

# 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

Phan Trung Kiên\*

Ngày nhận: 26/4/2014

Ngày nhận bản sửa: 20/5/2014

Ngày duyệt đăng: 11/6/2014

## Tóm tắt:

*Cùng với những loại hình kiểm toán khác, kiểm toán nội bộ đã được tổ chức tại một số doanh nghiệp xây dựng có qui mô lớn - các tổng công ty xây dựng. Mặc dù có những đóng góp nhất định cho quá trình quản trị công ty nhưng cũng có những dấu hiệu cho thấy kiểm toán nội bộ không hiệu lực trong thực hiện các chức năng kiểm toán. Kiểm toán nội bộ thực hiện nội dung kiểm toán không thống nhất, quá tập trung vào kiểm toán thông tin mà bỏ qua những lĩnh vực kiểm toán khác, thiếu cơ sở cho thực hành kiểm toán, tác nghiệp kiểm toán còn hạn chế, hạn chế trong kiểm soát chất lượng kiểm toán... Để giải quyết những vấn đề đặt ra, cần đánh giá một cách khách quan về thực hiện chức năng kiểm toán nội bộ trong những đơn vị này. Do đó, bài viết này tập trung đánh giá và trả lời cho câu hỏi thực trạng thực hiện chức năng kiểm toán nội bộ trong các tổng công ty xây dựng của Việt Nam hiện nay như thế nào? Việc bàn luận về nguyên nhân của những tồn tại trong thực hiện kiểm toán nội bộ tại các tổng công ty xây dựng Việt Nam cũng được đề cập tới một phần trong bài viết này.*

**Từ khóa:** Chức năng kiểm toán nội bộ, đo lường hoạt động, Tổng công ty xây dựng Việt Nam

## 1. Giới thiệu

Kiểm toán được phân chia thành nhiều loại kiểm toán khác nhau tùy thuộc vào mỗi tiêu thức phân loại cụ thể. Khi phân loại theo tổ chức bộ máy thực hiện kiểm toán, kiểm toán được phân chia thành: kiểm toán độc lập; kiểm toán nội bộ; kiểm toán nhà nước. Như vậy, kiểm toán nội bộ là một trong ba loại kiểm toán khi phân loại theo thủ tục thực hiện kiểm toán. Khái niệm kiểm toán nội bộ thường được sử dụng như một loại hình kiểm toán để nói về một cuộc kiểm toán với tính chất kết hợp nhiều nội dung kiểm toán khác nhau.

Trên thế giới, kiểm toán nội bộ được hình thành từ rất sớm nhưng phải tới sau cuộc khủng hoảng kinh tế thế giới năm 1929 thì kiểm toán nội bộ mới có sự thay đổi lớn về cả nhận thức và thực hành. Bắt đầu từ đây, kiểm toán nội bộ có những thay đổi căn bản gắn liền với sự thay đổi của môi trường kinh doanh và yêu cầu đặt ra đối với quản trị. Sự thay đổi của kiểm toán nội bộ trên thế giới đặt ra nhiều vấn đề cần

quan tâm, đặc biệt là trong điều kiện hoạt động kiểm toán nội bộ ở nước ta còn tương đối mới mẻ. Khởi đầu của sự phát triển kiểm toán nội bộ là những năm cuối Thế kỷ 19. Trong giai đoạn này, kiểm toán nội bộ với vai trò như một bộ phận kiểm soát trong công ty. Thế kỷ 20 chứng kiến sự thay đổi lớn trong quản trị doanh nghiệp cùng với những thay đổi trong phương sách quản lý của nhà quản trị cấp cao: Quản trị doanh nghiệp đặt ra những yêu cầu mới trong môi trường kinh doanh có sự thay đổi lớn. Xu hướng toàn cầu hóa và hội nhập kinh tế ảnh hưởng tới những phương sách quản lý và kiểm toán nội bộ đã trở thành một hoạt động chuyên nghiệp, đáp ứng tốt hơn những yêu cầu của nhà quản trị. Thực tế phát triển của kiểm toán nội bộ ở các nước trên Thế giới cho thấy, kiểm toán nội bộ đã tìm cách đáp ứng nhu cầu quản trị và thỏa mãn theo cách thức tốt nhất cho những kỳ vọng của họ. Những bằng chứng cho sự thay đổi và phát triển này là sự chuyển hướng về nội dung kiểm toán, cách thức tiếp cận kiểm toán,... và hoàn thiện về phương pháp kiểm toán; Những năm

đầu của Thế kỷ 21 cũng chứng kiến sự thay đổi của kiểm toán nội bộ bên cạnh những xu hướng đã bắt đầu từ giai đoạn trước đó: kiểm toán nội bộ có thể tham gia vào các hoạt động chiến lược của công ty/cơ quan có qui mô lớn bên cạnh những hoạt động truyền thống. Sự thay đổi về nội dung, định hướng của kiểm toán nội bộ còn cho thấy những vấn đề đặt ra đối với loại hình kiểm toán này và cách thức để đáp ứng được kỳ vọng của nhà quản trị doanh nghiệp nói chung. Nói cách khác, hiệu lực của kiểm toán nội bộ trong quản trị các đơn vị này đặt ra những vấn đề mới trong môi trường có nhiều thay đổi và kiểm toán nội bộ luôn tìm cách tối ưu hoá việc thực hiện công việc kiểm toán của mình. Bên cạnh đó, sự phát triển mạnh mẽ của Viện Kiểm toán viên nội bộ (Institute of Internal Auditors - IIA) trở thành một tổ chức toàn cầu với hơn 140 thành viên trên Thế giới cũng minh chứng cho sự phát triển, đồng thời cũng thể hiện sự công nhận của quốc tế về những đóng góp cho quản lý của kiểm toán nội bộ. Trong bối cảnh đó, một câu hỏi lớn đặt ra là bằng cách nào kiểm toán nội bộ luôn đón đầu và đáp ứng được kỳ vọng của nhà quản trị để thỏa mãn những yêu cầu của họ trong điều kiện môi trường kinh doanh, luật pháp, chính trị,... luôn thay đổi.

