

**BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO
TRƯỜNG ĐẠI HỌC KINH TẾ QUỐC DÂN**



PHAN TRUNG KIÊN

**HOÀN THIỆN TỔ CHỨC KIỂM TOÁN NỘI BỘ TRONG
DOANH NGHIỆP XÂY DỰNG VIỆT NAM**

LUẬN ÁN TIẾN SĨ KINH TẾ

Hà Nội – 2008

**BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO
TRƯỜNG ĐẠI HỌC KINH TẾ QUỐC DÂN**



PHAN TRUNG KIÊN

**HOÀN THIỆN TỔ CHỨC KIỂM TOÁN NỘI BỘ TRONG
DOANH NGHIỆP XÂY DỰNG VIỆT NAM**

Chuyên ngành: Kế toán, Kiểm toán và Phân tích

Mã số: 62.34.30.01

LUẬN ÁN TIẾN SĨ KINH TẾ

Người hướng dẫn khoa học:

1. GS. TS. Nguyễn Quang Quỳnh
2. PGS. TS. Ngô Trí Tuệ

Hà Nội - 2008

LỜI CAM ĐOAN

Tôi xin cam đoan Luận án này là công trình của riêng tôi. Số liệu sử dụng trong Luận án là trung thực. Những kết quả của Luận án chưa từng được công bố trong bất cứ công trình nào khác.

Tác giả của Luận án

Phan Trung Kiên

LỜI CẢM ƠN

Tác giả xin bày tỏ sự biết ơn sâu sắc tới GS. TS. Nguyễn Quang Quỳnh, PGS. TS. Ngô Trí Tuệ - người hướng dẫn khoa học, đã nhiệt tình hướng dẫn Tác giả hoàn thành Luận án.

Tác giả xin trân trọng cảm ơn sự hỗ trợ quý báu trong quá trình thu thập tài liệu, thu thập bảng câu hỏi phỏng vấn của các nhà quản lý của các tổng công ty (TCT) Công trình Giao thông 4, TCT Xây dựng Trường Sơn, TCT xây dựng Bạch Đằng, TCT cổ phần Xuất Nhập khẩu xây dựng Việt Nam, Công ty Licogi 12, TCT Đầu tư Phát triển Hạ tầng Đô thị, TCT Xây dựng Hà Nội,...; Tác giả cũng cảm ơn các đồng nghiệp trong Khoa Kế toán, các KTV và nhà quản lý trong các Công ty kiểm toán, Bộ Tài chính, Bộ Giao thông Vận tải, Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn đã hỗ trợ tìm kiếm tài liệu cũng như góp ý cho Tác giả sửa chữa Luận án.

Cuối cùng, Tác giả muốn bày tỏ cảm ơn tới vợ, con và bố mẹ đã động viên, giúp đỡ Tác giả trong suốt quá trình nghiên cứu và hoàn thành Luận án.

Phan Trung Kiên

MỤC LỤC

	<i>Trang</i>
Trang phụ bìa	ii
Lời cam đoan	iii
Lời cảm ơn	iv
Mục lục	v
Danh mục chữ viết tắt	vi
Danh mục bảng, sơ đồ và biểu đồ	vii
MỞ ĐẦU	1
CHƯƠNG 1. CƠ SỞ LÝ LUẬN CỦA KIỂM TOÁN NỘI BỘ TRONG DOANH NGHIỆP	7
1.1. Kiểm toán nội bộ trong hệ thống quản lý doanh nghiệp	7
1.2. Tổ chức kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp	18
1.3. Kinh nghiệm tổ chức kiểm toán nội bộ tại một số nước trên thế giới	47
CHƯƠNG 2. THỰC TRẠNG TỔ CHỨC KIỂM TOÁN NỘI BỘ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP XÂY DỰNG VIỆT NAM	53
2.1. Đặc điểm chung của các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam ảnh hưởng tới tổ chức kiểm toán nội bộ	53
2.2. Thực trạng tổ chức kiểm toán nội bộ trong các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam	81
CHƯƠNG 3. PHƯƠNG HƯỚNG VÀ GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN TỔ CHỨC KIỂM TOÁN NỘI BỘ TRONG DOANH NGHIỆP XÂY DỰNG VIỆT NAM	121
3.1. Sự cần thiết phải hoàn thiện tổ chức kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp xây dựng Việt Nam	121
3.2. Yêu cầu và phương hướng hoàn thiện tổ chức kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp xây dựng Việt Nam	131
3.3. Giải pháp hoàn thiện tổ chức kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp xây dựng Việt Nam	136
3.4. Kiến nghị thực hiện giải pháp hoàn thiện tổ chức kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp xây dựng Việt Nam	177
KẾT LUẬN	182
DANH MỤC CÔNG TRÌNH NGHIÊN CỨU CỦA TÁC GIẢ	viii
TÀI LIỆU THAM KHẢO	ix
PHỤ LỤC	x

DANH MỤC TỪ VIẾT TẮT

Chữ viết tắt	Viết đầy đủ (Tiếng Việt)	Viết đầy đủ (Tiếng Anh)
DN	Doanh nghiệp	
DNNN	Doanh nghiệp nhà nước	
DNXD	Doanh nghiệp xây dựng	
CSDL	Cơ sở dữ liệu	Assertions
GAAP	Các nguyên tắc kế toán được chấp nhận rộng rãi	Generally Accepted Accounting Principles
GAAS	Chuẩn mực kiểm toán được chấp nhận rộng rãi	Generally Accepted Auditing Standards
GDP	Tổng sản phẩm quốc nội	Gross Domestic Products
IAG	Văn bản hướng dẫn kiểm toán quốc tế	International Auditing Guidelines
IFAC	Liên đoàn kế toán quốc tế	International Federation Accounting Committee
IIA	Viện kiểm toán viên nội bộ	Institute of Internal Auditors
INTOSAI	Tổ chức quốc tế của các cơ quan kiểm toán tối cao	International Organization of Supreme Audit Institutions
KSNB	Kiểm soát nội bộ	
KTNB	Kiểm toán nội bộ	
KTV	Kiểm toán viên	
SPPIA	Chuẩn mực thực hành kiểm toán chuyên nghiệp cho kiểm toán nội bộ	Standards of Professional Practice for Internal Auditor
TCT	Tổng công ty	
VAS	Chuẩn mực kế toán Việt Nam	Vietnamese Accounting Standard
VSA	Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam	Vietnamese Standard of Auditing

DANH MỤC BẢNG, SƠ ĐỒ, BIỂU ĐỒ

Danh mục bảng

Bảng Số	Tên bảng	Trang
Bảng Số 1.1	So sánh kiểm toán tài chính và kiểm toán hoạt động	16
Bảng Số 1.2	Các biểu tượng sử dụng trong lưu đồ	27
Bảng Số 1.3	Ưu nhược điểm tổ chức bộ phận kiểm toán nội bộ sử dụng cơ sở tại địa phương	41
Bảng Số 2.1	Số lượng doanh nghiệp ở Việt Nam giai đoạn 2000 – 2005	54
Bảng Số 2.2	Tổng hợp số lượng các tổng công ty nhà nước Việt Nam	57
Bảng Số 2.3	Vốn đầu tư theo ngành kinh tế	58
Bảng Số 2.4	Đầu tư trực tiếp nước ngoài được cấp phép năm 1988-2005 vào các ngành	59
Bảng Số 2.5	Số lượng doanh nghiệp xây dựng Việt Nam giai đoạn 2000-2005	59
Bảng Số 2.6	Danh sách các TCT xây dựng được khảo sát về tổ chức kiểm toán nội bộ	85
Bảng Số 2.7	Kế hoạch kiểm toán năm 2007 của Tổng công ty CTGT 4	90
Bảng Số 2.8	Nội dung kiểm toán nội bộ các khoản mục	93
Bảng Số 2.9	Tổng hợp kết quả kiểm toán đối với khoản mục trên báo cáo kết quả kinh doanh	96
Bảng Số 2.10	Tổng hợp kết quả kiểm toán đối với các khoản mục trên bảng cân đối kế toán	96
Bảng Số 2.11	Kết quả kiểm toán hiệu quả sử dụng lao động tại Công ty thi công cơ giới – TCT xây dựng Đường Thủy	99
Bảng Số 3.1	Tăng trưởng kinh tế qua các thời kỳ	122
Bảng Số 3.2	Chuyển dịch cơ cấu kinh tế qua các thời kỳ	123
Bảng Số 3.3	Nội dung KTNB theo lĩnh vực hoạt động	152
Bảng Số 3.4	Mẫu trình bày một chương trình kiểm toán nội bộ	156

Bảng Số 3.5	Mẫu giấy làm việc của kiểm toán viên nội bộ	158
Bảng Số 3.6	Tiêu chí đánh giá hiệu quả đối với các hoạt động có thể đo lường được	161
Bảng Số 3.7	Tiêu chí đánh giá nâng cao hiệu năng	163
Bảng Số 3.8	Tiêu chí về hệ thống quản lý và các phương pháp thực hành quản lý	164
Bảng Số 3.9	Doanh thu một số tổng công ty xây dựng Việt Nam	168
Bảng Số 3.10	Kết quả điều tra số lượng kiểm toán viên nội bộ tại Mỹ	175

Danh mục sơ đồ

Sơ đồ	Tên sơ đồ	Trang
Sơ đồ 1.1	Trình tự tổ chức công tác kiểm toán nội bộ	21
Sơ đồ 1.2	Trình tự thực hiện việc kết thúc kiểm toán	33
Sơ đồ 1.3	Tổ chức phòng kiểm toán nội bộ theo lĩnh vực	38
Sơ đồ 1.4	Tổ chức bộ phận kiểm toán nội bộ theo chức năng song song	39
Sơ đồ 1.5	Kiểm toán nội bộ theo khu vực	40
Sơ đồ 1.6	Tổ chức bộ phận kiểm toán nội bộ điển hình	42
Sơ đồ 1.7	Tổ chức bộ phận kiểm toán nội bộ tương lai	43
Sơ đồ 2.1	Tổ chức bộ máy quản lý trong doanh nghiệp xây dựng	68
Sơ đồ 2.2	Mô hình tổ chức quản lý của các tổng công ty nhà nước	69
Sơ đồ 2.3	Tổ chức phòng kiểm toán nội bộ trực thuộc Tổng giám đốc	100
Sơ đồ 2.4	Mô hình tổ chức bộ phận kiểm toán nội bộ trực thuộc Tổng giám đốc trong Tổng công ty xây dựng Việt Nam	101
Sơ đồ 2.5	Tổ chức bộ phận kiểm toán nội bộ thuộc phòng kế toán trong tổng công ty xây dựng Việt Nam	103
Sơ đồ 3.1	Đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ trong qui trình tổ chức công tác kiểm toán nội bộ ở tổng công ty xây dựng	143
Sơ đồ 3.2	Vị trí phòng kiểm toán nội bộ trong bộ máy tổ chức tổng công ty xây dựng	170

Sơ đồ 3.3	Tổ chức bộ phận KTNB theo mô hình <i>bán phân tán</i>	171
Sơ đồ 3.4	Tổ chức bộ phận KTNB tập trung	173
Sơ đồ 3.5	Tổ chức bộ phận KTNB có sử dụng nhân viên nghiệp vụ	174

Danh mục biểu đồ

Biểu đồ	Tên biểu đồ	Trang
Biểu đồ 2.1	GDP ngành xây dựng và GDP tổng hợp các ngành theo giá thực tế	55

MỞ ĐẦU

1. Tính cấp thiết của Đề tài

Các doanh nghiệp (DN) Việt Nam nói chung và các doanh nghiệp xây dựng (DNXD) Việt Nam nói riêng đóng vai trò đặc biệt quan trọng trong công cuộc xây dựng và phát triển đất nước. Để đáp ứng nhu cầu xây dựng trong nước phục vụ cho phát triển kinh tế - xã hội, các DNXD Việt Nam đã phát triển nhanh chóng cả về qui mô và số lượng. Song song với sự phát triển nhanh chóng của các DNXD, nhà quản lý DN phải giải quyết những vấn đề mới phát sinh như: hiệu quả sản xuất kinh doanh; hiệu quả sử dụng các nguồn lực; độ tin cậy của thông tin tài chính; khả năng cạnh tranh bằng giá cả, chất lượng; hiệu quả, hiệu năng trong lựa chọn và thực hiện chiến lược,... Trước những thách thức mới, nhà quản lý đang tìm kiếm những phương sách quản lý nhằm quản trị hiệu quả các hoạt động trong DN. Kiểm toán nội bộ (KTNB) xuất hiện mang tính khách quan đáp ứng nhu cầu quản lý trong môi trường kinh doanh có nhiều thay đổi. Nhà quản lý sử dụng KTNB như là một phương sách quản lý giúp họ đạt được mục tiêu quản trị.

Trong một đơn vị, một tổ chức hay một DN, KTNB là một chức năng đánh giá độc lập đối với những hoạt động khác nhau của đơn vị như là một sự trợ giúp đối với tổ chức. Trên thế giới, KTNB đã có những bước phát triển mạnh mẽ và trở thành hoạt động mang tính chuyên nghiệp. Tại các quốc gia phát triển, KTNB được tổ chức trong hầu hết các DN có qui mô lớn với nhiều mô hình đa dạng. Hoạt động hiệu quả của bộ phận này đã trợ giúp đắc lực cho nhà quản lý không những đảm bảo độ tin cậy của thông tin còn đảm bảo tính hiệu quả, tính kinh tế và tính hiệu năng trong các hoạt động chức năng khác nhau.

KTNB đã được tổ chức ở nhiều DN Việt Nam có qui mô lớn, trong đó có các tổng công ty (TCT) xây dựng. Bước đầu KTNB đã đóng góp tích cực vào hoạt động quản lý cũng như hoạt động kiểm soát nói chung trong DNXD Việt Nam – các TCT xây dựng. Tuy nhiên, hoạt động KTNB trong các TCT xây dựng Việt Nam đã phát sinh những vấn đề trong tổ chức bộ máy và tổ chức công tác KTNB. Bộ máy KTNB được tổ chức đa dạng nhưng lại “cứng nhắc” hoặc đi “chệch hướng” trong quan hệ với tổ chức bộ máy quản lý khuôn mẫu của mô hình tổ chức bộ máy quản lý TCT. Trong tổ chức thực hiện kiểm toán, KTNB thường không thống nhất các nội dung kiểm toán, các lĩnh

vực kiểm toán, không có chuẩn mực, thực hiện kiểm toán dựa vào kinh nghiệm, tác nghiệp kiểm toán tương tự như kiểm tra kế toán hoặc mang tính hình thức,... Bên cạnh đó, hệ thống các văn bản pháp lý hướng dẫn về KTNB còn chưa đầy đủ, lại thiếu tính thống nhất, đôi khi can thiệp quá sâu vào tổ chức quản lý,... đã ảnh hưởng tới hiệu quả của tổ chức KTNB trong DNXD Việt Nam. Ngoài ra, nhận thức chưa đúng hoặc chưa đầy đủ về KTNB của nhà quản lý trong những DN này cũng ảnh hưởng lớn tới sự tồn tại, sự phát triển và tính hiệu quả trong hoạt động của KTNB.

Những phân tích trên đây cho thấy hoạt động KTNB cần phải thay đổi để đáp ứng nhu cầu quản lý: KTNB phải thực sự trở thành phương sách quản lý hiệu quả đối với hoạt động khác nhau của những DNXD Việt Nam. Vì vậy, Tác giả đã chọn Đề tài *“Hoàn thiện tổ chức kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp xây dựng Việt Nam”* làm đề tài nghiên cứu cho Luận án Tiến sỹ.

2. Tổng quan những nghiên cứu về kiểm toán nội bộ

KTNB hình thành và phát triển từ rất sớm trên thế giới. KTNB và những vấn đề có liên quan đã được nhiều tác giả nghiên cứu trên nhiều khía cạnh, trong nhiều lĩnh vực khác nhau. Những nghiên cứu về KTNB trên thế giới xoay quanh nhiều vấn đề có liên quan: Các nghiên cứu của tác giả Smith, Charles A. (1934) về “Kiểm soát KTNB”; tác giả J. C. Shaw (1980) về “KTNB – Một yếu tố cần thiết cho hoạt động quản lý hiệu quả”; các tác giả Verreault, Daniel Arthur (1984) về “Lý thuyết về mối liên hệ giữa các đơn vị trong chức năng KTNB”; tác giả Larkin và Joseph Michael (1988) về “Mô hình hoạt động cho đào tạo KTV trong môi trường KTNB”; tác giả Richard A. Roy (1989) về “Quản lý (hành chính) đối với bộ phận KTNB”; tác giả Gattinger, Maximilian Kurt (1990) về “Xem xét mối quan hệ chi phí và lợi ích đối với bộ phận KTNB”; tác giả Krishnamoorthy và Ganesh (1994) về “Đánh giá của KTV bên ngoài đối với công việc KTNB”; các tác giả Stainislaw Karapetrovic, Walter Willborn (1998) về “Kiểm toán liên kết trong các hệ thống quản lý”; tác giả Swanger và Susan L. (1998) về “Ảnh hưởng của KTNB thuê ngoài tới nhận thức của các nhà phân tích tài chính về tính độc lập của KTV bên ngoài, độ tin cậy của báo cáo tài chính và mong muốn đầu tư”; hai tác giả Jamers và Kevin Lamont (2000) về “Ảnh hưởng từ việc thuê (ngoài) thực hiện KTNB đối với sự tin tưởng của người sử dụng báo cáo tài chính trong bảo vệ quyền lợi của họ đối với những sai phạm trong báo cáo tài

chính”; tác giả Spencer Pickett (2000) về “Phát triển các năng lực KTNB; các tác giả Cameron Morill, Janet Morrill (2003) về KTV nội bộ và ngoại kiểm: Phối hợp (chi phí) cho kiểm tra một nghiệp vụ”; hai tác giả Hasnah Haron, Andrew Chambers, Rozaldy Ramsi, Ishak Ismail (2004) về “Sự tin cậy của các KTV bên ngoài đối với KTV nội bộ”; tác giả Arel, Barbara (2006) về “Phát triển nội dung KTNB cho một cuộc kiểm toán trong hệ thống quản lý liên kết”; tác giả Hefner và Joseph (2006) về “Thiết kế và sử dụng các công cụ thu thập dữ liệu KTNB phục vụ cải thiện các loại kiểm toán và kiểm tra quản lý”; ba tác giả Michael Elliot, Ray Dawson, Janet Edwards (2007) về “Mô hình cải thiện hoạt động cho KTNB”; các tác giả Ana Fernández và Laviada (2007) về “Vai trò của chức năng KTNB trong quản lý rủi ro”.

Ngoài những nghiên cứu về các khía cạnh chung của KTNB, một số tác giả đã nghiên cứu KTNB trong một số lĩnh vực cụ thể như: nghiên cứu của tác giả Sainsbury và Trebor (1967) về “Chức năng KTNB trong một ban của chính phủ”; tác giả Kulsel và Jime (1973) về “Một phương pháp cho quản lý đối với các nguồn lực trong kiểm toán các đơn vị quân đội”; các tác giả Reisner, Franz, Drsocoec (1990) về “Cơ sở của KTNB trong các công ty bảo hiểm”; hai tác giả Spraakman, Gary Peter (1996) về “Sử dụng các phát hiện KTNB trong các tổ chức chính phủ”; tác giả Yan Jin’e Li Dunjia (1997) về “Kiểm toán hoạt động trong các tổ chức dịch vụ của KTNB” (tại Trung Quốc);...

Những nghiên cứu này hoặc là nghiên cứu những vấn đề chung của KTNB, hoặc nghiên cứu một khía cạnh cụ thể, một số đã nghiên cứu KTNB gắn với những lĩnh vực đặc thù như bảo hiểm, quân đội, y tế,... Tuy nhiên, chưa có một nghiên cứu một cách hệ thống nào về KTNB với đầy đủ các yếu tố cấu thành dưới góc độ tổ chức bộ máy và tổ chức công tác kiểm toán. Bên cạnh đó, cũng chưa có một tác giả nào đề cập tới KTNB trong lĩnh vực xây lắp hoặc trong một ngành tương tự.

