầu nối giữa ban KTNB Tập đoàn và các TCT thuộc Tập đoàn, vì quy chế KTNB các TCT được xây dựng dựa trên quy chế KTNB của Tập đoàn. Do đó, cách thức tổ chức cũng như hoạt động KTNB trong các TCT có sự đồng nhất dưới sự chỉ đạo của ban KTNB Tập đoàn. Điều này thuận tiện cho việc kiểm soát bộ phận KTNB các TCT của Tập đoàn.

Bốn là, bộ phận KTNB các TCT thực hiện được lưu trữ hồ sơ kiểm toán một cách đầy đủ và khoa học để phục vụ cho việc theo dõi tình hình thực hiện kiến nghị và tra cứu thông tin cho các cuộc kiểm toán lần sau. Mặt khác, hồ sơ kiểm toán còn là căn cứ cho Trưởng bộ phận KTNB viết các BCKT tổng hợp như BCKT quý, BCKT năm và đánh giá công tác kiểm toán năm.

Năm là, vì số lượng đơn vị thành viên nhiều và số lượng KTVNB có hạn nên bộ phận KTNB các TCT rất chú trọng việc lập kế hoạch kiểm toán trong chu trình kiểm toán, đặc biệt là kế hoạch kiểm toán năm. Kế hoạch kiểm toán năm giúp cho KTNB dự tính và tổng hợp về khối lượng công việc cần thực hiện, thời gian hoàn thành và nhân lực cần thiết đối với các cuộc KTNB sẽ tiến hành. Hơn nữa, theo kết quả nghiên cứu định lượng, tiêu chí "*Các kế hoạch, báo cáo kiểm toán đều được soát xét và ký duyệt*" được mọi người đánh giá cao. Vì vậy, hàng năm KTNB các TCT luôn hoàn thành tốt mục tiêu chương trình kế hoạch kiểm toán đã đề ra và được Tập đoàn đánh giá xếp loại cao.

Sáu là, để đảm bảo chất lượng kiểm toán cũng như chất lượng, độ tin cậy của các báo cáo. Hàng năm, KTNB tham mưu giúp cho TGT lựa chọn công ty kiểm toán độc lập để kiểm toán BCTC và kiểm toán báo cáo dự án đầu tư hoàn thành, giám sát kiểm toán độc lập, theo dõi kiến nghị và thư quản lý của công ty kiểm toán độc lập nhằm giải quyết những vấn đề còn tồn đọng, yêu cầu đơn vị sửa chữa trước khi báo cáo được công bố.

Bảy là, theo thời gian, chất lượng kiểm toán ngày càng tăng lên. Kết quả khảo sát cho thấy chất lượng thực hiện KTNB được mọi người đánh giá ở mức cao, điểm trung bình là 3,94, tương đương với mức đồng ý. Kết quả hồi quy phân tích các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng thực hiện KTNB cũng cho biết, đóng góp lớn nhất vào chất lượng thực hiện KTNB trong các TCT là trình độ của KTVNB, hệ số Beta là 0,322. Điều này chứng tỏ các KTVNB đều có kiến thức và kinh nghiệm về kế toán, kiểm toán và có hiểu biết về đặc điểm tổ chức cũng như các hoạt động của TCT. Công tác đào tạo, bồi dưỡng kiến thức cho KTVNB của toàn Tập đoàn cũng như các TCT rất được chú trọng, nhiều người được khảo sát cũng đồng ý với nhận định “*Công ty thường xuyên tổ chức tập huấn, hội thảo chuyên môn cho KTVNB*”. Hàng năm đều tổ chức các khóa học cho KTVNB, vì vậy, trình độ chuyên môn của KTVNB được tăng cao và cập nhật những phát triển của KTNB trên thế giới. Bên cạnh đó, nhận thức của nhà quản lý về vai trò, chức năng của KTNB ngày càng gia tăng (tiêu chí *Ban lãnh đạo hiểu biết về KTNB* được đánh giá cao), điều này đã tác động tích cực đến việc hoàn thành trách nhiệm của các KTVNB, từ đó chất lượng KTVNB cũng đã được tăng lên.

Tám là, khác với quan niệm về KTNB truyền thống, KTNB các TCT đã bước đầu nhận thức được tầm quan trọng của loại hình kiểm toán hoạt động. Trong hoạt động kiểm toán của KTNB các TCT không còn nặng nề về công tác kiểm tra kế toán mà dần phát triển theo hướng điều tra, xác minh, đánh giá về các hoạt động tài chính và phi tài chính, từ đó tăng cường tính hiệu quả của hoạt động kinh doanh và hiệu năng quản lý. Kiểm toán tuân thủ ngoài việc kiểm tra tính tuân thủ các quy định, KTNB còn tiến hành đánh giá các văn bản, quy định của đơn vị được kiểm toán ban hành và thực hiện thông qua việc rà soát, kiểm tra nội dung các văn bản, quy định quan trọng. Các văn bản này được xem xét trên khía cạnh phù hợp với các văn bản có tính pháp lý cao hơn và khía cạnh phù hợp, hiệu quả với các hoạt động của đơn vị.

Tóm lại, với sự phát triển của KTNB trên thế giới và nhận thức được tầm quan trọng của các nhà quản lý, KTNB trong các TCT đã có nhiều tiến bộ, một số quan điểm và cách thức tổ chức KTNB truyền thống trước đây đang dần được sửa đổi sang KTNB hiện đại, điều này được thể hiện qua kết quả phân tích các tiêu chí đánh giá về chất lượng KTNB. Cụ thể, đa số người được đánh giá cho rằng “KTNB đã hỗ trợ cho nhà quản lý cấp cao trong việc quản lý hoạt động các đơn vị trong công ty” (điểm trung bình 4,15), hay “Những kiến nghị đóng góp của KTNB giúp đơn vị

được kiểm toán hoàn thiện hệ thống kiểm soát và nâng cao hiệu quả hoạt động SXKD” (điểm trung bình 3,9).

Tuy nhiên, sự phát triển của KTNB trong các TCT còn chậm, chưa bắt kịp được KTNB trên thế giới, bên cạnh những tiến bộ vẫn còn có nhiều hạn chế và tồn tại trong nội dung và quy trình kiểm toán chưa được thay đổi. Do vậy, nhà quản lý muốn phát huy tốt vai trò của KTNB thì cần phải tìm ra những hạn chế, tồn tại và nguyên nhân của nó.

2.3.2. Những tồn tại và hạn chế về kiểm toán nội bộ trong các Tổng công ty thuộc Tập đoàn Công nghiệp than và khoáng sản Việt Nam

❖ Về nội dung kiểm toán

Về kiểm toán hoạt động: Mặc dù trong quy chế có quy định các nội dung kiểm toán của kiểm toán hoạt động, nhưng trên thực tế, KTNB chỉ kiểm toán những hoạt động đơn giản, mang tính nhỏ lẻ kết hợp với quá trình kiểm toán BCTC và kiểm toán tuân thủ. Hơn nữa, nội dung kiểm toán hoạt động hàng năm và các cuộc kiểm toán về cơ bản không có gì thay đổi. thỉnh thoảng khi có yêu cầu hoặc khi có phát sinh các sự kiện quan trọng thì KTNB mới tổ chức các cuộc kiểm toán hoạt động riêng. Hơn nữa, KTNB các TCT chưa xây dựng được các tiêu chí để đánh giá đối với các hoạt động của đơn vị. Vì vậy, tính hiệu quả và hiệu năng của nhiều hoạt động kinh doanh không được xem xét.

Về kiểm toán môi trường: Đối với ngành công nghiệp khai thác và chế biến khoáng sản, vấn đề bảo vệ môi trường luôn được chú trọng. Nếu không thực hiện và kiểm soát tốt vấn đề này thì sẽ có nhiều rủi ro xảy ra. Vì vậy, kiểm toán môi trường là một nội dung cần được chú trọng trong KTNB các TCT thuộc Vinacomin. Tuy nhiên, thực tế cho thấy KTNB các TCT không chú trọng kiểm toán môi trường. KTNB các TCT thực hiện kiểm toán môi trường với những nội dung đơn giản và thường lồng ghép với kiểm toán tuân thủ. Họ thực hiện kiểm toán môi trường với quy trình, thủ tục giống như kiểm toán tuân thủ, trong khi đó kiểm toán môi trường là loại hình kiểm toán tương đối khác biệt, nó có đối tượng, phương pháp, quy trình kiểm toán riêng.

Tóm lại, các nội dung của KTNB trong KTNB không được thực hiện đồng đều, có những nội dung được thực hiện thường xuyên, có những nội dung ít được thực hiện. Các nội dung không có sự tách biệt mà được thực hiện chung trong các cuộc kiểm toán. Mặt khác, các nội dung kiểm toán không được thực hiện ở công ty mẹ mà chỉ được thực hiện ở các đơn vị thành viên, điều này làm ảnh hưởng đến chức năng của KTNB.

❖ Về quy trình KTNB

Trong các quy chế KTNB có quy định về các bước trong trình tự kiểm toán từ khâu lập kế hoạch đến khâu kết thúc cuộc kiểm toán. Tuy nhiên, các chỉ dẫn trong quy chế rất sơ sài, ghi chung chung và các TCT không ban hành các quy trình kiểm toán cho các nội dung kiểm toán riêng, vì vậy, công tác kiểm toán còn có những hạn chế sau:

Phương pháp tiếp cận kiểm toán: Trong các quy chế KTNB của Tập đoàn và các TCT đều chưa đề cập đến phương pháp tiếp cận kiểm toán hiện đại là theo định hướng rủi ro. Hiện nay, các cuộc kiểm toán đều được tiến hành dựa trên kinh nghiệm của KTVNB và sự chỉ đạo hay yêu cầu của cấp trên chứ chưa định hướng theo rủi ro.

Việc lựa chọn đối tượng kiểm toán: Do việc QLRR của nhà quản lý không được chú trọng nên việc lựa chọn đối tượng kiểm toán chưa thực sự dựa vào kết quả phân tích rủi ro của hoạt động kinh doanh. Việc nhận diện và đánh giá rủi ro đơn giản chỉ dựa vào xét đoán chủ quan của KTVNB, không được thực hiện đầy đủ và khoa học, không có danh mục rủi ro và phân tích rủi ro theo ma trận. Cho nên, việc lựa chọn đối tượng kiểm toán chưa được chính xác và chức năng tư vấn của KTNB trong việc QLRR không được thực hiện, điều này gây ra một số bất lợi cho quá trình hoạt động kinh doanh của đơn vị.

Việc lập kế hoạch kiểm toán: Nội dung kế hoạch kiểm toán được xây dựng chủ yếu dựa trên đề xuất của trưởng KTNB, không lấy ý kiến của các đơn vị thành viên mà chỉ gửi thông báo hoặc quyết định kiểm toán, do đó kế hoạch kiểm toán đôi khi có tính chất áp đặt đối với các đơn vị được kiểm toán. Điều này ảnh hưởng đến chức năng tư vấn của KTNB đối với đơn vị thành viên. Mặt khác, Kế hoạch kiểm toán còn mang nặng tính hành chính, không linh hoạt, kế hoạch kiểm toán các năm, đối tượng kiểm toán các đơn vị trong cùng đợt kiểm toán về cơ bản thường giống nhau.

Khảo sát, đánh giá những thông tin về đơn vị được kiểm toán: Công việc thu thập và đánh giá những thông tin về đơn vị được kiểm toán như thông tin về cơ cấu tổ chức, quản lý, hoạt động, hệ thống KSNB... không được chú trọng, được thực hiện một cách đơn giản, chủ yếu dựa vào thông tin kinh nghiệm kiểm toán những năm trước của KTVNB. Do đó, việc đánh giá về thực trạng tổ chức, quản lý, hệ thống KSNB, xác định những khía cạnh trọng yếu và mức độ rủi ro của đơn vị được kiểm toán chưa được chính xác gây ảnh hưởng đến việc lập kế hoạch kiểm toán và kết quả kiểm toán.

Về giấy tờ và tài liệu hướng dẫn công tác kiểm toán: Giấy tờ làm việc của KTNB các TCT không thống nhất, mẫu giấy tờ ít và đơn giản, sử dụng thông dụng nhất là bảng kê chênh lệch. Về tài liệu hướng dẫn, trừ TCT khoáng sản, các TCT không có các tài liệu hướng dẫn chung về quy trình, thủ tục kiểm toán hay sổ tay kiểm toán. Mỗi KTV thực hiện kiểm toán theo kinh nghiệm và kiến thức của mình.

Về biên bản, BCKT: BCKT còn nặng về thống kê, tổng hợp tình hình các hoạt động và các số liệu. Nhiều chỗ còn nhận xét mang tính chung chung, ít có phân tích, đánh giá mức độ ảnh hưởng trọng yếu của sai phạm đến các chỉ tiêu khác, nhiều sai phạm chưa chỉ được ra nguyên nhân. Các kiến nghị, đề xuất còn chưa nêu rõ cụ thể thời gian thực hiện với từng kiến nghị và cách thức báo cáo tình hình thực hiện nghĩa vụ. Trong biên bản của từng cuộc kiểm toán, không phản ánh những ý kiến phản hồi và kiến nghị của đơn vị được kiểm toán đối với TCT.

Chưa lấy các ý kiến phản hồi từ đơn vị thành viên được kiểm toán: Hiện nay, KTNB các TCT chưa kết nối với các đơn vị thành viên được kiểm toán để thu thập ý kiến đóng góp nhằm xây dựng kế hoạch kiểm toán hàng năm và hoàn thiện nâng cao chất lượng công tác KTNB.

Theo dõi tình hình thực hiện kiến nghị: KTNB các TCT chưa chú trọng công tác theo dõi tình hình thực hiện kiến nghị, công việc này được thực hiện theo hình thức đơn giản, không thực hiện kiểm tra trực tiếp mà chỉ theo dõi thông qua báo cáo hoặc đánh giá vào kiểm toán đợt sau. Đối với các trường hợp không thực hiện kiến nghị do nguyên nhân chủ quan, các TCT chưa có một quy định cụ thể nào đưa ra các chế tài xử lý.

❖ Về chất lượng thực hiện KTNB

Bảng 2.10. Kết quả đánh giá chất lượng KTNB trong các TCT thuộc Vinacomin

Tiêu chí đánh giá	Không đồng ý đến tạm đồng ý	Đồng ý đến rất đồng ý	Độ lệch chuẩn
Các ý kiến của KTNB đảm bảo tính khách quan và tin cậy	35,5	64,5	0,805
Những kiến nghị đóng góp của KTNB giúp đơn vị được kiểm toán hoàn thiện hệ thống kiểm soát và nâng cao hiệu quả hoạt động SXKD	28,1	71,9	0,836
KTNB đã hỗ trợ cho nhà quản lý cấp cao trong việc quản lý hoạt động các đơn vị trong công ty.	20,7	79,3	0,833

Nguồn: Kết quả phân tích từ dữ liệu nghiên cứu qua SPSS

Qua kết quả khảo sát thực trạng chất lượng thực hiện KTNB dưới sự đánh giá của những người thực hiện kiểm toán như KTV hoặc những người có liên quan trực tiếp đến KTNB, cho thấy vẫn còn những ý kiến đánh giá chưa tốt về chất lượng thực hiện KTNB. Cụ thể, có 35,5% số người được khảo sát cho rằng “*Các ý kiến của KTNB đảm bảo tính khách quan và tin cậy*” được đánh giá ở mức không đồng ý đến tạm đồng ý; có 28,1% số người được khảo sát chưa thực sự đồng ý với nhận định “*Những kiến nghị đóng góp của KTNB giúp đơn vị được kiểm toán hoàn thiện hệ thống kiểm soát và nâng cao hiệu quả hoạt động SXKD*”. Trong 3 tiêu chí để đánh giá chất lượng thực hiện KTNB thì tiêu chí “*KTNB đã hỗ trợ cho nhà quản lý cấp cao trong việc quản lý hoạt động các đơn vị trong công ty*” được nhiều người đánh giá cao (79,3%), tuy nhiên vẫn còn 20,7% người chưa thực sự đồng ý với nhận định này

Như vậy, từ kết quả khảo sát, các nhận định liên quan đến chất lượng thực hiện KTNB trong các TCT thuộc Vinacomin cho thấy chất lượng việc thực hiện KTNB trong các TCT này chưa thực sự đảm bảo, vẫn còn nhiều đánh giá chưa cao, điều này cho thấy sự cần thiết phải có các giải pháp tác động vào các nhân tố ảnh hưởng để hoàn thiện KTNB.

Theo phân tích ở trên, chất lượng việc thực hiện KTNB trong các TCT được đánh giá chưa thật sự cao, KTNB các TCT có thể nâng cao chất lượng hơn mức hiện tại nếu không có những tồn tại mà kết quả khảo sát đã cho thấy như sau:

Bảng 2.11. Những tồn tại ảnh hưởng đến chất lượng KTNB qua kết quả khảo sát

Tiêu chí	Giá trị trung bình
Công ty có quy định rõ ràng về tính độc lập của KTNB trong quy chế KTNB	3,44
Kiểm toán viên nội bộ luôn đảm bảo tính độc lập trong quá trình kiểm toán	3,53
Quản lý công ty khuyến khích KTVNB học nâng cao nghiệp vụ	3,59
KTVNB mới được đào tạo thành thạo trước khi chính thức tham gia thực hiện kiểm toán	3,66
Việc đánh giá chất lượng công việc của KTVNB được thực hiện định kỳ, nghiêm túc và khoa học	3,67

Nguồn: Kết quả phân tích từ dữ liệu nghiên cứu qua SPSS

Bảng trên đã cho thấy có 5 tiêu chí được mọi người đánh giá chưa cao trong nghiên cứu thống kê mô tả, là những tiêu chí có giá trị trung bình dưới 3,7. Các giá

trị đều ở khoảng giữa mức 3. Tạm đồng ý và mức 4. Đồng ý trong bộ thang đo. Mỗi tiêu chí là một tồn tại của KTNB trong các TCT, những tồn tại này đã ảnh hưởng đến chất lượng hoạt động KTNB trong các TCT thuộc Vinacomin, cụ thể:

Tính độc lập của các KTVNB bị hạn chế: Các TCT thuộc Vinacomin đều có ban hành quy chế KTNB nhưng không quy định cụ thể về tính độc lập của KTNB. Do đó, tính độc lập không được xem trọng trong KTNB các TCT. Có nhiều kế toán trưởng của đơn vị thành viên được chuyển lên làm KTVNB, hay các KTVNB có mối quan hệ họ hàng thân thích với nhiều người ở đơn vị thành viên. Hơn nữa, các đơn vị thành viên đều nằm trong cơ cấu TCT, mối quan hệ đồng nghiệp trong cùng cơ quan đã ảnh hưởng không nhỏ đến tính độc lập của KTVNB. Nếu các TCT không có quy định rõ ràng, không kiểm tra về tính độc lập của KTVNB thì hiệu quả kiểm toán sẽ bị ảnh hưởng.