Ở Việt Nam, những dấu hiệu ban đầu về hoạt động kiểm toán nội bộ xuất hiện từ trước những năm 90 của Thế kỷ 20 (John A. Edds, 1980, tr.18). Tuy nhiên, kiểm toán nội bộ chỉ chính thức xuất hiện và được công nhận trên các văn bản pháp lý vào năm 1997. Trong giai đoạn từ 1997-2005, kiểm toán nội bộ có bước phát triển nhanh chóng trong nhiều lĩnh vực khác nhau. Nhiều tổng công ty 90 và 91, một số tập đoàn hoặc doanh nghiệp có qui mô lớn hoạt động trong lĩnh vực xây dựng, than – khoáng sản, hóa chất, ngân hàng – tài chính,... đã thành lập bộ phận kiểm toán nội bộ hoặc một hình thức tương tự. Nghiên cứu của Nguyễn Đình Hựu và cộng sự (2006) về kiểm toán nội bộ ở Việt Nam khẳng định kiểm toán nội bộ xuất hiện muộn hơn so với hai loại kiểm toán còn lại nhưng cũng có bước phát triển nhanh chóng cả về nhận thức và thực hành kiểm toán, đặc biệt trong giai đoạn từ 2001-2005. Quá trình phát triển của loại hình kiểm toán nội bộ nằm trong xu hướng phát triển chung của các loại hình kiểm toán khác nhau song có bản chất và chức năng tương tự nhau. Tuy nhiên, đằng sau sự phát triển về số lượng của các bộ phận kiểm toán nội bộ trong các doanh nghiệp thì vấn đề hiệu lực kiểm toán nội bộ luôn là một câu hỏi lớn. Bên cạnh đó, số lượng doanh nghiệp hình thành bộ phận kiểm toán nội bộ không tăng lên, thậm chí một số doanh

ng nghiệp xóa bỏ hoặc sáp nhập bộ phận kiểm toán nội bộ vào những bộ phận khác,... Những văn bản pháp lý về hoạt động kiểm toán nội bộ được ban hành khá rời rạc, thiếu sự kết nối và số lượng còn hạn chế. Dấu hiệu này cho thấy nhà quản lý nói chung và nhà quản trị doanh nghiệp đã và đang giảm sự quan tâm của họ tới kiểm toán nội bộ. Đồng thời, chúng cũng gián tiếp chỉ ra những vấn đề về khả năng xác định và thỏa mãn những yêu cầu của nhà quản trị cấp cao trong điều kiện môi trường kinh doanh có nhiều thay đổi theo hướng doanh nghiệp phải đối mặt với nhiều rủi ro hơn từ môi trường kinh doanh. Nói cách khác, kết quả kiểm toán của kiểm toán nội bộ chưa đáp ứng được kỳ vọng của nhà quản trị cấp cao trong quản trị công ty. Theo quan điểm của tác giả, điều này có liên quan nhiều đến việc xác định, lựa chọn không đúng vấn đề trọng tâm được nhà quản lý quan tâm, thiếu sự vận dụng thích hợp các loại hình phân tích trong thực hành kiểm toán và hạn chế trong đánh giá tổng thể những phát hiện và nguyên nhân của những phát hiện kiểm toán. Hạn chế của việc vận dụng phân tích trong kiểm toán có thể ảnh hưởng lớn tới việc xác định trọng tâm và thực hiện kiểm toán nhằm phát hiện đúng và trúng những vấn đề nhà quản trị quan tâm, đồng thời giải quyết những vấn đề phát hiện một cách tối ưu. Do đó, hoàn thiện việc vận dụng các loại hình với những nội dung và phương pháp phân tích trong cách tiếp cận kiểm toán truyền thống và trong cách tiếp cận kiểm toán dựa trên đánh giá rủi ro là những vấn đề cấp thiết trong điều kiện mới của kiểm toán nội bộ.

Trong lĩnh vực xây dựng, kiểm toán nội bộ đã xuất hiện tại một số doanh nghiệp xây dựng có qui mô lớn và có bước phát triển nhất định. Bộ phận kiểm toán nội bộ đã được tổ chức tại một số doanh nghiệp xây dựng Việt Nam là những doanh nghiệp có qui mô lớn – là những tổng công ty xây dựng Việt Nam (Phan Trung Kiên, 2008). Hoạt động trong lĩnh vực đặc thù – xây dựng, các doanh nghiệp xây dựng nói chung và các tổng công ty xây dựng nói riêng đang phải đối mặt với những nhiều khó khăn trong những năm vừa qua. Nhiều vấn đề quản trị mới nảy sinh trong điều kiện môi trường kinh doanh, pháp lý có sự thay đổi, đòi hỏi nhà quản trị cấp cao phải tìm kiếm phương sách quản lý thích hợp. Kiểm toán nội bộ là một trong những phương sách được sử dụng trong quản trị công ty tại các tổng công ty xây dựng ở nước ta. Mang những đặc điểm chung của kiểm toán nội bộ ở Việt Nam, kiểm toán nội bộ trong các tổng công ty xây dựng này phải đối mặt với những dấu hiệu không hiệu lực hoặc kém hiệu lực. Có nhiều nguyên nhân lý giải cho tình trạng hiện tại.

Một trong những nguyên nhân quan trọng là kiểm toán nội bộ không đáp ứng được yêu cầu của quản trị công ty. Kiểm toán nội bộ đã không bám sát được nhu cầu của quản trị, không xác định và lựa chọn đúng những vấn đề quản trị quan tâm nói chung và những vấn đề phát sinh cụ thể nói riêng. Trong thực hiện kế hoạch kiểm toán, kiểm toán viên nội bộ đã không thể xác định đúng trọng tâm để áp dụng những kiểm tra chi tiết thích hợp. Trong Kết thúc kiểm toán, những vấn đề không được xem xét và giải quyết một cách tổng thể. Vì thế, kiểm toán nội bộ đã không tạo được những tác động tích cực cũng như không tạo được những ảnh hưởng tích cực tới các hoạt động khác trong doanh nghiệp.

Với những lý do trên, bài viết tập trung việc đánh giá việc thực hiện chức năng kiểm toán nội bộ trong các tổng công ty xây dựng Việt Nam. Bài viết thực hiện nhằm hướng tới xem xét thực trạng thực hiện chức năng kiểm toán nội bộ trong những tổng công ty xây dựng nước ta trong giai đoạn từ 2008 tới nay. Đây là giai đoạn mà chức năng kiểm toán nội bộ trong các tổng công ty xây dựng chưa được nghiên cứu trong những công trình đã công bố. Trên cơ sở đó, tác giả đánh giá và phát hiện những vấn đề có liên quan, lý giải về hoạt động hiện tại và đề xuất những giải pháp cho hoạt động kiểm toán trong doanh nghiệp.

## **2. Mô hình đo lường việc thực hiện chức năng kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp**

Trong thực hành kiểm toán, việc đánh giá quá trình thực hiện chức năng kiểm toán nội bộ luôn nhận được quan tâm đặc biệt từ phía nhà quản lý. Trên thực tế, có nhiều phương pháp đo lường, đánh giá hoạt động kiểm toán nội bộ cũng như xem xét thực hiện chức năng kiểm toán nội bộ trong một tổ chức hoặc một đơn vị. Một trong số hệ thống đo lường phổ biến đối với việc thực hiện chức năng kiểm toán nội bộ trong một tổ chức, một đơn vị là sử dụng cách tiếp cận đánh giá theo Bảng điểm cân bằng (Ziegenfuss, 2000). Phương pháp này tập trung vào xem xét sự liên kết mục tiêu của bộ phận kiểm toán nội bộ với hoạt động của một tổ chức, một đơn vị có qui mô lớn. Phương pháp đo lường hoạt động kiểm toán nội bộ trên cơ sở vận dụng Bảng điểm cân bằng được các cổ đông tin tưởng lựa chọn để xem xét quá trình kiểm toán. Tuy nhiên, một phương pháp khác thay thế được sử dụng trong đánh giá thực hiện chức năng kiểm toán nội bộ là Đánh giá theo Đầu vào – Thực hiện – Đầu ra (Rupsys & cộng sự, 2007). Trong hệ thống này, Đầu vào được xem là những yếu tố tiềm ẩn ảnh hưởng