KTNB chính thức xuất hiện ở Việt Nam từ năm 1997. Đây là thời điểm những văn bản đầu tiên về KTNB mới được ban hành. Do đó, những nghiên cứu về kiểm toán hay kiểm soát nói chung và về KTNB nói riêng ở Việt Nam còn khiêm tốn. Những nghiên cứu của nhiều tác giả trong nước mới chỉ đề cập tới lĩnh vực kiểm toán nói chung hoặc vấn đề rộng hơn là kiểm soát tài chính trong các đơn vị với đặc điểm và hoạt động trong lĩnh vực khác nhau. Nghiên cứu của tác giả Nguyễn Quang Quỳnh và cộng sự (1998) về “Xây dựng hệ thống kiểm tra, kiểm soát trong quản lý vĩ mô và vi mô ở Việt Nam” đã phân tích

và đánh giá thực trạng hoạt động kiểm tra, kiểm soát nói chung trong đó có đề cập tới hoạt động KTNB như là một yếu tố cấu thành hệ thống KSNB trong đơn vị. Tác giả Ngô Đức Long (2000) với Đề tài Luận án Tiến sỹ về “Nâng cao chất lượng kiểm toán độc lập ở Việt Nam”, đi vào nghiên cứu về kiểm soát và nâng cao chất lượng kiểm toán độc lập. Tác giả Nguyễn Mai Vinh (2005) chủ trì Đề tài “Hoàn thiện KTNB tại Bộ Thủy sản”, tác giả Ngô Trí Tuệ và cộng sự với Đề tài “Xây dựng hệ thống KSNB với việc tăng cường quản lý tài chính tại TCT Bưu chính – Viễn thông Việt Nam”(Năm 2004), tập trung vào xây dựng và hoàn thiện KTNB hay hệ thống KSNB trong một đơn vị cụ thể. Đề tài Luận án Tiến sỹ kinh tế của tác giả Phạm Văn Nhiên (2007) “Hoàn thiện hệ thống kiểm tra, kiểm soát cấp tỉnh trong lĩnh vực kinh tế – tài chính ở Việt Nam” tập trung vào những vấn đề kiểm tra, kiểm soát ở một cấp quản lý hành chính. Trong số các nghiên cứu (tính tới hiện nay), nghiên cứu về KTNB dừng lại ở việc đánh giá về KTNB ở các đơn vị cụ thể; Một đề tài khác nghiên cứu ở góc độ quản lý vĩ mô và chiến lược mang tính tổng thể về mặt quản lý nhà nước, Đề tài nhánh của Đề tài cấp nhà nước “Định hướng chiến lược và giải pháp phát triển KTNB ở Việt Nam” (năm trong Đề tài cấp Nhà nước “Định hướng chiến lược và giải pháp phát triển Kiểm toán ở Việt Nam”, tác giả Vương Đình Huệ làm chủ nhiệm Đề tài). Những công trình nói trên chưa nghiên cứu cụ thể về KTNB trong các DNXD Việt Nam. Ngoài ra, một số đề tài Luận văn Thạc sỹ đã nghiên cứu KTNB giới hạn phạm vi nghiên cứu trong một DN cụ thể hoặc nghiên cứu không mang tính đại diện và không mang tính chất hệ thống về loại hình kiểm toán này trong một ngành, một lĩnh vực.

Vì những nguyên nhân trên, Luận án không những tập trung vào đánh giá thực trạng KTNB trong các DNXD Việt Nam mà còn nghiên cứu lý luận, kinh nghiệm tổ chức của KTNB trên thế giới và nghiên cứu khả năng vận dụng vào DNXD Việt Nam để đưa ra các giải pháp hoàn thiện tổ chức bộ máy và tổ chức công tác KTNB trong những DN này.

3. Mục đích và phạm vi nghiên cứu của Luận án

3.1. Mục đích nghiên cứu của Luận án

Trên cơ sở hệ thống hoá và phát triển các vấn đề lý luận và nghiên cứu thực trạng tổ chức KTNB trong các DNXD Việt Nam hiện nay. Luận án đề ra các yêu cầu, phương hướng và giải pháp hoàn thiện tổ chức KTNB trong các DNXD Việt Nam.

3.2. Phạm vi nghiên cứu của Luận án

Trong phạm vi nghiên cứu của Luận án, Tác giả tập trung nghiên cứu vào các DN Việt Nam qui mô lớn (các TCT) có hoạt động sản xuất kinh doanh truyền thống, chủ yếu là xây dựng.

4. Đối tượng và phương pháp nghiên cứu của Luận án

4.1. Đối tượng nghiên cứu của Luận án

Gắn liền với đề tài nghiên cứu, Luận án có đối tượng nghiên cứu là tổ chức KTNB trong các DN XD Việt Nam.

4.2. Phương pháp nghiên cứu của Luận án

Dựa trên cơ sở phương pháp luận duy vật biện chứng, duy vật lịch sử, tư duy logic, Luận án sử dụng các phương pháp chung (Logic, Tổng hợp, Phân tích,...) và phương pháp kỹ thuật cụ thể như so sánh, điều tra, phỏng vấn, Đặc biệt, Luận án đã sử dụng phương pháp điều tra trong thống kê để nghiên cứu thực trạng hệ thống KTNB đã và đang tồn tại ở trong các TCT xây dựng Việt Nam. Trong các đơn vị được khảo sát, Tác giả đã nghiên cứu trực tiếp một số đơn vị có tổ chức bộ phận KTNB như TCT Xây dựng Hà Nội, TCT Sông Đà, TCT Xây dựng Bạch Đằng, TCT Xây dựng Trường Sơn, TCT Xây dựng Công trình Giao thông 4 (Cienco 4), TCT Xuất Nhập khẩu Xây dựng Việt Nam (Vinaconex), một số TCT 90 hoặc TCT 91 không tổ chức bộ phận KTNB đồng thời cũng khảo sát ở một số các DN XD với qui mô vừa và nhỏ. Bên cạnh đó, trong năm 2005, 2006 và 2007, Tác giả đã gửi phiếu điều tra và thực hiện phỏng vấn trực tiếp. Kết quả nhận được là 55 trong tổng số 68 phiếu. Mẫu phiếu điều tra được trình bày trong Phụ lục 2.25. Ngoài Phiếu điều tra đối với DN XD Việt Nam, Tác giả cũng đã thực hiện phỏng vấn trực tiếp hoặc gián tiếp với các kiểm toán viên (KTV) độc lập ở các công ty kiểm toán độc lập, một số nhà quản lý ở cơ quan quản lý nhà nước đối với hoạt động này, một số chuyên gia trong lĩnh vực kiểm toán ở Kiểm toán nhà nước. Luận án cũng sử dụng kết quả điều tra, phân tích về hoạt động KTNB cũng như mô hình tổ chức bộ máy KTNB ở một số nước trên thế giới để tổng kết kinh nghiệm và rút ra bài học cho việc vận dụng vào tổ chức KTNB trong các DN xây dựng Việt Nam.

Số liệu trong Luận án được khai thác từ nhiều nguồn khác nhau bao gồm: từ các DNXD Việt Nam(chủ yếu), số liệu thống kê do Tổng cục Thống kê điều tra và phát hành, số liệu báo cáo của Ban Đổi mới DN của Quốc Hội, số liệu công bố của Bộ Xây dựng, của Bộ Giao thông – Vận tải, của Viện Nghiên cứu kinh tế – Bộ Xây dựng, số liệu điều tra của IIA tại Hoa Kỳ, Anh, Nga, một số nước thuộc Cộng đồng các quốc gia độc lập (CIS) đăng trên tạp chí KTNB (do IIA phát hành hàng tháng), số liệu điều tra của một số công ty kiểm toán lớn công bố trên trang web của công ty, một số trang Web của các tổ chức hành nghề kiểm toán – kiểm toán của Mỹ, của Viện Kế toán viên Công chứng Mỹ (AICPA), của Hiệp hội Kế toán viên Công chứng Anh (ACCA), của Công ty kiểm toán Ernst & Young (E&Y), của Công ty PriceWaterHouse&Cooper (PWC), của IIA tại Malaysia, của các uỷ ban chứng khoán (SEC) một số nước và số liệu của những DNXD đăng tải trên Internet.

5. Những đóng góp của Luận án

Những đóng góp của Luận án gồm có:

Một là, Về lý luận: Luận án trình bày hệ thống và toàn diện về tổ chức KTNB trong các DN đồng thời phát triển lý luận về tổ chức KTNB trong DN. Trong đó, lần đầu tiên Tác giả đưa ra vấn đề thực hiện kiểm toán liên kết trong một cuộc KTNB và các yếu tố cho hoạt động KTNB chuyên nghiệp. Ngoài ra, Luận án cũng tổng kết bài học kinh nghiệm tổ chức KTNB của một số nước trên thế giới và khả năng vận dụng vào Việt Nam.

Hai là, Về thực tiễn: Luận án mô tả và phân tích thực trạng tổ chức KTNB trong DNXD Việt Nam một cách có hệ thống theo hai nội dung lớn: Một là, tổ chức bộ máy KTNB trong DNXD Việt Nam; Hai là: Tổ chức công tác KTNB trong những DN này. Trên cơ sở đó, Tác giả phân tích, đánh giá và luận giải về nguyên nhân của những kết quả và tồn tại của KTNB theo các nội dung trên.

Ba là, Về những đề xuất của Luận án: Luận án đưa phương hướng và giải pháp khả thi nhằm hoàn thiện về tổ chức KTNB, đặc biệt là tổ chức công tác KTNB trong các DNXD Việt Nam. Trong số ấy, Tác giả nhấn mạnh tới những vấn đề mới như thực hiện kiểm toán liên kết trong một cuộc KTNB, xây dựng mô hình tổ chức bộ máy, xây dựng tiêu chí đánh giá hiệu quả - hiệu năng và tổ chức công tác hướng tới hoạt động KTNB mang tính chuyên nghiệp trong DNXD Việt Nam.

6. Bộ cục của Luận án:

Ngoài các phần Mở đầu và Kết luận, Luận án gồm 3 chương:

Chương 1: Cơ sở lý luận của tổ chức KTNB trong các DN;

Chương 2: Thực trạng tổ chức KTNB trong các DNXD Việt Nam;

Chương 3: Phương hướng và giải pháp hoàn thiện KTNB trong các DNXD Việt Nam.

CHƯƠNG 1

CƠ SỞ LÝ LUẬN CỦA TỔ CHỨC KIỂM TOÁN NỘI BỘ TRONG DOANH NGHIỆP

1.1. KIỂM TOÁN NỘI BỘ TRONG HỆ THỐNG QUẢN LÝ

1.1.1. Bản chất và ý nghĩa của kiểm toán nội bộ

KTNB là một trong ba loại hình kiểm toán khi phân loại theo thủ thể thực hiện kiểm toán. So với hai loại hình kiểm toán khác là kiểm toán độc lập và kiểm toán nhà nước, KTNB xuất hiện muộn hơn nhưng có bước phát triển nhanh chóng cả về nhận thức và thực hành kiểm toán. Quá trình phát triển của loại hình KTNB nằm trong xu hướng phát triển chung của các loại hình kiểm toán khác nhau song có bản chất và chức năng chung.

Kiểm toán là hoạt động xác minh và bày tỏ ý kiến về đối tượng được kiểm toán do các KTV có trình độ nghiệp vụ tương xứng thực hiện trên cơ sở hệ thống pháp lý có hiệu lực. Kiểm toán không phải là hoạt động tự thân hay vị thân mà phát sinh từ nhu cầu của quản lý. Ban đầu, chức năng KTNB phát sinh khi một cá nhân muốn kiểm tra, đánh giá lại công việc đã hoàn thành. Chức năng này có thể mở rộng đối với các chủ thể hoặc hoạt động khác có liên quan. Trong một DN, nhà quản lý cùng với nhân viên cũng có thể thực hiện các công việc ấy dưới mức độ khác nhau, cách thức khác nhau và thực hiện trực tiếp với tư cách là một phần của quản lý. Do khối lượng và mức độ phức tạp các hoạt động, sự đòi hỏi cao hơn về độ tin cậy và tính khách quan trong quá trình thực hiện làm cho nhà quản lý không thể thực hiện trực tiếp kiểm tra độ tin cậy thông tin cũng như đánh giá tính hiệu quả của các hoạt động. KTNB xuất hiện, thực hiện các hoạt động trợ giúp đối với nhà

quản lý xuất phát từ chính nhu cầu kiểm tra, đánh giá độc lập về tính hiệu quả, hiệu lực và tính kinh tế của các hoạt động trong DN.

Theo nghiên cứu của Tác giả John A. Edds [100, tr.27], KTNB xuất hiện khá sớm từ trước năm 1900. Một số đơn vị hoạt động trong khu vực công và chủ sở hữu của những trang trại lớn đã tuyển dụng các KTV nội bộ để thực hiện các hoạt động kiểm toán khác nhau trong đơn vị. Trong Thế kỷ XIX, hoạt động KTNB trở nên khá phổ biến trong các đơn vị kinh doanh như các ngân hàng, các công ty kinh doanh vận tải đường sắt. Ở những đơn vị này, KTV nội bộ chủ yếu là ngăn chặn và phát hiện các sai phạm trong hoạt động tại các chi nhánh. Một ví dụ cho sự tồn tại của KTNB trong giai đoạn này là trường hợp Công ty Krupp (Đức). Trong Hướng dẫn kiểm toán của Công ty Krupp năm 1875 đã viết:

KTV nội bộ xem xét khả năng các văn bản luật pháp, hợp đồng, chính sách và những thủ tục được thực hiện có đúng đắn không?; Xem xét khả năng hoạt động kinh doanh đã được thực hiện trong quan hệ với những chính sách đã xây dựng, với kết quả đạt được như thế nào? ... Trong quan hệ với những nhiệm vụ đặt ra, KTV nội bộ phải đưa ra các kiến nghị để cải tiến phương tiện đang sử dụng, cải tiến các thủ tục, xem xét lại các hợp đồng và phát hiện những yếu điểm để kiến nghị cải thiện tình hình...[59, tr.13-14].

Giống với hoạt động ngoại kiểm, KTNB trong giai đoạn này có chức năng quan trọng nhất là phát hiện các hành vi gian lận. Tuy nhiên, điểm khác biệt với các loại hình ngoại kiểm là: Sự phát triển của hoạt động ngoại kiểm thường chịu sự chi phối bởi yếu tố luật pháp trong khi KTNB không tham gia vào những lĩnh vực mang tính pháp lý hay lĩnh vực đảm bảo. Trên thực tế, tính “đảm bảo” trong ý kiến KTV nội bộ hoàn toàn dựa trên giá trị của sự trợ giúp mà các KTV đã thực hiện. Trong nhiều thập kỷ, hoạt động của KTV nội bộ thường bị coi như “cái bóng” của KTV bên ngoài. Hoạt động KTNB được xem là một cách để giảm khối lượng công việc của hoạt động ngoại kiểm. Cho tới nửa sau của Thế kỷ XX, nhiều bộ phận KTNB vẫn thực hiện kiểm toán với vai trò không thuộc chức năng kiểm toán thậm chí không phù hợp với chức năng của một KTV như: chuẩn bị biểu điều chỉnh số dư tài khoản tiền gửi, thực hiện kiểm tra trước (kiểm toán) đối với các chứng

từ liên quan tới khoản phải trả người bán và một số các công việc nằm trong chức năng kế toán cơ bản khác,... Như vậy, quan niệm về KTNB trong giai đoạn này chỉ đơn giản là thực hiện chức năng kiểm tra kế toán, thực hiện các công việc hỗ trợ cho ngoại kiểm. Quan điểm này mang tính lịch sử, cách hiểu bản chất KTNB đơn giản chỉ tồn tại trong giai đoạn hoạt động kiểm toán độc lập phát triển bùng nổ và sự hoàn thiện của hoạt động kế toán. Ngoài ra, quan điểm trên còn cho thấy nhận thức về hoạt động KTNB còn đơn giản làm cho cách hiểu về bản chất của KTNB có nhiều điểm không thống nhất. Tuy nhiên, KTNB hiện đại không phải là một loại hình hoạt động phụ trợ cho ngoại kiểm. Loại hình kiểm toán này thực hiện chức năng riêng, 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.

Trải qua các giai đoạn phát triển, KTNB chịu tác động của nhiều yếu tố. Hoạt động của các tổ chức, các đơn vị, các DN ngày càng mở rộng, khối lượng và tính phức tạp của các nghiệp vụ không ngừng tăng lên. Do đó, sức ép đối với nhà quản lý cũng ngày càng lớn hơn. Nhà quản lý tìm kiếm những phương sách quản lý mới và tìm tới KTNB. Vì vậy, KTNB có bước phát triển mới đáp ứng nhu cầu quản lý. Mốc đánh dấu sự phát triển, hoàn thiện về các khái niệm và thực hành loại hình kiểm toán này là việc hình thành Viện KTV nội bộ (Institute of Internal Auditor - IIA) vào năm 1941. Tuy nhiên phải tới hơn 30 năm sau, các định nghĩa hoàn chỉnh trình bày một cách đầy đủ nhất những đặc trưng của KTNB mới được sử dụng phổ biến. Trước khi IIA đưa ra định nghĩa về KTNB lần đầu tiên vào năm 1978, các nhà quản lý tại nhiều công ty ở Hoa Kỳ và Châu Âu đã nhận thức được những đặc trưng cơ bản của loại hình kiểm toán này. Đến năm 1978, lần đầu tiên IIA đưa ra định nghĩa về KTNB. Theo IIA: “KTNB là một chức năng thẩm định độc lập được thiết lập bên trong một tổ chức để xem xét và đánh giá các hoạt động của tổ chức đó, với tư cách là một sự trợ giúp đối với tổ chức đó”[103, tr.6]. Năm 1988, IIA đã bổ sung thêm vào định nghĩa này một số nội dung và giải thích rõ hơn về KTNB: “Mục tiêu của KTNB là giúp đỡ cho thành viên của tổ chức thực hiện một cách hiệu quả nhiệm vụ; Kết thúc kiểm toán KTNB phải thực hiện việc phân tích, đánh giá, đưa ra đề xuất, tư vấn và cung cấp thông tin về hoạt động đã kiểm tra”[97, tr.367]. Phân tích quan điểm về KTNB của IIA thể hiện sự phát triển trong lý luận và thực hành KTNB. Trước hết là thuật ngữ “kiểm toán”, mang

nhiều ý nghĩa khác nhau. Theo nghĩa hẹp, kiểm toán được coi như là hoạt động kiểm tra độ tin cậy của các con số hay sự tồn tại của tài sản. Mặt khác, kiểm toán là việc thẩm tra kỹ lưỡng và đánh giá với trình độ tổ chức cao. Tiếp đến là thuật ngữ “nội bộ” gắn với giới hạn về không gian của hoạt động kiểm toán. Theo đó, chủ thể thực hiện công việc kiểm toán là tổ chức và nhân viên của tổ chức tiến hành. Như vậy, công việc kiểm toán do KTV nội bộ thực hiện sẽ khác với công việc do KTV bên ngoài (kế toán viên công chứng hoặc KTV nhà nước) thực hiện. Các thuật ngữ còn lại trình bày những khía cạnh công việc chủ yếu do KTV nội bộ tiến hành gồm: “Độc lập” nói lên công việc kiểm toán của KTV nội bộ không bị ràng buộc bởi các yếu tố ảnh hưởng đáng kể đến phạm vi và hiệu quả của việc thẩm tra hoặc làm chậm trễ quá trình báo cáo những phát hiện hay kết luận kiểm toán; “Thẩm định” nhằm khẳng định chủ đề đánh giá của KTV nội bộ khi triển khai những kết luận; Thuật ngữ “Được thiết lập” thể hiện sự xác nhận của tổ chức đối với vai trò của KTNB; “Xem xét và đánh giá” trình bày rõ vai trò hoạt động của KTV nội bộ là điều tra phát hiện sự việc, nhận định và đánh giá các hoạt động; “Hoạt động của tổ chức” khẳng định phạm vi, quyền hạn rộng lớn của KTNB khi nó tác động đến tất cả các hoạt động của tổ chức; “Trợ giúp” khẳng định sự giúp đỡ và hỗ trợ, là kết quả cuối cùng của KTNB. Cụm từ “Đối với tổ chức” nhằm khẳng định phạm vi trợ giúp là cho cả tổ chức bao gồm nhân viên, hội đồng quản trị, các cổ đông của công ty,... Phân tích trên đây cho thấy, định nghĩa đã trình bày quan điểm tương đối toàn diện về KTNB. Trên thực tế định nghĩa này đã được sử dụng rộng rãi trong các đơn vị hoạt động ở các khu vực hoạt động khác nhau, cả khu vực công và khu vực tư nhân.

Đồng quan điểm với IIA về KTNB còn có một số quan điểm khác. Viện Kiểm tra viên và Kiểm soát viên nội bộ của Pháp (IFACI) cho rằng: “KTNB là việc xem xét lại định kỳ những công cụ mà lãnh đạo đang sử dụng để kiểm soát và quản lý đơn vị”[33, tr.22]. Theo định nghĩa này, KTNB được thực hiện bởi một bộ phận trực thuộc cấp lãnh đạo của đơn vị và độc lập với các bộ phận khác. Mục tiêu chính của của KTV nội bộ được xác định là: “Kiểm tra những cách thức thực hiện có “an toàn” không; Những thông tin cung cấp có đáng tin cậy không; Những nghiệp vụ thực hiện có đều đặn không; Những cách thức tổ chức trong đơn vị có hiệu lực không; Cơ cấu có rõ ràng và phù hợp không”[33, tr.22]. Cùng chung quan điểm

này, quan điểm về KTNB được sử dụng phổ biến trong các cơ quan thuộc chính phủ Vương quốc Anh cho rằng: “KTNB là một hoạt động đánh giá độc lập trong một bộ phận, nó hoạt động như là một sự trợ giúp đối với ban quản lý bằng cách đo lường và đánh giá tính hiệu quả của hệ thống KSNB”[105, tr.226].

Năm 1990, Ủy ban Thực hành Kiểm toán của Vương quốc Anh thông qua định nghĩa khác về KTNB. Theo đó, Kiểm toán là một chức năng đánh giá độc lập trong một tổ chức về hệ thống KSNB như là một sự trợ giúp đối với tổ chức. “KTNB tập trung vào kiểm tra, đánh giá và báo cáo về sự phù hợp của KSNB để đóng góp vào việc sử dụng đúng, kinh tế, hiệu quả và hiệu lực các nguồn lực”[105, tr.226]. Phân tích nội dung của định nghĩa cho thấy, quan điểm về KTNB của Ủy ban Thực hành Kiểm toán của Vương quốc Anh tương đối giống với quan điểm về loại hình kiểm toán này được sử dụng trong các cơ quan thuộc Chính phủ Vương quốc Anh.