Quản lý công ty không coi trọng việc KTVNB học nâng cao nghiệp vụ: Điều này thể hiện ở cơ chế đào tạo của công ty, công ty không có chính sách khuyến khích KTVNB học nâng cao nghiệp vụ như: tạo điều kiện về kinh phí và thời gian đi học, tăng lương khi có chứng chỉ kiểm toán quốc tế, phân chia cấp bậc chuyên môn, tổ chức thi kiểm tra nghiệp vụ, thi nâng bậc... Do vậy, trình độ chuyên môn của KTVNB không được nâng cao, đặc biệt là đối với những KTV lớn tuổi, họ thực hiện kiểm toán dựa trên kinh nghiệm trước đây, không cập nhật những kiến thức mới, hay áp dụng phương pháp mới trong quy trình thực hiện kiểm toán.

KTVNB không được đào tạo bài bản trước khi chính thức tham gia thực hiện kiểm toán: Theo kết quả khảo sát, các KTVNB trong các TCT thuộc Vinacomin chủ yếu là được luân chuyển từ bộ phận khác sang và rất ít KTVNB học đúng chuyên ngành kiểm toán, còn lại là chuyên ngành kế toán, tài chính, quản trị kinh doanh.... Vì vậy, trước khi thực hiện công tác kiểm toán, các KTVNB phải được đào tạo có bài bản và kỹ càng cả về kiến thức lẫn thực tế. Thế nhưng, trong các TCT, các KTV mới chỉ được hướng dẫn từ các KTV lâu năm trong thời gian ngắn, điều này đã ảnh hưởng đến chất lượng KTNB trong các TCT.

Việc đánh giá chất lượng công việc của KTVNB không được thực hiện định kỳ, nghiêm túc và khoa học: Thực tế cho thấy, KTNB các TCT có thực hiện đánh giá chất lượng công việc của KTVNB vào cuối năm. Tuy nhiên, việc đánh giá được thực hiện sơ sài thông qua đánh giá chủ quan của trưởng bộ phận KTNB trong báo cáo công tác KTNB để Tập đoàn khen thưởng trong kỳ tổng kết công tác kiểm toán năm của tập đoàn.

2.3.3. Nguyên nhân của những tồn tại và hạn chế về kiểm toán nội bộ trong các Tổng công ty thuộc Tập đoàn Công nghiệp than và khoáng sản Việt Nam.

Có nhiều nguyên nhân dẫn đến những hạn chế của KTNB trong các TCT, bao gồm những nguyên nhân không thuộc về KTNB và những nguyên nhân thuộc về KTNB.

❖ Nguyên nhân mang tính khách quan.

Một là, môi trường làm việc của các TCT: Các TCT thuộc Vinacomin đều là DN Nhà nước và đã hoạt động lâu năm. Do vậy, môi trường làm việc vẫn còn mang nhiều đặc trưng của DN Nhà nước như: Môi trường làm việc không năng động, chế độ lương và đãi ngộ còn thấp dẫn đến cán bộ, nhân viên làm việc trì trệ, thiếu tính tích cực, không có sự sáng tạo trong công việc. Mặt khác, trình độ nhà quản lý bị hạn chế, vẫn còn có tình trạng “quan liêu, bao cấp”, công tác tổ chức cán bộ yếu kém, tiêu cực. Những hạn chế trên đã ảnh hưởng không tốt đến tổ chức và hoạt động của KTNB.

Hai là, lịch sử hình thành KTNB ở Việt Nam: Khác với quy luật chung của KTNB trên thế giới, KTNB ở Việt Nam được khởi đầu từ các quy định của Nhà nước, không phải do DN tự nguyện. Với kinh nghiệm về KTNB còn hạn chế, hầu hết các đơn vị khi tổ chức KTNB đều là DN Nhà nước và dập khuôn máy móc những quy định của Nhà nước về KTNB. Nhiều DN tiến hành kiểm toán mang tính hành chính và hình thức (trong đó có các TCT thuộc Vinacomin). Bên cạnh đó, do chưa hiểu đúng bản chất của KTNB nên công tác KTNB lúc đó chủ yếu là kiểm tra kế toán. Đến nay, KTNB đã có nhiều thay đổi tiến bộ nhưng về nội dung và chức năng vẫn còn những hạn chế do bị ảnh hưởng bởi cơ chế cũ.

Ba là, hệ thống pháp lý cho KTNB: Trong khi kiểm toán độc lập, kiểm toán Nhà nước đã được điều chỉnh hoạt động bằng hệ thống văn bản pháp lý khá hoàn chỉnh, từ luật đến nghị định, hệ thống chuẩn mực kế toán và Thông tư hướng dẫn, thì đến nay, hành lang pháp lý cho hoạt động KTNB (KTNB) ở Việt Nam vẫn còn rất sơ sài. Thời gian đầu của KTNB, trong vòng 2 năm, Nhà nước đã ban hành 04 văn bản về hướng dẫn tổ chức bộ máy và công tác KTNB và phạm vi chỉ áp dụng cho DN Nhà nước. Nhưng từ năm 1998 đến nay, Nhà nước không có văn bản hướng dẫn nào thêm cho KTNB. Với sự phát triển các loại hình DN, xu hướng cổ phần hóa các DN Nhà nước và sự phát triển của KTNB trên thế giới, những pháp lý về KTNB của Nhà nước đã trở nên không phù hợp, gây khó khăn cho việc tổ chức và hoạt động của KTNB. Đây cũng là nguyên nhân lý giải tại sao KTNB lại hay vận dụng chuẩn mực của kiểm toán độc lập khi thực hiện KTNB.

Bốn là, đặc điểm của TCT: Các TCT thuộc Vinacomin có quy mô vốn lớn, kinh doanh nhiều lĩnh vực bao gồm cả sản xuất và thương mại, dịch vụ, số lượng đơn vị thành viên nhiều. Với số lượng KTVNB ít (trung bình 5 người) thì không thể bao quát hết tất cả các vấn đề của các đơn vị thành viên, không đáp ứng được kỳ vọng của nhà quản lý và đảm bảo chức năng của KTNB. Đây cũng là nguyên nhân ảnh hưởng đến nhiều hạn chế trong nội dung, phạm vi, quy trình, chất lượng của KTNB.

Bên cạnh những nguyên nhân khách quan, bản thân bộ phận KTNB cũng là nguyên nhân gây nên hạn chế trong tổ chức, hoạt động KTNB. Qua thực trạng KTNB trong các TCT, có thể thấy một số nguyên nhân cơ bản sau:

Một là, công tác tuyển dụng KTVNB: Đa số các KTVNB trong các TCT đều do chuyển công tác từ bộ phận kế toán của TCT hoặc các công ty con, vì vậy, kiến thức thông thạo của họ là kế toán. Đây là nguyên nhân lý giải tại sao hoạt động KTNB thường hướng sang nội dung kiểm tra kế toán. Mặt khác, cách tuyển dụng như trên sẽ làm hạn chế tính độc lập của KTVNB.

Hai là, chất lượng KTVNB: Như đã phân tích ở trên, KTVNB các TCT trước khi làm KTNB đều không có kinh nghiệm về kiểm toán, thậm chí không qua đào tạo về kiểm toán. Vì vậy, nghiệp vụ, phương pháp kiểm toán của KTVNB không chuyên nghiệp, thực hiện kiểm toán dựa trên kinh nghiệm kế toán. Ngoài ra, theo phân tích thực trạng, cơ cấu KTVNB chủ yếu là người lớn tuổi, họ rất ngại học hỏi, trau dồi kiến thức, ngại áp dụng vấn đề mới, vì vậy, hoạt động KTNB không có nhiều thay đổi tiến bộ, kế hoạch các năm giống nhau, nội dung, phương pháp các cuộc kiểm toán giống nhau. Tất cả những nguyên nhân trên làm ảnh hưởng tiêu cực đến chất lượng kiểm toán.

Ba là, kế hoạch KTNB dài hạn: Tại các nước phát triển, xây dựng kế hoạch kiểm toán dài hạn có vai trò quan trọng tới hiệu quả và chất lượng của KTNB. Kế hoạch kiểm toán dài hạn liên quan đến nhiều khía cạnh khác nhau trong kiểm toán. Hiện tại, KTNB các TCT không lập kế hoạch dài hạn, chỉ lập kế hoạch KTNB năm và KTNB chủ yếu thực hiện hậu kiểm, chưa chú trọng vào tương lai. Hoạt động KTNB theo kiểu rập khuôn đã ảnh hưởng đến chất lượng và hiệu quả của hoạt động này tại các TCT. Mặt khác, Tập đoàn và các TCT thuộc Tập đoàn luôn có kế hoạch phát triển lâu dài, KTNB cũng cần phải xây dựng kế hoạch phù hợp với kế hoạch của TCT.

Bốn là, công tác kiểm soát chất lượng KTNB: Để hoàn thiện tổ chức KTNB, phải có bộ phận đánh giá và phát hiện những yếu kém trên tất cả các mặt của KTNB. Việc kiểm soát chất lượng KTNB trong các TCT còn rất hạn chế, chưa có

cơ chế hay hệ thống cụ thể cho kiểm soát chất lượng hoạt động KTNB. Vì vậy, trong công tác tổ chức và hoạt động KTNB trong các TCT vẫn còn những hạn chế ảnh hưởng đến chất lượng KTNB.

Năm là, quy chế KTNB: Trong tình hình pháp lý cho KTNB ở nước ta còn yếu kém thì quy chế KTNB của công ty là pháp lý cao nhất cho KTNB. Thế nhưng, căn cứ để lập quy chế KTNB của các TCT là theo quy chế KTNB do Bộ Tài chính ban hành theo quyết 832 TC/QĐ/CĐKT năm 1997. Trong khi bản thân “Quy chế KTNB” do Bộ Tài chính ban hành có nhiều bất cập và không còn phù hợp với KTNB hiện đại nữa, tất yếu sẽ ảnh hưởng không nhỏ đến quy chế KTNB của các TCT. Quy chế KTNB của các TCT được lập một cách sơ sài, mang tính hình thức, chưa đảm bảo được tính đầy đủ và hợp lý. Điều này gây ra nhiều khó khăn cho các hoạt động của KTNB.

Năm là, công nghệ thông tin cho KTNB: Hiện nay, công việc kiểm toán của KTNB trong các TCT thực hiện thủ công như thu thập, ghi chép, phân tích thông tin, số liệu trên giấy tờ, tính toán bằng máy tính, sau đó mới soạn thành văn bản trên máy tính. Mức độ ứng dụng công nghệ thông tin trong KTNB các TCT còn rất hạn chế, theo kết quả khảo sát chưa có bộ phận KTNB nào sử dụng các phần mềm ứng dụng cho KTNB. Công việc kiểm toán trong KTNB các TCT thực hiện thủ công rất mất thời gian, hơn nữa đôi khi xảy ra nhầm lẫn, sai sót gây ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán.

Trên đây là những nguyên nhân chủ yếu gây ra các hạn chế của KTNB trong các TCT. Việc phân tích các nguyên nhân nhằm mục đích tìm ra giải pháp giảm thiểu hạn chế cho KTNB.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 2

Trong chương này, tác giả đã dùng phương pháp nghiên cứu định tính để nghiên cứu và mô tả lại thực trạng KTNB, bao gồm nội dung và quy trình KTNB trong các TCT thuộc Vinacomin. Từ kết quả nghiên cứu được, tác giả luận giải những điểm đạt được và chưa đạt được của việc thực hiện các nội dung và quy trình KTNB trong các TCT. Các điểm hạn chế gồm: Chỉ chú trọng vào kiểm toán tuân thủ mà chưa thực hiện kiểm toán hoạt động theo đúng nội dung của kiểm toán hoạt động; nội dung kiểm toán môi trường thực hiện đơn giản và thường lồng ghép cùng với kiểm toán tuân thủ; không thực hiện đánh giá và phân tích rủi ro trong quy trình kiểm toán.

Ngoài ra, chương này tác giả đã sử dụng phương pháp phân tích định lượng để xác định các nhân tố ảnh hưởng đến KTNB trong các TCT thuộc Vinacomin, đồng thời đánh giá mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đó. Kết quả có 5 nhân tố ảnh hưởng đến KTNB trong các TCT thuộc Vinacomin với mức độ ảnh hưởng lần lượt là: Trình độ KTVNB; Kiểm soát chất lượng KTNB; Ý thức KTVNB; Chính sách đào tạo và Độc lập. Ngoài ra, kết quả phân tích thống kê mô tả còn cho biết mức độ đánh giá tới các tiêu chí quan sát, qua đó biết được những tồn tại của KTNB trong các TCT dưới sự đánh giá của KTV và những người có liên quan đến KTNB.

Tóm lại, những đánh giá các điểm đạt được và những hạn chế về nội dung và quy trình KTNB, kết hợp với kết quả nghiên cứu định lượng về KTNB trong các TCT sẽ là căn cứ để tác giả nghiên cứu đề xuất các giải pháp mang tính hệ thống nhằm hoàn thiện KTNB trong các TCT thuộc Vinacomin.

CHƯƠNG 3

CÁC GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN KIỂM TOÁN NỘI BỘ TRONG CÁC TỔNG CÔNG TY THUỘC TẬP ĐOÀN CÔNG NGHIỆP THAN VÀ KHOÁNG SẢN VIỆT NAM

3.1. Định hướng phát triển của các Tổng công ty thuộc Tập đoàn Công nghiệp than và khoáng sản Việt Nam

Các TCT thuộc Vinacomin, vì vậy, khi xây dựng định hướng phát triển cho riêng mình, các TCT cần tuân theo định hướng chung của Tập đoàn. Trong tương lai, Tập đoàn và các TCT thuộc Tập đoàn có những định hướng phát triển lớn sau:

Một là, chuyển công ty nhà nước sang công ty cổ phần: Để đáp ứng xu hướng phát triển hiện đại, tách dần chức năng quản lý nhà nước ra khỏi các hoạt động sản xuất kinh doanh, nhà nước đã tiến hành cổ phần hóa, cơ cấu lại các doanh nghiệp nhà nước, trong đó có các TCT thuộc Vinacomin. Theo đề án tái cơ cấu Vinacomin thì có 3 TCT chuyển từ công ty TNHH nhà nước một thành viên sang công ty cổ phần. Hình thức cổ phần hóa là kết hợp bán bớt phần vốn Nhà nước tại doanh nghiệp, đồng thời phát hành thêm cổ phiếu để tăng vốn điều lệ, tuy nhiên Tập đoàn vẫn nắm giữ trên 50% vốn điều lệ.

Các TCT trong danh sách cổ phần hóa cần lập phương án cổ phần hóa với các nội dung như hình thức cổ phần hóa; phương án vốn điều lệ; kế hoạch bán đấu giá cổ phiếu; bàn giao doanh nghiệp sau cổ phần hóa... Sau khi đã chuyển đổi sang công ty cổ phần, các TCT cần sửa đổi, bổ sung và hoàn thiện hệ thống quy chế quản lý nội bộ; sắp xếp lại cơ cấu tổ chức, bộ máy quản lý, điều hành; tăng cường công tác kiểm soát nội bộ; tăng cường trách nhiệm, quyền hạn và chỉ đạo của Vinacomin đối với người đại diện vốn của Vinacomin tại doanh nghiệp khác...

Hai là, chiến lược phát triển ngành than: Với sản lượng than chiếm khoảng 95% tổng sản lượng cung ứng cho cả nước. Cho nên vấn đề định hướng và phát triển ngành than luôn được Chính phủ quan tâm. Năm 2012, Chính phủ đã phê duyệt Quyết định 60/QĐ-TTg về *Quy hoạch phát triển ngành than Việt Nam đến năm 2020, có xét triển vọng đến năm 2030*. Theo Quy hoạch, trong tương lai tới, tập đoàn và các TCT sẽ phát triển SXKD than theo các hướng sau:

Phát triển ngành than trên cơ sở khai thác, chế biến, sử dụng có hiệu quả và tiết kiệm nguồn tài nguyên than của đất nước, phục vụ nhu cầu trong nước là chính; đặc biệt là cho ngành năng lượng; giảm dần xuất khẩu.

Mở rộng và đẩy mạnh hợp tác quốc tế về lĩnh vực nghiên cứu, triển khai, ứng dụng công nghệ tiên bộ trong thăm dò, khai thác, chế biến và sử dụng than; đầu tư

thoả đáng cho công tác bảo vệ môi trường, an toàn lao động, quản trị tài nguyên, QTRR trong khai thác than.

Đẩy mạnh các hoạt động điều tra cơ bản, thăm dò, đánh giá tài nguyên và trữ lượng than nhằm chuẩn bị cơ sở tài nguyên tin cậy cho sự phát triển ổn định, lâu dài của ngành; kết hợp đẩy mạnh hoạt động đầu tư ra nước ngoài trong lĩnh vực thăm dò, khai thác để bổ sung nguồn than lâu dài cho nhu cầu trong nước.

Đa dạng hóa phương thức đầu tư và kinh doanh trong ngành than trên cơ sở doanh nghiệp do Nhà nước chi phối đóng vai trò chủ đạo; thực hiện kinh doanh than theo cơ chế thị trường có sự quản lý của Nhà nước để phục vụ mục tiêu đảm bảo an ninh năng lượng quốc gia.

Ba là, áp dụng cơ giới hóa, hiện đại hóa trong sản xuất: Thực hiện chủ trương của Vinacomin, các TCT sẽ từng bước đổi mới và hiện đại hóa các khâu trong quá trình sản xuất. Việc áp dụng các loại hình công nghệ cơ giới hóa các khâu sản xuất sẽ cho công suất sản xuất lớn, giảm thiểu lao động thủ công, giám sát và điều hành sản xuất; an toàn cao... Muốn đạt được như vậy, yêu cầu các TCT đòi hỏi phải triển khai các nghiên cứu, phân tích, đề xuất, lựa chọn các giải pháp kỹ thuật và công nghệ phù hợp, tạo cơ sở định hướng phát triển công nghệ cơ giới hóa và hiện đại hóa trong sản xuất.

Bốn là, đẩy mạnh công tác bảo vệ môi trường: Khẩu hiệu của Vinacomin là *Phát triển bền vững*, muốn được như vậy thì công tác bảo vệ môi trường luôn được chú trọng, nhất là đối với ngành khai thác. Nhận thức rõ vai trò và tầm quan trọng của việc bảo vệ môi trường với sự phát triển bền vững, Tập đoàn và các TCT đang nghiên cứu nhiều phương án, chính sách cho công tác bảo vệ môi trường như: Nâng cao nhận thức đối với các đơn vị thành viên trong công tác bảo vệ môi trường; xây dựng và ban hành các cơ chế, chính sách bảo vệ môi trường; phát triển nguồn nhân lực bảo vệ môi trường; xây dựng nhiều dự án, công trình, giải pháp bảo vệ môi trường bằng nguồn vốn quỹ môi trường tập trung và chi phí sản xuất của các đơn vị.