tới chất lượng kiểm toán nội bộ, xuất phát từ kiểm toán viên nội bộ và tổ chức, chẳng hạn kinh nghiệm của nhân viên kiểm toán, ngân sách cho kiểm toán và những yếu tố khác. Thực hiện bao gồm những hoạt động kiểm toán cụ thể, trong đó xem xét cả thực thể được kiểm toán. Đầu ra trong hệ thống đánh giá của Rupsys được xác định là những sản phẩm cuối cùng của quá trình kiểm toán, bao gồm cả kiểm toán (đảm bảo), (dịch vụ) tư vấn và những đề xuất đối với nhà quản trị. Bên cạnh đó, hệ thống đánh giá thực hiện chức năng kiểm toán nội bộ này cũng đo lường, đánh giá môi trường kiểm toán. Khi thực hiện đánh giá môi trường, những tiêu chí như quan hệ giữa bộ phận kiểm toán nội bộ với ban quản trị cũng được xem xét. Như vậy, phương pháp đánh giá theo mô hình Đầu vào – Thực hiện – Đầu ra tập trung vào đo lường những hoạt động được lựa chọn (mỗi nhóm sẽ có tiêu chí đo lường khác nhau) nhằm tìm hiểu, đánh giá đầy đủ qui trình kiểm toán nội bộ từ đầu vào tới đầu ra. Hệ thống đánh giá sử dụng trong nghiên cứu này là một dạng sửa đổi từ mô hình đo lường nêu trên. Trong đó, phương pháp được áp dụng trong nghiên cứu của tác giả tập trung nhiều hơn vào kết quả cuối cùng của việc thực hiện chức năng kiểm toán nội bộ trong đơn vị. Theo đó, việc đánh giá thực hiện chức năng kiểm toán nội bộ sẽ thực hiện theo 5 nhóm tiêu chí là: Môi trường, Đầu ra, Chất lượng, Hiệu quả và Tác động của kiểm toán nội bộ. Chi tiết về nội dung theo mỗi nhóm tiêu chí cùng với cách thức vận dụng để đánh giá được trình bày dưới đây.

### **Môi trường**

Môi trường bao gồm những nhân tố bên trong và bên ngoài ảnh hưởng gián tiếp tới chức năng kiểm toán nội bộ. Những yếu tố thuộc về môi trường được xem là đầu vào của mỗi qui trình kiểm toán nói chung và kiểm toán nội bộ nói riêng. Mặc dù, những yếu tố thuộc về nhóm này không được xem là thiết yếu nhưng chúng vẫn có ảnh hưởng lớn tới sự thành công hay thất bại trong thực hiện kiểm toán. Các nhân tố cụ thể thuộc môi trường có thể phân chia thành 2 nhóm nhỏ hơn là: nhóm các yếu tố bên trong và nhóm các yếu tố bên ngoài. Môi trường bên trong thường chịu sự ảnh hưởng bởi quan điểm, thái độ, phong cách lãnh đạo của nhà quản lý cấp cao tại đơn vị. Môi trường bên trong thường tạo ra những ảnh hưởng gần hơn, tác động mạnh hơn đối với việc thực hiện chức năng kiểm toán nội bộ trong đơn vị. Môi trường bên ngoài liên quan tới các nhân tố khác nhau từ bên ngoài tổ chức. Tuy nhiên, môi trường bên ngoài cũng có ảnh hưởng



không nhỏ tới hiệu quả hoạt động của kiểm toán nội bộ. Thuộc môi trường bên ngoài có thể kể tới những qui định của Nhà nước, của ngành, của khách hàng,... Để đo lường theo tiêu chí môi trường, những chỉ tiêu có thể sử dụng được như: số lượng các yêu cầu từ ban kiểm soát, số lượng các cuộc họp với nhà quản trị, kết quả khảo sát về sự thỏa mãn của nhà quản trị với kết quả công việc kiểm toán nội bộ,...

Đánh giá theo nhóm tiêu chí Môi trường có thể cho thấy “mức độ tốt” của mối quan hệ giữa bộ phận kiểm toán nội bộ tại đơn vị với Hội đồng quản trị. Mối quan hệ này là yếu tố quan trọng ảnh hưởng tới hiệu quả của mỗi cuộc kiểm toán nội bộ. Thông qua việc tìm hiểu những tài liệu quy định về chức năng và nhiệm vụ của bộ phận kiểm toán nội bộ còn giúp đánh giá mức độ độc lập trong công việc của bộ phận kiểm toán nội bộ trong đơn vị.

#### ***Kết quả đầu ra***

Đầu ra bao gồm kết quả cuối cùng hoặc dịch vụ của chức năng kiểm toán nội bộ, bao gồm kiểm toán (đảm bảo) và (dịch vụ) tư vấn. Tùy thuộc vào lĩnh vực hoạt động, qui mô và đặc thù của mỗi đơn vị, kết quả đầu ra của kiểm toán nội bộ có thể có những khác biệt. Những chỉ tiêu liên quan tới việc đo lường thực hiện chức năng kiểm toán nội bộ gắn với kết quả đầu ra của hoạt động này có thể sử dụng như: tỷ lệ hoàn thành kế hoạch kiểm toán, số lượng cuộc kiểm toán hoàn thành, số lượng đề xuất, thời gian dự kiến so với thực tế,...

Đo lường chất lượng: Nhóm nhân tố này thường tập trung vào xem xét chất lượng của các kết quả cuối cùng của chức năng kiểm toán nội bộ. Vì thế, chất lượng được xem là sự xem xét mở rộng của Nhóm tiêu chí thứ hai. Đo lường thông qua tiêu chí chất lượng cũng bao gồm cả đo lường chất lượng của nhân viên kiểm toán. Đo lường theo chất lượng có thể sử dụng những chỉ tiêu như: có thực hiện đối chiếu chéo hay không, sự thỏa mãn của khách thể kiểm toán, số lượng kiểm toán viên chuyên nghiệp, tỷ lệ nhân viên thỏa mãn các yêu cầu nghề nghiệp,...

#### ***Hiệu quả***

Nhóm này đo lường kết quả đầu ra và chất lượng của quá trình thực hiện kiểm toán nội bộ trong quan hệ với chi phí thực hiện. Mục tiêu của nhóm tiêu chí đo lường hiệu quả là xác định xem kiểm toán nội bộ đang sử dụng hiệu quả thời gian và nguồn lực như thế nào. Những đo lường cụ thể liên quan tới hiệu quả của việc thực hiện chức năng kiểm toán nội bộ có thể dựa vào những chỉ tiêu cụ thể như: chi phí cho mỗi giờ kiểm toán, chi phí cho mỗi triệu đồng

được kiểm toán, tỷ lệ phần trăm thời gian cho quản lý kiểm toán nội bộ, thời gian chuẩn bị báo cáo,...