Với sự phát triển không ngừng của hoạt động kiểm toán nói chung, KTNB nói riêng và yêu cầu quản lý trong môi trường kinh doanh luôn thay đổi, đến tháng 6 năm 1999, Hội đồng Giám đốc của IIA đã thông qua một định nghĩa mới về KTNB. Định nghĩa này được sử dụng phổ biến trong các tài liệu của IIA cho tới hiện nay. Theo đó, KTNB được định nghĩa:

KTNB là một hoạt động độc lập, đảm bảo các mục tiêu và các hoạt động tư vấn, được thiết kế để gia tăng giá trị và cải thiện các hoạt động của một tổ chức. KTNB giúp cho tổ chức thực hiện các mục tiêu của mình bằng một cách tiếp cận hệ thống, nguyên tắc để đánh giá và cải thiện hiệu năng trong quản lý rủi ro, hoạt động kiểm soát và các quá trình quản lý[102, tr.725].

Quan niệm về KTNB có những điểm chung đồng thời cũng có những nét đặc trưng riêng phân biệt so với các loại hình kiểm toán khác về tính độc lập, về chức năng, về phạm vi,... Mặc dù có những điểm khác nhau trong một số nội dung cụ thể nhưng về cơ bản các quan điểm về KTNB đều chỉ rõ những điểm sau đây:

Thứ nhất: KTNB là một loại hình tổ chức có chức năng đo lường và đánh giá tính hiệu quả của các hoạt động khác nhau trong đơn vị kể cả hoạt động kiểm soát. Khi tổ chức xây dựng mục tiêu, kế hoạch hoạt động và thực hiện theo kế hoạch, KTNB

phải thực hiện các công việc nhằm quản lý và đảm bảo đạt được mục tiêu đặt ra. Như vậy, KTNB cũng là một loại kiểm soát được nhà quản lý sử dụng trong số nhiều hoạt động kiểm soát khác nhau. Tuy nhiên, điểm đặc biệt của KTNB là loại hình kiểm toán này giúp nhà quản lý đo lường và đánh giá những hoạt động khác nhau. Theo ý nghĩa này, KTV nội bộ vừa phải là những người có năng lực chuyên môn kiểm toán đồng thời phải am hiểu bản chất và phạm vi các hoạt động được kiểm toán.

Thứ hai: KTNB là một hoạt động nội kiểm có tính độc lập trong một cơ quan, tổ chức nói chung và trong một đơn vị hoạt động kinh doanh nói riêng. Hoạt động này thường được thực hiện bởi các KTV nội bộ. Tuy nhiên, quan điểm KTNB hiện đại cho rằng, KTNB có thể thực hiện bởi các chuyên gia kiểm toán bên ngoài;

Thứ ba: KTNB thực hiện việc kiểm tra, đánh giá đối với các hoạt động tài chính và phi tài chính trong tổ chức. Quá trình đánh giá này mang tính hệ thống và theo các nguyên tắc với ý nghĩa các KTV nội bộ thực hiện kiểm toán theo chuẩn mực nghề nghiệp và các Chuẩn mực Kiểm toán được chấp nhận rộng rãi (Generally Accepted Auditing Standards - GAAS).

Thứ tư: Khi thực hiện kiểm toán, KTV nội bộ phải đáp ứng các yêu cầu chung về tính độc lập và mức độ tinh thông nghề nghiệp tương xứng;

Thứ năm: KTNB tồn tại để hỗ trợ hoặc tạo ra lợi ích cho tổ chức. Hoạt động này không mang tính “tự thân” mà xuất phát từ nhu cầu, đòi hỏi khách quan của quản lý. Bản thân KTNB thực hiện theo các mục tiêu và mục đích của tổ chức;

Thứ sáu: Đối tượng phục vụ của KTNB là ban giám đốc, hội đồng quản trị và các bộ phận được kiểm toán với các yêu cầu khác nhau.

Từ những phân tích trên, chúng ta có thể khái quát một định nghĩa về KTNB như sau: *KTNB là một chức năng đánh giá độc lập, có hệ thống về các hoạt động khác nhau và hoạt động kiểm soát trong phạm vi một tổ chức như là một sự trợ giúp cho nhà quản lý trên các khía cạnh: Độ tin cậy của thông tin tài chính và thông tin về các hoạt động trong đơn vị; Về khả năng nhận diện và làm giảm các rủi ro đối với tổ chức; Về việc chấp hành luật pháp, các chính sách và qui định của tổ chức; Về việc thực hiện các chuẩn mực; Về tính tiết kiệm và hiệu quả trong sử dụng nguồn lực; Về kết quả đạt được trong quan hệ với các mục tiêu của tổ chức.* KTNB thực hiện kiểm tra, đánh giá về sự phù hợp và tính hiệu lực của các hoạt động kiểm soát khác. Phạm vi của KTNB có sự chuyển hướng từ lĩnh

vực kiểm toán truyền thống - kiểm toán tài chính, kiểm toán tuân thủ sang kiểm toán hoạt động theo yêu cầu quản lý. KTNB ngày càng trở thành phương sách quản lý có hiệu quả phục vụ đắc lực cho quá trình quản lý điều hành tổ chức hướng tới hiệu quả của hoạt động và hiệu năng của quản lý.

Các tổ chức nói chung và các DN nói riêng thường sử dụng kết quả đánh giá của KTNB phục vụ cho nhu cầu quản lý và sử dụng cho những lĩnh vực hoạt động khác trong đơn vị. Những ưu thế nổi bật mà nhà quản lý cao cấp quan tâm và sử dụng KTNB được khái quát theo những điểm dưới đây:

Thứ nhất: Chức năng KTNB là một cách thức quản lý hiệu quả, bản thân loại hình kiểm toán này phục vụ cho việc điều hành các hoạt động hiệu quả và đảm bảo tuân thủ các chính sách của đơn vị;

Thứ hai: KTNB độc lập với các bộ phận khác, với các hoạt động được kiểm toán và không thiên vị. Vì vậy, KTNB có thể quan sát, xem xét mọi vấn đề trong DN một cách độc lập với ý nghĩa như là một sự *kiểm tra chung*. Xét về mặt tổ chức, KTNB trong DN là bộ phận duy nhất có thể kết hợp giữa vai trò và vị trí độc lập với chức năng kiểm tra, đánh giá (trong quan hệ với các mục tiêu của DN) về các hoạt động, các bộ phận khác của đơn vị bằng sự chuyên sâu về chuyên môn nghiệp vụ, độc lập và khách quan. Bên cạnh đó, KTV nội bộ có trách nhiệm thực hiện nhiệm vụ được giao. Vì vậy, KTV nội bộ không lấn át vai trò, trách nhiệm của các cá nhân hay bộ phận chức năng khác trong DN. Những phát hiện hay kiến nghị của KTV nội bộ thường mang tính chất thông tin hay tham vấn mà không truyền tải bất cứ mệnh lệnh hay quyền hạn trực tiếp nào đối với bộ phận được kiểm toán;

Thứ ba: KTNB là sự bổ sung quan trọng cho hoạt động kiểm toán hàng năm do các công ty kiểm toán độc lập hoặc do kiểm toán nhà nước thực hiện. KTV bên ngoài có trách nhiệm chủ yếu đối với các bên ở ngoài đơn vị được kiểm toán trong khi KTV nội bộ lại chịu trách nhiệm chủ yếu với nhà lãnh đạo cấp cao trong DN. KTV bên ngoài thường quan tâm đặc biệt tới sự đúng đắn của báo cáo tài chính còn KTV nội bộ quan tâm hàng đầu tới hiệu quả chung của các hoạt động và khả năng sinh lời của DN;

Thứ tư: KTNB phát triển phương cách đánh giá các mặt hoạt động khác nhau của đơn vị kể cả quá trình xử lý dữ liệu, bán hàng, marketing, sản xuất, ngân quỹ,...

Thứ năm: Nhiều nhà quản trị cấp cao nhận định lĩnh vực KTNB là phương cách tốt nhất với chi phí thấp để duy trì sự ổn định, đảm bảo tính kế thừa và phát triển những lợi thế tại DN cũng như đánh giá và đề xuất giải pháp cải thiện tính hiệu quả, kinh tế và hiệu năng.

Nói tóm lại, trong hơn bốn thập kỷ qua, KTNB đã phát triển mạnh mẽ, đạt được những thành tựu nổi bật. Ban đầu, khi KTNB chỉ được xem như là một hoạt động đơn lẻ ở cấp thấp và trong đa số trường hợp, loại hình kiểm toán này chỉ tồn tại với tư cách là một bộ phận cấu thành của các chức năng kế toán,... Theo thời gian KTNB đã phát triển một cách vững chắc, độc lập và trở thành một hoạt động chuyên nghiệp đóng vai trò quan trọng trong các hoạt động của DN. KTNB ngày càng hoàn thiện hơn trong tổ chức kiểm toán trên cơ sở hoàn thiện về nội dung, phương pháp kiểm toán và tổ chức bộ máy.

1.1.2. Nội dung kiểm toán của kiểm toán nội bộ

Phân tích quá trình hình thành các quan điểm khác nhau về KTNB cho thấy: Ở thời kỳ đầu xuất hiện, loại hình kiểm toán này thường thực hiện các hoạt động kiểm tra các số liệu kế toán nằm trong chức năng của kế toán, các hoạt động kiểm tra trước khi thực hiện kiểm toán với tính chất hỗ trợ cho ngoại kiểm; Tiếp theo quá trình phát triển của KTNB, ở giai đoạn sau, KTNB phát triển thêm các lĩnh vực mới như xem xét, đánh giá thành tích, kết quả của các hoạt động tài chính và phi tài chính. Năm 1968, Báo cáo tại Hội thảo về KTNB tại Hoa Kỳ cho thấy thời gian hoạt động của bộ phận KTNB phân phối cho các hoạt động kiểm toán khác nhau như sau: Cho hoạt động kiểm toán Báo cáo tài chính là 20%; cho kiểm toán các hoạt động và các lĩnh vực khác là 80%; năm 1974, thời gian thực hiện kiểm toán tài chính của KTNB giảm xuống chỉ còn 2%. Đến năm 1983, điều tra của IIA đối với các DN Hoa Kỳ xác định KTNB thực hiện kiểm toán hoạt động là 63%, với các DN của Vương quốc Anh tỷ lệ này là 65% [105, tr.225]. Quan điểm hiện đại về KTNB cũng chỉ rõ, KTNB thực hiện các loại hình kiểm toán khác nhau bao gồm: Kiểm toán báo cáo tài chính; kiểm toán hoạt động; và kiểm toán liên kết.

Lĩnh vực kiểm toán thứ nhất: Kiểm toán báo cáo tài chính. Lịch sử phát triển của KTNB chứng minh: KTV nội bộ đã thực hiện lĩnh vực kiểm toán tài chính lần đầu tiên trong các đơn vị ở khu vực công. Lĩnh vực kiểm toán này tiếp tục được phát triển trong thời gian dài cho tới ngày nay. Đối tượng của kiểm toán báo cáo tài chính là các báo cáo tài chính và báo cáo kế toán quản trị. “Hệ thống báo cáo tài chính là hệ thống báo cáo

được lập bắt buộc theo chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành hoặc được chấp nhận phản ánh các thông tin kinh tế tài chính chủ yếu của đơn vị”[8, tr.120]. Báo cáo tài chính hướng tới việc cung cấp thông tin cho các đối tượng sử dụng bên ngoài DN. Ngược lại, báo cáo kế toán quản trị hướng tới cung cấp thông tin cho các đối tượng sử dụng nội bộ. Các báo cáo kế toán quản trị gồm nhiều loại khác nhau phục vụ cho nhà quản trị ra quyết định. Khi thực hiện kiểm toán với hai hệ thống báo cáo này, nội dung kiểm toán gồm có: Kiểm tra, xác nhận về tính kịp thời, đầy đủ, khách quan, tin cậy của các báo cáo tài chính và báo cáo kế toán quản trị trước khi tổng giám đốc ký duyệt và công bố; Kiểm tra, đánh giá về thông tin trình bày trên các báo cáo tài chính, báo cáo kế toán quản trị. Trên cơ sở đó, KTNB đưa ra những kiến nghị và tư vấn cần thiết cho hoạt động sản xuất kinh doanh nhằm đảm bảo sự hợp lý, hiệu quả.

Lĩnh vực kiểm toán thứ hai của KTNB là kiểm toán hoạt động. Trong nhiều năm, kiểm tra của các KTV nội bộ đối với các hoạt động kiểm soát chi giới hạn trong các hoạt động kiểm soát tài chính. Các công việc KTNB được thực hiện rất rộng trong phạm vi các bộ phận tài chính. Theo thời gian, hoạt động điều tra, xác minh, đánh giá được mở rộng tới nhiều bộ phận hoạt động khác nhằm kiểm soát một số hoạt động nhất định trong đơn vị. Những hoạt động được quan tâm đầu tiên gồm: các hoạt động kiểm soát liên quan tới dữ liệu tiền lương, quản lý hàng tồn kho, lưu trữ,... Kết quả hoạt động từ những bộ phận khác trong đơn vị có ảnh hưởng lớn tới kết quả xuất kinh doanh. KTV nội bộ bắt đầu nhận thức được vai trò quan trọng của những bộ phận này. Vì vậy, các KTV nội bộ đã tìm nhiều phương cách khác nhau để trợ giúp cho quản lý. Cách thức và thời điểm thực hiện loại hình kiểm toán hoạt động cũng khác nhau. Theo những nghiên cứu của Peter A. Pyhrr, “Kiểm toán hoạt động sẽ được thực hiện ngay khi các KTV bên ngoài kết thúc kiểm toán báo cáo tài chính để xem xét, tìm cách giải thích nguyên nhân liên quan tới một nghiệp vụ (đã thực hiện) và sau đó đề xuất phương pháp để thực hiện nghiệp vụ này tốt hơn”[104, tr.9]. Trong các nghiên cứu của mình, Ông cũng khẳng định:

Nơi kiểm toán tài chính thực hiện có liên quan tới việc kiểm tra độ tin cậy thông tin về lợi nhuận của công ty thì kiểm toán hoạt động sẽ thực hiện kiểm toán nhằm làm cho lợi nhuận của công ty tăng lên... Kiểm toán hoạt động là việc xem xét lại và đánh giá tính hiệu quả và tính kinh tế của các

hoạt động, các qui trình hoạt động... với trách nhiệm là phát hiện và thông báo cho nhà quản trị cao cấp những vấn đề trong hoạt động kinh doanh... Mục đích chính của KTNB là đưa ra giải pháp thuyết phục để giải quyết những vấn đề đã phát hiện[104, tr.9].

Theo Báo cáo của Viện Nghiên cứu trực thuộc Văn phòng Tài chính liên bang của Hoa Kỳ, định nghĩa về kiểm toán hoạt động là:

Kiểm toán hoạt động là một hoạt động đánh giá mang tính hệ thống, độc lập trong phạm vi một tổ chức để đánh giá các hoạt động bộ phận được xem như là một dịch vụ cho quản lý. Mục tiêu tổng quát của kiểm toán hoạt động là trợ giúp tất cả các cấp quản lý trong việc thực hiện một cách hiệu quả các trách nhiệm của họ bằng cách cung cấp cho họ sự phân tích về các mục tiêu, những đánh giá khác nhau, các giải pháp và những bình luận có liên quan tới hoạt động được kiểm tra[104, tr.29].

Nói một cách cụ thể hơn, kiểm toán hoạt động chính là quá trình đánh giá về tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực của các hoạt động trong đơn vị nhằm đưa ra biện pháp để cải thiện những hoạt động được kiểm toán.

Kiểm toán hoạt động được xem là lĩnh vực kiểm toán chủ đạo của KTNB hiện đại. Trong kiểm toán hoạt động, KTV nội bộ có thể đánh giá tính hiệu quả, tác dụng của một phương án kinh doanh, một qui trình công nghệ hoặc một tài sản cố định muốn đưa vào hoạt động... Kiểm toán hoạt động không chỉ dừng lại ở các nghiệp vụ tài chính mà có thể thực hiện trong cả lĩnh vực phi tài chính. Những nội dung kiểm toán hoạt động được KTNB quan tâm nhiều nhất là: Kiểm tra việc huy động, phân phối, sử dụng một cách tiết kiệm và có hiệu quả các nguồn lực khác nhau của DN trong hoạt động sản xuất kinh doanh; Kiểm tra tính hiệu quả của hoạt động sản xuất kinh doanh liên quan tới phân phối, sử dụng thu nhập, bảo toàn vốn và phát triển vốn trong DN; Kiểm tra và đánh giá tính hiệu quả hoạt động của các bộ phận chức năng trong việc thực hiện các mục tiêu kinh doanh của DN; Kiểm tra và đánh giá thành tích và kết quả thực hiện một chương trình, dự án cụ thể. Mối liên hệ giữa hai lĩnh vực kiểm toán cơ bản do KTNB thực hiện được khái quát trong Bảng Số 1.1.

Bảng Số 1.1. So sánh kiểm toán tài chính và kiểm toán hoạt động

Chỉ tiêu	Kiểm toán tài chính	Kiểm toán hoạt động
Lập kế hoạch	Lập kế hoạch thận trọng trước khi thực hiện	Lập kế hoạch thận trọng trước khi thực hiện kiểm toán
Cơ sở dẫn liệu	Cơ sở dẫn liệu (CSDL) quản lý liên quan tới báo cáo tài chính: Hiên hữu; trọn vẹn; quyền và nghĩa vụ; đánh giá và phân bổ; và trình bày và thể hiện	CSDL quản lý liên quan tới các hoạt động của đơn vị là các hoạt động này có thực hiện hiệu quả, hiệu năng, có tiết kiệm không; sự tuân thủ đối với các chính sách của công ty và các qui định của nhà nước
Kỹ thuật thu thập bằng chứng	Phỏng vấn, quan sát, kiểm kê, kiểm tra tài liệu, tính toán, xác nhận, so sánh	Sử dụng các kỹ thuật tương tự như các kỹ thuật trong kiểm toán tài chính
Tính khách quan	KTV phải độc lập với đơn vị được kiểm toán	KTV phải độc lập với các chức năng hoặc hoạt động được kiểm toán.
Báo cáo	Các ý kiến về tính trung thực, hợp lý của thông tin trình bày trên báo cáo tài chính	Báo cáo những phát hiện, nguyên nhân, những ảnh hưởng, các kiến nghị để sửa chữa và nâng cao hiệu quả
Năng lực của chủ thể kiểm toán	Chủ thể kiểm toán phải có kỹ năng phù hợp và chuyên nghiệp như là các KTV độc lập	Phải có các kỹ năng thực hành như một KTV và phải biết mở rộng sự hiểu biết đầy đủ về các chức năng để có thể đánh giá theo mục tiêu và thông tin
Đặc tính	Tuân thủ theo GAAP, Chuẩn mực Kế toán, Chế độ Tài chính Kế toán hiện hành.	Phụ thuộc vào các mục tiêu kiểm toán; KTV có thể phải tham khảo các hướng dẫn hoặc các tài liệu phổ biến để xác định cách thức thực hiện tốt nhất.

Tiếp đến, KTNB có thể thực hiện kiểm toán liên kết. Kiểm toán liên kết thực chất là sự sáp nhập các loại kiểm toán trên. Loại hình kiểm toán này được áp dụng đầu tiên trong các đơn vị hoạt động công ích sau này mở rộng sang các đơn vị hoạt động vì lợi nhuận. Kiểm toán liên kết là việc thẩm định, soát xét công việc quản lý các nguồn tài chính, nhân lực, vật lực đã uỷ quyền cho người sử dụng theo mục tiêu đặt ra. Với ý nghĩa đó, kiểm toán liên kết hướng tới việc đánh giá tính trung thực và mức độ an toàn của cá nghiệp vụ tài chính, chất lượng của hệ thống kiểm soát nội bộ (KSNB). Bên cạnh đó, kiểm toán liên kết hướng tới đánh giá thành tích và kết quả của việc xây dựng hệ thống thông tin và quản lý cũng như quá trình điều hành để hướng tới tối ưu hoá sử dụng các nguồn lực. Đây sẽ là loại hình kiểm toán mà KTNB phải quan tâm nhiều hơn vì những lợi ích từ phía cộng đồng mà hoạt động KTNB sẽ mang lại. Điều này sẽ ngày

càng trở nên quan trọng hơn ngay cả đối với các DN hoạt động vì lợi nhuận đang phải đối mặt với sự khan hiếm các nguồn lực, sử dụng lãng phí tài nguyên, ô nhiễm môi trường, ...