Năm là, mở rộng huy động vốn nước ngoài: Các TCT thuộc Vinacomin là những DN hoạt động trong lĩnh vực khai khoáng, năng lượng với vai trò đảm bảo an ninh năng lượng quốc gia và có nhiều dự án lớn. Các TCT có lợi thế khi nhận được sự hỗ trợ từ Chính phủ trong việc thu xếp vốn thông qua các khoản vay ưu đãi của nhà nước, các khoản vay tín dụng được bảo lãnh của Chính phủ. Trong tương lai, để đáp ứng nhu cầu vốn phát triển SXKD, Vinacomin và các TCT sẽ thực hiện triển khai các kênh huy động mới bao gồm phát hành trái phiếu quốc tế. Từ đó xây dựng và phát triển trái phiếu quốc tế của Vinacomin thành một thương hiệu hấp dẫn

các nhà đầu tư nước ngoài và nghiên cứu phương pháp huy động vốn thông qua các thị trường chứng khoán nước ngoài. Mặc dù kênh huy động này còn tương đối mới mẻ đối với các doanh nghiệp Nhà nước của Việt Nam nhưng đã rất phổ biến đối với các công ty khai khoáng trong khu vực cũng như thế giới.

Như vậy, với những định hướng phát triển trong tương lai của các TCT, KTNB là một mắt xích quan trọng trong kiểm tra, kiểm soát khi những định hướng và chiến lược được thực hiện. Trong tương lai, KTNB cần nâng cao chất lượng và hoàn thiện theo xu hướng phát triển của TCT để có thể hỗ trợ nhà quản lý một cách hiệu quả nhất.

3.2. Yêu cầu của việc hoàn thiện kiểm toán nội bộ trong các Tổng công ty thuộc Tập đoàn Công nghiệp than và khoáng sản Việt Nam

Việc nâng cao chất lượng KTNB trong các TCT thuộc Vinacomin cần phải đảm bảo các yêu cầu về chức năng, tổ chức KTNB, yêu cầu về sự phù hợp với chính sách Nhà nước, xu hướng phát triển KTNB trên thế giới, cụ thể:

Thứ nhất, Hoàn thiện KTNB phải phù hợp với chỉ đạo của Chính phủ về Tập đoàn Công nghiệp than và khoáng sản Việt Nam.

Là một tập đoàn lớn về ngành công nghiệp năng lượng, Vinacomin luôn được sự quan tâm của Nhà nước và Chính phủ. Do vậy, nội dung chính trong Đề án Tái cơ cấu Tập đoàn Công nghiệp Than - Khoáng sản Việt Nam giai đoạn 2012-2015 được Thủ tướng Chính phủ phê duyệt Tháng 2-2013 là tập đoàn sẽ đầu tư vào 4 lĩnh vực mũi nhọn “*Xây dựng Tập đoàn Công nghiệp Than - Khoáng sản Việt Nam thành Tập đoàn kinh tế Nhà nước mạnh, có cơ cấu hợp lý; tập trung vào lĩnh vực sản xuất, kinh doanh than, khoáng sản, điện, vật liệu nổ công nghiệp. Nâng cao hiệu quả, sức cạnh tranh, phát triển bền vững đi đôi với bảo vệ môi trường sinh thái; góp phần thúc đẩy phát triển kinh tế xã hội, đảm bảo an ninh năng lượng quốc gia, chủ động hội nhập kinh tế quốc tế*”[68]. Những lĩnh vực cần tập trung sản xuất là những lĩnh vực chủ chốt của các TCT thuộc Viancomin: Cụ thể lĩnh vực than – TCT than Đông bắc; lĩnh vực khoáng sản – TCT Khoáng sản; lĩnh vực điện – TCT Điện lực; lĩnh vực vật liệu nổ công nghiệp – TCT Công nghiệp Mỏ Việt Bắc. Như vậy, KTNB phải hoàn thiện sao cho giúp được TCT phát triển ngành mũi nhọn của mình theo yêu cầu của Chính phủ. KTNB cần thay đổi nội dung thực hiện, tập trung vào các chiến lược, mục tiêu phát triển ngành trọng tâm. Mặt khác, KTNB còn có nhiệm vụ trợ giúp cho TCT trong vấn đề bảo vệ môi trường sinh thái.

Thứ hai, Hoàn thiện KTNB phải tuân thủ các quy định của pháp luật của Nhà nước và của Tập đoàn Công nghiệp than và khoáng sản Việt Nam.

Các TCT thuộc Vinacomin đều chịu kiểm tra, kiểm soát thường xuyên của các cơ quan quản lý chức năng như Bộ Công thương, Bộ Công nghiệp, Bộ Tài chính... Do đó, tổ chức KTNB phải theo các quy định của các cơ quan này. Đây được coi là điều kiện tiên quyết để bộ phận KTNB được công nhận và hoạt động. Hơn nữa, các TCT đều là các công ty con của Vinacomin. Do đó, hoạt động của TCT cũng như của KTNB sẽ chịu sự điều tiết chi phối của nhiều loại văn bản quy phạm pháp lý khác nhau do mối quan hệ liên kết với Vinacomin.

Thứ ba, Hoàn thiện KTNB phải phù hợp với phương án cổ phần hóa:

Theo đề án “*Tái cơ cấu Tập đoàn Công nghiệp Than - Khoáng sản Việt Nam*” đã được Thủ tướng Chính phủ phê duyệt thì có 3 TCT phải tiến hành cổ phần hóa đó là TCT Công nghiệp mỏ Việt Bắc, TCT khoáng sản và TCT Điện lực. Trong giai đoạn cổ phần hóa, các TCT thực hiện niêm yết trên thị trường chứng khoán. Điều này đòi hỏi TCT và các đơn vị thành viên phải đảm bảo tính minh bạch của thông tin. Muốn vậy, bản thân KTNB phải phát triển theo xu hướng hoạt động linh hoạt, đa dạng trong nội dung thực hiện mới có thể đảm nhận được nhiệm vụ kiểm tra, kiểm soát của mình, nhất là khi các TCT thực hiện sx kinh doanh đa ngành, đa lĩnh vực.

Thứ tư, Hoàn thiện KTNB phải đáp ứng được nhu cầu phục vụ thông tin cho nhà quản lý.

Đối với các nhà quản lý, thông tin kinh tế có ý nghĩa vô cùng quan trọng, nhất là trong việc ra quyết định. Có 2 loại thông tin cần được chú ý là thông tin tài chính và thông tin phi tài chính. Các thông tin này đòi hỏi phải cung cấp cho nhà quản trị kịp thời, chính xác, trung thực và khách quan. Với chức năng của mình đối với việc cung cấp thông tin, KTNB cần xem xét và đánh giá đối với tất cả các hoạt động tài chính và phi tài chính về các khía cạnh khác nhau như tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực. Kết quả của quá trình đánh giá này phải được thông tin cho người có thẩm quyền, cùng với những giải pháp để cải thiện, để nâng cao hiệu quả, hiệu lực của các hoạt động.

Thứ năm, Hoàn thiện KTNB phải phù hợp với đặc điểm kinh doanh, tổ chức quản lý của các TCT thuộc Vinacomin.

Quy mô của các TCT, đặc điểm và tổ chức hoạt động SXKD, tính chất phức tạp và nhiều rủi ro trong hoạt động sẽ chi phối đến tổ chức cũng như hoạt động của KTNB. Do vậy, không thể áp đặt một mô hình KTNB chuẩn nào cho tất cả các TCT mà phải xây dựng linh hoạt tùy thuộc vào điều kiện cụ thể của mỗi TCT. Hơn nữa, trình độ quản lý và yêu cầu quản lý của mỗi TCT cũng khác nhau. Vì vậy, khi

tổ chức KTNB phải xác định được mục tiêu và yêu cầu quản lý của TCT, xác định năng lực và trình độ quản lý của những người tham gia công tác điều hành.

Thứ sáu, Hoàn thiện KTNB phải đảm bảo tính độc lập trong tổ chức bộ máy và trong công tác kiểm toán.

KTNB thực hiện chức năng cơ bản là đánh giá và xác nhận do đó phải đảm bảo yêu cầu cơ bản của việc thực hiện chức năng này là tính độc lập. Theo đó về tổ chức bộ máy, KTNB cần phải thuộc cấp lãnh đạo cao nhất và tách rời những bộ phận được kiểm tra. Trong quá trình hoạt động của KTNB, tính độc lập cũng cần được bảo đảm. Để đảm bảo được điều này, KTNB sẽ không được tham gia các chức vụ quản lý khác trong đơn vị. KTNB có quyền được độc lập khi thực hiện kiểm toán, không bị chi phối bởi bất kỳ đối tượng nào, có như vậy mới đảm bảo KTNB không bị những định kiến thiên lệch chi phối trong quá trình thực hiện chức năng kiểm tra, đánh giá và xác nhận.

Thứ bảy, Hoàn thiện KTNB phải đảm bảo mục tiêu tiết kiệm, hiệu quả và hiệu lực.

Đứng về phía nhà quản lý, hiệu quả KTNB cần được xác định thông qua so sánh lợi ích – chi phí. Khi lợi ích KTNB đem lại lớn hơn chi phí mà đơn vị phải bỏ ra thì KTNB sẽ được thực hiện và ngược lại. Để đảm bảo tính hiệu quả của hoạt động kiểm toán tại các TCT thuộc Vinacomin, thì các nguồn lực kiểm toán phải hướng tới những bộ phận, nghiệp vụ có mức độ rủi ro cao.

3.3. Các giải pháp hoàn thiện kiểm toán nội bộ trong các Tổng công ty thuộc Tập đoàn Công nghiệp than và khoáng sản Việt Nam

Để hoàn thiện KTNB trong các công ty thuộc Vinacomin, tác giả đã đưa ra một số giải pháp. Có những giải pháp được xây dựng dựa trên những phân tích và đánh giá chủ quan của tác giả về KTNB trong các TCT thuộc Vinacomin như giải pháp hoàn thiện nội dung KTNB và hoàn thiện quy trình KTNB, có những giải pháp được xây dựng dựa trên những phân tích, đánh giá từ chính những người trực tiếp hoặc gián tiếp tham gia và các hoạt động của KTNB các TCT thuộc Vinacomin như các giải pháp cho KTVNB, giải pháp kiểm soát chất lượng KTNB.

3.3.1. Nhóm giải pháp hoàn thiện nội dung kiểm toán nội bộ trong các tổng công ty thuộc Tập đoàn Công nghiệp than và khoáng sản Việt Nam

Trong chương 2, tác giả đã mô tả phân tích những nội dung mà KTNB các TCT thuộc Vinacomin thực hiện. Kết quả phân tích cho thấy trong 4 loại hình KTNB các TCT thực hiện là kiểm toán tuân thủ; kiểm toán hoạt động; kiểm toán báo cáo quyết toán vốn đầu tư XDCB hoàn thành và kiểm toán môi trường thì có 2 nội dung kiểm

toán không được chú trọng và thực hiện triệt để, đó là kiểm toán hoạt động và kiểm toán môi trường. Theo tác giả 2 nội dung kiểm toán này cần được ưu tiên thực hiện trong các TCT thuộc Vinacomin, vì 2 lý do sau: *Thứ nhất*, theo xu hướng kiểm toán hiện đại và theo trào lưu KTNB thế giới thì nội dung kiểm toán hoạt động là nội dung chính của KTNB, nó có tác dụng to lớn cho các nhà quản trị doanh nghiệp. *Thứ hai*, các TCT hoạt động chính là khai thác và chế biến khoáng sản, đây là ngành dễ gây ô nhiễm môi trường và khả năng xảy ra rủi ro do môi trường gây ra cao, vì vậy công tác bảo vệ môi trường rất được chú trọng, KTNB cần có trách nhiệm giúp nhà quản lý kiểm tra và đánh giá các hoạt động liên quan đến môi trường và bảo vệ môi trường của TCT.

3.3.1.1. Giải pháp thứ nhất, hoàn thiện kiểm toán hoạt động

Đã từ lâu, trên thế giới đã coi kiểm toán hoạt động là nội dung chính của KTNB. Nhưng, thực tế KTNB ở các TCT thuộc Vinacomin lại coi trọng kiểm toán tuân thủ mà không tập trung vào kiểm toán hoạt động. Kiểm toán hoạt động được họ thực hiện ở những nội dung đơn giản, mang tính nhỏ lẻ và thường kết hợp trong quá trình thực hiện kiểm toán tuân thủ. Vì vậy, muốn nâng cao chất lượng, KTNB trong các TCT cần coi kiểm toán hoạt động là nội dung trọng tâm và xây dựng những tiêu chí cho kiểm toán hoạt động. Căn cứ đặc điểm sở hữu, đặc điểm tổ chức và SXKD trong các TCT, tác giả đưa ra 2 nội dung chính cho kiểm toán hoạt động là: (1) Kiểm tra đánh giá việc huy động, sử dụng, bảo toàn và phát triển vốn; (2) Kiểm tra và đánh giá kết quả hoạt động của từng bộ phận, từng chương trình, dự án, giai đoạn công việc.

Kiểm tra đánh giá việc huy động, sử dụng, bảo toàn và phát triển vốn.

Các TCT phải tự chủ trong hoạt động kinh doanh và quản lý nguồn vốn, có trách nhiệm bảo toàn và phát triển vốn, đặc biệt là các công ty Nhà nước phải quan tâm đúng mức đến chất lượng sử dụng vốn. Muốn vậy, các TCT phải thường xuyên tự đánh giá mình về phương diện sử dụng vốn, qua đó, thấy được chất lượng quản lý sản xuất - kinh doanh, khả năng khai thác các tiềm năng sẵn có. Ngoài ra qua việc phân tích, đánh giá chất lượng sử dụng để có các biện pháp tăng cường quản lý, sử dụng tiết kiệm các nhân tố của sản xuất để đạt chất lượng cao hơn. Vì những lý do trên mà nội dung *Kiểm tra đánh giá việc huy động, sử dụng, bảo toàn và phát triển vốn* được các KTVNB đánh giá mức độ ảnh hưởng cao đến chất lượng SXKD. Các TCT thuộc Vinacomin chủ yếu là công ty Nhà nước TNHH một thành viên và có một số công ty cổ phần có trên 50% vốn Nhà nước, do đó việc quản lý vốn luôn được chú trọng. KTNB phải xem xét, đánh giá việc huy động nguồn vốn chất lượng

của việc sử dụng nguồn vốn tại công ty mẹ và các đơn vị thành viên. Muốn thực hiện được việc đánh giá này, KTNB cần sử dụng các chỉ tiêu phân tích và các phương pháp đánh giá phù hợp trên từng mặt hoạt động của đơn vị như so sánh kỳ này với kỳ trước, phân tích tỷ trọng của các nguồn huy động, hoặc sử dụng các chỉ tiêu đánh giá chất lượng sử dụng vốn như Hệ số bảo toàn vốn; hệ số huy động vốn, hệ số nợ phải trả trên vốn chủ sở hữu.... Ngoài ra, trong quá trình kiểm toán về vốn có thể đồng thời thực hiện đánh giá các phương án, chương trình hoạt động khi sử dụng các chỉ tiêu để phân tích, so sánh giữa kế hoạch với tiến độ, kết quả của chương trình hoặc dự án để kiểm tra tính chất lượng.

Dựa vào gợi ý đối với giải pháp về huy động, sử dụng, bảo toàn và phát triển vốn của KTNB trong các TCT thuộc Vinacomin, tác giả xin đề xuất một số tiêu chí đánh giá và một số chỉ tiêu phân tích để KTNB có thể kiểm tra và đánh giá một cách chính xác về tình hình huy động, sử dụng, bảo toàn và phát triển vốn của KTNB trong các TCT thuộc Vinacomin. *(Phụ lục 3.1. Bảng các tiêu chí đánh giá việc huy động, sử dụng, bảo toàn và phát triển vốn)*

Kiểm tra và đánh giá kết quả hoạt động của từng bộ phận, từng chương trình, dự án, giai đoạn công việc.

Kiểm toán các hoạt động của từng bộ phận, chương trình, dự án, giai đoạn công việc là một nội dung quan trọng của KTNB. Chức năng kiểm toán các hoạt động là đánh giá chính xác kết quả hoạt động cũng như đề xuất những ý kiến phù hợp nhằm cải tiến hoạt động, bảo vệ tài sản thông tin cho đơn vị, ngăn ngừa lãng phí hoặc rút kinh nghiệm cho các dự án, chương trình, bộ phận, giai đoạn công việc sau này.

Thực trạng tìm hiểu cho thấy, KTNB các công ty thuộc Vinacomin cũng đã bước đầu có ý thức trong việc đánh giá kết quả hoạt động của các bộ phận, chương trình, dự án, giai đoạn công việc nhưng việc đánh giá này chưa được thực hiện thường xuyên và triệt để. Nguyên nhân chủ yếu là do chưa có một hệ thống các chỉ tiêu thống nhất cho việc đánh giá, đối với mỗi hoạt động cần có chỉ tiêu đánh giá riêng. Vì vậy, các TCT thuộc Vinacomin nên xây dựng cho mình một hệ thống các chỉ tiêu đánh giá. Các TCT có thể tham khảo hệ thống các chỉ tiêu đã được xây dựng trước, sau đó trên cơ sở đặc điểm của ngành, đặc điểm từng lĩnh vực hoạt động của công ty... để xây dựng các chỉ tiêu cho phù hợp với TCT mình.

Dựa vào các gợi ý đối với việc xây dựng các chỉ tiêu đánh giá trong kiểm toán hoạt động đối với các hoạt động khác nhau trong doanh nghiệp, tác giả xin đề xuất một số tiêu chí cụ thể cho hoạt động SX, cụ thể ở các nhà máy nhiệt điện thuộc TCT Điện lực. Các tiêu chí được nhóm thành hai nhóm chủ yếu là: nhóm tiêu chí đánh

giá tổ chức hoạt động SX và nhóm tiêu chí đánh giá hiệu quả và hiệu năng hoạt động SX. (*Phụ lục 3.2: Minh họa tiêu chí đánh giá cho các nhà máy nhiệt điện thuộc TCT Điện lực*).

3.3.1.2. Giải pháp thứ hai, hoàn thiện kiểm toán môi trường.

Kiểm toán môi trường là một nội dung kiểm toán mới phát triển ở Việt Nam cả về lý thuyết và thực tiễn, chỉ được thực hiện bởi kiểm toán nhà nước với 10 dự án chủ yếu trong các lĩnh vực nước sạch, trồng rừng, khai thác tài nguyên. Trong khi đó, trên thế giới, nội dung này đã được nghiên cứu và thực hiện từ năm 1992 bởi nhóm INTOSAI (Tổ chức Quốc tế các cơ quan Kiểm toán Tối cao). Cùng với thời gian, hiện nay ngày càng có nhiều quốc gia, nhiều tổ chức, công ty tự nguyện áp dụng thực hiện nội dung kiểm toán này bởi đối với họ kiểm toán môi trường được coi là một công cụ chính để nâng cao chất lượng quản lý môi trường và danh tiếng của chính công ty.