#### ***Đo lường sự tác động và ảnh hưởng***

Nhóm tiêu chí đo lường thông qua sự tác động và ảnh hưởng của thực hiện chức năng kiểm toán nội bộ thông qua xem xét tác động đa dạng của các chức năng kiểm toán nội bộ tới hiệu năng quản lý trong tổ chức, đơn vị. Đo lường qua đánh giá sự tác động của kiểm toán nội bộ có thể thực hiện thông qua những chỉ tiêu cụ thể như: tỷ lệ ngân sách được kiểm toán, tỷ lệ rủi ro đã xác định được, tỷ lệ khu vực có rủi ro cao được xác định,... bao gồm cả những chỉ tiêu khác như qui mô số tiền thu hồi được hoặc tiết kiệm được từ một cuộc kiểm toán.

### **3. Kết quả nghiên cứu thực hiện chức năng kiểm toán nội bộ trong các tổng công ty xây dựng Việt Nam**

Dữ liệu phục vụ cho nghiên cứu được tác giả và cộng sự thực hiện khảo sát tại 8 tổng công ty xây dựng nước ta có tổ chức kiểm toán nội bộ trong giai đoạn 2008-2013 bao gồm: những dữ liệu về công việc kiểm toán nội bộ và kết quả thực hiện kiểm toán của kiểm toán nội bộ; kết quả phỏng vấn tổng quát và phỏng vấn chuyên sâu đối với 25 kiểm toán viên nội bộ tại 8 tổng công ty xây dựng Việt Nam; kết quả phỏng vấn đối với nhà quản lý của Tổng công ty, đơn vị thành viên; kết quả phỏng vấn đối với kiểm toán viên độc lập.

Vận dụng mô hình đánh giá theo Đầu vào - Thực hiện - Đầu ra có điều chỉnh, Nghiên cứu tập trung nhiều hơn vào kết quả cuối cùng của quá trình thực hiện các chức năng kiểm toán nội bộ. Hầu hết các đo lường hiệu năng liên quan tới hiệu quả trong thực hiện các chức năng kiểm toán nội bộ trên cơ sở đối chiếu với kế hoạch thực hiện kiểm toán nội bộ hàng năm, trong mối liên hệ với mức độ và thời gian hoàn thành kế hoạch cũng như đo lường sự chấp thuận những đề xuất của kiểm toán viên nội bộ. Mặc dù vậy, việc đo lường một cách hệ thống đối với quá trình thực hiện chức năng kiểm toán nội bộ cần được xem xét một cách đầy đủ theo 5 yếu tố trong mô hình đã nêu trong phần trên gồm Môi trường, Kết quả đầu ra, Chất lượng, Hiệu quả và Sự tác động của kiểm toán nội bộ. Ngoài ra, một đánh giá giá trị là xác định giá trị trong quan hệ với chi phí tiết kiệm hoặc sáng tạo giá trị như là một phần trong ma trận hoạt động chức năng kiểm toán nội bộ.

***Một là, đo lường hoạt động thông qua môi trường của kiểm toán nội bộ tại các Tổng công ty xây dựng Việt Nam***

Có 4 chỉ tiêu gắn với việc đo lường môi trường kiểm toán nội bộ đã được khảo sát tại 8 tổng công ty xây dựng Việt Nam có tổ chức bộ phận kiểm toán nội bộ thực hiện các cuộc kiểm toán nội bộ (Bảng 1). Mỗi tổng công ty xây dựng thực hiện phỏng vấn đối với nhà quản trị cấp cao (Giám đốc hoặc phó giám đốc tài chính hoặc Phó Tổng giám đốc hoặc thành viên hội đồng quản trị hoặc Kế toán trưởng hoặc Trưởng ban Tài chính - Kế toán của tổng công ty theo những nội dung có liên quan và thực hiện chia trung bình cho số lượng kết quả nhận được (số lượng kiểm toán viên phỏng vấn hoặc số lượng nhà quản trị cấp cao được phỏng vấn).

Kết quả khảo sát cho thấy sự thỏa mãn của nhà quản trị đối với kiểm toán nội bộ tại các tổng công ty xây dựng Việt Nam là rất thấp. Tỷ lệ này cũng phù hợp với những khảo sát tương tự từ phía kiểm toán viên trong tổng công ty xây dựng có tổ chức kiểm toán nội bộ. Các ý kiến phản hồi về số lượng các yêu cầu từ ban kiểm soát – Hội đồng quản trị và số lượng các cuộc họp trong phạm vi đơn vị về tổ chức kiểm toán nội bộ và với nhà quản trị cấp cao thấp cho thấy việc thực hiện kiểm toán nội bộ tại các tổng công ty ít có sự chỉ đạo của nhà quản lý cấp trên. Điều này có thể ảnh hưởng tới khả năng đáp ứng các yêu cầu của nhà quản trị từ phía kiểm toán nội bộ. Do đó, sự thỏa mãn của nhà quản trị đối với kết quả thực hiện kiểm toán ở mức thấp hoặc không thỏa mãn (2/19 hài lòng với kết quả kiểm toán nội bộ) cũng là điều dễ hiểu. Chỉ tiêu này được xem xét mang tính chủ đạo bởi nó chỉ rõ mối quan hệ tốt giữa bộ phận kiểm toán nội bộ tại tổng công ty xây dựng Việt Nam với Hội đồng quản trị tại đơn vị. Đây là yếu tố quan trọng ảnh hưởng tới hiệu quả của cuộc kiểm toán. Tìm hiểu các tài liệu quy định về chức năng và nhiệm vụ của bộ phận kiểm toán nội bộ cũng cho thấy, bộ phận kiểm toán nội bộ hoàn

toàn độc lập trong công việc cho dù mô hình và cơ cấu tổ chức của bộ phận này tại mỗi đơn vị có phần khác biệt.

Kết quả khảo sát các yếu tố khác (về thời gian thực hiện cuộc kiểm toán nội bộ, dự kiến thời gian so với thực tế thực hiện kiểm toán, tỷ lệ kiểm tra chéo và số lượng các đề xuất) cung cấp một cơ sở bổ sung cho việc đánh giá hoạt động kiểm toán nội bộ tại tổng công ty xây dựng theo tiêu chí đánh giá Môi trường. Kết quả trả lời theo những tiêu chí này cho thấy một số điểm cần làm rõ trong quan hệ với sự khẳng định trong phần trên về sự hài lòng của nhà quản trị cấp cao đối với kết quả kiểm toán nội bộ (nhà quản trị cấp cao không hài lòng về kết quả kiểm toán).