Trong một cách phân loại khác, kiểm toán được phân chia theo lĩnh vực kiểm toán gồm: kiểm toán thông tin, kiểm toán qui tắc, kiểm toán hiệu quả và kiểm toán hiệu năng. Kiểm toán thông tin là lĩnh vực kiểm toán hướng vào đánh giá độ tin cậy, tính hợp pháp của các thông tin định lượng. Kiểm toán tuân thủ là hoạt động kiểm toán để xác định các hoạt động đã thực hiện có tuân thủ với các hợp đồng, các chính sách của nhà quản lý hoặc luật pháp hay các qui định hiện hành hay không. Kiểm toán tuân thủ nói chung có phạm vi rộng gồm: Điều tra việc tuân thủ các điều khoản hợp đồng; kiểm toán tính tuân thủ các qui định của chính phủ; kiểm toán tính tuân thủ các chính sách của công ty; kiểm toán mức độ đạt được các mục tiêu hoạt động. Với nội dung kiểm toán này, KTV nội bộ thường phải thực hiện các công việc kiểm toán chủ yếu là: Kiểm tra tính tuân thủ luật pháp, chính sách, chế độ tài chính, kế toán, chế độ quản lý của nhà nước và tình hình chấp hành các chính sách, nghị quyết, quyết định, qui chế của hội đồng quản trị, của ban giám đốc; kiểm tra tính tuân thủ các qui định về nguyên tắc, qui trình nghiệp vụ, thủ tục quản lý của toàn bộ cũng như của từng khâu công việc, của từng biện pháp trong hệ thống KSNB của DN; kiểm tra sự 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 báo cáo tài chính, báo cáo kế toán quản trị, lưu trữ tài liệu kế toán... Các lĩnh vực kiểm toán hiệu quả và kiểm toán hiệu năng liên quan trực tiếp tới việc đánh giá kết quả đạt được với nguồn lực sử dụng để tạo ra chúng, đánh giá kết quả đạt được trong quan hệ với mục tiêu đặt ra. Đây là hai lĩnh vực mới của kiểm toán nói chung và KTNB nói riêng. Trên thực tế, hai lĩnh vực kiểm toán này thường được chú ý trong khu vực công cộng.

Như vậy, KTNB thực hiện đầy đủ các lĩnh vực kiểm toán khác nhau gồm kiểm toán tài chính và kiểm toán hoạt động. Mặc dù kiểm toán tài chính là lĩnh vực kiểm toán phát triển đầu tiên của KTNB nhưng KTNB hiện đại cho rằng kiểm toán hoạt động mới là lĩnh vực ưu tiên của loại hình kiểm toán này. Thực tiễn hoạt động KTNB

tại các quốc gia cho thấy có sự chuyên hướng trong lĩnh vực kiểm toán của KTNB từ kiểm toán tài chính sang kiểm toán hoạt động.

Cũng giống như các tổ chức kiểm toán khác, KTNB cũng thực hiện chức năng chung là xác minh và bày tỏ ý kiến về các đối tượng được kiểm toán. Chức năng xác minh giúp KTV tìm kiếm bằng chứng đầy đủ và đáng tin cậy làm cơ sở để trình bày ý kiến về đối tượng kiểm toán. Các bằng chứng kiểm toán trong KTNB cũng phải thoả mãn các yêu cầu chung như trong những loại hình tổ chức kiểm toán khác. Vì vậy, xuyên suốt quá trình thực hiện KTNB là quá trình tìm kiếm bằng chứng kiểm toán để đưa ra kết luận, đề xuất ý kiến và lập báo cáo kiểm toán. Trong quá trình thực hiện các chức năng này, KTV nội bộ thực hiện các phương pháp kỹ thuật khác nhau có nguồn gốc từ phương pháp kiểm toán chung là: các phương pháp kiểm toán chứng từ và các phương pháp kiểm toán ngoài chứng từ. Tuy nhiên, do đối tượng KTNB đa dạng, các lĩnh vực kiểm toán do KTNB thực hiện rất khác nhau nên KTNB sử dụng kết hợp các kỹ thuật chung theo cách thức và trình tự khác nhau hình thành hệ thống các phương pháp kỹ thuật riêng theo đối tượng. Tùy thuộc vào từng trường hợp cụ thể, từng lĩnh vực kiểm toán cụ thể, các phương pháp kỹ thuật chung sẽ được áp dụng thích hợp để đạt được mục tiêu kiểm toán cụ thể.

1.2. TỔ CHỨC KIỂM TOÁN NỘI BỘ TRONG DOANH NGHIỆP

1.2.1. Nội dung tổ chức kiểm toán nội bộ

Thuật ngữ “tổ chức” có nhiều cách hiểu khác nhau. Theo Từ điển Bách khoa Việt Nam thì: “Tổ chức là hình thức tập hợp, liên kết các thành viên trong xã hội nhằm đáp ứng yêu cầu, nguyện vọng, lợi ích của các thành viên; cùng nhau hành động vì mục tiêu chung” [21, tr.455]. Một cách hiểu khác, tổ chức là “việc sắp xếp, bố trí thành các bộ phận để cùng thực hiện một nhiệm vụ hoặc cùng một chức năng chung” hay “tiến hành một công việc theo cách thức, trình tự nào đó” [58, tr.1662]. Tuy nhiên, thuật ngữ này cũng có thể được hiểu là “tập hợp người được tổ chức theo cơ cấu nhất định để hoạt động vì lợi ích chung” [58, tr.1662]. Trên thực tế, thuật ngữ này nhiều khi được sử dụng lẫn lộn với khái niệm “công tác tổ chức” với ý nghĩa là một quá trình hành động để tạo ra tổ chức. Dưới góc độ nghiên cứu, giảng dạy và thực hành, thuật ngữ “tổ chức” thường được sử dụng rộng rãi với ý nghĩa rộng hơn, nó bao hàm tất cả các vấn đề về

quản lý. Theo đó, khái niệm về “tổ chức” được mô tả “là một cách thức trong đó các nỗ lực làm việc của cá nhân được giao phó và kết hợp (theo kết quả) trong bất kể một DN hay một thực thể có tổ chức nào để đạt được các mục tiêu lớn hơn (về mặt tổ chức)”[54, tr.104]. Trong một tình huống cụ thể, khái niệm này có thể áp dụng như là một phương thức mà một cá nhân tự tổ chức các công việc của mình. Theo một nghĩa rộng hơn, khái niệm này có thể áp dụng khi có nhiều người cùng tham gia vào cùng một công việc chung. Như vậy, tổ chức đối với một tổng thể là vô cùng quan trọng, vì mỗi cá nhân hay tập thể (cấu thành) cần biết họ phải làm gì. Nhân viên của tổ chức cần được chỉ đạo về các quan hệ giữa mục tiêu tổng quát với các mục tiêu của các bộ phận cấu thành tổ chức. Trong trường hợp này, tổ chức (nói chung) bao gồm các mối liên hệ giữa các yếu tố trong một hệ thống. Nếu thiếu vắng một “công tác tổ chức” như vậy sẽ làm cho hệ thống tan rã hay “vô tổ chức”. Như vậy, bất kể đơn vị nào cũng cần đến công tác tổ chức. Tuy nhiên, bản thân một hệ thống phức tạp với các mối quan hệ đan xen nhiều chiều, nhiều mục đích khác nhau,... tạo ra những vấn đề về tổ chức phải giải quyết như: phân chia và hợp nhất, hoạch định và thực hiện, quan hệ giữa các cá nhân và sự sắp xếp của tổ chức,...

Liên hệ các khái niệm tổ chức nêu với kiểm toán, khái niệm “tổ chức” nên được hiểu với ý nghĩa là tập hợp các sắp xếp về tổ chức - được phát triển từ kết quả của quá trình tiến hành công tác tổ chức và gắn với chức năng đặc thù của kiểm toán. Theo đó, tổ chức kiểm toán (nói chung) là một hệ thống có chức năng xác minh và bày tỏ ý kiến về thực trạng tài chính do các KTV có trình độ nghiệp vụ tương xứng thực hiện dựa trên cơ sở hệ thống pháp lý có hiệu lực. Các yếu tố của xác minh và bày tỏ ý kiến là kiểm toán cân đối, đối chiếu lôgic, đối chiếu trực tiếp, kiểm kê, thực nghiệm và điều tra... Các yếu tố này cần được kết hợp theo một trình tự khoa học phù hợp với đối tượng cụ thể ở một khách thể xác định. Có nhiều cách kết hợp cụ thể khác nhau và mang lại hiệu quả cụ thể khác nhau. Đó chính là tính nghệ thuật của tổ chức. Tuy nhiên, với góc độ là một khoa học, tổ chức kiểm toán cũng cần và có thể khái quát các cách kết hợp theo các trình tự khoa học chung giữa các yếu tố trong thực tiễn kiểm toán. Về nội dung của tổ chức kiểm toán có thể phân chia thành hai nội dung cơ bản là tổ chức công tác kiểm toán và tổ chức bộ máy kiểm toán.

Theo cách phân chia nội dung tổ chức kiểm toán như vậy, mục tiêu của tổ chức công tác kiểm toán hướng tới việc tạo ra mối liên hệ khoa học và nghệ thuật các phương pháp kỹ thuật kiểm toán dùng để xác minh và bày tỏ ý kiến về đối tượng kiểm toán. Mối liên hệ này xuất phát từ yêu cầu thực hiện chức năng kiểm toán theo từng đối tượng, loại hình, khách thể,... cụ thể của kiểm toán.

Khi đã khẳng định các yếu tố cấu thành hệ thống phương pháp kiểm toán bao gồm cả kiểm toán chứng từ (kiểm toán cân đối, đối chiếu logic, đối chiếu trực tiếp) và kiểm toán ngoài chứng từ (điều tra, thực nghiệm, kiểm kê), những yếu tố này phải trở thành nhận thức và cả kinh nghiệm trong con người và trở thành cơ chế hoạt động (kể cả phần cứng và phần mềm) của các phương tiện cấu thành bộ máy kiểm toán. Như vậy, tổ chức bộ máy kiểm toán gồm cả con người và phương tiện chứa đựng các yếu tố của kiểm toán để thực hiện chức năng xác minh và bày tỏ ý kiến của kiểm toán.

Lý thuyết hệ thống cũng chỉ rõ mối liên hệ logic giữa yếu tố, phân hệ và hệ thống. Đó là mối liên hệ giữa cái riêng và cái chung và chúng có thể chuyển hóa cho nhau song sự bao gồm của cái riêng trong cái chung vẫn phải được tôn trọng trong tổ chức bộ máy kiểm toán nói riêng cũng như trong mọi hệ thống tổ chức nói chung. Ngoài ra theo nguyên lý chung của tổ chức bộ máy, bộ máy kiểm toán cũng có thể được tổ chức theo phương thức trực tuyến - tham mưu hoặc phương thức chức năng và có thể chọn loại hình tập trung hay phân tán tùy qui mô và địa bàn hoạt động, tùy khả năng và phương tiện điều hành... Mặt khác, kiểm toán thực chất vẫn là hoạt động kiểm tra, kiểm soát đặc biệt. Do đó, tổ chức bộ máy kiểm toán chịu ảnh hưởng của nhiều yếu tố khác nhau liên quan tới cấp quản lý, truyền thống văn hoá xã hội, hình thức sở hữu và đặc trưng của các hoạt động. Tổ chức bộ máy kiểm toán vì thế không thể tổ chức theo một khuôn mẫu máy móc. Hơn nữa, khi đã nói tới yếu tố con người là nói tới các quan hệ xã hội, đến truyền thống văn hoá cụ thể. Do đó, tổ chức bộ máy kiểm toán không chỉ mang tính khoa học mà còn mang cả tính nghệ thuật.

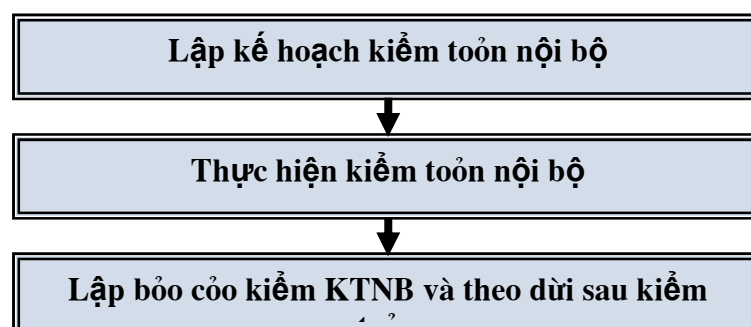
Trong trường hợp này tính khoa học của tổ chức bộ máy đòi hỏi phải tạo ra những mối liên hệ giữa các yếu tố, các phân hệ với hệ thống; giữa bản thân hệ thống kiểm toán với các yếu tố khác và cả với môi trường hoạt động của hệ thống này. Trong khi đó, tính nghệ thuật của tổ chức đòi hỏi phải

xử lý các mối liên hệ này thật mềm dẻo để duy trì được biên độ tổ chức ở mức cao nhất thích ứng với từng điều kiện cụ thể về nhân viên, thiết bị và môi trường thực hiện...[41, tr.152].

Như vậy, lựa chọn tổ chức bộ máy kiểm toán thích hợp vừa phải đảm bảo những nguyên tắc chung của lý thuyết về tổ chức, vừa đảm bảo tính chất đặc thù đồng thời phải đáp ứng được mục tiêu của tổ chức được xây dựng. Tổ chức KTNB là hệ thống tổ chức của các KTV do đơn vị tự lập ra theo yêu cầu quản trị nội bộ và thực hiện nền nếp, kỷ cương quản lý. Giống như các mô hình tổ chức nói chung và tổ chức kiểm toán nói riêng, tổ chức KTNB trong một DN có thể khái quát theo hai nội dung cơ bản là tổ chức công tác KTNB và tổ chức bộ máy KTNB.

1.2.2. Quy trình tổ chức công tác kiểm toán nội bộ

Thông thường tổ chức công tác kiểm toán được thực hiện theo một quy trình chung gồm các bước cơ bản là: Bước 1: Chuẩn bị kiểm toán bao gồm tất cả các công việc khác nhau nhằm tạo được cơ sở pháp lý, kế hoạch kiểm toán cụ thể và các điều kiện vật chất cho công tác kiểm toán; Bước 2: Thực hiện kiểm toán là việc thực hiện các công việc trong kế hoạch kiểm toán và chương trình kiểm toán nhằm thu thập bằng chứng để đưa ra kết luận; Bước 3: Kết thúc kiểm toán bao gồm các công việc để đưa ra kết luận kiểm toán, lập báo cáo kiểm toán và giải quyết các công việc phát sinh. Do đặc điểm của KTNB, do mối quan hệ giữa chủ thể và khách thể kiểm toán trong KTNB, sự đa dạng về đối tượng kiểm toán trong KTNB,... nên tổ chức công tác kiểm toán mang những đặc trưng riêng. Đặc trưng trong tổ chức công tác KTNB thể hiện trong quy trình thực hiện, lập kế hoạch, thực hiện kế hoạch, kết thúc kiểm toán và thực hiện các công việc theo dõi sau kiểm toán. Trình tự tổ chức công tác KTNB trong DN được khái quát theo Sơ đồ 1.1.



Sơ đồ 1.1. Trình tự tổ chức công tác KTNB

Bước 1. Lập kế hoạch kiểm toán nội bộ

Đây là giai đoạn đầu tiên bắt đầu cho một cuộc KTNB sau khi có quyết định kiểm toán. Kế hoạch kiểm toán là sự cân đối tích cực giữa nhu cầu và nguồn lực sẵn có để đạt được mục tiêu kiểm toán. Lập kế hoạch gắn với việc xây dựng các mục tiêu để tận dụng những điều kiện thuận lợi và nguồn lực sẵn có nhằm sử dụng chúng theo cách có hiệu quả nhất. Đối với KTV nội bộ, nguồn lực chính là khả năng chuyên môn, chi phí phục vụ cho hoạt động kiểm toán, danh tiếng của công ty mà các KTV là những thành viên trong đó. Nguồn lực mà KTV sử dụng có thể đang tồn tại nhưng cũng có thể chỉ là những hy vọng của KTV vào tương lai khi hệ thống quản lý tại công ty hoạt động hiệu quả. Các yếu tố môi trường bên trong công ty hay bên ngoài công ty đều có thể ảnh hưởng tới việc sử dụng các nguồn lực. Thông qua đánh giá nguồn lực và môi trường, KTV nội bộ có thể xây dựng các mục tiêu tối ưu. Như vậy, lập kế hoạch trong KTNB được thực hiện được thực hiện theo qui trình chung trong lập kế hoạch kiểm toán, điều cốt yếu trong bước công việc này là xây dựng các mục tiêu. “Lập kế hoạch phải đi kèm với các chương trình hỗ trợ, các chủ trương, biện pháp và cung cấp một sự đảm bảo tốt nhất cho những hoạt động thường xuyên đồng thời thúc đẩy bộ phận KTNB đạt được các mục tiêu trong tương lai”[54, tr.200]. Do đó, lập kế hoạch trong tổ chức công tác KTNB là đề ra hướng đi trong tương lai, là tìm ra những phương sách tốt nhất giúp KTV nội bộ hoàn thành các mục tiêu kiểm toán đã xây dựng.

Trước khi lập kế hoạch kiểm toán, KTV nội bộ thường thực hiện các công việc chuẩn bị kiểm toán theo các nội dung công việc sau đây:

Thứ nhất: Thống nhất mục tiêu kiểm toán

Việc xác định mục tiêu kiểm toán có ý nghĩa rất quan trọng trong toàn bộ tiến trình xây dựng kế hoạch kiểm toán. Mục tiêu kiểm toán sẽ quyết định các phương pháp và thủ tục kiểm toán cần tiến hành, nhân lực và thời gian dự kiến cho một cuộc KTNB. Công việc này đòi hỏi bộ phận KTNB phải có hiểu biết rõ ràng về các mục tiêu và những yêu cầu của nhà quản lý.

Thực hiện bước công việc này không dễ dàng đối với đối với các KTV nội bộ vì không phải lúc nào những KTV này cũng hoàn toàn chủ động thực hiện các công việc

như dự định. Mặt khác, các mục tiêu được xây dựng không phải cho mọi hoàn cảnh mà ngược lại nó phải được đánh giá lại và có những bổ sung thích hợp trong từng trường hợp cụ thể. Liên quan tới xây dựng các mục tiêu, KTV nội bộ phải quan tâm tới các yếu tố khác nhau. Trước hết, KTNB phải xác định nhu cầu về một hình thức hỗ trợ cho quản lý trong đó KTV nội bộ là những người thực hiện trợ giúp. Sau đó, KTNB phải xem xét cấp hỗ trợ quản lý. Một phần quan trọng của kế hoạch kiểm toán đã xây dựng là phạm vi của KTV nội bộ, độc lập khi tiếp xúc với các bộ phận khác của công ty, độc lập về quyền được báo cáo tất cả những vấn đề về lợi ích của đơn vị này. Tiếp đến, KTNB cần quan tâm tới ngân sách cho hoạt động kiểm toán. Khía cạnh tiếp theo cần được KTNB quan tâm là chất lượng hoạt động kiểm toán. Cuối cùng là vấn đề chất lượng nhân viên. Các mục tiêu được xây dựng phải cân nhắc đến khả năng, mức độ phát triển của các nhân viên.

Thứ hai: Xây dựng chiến lược kiểm toán

Tiếp sau khi thống nhất được mục tiêu, KTV nội bộ thực hiện xây dựng chiến lược. Chiến lược biểu thị những phương pháp tiếp cận nghiệp vụ chủ yếu để đạt được các mục tiêu lâu dài. Chiến lược, mục đích và mục tiêu thường được KTNB thực hiện kiểm tra trước khi thực hiện. Bên cạnh đó, các khái niệm này là hoàn toàn khác nhau. Nếu mục tiêu là đích mà cuộc kiểm toán cần đạt tới, thì chiến lược là phương tiện để đạt được các kết quả đã đặt ra. Đối với tổ chức công tác KTNB, xây dựng chiến lược kiểm toán bao gồm nhiều nội dung khác nhau. Những nội dung cần quan tâm khi xây dựng chiến lược kiểm toán là: Cách thức tổ chức kiểm toán, cách thức quản trị hoạt động KTNB, chính sách về nhân sự, phạm vi của các thủ tục kiểm toán, cách thức báo cáo phát hiện kiểm toán, lập chương trình kiểm toán linh hoạt, mức độ và phạm vi áp dụng các hoạt động kiểm toán, xác định hành động của KTV nội bộ và thời gian thực hiện. Mỗi nội dung có thể được thực hiện theo các cách thức khác nhau.

Thứ ba: Xác định các chính sách hỗ trợ và các thủ tục

Ở đây chúng ta chỉ xem xét một số khía cạnh chung của các chính sách hỗ trợ và các thủ tục trong thực hiện KTNB. Một trong những khía cạnh mà KTV phải xác định là cách thức thực hiện các chính sách và thủ tục. Khi các chính sách và thủ tục KTNB không tồn tại thì căn cứ hành động là việc xác định những công việc phải làm nếu có vấn đề phát sinh. Một khía cạnh khác đóng vai trò quan trọng có liên quan là

phạm vi áp dụng các chính sách và thủ tục. Điểm cuối cùng là việc triển khai các chính sách và thủ tục của KTNB bao gồm cả những hoạt động của KTV nội bộ và gắn liền với những gì tồn tại trên các chính sách và thủ tục của đơn vị.

Thứ tư : Lập ngân sách hàng năm cho kiểm toán nội bộ

Với KTNB, để lập kế hoạch ngân sách hàng năm nghĩa là KTV và bộ phận KTNB phải lập kế hoạch, thiết kế chương trình kiểm toán trước một năm. Công việc này bao gồm đưa ra kế hoạch về số lượng nhân viên, các chuyển công tác, các dịch vụ hỗ trợ khác,...