Nhận thức được tầm quan trọng của việc bảo vệ môi trường, trong những năm gần đây, các TCT thuộc Vinacomin đã dành sự quan tâm thích đáng đến công tác bảo vệ môi trường với nhiều biện pháp, dự án cụ thể như: TCT Đông Bắc đã đầu tư, xây dựng các trạm xử lý nước thải và xây kè chắn chống trôi lấp đất đá; TCT Điện lực thực hiện kiểm tra các thông số quan trắc và lắp đặt hệ thống phun xương đập bụi; Các đơn vị khai thác khoáng sản còn trồng cây xanh trên các bãi thải, khu vực kết thúc khai thác... Tuy nhiên, thực tế cho thấy, nhiều công ty vẫn còn tình trạng gây ô nhiễm môi trường. Có nhiều nguyên nhân cho tồn tại trên, một phần nguyên nhân trong đó là các Công ty khai thác mặc dù đã có chú trọng bảo vệ môi trường nhưng công tác kiểm tra, giám sát các hoạt động ảnh hưởng đến môi trường cũng như các hoạt động bảo vệ môi trường còn lỏng lẻo, xử lý các sai phạm chưa nghiêm. Do vậy, để hạn chế những tác động gây ô nhiễm môi trường, tác giả đưa ra giải pháp về kiểm toán môi trường cho KTNB trong các TCT thuộc Vinacomin.

Kiểm toán môi trường được coi là một nội dung kiểm toán và được thực hiện bằng những kỹ thuật, phương pháp kiểm toán không khác biệt nhiều với những phương pháp và kỹ thuật kiểm toán mà hiện nay KTNB đang áp dụng; Nó bao gồm tất cả các loại hình kiểm toán là kiểm toán tuân thủ, kiểm toán báo cáo tài chính và kiểm toán hoạt động. Đối với KTNB ngành khai thác, trọng tâm kiểm toán môi trường là việc tuân thủ pháp luật về môi trường và các công ước về môi trường, tính kinh tế, tính hiệu lực và chất lượng trong lĩnh vực môi trường của các biện pháp, dự án mà đơn vị thực hiện nhằm bảo vệ môi trường.

- **Mục tiêu kiểm toán môi trường:** Mục tiêu chung của kiểm toán môi trường là nhằm cải thiện môi trường, hạn chế tối thiểu tác hại ảnh hưởng đến môi trường tự nhiên do hoạt động khai thác và chế biến khoáng sản gây nên. Mục tiêu cụ thể của kiểm toán môi trường được xác định theo từng loại hình kiểm toán: Đối với kiểm toán tuân thủ thì kiểm toán môi trường kiểm tra việc tuân thủ pháp luật, các quy định về bảo vệ môi trường; đối với kiểm toán báo cáo tài chính thì kiểm tra và xác nhận các báo cáo tài chính, các khoản kinh phí cho hoạt động môi trường; đối với kiểm toán hoạt động thì kiểm toán môi trường đánh giá tính chất lượng và hiệu lực của các chính sách, chương trình, dự án phục vụ cho việc bảo vệ môi trường; đánh giá tác động ảnh hưởng đến môi trường; đánh giá hệ thống quản lý môi trường.

- **Về đối tượng kiểm toán môi trường:** Đối tượng của kiểm toán môi trường trong các TCT sẽ có những đặc trưng riêng của ngành khai khoáng, bao gồm:

Phương án cải tạo, phục hồi môi trường: Theo luật môi trường thì mọi tổ chức khai thác khoáng sản phải có phương án cải tạo, phục hồi môi trường bằng văn bản và định kỳ báo cáo việc thực hiện phương án. Vì phương án cải tạo, phục hồi môi trường có thời gian dài và hàng năm phải báo cáo công tác thực hiện, cho nên KTNB có nhiệm vụ kiểm tra và đánh giá tình hình thực hiện kế hoạch hàng năm hay từng giai đoạn cải tạo, phục hồi môi trường của phương án.

Đánh giá kết quả bảo vệ môi trường: Nội dung đánh giá bao gồm: Việc thực hiện báo cáo đánh giá tác động môi trường; cam kết bảo vệ môi trường; kế hoạch bảo vệ môi trường; Thực hiện các biện pháp khắc phục hậu quả trong quyết định xử phạt vi phạm hành chính về bảo vệ môi trường....

Quỹ môi trường: Quỹ môi trường được lập với mục đích dành cho các hoạt động bảo vệ môi trường trong các công ty than – khoáng sản thuộc Vinacomin. Mục tiêu của kiểm toán quỹ môi trường là đánh giá việc tuân thủ quy định về trích lập và sử dụng quỹ, đánh giá tính kinh tế, hiệu lực và chất lượng của quản lý và sử dụng nguồn kinh phí quỹ, phát hiện kịp thời các hành vi tham nhũng, lãng phí, sai phạm trong quản lý và sử dụng quỹ.

Bộ phận quản lý môi trường: Ngoài những đối tượng trên, KTNB còn đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ thông qua soát xét cơ cấu, trình độ, năng lực cũng như sự phân cấp trong bộ máy tổ chức, triển khai các hoạt động môi trường của các tổ chức thực hiện. Chẳng hạn như phòng Công nghệ môi trường của TCT Đông bắc, hay phòng An toàn môi trường của TCT công nghiệp hóa chất mỏ.

- **Quy trình kiểm toán môi trường:** Kiểm toán môi trường là một nội dung trong các loại hình kiểm toán, do vậy quy trình KTNB môi trường về căn bản giống

như quy trình KTNB thông thường, bao gồm 4 giai đoạn: Chuẩn bị kiểm toán; thực hiện kiểm toán; lập báo cáo kiểm toán và kiểm tra việc thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán. Tuy nhiên, trong 4 giai đoạn trên, ngoài những công việc KTNB chung, kiểm toán môi trường có những công việc, thủ tục riêng mà KTVNB phải thực hiện, cụ thể:

Bước chuẩn bị kiểm toán: Để lập kế hoạch kiểm toán, KTVNB các TCT khi kiểm toán môi trường cần phải khảo sát, thu thập những thông tin sau:

Thu thập các thông tin tổng quát về quản lý môi trường; chính sách môi trường; các thông tin về kiểm soát, giám sát, quản lý chất thải, ô nhiễm, tiếng ồn, nguồn nước, không khí....

Thu thập các thông tin phản hồi, sự không hài lòng của dân cư gần các mỏ khai thác.

Thu thập các báo cáo tổng kết việc thực thi các chính sách bảo vệ môi trường.

Soát xét và thu thập thông tin, nghiên cứu đối tượng và các tài liệu liên quan như các báo cáo đánh giá tác động môi trường; cam kết bảo vệ môi trường và báo cáo của các cơ quan thanh, kiểm tra; các đơn thư khiếu nại, tố cáo....

Sau khi khảo sát và phân tích các thông tin thu thập được, các KTV phải xây dựng được một bộ tiêu chí kiểm toán môi trường cho cuộc kiểm toán đó, đồng thời kèm theo từng tiêu chí là các thủ tục kiểm toán. Khi triển khai kiểm toán, các KTV phải bám sát các tiêu chí này. Để thống nhất và tiện cho việc lập kế hoạch kiểm toán, thì các TCT hay ban KTNB của Tập đoàn nên xem xét để xây dựng hệ thống các tiêu chí đánh giá đối với loại hình kiểm toán môi trường. Trên cơ sở hệ thống các tiêu chí đã được xây dựng trước, KTV tùy vào đặc điểm hoạt động của đơn vị được kiểm toán và tùy vào thông tin khảo sát mà lập những tiêu chí riêng cho cuộc kiểm toán.

Dựa vào đặc thù của ngành khai thác và chế biến khoáng sản, tác giả xin đề xuất một số tiêu chí và thủ tục kiểm toán cụ thể cho kiểm toán môi trường. (*Phụ lục 3.3. Các tiêu chí và thủ tục kiểm toán môi trường của ngành khai thác và chế biến khoáng sản*)

Bảng 3.1 là các tiêu chí và thủ tục của kiểm toán môi trường áp dụng cho các công ty khai thác và chế biến khoáng sản như TCT than Đông Bắc, TCT khoáng sản, hay TCT Công nghiệp mỏ Việt Bắc. Riêng TCT Điện lực với đặc thù là sản xuất điện từ nguồn nguyên liệu than thì các thủ tục kiểm toán môi trường đối với một số tiêu chí có sự khác biệt như: Kiểm tra các nguồn khí thải từ lò đốt nhiên liệu;

kiểm tra nguồn nước thải từ nước làm mát động cơ; nước thải từ sàn lò thu hồi nhiệt; kiểm tra tác bùn khô, tro kho trong quá trình đốt than...

Bước thực hiện kiểm toán gồm các công việc sau:

Để thu thập được các bằng chứng kiểm toán đầy đủ và thích hợp, kiểm toán viên có thể kết hợp nhiều thủ tục kiểm toán phù hợp với đặc thù đơn vị và từng tình huống. Có thể đồng thời sử dụng thủ tục điều tra, phỏng vấn sau khi soát xét các tài liệu, báo cáo liên quan về tình hình hiện trạng, các chỉ tiêu về môi trường, các kết quả giám sát, kiểm soát ô nhiễm định kỳ (phiếu phân tích, nhật ký vận hành trang thiết bị xử lý chất thải, quy trình công nghệ, số lượng, chất lượng thiết bị xử lý chất thải, phiếu (biên bản) kiểm nghiệm, phân tích mẫu vật).

Đối chiếu các kết quả thu thập từ bằng chứng kiểm toán so với các yêu cầu của Tiêu chuẩn Việt Nam về môi trường để đưa ra các đánh giá, kết luận và kiến nghị phù hợp.

Soát xét và phân tích sự chênh lệch (khác biệt) giữa kết quả kiểm toán với các tiêu chuẩn về môi trường đồng thời có thể tiến hành điều tra xem xét tại hiện trường (chụp ảnh, ghi hình để làm chứng cứ nếu cần thiết) hoặc sử dụng trung cầu giám định mẫu phân tích và các chỉ số chênh lệch so tiêu chuẩn cho phép (nếu cần thiết).

- **Phương pháp kiểm toán môi trường:** Về cơ bản, các phương pháp và kỹ thuật kiểm toán của kiểm toán môi trường không khác biệt so với các phương pháp và kỹ thuật kiểm toán trong kiểm toán BCTC, kiểm toán tuân thủ hay kiểm toán hoạt động như kiểm toán cân đối, đối chiếu trực tiếp, kiểm kê, điều tra, phỏng vấn.... Tuy nhiên, so bản chất đặc thù liên quan đến các nhân tố môi trường đòi hỏi phải sử dụng thêm một số phương pháp kiểm toán mới như kiểm tra hiện trường; phương pháp bảng câu hỏi điều tra; phương pháp phân tích thông số quan trắc.

Phương pháp kiểm tra hiện trường: KTVNB phải tiến hành kiểm tra các nhà máy nhiệt điện của TCT Điện lực có sử dụng nguyên liệu than, kiểm tra hiện trường tại tất cả các mỏ khai khoáng, kiểm tra các tuyến đường thường xuyên vận chuyển than, kiểm tra các cơ sở chế biến, đặc biệt là tỉnh Quảng Ninh - địa bàn khai thác than chủ yếu của TCT than Đông Bắc. Kỹ thuật kiểm toán này phát huy được chất lượng khi KTVNB cần nắm bắt một cách chi tiết về việc một hoạt động nào đó đang được thực hiện ra sao tại một số địa điểm cụ thể. Kỹ thuật kiểm tra hiện trường có thể kết hợp với các kỹ thuật khác như phát phiếu điều tra cộng đồng, phân tích các thông số quan trắc, phỏng vấn, chụp ảnh.

Phương pháp sử dụng bảng câu hỏi điều tra: Môi trường gắn liền với cuộc sống dân cư, vì vậy KTVNB có thể phát phiếu điều tra môi trường cho cộng đồng dân cư

sống xung quanh khu vực được cho là bị ô nhiễm. Để lập được bảng câu hỏi điều tra, KTVNB phải kiểm tra hiện trường.

Phương pháp phân tích thông số quan trắc: Với mục đích kiểm soát sự biến đổi môi trường do các hoạt động sản xuất kinh doanh than và khoáng sản gây ra; mạng lưới quan trắc môi trường của các TCT thuộc Vinacomin được xây dựng trên cơ sở chú trọng đến môi trường xung quanh vùng bị ảnh hưởng bởi hoạt động khai thác than và khoáng sản. Các nhân tố quan trắc bao gồm môi trường không khí, môi trường nước, môi trường đất. Khi thực hiện phương pháp quan trắc, KTVNB các TCT có thể tham gia để giám sát và phân tích kết quả, đánh giá mức độ ô nhiễm môi trường. Khi thực hiện kiểm toán môi trường, KTVNB có thể yêu cầu chuyên gia phân tích một vài thông số quan trắc nếu thấy cần thiết.

Trên đây, tác giả đã phác thảo các nội dung chính của kiểm toán môi trường do KTVNB các TCT thuộc Vinacomin thực hiện. Với sự đóng góp của KTVNB trong việc bảo vệ môi trường, các công ty khai thác khoáng sản sẽ khắc phục được tình trạng ô nhiễm môi trường do quá trình khai thác khoáng sản trước đây để lại, vì vậy chất lượng môi trường, cảnh quan các khu vực có hoạt động khai thác khoáng sản của Vinacomin và các khu vực đô thị lân cận sẽ được cải thiện, nâng cao một bước.

3.3.2. Nhóm giải pháp hoàn thiện quy trình kiểm toán nội bộ trong các tổng công ty thuộc Tập đoàn Công nghiệp than và khoáng sản Việt Nam.

3.3.2.1. Giải pháp thứ nhất, về phương pháp tiếp cận kiểm toán theo đánh giá rủi ro trong quy trình kiểm toán nội bộ

Cách thức tiếp cận của KTVNB đã thay đổi lớn trong những thập kỷ qua, từ kiểm toán tuân thủ chuyển sang kiểm toán dựa trên đánh giá rủi ro nhằm tăng thêm giá trị và hiệu quả cho các DN thông qua các phương pháp chủ động có tính xây dựng và tư vấn. Dựa vào phân tích thực trạng quy trình KTVNB trong các TCT thuộc Vinacomin cho thấy: hiện nay, hoạt động KTVNB trong Tập đoàn và các TCT thuộc Tập đoàn chưa thực sự chú trọng vào việc nhận diện và đánh giá rủi ro, điều này đã ảnh hưởng không nhỏ đến chức năng tư vấn của KTVNB. Vì thế, theo tác giả, KTVNB tại các TCT thuộc Vinacomin cũng nên thay đổi phương pháp tiếp cận kiểm toán cho phù hợp với thông lệ quốc tế về kiểm toán.

Để lập được kế hoạch và trương trình kiểm toán, KTVNB phải thực hiện đánh giá rủi ro. Trong giải pháp này, tác giả xin đề xuất quy trình đánh giá rủi ro cho KTVNB với hai cấp độ: Một là đánh giá rủi ro làm cơ sở xây dựng kế hoạch kiểm toán năm; hai là đánh giá rủi ro để xây dựng chương trình kiểm toán.

Thứ nhất: Đánh giá rủi ro làm cơ sở xây dựng kế hoạch kiểm toán năm.

KTV cần nhận diện được rủi ro tổng thể, rủi ro bao quát lĩnh vực hoạt động của các đơn vị thành viên nhằm mục đích xác định đối tượng kiểm toán và đơn vị được kiểm toán trong kế hoạch kiểm toán. Để nhận diện rủi ro, KTV cần thu thập các thông tin chung về công ty như các hoạt động và tình hình kinh doanh chủ yếu; môi trường kinh doanh chung; các vấn đề về ngành nghề và DN kinh doanh và xu hướng của ngành nghề; môi trường pháp lý... (*Phụ lục 3.4. Thu thập các thông tin chung về doanh nghiệp*). Sau khi tìm hiểu những thông tin chung về công ty, tùy vào hoạt động SXKD từng công ty mà KTV xác định và đánh giá rủi ro tổng quát.

Trước tiên, quy trình đánh giá rủi ro bắt đầu từ việc xác định các loại rủi ro.

Trong 5 TCT thuộc Vinacomin thì có 4 TCT hoạt động trong lĩnh vực khoáng sản là TCT than Đông Bắc, TCT Khoáng sản, TCT Công nghiệp hóa chất mỏ và TCT công nghiệp mỏ Việt Bắc. Còn TCT Điện lực thì chủ yếu là sản xuất điện từ các nhà máy nhiệt điện. Do đặc thù của từng ngành khác nhau nên có những rủi ro khác nhau cho nên tác giả ví dụ đưa ra một số rủi ro đặc trưng của 2 ngành chính của 5 TCT là ngành khai khoáng (TCT Khoáng sản; TCT Công nghiệp hóa chất mỏ; TCT Đông Bắc; TCT Công nghiệp mỏ Việt Bắc) và ngành năng lượng điện (TCT Điện lực) để KTNB đánh giá rủi ro, xác định đối tượng kiểm toán.

Những rủi ro chung của ngành khai khoáng và ngành điện lực:

Rủi ro về luật pháp: Ngành khai khoáng và năng lượng điện được Nhà nước quan tâm và đầu tư nhiều vốn. Do vậy, Nhà nước thường có những quy định rất chặt chẽ về lĩnh vực này. Một sự thay đổi nhỏ trong chính sách sẽ gây ảnh hưởng lớn đến hoạt động của các doanh nghiệp trong ngành.

Rủi ro về tổ chức: Là các rủi ro phát sinh vì quá trình tổ chức sản xuất, tổ chức lao động chưa phù hợp làm sản lượng thấp, năng suất thấp, ảnh hưởng đến trình độ tận dụng năng lực sản xuất.

Rủi ro thanh toán: Đây là loại rủi ro mà DN phải đối mặt khi huy động vốn từ các khoản nợ để tài trợ cho hoạt động kinh doanh. KTNB phải tính toán rủi ro tài chính bằng việc xem xét cơ cấu nguồn vốn của một DN. Một DN mà tỷ trọng nợ cao trong cơ cấu nguồn vốn thì sẽ dễ dẫn đến rủi ro tài chính là nguy cơ mất khả năng thanh toán các khoản nợ đến hạn.

Rủi ro về tỷ giá: Đối với những DN vay vốn bằng ngoại tệ để đầu tư thì khi tỷ giá tăng sẽ có tác động xấu đến tình hình tài chính của công ty

Rủi ro về lãi suất: Việc đầu tư xây khai thác mỏ hoặc đầu tư xây dựng một công trình thủy điện đòi hỏi một nguồn vốn lớn. Vì vậy, nếu lãi suất cho vay của ngân

hàng biến động theo chiều hướng tăng thì sẽ ảnh hưởng trực tiếp đến lợi nhuận của DN, đặc biệt là những DN có số nợ vay lớn.

Rủi ro ô nhiễm môi trường: Khói thải và tro, xỉ đổ ra từ các nhà máy nhiệt điện, quá trình khai thác và vận chuyển than, khoáng sản đều gây ô nhiễm môi trường và ảnh hưởng đến đời sống của người dân xung quanh. Nếu DN không thực hiện đầy đủ các quy định về bảo vệ môi trường thì có thể gặp phải sự phản đối của người dân, thậm chí bị rút giấy phép hoạt động.

Rủi ro xảy ra tai nạn lao động: Các nhà máy điện thuộc TCT Điện lực chủ yếu là công nhân làm việc liên quan trực tiếp đến lưới điện, do vậy rủi ro xảy ra tai nạn lao động cao. Còn các DN khai thác thì rủi ro sập mỏ, sập hầm ảnh hưởng đến tính mạng của nhiều thợ mỏ.