#### **Hai là, đo lường kết quả thực hiện kiểm toán nội bộ tại các tổng công ty xây dựng Việt Nam**

Tổng cộng có khoảng 25 lượt phỏng vấn về 5 chỉ tiêu phục vụ cho đánh giá kết quả của cuộc kiểm toán nội bộ tại các tổng công ty xây dựng Việt Nam. Kết quả phỏng vấn được chia trung bình cho số lượng câu trả lời (25 phiếu trả lời) hoặc chia cho số lượng tổng công ty xây dựng thu thập (8 tổng công ty xây dựng có kiểm toán nội bộ). Kết quả được tổng kết trong Bảng 2.

Kết quả khảo sát cho thấy, số lượng cuộc kiểm toán hoàn thành ở mức trung bình nhưng tỷ lệ hoàn thành kế hoạch kiểm toán lại ở mức thấp. Trong khi số lượng đề xuất kiểm toán đưa ra khá khiêm tốn thì tỷ lệ số lượng phát hiện không được giải quyết khá cao so với số lượng các phát hiện trung bình mỗi cuộc kiểm toán (34%). Ngoài ra, ý kiến khác về những phát hiện kiểm toán nhưng kiểm toán viên chưa giải quyết được hoặc không giải quyết được tận gốc (kể cả trường hợp lảng tránh) lại thể hiện ở mức khá cao trong số những ý kiến được phản hồi về kết quả kiểm toán. Điều này cho thấy những dấu

**Bảng 1: Kết quả khảo sát đánh giá môi trường kiểm toán nội bộ**

TT	Tiêu chí đo lường sử dụng	Kết quả tổng hợp
1	Số lượng các yêu cầu từ ban kiểm soát - Hội đồng quản trị (có 15 câu trả lời có yêu cầu từ nhà quản lý)	1,53
2	Số lượng các cuộc họp trong phạm vi tổng công ty xây dựng (có 4 câu trả lời)	2,15
3	Có thực hiện tổ chức họp với nhà quản trị cấp cao (tổng số có 19 nhà quản trị cấp cao ở các tổng cty)	4/19
4	Nhà quản trị hài lòng đối với kết quả kiểm toán nội bộ	2/19
5	Nhà quản trị đánh giá kết quả kiểm toán đạt được mục tiêu đề ra	3/19
6	Đánh giá về thời gian dự kiến so với thực tế	
	▪ Đủ	2/19
	▪ Thừa	11/19
	▪ Thiếu	5/19
7	Có thực hiện kiểm tra chéo đối với những phát hiện và giải pháp đề xuất	2/19

*Nguồn: Dữ liệu được thu thập trong một Nghiên cứu của Phan Trung Kiên và cộng sự về thực hiện chức năng kiểm toán nội bộ trong tổng công ty xây dựng Việt Nam năm 2014*

**Bảng 2: Kết quả khảo sát đánh giá kết quả kiểm toán nội bộ trong tổng công ty xây dựng**

TT	Tiêu chí đo lường sử dụng	Trả lời
1	Hoàn thành kết hoạch kiểm toán - Không hoàn thành kế hoạch - Tỷ lệ hoàn thành	13/25 57,5%
2	Số lượng cuộc kiểm toán hoàn thành	4,2
3	Số lượng các đề xuất đưa ra sau kiểm toán mỗi cuộc kiểm toán	3,2
4	Đề xuất được thực hiện như thế nào: - Mức độ thực hiện không rõ ràng - Số lượng đề xuất được thực hiện	23/25 n/a
5	Thời gian thực tế cao hơn so với dự kiến	18/25
6	Phát hiện không được giải quyết trung bình mỗi cuộc kiểm toán - Số lượng trung bình - Tỷ lệ %	1,1 34%
7	Phát hiện tiết kiệm chi phí (trực tiếp) hoặc ngăn chặn gian lận trung bình	4,6

*Nguồn: Dữ liệu được thu thập trong một Nghiên cứu của Phan Trung Kiên và cộng sự về thực hiện chức năng kiểm toán nội bộ trong tổng công ty xây dựng Việt Nam năm 2014*

hiệu về khả năng tồn tại những cuộc kiểm toán không thành công, đồng thời cũng cho thấy khả năng nhiều ý kiến của kiểm toán viên sẽ không được thực hiện. Phát hiện kiểm toán dẫn tới tiết kiệm chi phí trung bình khá cao trong quan hệ với số lượng các phát hiện cho thấy một phần nào tác động tích cực của kết quả kiểm toán. Tuy nhiên, số lượng phát hiện không được giải quyết cao sẽ ảnh hưởng tới khả năng cải thiện hoạt động được kiểm toán.

Xem xét giấy làm việc, báo cáo kiểm toán cùng với những đề xuất kiểm toán sau mỗi cuộc kiểm toán tại tổng công ty xây dựng Việt Nam có tổ chức bộ phận kiểm toán nội bộ cho thấy: Thời gian thực hiện rà soát các thủ tục tại khách thể kiểm toán chiếm tới 70%, thời gian thực hiện các yếu tố mang tính hành chính chiếm tới khoảng 20% nên thời gian còn lại để thực hiện các nội dung khác rất hạn chế (10%). Hơn thế, tại một số tổng công ty xây dựng, kiểm toán nội bộ không những thực hiện rà soát các thủ tục, bản thân các kiểm toán viên cũng thực hiện những thủ tục kiểm soát mẫu tại khách thể kiểm toán, thực hiện giám sát các thủ tục,... Điều này cho thấy: Một là, bộ phận kiểm toán nội bộ đã “bỏ quên” một phần nội dung quan trọng trong thực hiện kiểm toán – đánh giá các hoạt động và đề xuất giải pháp; Hai là, kiểm toán nội bộ thực hiện chức năng một cách không rõ ràng trong quan hệ với chức năng của Ban kiểm soát nói riêng và của hệ thống kiểm soát nội bộ trong đơn vị nói chung.

**Ba là, đo lường chất lượng kiểm toán nội bộ trong các tổng công ty xây dựng Việt Nam**

Kết quả khảo sát bằng cách phỏng vấn trực tiếp

đối với kiểm toán viên nội bộ, Trưởng bộ phận kiểm toán nội bộ, Phó trưởng Ban kiểm soát phụ trách kiểm toán nội bộ,... với tổng cộng 25 ý kiến trả lời từ 8 tổng công ty xây dựng. Kết quả này sau đó được tính trung bình cho mỗi tổng công ty xây dựng sau đó tính trung bình cho mẫu khảo sát (chia cho 8 hoặc 25 tùy thuộc vào chỉ tiêu khảo sát) (Bảng 3).

Thông tin trên cho thấy, trong khi thực hiện kiểm toán nội bộ những thủ tục kiểm tra chéo nhằm loại bỏ những khả năng sai sót trong quá trình kiểm tra được thực hiện rất hạn chế. Điều này cảnh báo những nguy cơ về khả năng sai phạm có thể không phát hiện được hoặc bị bỏ qua. Bên cạnh đó, chỉ tiêu về sự thỏa mãn của khách thể kiểm toán về kết quả kiểm toán thấp (Bảng 2). Cả hai chỉ tiêu khảo sát cho thấy một mối liên hệ giữa độ tin cậy của kết quả kiểm toán với kỳ vọng của nhà quản lý cấp cao.