Thứ năm: Xây dựng các chương trình cho kiểm toán nội bộ

Các chương trình của KTNB có vai trò quan trọng, ảnh hưởng tới hiệu quả của hoạt động này. Không có chương trình kiểm toán, công việc kiểm toán sẽ thụ động và dễ lệ thuộc vào bên ngoài.

Về cơ bản, chương trình của KTNB là một tài liệu kế hoạch chi tiết, trong đó các lĩnh vực được chọn để kiểm toán cho một thời kỳ, thường là một năm. Trong một số trường hợp, trường bộ phận KTNB lập kế hoạch làm việc cho thời gian dài như 2 đến 5 năm. Tuy nhiên, trong khoảng thời gian dài trên một năm, KTV khó có thể lường trước các vấn đề để lập chương trình làm việc (vì có những yêu cầu đặc biệt của quản lý, những thay đổi trong các nghiệp vụ kinh doanh, thiếu hụt nhân viên và cả sự trì hoãn trong thực hiện kiểm toán). Một cách làm chung thường vận dụng là xây dựng những chương trình làm việc hàng năm và triển khai một bảng thứ tự ưu tiên các công việc kiểm toán còn tồn tại cần phải kiểm toán ngay sau đó.

Trong triển khai chương trình làm việc, KTV cần chú ý một số tiêu chuẩn được áp dụng khi thẩm tra nội dung các cuộc kiểm toán dự kiến theo trình tự ưu tiên. Trước hết, KTV nội bộ cần thẩm tra tiếp đối với những sai phạm đã báo cáo trong lần kiểm toán trước. Sau đó, là những yêu cầu của cấp quản lý cuộc kiểm toán đặc biệt hoặc ủy ban kiểm toán có thể yêu cầu kiểm toán những lĩnh vực kiểm toán khác nhau. Tiếp đến, là các lĩnh vực ưu tiên cao hơn. Kế đến là các yêu cầu từ bên ngoài. Cuối cùng là kiểm toán các lĩnh vực “nhạy cảm”. Trong một đơn vị, KTV nội bộ có thể phải kiểm toán những lĩnh vực nhạy cảm nếu có yêu cầu kiểm toán. Những lĩnh vực nhạy cảm có thể thay đổi dựa trên các điều kiện đã thẩm tra hoặc có thể là vốn có theo bản chất nghiệp vụ trong đơn vị.

Thứ sáu: Thực hiện nghiên cứu sơ bộ

Trước khi bắt đầu công việc kiểm toán ở địa bàn thực tế, KTV nội bộ cần thiết phải thực hiện quá trình thẩm tra về tình hình chung và một số tài liệu có liên quan. Thông thường, thông tin này có sẵn trong trong các hồ sơ kiểm toán trước đó, trong các tài liệu và đã được phân tích, thảo luận về sự tác động đến cuộc kiểm toán. Nói chung, những yếu tố sau đây sẽ được nghiên cứu trong bước công việc này.

Một là, Các yêu cầu của cuộc kiểm toán: Mục tiêu của kiểm toán và những yêu cầu về lập báo cáo cần được KTV nội bộ thẩm tra. Những yêu cầu riêng biệt và không thông thường phải được xác định rõ ràng. KTV phải xác định kỳ kiểm toán có liên quan, những dữ kiện làm mục tiêu, và những yêu cầu về từng ngày làm việc. Việc sắp xếp báo cáo kiểm toán cuối cùng được chuẩn bị ở giai đoạn này vì việc lập kế hoạch thích hợp ở giai đoạn này sẽ tạo điều kiện thuận lợi cho quá trình soạn thảo ở các giai đoạn sau này.

Hai là, Thẩm tra hồ sơ kiểm toán lần trước: Các hồ sơ thường xuyên phải được nghiên cứu về mặt trình bày tình hình chung của tổ chức hoặc chức năng đã được thẩm tra, công việc KSNB và số liệu thống kê. Phạm vi trước tiên của kiểm toán có giới hạn đầu là các chương trình và hồ sơ kiểm toán. Công việc này được KTV thực hiện để làm quen với những kết quả và cách thức tiếp cận đã sử dụng đồng thời gợi mở về cách thức thực hiện kiểm toán trong tương lai. Nếu việc này đã được chuẩn bị, hoặc nhân viên hiện tại là những người đã thực hiện công việc kiểm toán trước đó thì các ý kiến phải được thu thập cho cuộc kiểm toán hiện hành. KTV nội bộ cần đặc biệt chú ý đến các vấn đề kiểm toán trước đó và các phương pháp giải quyết vấn đề phát sinh. Ngoài ra, thời gian kiểm toán trong lần kiểm toán trước phải được thẩm tra cẩn thận để xác định có thể tiết kiệm thời gian trong cuộc kiểm toán hiện hành. Để thực hiện thẩm tra, KTV nghiên cứu kết quả của những trắc nghiệm đã làm trước đó, xác định khả năng giảm bớt hoặc loại trừ hay mở rộng phạm vi các trắc nghiệm hoặc thực hiện theo cách luân phiên trong các cuộc kiểm toán.

Ba là, Thẩm tra các báo cáo trước: Tất cả các báo cáo kiểm toán trước đã phát hành phải được thẩm tra lại. Những phát hiện và tầm quan trọng của chúng ta phải được phân tích trong quan hệ với phạm vi và hiệu quả của giải pháp sửa chữa. Để có được những đầu mối liên quan tới các lĩnh vực “nhạy cảm” KTV phải nghiên cứu các

báo cáo về đơn vị tương tự, hoặc về các chức năng trong DN. KTV có thể sử dụng những phát hiện có liên quan trong các lĩnh vực khác. Trong một số trường hợp, KTV nội bộ có thể sử dụng các phương pháp tiếp cận thành công của các KTV nội bộ khác ở một số lĩnh vực đã bàn đến trong tạp chí, sách báo của ngành.

Bốn là, Tìm hiểu tổ chức của đơn vị: KTV tìm hiểu sơ đồ tổ chức của đơn vị được kiểm toán, thăm tra về cơ cấu và những trách nhiệm của từng vị trí. Nhiệm vụ hay chức năng của đơn vị cũng phải nhận thức rõ để xác định mục đích của đơn vị. Ngoài ra, KTV nên nhận biết đặc điểm về nhân sự ở các phòng ban chính để có thể sử dụng sự hỗ trợ của họ khi cần thiết.

Năm là, Những công việc việc thăm tra khác: Những việc thăm tra có liên quan, hoặc những cuộc kiểm toán đã hoàn chỉnh, dự kiến (theo kế hoạch) hay đang thực hiện cũng được KTV nội bộ nghiên cứu. Trong trường hợp này, KTV có thể nghiên cứu các cuộc kiểm toán do tổ chức ngoại kiểm thực hiện và liệt kê các lĩnh vực có vấn đề ở DN.

Sáu là, Tiếp xúc và phỏng vấn nhân viên: Ở điểm này, KTV nội bộ phải có đủ sự hiểu biết về cuộc kiểm toán để thảo luận kế hoạch kiểm toán một cách tốt nhất. KTV nội bộ phải chuẩn bị để trình bày cho giám sát viên của mình, cho người quản lý kiểm toán về các mục tiêu của cuộc kiểm toán, công việc phải làm và các bước tiến hành. KTV nội bộ nên tiếp xúc sớm với các viên chức của đơn vị hay bộ phận được kiểm toán. KTV nên yêu cầu cung cấp báo cáo thống kê và báo cáo khác sử dụng ở tất cả các cấp quản lý có liên quan đến đơn vị và chương trình được kiểm toán. Các báo cáo được có thể giúp KTV nội bộ nhận biết các xu hướng hay các vấn đề nảy sinh ở khách thể kiểm toán. KTV nội bộ có thể so sánh giữa các đơn vị hoặc chương trình để xác định những khác biệt lớn.

Bắt đầu thực hiện một cuộc kiểm toán cụ thể, KTV nội bộ thường thực hiện các công việc sau đây để lập chương trình kiểm toán:

Trước hết, thực hiện điều tra tại đơn vị được kiểm toán



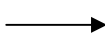

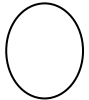
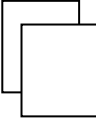
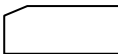

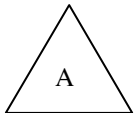
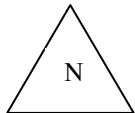
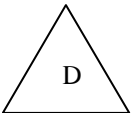
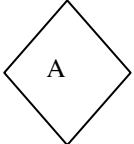
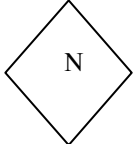
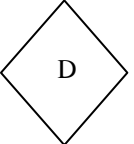
Tương tự như công việc điều tra trong chuẩn bị cho cuộc kiểm toán, điều tra tại địa bàn được kiểm toán có vai trò quan trọng nhằm xác định phương hướng, phạm vi và mức độ cần tập trung kiểm toán. Trước hết, KTV phải làm quen với hệ thống kiểm soát trước khi thiết lập chương trình kiểm toán và bắt đầu kiểm toán trên địa bàn thực

té. KTV phải xác định độ tin cậy có thể dựa vào hệ thống KSNB cũng như là các phân hệ của công việc KSNB trước khi tiến hành. Tiếp đến, KTV mới thực hiện các công việc kiểm tra chi tiết.

Điều tra cũng là một biện pháp xác định cách thức mới để áp dụng phương pháp kiểm toán và tìm kiếm sự sáng tạo trong kiểm toán. KTV sẽ nghiên cứu kết quả của những lần kiểm toán trước kỹ lưỡng, sau đó sẽ liên hệ với các thủ tục kiểm toán sử dụng. Kỹ thuật thích hợp sẽ được KTV cân nhắc theo những điều kiện có thể vận dụng.

Thông thường, trong việc điều tra địa bàn kiểm toán sẽ tập trung vào việc kiểm tra tính hiệu quả của KSNB. Việc xem xét hệ thống KSNB bao gồm việc mô tả, phân tích và đánh giá hệ thống KSNB của đơn vị qua đó đánh giá rủi ro kiểm soát đối với đơn vị. Kết quả đánh giá rủi ro nhằm xác định KTV có cần mở rộng thử nghiệm hoặc tiến hành ngay việc xử lý các phát hiện kiểm toán. Mô tả và phân tích hệ thống KSNB có thể bao gồm việc trả lời các câu hỏi về hệ thống KSNB, lập các lưu đồ, lập các bảng tường trình, thực hiện phép thử Walk-through và các thử nghiệm ban đầu về hệ thống KSNB. Lưu đồ (gồm có dạng lưu đồ ngang và lưu đồ dọc): KTV sử dụng lưu đồ để mô tả tóm tắt về luân chuyển dữ liệu nhằm giúp KTV xác định những điểm phức tạp của hệ thống. KTV sử dụng các ký hiệu thống nhất trình bày trong Bảng Số 1.2.

Bảng Số 1.2. Các biểu tượng sử dụng trong lưu đồ [54, tr.251]

	Điểm xuất phát của dòng lưu chuyển		Tài liệu
	Dòng lưu chuyển của tài liệu		Tài liệu đó chuẩn bị
	Nguồn ghi sổ coi		Sổ kế toán
	Thẻ đục lỗ		Cốc bản in
		HỒ SƠ LƯU TRỮ TÀI LIỆU DÀI HẠN	
		A = theo vần alphabê	
		N = theo số tự tự	
		D = theo ngày tháng	
		HỒ SƠ LƯU TRỮ TÀI LIỆU TẠM THỜI	
			
			

Bảng câu hỏi về hệ thống KSNB là bảng tập hợp các câu hỏi theo các mục tiêu chi tiết với hệ thống KSNB. Các câu hỏi thường được thiết kế dưới dạng trả lời "có" hoặc "không" và các câu trả lời "không" sẽ cho thấy nhược điểm của KSNB.

Bảng tường thuật về KSNB là bảng mô tả bằng lời chi tiết về hệ thống KSNB. Cách mô tả này giúp KTV hiểu biết sâu sắc về một chức năng, một bộ phận và các yếu tố có liên quan. Tuy nhiên, bảng tường thuật có nhiều hạn chế nếu sử dụng mô tả một hệ thống KSNB lớn, với nhiều bộ phận, nhiều chức năng đan xen,...

Bảng câu hỏi hoặc Bảng tường thuật về KSNB cung cấp thêm sự phân tích về kiểm soát giúp KTV hiểu đầy đủ hơn về hệ thống KSNB. Sử dụng kết hợp bảng câu hỏi với lưu đồ hoặc với bảng tường thuật sẽ giúp KTV hiểu biết tốt hơn về hệ thống KSNB của khách hàng.

Sau đó, kết luận về quá trình điều tra địa bàn và lập chương trình kiểm toán

Dựa vào kết quả của công việc điều tra tại địa bàn kiểm toán, KTV xác định bản chất và nội dung công việc KTNB phải thực hiện. Trên cơ sở các kết luận điều tra, kế hoạch kiểm toán đã lập, KTV xây dựng chương trình kiểm toán.

Chuẩn bị cho một chương trình kiểm toán đòi hỏi KTV nội bộ phải có kế hoạch, có nhận định và có kinh nghiệm. KTV nội bộ sẽ sử dụng những thông tin ban đầu đã thu thập, thực hiện đánh giá chúng trong khi điều tra. Tất nhiên, tiêu chuẩn quan trọng nhất là hệ thống KSNB. Dựa vào việc điều tra, KTV sơ bộ xác định mức độ tin cậy của hệ thống. KTV cũng chọn các vấn đề cần kiểm tra thêm, và các lĩnh vực cần phải lưu ý khi kiểm toán. Tính trọng yếu và rủi ro cũng là các tiêu chuẩn để thiết lập chương trình kiểm toán. Tính trọng yếu được xác định dựa trên mức độ đáng kể của một khoản mục này so với các khoản mục khác. Trong chuẩn bị cho chương trình kiểm toán, KTV nội bộ có thể mở rộng hoặc giới hạn công việc của mình theo tính trọng yếu. Mặc dù một lĩnh vực có thể là không quan trọng nhưng nó có thể là thiết yếu theo tính rủi ro tương đối. Theo tính rủi ro tương đối, KTV phải xem xét tất cả các khoản mục nhưng cũng cần chú ý nhiều hơn vào các trường hợp đặc biệt. KTV nội bộ cũng cần quan tâm tới độ tin cậy của bằng chứng và các loại thông tin có sẵn. Khi lập chương trình kiểm toán, KTV nội bộ phải cố gắng chọn các bước kiểm toán sao cho tạo ra được các bằng chứng đáng tin cậy nhất. Một chương trình kiểm toán gồm có một bản công bố các mục tiêu kiểm toán, các bước kiểm toán,

KTV được phân công, tên của họ, tham khảo hồ sơ kiểm toán, quỹ thời gian kiểm toán, các bước kiểm toán, ngày dự kiến bắt đầu và hoàn thành công việc kiểm toán. Những chương trình kiểm toán có thể viết theo mẫu chung, hoặc có thể gồm các bước chi tiết, tùy theo lĩnh vực và trình độ của KTV thực hiện công việc kiểm toán.

Trước khi triển khai chương trình kiểm toán, KTV đề nghị cấp quản lý cho ý kiến về những lĩnh vực trọng điểm. Những ý kiến này lấy từ cấp quản lý trung gian và ở quản lý cấp trên. Những người chủ trì kiểm toán có trách nhiệm về các lĩnh vực nghiệp vụ cá biệt cũng phải có những đề nghị về nội dung kiểm toán. Như vậy, một chương trình kiểm toán là cơ sở cho đội ngũ kiểm toán rà soát lại các mục tiêu và chọn những công việc kiểm toán quan trọng nhất. Sự phối hợp không chỉ trong nội bộ và còn có KTV bên ngoài. Sự phối hợp này có lợi cho các hoạt động kiểm toán khác.

Bước 2: Thực hiện kế hoạch và chương trình kiểm toán

Khi hoàn thành việc điều tra và chương trình kiểm toán, KTV nội bộ phải chỉ đạo và kiểm soát cuộc kiểm toán nhằm đạt được các kết quả như mong muốn. Thực chất việc thực hiện chương trình kiểm toán là việc triển khai các bước công việc đã chuẩn bị. Một chương trình kiểm toán được xây dựng tốt là cơ sở quan trọng cho hoạt động KTNB thành công. Tuy nhiên, để đạt được hiệu quả kiểm toán, KTV nội bộ phải thực hiện việc chỉ đạo và kiểm soát toàn bộ quá trình này hàng ngày tại đơn vị hay dự án được kiểm toán. Trong khi thực hiện chương trình, KTV phải quan tâm tới các vấn đề sau:

Một là, Phát hiện sớm các vấn đề phát sinh: Nếu phát hiện sớm các vấn đề nảy sinh trong kiểm toán, KTV có thể giải quyết sớm và vì vậy không ảnh hưởng tới kế hoạch kiểm toán;

Hai là, Sử dụng sự trợ giúp về kỹ thuật: Trong kiểm toán, KTV có thể gặp phải những vấn đề phức tạp cần sự hỗ trợ về kỹ thuật. Những vấn đề này đòi hỏi KTV nội bộ phải nghiên cứu, bàn luận với nhân viên nghiệp vụ và cần phối hợp với các giám sát viên cấp trên hoặc kiểm toán trưởng;

Ba là, Giám sát tại địa bàn kiểm toán: Nhân viên giám sát được giao nhiệm vụ có thể giám sát tại địa điểm kiểm toán. Công việc này nên tiến hành thường xuyên nhằm kiểm tra tiến độ thực hiện và chỉ đạo về mặt kỹ thuật cho cuộc kiểm toán;

Bốn là, Sử dụng chỉ dẫn kiểm toán: Khi KTV nội bộ sử dụng “chỉ dẫn kiểm toán”, KTV nội bộ nên tóm tắt những thiếu sót có thể xảy ra. Bản chỉ dẫn này được lập ngay khi KTV chỉ ra vấn đề quan trọng đang tồn tại. Do đó, giám sát sẽ chú ý tới vấn đề này ngay khi bắt đầu cuộc kiểm toán. Đây được coi là một cách kiểm tra để đảm bảo tất cả các chỉ dẫn đều được tuân thủ;

Năm là, Sử dụng các hình thức liên lạc: Liên lạc qua điện thoại là một phương pháp hữu hiệu để chỉ đạo công việc trong khi không thể chỉ đạo tại địa bàn hoặc giữa những lần giám sát tại địa bàn kiểm toán;

Sáu là, Sử dụng kỹ thuật đặc biệt: KTV nội bộ có thể sử dụng các biện pháp kỹ thuật như chọn mẫu thống kê và các phần mềm kiểm toán. Khi áp dụng các kỹ thuật này, KTV nội bộ phải xem xét một cách cẩn trọng để đảm bảo kết quả tốt nhất với hao phí các nguồn lực ít nhất;

Bảy là, Thực hiện báo cáo định kỳ công việc kiểm toán: Trong những cuộc kiểm toán lớn hoặc những cuộc kiểm toán tiến hành cùng một lúc ở nhiều địa điểm khác nhau, yêu cầu báo cáo về tiến độ hàng tuần, hoặc mỗi tuần hai lần là rất cần thiết. Những báo cáo này cung cấp thông tin có ích cho giám sát viên cũng như việc kiểm soát cho KTV đang phụ trách. Những báo cáo này bao gồm thông tin về thời gian dự kiến và thời gian thực tế, thời gian ước tính để hoàn thành, số lượng, nội dung của các chỉ dẫn kiểm toán và phát hiện;

Tám là, Điều chỉnh kế hoạch: Trong quá trình thực hiện kiểm toán, kế hoạch kiểm toán có thể phải điều chỉnh. Mặc dù việc điều chỉnh có thể là cần thiết nhưng KTV nội bộ cần tránh việc điều chỉnh và nếu thực hiện điều chỉnh phải có phê chuẩn của người phụ trách KTNB;

Chín là, Thẩm tra các phát hiện kiểm toán: KTV nội bộ cần thẩm tra để xác định những phát hiện kiểm toán có thực sự tồn tại, và cần thiết phải xử lý không;

Mười là, Đánh giá sau khi kiểm toán: KTNB có thể thực hiện đánh giá sau khi kết thúc mỗi công việc kiểm toán. KTV phụ trách đánh giá nhiệm vụ được giao theo các yếu tố như: phương pháp tiếp cận, thời gian hao phí, các lĩnh vực trọng tâm, bố trí nhân viên và những đề xuất cho lần kiểm toán sau.