Rủi ro cháy nổ: rủi ro cháy nổ có thể xảy ra trong trường hợp vận chuyển và tồn NVL, thành phẩm, hàng hóa hoặc do sự thiếu an toàn về điện, gây nên các thiệt hại về người và của trong quá trình thi công.

.....

Những rủi ro riêng của ngành năng lượng điện (TCT Điện lực thuộc Vinacomin):

Rủi ro về biến động giá điện: Các nhà máy nhiệt điện thuộc TCT Điện lực sản xuất điện chủ yếu là bán cho Tập đoàn Điện lực Việt Nam (EVN). Sản lượng điện sản xuất được trong 6 tháng đầu năm 2015 của toàn TCT là 5.099 triệu KWh, trong đó bán cho EVN là 4.574 triệu KWh. Hiện nay EVN có vị thế độc quyền trong việc truyền tải và phân phối điện, do đó có nhiều rủi ro trong việc đàm phán, ký kết hợp đồng bán điện cho EVN, thường kéo dài và thiếu minh bạch. Hơn nữa giá bán điện chịu phụ thuộc vào quyết định của EVN. Điều này dễ xuất hiện rủi ro giá EVN đề xuất thấp hơn mức mong đợi hoặc không bù đắp được chi phí đầu tư và lãi vay, lợi nhuận bị giảm xuống. Mặt khác, chi phí nguyên liệu cho các nhà máy nhiệt điện thuộc TCT Điện lực là than, chiếm tỷ trọng lớn trong giá thành điện. Khi giá than tăng thì giá điện bán ra cũng cần điều chỉnh cho phù hợp để bù đắp chi phí. rủi ro điều chỉnh giá điện quá cao hoặc quá thấp sẽ ảnh hưởng hoạt động SXKD của DN. Cụ thể, giá nguyên liệu than tăng thì giá thành sản xuất điện tăng. Nếu TCT vẫn giữ giá bán cũ thì lợi nhuận bị giảm đi, còn nếu TCT điều chỉnh tăng giá bán lên thì lợi thế cạnh tranh sẽ giảm đi, vì giá thành điện được SX từ nhiệt điện (khí, than, dầu) cao hơn so với giá thành điện được SX từ thủy điện, tỷ trọng nguồn điện từ thủy điện vẫn chiếm tỷ trọng cao.

Rủi ro thời gian xây dựng: Hiện nay, TCT Điện lực đang đầu tư xây dựng nhiều dự án như nhà máy nhiệt điện Nông Sơn; nhiệt điện Na Dương 2; nhiệt điện Cẩm phả 3, Nhà máy nhiệt điện Quỳnh lập.... Những nhà máy này có vốn đầu tư từ 10.000 tỷ đồng trở lên, trong đó chủ yếu là vốn vay và thời gian xây dựng từ 3-5 năm. Do số vốn đầu tư lớn nên công ty sẽ gặp rủi ro nếu việc tiến độ thi công chậm chạp, thời gian đi vào hoạt động kéo dài sẽ khiến cho TCT gặp khó khăn trong việc thu hồi vốn đầu tư, đặc biệt là khi công ty có sử dụng vốn vay. Nếu vốn vay gần chục tỷ đồng, thời gian dự án kéo dài thêm một năm thì chi phí lãi vay sẽ rất cao, việc bù đắp chi phí khi dự án đi vào hoạt động là rất khó khăn.

Rủi ro kỹ thuật: Các nhà máy nhiệt điện đòi hỏi sự an toàn rất cao, do đó kỹ thuật xây dựng rất quan trọng. Việc xây dựng không đúng kỹ thuật sẽ gây ra hậu quả cực kỳ nghiêm trọng khi xảy ra sự cố như thiệt hại về tính mạng con người, thiệt hại cho sản xuất, ảnh hưởng đến uy tín, cạnh tranh...

.....

Những rủi ro riêng của ngành khai khoáng (TCT Khoáng sản; TCT Công nghiệp hóa chất Mỏ, TCT than Đông Bắc, TCT Công nghiệp mỏ Việt Bắc) :

Rủi ro trong việc thăm dò: Một đặc thù của ngành khai khoáng là trước khi khai thác một mỏ khoáng sản cần phải thực hiện thăm dò trữ lượng, chất lượng của mỏ. Quá trình thăm dò tốn kém nhiều chi phí, nhiều thời gian (2 - 3 năm), nhưng nếu kết quả thăm dò cho thấy trữ lượng mỏ nhỏ, hoặc điều kiện khai thác không thuận lợi (mỏ nằm quá sâu)...khiến cho việc khai thác sẽ không thể thực hiện được vì lý do kinh tế - kỹ thuật thì rủi ro chi phí chìm sẽ là rất lớn. Những chi phí này sẽ không được bù đắp từ giá thành khoáng sản khai thác được.

Rủi ro tăng chi phí đầu vào: Trong trường hợp giá các nhân tố đầu vào của ngành khai khoáng tăng cao như giá điện, giá xăng dầu, thuốc nổ, tiền lương nhân công...sẽ khiến cho DN khai thác gặp khó khăn. Rủi ro tăng chi phí đầu vào làm tăng giá thành khai thác khoáng sản và sẽ làm cho lợi nhuận giảm đi nếu giá bán không đổi.

Rủi ro về thời tiết: Đây là một rủi ro khá đặc thù của ngành khoáng sản. Các mỏ đều ở ngoài trời, do vậy những thay đổi của thời tiết sẽ ảnh hưởng rất lớn đến việc khai thác mỏ, độ an toàn và sản lượng khai thác của doanh nghiệp. Nếu mưa to, kéo dài thì sẽ dẫn đến sự cố sập đổ, sạt lở tại các hầm lò, sạt lở đất ở các bãi thải, vật liệu thải theo nước tràn vào nhà dân sẽ ảnh hưởng đến môi trường, tính mạng con người, gây thiệt hại cho sản xuất và uy tín của đơn vị khai thác. Con người thường không thể

kiểm soát các rủi ro từ điều kiện tự nhiên nhưng có thể nhận thức được và phòng tránh hoặc hạn chế hậu quả của rủi ro.

.....

Tiếp theo, xây dựng mô hình chấm điểm rủi ro với các đối tượng được kiểm toán.

Để xây dựng mô hình chấm điểm rủi ro, trường bộ phận KTNB cần thảo luận với ban lãnh đạo công ty, bộ phận QLRR (nếu có) và đại diện các đơn vị kinh doanh về việc xác định các nhân tố ảnh hưởng đến rủi ro, xác định hệ số quan trọng cho từng nhân tố. Các công ty trong quá trình hoạt động SXKD, có nhiều rủi ro có thể xảy ra. Tuy nhiên, do đặc thù của ngành điện và ngành khai thác mà các TCT thuộc Vinacomin ngoài những rủi ro thông thường thì rủi ro tai nạn lao động và rủi ro môi trường luôn được chú trọng, vì đây là 2 loại rủi ro nếu xảy ra sẽ gây hậu quả nghiêm trọng, ảnh hưởng tới tính mạng con người, tới môi trường và khó có thể khắc phục. Do vậy, các TCT cần ưu tiên tập trung xây dựng mô hình chấm điểm đối với rủi ro tai nạn lao động và rủi ro môi trường nhằm hạn chế tối thiểu hai loại rủi ro này. Dưới đây là ví dụ minh họa về cách chấm điểm rủi ro cho 2 loại rủi ro là rủi ro ô nhiễm môi trường và rủi ro tai nạn lao động.

Các nhân tố ảnh hưởng đến rủi ro ô nhiễm môi trường:

Sản lượng khoáng sản khai thác được (đối với DN khai thác)

Số lượng điện sản xuất được (đối với nhà máy nhiệt điện)

Dự án bảo vệ môi trường

Kết quả phân tích không khí

Kết quả phân tích nguồn nước

Kết quả phân tích đất

Kế hoạch bảo vệ môi trường

Bộ phận quản lý môi trường

....

Các nhân tố ảnh hưởng đến rủi ro tai nạn lao động

Số lượng công nhân

Chi phí bảo hộ lao động cho công nhân

Tập huấn an toàn lao động

Tần suất xảy ra tai nạn lao động

Tình hình sử dụng các loại máy móc, thiết bị

Biện pháp an toàn lao động

Bồi dưỡng nghiệp vụ cho công nhân

Điều kiện lao động

....

Bước tiếp theo là chấm điểm rủi ro cho các nhân tố, ví dụ thang điểm từ 1 đến 10 cho mỗi nhân tố.

Ví dụ: Nhân tố “*Sản lượng khoáng sản khai thác được*” ở các DN khai thác than trong một năm:

- Dưới 100.000 tấn: 2 điểm
- Từ 100.000 - 300.000 tấn: 4 điểm
- Từ 300.000 - 600.000 tấn: 6 điểm
- Từ 600.000 - 1.000.000 tấn: 8 điểm
- Trên 1.000.000 tấn một năm: 10 điểm

Nhân tố “*Số lượng điện sản xuất được*”:

- Dưới 1 triệu kwh: 2 điểm
- Từ 2 - 3 triệu kwh: 4 điểm
- Từ 3 - 5 triệu kwh: 6 điểm
- Từ 5 - 7 triệu kwh: 8 điểm
- Từ 7 triệu kwh trở lên: 10 điểm

Nhân tố “*Số lượng công nhân*”

- Dưới 200 người: 2 điểm
- Từ 200 - 400 người: 4 điểm
- Từ 400 - 600 người: 6 điểm
- Từ 600 – 800 người: 8 điểm
- Từ 800 người trở lên: 10 điểm

Tuy nhiên, các thang điểm này có thể có độ lớn khác nhau phụ thuộc vào quy mô và đặc điểm hoạt động SXKD của từng đơn vị. Thang điểm đánh giá có thể được thay đổi khi đơn vị có những thay đổi ảnh hưởng đến thang điểm.

Ngoài ra, mỗi nhân tố lại có trọng số thể hiện tầm quan trọng của nhân tố đối với rủi ro đang đánh giá. Một nhân tố càng được coi là quan trọng, có ảnh hưởng lớn tới mức độ rủi ro thì trọng số của nó càng cao. Trọng số này có thể thay đổi khi có sự thay đổi trọng hoạt động của đơn vị hoặc của môi trường bên ngoài.

Ví dụ về chấm điểm cho rủi ro “*Tai nạn lao động*”, “*Ô nhiễm môi trường*”.

Bảng 3.1: Bảng chấm điểm rủi ro “*Tai nạn lao động*” cho các đơn vị khai thác

Các nhân tố rủi ro	Trọng số	Điểm	Điểm x trọng số
Sản lượng khoáng sản khai thác được	0,5	4	2
Chi phí bảo hộ lao động cho công nhân	0,5	6	3
Tập huấn an toàn lao động	1	2	2
Tần suất xảy ra tai nạn lao động	1	4	4
Tình hình sử dụng máy móc thiết bị	0,5	4	2
Biện pháp an toàn lao động	1	6	6
.....			
Tổng điểm rủi ro		

Bảng 3.2: Bảng chấm điểm rủi ro “*Ô nhiễm môi trường*” cho TCT Điện lực

Các nhân tố rủi ro	Trọng số	Điểm	Điểm x trọng số
Sản lượng điện SX được	1	6	6
Kết quả phân tích không khí	1	4	4
Kết quả phân tích nguồn nước	0,5	2	1
Kết quả phân tích đất	0,5	2	1
Dự án bảo vệ môi trường	0,5	4	2
Thực hiện kế hoạch bảo vệ môi trường	1	4	4
Bộ phận quản lý môi trường	0,5	4	2
.....			
Tổng điểm rủi ro		

Tương tự như vậy, các rủi ro khác sẽ được chấm điểm và tính tổng điểm dựa vào thang điểm và trọng số. Kết thúc quá trình đánh giá rủi ro, KTVNB tập hợp điểm rủi ro tổng thể của đơn vị và phân thành các mức độ rủi ro khác nhau làm cơ sở xác định đối tượng được kiểm toán trong năm cũng như tần suất kiểm toán của từng đối tượng.

- Ví dụ:
- Dưới 20 điểm: Rủi ro rất thấp
 - Từ 20 – 40 điểm: Rủi ro thấp
 - Từ 40 – 60 điểm: Rủi ro trung bình
 - Từ 60 – 80 điểm: Rủi ro cao
 - Từ 80 – 100 điểm: Rủi ro rất cao

Tuy nhiên, khi KTNB các TCT lựa chọn đối tượng được kiểm toán, ngoài việc căn cứ vào mức độ Rủi ro còn căn cứ vào quy mô số lượng đơn vị thành viên, căn cứ vào mục tiêu kiểm toán của nhà quản trị, căn cứ vào kinh nghiệm và kết quả kiểm toán những lần trước.

Thứ hai, đánh giá rủi ro để xây dựng chương trình cuộc kiểm toán

Khi hồ sơ rủi ro đã được hoàn thiện, KTNB có thể lập kế hoạch kiểm toán dựa trên điểm của từng rủi ro. Khi đó đối tượng kiểm toán không phải là các quy trình nghiệp vụ nữa, mà là từng rủi ro riêng lẻ. Để thuận lợi cho việc tiến hành kiểm toán, các rủi ro có thể được nhóm thành từng nhóm, chẳng hạn theo bộ phận nghiệp vụ. Sau đó, các thủ tục kiểm toán sẽ được tiến hành trên một nhóm các rủi ro trong một bộ phận nghiệp vụ.

Khi thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán, KTVNB cần thu thập thêm thông tin về các rủi ro trong hoạt động của đơn vị được kiểm toán nhằm mục đích phát hiện những điểm yếu trong quy trình QLRR hiện tại của đơn vị. Những phát hiện này là cơ sở để xác định rủi ro. Muốn vậy, KTVNB tìm hiểu và so sánh các thủ tục kiểm soát cần thiết mà đơn vị cần áp dụng để hạn chế các nhân tố gây ra rủi ro tại đối tượng kiểm toán với các thủ tục kiểm soát nội bộ và các biện pháp giảm thiểu rủi ro hiện đang được áp dụng tại đơn vị. Kết quả so sánh sẽ giúp KTVNB xác định được rủi ro còn lại sau khi áp dụng các thủ tục kiểm soát và các biện pháp giảm thiểu rủi ro. Việc đánh giá những rủi ro trên trong các hoạt động, quy trình nghiệp vụ sẽ giúp KTV xác định các thủ tục kiểm toán phù hợp và quy mô mẫu chọn. Để thực hiện được việc đánh giá rủi ro, yêu cầu đặt ra là KTVNB phải có hiểu biết sâu sắc về các quy trình nghiệp vụ và về hệ thống KSNB chuẩn mực với các quy trình nghiệp vụ. Muốn vậy, KTV phải thực hiện khảo sát đơn vị được kiểm toán.

Khi đã đánh giá rủi ro và xác định được các thủ tục kiểm toán cần thiết. KTV lập chương trình kiểm toán để chỉ ra những công việc chi tiết mà KTV cần làm, giúp các thành viên tham gia kiểm toán biết được cụ thể mình sẽ phải làm những gì, tránh làm những việc không cần thiết làm mất thời gian mà không đạt được kết quả mong muốn. Đối với KTVNB, việc theo sát thời gian và kế hoạch là vô cùng quan trọng.

3.3.2.2. Giải pháp thứ hai, hoàn thiện quy trình kiểm toán nội bộ trong các tổng công ty thuộc Tập đoàn Công nghiệp than và khoáng sản Việt Nam.

Theo kết quả khảo sát ở chương 2 về quy trình KTNB trong các TCT thuộc Vinacomin cho thấy các giai đoạn trong quy trình chưa được thực hiện đầy đủ và

khoa học như: Việc khảo sát lấy thông tin về đơn vị được kiểm toán được thực hiện qua loa, chủ yếu dựa vào thông tin kinh nghiệm của KTV từ những lần kiểm toán trước; không lập chương trình kiểm toán; BCKT mang nặng tính thống kê, ít có phân tích và đánh giá mức độ ảnh hưởng; việc theo dõi kiến nghị chỉ xem xét thông qua báo cáo hoặc kiểm tra vào đợt kiểm toán lần sau.

Hơn nữa, KTNB các TCT thuộc Vinacomin không thực hiện kiểm toán theo đánh giá giá rủi ro trong quy trình kiểm toán, do đó đã ảnh hưởng không tốt đến việc thực hiện chức năng của KTNB. Nếu KTNB các TCT thực hiện kiểm toán dựa trên cơ sở đánh giá rủi ro thì mục đích trọng tâm của các cuộc kiểm toán sẽ là: (1) Tìm kiếm và phát hiện rủi ro, gian lận, sai sót; (2) đề xuất các biện pháp ngăn chặn, xử lý các phát hiện trên; (3) Kiểm tra, giám sát việc triển khai và thực hiện các biện pháp nhằm ngăn chặn rủi ro. Ba mục đích của cuộc KTNB trên sẽ là kim chỉ nam xuyên suốt toàn bộ quy trình KTNB.

Để có thể đảm bảo được mục đích trên và khắc phục được những tồn tại trong quy trình KTNB trong các TCT thuộc Vinacomin, tác giả đề xuất quy trình KTNB gồm có 5 bước như sau:

Bước 1: Khảo sát

Bước 2: Đánh giá rủi ro và xây dựng chương trình kiểm toán

Bước 3. Thực hiện kiểm toán

Bước 4. Lập BCKT

Bước 5. Theo dõi việc thực hiện kiến nghị đề xuất

Nếu như quy trình KTNB truyền thống chỉ có 4 bước và trong mỗi bước công tác đánh giá và thực hiện kiểm toán dựa trên rủi ro không được thực hiện hoặc thực hiện một cách sơ sài. Thì quy trình KTNB luận án đưa ra ở trên giải quyết được hạn chế của quy trình kiểm toán truyền thống. Quy trình luận án đưa ra được bổ sung thêm bước “Đánh giá rủi ro và xây dựng chương trình kiểm toán”, đây là bước kiểm toán quan trọng giúp KTNB đảm bảo 03 mục tiêu nêu trên của KTNB hiện đại là thực hiện kiểm toán theo đánh giá rủi ro. Kết quả của bước đánh giá rủi ro sẽ là cơ sở hướng dẫn cho các bước công việc tiếp theo.

5 bước trong quy trình trên trên sẽ áp dụng cho mọi cuộc kiểm toán với các nội dung kiểm toán khác nhau. Tùy vào đặc thù riêng của mỗi TCT mà cách làm 5 bước sẽ có sự thay đổi, sau đây tác giả sẽ trình bày những công việc cần thực hiện tại mỗi bước, đặc biệt tập trung vào những vấn đề còn tồn tại trong quy trình KTNB của các TCT thuộc Vinacomin, đồng thời tác giả còn bổ sung một số biểu mẫu sử dụng trong quy trình KTNB.

Bước 1. Khảo sát

Thực trạng phân tích KTNB trong các TCT thuộc Viancomin cho thấy các KTV không chú trọng vào bước khảo sát, họ thực hiện khảo sát một cách qua loa và đơn giản vì họ cho rằng các đơn vị mình kiểm toán đều là các công ty con của TCT nên họ hiểu rõ các thông tin về tài chính, về hoạt động kinh doanh và về nhân sự của đơn vị. Tuy nhiên, với phương pháp tiếp cận kiểm toán theo rủi ro thì bước khảo sát là một bước quan trọng cho việc đánh giá rủi ro và lập kế hoạch kiểm toán.