Phân tích một số chỉ tiêu cụ thể liên quan tới số lượng kiểm toán viên, chất lượng nhân viên kiểm toán, sự trau dồi và bồi dưỡng chuyên môn nghiệp vụ, thời gian thực hiện kiểm toán không thực sự thuyết phục/thấp; sự tham gia các tổ chức nghề nghiệp không nhiều,... Điều này phần nào lý giải kết quả công việc kiểm toán cũng như chất lượng của những phát hiện kiểm toán cùng với đề xuất cải thiện hoạt động. Bên cạnh đó, kết quả khảo sát trên liên quan tới kiểm toán viên cũng cho thấy chất lượng công việc kiểm toán nội bộ chịu ảnh hưởng nhiều bởi kinh nghiệm làm việc của họ. Thực tế, không có các chương trình kiểm toán, kiểm toán viên đã dựa vào kinh nghiệm làm việc trước đây để kiểm toán.

**Bảng 3: Kết quả khảo sát đánh giá chất lượng kiểm toán nội bộ trong tổng công ty xây dựng**

TT	Tiêu chí đo lường sử dụng	Trả lời
1.	Có thực hiện đối chiếu chéo	4/25
2.	Sự thỏa mãn của khách thể kiểm toán về kết quả kiểm toán nội bộ	10/25
3.	Số lượng kiểm toán viên chuyên nghiệp mỗi bộ phận kiểm toán nội bộ	0,5
4.	Tỷ lệ nhân viên thỏa mãn các yêu cầu hành nghề (có 5 câu trả lời không đưa ra ý kiến theo nội dung này)	12/20
5.	Số lượng kiểm toán viên nội bộ tham gia tổ chức nghề nghiệp	5/25
6.	Thời gian (h) để đào tạo mỗi năm	0,6
7.	Tỷ lệ doanh thu theo nhân viên	n/a
8.	Ý kiến đề xuất (trung bình) không dựa vào kết quả kiểm toán:	
	- Có tồn tại ý kiến không dựa trên kết quả kiểm toán	5/25
	- Số lượng trung bình	1,2
9.	Tỷ lệ % thời gian dành cho kiểm toán	49%
10.	Đạt được các mục tiêu dài hạn (có 17 phiếu trả lời câu hỏi này)	2/17

*Nguồn: Dữ liệu được thu thập trong một Nghiên cứu của Phan Trung Kiên và cộng sự về thực hiện chức năng kiểm toán nội bộ trong tổng công ty xây dựng Việt Nam năm 2014*

#### **Bốn là, đo lường hiệu quả hoạt động kiểm toán nội bộ**

Cách đo lường hiệu quả hoạt động cũng được thực hiện từ kết quả khảo sát trên cơ sở những thông tin có được liên quan tới chi phí cho kiểm toán, thời gian thực hiện kiểm toán, thời gian thực hiện các hoạt động báo cáo, thời gian phát triển và thực hiện kế hoạch kiểm toán,... Tuy nhiên, cũng cần nhận thức rõ những hạn chế trong cách thức đánh giá này chính là những khó khăn trong quá trình tính toán.

Kết quả khảo sát cho thấy, việc đánh giá dựa vào chi phí để từ đó đo lường hiệu quả kiểm toán nội bộ gặp nhiều khó khăn. Trên thực tế, việc tính toán chi phí gặp nhiều khó khăn. Kết quả khảo sát cho thấy chi phí phát sinh cho kiểm toán nội bộ chủ yếu liên

quan tới tiền lương cho nhân viên. Trong khi đó, với số lượng nhân viên ít (từ 3 tới 5) nhân viên, lương được xác định theo ngạch bậc,... do đó chi phí phát sinh ở bộ phận kiểm toán nội bộ nói chung và cho từng cuộc kiểm toán ở mức thấp. Tuy nhiên, những thông tin khác khó định lượng lại cho thấy chi phí của bộ phận kiểm toán nội bộ có xu hướng bị ảnh hưởng – tăng lên. Cụ thể, những chỉ tiêu còn lại cho thấy, công việc kiểm toán nội bộ thực tế diễn ra luôn kéo dài hơn so với dự tính. Điều này sẽ làm cho chi phí của cuộc kiểm toán tăng theo một cách khác, đồng thời ảnh hưởng tới những cuộc kiểm toán sau này. Bên cạnh đó, thông tin về thời gian quản lý hành chính, thời gian chuẩn bị báo cáo nháp dài cũng là nhân tố sẽ làm tăng chi phí của cuộc kiểm toán nội bộ tại các tổng công ty xây dựng. Ngoài ra, số lượng

**Bảng 4: Kết quả khảo sát đánh giá kiểm toán nội bộ qua hiệu quả hoạt động trong tổng công ty xây dựng Việt Nam**

TT	Tiêu chí đo lường sử dụng	Trả lời
1.	Chi phí cho mỗi giờ kiểm toán	n/a
2.	Chi phí cho mỗi triệu đồng được kiểm toán	n/a
3.	Thời gian thực hiện kiểm toán so với thời gian dự kiến	1,24 lần
4.	Tỷ lệ phần trăm thời gian cho quản lý hành chính kiểm toán nội bộ	20,7%
5.	Chuẩn bị một bản thảo báo cáo kiểm toán nội bộ	
	- Có chuẩn bị bản thảo báo cáo	5/25
	- Thời gian chuẩn bị trung bình	0,9 ngày
6.	Số lượng những phát hiện được nhắc lại	1,7
7.	Phát triển chương trình kiểm toán hàng năm	
	- Có phát triển kế hoạch kiểm toán hàng năm	8/8
	- Thời gian phát triển chương trình kiểm toán hàng năm (Không có chương trình kiểm toán)	n/a
8.	Ước tính về tỷ lệ (%) những đề xuất được thực hiện	51,2%

*Nguồn: Dữ liệu được thu thập trong một Nghiên cứu của Phan Trung Kiên và cộng sự về thực hiện chức năng kiểm toán nội bộ trong tổng công ty xây dựng Việt Nam năm 2014*



đề xuất kiểm toán bị nhắc lại trong lần kiểm toán sau và tỷ lệ ý kiến đề xuất của kiểm toán viên không được thực hiện phần nào làm giảm hiệu quả của cuộc kiểm toán hoặc làm cuộc kiểm toán không hiệu quả nếu xem xét hiệu quả trên cơ sở chi phí cho kiểm toán nội bộ với kết quả của cuộc kiểm toán.

**Năm là, đánh giá sự tác động của kiểm toán nội bộ**

Đánh giá tiếp theo đối với hoạt động kiểm toán nội bộ thông qua đo lường tác động của kiểm toán nội bộ. Đo lường bằng cách này dường như rất khó nhưng lại chứng minh được sự hữu ích của kiểm toán nội bộ đối với hiệu năng quản lý của cả tổ chức. Thông tin về khảo sát liên quan tới đánh giá thực hiện kiểm toán nội bộ dựa trên việc đo lường sự tác động của kiểm toán nội bộ được trình bày trong Bảng 5.