Trong một số trường hợp, KTV sẽ thực hiện các thử nghiệm mở rộng vượt ra khỏi phạm vi của việc khảo sát sơ bộ và xem xét hệ thống KSNB. Tuy nhiên không phải

bất cứ cuộc kiểm toán nào cũng cần phải thực hiện các thử nghiệm mở rộng mà tùy thuộc vào yêu cầu về bằng chứng kiểm toán và đánh giá lại rủi ro kiểm toán của KTV. Khi quyết định mở rộng thử nghiệm, KTV thường phải thực hiện bổ sung vào chương trình kiểm toán. Việc thực hiện thử nghiệm mở rộng sẽ đem lại những thông tin nhằm củng cố cho kết luận của KTV. Nói cụ thể hơn, thử nghiệm mở rộng hướng tới một cuộc kiểm tra chi tiết hơn, hướng tới việc kiểm tra việc tuân thủ các thủ tục kiểm soát hoặc thực hiện các mục tiêu đề ra, và trợ giúp việc đánh giá hệ thống kiểm soát hoặc chất lượng hoạt động của đối tượng kiểm toán. Để thực hiện, KTV có thể tiến hành theo các hướng sau: Một là thử nghiệm chi tiết hơn về bằng chứng có được trong giai đoạn khảo sát sơ bộ và xem xét hệ thống KSNB; Hai là tăng số lượng các khoản mục thử nghiệm lên; Ba là mở rộng phạm vi của thử nghiệm ra ngoài các loại bằng chứng đã kiểm tra ở những bước trước trong tiến trình kiểm toán.

KTV có thể thực hiện từng phương pháp riêng lẻ hoặc kết hợp các phương pháp nêu trên tùy thuộc vào kết quả đánh giá lại rủi ro sau khi xem xét hệ thống KSNB. Trong quá trình thực hiện này, KTV luôn phải liên hệ với các loại rủi ro có thể xảy ra. Các loại rủi ro có liên quan tới KSNB là: Độ tin cậy và sự trung thực của thông tin thấp; Không tuân thủ các chính sách, kế hoạch hoặc các thủ tục, luật pháp hoặc các qui định; Hoạt động không kinh tế; Tài sản không được đảm bảo an toàn; Đối tượng kiểm toán có ảnh hưởng xấu tới sự thành công của các mục đích của đơn vị.

Với việc xem xét những yếu tố trên, KTV nội bộ thường thiết kế các thử nghiệm mở rộng thoả mãn các tiêu chuẩn nhất định. Các tiêu chuẩn này là: Trực tiếp với ý nghĩa là các thử nghiệm mở rộng phải liên quan trực tiếp tới rủi ro đang được kiểm tra, Hiệu quả với ý nghĩa không tốn kém nhiều chi phí, thời gian hơn mức cần thiết; và Khả thi với ý nghĩa là các KTV nội bộ có khả năng thực hiện các thử nghiệm mở rộng này.

Theo các yêu cầu về thử nghiệm mở rộng như trên, KTV nội bộ sẽ thiết kế các thử nghiệm mở rộng theo trình tự logic. Đầu tiên là xác định kết quả từ việc khảo sát sơ bộ và xem xét hệ thống KSNB. Tiếp đến, KTV xác định rủi ro từ các kết quả trên (nếu có). Trên cơ sở đó, KTV xác định loại kiểm toán là tốt nhất để đối phó với các rủi ro. Sau đó, KTV xác định bằng chứng bổ sung cần có nhằm đánh giá tính hiệu quả và

hữu hiệu trong các thủ tục kiểm soát trên. Cuối cùng, KTV sẽ lựa chọn các thử nghiệm nhằm thu nhập thêm các bằng chứng đó.

Sau khi hoàn thành việc xem xét KSNB và thực hiện các thử nghiệm mở rộng, KTV tiến hành xử lý những phát hiện kiểm toán. Những phát hiện này thường gắn với bằng chứng cụ thể do KTV thu thập được trong kiểm toán. KTV nội bộ trình bày những phát hiện kiểm toán trong *Bảng tổng hợp các phát hiện kiểm toán*. Bảng này cung cấp một cách đầy đủ nhất các thông tin cho việc lập báo cáo kiểm toán.

Trong một *Bảng tổng hợp các phát hiện kiểm toán* thường trình bày những nội dung cơ bản sau đây:

Thứ nhất: Trình bày thực trạng

Trong phần này, KTV mô tả thực tế những vấn đề liên quan tới đối tượng kiểm toán tại công ty. Thực trạng kiểm toán có thể là một thủ tục phát hiện được thực hiện trên thực tế, một thủ tục không được thực hiện, thực trạng của một tài sản cụ thể, tình trạng của số liệu ghi chép hay báo cáo,... KTV mô tả thực trạng phải cung cấp thông tin một cách đầy đủ, cụ thể và khách quan.

Thứ hai: Trình bày các tiêu chuẩn

Tiêu chuẩn là những chính sách, thủ tục, chuẩn mực, luật lệ hoặc các qui định mà khách thể kiểm toán cần phải tuân thủ, liên quan tới đối tượng kiểm toán. Đây là một cơ sở cho KTV đối chiếu với thực trạng được mô tả.

Thứ ba: Trình bày các kết quả

Kết quả ở đây là tác động đã xảy ra hoặc có thể xảy ra từ thực trạng đã mô tả. Thông qua thông tin này, người đọc sẽ hình dung và xét đoán được mức nghiêm trọng của những phát hiện, những yếu điểm của đơn vị có thể dẫn đến thiệt hại cho đơn vị.

Phân tích kết quả, KTV nên dựa trên các loại rủi ro liên quan tới KSNB là: Không đảm bảo độ tin cậy của thông tin; Không tuân thủ pháp luật có liên quan; Không đảm bảo an toàn cho tài sản của đơn vị; Không đảm bảo sự hoạt động hiệu quả.

Sau khi xác định kết quả, KTV nội bộ cần tiếp tục đánh giá về mức độ nghiêm trọng nếu kết quả không tốt. Trong trường hợp này, KTV có thể sử dụng một số thử nghiệm để đánh giá cụ thể về mức độ nghiêm trọng của hậu quả. KTV nội bộ có thể sử dụng các chỉ tiêu định lượng nhưng cũng có thể chỉ có các chỉ tiêu định tính. Tuy nhiên

mọi trường hợp, KTV nên cố gắng định lượng được hậu quả ngay cả trường hợp các ước tính. Trường hợp phải ước tính, KTV nội bộ nên dựa trên cơ sở hợp lý.

Thứ tư: Phân tích nguyên nhân

Phân tích nguyên nhân của những phát hiện kiểm toán có thể giúp KTV nội bộ đưa ra những đề xuất thích hợp cho những phát hiện kiểm toán. Khi thực hiện phân tích nguyên nhân, KTV nên chú ý trường hợp tới khả năng khách thể kiểm toán đã nhận thức được rủi ro hay hậu quả của thực trạng trước khi có hoạt động kiểm toán. Trong trường hợp này, xác định nguyên nhân dẫn tới việc chấp nhận rủi ro hay chấp nhận hậu quả sẽ có ý nghĩa quan trọng để tìm ra phương hướng, cách thức cải thiện hoạt động. Vì vậy, KTV thực hiện phỏng vấn cán bộ quản lý là cách tốt nhất để có thể xác định nguyên nhân (của thực trạng hay kết quả) thực, tiếp sau là tìm giải pháp phù hợp cho phát hiện kiểm toán.

Thứ năm: Trình bày các kiến nghị

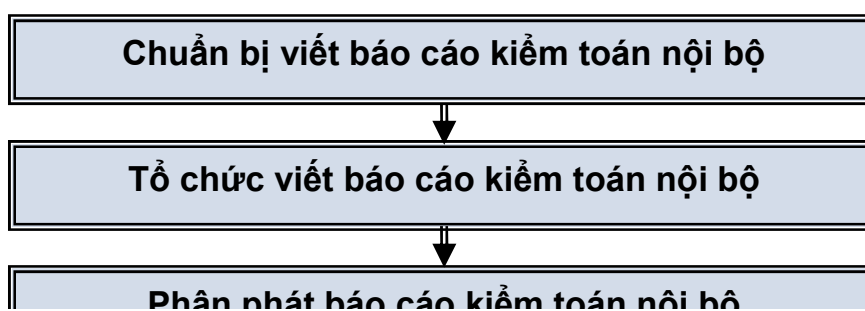
Đây là những đề xuất của KTV nội bộ để giải quyết các vấn đề tồn tại hiện có. Kiến nghị của KTV nên cụ thể các ý kiến gắn với thực trạng, từng vấn đề giải quyết. KTV cũng cần có nhiều giải pháp với cùng một phát hiện để giúp cho khách thể kiểm toán có thể lựa chọn phù hợp với đơn vị.

Một vấn đề quan trọng liên quan tới việc xây dựng các kiến nghị là sự chấp thuận của khách thể kiểm toán. Muốn được chấp thuận hay nói cách khác là tính khả thi của các kiến nghị đòi hỏi chúng phải sát với thực trạng, gắn liền với hoàn cảnh, điều kiện của đơn vị. Các kiến nghị có thể là sự phối hợp của nhiều giải pháp khác nhau, cũng có thể là một giải pháp tối ưu và triệt để cho một vấn đề. Cũng có thể giải pháp được chính khách thể kiểm toán xây dựng và kiến nghị thực hiện.

Kết thúc công việc này, KTV hoàn thành *Bảng tổng hợp các phát hiện kiểm toán*. Trưởng phòng kiểm toán sẽ rà soát và xét duyệt kết quả cuộc kiểm toán trước khi lập báo cáo kiểm toán.

Bước 3. Kết thúc kiểm toán nội bộ và lập báo cáo kiểm toán

Kết thúc kiểm toán nội bộ và lập báo cáo KTNB tiến hành theo trình tự được khái quát trong Sơ đồ 1.2.



Sơ đồ 1.2. Trình tự công việc kết thúc kiểm toán

Thứ nhất: Chuẩn bị viết báo cáo KTNB

Báo cáo KTNB phải phản ánh các kỹ năng và trình độ nghiệp vụ của KTV. Hơn thế báo cáo này còn phản ánh tính chuyên nghiệp của các KTV nội bộ. Người sử dụng báo cáo không chỉ quan tâm tới những phát hiện, kiến nghị mà còn quan tâm tới kỹ thuật trình bày, tổ chức các thông tin ấy trên báo cáo kiểm toán. Vì vậy cần phải có sự chuẩn bị chu đáo phục vụ cho việc viết báo cáo. Chuẩn bị viết báo cáo gồm các công việc chủ yếu sau đây:

Một là, Phác thảo về báo cáo kiểm toán: Trong giai đoạn đầu của cuộc kiểm toán, KTV nên triển khai một đề cương cho báo cáo kiểm toán và luôn luôn cập nhật bổ sung các thông tin. Thông tin và số liệu thống kê về cơ sở, lĩnh vực kiểm toán có thể thu thập trong giai đoạn điều tra sơ bộ. Bên cạnh những thông tin như vậy, thông tin về phạm vi và mục tiêu phải được xác định rõ ràng khi bắt đầu kiểm toán. Khi có được những phát hiện kiểm toán và kiến nghị thì KTV cần đưa vào các phần nội dung thích hợp của báo cáo kiểm toán cùng với ý kiến của người phụ trách công việc được kiểm toán;

Hai là, Ủy nhiệm viết báo cáo kiểm toán: KTV luôn phải cố gắng để có thể ghi chép lại những phát hiện trong các lĩnh vực, hoạt động đang được kiểm toán. Có

hai cách phân công người viết báo cáo kiểm toán là: Một là, Trưởng nhóm kiểm toán viết toàn bộ báo cáo kiểm toán; Hai là, Các KTV trong nhóm cùng viết báo cáo kiểm toán, sau đó trưởng nhóm kiểm toán sẽ tập hợp, sắp xếp và biên tập để hình thành một báo cáo hoàn chỉnh;

Ba là, Hỗ trợ từ hoạt động giám sát kiểm toán: Các giám sát viên có liên quan tới quá trình viết thực hiện công việc của mình từ lúc bắt đầu cuộc kiểm toán;

Bốn là, Thảo luận với khách thể kiểm toán: Những phát hiện kiểm toán và giải pháp sẽ được triển khai, KTV phải thẩm tra lại cùng với nhân viên của công ty để có thêm ý kiến về tính hiệu lực. KTV cũng thảo luận về nguyên nhân có thể xảy ra và số liệu cần thiết để chứng minh hoặc bác bỏ những giả thiết. Thảo luận với khách thể kiểm toán có thể giúp KTV nội bộ 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 thông tin phản hồi thậm chí có thể giải quyết các bất đồng.

Thứ hai: Tổ chức viết báo cáo KTNB

Về cơ bản, báo cáo KTNB sẽ gồm những nội dung cơ bản sau đây:

Một là, Ngày tháng của báo cáo kiểm toán: là ngày tháng mà báo cáo kiểm toán phát hành;

Hai là, Địa chỉ: thông thường báo cáo KTNB được gửi cho người quản lý có trách nhiệm trực tiếp về từng hoạt động đã được thẩm tra của đơn vị;

Ba là, Đoạn mở đầu: thường thì KTV sẽ trình bày về bản chất, phạm vi của nhiệm vụ kiểm toán, thời kỳ được kiểm toán, độ dài thời gian dành cho công việc kiểm toán cụ thể, nhân viên kiểm toán được chỉ định. Nhưng cũng có những trường hợp, đoạn này nói rõ những phần công việc chủ yếu;

Bốn là, Đoạn văn nền tảng: đây là đoạn văn định hướng cơ bản cho người đọc báo cáo vì vậy nó mô tả tính chất chung của hoạt động nghiệp vụ bao trùm trong quá trình thẩm tra;

Năm là, Tóm tắt những vấn đề mấu chốt: Khi có khá nhiều vấn đề quan trọng đề cập trong báo cáo, KTV thường nên có bảng liệt kê các nội dung hoặc một bảng ghi các vấn đề cá biệt;

Sáu là, Đánh giá tóm tắt: KTV thực hiện đánh giá tóm tắt về tính hiệu quả thực hiện nghiệp vụ của từng bộ phận hay từng hoạt động của công ty;

Bảy là, Trình bày những vấn đề cá biệt: Đây là nội dung chính của báo cáo, KTV thường trình bày thành từng loạt nhóm nhỏ thuộc từng vấn đề quan trọng. KTV có thể lựa chọn cách thể hiện sau đây khi trình bày những vấn đề cá biệt khác nhau: Một đề mục vừa đủ để miêu tả một vấn đề; Những phát hiện kiểm toán; Kết luận và kiến nghị; ý kiến bình luận của khách thể kiểm toán; Đoạn kết thúc có ký tên.

Thứ ba: Phân phát báo cáo KTNB

KTV lập một bảng kê những cá nhân được nhận báo cáo và chuyển cho họ một bản sao báo cáo kiểm toán. Danh sách cá nhân nhận báo cáo phải được kiểm tra, triển khai rất thận trọng và có giới hạn cụ thể.

Thứ tư: Lập tóm tắt đặc biệt

Ngoài báo cáo kiểm toán nêu trên, KTV lập bản tóm tắt đặc biệt cho một số đối tượng. Mục đích của bản tóm tắt này là cung cấp thông tin tóm tắt mà không phải tham khảo báo cáo hoàn chỉnh. Cách làm này có thể được áp dụng trong nhiều trường hợp, đặc biệt là áp dụng khi báo cáo kiểm toán hoàn chỉnh phức tạp và nhiều phần.

Thứ năm: Hiệu lực hoá những phát hiện và kết luận kiểm toán

Đây là bước công việc do KTV nội bộ thực hiện để đảm bảo hiệu lực cho những phát hiện và kiến nghị kiểm toán trước khi kết thúc kiểm toán. Cơ sở chủ yếu có thể bảo đảm hiệu lực là công việc kiểm toán và việc thẩm tra của nhân viên KTV nội bộ đã tiến hành. Tuy nhiên, để đảm bảo hiệu lực hoá những phát hiện và kết luận cũng như là những đề xuất thì KTV cần thực hiện bổ sung một số thẩm tra và xác nhận có liên quan đến khách thể được kiểm toán. Lợi ích từ việc đảm bảo hiệu lực từ việc thực hiện các thẩm tra bổ sung là: Một là, kiểm tra chéo về tính chính xác, trọn vẹn và chất lượng

công việc kiểm toán; Hai là, thẩm tra đem lại mối quan hệ hợp tác tốt giữa KTV với cấp quản lý tại địa điểm kiểm toán.

Thứ sáu: Theo dõi báo cáo KTNB

Cấp quản lý có thể coi việc “theo dõi” báo cáo kiểm toán của bộ phận KTNB là phương tiện hữu hiệu nhất để bảo đảm các hoạt động kiểm toán cần thiết đã thực hiện. Tuy nhiên, thực tế công việc này có phải là trách nhiệm của KTNB hay không vẫn còn là một vấn đề còn nhiều tranh luận. Ngoài mục tiêu lý tưởng của công việc này, bản thân nó có thể tạo ra những ảnh hưởng tiêu cực tới những bộ phận quản lý khác liên quan, thậm chí là tạo ra mâu thuẫn hoặc lại phá vỡ mối quan hệ hợp tác đã hình thành trong kiểm toán. Trên thực tế ở nhiều công ty, KTV nội bộ không có vai trò rõ ràng sau khi đã gửi báo cáo ngoại trừ việc trả lời các câu hỏi và thẩm tra lại một số vấn đề ở thời điểm thực hiện nhiệm vụ kiểm toán sau đó. KTNB ở một số công ty khác lại chọn cách làm trung gian. Theo cách này, một phòng ban khác có tính trung lập sẽ theo dõi báo cáo KTNB. Trong trường hợp bộ phận này phát hiện sự trì trệ, hoặc không thực hiện những kiến nghị đã kiến nghị trong báo cáo kiểm toán thì bộ phận này sẽ yêu cầu điều tra, theo dõi. Như vậy, sau khi hoàn tất công việc kiểm toán và viết báo cáo KTNB thì việc theo dõi sau khi kiểm toán phải cân nhắc giữa hai phương án: Một là do bộ phận KTNB thực hiện; Hai là do bộ phận trung gian thực hiện. Quyết định lựa chọn phương án nào hoàn toàn phụ thuộc vào đơn vị.

1.2.3. Tổ chức bộ máy kiểm toán nội bộ

“Bộ máy kiểm toán nói chung bao gồm cả con người và phương tiện chứa đựng các yếu tố của kiểm toán để thực hiện chức năng kiểm toán”[41, tr.210]. Những yếu tố cấu thành kiểm toán phải trở thành nhận thức và kinh nghiệm trong con người và trở thành cơ chế hoạt động của các phương tiện. Với quan niệm đó, bộ máy KTNB là hệ thống của các KTV do đơn vị tự lập ra đáp ứng yêu cầu quản trị nội bộ. Tổ chức bộ máy KTNB phải trên cơ sở tổ chức công việc của KTNB vì tổ chức công việc (của KTNB) ở cấp cao nhất trở thành một trong những chiến lược hàng đầu để đạt mục đích và các mục tiêu của hoạt động KTNB. Bên cạnh đó, có nhiều chính sách và thủ tục hỗ trợ xoay quanh việc tổ chức tiếp cận KTNB hiệu quả. Do đó, việc lựa chọn mô

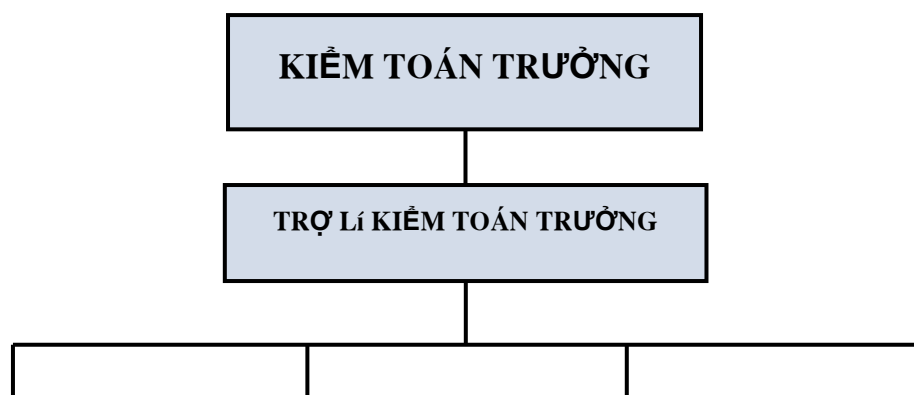
hình tổ chức bộ phận KTNB phải có sự chỉ đạo thường xuyên về mặt quản trị và phải nằm trong quá trình kiểm soát tập thể.

Trở lại với cơ cấu tổ chức của KTNB, nếu phân chia theo cách thức tổ chức bộ máy thực hiện kiểm toán, bộ máy KTNB được tổ chức theo những cách thức sau đây:

Thứ nhất: Tổ chức bộ máy kiểm toán nội bộ theo lĩnh vực kiểm toán

Mô hình tổ chức bộ máy KTNB theo cách này dựa trên logic thực tế là các KTV nội bộ “độc lập” sẽ làm việc hiệu quả nhất khi được giao trách nhiệm kiểm toán một loại nghiệp vụ riêng biệt của công ty. Thực hiện theo cách này, bộ máy KTNB thực hiện chuyên môn hoá theo loại nghiệp vụ cụ thể khi kiểm toán. Nếu một công ty có qui mô lớn, gồm nhiều đơn vị thành viên hoạt động trong nhiều lĩnh vực khác nhau. Mỗi đơn vị thành viên khác nhau lại có một hoạt động tương tự như nhau. Trong trường hợp này, công ty tổ chức các nhóm KTV nội bộ kiểm toán theo nghiệp vụ giống nhau sẽ mang lại hiệu quả cao. Vì vậy, bộ máy KTNB có thể đạt được hiệu năng trong quản lý. Mô hình tổ chức bộ máy KTNB theo lĩnh vực kiểm toán được khái quát trong Sơ đồ 1.3.