Việc đầu tiên khi tiến hành khảo sát cần phải xây dựng bảng câu hỏi dùng để phỏng đoán những đối tượng có liên quan đến việc kiểm toán sắp tới. Để xây dựng bảng câu hỏi, KTV nên thực hiện các bước sau đây:

Liệt kê các đầu mục công việc → Xem lại quy trình tác nghiệp của từng vị trí, từng người → Đặt câu hỏi → Liệt kê danh mục các bằng chứng cần thu thập → Lập danh sách các đối tượng trả lời khảo sát → Lên lịch hẹn phỏng vấn và tiến hành phỏng vấn.

Bước 2. Đánh giá rủi ro và xây dựng chương trình kiểm toán.

KTNB các TCT phải có một kế hoạch và chương trình kiểm toán để kiểm tra, đánh giá, rà soát, xác minh và thu thập bằng chứng để khẳng định rủi ro nào thực sự là trọng yếu và phải ưu tiên ngăn ngừa ngay, rủi ro nào thực hiện ngăn ngừa sau, lập bảng liệt kê danh mục thứ tự ưu tiên thực hiện rủi ro là việc làm hết sức cần thiết.

Chương trình kiểm toán phải được lập và thực hiện cho mọi cuộc kiểm toán, trong đó xác định nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán cần thiết. Việc trước tiên là KTV phải liệt kê các phần hành công việc cần thực hiện, các phần hành này tương ứng với các rủi ro đã phân tích ở phần bên trên. Sau đó liệt kê các danh mục công việc cần làm đối với mỗi phần hành. Đối với một đầu mục công việc, KTV cần phải có một giấy tờ làm việc kèm theo thể hiện chi tiết những việc KTV cần làm, các giấy tờ làm việc cần được đánh rõ để tiện tham chiếu từ BCKT xuống chi tiết. *(Phụ lục 3.5 Minh họa công việc cần kiểm toán đối với các rủi ro trong việc quản lý kho than của các đơn vị khai thác than)*

Bước 3. Thực hiện kiểm toán

Trong quá trình kiểm toán, khi có chứng cứ đầy đủ cho những rủi ro đã xảy ra hoặc có khả năng xảy ra cao thì KTVNB cần dự tính mức độ thiệt hại của rủi ro và xác suất xuất hiện rủi ro, sau đó lựa chọn các biện pháp thích hợp để phòng ngừa, san sẻ, giảm thiểu rủi ro.

Biện pháp giáo dục: Phương pháp này được xây dựng dựa trên cơ sở sử dụng động lực nhận thức của người lao động. Người quản trị tạo điều kiện, tổ chức đào

tạo, hỗ trợ để người lao động nhận thức được các loại rủi ro, nguyên nhân và giải pháp để họ tự biết phải ứng xử cụ thể trong hoạt động SXKD hàng ngày tùy thuộc vào vị trí của mình. Phương pháp này rất hữu dụng đối với rủi ro mất toàn lao động. Thực hiện chứng tỏ rằng nhiều rủi ro rất nặng nề chỉ vì người lao động thiếu ý thức giáo dục về kỹ luật lao động, không được đào tạo về kỹ thuật an toàn. Ví dụ như công nhân chủ quan trong quá trình lao động, không đo khí cẩn thận trước khi vào lò, hoặc do thiếu ý thức mang thuốc lá vào lò hút..., có thể gây ra tai nạn cháy, sập hầm lò. Do đó, nếu phương pháp này được sử dụng tích cực thì có tác dụng rất to lớn.

Biện pháp chuyên gia: Các TCT thuộc Vinacomin hoạt động trong lĩnh vực đặc thù như khai thác và chế biến khoáng sản; sản xuất điện; chế biến vật liệu nổ. Do đó, có những rủi ro cần có các chuyên gia ngành tư vấn. Các TCT cần phải thiết lập và sử dụng các nhà tư vấn trên nhiều lĩnh vực khác nhau để tận dụng tri thức và kinh nghiệm của họ như: nhà tư vấn về lĩnh vực kỹ thuật và công nghệ; chuyên gia về mỏ và địa chất; chuyên gia luật; chuyên gia môi trường, chuyên gia kinh tế...

Biện pháp thống kê xác suất: KTNB các TCT có thể sử dụng phương pháp này tiên lượng rủi ro thông qua đánh giá xác suất sự kiện gắn liền với rủi ro. Ví dụ, xác suất tai nạn lao động; xác suất xuất hiện các mức giá yếu tố đầu vào như giá xăng, giá than; xác suất xuất hiện các mức cung cầu của thị trường...

Biện pháp né tránh rủi ro: Đây là phương pháp quản trị rủi ro bằng cách hoàn toàn từ bỏ hoặc bỏ qua các hoạt động sẽ phát sinh rủi ro. Bằng cách này, các rủi ro sẽ hoàn toàn không xuất hiện. Dạng quản trị rủi ro này có thể được áp dụng đối với các hoạt động sản xuất gây nguy hại tới môi trường, sức khỏe, có thể bị phản đối trên diện rộng. Đối với một số dự án hay hoạt động sản xuất mà chi phí dành cho bảo vệ và phục hồi môi trường quá lớn khiến hiệu quả kinh tế không cao, đơn vị cũng nên chọn cách từ bỏ dự án để tránh thiệt hại về kinh tế.

Biện pháp san sẻ rủi ro: Phương pháp này dựa trên sự liên kết góp vốn với các chủ thể kinh doanh khác khi DN quyết định đầu tư hoặc kinh doanh mới một mặt hàng nào đó để nếu như có rủi ro thì thiệt hại rủi ro sẽ được san sẻ cho các đối tác.

Biện pháp tối thiểu hóa thiệt hại: Đây là phương pháp ứng phó với rủi ro dựa trên sự chuẩn bị có kế hoạch, có ý thức cho việc bù đắp, cứu vãn, sửa chữa những thiệt hại có thể xảy ra. Đây là phương pháp nên áp dụng trong việc ứng phó với rủi ro về tai nạn lao động, nhất là rủi ro về tai nạn lao động trong DN khai thác. Ví dụ, để giảm thiểu những thiệt hại về con người và tài sản thì ở những vùng mỏ nên có

một trung tâm ứng cứu để ứng phó kịp thời với những tai nạn như sập lò, cháy mỏ...

Biện pháp chấp nhận có điều kiện: Phương pháp này đối phó với rủi ro bằng cách chấp nhận nếu nó thỏa mãn điều kiện cho trước nào đó. Tuy nhiên điều kiện cho trước cũng được đảm bảo nếu có rủi ro đã được tiên lượng bằng các phương pháp khác nhau. Đối với các DN khai thác, trong trường hợp các rủi ro do thiên tai gây ra, với xác suất tương đối lớn, như mưa bão, nắng hạn nên thiếu điện cho sản xuất, biện pháp chấp nhận rủi ro có điều kiện mà DN mỏ vẫn thường sử dụng là lập kế hoạch sản xuất lượng khai thác thấp vào mùa mưa, tập trung thời gian sửa chữa máy móc thiết bị, hoặc phối hợp tốt với DN cung ứng điện thay đổi một phần chế độ công tác để đảm bảo duy trì sản xuất.

Khi tiến hành lựa chọn các phương pháp quản trị rủi ro, nhất thiết các KTVNB và nhà quản lý cần phải tiến hành cân đối các yếu tố của quá trình quản lý để chọn ra những phương pháp phù hợp với điều kiện riêng của đơn vị, với tình hình của ngành và của nền kinh tế, với các quy định của luật pháp.

Bước 4. Lập BCKT

Khi kết thúc kiểm toán, trưởng đoàn kiểm toán nên tổng hợp kết quả kiểm toán của các KTV vào bảng tổng hợp kết quả kiểm toán. Trên cơ sở bảng tổng hợp trên, KTVNB lập phác thảo hoặc đề cương cho báo cáo, sau đó thảo luận với bộ phận, phòng ban hoặc những nhà quản lý đơn vị thành viên được kiểm toán. Đây là bước công việc mà thực tế KTVNB ở các TCT không thực hiện hoặc thực hiện một cách qua loa bởi vì công tác lập BCKT không được thực hiện ngay tại đơn vị được kiểm toán mà thường được lập tại trụ sở TCT sau một khoảng thời gian. Nội dung thảo luận là các vấn đề chưa thống nhất được hoặc những vấn đề đòi hỏi đơn vị phải giải trình, trao đổi về các giải pháp để có thể điều chỉnh kịp thời. Ngoài ra đơn vị được kiểm toán cũng có thể đưa ra ý kiến của mình đối với các vấn đề liên quan đến KTVNB như nội dung kiểm toán, mục tiêu kiểm toán lần tiếp theo....Mục đích của việc thảo luận với đơn vị được kiểm toán là có được sự nhất trí trong thực hiện, giảm bớt các bất đồng trong thực hiện kiến nghị. Trên cơ sở lập dự thảo báo cáo, trưởng đoàn lập báo cáo và trình lãnh đạo KTVNB (TGD) ký.

Bảng 3.3. Mẫu bảng tổng hợp kết quả KTVNB

STT	Nội dung kiểm toán	Thủ tục kiểm toán	Kết quả kiểm toán	Bảng chứng kiểm toán	Kiến nghị

Mục đích cuối cùng của phương pháp kiểm toán theo định hướng rủi ro là ngăn chặn rủi ro và giảm thiểu các thiệt hại phát sinh khi có rủi ro xảy ra trong hoạt động sản xuất kinh doanh của đơn vị được kiểm toán. Do vậy, trong báo cáo KTNB, ngoài việc xác định, đánh giá và cảnh báo các rủi ro có thể xảy ra thì phần kiến nghị phải đưa ra được các biện pháp đối phó với rủi ro sao cho rủi ro không xảy ra, hoặc nếu có rủi ro tất yếu xảy ra, có thể sẽ không gây thiệt hại (do chúng đã được nhận dạng trước và có giải pháp phòng ngừa, giảm tối đa thiệt hại).

Không có một BCKT nào được coi là chuẩn mực nhất, mỗi công ty sẽ có một biểu mẫu báo cáo. Theo thực trạng phân tích, hiện nay các BCKT của các TCT được lập đơn giản, không có phụ lục của báo cáo, cũng không có cảnh báo rủi ro và giải pháp hạn chế rủi ro, do đó tác giả đề xuất một mẫu kiểm toán phù hợp với KTNB hiện đại (*Phụ lục 3.6. Mẫu báo cáo kiểm toán*)

Bước 5. Theo dõi thực hiện các đề xuất, kiến nghị.

Cuối năm, khi tổng kết các công việc của KTNB, ban lãnh đạo TCT sẽ chỉ quan tâm đến kết quả mà bộ phận KTNB mang lại là: KTNB đã phát hiện có bao nhiêu rủi ro; trong số đó có bao nhiêu rủi ro đã được ngăn chặn và khắc phục; tất cả các hành động ngăn chặn hoặc khắc phục đó đã mang lại lợi ích, hiệu quả gì cho công ty. Sẽ là không tốt nếu như báo cáo tổng kết nêu ra rất nhiều rủi ro nhưng có nhiều rủi ro chưa thực hiện đầy đủ các biện pháp ngăn chặn, rủi ro vẫn còn đó kéo dài suốt từ tháng này sang tháng khác hoặc chẳng có tồn tại nào được khắc phục triệt để. Tất nhiên trách nhiệm không hoàn toàn thuộc về bộ phận KTNB nhưng nếu KTNB theo dõi sát sao việc các đơn vị được kiểm toán thực hiện các đề xuất, kiến nghị thì tình hình sẽ được cải thiện rất nhiều. Trách nhiệm theo dõi kiến nghị nên giao cho một thành viên trong bộ phận theo dõi và đôn đốc thực hiện. Bộ phận KTNB nên lập sổ theo dõi kiến nghị, trên sổ có ghi tên đơn vị thực hiện, những nội dung của kiến nghị, thời gian thực hiện và kết quả thực hiện. Đồng thời, KTNB nên thường xuyên gọi điện hỏi thăm tình hình thực hiện.

Theo thời gian quy định các đơn vị thành viên phải gửi báo cáo tình hình thực hiện kiến nghị cho bộ phận KTNB. Căn cứ vào báo cáo, KTNB sẽ xem xét các biện pháp có được thực hiện đầy đủ không và kết quả của nó đã tác động đến rủi ro thế nào, có ngăn chặn được rủi ro không. Nếu như các biện pháp không được thực hiện đầy đủ thì phải yêu cầu đơn vị được kiểm toán giải trình lý do. Nếu các biện pháp đã thực hiện đầy đủ nhưng vẫn không hạn chế được rủi ro thì KTNB cùng với đơn

vị được kiểm toán sẽ xem xét và tìm ra biện pháp giải quyết. Khi cần thiết, KTNB có thể đến đơn vị thực hiện kiến nghị để kiểm tra.

3.3.3. Nhóm giải pháp hoàn thiện nhân sự kiểm toán nội bộ

Căn cứ cho nhóm giải pháp này, tác giả dựa trên kết quả khảo sát mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đến KTNB ở chương 2 làm cơ sở đề xuất các giải pháp.

Thực tế, các nhân tố ảnh hưởng đều cần được cải thiện. Tuy nhiên, qua kết quả đánh giá mức độ ảnh hưởng của các nhân tố, tác giả chú trọng hơn đến các giải pháp liên quan đến các nhân tố có mức độ ảnh hưởng cao. Ngoài ra, tác giả còn kết hợp với kết quả phân tích thống kê mô tả để đưa ra giải pháp cho những tiêu chí được đánh giá thấp.

3.3.3.1. Giải pháp thứ nhất, nâng cao trình độ của kiểm toán viên nội bộ.

Theo kết quả khảo sát, trình độ của KTV nội bộ có ảnh hưởng lớn đến KTNB với hệ số Beta là 0,322. Điều này đúng với thực tế KTNB vì KTV là những người trực tiếp tham gia vào các cuộc kiểm toán và có ảnh hưởng nhiều đến KTNB. Do đó, để chất lượng KTNB được tốt đòi hỏi KTV phải có trình độ cao. Trên thực tế, có nhiều cách để nâng cao trình độ cho KTVNB.

Thứ nhất, Ưu tiên tuyển dụng KTVNB có kinh nghiệm kiểm toán: Thực trạng cho thấy, hiện nay các KTVNB trong các TCT thuộc Vinacomin chủ yếu là do luân chuyển cán bộ từ bộ phận khác trong TCT hoặc từ công ty khác trong Tập đoàn, và thường không tổ chức thi tuyển. Do đó trình độ kiến thức và kỹ năng về kiểm toán của các KTVNB mới này chưa có, hơn nữa công tác đào tạo còn yếu kém. Từ thực trạng và kết quả khảo sát, tác giả có giải pháp là các công ty nên mở rộng nguồn tuyển dụng và tổ chức thi tuyển, không nên chỉ dựa vào nguồn tại chỗ. Có thể mở rộng nguồn tuyển dụng từ bên ngoài như những người đã có kinh nghiệm làm việc tại các công ty kiểm toán độc lập hoặc KTNB ở các công ty khác. Như vậy, công ty sẽ giảm được thời gian và chi phí đào tạo kinh nghiệm cho KTVNB mới, mặt khác với kinh nghiệm kiểm toán từ các công ty khác của KTVNB mới, các KTVNB trong công ty có thể học hỏi, trao đổi với nhau về kiến thức, về cách thức làm việc và về phương pháp kiểm toán.

Ví dụ, hiện nay KTNB các TCT chưa chú trọng đến kiểm toán bảo vệ môi trường. Trong khi đó, đặc thù hoạt động SXKD của các TCT cần phải coi trọng công tác bảo vệ môi trường như khai thác, chế biến khoáng sản; chế biến và dịch vụ vật liệu nổ; sản xuất điện từ than. Do vậy, kiểm toán môi trường là một nội dung quan trọng của KTNB trong các TCT thuộc Vinacomin. Trong kế hoạch kiểm toán năm cần phải đi sâu đánh giá những nội dung liên quan đến môi trường. Trong kế

hoạch nhân sự của bộ phận KTNB của các TCT nên phát triển nguồn nhân lực chuyên sâu về môi trường. Tuy nhiên, kiểm toán môi trường là một nội dung kiểm toán có những đặc trưng riêng như kiểm toán tính tuân thủ, phù hợp các luật, các hiệp định và các chính sách về môi trường của các cấp chính quyền, kiểm toán đảm bảo việc quản lý môi trường được thực hiện trên phương diện hiệu quả, hiệu lực và kinh tế, trên cơ sở đó phát hiện, cảnh báo và ngăn ngừa những tác động ảnh hưởng xấu đến môi trường. Do đó, khi tuyển dụng KTVNB về môi trường thì cần yêu cầu ứng viên phải tốt nghiệp chuyên ngành môi trường, có kinh nghiệm kiểm toán về môi trường hoặc hoạt động trong lĩnh vực môi trường.

Thứ hai, Luân phiên nhiệm vụ trong bộ phận KTNB: Trưởng bộ phận KTNB nên luân phiên nhiệm vụ cho các KTVNB, như vậy sẽ tăng kinh nghiệm tích lũy cho các KTVNB và tạo điều kiện cho các KTVNB học hỏi kinh nghiệm của nhau. Mặt khác, việc luân phiên nhiệm vụ sẽ giúp KTVNB có thể thực hiện công việc của người khác khi người đó nghỉ làm việc như đi công tác, ốm đau, thai sản.

Thứ ba, Học hỏi kinh nghiệm kiểm toán từ bên ngoài: Với một số lĩnh vực kiểm toán đặc thù mà KTVNB của công ty chưa có nhiều kinh nghiệm, nên xem xét đến việc thuê dịch vụ kiểm toán hoặc chuyên gia các lĩnh vực từ bên ngoài một giai đoạn nhất định. Theo đó, trong quá trình phối hợp kiểm toán, KTNB có thể học hỏi những kiến thức và kỹ năng mà bộ phận KTNB cần có cũng như kinh nghiệm của KTV và chuyên gia bên ngoài.

Ví dụ: KTNB khi chuyển sang phương pháp kiểm toán tiếp cận rủi ro, thay đổi từ phương pháp đối phó tuân thủ sang phương pháp chủ động, coi rủi ro như là một nhân tố chiến lược trong quy trình kiểm toán để thúc đẩy hiệu quả của KTNB. KTNB cần phải được đào tạo và tập huấn đầy đủ về QTRR và quy trình kiểm toán dựa trên rủi ro. Tuy nhiên, đào tạo thôi vẫn chưa đủ, trước khi xây dựng quy trình KTNB dựa trên đánh giá rủi ro thì KTNB cần có thời gian thích ứng và học tập kinh nghiệm của những người có kinh nghiệm về đánh giá và QLRR. Vì vậy, trong thời gian đầu TCT nên mời những KTV độc lập hoặc chuyên gia về QTRR từ những công ty kiểm toán độc lập hoặc những đơn vị có chức năng tư vấn như công ty kiểm toán DFK, công ty kiểm toán PwC; Công ty Chubb life Việt Nam thuộc tập đoàn ACE; công ty kiểm toán KPMG. Những chuyên gia này sẽ bố trí hoạt động song hành cùng với KTNB của TCT. Qua đó, các KTVNB có thể học được các kỹ thuật về xác định và đánh giá rủi ro, các phương pháp để giảm thiểu hoặc loại bỏ rủi ro, quy trình QTRR và quy trình kiểm toán dựa trên rủi ro....