Kết quả khảo sát cho thấy tỷ lệ ngân sách được kiểm toán ở mức thấp (4/25), và 20/25 câu trả lời chọn mức không xác định. Đa số các cuộc kiểm toán có xu hướng tập trung công việc vào kiểm toán tài chính – hoạt động chiếm tỷ trọng lớn trong hoạt động tại các tổng công ty xây dựng Việt Nam, nhưng bỏ qua nhiều hoạt động khác tại đơn vị, đặc biệt là những lĩnh vực mới khi thực tế các tổng công ty xây dựng mở rộng hoạt động sang nhiều lĩnh vực khác ngoài xây dựng (những lĩnh vực mà tổng công ty xây dựng mới mở rộng, thị trường chưa ổn định và rủi ro cao). Trong khi, hàng năm các báo cáo tài

chính của các công ty con, đơn vị thành viên, tổng công ty xây dựng được kiểm toán bởi kiểm toán độc lập nên công việc của kiểm toán nội bộ dễ dẫn tới trùng lặp và giảm sự tập trung của nhà quản lý vào thực hiện chức năng kiểm toán nội bộ.

Như phân tích trong những nội dung trên, do có đặc thù kinh doanh riêng nên ngoài những rủi ro mang tính phổ biến tại các tổng công ty xây dựng, bản thân mỗi đơn vị lại có thể phải đối mặt với những rủi ro riêng, khác biệt. Bởi vậy, tìm kiếm, xác định, đánh giá rủi ro, tư vấn cho nhà quản trị,... là chức năng cần thiết của kiểm toán nội bộ. Tuy nhiên, kết quả khảo sát về tỷ lệ rủi ro xác định được kiểm toán ở mức thấp lại chứng minh điều ngược lại. Kiểm toán nội bộ không tập trung vào những vấn đề được nhà quản lý quan tâm – những khu vực hoạt động có rủi ro cao, ảnh hưởng tiêu cực tới kết quả hoạt động. Bởi vậy, kết quả kiểm toán đã và đang không có ảnh hưởng tích cực tới hoạt động được kiểm toán.

Hiệu lực trong thực hiện các chức năng kiểm toán nội bộ tại các tổng công ty xây dựng nói chung có thể được thể hiện trên giấy làm việc và hồ sơ kiểm toán báo cáo tài chính do kiểm toán độc lập thực hiện tại các tổng công ty xây dựng. Bởi vì sự liên kết trong khi thực hiện kiểm toán giữa kiểm toán độc lập và kiểm toán nội bộ nên kết quả xác minh của kiểm toán độc lập có thể giảm đáng kể nếu có thể

**Bảng 5: Kết quả khảo sát đánh giá thực hiện kiểm toán nội bộ trong tổng công ty xây dựng qua đo lường sự tác động của kiểm toán nội bộ**

TT	Tiêu chí đo lường sử dụng	Trả lời
1.	Tỷ lệ ngân sách được kiểm toán	
	- Mức cao	0/25
	- Mức thấp	4/25
	- Mức trung bình	1/25
	- Không xác định	20/25
2.	Mức độ tập trung kiểm toán vào rủi ro:	
	- Mức thấp	19/25
	- Mức trung bình	1/25
	- Không xác định	5/25
3.	Mức độ tập trung kiểm toán vào khu vực rủi ro:	
	- Mức thấp	18/25
	- Mức trung bình	2/25
	- Không xác định	5/25
4.	Mức độ số tiền thu hồi hoặc tiết kiệm được mỗi cuộc kiểm toán	
	- Mức thấp	3/25
	- Mức trung bình	1/25
	- Không xác định	21/25

*Nguồn: Dữ liệu được thu thập trong một Nghiên cứu của Phan Trung Kiên và cộng sự về thực hiện chức năng kiểm toán nội bộ trong tổng công ty xây dựng Việt Nam năm 2014*



**Bảng 6: Kết quả khảo sát đánh giá sử dụng tư liệu của kiểm toán nội bộ trong các cuộc kiểm toán tài chính do kiểm toán độc lập thực hiện tại tổng công ty xây dựng**

<b>TT</b>	<b>Tiêu chí đo lường sử dụng</b>	<b>Trả lời</b>
1.	Quan điểm của kiểm toán viên về sự cần thiết sử dụng tư liệu của kiểm toán nội bộ	10/10
2.	Số lượng tổng công ty xây dựng được kiểm toán báo cáo tài chính có kiểm toán nội bộ	8
3.	Kiểm toán viên có xem xét tài liệu của kiểm toán nội bộ trong kiểm toán	2/10
4.	Mức độ sử dụng hữu ích cho các kiểm tra hoặc sử dụng như là một phần bằng chứng từ tài liệu kiểm toán nội bộ	0/10
5.	Đánh giá chi tiết:	
	- Sử dụng cho bước công việc đánh giá hiệu lực kiểm soát nội bộ	0/10
	- Sử dụng cho kiểm tra chi tiết khoản mục	0/10
	- Sử dụng cho đánh giá chung hoặc đưa ra kết luận kiểm toán	0/10
	- Công ty kiểm toán đã giảm được chi phí kiểm toán nhờ vào tư liệu kiểm toán nội bộ	0/10

*Nguồn: Dữ liệu được thu thập trong một Nghiên cứu của Phan Trung Kiên và cộng sự về thực hiện chức năng kiểm toán nội bộ trong tổng công ty xây dựng Việt Nam năm 2014*

dựa vào các tài liệu kiểm toán nội bộ. Chuẩn mực Kiểm toán độc lập cũng cho phép kiểm toán viên độc lập có thể sử dụng tư liệu kiểm toán nội bộ tại đơn vị được kiểm toán. Như vậy, nếu kiểm toán độc lập tin tưởng và sử dụng tư liệu kiểm toán nội bộ tại các tổng công ty xây dựng, điều này sẽ cho thấy hiệu năng của hoạt động kiểm toán nội bộ tại các đơn vị này.

Kết quả khảo sát đối với 10 kiểm toán viên độc lập ở 4 công ty kiểm toán độc lập khác nhau đã thực hiện kiểm toán trong khoảng 28 tổng công ty xây dựng Việt Nam, trong số đó có 8 tổng công ty xây dựng có tổ chức kiểm toán nội bộ trình bày ở Bảng 6.

Kết quả trên chỉ ra nhiều vấn đề trong quá trình phối hợp giữa ngoại kiểm với nội kiểm trong khi thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính – do kiểm toán độc lập thực hiện. Ngoài những yếu tố không khách quan ảnh hưởng tới sự phối hợp này thì chất lượng và tính hữu dụng của tư liệu kiểm toán nội bộ ảnh hưởng tới công việc kiểm toán tài chính là thấp. Nếu nội dung đánh giá hiệu lực kiểm soát với những tư liệu của kiểm toán nội bộ và với kết quả khảo sát cho thấy các kiểm toán viên dường như không tin tưởng vào kết quả đánh giá đối với các hoạt động kiểm soát tại các tổng công ty xây dựng Việt Nam.