Theo cách tiếp cận tổ chức bộ máy KTNB, nhược điểm lớn là không thể tránh được sự trùng lặp trong thực hành kiểm toán ở các đơn vị khác nhau. Vì vậy, tổ chức bộ máy nội bộ như vậy sẽ dẫn tới chi phí đi lại tăng lên, lãng phí thời gian,... đặc biệt là nếu công ty gồm nhiều đơn vị thành viên hoạt động phân tán về địa lý, hoạt động trong nhiều lĩnh vực khác nhau,... Nhược điểm lớn thứ hai là tiến hành kiểm toán theo loại nghiệp vụ sẽ không đem lại hiệu quả cao như trong trường hợp kết hợp kiểm toán loại nghiệp vụ khác nhau. Bên cạnh đó, việc thực hiện chuyên môn hoá công việc kiểm toán theo lĩnh vực cho KTV có thể ảnh hưởng tới khả năng chuyên môn, sự tiến bộ trong nghề nghiệp, sự hiểu biết của KTV,... Tuy nhiên, theo cách kết hợp có thể ảnh hưởng tới khả năng chuyên môn của KTV nội bộ trong loại hình nghiệp vụ hay lĩnh vực hoạt động cụ thể vì KTV nội bộ thường thực hiện các thủ tục thẩm tra ở cấp thấp, sau đó mới hướng tới xem xét các vấn đề quản lý rộng hơn.



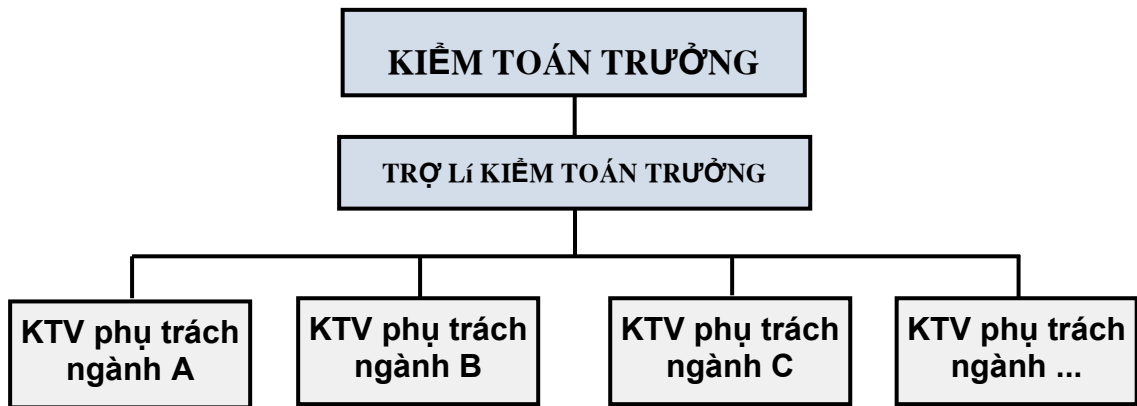
Sơ đồ 1.3. Tổ chức bộ máy KTNB theo lĩnh vực

Như vậy, phân tích trên đây chỉ rõ việc sử dụng mô hình cách tiếp cận theo lĩnh vực kiểm toán phải đảm bảo sự thận trọng thích đáng. Trong những trường hợp không chắc chắn, tổ chức bộ máy KTNB nên có sự lựa chọn kết hợp.

Thứ hai: Tổ chức bộ máy kiểm toán nội bộ theo mô hình song song

Trong một DN có qui mô lớn và có nhiều lĩnh vực hoạt động, tổ chức bộ máy KTNB phổ biến nhất là giao trách nhiệm cho KTV nội bộ theo những “ngành” hoạt động (hẹp) như tổ chức của công ty. Theo cách này, bộ máy KTNB có thể có những KTV nội bộ cá biệt hay nhóm KTV nội bộ giao cho ngành nghề hoạt động đặc thù và sắp xếp nhân sự cho các bộ phận trong công ty. Nếu mỗi bộ phận cấu thành đơn vị này được chuyên môn hoá theo “ngành”, các KTV nội bộ ở ngành này có thể đạt được những ưu thế đặc biệt về lĩnh vực chuyên môn kể cả các hoạt động nghiệp vụ riêng biệt. Mô hình tổ chức bộ máy KTNB song song làm cho các KTV nội bộ có thể phát triển mối quan hệ công tác với những nhà quản lý (phụ trách ở tất cả các cấp) tốt hơn, đặc biệt là ở “ngành” hoạt động mà KTV này phụ trách.

Tuy nhiên, cách thiết lập này cũng có những hạn chế tương tự như trong trường hợp thứ nhất vì bản chất của cách này vẫn là tạo ra sự chuyên môn hoá trong công việc kiểm toán. Ngoài ra, theo cách thức tổ chức này KTV nội bộ có thể đạt được những mối quan hệ đặc biệt với nhân viên trong ngành, trong tổ chức hay đơn vị được phụ trách kiểm toán hoặc người có quyền hành. Điều này có thể ảnh hưởng tới tính độc lập và tính khách quan của KTNB trong đơn vị được kiểm toán. Bên cạnh đó, vấn đề bố trí nhân sự và số lượng nhân viên kiểm toán cũng đặt ra đối với mô hình tổ chức này vì qui mô và tính đa dạng trong hoạt động kinh doanh. Khái quát mô hình tổ chức bộ phận KTNB có chức năng song song được trình bày trong Sơ đồ 1.4.

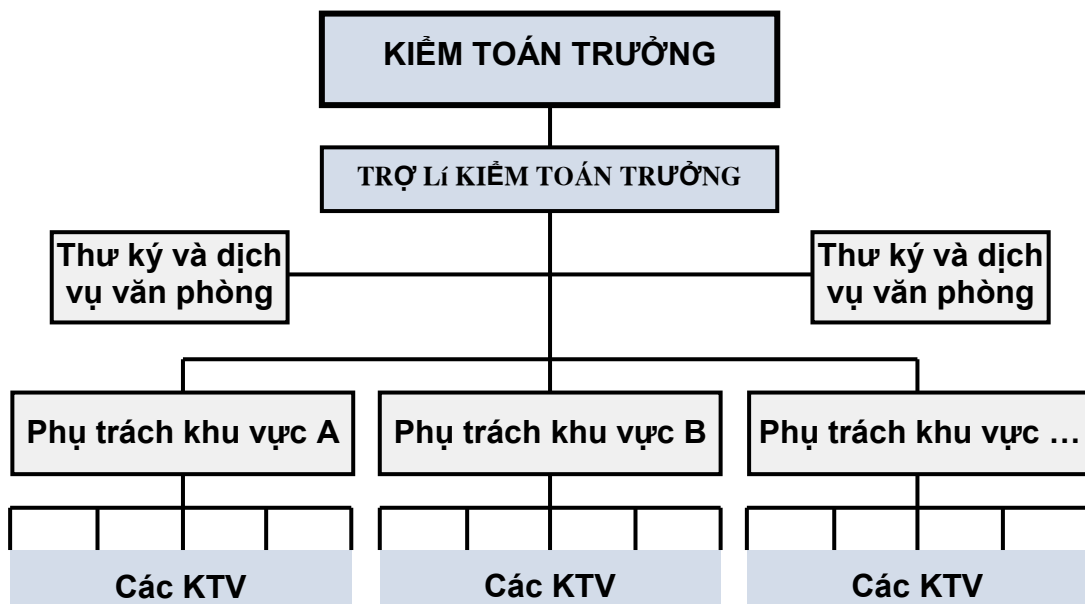


Sơ đồ 1.4. Tổ chức bộ phận KTNB theo chức năng song song

Thứ ba: Tổ chức bộ máy kiểm toán nội bộ theo khu vực địa lý

Trong cách tiếp cận tổ chức bộ máy KTNB theo khu vực địa lý, một KTV nội bộ riêng biệt hoặc một nhóm KTV nội bộ sẽ thực hiện kiểm toán tất cả hoạt động, nghiệp vụ của công ty ở một khu vực địa lý nhất định. Tùy theo từng trường hợp cụ thể, cách tổ chức này có thể chuyển sang mô hình thứ 1 (tổ chức bộ máy KTNB theo loại kiểm toán). Trong trường hợp khác, cách tổ chức này có thể tự điều chỉnh và trở thành mô hình thứ 2 (tổ chức bộ máy KTNB song song). Chính vì vậy, cách mô hình tổ chức này có những ưu điểm và nhược điểm tương tự như hai loại đầu tiên. Tuy nhiên, đây là cách tiếp cận được đánh giá là tốt nhất và là loại tiếp cận được sử dụng nhiều nhất trong KTNB trong thực tế kiểm toán ở các nước có hoạt động KTNB phát triển.

Mô hình tổ chức bộ phận KTNB theo khu vực địa lý trong DN được khái quát trong Sơ đồ 1.5.



Sơ đồ 1.5. Tổ chức bộ phận KTNB theo khu vực[54, tr.220]

Thứ tư, Tổ chức bộ phận kiểm toán nội bộ sử dụng nhân viên ở trụ sở

Đây là mô hình tổ chức bộ phận KTNB trong đó bộ phận KTNB được tổ chức theo một trong ba mô hình trên được kết hợp với một vài tổ chức ở trụ sở (trung tâm). Trong trường hợp này, “trung tâm” sẽ có ít nhất là là trưởng phòng KTNB (hoặc kiểm toán trưởng hay người phụ trách bộ phận KTNB) và thư ký.

Việc tăng số nhân viên tham mưu tùy theo công việc uỷ nhiệm cho các bộ phận cấu thành ngành ấy và tùy theo những loại dịch vụ mà bộ phận KTNB trung tâm cung cấp. Theo cách này, tất cả hay hầu hết các báo cáo kiểm toán được xem xét và xử lý ở cấp lãnh đạo trung tâm. Trong những tình huống cần thiết, một hình thức chuyên môn đặc biệt sẽ được áp dụng là sử dụng nhân viên chức năng đặc biệt. Những nhân viên này có trình độ chuyên môn trong một số lĩnh vực đặc biệt, có liên quan tới hoạt động kiểm toán và sẵn sàng trợ giúp cho hoạt động này khi cần thiết. Thông thường, những nhân viên này ở bộ phận KTNB trung tâm. Khi sử dụng nhân viên chức năng đặc biệt cần có sự phê chuẩn của cấp lãnh đạo của bộ phận kiểm toán trung tâm.

Trong một cách phân loại tổ chức bộ máy kiểm toán khác, bộ phận KTNB có thể tổ chức theo mô hình tập trung hay phân tán. Phần lớn các trường hợp tổ chức bộ phận KTNB, các KTV có biên chế KTNB đều ở chỉ huy trung tâm (tại công ty mẹ mà không phải đặt tại đơn vị thành viên). Mô hình này là mô hình tập trung. Theo mô hình này, KTV nội bộ thường xuyên phải di chuyển từ “căn cứ” tới các địa điểm khác nhau để thực hiện kiểm toán. Vì vậy, chi phí phục vụ cho hoạt động kiểm toán thường cao, lãng phí thời gian do di chuyển có thể rất lớn. Ngoài ra, KTV có thể bị ảnh hưởng bởi các điều kiện khác trong thực hiện kiểm toán. Sự sắp xếp đặc biệt trong mô hình tập trung là đặt bộ phận kiểm toán tại một địa điểm thuận tiện cho hoạt động kiểm toán mà không phải tại trụ sở của công ty. Với mô hình tổ chức bộ phận KTNB phân tán, KTV nội bộ có thể được giao về cho các đơn vị thành viên, các công ty thành viên. Về mặt lý thuyết, mô hình này có thể thực

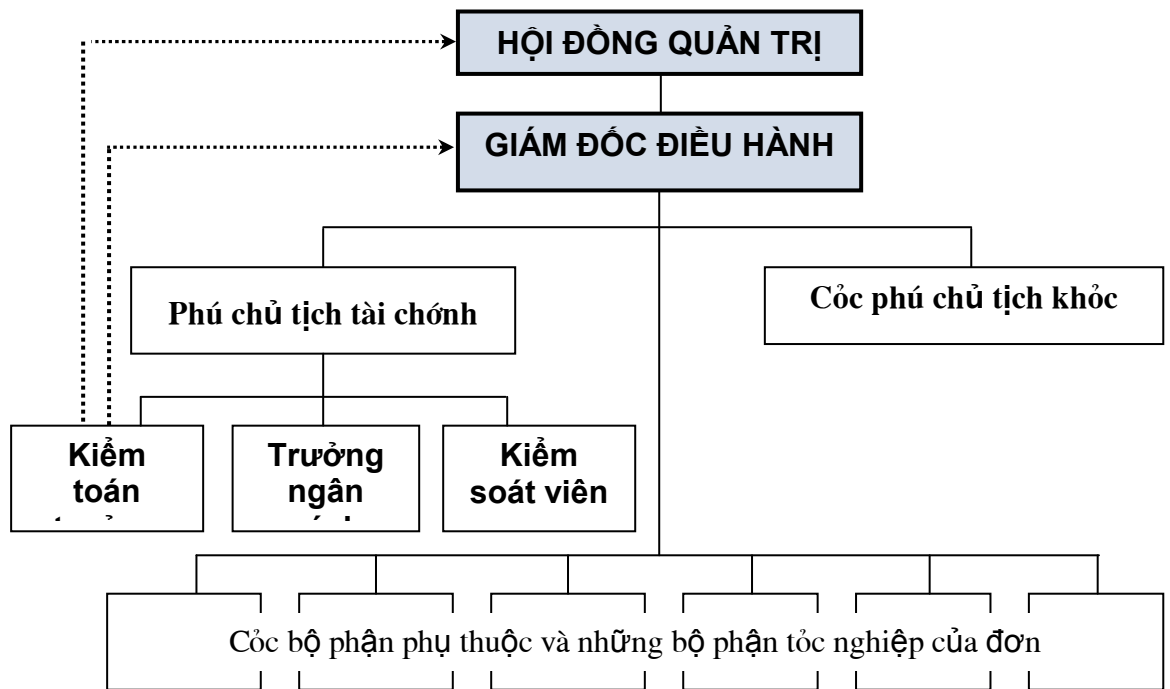
hiện được nhưng trên thực tế không thể tổ chức mô hình như vậy vì những giới hạn về chi phí cho tổ chức, số lượng nhân viên kiểm toán, kiểm soát hoạt động kiểm toán,... Tuy nhiên, một cách tổ chức phân tán được vận dụng là bộ phận KTNB có tổ chức các văn phòng KTNB theo từng khu vực. Theo đó, nhân viên kiểm toán có thể được chỉ định làm việc tại các văn phòng KTNB ở các khu vực. Vì những đặc điểm vận dụng tốt hơn của mô hình này so với mô hình tổ chức KTV nội bộ phân tán ở các đơn vị thành viên nên mô hình tổ chức kiểm toán theo khu vực có thể bị cường điệu hoá. Do đó, khi lựa chọn mô hình này nhà quản lý cần suy xét thận trọng. Những ưu điểm và nhược điểm trong cách tổ chức sử dụng văn phòng KTNB đóng tại địa bàn được khái quát trong Bảng Số 1.3.

Bảng Số 1.3. Ưu, nhược điểm mô hình tổ chức bộ phận KTNB theo khu vực

Ưu điểm	Nhược điểm
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Có thể giảm thời gian và chi phí cho các chuyến đi kiểm toán ▪ Thuận tiện cho hoạt động cá nhân của KTV ▪ Phục vụ tốt hơn các nghiệp vụ của công ty trong khu vực địa lý do văn phòng ở địa bàn phụ trách ▪ Thúc đẩy KTV nội bộ hoạt động tốt hơn đối với đơn vị đang quản lý 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Chi phí phát sinh thêm để duy trì văn phòng kiểm toán tại địa bàn ▪ Mất tính khách quan vì mối quan hệ của KTV với nhân viên ở địa bàn kiểm toán ▪ Tình trạng thiếu kiểm soát đầy đủ ▪ Khó khăn trong duy trì các chuẩn mực đồng đều cho cả công ty có qui mô lớn

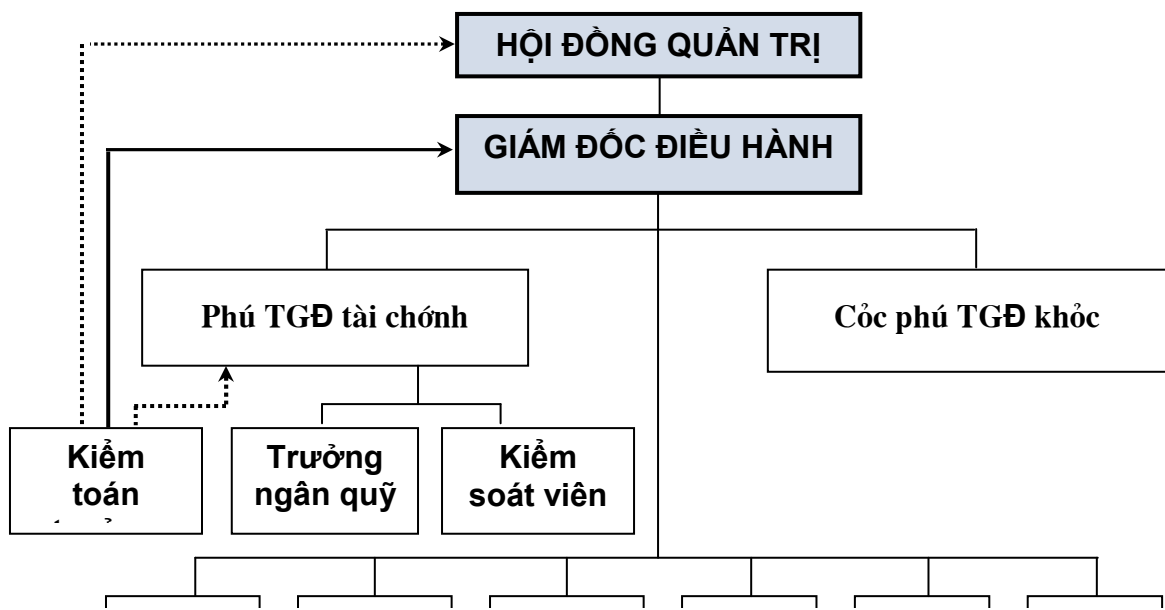
Trong quan hệ giữa bộ phận KTNB với các bộ phận hay hoạt động khác trong DN, bộ phận KTNB phải độc lập với hoạt động, bộ phận được kiểm toán. Trước hết, công việc của KTV nội bộ phải tách ra khỏi các nghiệp vụ hàng ngày của DN. Bên cạnh đó, một mặt quan trọng trong quan hệ giữa bộ phận KTNB với các các bộ phận và hoạt động khác trong DN là: KTV nội bộ không lấn át vai trò và trách nhiệm của bộ phận hay cá nhân khác. KTV nội bộ chịu trách nhiệm thực hiện công việc mà họ thông thạo về chuyên môn, nghiệp vụ. Đặc trưng này thể hiện tính chất thông tin hay tham vấn trong kết luận của KTV nội bộ. Một khía cạnh khác liên quan tới mối quan hệ giữa KTNB và các bộ phận khác hay hoạt động khác trong DN là sự trùng lặp trong quá trình hoạt động. Trên thực tế, sự trùng lặp trong

thực hiện vai trò, trách nhiệm của KTV nội bộ và các hoạt động khác trong DN là không thể tránh khỏi. Trên thực tế, mỗi bộ phận khác nhau trong một tổ chức đều phải thực hiện mọi nhiệm vụ được giao với trách nhiệm và nỗ lực cao nhất. Do đó, bộ phận KTNB sẽ thực sự độc lập với hoạt động, bộ phận được kiểm toán khi bộ phận này thực sự tách biệt với các bộ phận nghiệp vụ và những nhân viên chức năng như tài chính, marketing, sản xuất, mua hàng,... Với ý nghĩa như vậy, bộ phận KTNB có thể được tổ chức theo mô hình tiêu biểu trình bày trong Sơ đồ 1.6.



Sơ đồ 1.6. Tổ chức bộ phận KTNB điển hình [54, tr.31]

KTNB có thể thay đổi theo hướng hoàn thiện hơn về tính độc lập của bộ phận này bằng mô hình trực thuộc cấp lãnh đạo cao nhất trong DN, được khái quát trong Sơ đồ 1.7.



Sơ đồ 1.7. Tổ chức bộ phận KTNB trong tương lai

1.2.4. Quan hệ giữa kiểm toán nội bộ và uỷ ban kiểm toán trong doanh nghiệp

Thực chất của mối giữa bộ phận KTNB và uỷ ban kiểm toán trong DN là quan hệ giữa bộ phận này với ban giám đốc. Uỷ ban kiểm toán hình thành xuất phát từ nhu cầu của ban giám đốc để quản lý một bộ phận đặc biệt là KTNB. Vì tính chất đặc thù của KTNB, để quản lý hoạt động và bộ máy KTNB một cách hiệu quả, ban giám đốc cần có một uỷ ban nhỏ gồm có các cá nhân có trình độ chuyên môn cao về lĩnh vực tài chính và kiểm toán. Ở nhiều quốc gia, việc thành lập uỷ ban kiểm toán được sự ủng hộ của thị trường chứng khoán (bằng các văn bản qui định về KTNB và kiểm soát hoạt động KTNB), uỷ ban chứng khoán,... Thực tế đã chứng minh sự hiện diện của uỷ ban kiểm toán là cần thiết, vì uỷ ban kiểm toán đã cung cấp một sự đảm bảo về độ tin cậy, tính trung thực, hợp lý về số liệu tài chính cũng như các hoạt động được kiểm toán cho ban giám đốc kể cả việc tạo lập quan hệ giữa chủ thể với khách thể kiểm toán (ngoại kiểm).