3.3.3.2. Giải pháp thứ hai, nâng cao ý thức nghề nghiệp cho kiểm toán viên nội bộ.

Ngoài việc yêu cầu về trình độ chuyên môn, các KTVNB còn phải luôn ý thức tuân thủ các nguyên tắc đạo đức nghề nghiệp vì đó cũng là nhân tố quyết định đến chất lượng của cuộc kiểm toán (hệ số Beta của nhân tố Ý thức là 0,249). Do vậy, để nâng cao ý thức đạo đức nghề nghiệp thì ngoài việc bản thân KTVNB phải tự hoàn thiện mình, công ty cũng nên có giải pháp để hạn chế việc vi phạm đạo đức nghề nghiệp của KTVNB.

Mặt khác, theo kết quả thống kê mô tả ở bảng 2.11. *Những tồn tại ảnh hưởng đến chất lượng hoạt động KTVNB*. Kết quả khảo sát thì tính độc lập của KTVNB trong quá trình kiểm toán được đánh giá không cao, chỉ ở mức tạm đồng ý, một phần nguyên nhân do các TCT không quy định rõ ràng về tính độc lập của KTVNB trong quy chế KTVNB. Vì vậy, trong các giải pháp nhằm nâng cao ý thức nghề nghiệp cho KTVNB, cần đặc biệt chú ý đến công tác kiểm soát và nâng cao tính độc lập cho KTVNB.

Theo tác giả, để nâng cao ý thức nghề nghiệp cho KTVNB, các TCT cần xây dựng bản cam kết về tuân thủ đạo đức nghề nghiệp và kiểm soát đạo đức nghề nghiệp của KTVNB.

Một là, Xây dựng bản cam kết về tuân thủ đạo đức nghề nghiệp: Các TCT nên thiết kế các quy định về tuân thủ đạo đức nghề nghiệp và yêu cầu tất cả các KTVNB phải lý vào bản cam kết tuân thủ các quy tắc đạo đức nghề nghiệp khi gia nhập phòng KTVNB và hàng năm phải ký lại. Trong hồ sơ kiểm toán cụ thể, TCT nên yêu cầu toàn bộ các thành viên tham gia cuộc kiểm toán ký xác nhận về tính độc lập đối với đơn vị được kiểm toán. Trưởng phòng KTVNB phải giám sát hành vi, thái độ và công việc của mỗi kiểm toán viên trong việc tuân thủ quy tắc đạo đức nghề nghiệp và tiến hành điều tra trong trường hợp có biểu hiện vi phạm. Những vi phạm Quy tắc đạo đức Nghề nghiệp sẽ được đánh giá và xử lý theo các chính sách và quy trình quản lý nhân sự của TCT. Một hành vi cụ thể nào đó chưa được đề cập trong quy tắc Đạo đức Nghề nghiệp cũng có thể là hành vi không thể chấp nhận được hoặc làm mất uy tín, và do đó, tất cả các KTVNB có thể chịu kỷ luật đối với những vi phạm của mình.

Hai là, kiểm soát đạo đức nghề nghiệp của KTVNB: Trong khi thực hiện kiểm toán, KTV trực tiếp tiếp xúc với đơn vị được kiểm toán, tìm kiếm bằng chứng để đưa ra các kết luận kiểm toán nên rất dễ bị mua chuộc để đưa ra các kết luận thiếu trung thực, khách quan. Trưởng bộ phận KTVNB có trách nhiệm theo dõi hoạt động

của KTV, đồng thời phổ biến các quy chế và chính sách có liên quan đến đạo đức nghề nghiệp cho mọi KTV biết và thực hiện thực hiện. KTVNB có nghĩa vụ báo cáo với trưởng bộ phận KTNB về mọi vấn đề có ảnh hưởng đến tính độc lập, khách quan của mình trước và trong khi thực hiện công việc. Trưởng bộ phận KTNB phải nắm vững, theo dõi và đảm bảo tính độc lập, khách quan của các KTVNB. Trường hợp tính độc lập, khách quan bị ảnh hưởng hoặc có thể bị ảnh hưởng, trưởng bộ phận KTNB phải báo cáo và đề xuất xử lý lên ban kiểm soát hoặc Ban giám đốc.

3.3.3.3. Giải pháp thứ ba, phát triển chính sách đào tạo kiểm toán viên nội bộ

Kết quả chạy hồi quy cho thấy nhân tố “Đào tạo” có ảnh hưởng đến KTNB trong các TCT, hệ số ảnh hưởng là 0,209. Thế nhưng, thực tế cho thấy TCT không quan tâm đến đào tạo và phát triển chuyên môn cho KTVNB, mà chỉ có ban KTNB của Vinacomin mới tổ chức các lớp tập huấn bồi dưỡng kiến thức ngắn hạn. Kết quả phân tích thống kê khảo sát các tiêu chí trong nhân tố “Đào tạo” cho thấy nhà quản lý công ty chưa khuyến khích KTVNB học nâng cao nghiệp vụ và KTVNB mới không được đào tạo thành thạo trước khi chính thức thực hiện kiểm toán. Vì vậy, mà chất lượng KTNB chưa thực sự tốt. Nếu TCT có những giải pháp khắc phục những nhược điểm trên thì chất lượng KTNB sẽ được nâng cao. Dựa vào thực trạng tìm hiểu và kết quả nghiên cứu định lượng về KTNB trong các TCT thuộc Vinacomin, tác giả đưa ra 4 giải pháp cho nhà quản lý về đào tạo để phát triển chuyên môn nghiệp vụ cho KTVNB, đó là: Bồi dưỡng chuyên môn cho KTVNB; Khuyến khích KTVNB thi các chứng chỉ kiểm toán; Có chính sách đào tạo kinh nghiệm cho những KTVNB mới; Thường xuyên tổ chức đánh giá chuyên môn.

Thứ nhất, Bồi dưỡng chuyên môn cho KTVNB: Để duy trì và phát triển các KTVNB, bắt kịp với những thay đổi của môi trường kinh doanh và chính sách tài chính kế toán, KTVNB phải tích cực rèn luyện chuyên môn nghiệp vụ. Hàng năm, Vinacomin có tổ chức các lớp học cho các KTVNB, tuy nhiên việc kiểm soát lớp học chưa chất lượng, do vậy vẫn còn tình trạng đi học theo kiểu đối phó và chất lượng chương trình đào tạo chưa cao, chưa cập nhật xu hướng phát triển của KTNB thế giới. Điều này sẽ làm hạn chế khả năng cập nhật cũng như kỹ năng làm việc của KTVNB. Về vấn đề này, tác giả đưa ra giải pháp hàng năm TCT và ban KTNB của Vinacomin phối hợp bố trí cho tất cả các KTVNB được đào tạo và bồi dưỡng kiến thức. Nội dung kiến thức bồi dưỡng phải cập nhật kiến thức mới và có tính ứng dụng cao tại đơn vị, ví dụ nội dung đào tạo có thể là: “*Tiếp cận và đánh giá rủi ro trong kiểm toán*”, “*Ứng dụng phần mềm kiểm toán nội bộ*” hay “*Kiểm toán môi trường*”....Về các thức thực hiện thì việc học tập bồi dưỡng KTVNB có thể thực

hiện theo hai cách: Một là tổ chức các buổi học nội bộ và mời các chuyên gia giảng dạy; hai là cử cán bộ đi học luân phiên các khóa học do Bộ Tài chính tổ chức liên quan đến KTNB. Ngoài ra ban KTNB của Vinacomin nên liên kết với các hiệp hội kiểm toán như *Hội kiểm toán viên hành nghề Việt Nam (VACPA)* và *Hội kế toán và kiểm toán Việt Nam (VAA)* để phối hợp trong công tác bồi dưỡng kiến thức cho KTVNB. Tất cả các khóa học nên có tổ chức thi cuối khóa và cấp chứng chỉ, chứng chỉ được cấp là cơ sở chứng nhận thời gian đào tạo cũng là cơ sở để phân công công việc cho phù hợp.

Ngoài ra, chính bản thân các TCT tùy vào đặc điểm sản xuất kinh doanh của mình mà tổ chức các khóa học riêng cho KTNB và cho cán bộ, công nhân viên của TCT và các đơn vị thành viên. Nội dung những khóa học này thường gắn với thực tiễn hoạt động của TCT. Ví dụ, TCT Điện lực hiện nay có nhiều dự án đầu tư nhà máy điện, nhà quản lý của TCT có thể mở lớp đào tạo với chương trình về đầu tư quản lý dự án đầu tư; hoặc TCT Công nghiệp hóa chất mở với đặc thù hoạt động trong lĩnh vực thuốc nổ nguy hiểm thì TCT nên thường xuyên tổ chức tập huấn về an toàn lao động và kiểm tra an toàn lao động; các TCT có thể tổ chức lớp tập huấn về KSNB...

Thứ hai, Khuyến khích KTVNB thi các chứng chỉ kiểm toán: Theo kết quả phân tích thống kê mô tả thì tiêu chí “*Quản lý công ty khuyến khích KTV học nâng cao nghiệp vụ*” được mọi người đánh giá thấp, điểm đánh giá trung bình ở mức 3,59. Do đó, để nâng cao chất lượng hoạt động KTNB, các TCT cần khuyến khích KTVNB thi lấy chứng chỉ KTV quốc gia (CPA) hoặc chứng chỉ KTVNB. Để có được các chứng chỉ đó, các KTVNB phải trang bị một kiến thức nền tảng chắc chắn. Khi các KTVNB có những chứng chỉ trên sẽ tạo cho họ có mối liên hệ chặt chẽ với các tổ chức nghề nghiệp, tạo cho họ điều kiện luôn cập nhật kiến thức và thực hiện công việc của mình theo những chuẩn mực tốt nhất.

Thứ ba, Có chính sách đào tạo kinh nghiệm cho những KTVNB mới: Kết quả nghiên cứu thực trạng cho thấy, KTNB các công ty thuộc Vinacomin chưa chú trọng đào tạo kinh nghiệm cho những KTVNB mới. Hơn nữa, kết quả khảo sát cho tiêu chí “*KTVNB mới được đào tạo thành thạo trước khi chính thức tham gia thực hiện kiểm toán*” được mọi người đánh giá thấp. Các KTVNB mới chỉ được hướng dẫn của các KTVNB cũ, do đó kinh nghiệm kiểm toán của các KTVNB thường giống nhau và mang tính truyền thống. Vì vậy, tác giả đề xuất trước khi KTVNB mới chính thức tham gia các cuộc kiểm toán thì yêu cầu các KTVNB này phải tham gia các lớp đào tạo và qua được kỳ thi sát hạch KTVNB do Vinacomin tổ chức,

đồng thời phải làm trợ lý kiểm toán trong thời gian tối thiểu là 1 năm. Sau thời gian một năm, được sự đánh giá tốt của người giám sát và của trưởng phòng KTNB thì người đó chính thức là KTVNB. Có như vậy thì chất lượng các cuộc kiểm toán mới được đảm bảo.

Thứ tư: Thường xuyên tổ chức đánh giá chuyên môn: Các bộ phận KTNB trong các công ty thuộc Vinacomin đều dưới sự quản lý của ban KTNB Viancomin. Vì vậy, tác giả đưa ra giải pháp là ban KTNB Vinacomin nên đặt ra các yêu cầu về cấp bậc nghề nghiệp và yêu cầu các KTVNB bắt buộc phải tham gia đánh giá chuyên môn theo cấp bậc, các cấp bậc này là căn cứ để khen thưởng và tăng bậc lương. Việc đánh giá chuyên môn nên được tổ chức 1 năm 1 lần và tổ chức thi tuyển tập trung cho các KTVNB toàn Vinacomin, có như vậy mới đảm bảo khách quan và công bằng. Tất cả các KTVNB thuộc Vinacomin đều được đánh giá, xếp loại chuyên môn, nghiệp vụ theo 4 loại: Tốt; khá; đạt yêu cầu và chưa đạt yêu cầu. Hội đồng thi do ban KTNB Vinacomin tổ chức, lập danh sách thi và thông báo cho các đơn vị thành viên biết. Vinacomin nên mời các chuyên gia về kiểm toán để ra đề thi. Đề thi và cách tổ chức ra đề thi nên gắn sát với nhu cầu nâng cao nghiệp vụ kiểm toán, không nên nặng nề lý thuyết, cần có tính thực tế và đặc biệt tập trung vào những vấn đề mang tính giải pháp cho KTNB của Vinacomin như về kiểm toán hoạt động, xác định và đánh giá rủi ro.... Việc tổ chức thi tuyển đánh giá chuyên môn nhằm mục đích nâng cao ý thức tự giác học hỏi, trau dồi kiến thức cũng như kinh nghiệm kiểm toán của các KTVNB.

3.3.4. Giải pháp về kiểm soát chất lượng kiểm toán nội bộ nhằm nâng cao hiệu quả kiểm toán nội bộ tại các tổng công ty.

Chuẩn mực quốc tế cho việc hành nghề chuyên nghiệp KTNB có yêu cầu định kỳ 5 năm phải có đánh giá độc lập bên ngoài về KTNB nhằm xem xét KTNB có thực sự đem lại lợi ích cho công ty không. Vì thế, KSCL là một yêu cầu cần thiết không chỉ đối với ngoại kiểm mà trước hết phải đối với nội kiểm. Kiểm soát tốt chất lượng hoạt động kiểm toán sẽ giúp đánh giá đến tính chất lượng của hoạt động kiểm toán và trở thành sự đảm bảo hữu hiệu cho việc duy trì hoạt động KTNB.

Kết quả khảo sát liên quan đến kiểm soát chất lượng KTNB, các KTV và cán bộ, nhân viên được khảo sát đã nhận định vai trò quan trọng của KSCL kiểm toán đến KTNB, đứng thứ 2 sau nhân tố Trình độ KTVNB với có hệ số Beta là 0,255.

Căn cứ vào thực trạng mà tác giả tìm hiểu về KSCL kiểm toán và kết quả đánh giá mức độ ảnh hưởng cao của KTVNB đến KTNB, tác giả đưa ra các giải pháp về

kiểm soát chất lượng KTNB trong các TCT thuộc Vinacomin nhằm nâng cao chất lượng KTNB trên các khía cạnh sau:

Thứ nhất, KSCL từng cuộc kiểm toán: Trong các cuộc kiểm toán, mỗi giai đoạn của quy trình kiểm toán lại có những nội dung kiểm soát khác nhau và những chủ thể kiểm soát khác nhau, cụ thể: Ban kiểm soát của Vinacomin thì chỉ kiểm soát chất lượng KTNB của TCT qua hồ sơ kiểm toán vì họ không tham gia vào quy trình kiểm toán; TGD và trưởng phòng kiểm toán có thể kiểm soát trong giai đoạn lập kế hoạch và lập báo cáo kiểm toán; trưởng nhóm kiểm toán thực hiện kiểm soát trong suốt quá trình kiểm toán. Trong giải pháp kiểm soát chất lượng KTNB, tác giả phân ra 2 nhóm kiểm soát, một là trưởng nhóm kiểm soát thực hiện kiểm soát trong khi thực hiện quy trình kiểm toán, hai là ban kiểm soát thực hiện kiểm soát qua hồ sơ kiểm toán.

KSCL kế hoạch kiểm toán

KSCL bởi trưởng nhóm kiểm toán: Trưởng nhóm sẽ là người trực tiếp giám sát các kiểm toán viên trong việc sử dụng các kỹ thuật để thu thập thông tin về đơn vị được kiểm toán, đặc biệt là thông tin về hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán. Các giấy tờ làm việc của kiểm toán viên được nhóm trưởng soát xét nhằm đảm bảo các kỹ thuật thu thập đúng quy định, thông tin thu được là đầy đủ, công việc tiến hành đúng chuẩn mực, đúng quy trình kiểm toán. Trước khi bắt đầu thực hiện kiểm toán, nhóm trưởng cần lập bảng kiểm tra kế hoạch kiểm toán nhằm đảm bảo các bước trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán được thực hiện đầy đủ và chất lượng. (*Phụ lục 3.7. Mẫu bảng kiểm tra kế hoạch kiểm toán*)

KSCL bởi ban kiểm soát: Ban kiểm soát và TGD tuy không trực tiếp tham gia kiểm toán tại đơn vị, nhưng phải luôn nắm bắt được tình hình hoạt động của nhóm kiểm toán để đưa ra quyết định kịp thời hay giải đáp những vướng mắc gặp phải của nhóm kiểm toán. Đánh giá chất lượng kiểm toán trong giai đoạn này dựa trên những thông tin trao đổi giữa nhóm kiểm toán và ban kiểm soát khi tiến hành công tác, đồng thời dựa trên những cơ sở bằng chứng qua tài liệu mà nhóm kiểm toán thu thập và trình bày trong hồ sơ kiểm toán. (*Phụ lục 3.8. Mẫu bảng KSCL đối với việc lập kế hoạch kiểm toán*)

KSCL thực hiện kiểm toán

KSCL bởi trưởng nhóm kiểm toán: Trong quá trình thực hiện kiểm toán, trưởng nhóm kiểm toán sẽ kiểm soát chất lượng dưới hình thức:

Hướng dẫn: Trưởng nhóm sẽ thông báo và hướng dẫn các vấn đề chung như: Đặc điểm kinh doanh của DN và những vụ việc có thể phát sinh của kiểm toán

trong đơn vị được kiểm toán sẽ ảnh hưởng đến nội dung, thời gian và phạm vi của các phương pháp kiểm toán có liên quan.

Giám sát: Trưởng nhóm có trách nhiệm giám sát đảm bảo các KTV thực hiện đúng công việc được giao, các thủ tục cần thiết đều được thực hiện. Trưởng nhóm đảm bảo cuộc kiểm toán được thực hiện theo kế hoạch, tiến độ và tuân thủ các chuẩn mực quy định hành nghề.

Soát xét lại: Cuối ngày làm việc, trưởng nhóm phải xét duyệt tất cả giấy tờ làm việc của các thành viên trong nhóm để nhận xét, theo dõi công việc của từng người xem liệu các bằng chứng thu thập là đầy đủ để đưa ra kết luận không và có những điều chỉnh thích hợp. (*Phụ lục 3.9. Mẫu bảng kiểm soát chất lượng trong giai đoạn thực hiện kiểm toán*)

KSCL bởi ban kiểm soát: Kiểm soát chất lượng trong giai đoạn thực hiện kiểm toán được ban kiểm soát thực hiện và trình bày trong hồ sơ của ban kiểm soát như sau:

KSCL trong giai đoạn phát hành BCKT

BCKT là sản phẩm cuối cùng của quá trình kiểm toán. Nó phản ánh kết quả làm việc của nhóm kiểm toán. Đối với những người sử dụng kết quả kiểm toán thì báo cáo kiểm toán là tài liệu duy nhất mà họ sử dụng. Chính vì lý do đó, việc KSCL báo cáo nên được chú trọng, và được kiểm soát trong chính giai đoạn lập và phát hành báo cáo. Người kiểm soát giai đoạn này là TGD, trưởng phòng kiểm toán, trưởng nhóm kiểm toán và các KTVNB. Để chất lượng báo cáo tốt, theo tác giả quy trình phát hành báo cáo kiểm toán nên gồm 8 bước và mỗi bước cần phải kiểm soát chặt chẽ.