**4. Kết luận về thực trạng thực hiện chức năng kiểm toán nội bộ trong các tổng công ty xây dựng Việt Nam**

Dựa trên tổng hợp, phân tích và đánh giá từ kết quả khảo sát bằng mô hình đánh giá thực hiện chức năng kiểm toán nội bộ theo Đầu vào - Thực hiện - Đầu ra cho thấy, kiểm toán nội bộ đã trở thành một phương sách được nhà quản lý sử dụng trong một số ít các tổng công ty xây dựng Việt Nam. Mức độ

cũng như sự tín nhiệm vào phương sách này không ngừng tăng lên phần nào cho thấy vai trò to lớn của kiểm toán nội bộ tại các tổng công ty xây dựng nước ta, đặc biệt trong bối cảnh môi trường kinh doanh có nhiều thay đổi phức tạp, đa dạng và rủi ro hơn. Mặc dù việc thực hiện chức năng kiểm toán nội bộ đã được thực hiện ở những doanh nghiệp xây dựng có qui mô lớn nhưng kết quả đo lường thực hiện chức năng kiểm toán nội bộ cũng chỉ ra những vấn đề cần được nhà quản lý quan tâm thích đáng:

*Một là*, mặc dù đã có sự quan tâm của nhà quản lý tới chức năng kiểm toán nội bộ nhưng không phải là một xu hướng phổ biến trong các tổng công ty xây dựng nước ta giai đoạn 2008-2013. Số lượng các tổng công ty xây dựng có bộ phận kiểm toán nội bộ ít (8/34 tổng công ty xây dựng có bộ phận kiểm toán nội bộ<sup>1</sup>), số lượng kiểm toán viên nội bộ còn ít và năng lực kiểm toán viên hạn chế, nhà quản trị cấp cao chưa thực sự quan tâm tới hoạt động kiểm toán nội bộ... đã tác động tới việc thực hiện chức năng kiểm toán nội bộ tại các tổng công ty xây dựng;

*Hai là*, mặc dù đã có nhiều cố gắng nhưng kết quả kiểm toán không đạt được kỳ vọng của nhà quản lý. Điều này ảnh hưởng lớn tới sự phát triển cả về qui mô và nội dung của kiểm toán nội bộ trong các tổng công ty xây dựng;

*Ba là*, Chất lượng thực hiện chức năng kiểm toán nội bộ thấp, đa số các cuộc kiểm toán nội bộ không đạt được mục tiêu/kế hoạch đặt ra về thời gian cũng như về nội dung làm giảm vai trò của kiểm toán nội bộ trong quản trị công ty;

*Bốn là*, Việc nhận diện khu vực có rủi ro và những hoạt động rủi ro cao chưa thực sự như kỳ vọng ảnh hưởng tới giải pháp quản lý, đặc biệt trong

khi kiểm toán nội bộ hiện đại nhấn mạnh tới việc tạo ra giá trị gia tăng cho tổ chức, nhấn mạnh tới hỗ trợ cho quản trị rủi ro trong mô hình quản trị công ty.

Tất cả những yếu tố trên làm giảm vai trò của chức năng kiểm toán nội bộ trong các tổng công ty xây dựng nước ta. Để giải quyết những vấn đề phát sinh trong thực hiện chức năng kiểm toán nội bộ trong các tổng công ty xây dựng Việt Nam hiện nay, thiết nghĩ cần phải có những giải pháp đồng bộ cả về mặt kỹ thuật và chiến lược từ phía các tổng công ty xây dựng Việt Nam và từ phía cơ quan quản lý nhà nước liên quan – các bộ chủ quản của tổng công

ty, Bộ Tài chính. Theo quan điểm tác giả, yếu tố quan trọng nhất ảnh hưởng tới sự phát triển của kiểm toán nội bộ tại các tổng công ty xây dựng cần cải thiện là thay đổi nhận thức của nhà quản trị về vai trò của chức năng kiểm toán nội bộ trong quan hệ với những phương sách quản lý khác bên cạnh những yêu cầu quản lý mang tính bắt buộc phải sử dụng vai trò của kiểm toán nội bộ (từ phía cơ quan nhà nước có thẩm quyền). Trong những bài viết tới đây, tác giả sẽ bàn thêm về nguyên nhân cùng với những giải pháp khắc phục tình trạng hiện tại. □

### Chú thích:

1. Dữ liệu được thu thập trong một Nghiên cứu của Phan Trung Kiên và cộng sự về thực hiện chức năng kiểm toán nội bộ trong tổng công ty xây dựng Việt Nam năm 2014.

### Tài liệu tham khảo

- John A. Edds (1980), *Management Auditing: Concepts and Practices*, Kendall/Hant Publishing Company, Dubuque, Iowa, USA.
- Nguyễn Đình Hựu, Phan Trung Kiên, Nguyễn Thị Vân Anh, Nguyễn Văn Ngọc (2006), ‘Định hướng chiến lược và giải pháp phát triển kiểm toán nội bộ ở Việt Nam’, 1 Đề tài nhánh thuộc Đề tài cấp nhà nước, Hà Nội.
- Phan Trung Kiên (2008), ‘Hoàn thiện tổ chức kiểm toán nội bộ trong các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam’, Luận án Tiến sỹ, Trường ĐH Kinh tế quốc dân.
- Rupsys, Rolandas & Boguslauskas, Vytautas (2007), ‘Measuring Performance of Internal Auditing: Empirical Evidence’, *Engineering Economics*, No.5, p.9-14.
- Ziegenfuss, D.E. (2000), ‘Measuring Performance’, *The Internal Auditor*, Vol.57, No.1, pp. 36-40.

### Measuring the implementation of the internal audit function in firms: A study of Vietnamese construction corporations

#### Abstract:

*The Internal Audit (IA) function, along with other kinds of audit, has been officially applied in some Vietnamese large construction corporations. Although the IA function has partially contributed to improvement in the operation of Vietnamese construction corporations, it faces many problems in terms of performance and structure. This paper seeks the answer to the question: “What is the current performance of the Internal Audit Function in Vietnamese construction corporations?”. Based on the findings, the paper proposes some suggestions.*

---

### Thông tin tác giả:

\* **Phan Trung Kiên**, Tiến sỹ

- Tổ chức tác giả công tác: Viện Kế toán- Kiểm toán, trường Đại học Kinh tế quốc dân

- Lĩnh vực nghiên cứu chính: Kế toán, kiểm toán

- Một số tạp chí đã đăng tải công trình nghiên cứu: *Tạp chí Kinh tế và Phát triển*, *Tạp chí Kế toán- Kiểm toán*, *Tạp chí Tài chính kế toán*, *Tạp chí Nghiên cứu khoa học kiểm toán*, *Tạp chí Kinh doanh và quản lý*

- Địa chỉ liên lạc: Địa chỉ email: [kienpt@neu.edu.vn](mailto:kienpt@neu.edu.vn)