Tổng hợp báo cáo từ các KTVNB → Soát xét hồ sơ báo cáo → Gửi bản dự thảo cho đơn vị được kiểm toán → Nhận ý kiến phản hồi từ đơn vị được kiểm toán → Hoàn tất điều chỉnh báo cáo → Kiểm tra bản in báo cáo trước khi phát hành → Phát hành báo cáo chính thức → Hoàn tất và lưu hồ sơ khách hàng

Trong giai đoạn lập và phát hành báo cáo, thứ quan trọng nhất và ảnh hưởng nhất đến kết quả của cuộc kiểm toán là các bằng chứng kiểm toán. Do vậy, cần thiết phải kiểm soát tính đầy đủ, hiệu lực của của bằng chứng kiểm toán, nghĩa là số lượng bằng chứng kiểm toán phải đủ để đưa ra các phát hiện, kết luận kiểm toán, đồng thời các bằng chứng đó phải đáng tin cậy và có liên quan tới mục tiêu kiểm toán. Các câu hỏi thường đặt ra khi kiểm soát bằng chứng kiểm toán là: Phương pháp chọn mẫu kiểm toán và quy mô mẫu chọn, các phần tử được chọn có đại diện cho một tổng thể không? các khoản mục có nhiều khả năng xảy ra sai phạm có được

tăng cường chọn mẫu không? bằng chứng kiểm toán có liên quan đến mục tiêu kiểm toán, có hợp pháp, tin cậy không?...

Đối với công tác KSCL báo cáo kiểm toán thì các nội dung chủ yếu của báo cáo kiểm toán phải được kiểm tra, soát xét là: Mục tiêu, nội dung và phạm vi kiểm toán có phù hợp với kế hoạch kiểm toán không?; tính đúng đắn, đầy đủ và chính xác của số liệu; tính hợp lý, hợp pháp của những đánh giá, nhận xét, kết luận và kiến nghị; thời hạn lập, quy trình lập, xét duyệt và gửi báo cáo kiểm toán có theo đúng quy định không?; kết cấu báo cáo theo đúng mẫu không?....

KSCL kiểm tra thực hiện kiến nghị kiểm toán: Nội dung kiểm soát bao gồm việc lập kế hoạch và tổ chức thực hiện kiểm tra kết luận, kiến nghị kiểm toán; tính thích hợp trong việc sử dụng các hình thức kiểm tra. Các thức kiểm tra thực hiện kiến nghị kiểm toán là người kiểm soát có thể chọn mẫu kiến nghị và kiểm tra số theo dõi, báo cáo tình hình thực hiện kiến nghị đó hoặc có thể xác nhận tại đơn vị thực hiện kiến nghị.

Thứ hai, KSCL hoạt động KTNB: Công việc này được thực hiện bởi trưởng bộ phận KTNB, Ban giám đốc, ban Kiểm soát; ban KTNB của Vinacomin và được tổ chức vào cuối năm để phục vụ cho công tác tổng kết năm và làm căn cứ xếp loại khen thưởng cho KTVNB. Bao gồm các nội dung chính sau:

Cuối năm, thực hiện đánh giá công tác KTNB: Với các mặt là: Đánh giá việc tuân thủ kế hoạch kiểm toán năm; đánh giá việc tuân thủ các quy định của công ty và của KTNB; đánh giá trình độ chuyên môn, đạo đức nghề nghiệp của KTVNB; đánh giá tính chất lượng trong việc thực hiện kiểm toán, công tác đào tạo bồi dưỡng chuyên môn nghiệp vụ cho KTVNB....Nếu bộ phận KTNB chưa thực hiện tốt nhiệm vụ của mình hoặc không tuân thủ quy định của công ty, không hoàn thành kế hoạch kiểm toán thì có thể đánh giá xếp loại thấp và không xét thưởng cuối năm. Còn nếu KTVNB vi phạm những chuẩn mực đạo đức hành nghề kiểm toán thì tùy từng sai phạm và tùy vào số lần lặp lại của sai phạm có có những chế tài phạt từ nhắc nhở, cảnh cáo đến nghỉ việc hoặc truy tố pháp luật.

Đánh giá chất lượng KTNB thông qua các bên có liên quan đến KTNB: bộ phận KTNB thiết kế bảng câu hỏi khảo sát về KTNB để đánh giá mức độ hài lòng. Đối tượng cần khảo sát bao gồm: nhà quản lý đơn vị được kiểm toán; các bên sử dụng kết quả KTNB. Nội dung khảo sát gồm: đánh giá về tinh thần, thái độ làm việc của đoàn kiểm toán, mức độ phù hợp và khả thi của các kiến nghị, quy trình làm việc. (Phụ lục 3.10. Mẫu phiếu đánh giá công tác hoạt động của KTNB)

Xây dựng bảng đánh giá quá trình thực hiện công việc cho KTVNB: Kết quả phân tích thống kê mô tả cho biết, việc đánh giá chất lượng công việc của KTVNB chưa được thực hiện định kỳ, nghiêm túc và khoa học. Do vậy, tác giả đã xây dựng bảng đánh giá quá trình thực hiện công việc cho KTVNB. Theo bảng này, Mỗi KTVNB phải tổng hợp mô tả các công việc đã thực hiện trong năm, bao gồm: Nhiệm vụ được giao, nhiệm vụ đã thực hiện, nhiệm vụ chưa thực hiện, thời gian thực hiện và tự đánh giá những công việc đó. (Phụ lục 3.11. Mẫu bảng đánh giá quá trình thực hiện công việc của KTVNB)

Thực hiện đánh giá chéo: Đây là cách thức nhiều công ty vận dụng vì tính khách quan của nó, theo cách này, bộ phận KTNB sẽ xây dựng mẫu bảng đánh giá và lần lượt mỗi KTVNB sẽ phải đánh giá những KTVNB còn lại trong phạm vi TCT. Trưởng bộ phận KTNB sẽ là người tổng hợp các phiếu đánh giá và đánh giá, xếp loại cho các KTVNB. Để tiện cho việc đánh giá và xếp loại thì nên mỗi chỉ tiêu đánh giá sẽ được xếp theo thang điểm. TCT phải xây dựng được các tiêu chí đánh giá và hệ thống thang điểm xếp loại cho các KTV. KTV nào điểm cao thì sẽ được xếp loại tốt và ngược lại. (Phụ lục 3.12. Mẫu phiếu đánh giá chéo KTVNB)

❖ *Về chủ thể kiểm soát:* Kiểm soát chất lượng KTNB được thực hiện trong nội bộ công ty (nội kiểm) bởi trưởng bộ phận KTNB; HĐQT; Ban giám đốc; ban kiểm soát. Ngoại kiểm gồm có ban KTNB, ban KSNB của Vinacomin; kiểm toán độc lập. Những người được kiểm soát là những người am hiểu về KTNB hoặc công việc có liên quan đến KTNB.

3.4. Kiến nghị để thực hiện các giải pháp hoàn thiện kiểm toán nội bộ trong các Tổng công ty thuộc Tập đoàn Công nghiệp than và khoáng sản Việt Nam

3.4.1. Đối với cơ quan Nhà nước

Các văn bản pháp lý của Nhà nước về KTNB hiện nay còn rất thiếu, chưa đồng bộ và tính khả thi chưa cao. Vì vậy, tác giả xin đưa ra một số đề xuất sau với các cơ quan Nhà nước.

Xây dựng và ban hành chuẩn mực KTNB: Vấn đề chủ yếu thúc đẩy nhanh sự phát triển của KTNB là các cơ quan, chức năng phải xây dựng , ban hành chuẩn mực KTNB để KTVNB có định hướng và căn cứ pháp lý trong khi thực hiện nhiệm vụ của mình, đồng thời các nhà quản lý cũng dựa vào hệ thống chuẩn mực này để kiểm tra, đánh giá hiệu quả hoạt động của bộ phận KTNB và các KTVNB. Nhưng trong điều kiện mà sự thay đổi thường xuyên diễn ra cả trong kinh doanh và đời sống xã hội thì các chuẩn mực cũng nên có sự linh hoạt để phù hợp với nhu cầu thay đổi và phát triển của KTNB. Hiện nay hệ thống chuẩn mực của KTNB do viện

KTNB thế giới cũng như một số nước phát triển đã khá đầy đủ và hoàn thiện. Vì vậy chúng ta có thể nghiên cứu áp dụng, tất nhiên phải có những điều chỉnh cho phù hợp với đặc điểm riêng của Việt Nam.

Xây dựng các chương trình, các học viện đào tạo KTVNB: Các KTVNB phải thực sự là những người có kỹ năng, chuyên môn cao, đạt trình độ chuẩn mực về chuyên môn nghiệp vụ, có đạo đức nghề nghiệp trong sáng. Về lâu dài, Nhà nước nên khuyến khích các trường thành lập các chuyên ngành đào tạo, đặc biệt là các học viện chuyên đào tạo KTVNB. Chỉ có việc đào tạo một cách chính quy với các chương trình phù hợp thì chúng ta mới có một đội ngũ KTVNB đủ cả về số lượng và chất lượng. Để đánh giá đúng năng lực của KTVNB cần xây dựng một chương trình thi sát hạch và cấp chứng chỉ KTVNB cùng các ưu tiên cho những người đạt được nhằm khuyến khích tinh thần không ngừng nâng cao trình độ nghề nghiệp. Điều đó sẽ đẩy nhanh sự phát triển của KTNB ở Việt Nam.

3.4.2. Đối với các Tổng công ty thuộc Tập đoàn Công nghiệp than và khoáng sản Việt Nam.

Các kiến nghị đối với Ban lãnh đạo Vinacomin và các TCT thuộc Vinacomin bao gồm:

Nâng cao nhận thức của nhà quản trị về KTNB: Mặc dù nhận thức về tầm quan trọng của KTNB ngày càng được nâng cao trong các TCT thuộc Vinacomin, nhưng vẫn còn có những ý kiến cho rằng thành lập bộ phận KTNB chủ yếu là để tuân thủ theo quy định của Nhà nước và của Tập đoàn, mà chưa thực sự nhìn nhận giá trị của KTNB trong quản lý. Do vậy, các nhà quản trị của TCT thuộc Vinacomin và của các đơn vị thành viên cần nhận thức đúng đắn về ý nghĩa, chức năng, nhiệm vụ của KTNB, cũng như loại hình, phạm vi và phương pháp của KTNB để có hỗ trợ phù hợp cho sự phát triển của hoạt động KTNB.

Tăng cường áp dụng công nghệ thông tin cho hoạt động KTNB: Để tăng hiệu quả của KTNB và giảm chi phí, các nhà lãnh đạo TCT cần có chính sách đầu tư các thiết bị công nghệ thông tin, trang bị hệ thống phần mềm KTNB, mở các lớp tập huấn phần mềm cho KTVNB.

Cần lập bộ phận QTRR: Các TCT cần thiết lập bộ phận QTRR để thực hiện việc xác định, đánh giá và giải pháp ngăn chặn rủi ro trong các bộ phận, nghiệp vụ toàn TCT. Song song với việc thành lập bộ phận QTRR, các TCT cũng cần xây dựng và hoàn thiện quy chế hoạt động của bộ phận QTRR cũng như xây dựng hệ thống các chỉ tiêu đánh giá rủi ro. Việc đánh giá rủi ro khi được thực hiện theo từng cấp từ cơ sở đến bộ phận quản lý chức năng sẽ đảm bảo tính khách quan và sát thực, giúp cho

bộ phận KTNB có được kế hoạch kiểm toán thực sự dựa trên cơ sở định hướng rủi ro và nâng cao hiệu quả của hoạt động kiểm toán.

Xây dựng và hoàn thiện quy chế KTNB: Hiện nay, quy chế KTNB của các TCT nhiều chỗ còn sơ sài và chưa phù hợp với tình hình hoạt động SXKD hiện tại của TCT và tình hình phát triển của KTNB trên thế giới. Do đó, các TCT cần sớm xây dựng và hoàn thiện quy chế KTNB phù hợp để làm căn cứ cho hoạt động KTNB.

Xây dựng các kế hoạch phục vụ cho mục đích hoàn thiện KTNB: Trong các giải pháp hoàn thiện bộ phận KTNB, có giải pháp phụ thuộc vào chính nội tại bộ phận KTNB, có giải pháp lại cần tác động của các nhà lãnh đạo TCT như:

Các nhà lãnh đạo TCT cần thực hiện tách bạch và phân công trách nhiệm hợp lý trong các bộ phận thực hiện các chức năng như bộ phận KTNB, thanh tra, KSNB, pháp chế để tránh hiện tượng chồng chéo gây lãng phí thời gian và tiền bạc. Sau đó, thiết lập cơ chế hoạt động của KTNB trực thuộc HĐQT (đối với TCT cổ phần).

Các TCT cần xây dựng kế hoạch bồi dưỡng và phát triển nguồn nhân lực KTVNB cả về số lượng và chất lượng. Cần xác định các quy chế tuyển dụng nhân sự kiểm toán phù hợp và xây dựng chính sách đãi ngộ thỏa đáng với KTVNB.

Trong tương lai, từng TCT nên có kế hoạch chiến lược dài hạn dành cho bộ phận KTNB. Kế hoạch này bao gồm các nội dung phát triển KTNB cả về bộ máy lẫn thực hiện công việc và tiến trình thực hiện từng nội dung.

Các TCT nên có kế hoạch dài hạn dành cho bộ phận KTNB. Kế hoạch này bao gồm các nội dung phát triển KTNB cả về bộ máy lẫn thực hiện công việc và tiến trình thực hiện từng nội dung.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 3

Trên cơ sở nghiên cứu thực trạng KTNB và kết quả khảo sát các nhân tố ảnh hưởng đến KTNB trong các TCT thuộc Vinacomin, tác giả đã đề xuất các giải pháp bao gồm:

Thứ nhất, nhóm giải pháp hoàn thiện quy trình kiểm toán. Tác giả đề xuất KTNB các TCT nên áp dụng phương pháp tiếp cận kiểm toán theo định hướng rủi ro. Điều này giúp KTNB hoạt động hiệu quả hơn bằng việc tập trung nhiều hơn vào các bộ phận có nhiều rủi ro. Đồng thời, để phù hợp với phương pháp kiểm toán theo định hướng rủi ro, tác giả đề xuất quy trình KTNB gồm 5 bước: Khảo sát; đánh giá rủi ro và xây dựng chương trình kiểm toán; thực hiện kiểm toán; lập báo cáo kiểm toán (BCKT); theo dõi việc thực hiện kiến nghị và báo cáo hậu kiểm soát.

Thứ hai, nhóm giải pháp hoàn thiện nội dung KTNB, gồm có giải pháp cho kiểm toán hoạt động và giải pháp cho kiểm toán môi trường.

Thứ ba, nhóm giải pháp cho các KTVNB: Căn cứ vào kết quả đánh giá mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đến KTNB và kết quả phân tích thống kê mô tả, tác giả đề xuất các giải pháp như: nâng cao kinh nghiệm và ý thức cho KTVNB; chú trọng đào tạo KTVNB và xây dựng hệ thống kiểm soát chất lượng KTNB.

Thứ tư, giải pháp kiểm soát chất lượng KTNB: Tác giả đưa ra 02 các giải pháp về kiểm soát chất lượng KTNB trong các TCT thuộc Vinacomin là: KSCL từng cuộc kiểm toán và KSCL hoạt động kiểm toán.

Để tạo điều kiện thực hiện và tăng tính khả thi cho các giải pháp, tác giả đã đề xuất các kiến nghị. Trong đó, có những điều kiện về phía các Bộ, ban ngành thuộc nhà nước, có những điều kiện về phía các TCT thuộc Vinacomin.

KẾT LUẬN

Các TCT thuộc Vinacomin là những TCT nắm giữ lượng vốn lớn của Tập đoàn và hoạt động trong các ngành mũi nhọn. Mục tiêu của các TCT trong thời gian tới là tập trung vào lĩnh vực sản xuất, kinh doanh than, khoáng sản, điện, vật liệu nổ công nghiệp, nâng cao hiệu quả, sức cạnh tranh, phát triển bền vững đi đôi với bảo vệ môi trường sinh thái, góp phần thúc đẩy phát triển kinh tế xã hội, đảm bảo an ninh năng lượng quốc gia, chủ động hội nhập kinh tế quốc tế. Để thực hiện những mục tiêu trên, KTNB đóng vai trò quan trọng trong việc nâng cao hiệu quả quản lý DN.

Trên cơ sở sử dụng tổng hợp các phương pháp nghiên cứu với căn cứ lý luận và thực tiễn, luận án đã hoàn thành một số mục tiêu sau:

Thứ nhất, luận án đã hệ thống hóa và làm rõ những lý luận chung về KTNB trong các DN như lịch sử phát triển; mục tiêu; chức năng của KTNB. Luận án đi sâu nghiên cứu và làm rõ lý luận về nội dung và quy trình KTNB. Trên cơ sở hệ thống hóa những nghiên cứu về KTNB, tác giả đã tổng hợp, so sánh những kinh nghiệm quốc tế về KTNB với thực trạng KTNB ở Việt Nam, sau đó rút ra bài học kinh nghiệm cho KTNB ở Việt Nam.

Thứ hai, luận án mô tả chi tiết về thực trạng KTNB, bao gồm nội dung và quy trình KTNB trong các TCT thuộc Vinacomin, đồng thời cũng chỉ rõ kết quả đạt được, hạn chế và nguyên nhân của những hạn chế trong nội dung và quy trình KTNB trong các TCT.

Thứ ba, kết hợp tìm hiểu các mô hình nghiên cứu KTNB trên thế giới với phân tích thực trạng KTNB trong các TCT thuộc Vinacomin, tác giả xây dựng mô hình nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến KTNB trong các TCT thuộc Vinacomin, sau đó tiến hành khảo sát và phân tích định lượng. Kết quả phân tích cho thấy có 5 nhân tố ảnh hưởng đến KTNB là: Kinh nghiệm; Kiểm soát chất lượng; ý thức; đào tạo và độc lập. Kết quả nghiên cứu trên sẽ là căn cứ cho các giải pháp đưa ra nhằm nâng cao hiệu quả KTNB trong các TCT thuộc Vinacomin.

Thứ tư, căn cứ vào phân tích thực trạng và kết quả phân tích định lượng, luận án đã đưa ra các giải pháp hoàn thiện nội dung, quy trình KTNB và các giải pháp nâng cao chất lượng KTNB trong các TCT thuộc Vinacomin. Để các giải pháp được thực hiện khả thi, tác giả có một số kiến nghị đối với Nhà nước, các tổ chức liên quan và các TCT thuộc Vinacomin.

Tác giả hy vọng, những giải pháp mà tác giả đưa ra sẽ giúp KTNB là hỗ trợ đắc lực cho nhà quản lý điều hành SXKD hoạt động hiệu quả.