Uỷ ban kiểm toán có trách nhiệm trước hết là cùng với các nhà quản trị, các nhà quản lý,... tổ chức ra bộ máy KTV nội bộ. Nói chung, uỷ ban kiểm toán không hoạt động thường xuyên mà chỉ làm nhiệm vụ mang tính chất định kỳ nhằm quyết định những vấn đề quan trọng của KTNB. Hoạt động của uỷ ban kiểm toán sẽ đảm bảo cho tính độc lập của chức năng KTNB khi quyết định những vấn đề quan trọng dựa trên nguyên tắc bỏ phiếu dân chủ về kinh phí hoạt động, về tuyển dụng và sa thải, về trả thù lao, về phạm vi kiểm toán,... trong một kỳ hạn nào đó. Trong các mô hình tổ chức KTNB thì uỷ ban kiểm toán sẽ trực tiếp quản lý bộ phận KTV nội bộ. Ở các DN thì uỷ ban kiểm toán này thường gồm một nhóm các thành viên hội đồng quản trị. Những thành viên này thường không tham gia điều hành đơn vị và phải chiếm một tỷ lệ nhất định (thường là 2/3 số thành viên), có kiến thức, kinh nghiệm về lĩnh vực tài chính. Đối với những DN với quy mô không đủ lớn để thành lập một uỷ ban kiểm toán thì

chính chủ sở hữu hoặc đại diện chủ sở hữu sẽ làm nhiệm vụ của uỷ ban kiểm toán. Trong lĩnh vực tài chính công, uỷ ban kiểm toán thường bao gồm đại diện của các nhóm quyền lợi khác nhau như đại diện của người lao động, đại diện của chủ sở hữu (hoặc cấp trên), đại diện của các nhà tài trợ, nhà đầu tư, đại diện cho cấp kiểm soát (như kiểm toán nhà nước chẳng hạn),... Về số lượng, uỷ ban kiểm toán phải có ít nhất là 3 người (có thể kiêm nhiệm) với các yêu cầu chung về chuyên môn, nghiệp vụ tương tự như trong DN. Trong quan hệ với uỷ ban kiểm toán trong DN, uỷ ban có thể quyết định một số vấn đề có liên quan tới bộ phận KTNB sau đây:

Thứ nhất: Tham gia vào việc bổ nhiệm trưởng kiểm toán

Với sự tồn tại ngày càng phổ biến của bộ phận KTNB - trưởng KTNB - báo cáo quản trị cho quản lý công ty thì vấn đề quan trọng là uỷ ban kiểm toán cần tham gia một cách hợp lý trong việc tuyển dụng cũng như sa thải giám đốc. Mục đích này không phải chống lại hoạt động quản lý công ty trong việc nắm quyền chỉ định người sẽ phụ trách bộ phận KTNB để phục vụ cho cả quản lý chung và uỷ ban kiểm toán. Hơn nữa ý nghĩa của việc tham gia này là để đòi hỏi uỷ ban kiểm toán có trách nhiệm hơn đối với những phần việc của mình. Đồng thời, trách nhiệm này cũng đảm bảo hơn cho sự độc lập của KTV nội bộ khi đưa ra đánh giá về các hoạt động của công ty. Việc tham gia này có thể tiến hành dưới nhiều hình thức khác nhau nhưng phải có văn bản nhất quán chính thức.

Thứ hai: Đánh giá các chương trình và kế hoạch kiểm toán

Như đã nói trên, một uỷ ban kiểm toán lý tưởng sẽ đưa ra một đánh giá tổng thể tất cả các nhu cầu kiểm toán của đơn vị. Từ đánh giá tổng thể này cho phép uỷ ban kiểm toán đánh giá một cách có hiệu quả về công việc thích hợp cho nội kiểm hay ngoại kiểm. Hoạt động này của uỷ ban kiểm toán phù hợp với vai trò là người quyết định cuối cùng của toàn bộ nỗ lực kiểm toán. Cùng với các hoạt động quản lý phối hợp khác, uỷ ban kiểm toán sẽ đưa ra ý kiến riêng về kết quả kiểm toán và cách thức để đạt được mục đích. Bên cạnh đó, một trưởng bộ phận KTNB làm việc có hiệu quả sẽ tự nhận thức được công việc phải làm, trên cơ sở đó anh ta có thể xây dựng kế hoạch phù hợp.

Sự phối hợp quản lý giữa nội kiểm và ngoại kiểm tạo cơ sở đúng đắn để biết hai nguồn cung cấp “dịch vụ” kiểm toán có thể đem lại lợi ích như thế nào. Theo đó, uỷ ban kiểm toán cần có cơ sở để xác định vai trò của mình ở mức độ như thế nào (mặc

dù có nhiều hạn chế trong thực tế kiểm toán như làm thế nào để tăng tính tích cực của uỷ ban kiểm toán, chứng minh sự tham gia đó đã ở mức độ cao).

Thứ ba: Tham gia vào cấp ngân sách cho KTNB

Một khía cạnh công việc khác của uỷ ban kiểm toán là trình bày và phê chuẩn ngân sách hàng năm cho bộ phận KTNB. Thông thường ngân sách này là một phần trong toàn bộ ngân sách chung của công ty và được sử dụng như các bộ phận khác của công ty. Thời hạn sử dụng ngân sách rất quan trọng bởi vì việc xác định số tiền sử dụng lấy từ ngân sách cho trả lương, các dịch vụ kiểm toán và các hoạt động khác sẽ được xác định chính xác hơn. Vì vậy uỷ ban kiểm toán cần tham gia một cách phù hợp để có thể tự hoàn thành những công việc được giao như kế hoạch đã xây dựng. Cách thức phân phối ngân sách có ảnh hưởng quan trọng vì đây là cơ sở cho hoạt động kiểm toán cả năm được thực hiện, báo cáo và kiểm tra. Việc tham gia của uỷ ban kiểm toán vào phân phối ngân sách sẽ thiết lập cơ sở giám sát với vai trò, ý nghĩa quyết định của kiểm toán. Bản thân hoạt động này cũng đem lại những cách thức giúp uỷ ban kiểm toán, trưởng KTNB và các cộng sự có thể hiểu sâu sắc hơn về mỗi nhu cầu đặt ra và thực hiện chúng một cách có hiệu quả.

Thứ tư: Báo cáo của KTNB trình uỷ ban kiểm toán

Phạm vi báo cáo chính thức của bộ phận KTNB cho uỷ ban kiểm toán có thể thay đổi đáng kể. Trong một số trường hợp, uỷ ban kiểm toán muốn nhận được một bản sao của tất cả các báo cáo kiểm toán hoàn thành. Trường hợp khác, uỷ ban kiểm toán chỉ nhận những báo cáo tổng kết theo quy định. Một số ít trường hợp, uỷ ban nhận báo cáo tổng kết cho từng quý, giữa năm và cuối năm. Những báo cáo này có thể trình bày dữ liệu được thống kê cũng như những điểm nổi bật về hoạt động kiểm toán. Báo cáo này có thể cung cấp mọi thông tin cho uỷ ban kiểm toán để xác định phạm vi kế hoạch kiểm toán và những nguyên nhân làm thay đổi kế hoạch kiểm toán. Báo cáo cho uỷ ban kiểm toán thường cung cấp thông tin cho uỷ ban. Uỷ ban kiểm toán kiểm toán mong muốn KTV nội bộ trình bày những vấn đề cần lưu ý đặc biệt trong hoạt động của một bộ phận, trong uỷ ban kiểm toán hay có liên quan tới chủ tịch uỷ ban. Tuy nhiên, thông tin trong các báo cáo này có thể giúp cho uỷ ban kiểm toán phát hiện thêm nghi vấn, những vấn đề liên quan đến phát triển kiểm toán.

Báo cáo toàn bộ của bộ phận KTNB cho uỷ ban kiểm toán cần có sự phối hợp giữa trình bày bằng văn bản và thuyết minh bằng lời (đảm bảo cho uỷ ban kiểm toán có thể hiểu rõ tình trạng hoạt động hiện tại). Thông tin trở nên quan trọng hơn trong những tình huống bất thường cần uỷ ban kiểm toán. Mối quan hệ của bộ phận KTNB

với uỷ ban kiểm toán cần phát triển và duy trì bền vững vừa để đáp ứng những nhu cầu hiện tại và làm nền tảng cho sự phát triển bền vững trong tương lai. Người đứng đầu bộ phận KTNB cần nhận thức đúng trách nhiệm trong xây dựng và bảo vệ mối quan hệ với uỷ ban kiểm toán.

Thứ năm: Sự phân công đặc biệt của uỷ ban kiểm toán

Có thể giả thiết là chương trình kiểm toán thường được bộ phận KTNB xây dựng, thực hiện phục vụ quản lý đồng thời phục vụ lợi ích của uỷ ban kiểm toán. Tuy nhiên, giả thiết này có thể không còn phù hợp khi uỷ ban kiểm toán tiến hành đánh giá hoạt động kiểm toán. Trên thực tế, uỷ ban kiểm toán không có nhân viên làm việc đánh giá mà bộ phận này phải “thuê” KTV nội bộ hay ngoại kiểm hoặc có thể là cả ngoại kiểm và nội kiểm. Những công việc của bộ phận KTNB này không có liên quan đến trách nhiệm cơ bản của bộ phận này. Đặc biệt trên thực tế việc đánh giá kiểm toán được tiến hành vì lợi ích của tất cả các bên (những đánh giá này sẽ không ảnh hưởng đến mức sẽ gây cản trở nghiêm trọng đến việc tiến hành các chương trình kiểm toán của bộ phận KTNB). Trong bất kỳ trường hợp nào, trưởng bộ phận KTNB cần phải đáp ứng nhu cầu của uỷ ban kiểm toán.

Thứ sáu: Bố trí lịch họp giữa uỷ ban kiểm toán và trưởng kiểm toán nội bộ

Thông thường uỷ ban kiểm toán sẽ tổ chức một số cuộc họp trong năm. Trưởng KTNB có thể tham dự tất cả các cuộc họp. Thông tin từ các cuộc họp này sẽ giúp ích cho trưởng bộ phận KTNB điều hành công việc cũng như là phối hợp với uỷ ban kiểm toán.

Giữa nội kiểm và ngoại kiểm có những lợi ích chung (đôi khi có thể chông chéo), do vậy một số cuộc họp cần phải có cả hai bên cùng tham gia. Trong một số trường hợp, uỷ ban kiểm toán hoặc giám đốc điều hành hoặc trưởng ban tài chính có thể tổ chức các cuộc họp này.

Thứ bảy: Thông báo khác giữa uỷ ban kiểm toán và kiểm toán viên nội bộ

Một khía cạnh quan trọng của “dịch vụ” KTNB đối với uỷ ban kiểm toán là sự hiểu biết về chủ tịch uỷ ban kiểm toán và trưởng KTNB thông qua các cuộc họp chung. Đây là cơ sở cho uỷ ban kiểm toán sử dụng có hiệu quả các “dịch vụ” của bộ phận KTNB.

Thứ tám: Đánh giá sự trợ giúp của kiểm toán nội bộ

Báo cáo và cuộc họp cuối năm là thời gian cần thiết để uỷ ban kiểm toán xem xét và đánh giá tổng kết toàn bộ hiệu quả công việc của KTNB. Để đưa ra những đánh giá này, các thành viên của uỷ ban kiểm toán đặc biệt là chủ tịch có thể sử dụng các nguồn thông tin ở bên ngoài. Thông tin từ bộ phận quản lý công ty và kế toán viên

công chúng cũng là những cơ sở quan trọng. Ngoài ra, nguồn tư liệu khác có thể sử dụng là kết quả đánh giá bên ngoài của bộ phận KTNB. Những đánh giá này rất quan trọng, liên quan tới quyết định mức ngân sách tối ưu cho hoạt động kiểm toán. Chúng cũng giúp cho việc đưa ra những quyết định liên quan tới vị trí quản lý và trách nhiệm của trưởng KTNB. Tuy nhiên, để đánh giá chính xác uỷ ban kiểm toán cần sự trợ giúp của bộ phận KTNB.

Thứ chín: Chỉ đạo trách nhiệm của kiểm toán viên nội bộ

Việc sử dụng KTV nội bộ hiệu quả phải có sự kết hợp giữa nhu cầu do những người có trách nhiệm trong công ty đưa ra và những yêu cầu khác trong đơn vị hay bộ phận riêng lẻ. Vấn đề này sẽ trở nên phức tạp hơn khi có uỷ ban kiểm toán. Tuy nhiên, uỷ ban kiểm toán thường không quan tâm nhiều tới công việc này. Vì vậy, nhiều vấn đề quyết định có liên quan đều do KTV nội bộ đề xuất cho uỷ ban kiểm toán. Thực tế kiểm toán cho thấy, có nhiều loại rào cản đối với KTNB để có thể tăng cường hiệu quả của các “dịch vụ” KTNB cho DN. Mặc dù vậy, đối với KTV nội bộ, đặc biệt là trưởng bộ phận KTNB cần ý thức về trách nhiệm trong việc tạo lập mối quan hệ với ban giám đốc nói chung và uỷ ban kiểm toán nói riêng.

1.3. KINH NGHIỆM TỔ CHỨC KIỂM TOÁN NỘI BỘ Ở MỘT SỐ NƯỚC TRÊN THẾ GIỚI

KTNB ra đời đầu tiên ở các nước có nền kinh tế thị trường phát triển như ở Hoa Kỳ (vào năm 1941), ở Pháp (năm 1960). KTNB ban đầu phát triển ở các đơn vị, các tổ chức trực thuộc thị trường chứng khoán, ngân hàng hay các định chế tài chính nói chung. Sau năm 1900, KTNB có sự phát triển nhanh chóng cả về bề rộng và chiều sâu. Lịch sử phát triển của KTNB trên thế giới đã cho thấy sự phát triển về mô hình tổ chức và hoạt động của bộ máy này trong các đơn vị, tổ chức hay DN (điển hình ở Bắc Mỹ – Hoa Kỳ, Châu Âu – Pháp).

Tại mỗi quốc gia khác nhau, KTNB có quá trình phát triển, có mô hình tổ chức và hoạt động với đặc trưng riêng. Tuy nhiên, những đặc trưng chung của KTNB trong DN có thể khái quát theo những điểm dưới đây:

Thứ nhất: Về nhiệm vụ của KTNB ở các nước

Nhiệm vụ của KTNB ở các nước rất rộng, nó có thể thay đổi và phụ thuộc vào nhu cầu của bản thân đơn vị tổ chức bộ phận KTNB, từng lĩnh vực, từng ngành nghề

khác nhau. Các loại hình kiểm toán của KTNB là kiểm toán hoạt động và kiểm toán tài chính. Chi tiết các lĩnh vực cụ thể của KTNB theo mục đích, lĩnh vực của KTNB gồm có:

Một là, Rà soát lại hệ thống kế toán và các qui chế KSNB có liên quan, giám sát sự hoạt động của hệ thống này cũng như tham gia vào việc cải thiện chúng;

Hai là, Kiểm tra lại các thông tin tác nghiệp và thông tin tài chính bao gồm việc soát xét các phương tiện đã sử dụng để xác định, tính toán, phân loại và báo cáo các thông tin này kể cả việc kiểm tra các khoản mục hay nhiệm vụ đặc biệt;

Ba là, Kiểm tra, đánh giá tính kinh tế, tính hiệu lực, tính hiệu quả của các hoạt động trong đơn vị;

Thứ hai: Về quyền hạn và tính chất pháp lý của KTV nội bộ ở các nước

Ở các nước phát triển, bộ phận KTNB thường được tổ chức dưới hình thức một bộ phận, hoặc một phòng trực thuộc ban giám đốc. Bộ phận KTNB phải thể hiện tính độc lập cao. Đề cập tới tính độc lập của hoạt động này, cả chuẩn mực kiểm toán quốc tế về “Sử dụng tư liệu của KTNB” (Chuẩn mực Số 610) hay trong tuyên bố LIMA về các chuẩn mực của Kiểm toán tài chính do INTOSAI công bố cũng khẳng định KTNB phải được xây dựng dưới quyền thủ trưởng đơn vị.

Ở Châu Âu và ở hầu hết các nước có hoạt động kiểm toán phát triển, tổ chức KTNB nhìn chung *không được qui định cụ thể ở trong luật* (ngoại trừ Hoa Kỳ). Tuy nhiên, hoạt động KTNB và các KTV nội bộ lại được điều chỉnh bằng hệ thống các Chuẩn mực hoặc một số qui định mang tính “hành nghề”. Đối với các DN, nhà nước không có bất cứ qui định cụ thể can thiệp trực tiếp vào việc tổ chức bộ máy cũng như hoạt động của bộ phận KTNB ở những đơn vị này. Ngược lại, tính “tự nguyện” trong tổ chức KTNB ở DN hoàn toàn được tôn trọng. Vì nhiều nguyên nhân khác nhau, KTNB có giá trị pháp lý thấp, KTNB không thể thay thế cho các hoạt động ngoại kiểm.

Thứ ba: Về việc đào tạo và huấn luyện KTV nội bộ ở các nước

Ở hầu hết các nước có hoạt động kiểm toán phát triển thì việc tuyển dụng KTV nội bộ 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 từng lĩnh vực kiểm toán cụ thể. Ở Hoa Kỳ, hay ở một số

nước khác, KTV nội bộ có thể lấy bằng KTV nội bộ - đây là chứng chỉ hành nghề KTNB do Viện KTV nội bộ cấp. Về đạo đức, các chuẩn mực thực hành cho KTNB đều chỉ rõ, KTV phải có những đức tính cương nghị, khả năng giao tiếp tốt, kín đáo, độc lập và khả năng giải quyết các tình huống bất thường,...

Thứ tư: Về mối liên hệ giữa bộ phận KTNB và ban giám đốc

Ban giám đốc thường yêu cầu bộ phận KTNB thực hiện cuộc họp thường kỳ để trao đổi về kế hoạch kiểm toán, những công việc kiểm toán đang thực hiện, báo cáo về tiến trình viết báo cáo kiểm toán, các kiến nghị đề nhằm cải thiện hiệu quả, nâng cao hiệu năng quản lý.

Thứ năm: Các yếu tố khi xem xét thành lập bộ phận KTNB

KTNB được khẳng định là cần thiết để làm cho các hoạt động của đơn vị hiệu quả. Việc thành lập bộ phận KTNB được các đơn vị xem xét những yếu tố về qui mô và sự phân tán về địa lý trong hoạt động. Về qui mô hoạt động: Doanh thu, tổng sản lượng, số lượng lao động,... thường là những nhân tố quan trọng để quyết định có xây dựng bộ phận KTNB hay không. Ngoài ra, các nhân tố như sự phức tạp về kỹ thuật, tài chính, thương mại, trình độ lao động,... cũng là những yếu tố mà nhà quản lý xem xét khi quyết định; Về đặc điểm phân tán về địa lý: Việc bố trí bộ phận KTNB dựa trên đặc điểm về địa lý, sự phân tán về sản xuất, hoặc các đơn vị phụ thuộc hoặc trực thuộc,... Tuy nhiên, việc áp dụng mô hình tổ chức và hoạt động KTNB không thực hiện máy móc, không có một mô hình duy nhất,... mà phụ thuộc vào nhu cầu quản lý tại DN, hoàn cảnh và điều kiện cụ thể tại đơn vị đó.

Ở khu vực Bắc Mỹ - điển hình là Hoa Kỳ, những tư tưởng hiện đại về kiểm toán xuất hiện từ rất sớm (khoảng năm 1914). Tuy nhiên, hoạt động kiểm toán chỉ thực sự phát triển sau cuộc khủng hoảng kinh tế gây ảnh hưởng nặng nề tới hệ thống tài chính năm 1929. Trong quan hệ với sự phát triển và hoàn thiện của hệ thống kiểm toán, KTNB sau đó đã hình thành và phát triển đáp ứng nhu cầu khác nhau của quản lý. Năm 1941, Viện KTV nội bộ (IIA) được thành lập và các chức năng của KTNB được xác định chủ yếu trong lĩnh vực tài vụ. Từ những năm 50 trở đi, KTNB phát triển vào các khía cạnh của quản lý khác trong DN, đặc biệt là hiệu quả kinh doanh và hiệu năng quản lý. Hoạt động KTNB ở Hoa Kỳ được phát triển sớm nhất và được xem là hoạt

động KTNB có kinh nghiệm trên thế giới. Về bộ máy KTNB ở Hoa Kỳ có thể khái quát ở một số điểm chính sau đây:

Một là, Được tổ chức ở hầu hết các công ty lớn, các công ty xuyên quốc gia đặc biệt là trong các *thể chế tài chính (Financial Institutions)*;

Hai là, Chính phủ không đưa ra bất cứ một yêu cầu pháp lý nào đối với KTV nội bộ. Việc tuyển dụng KTV nội bộ phụ thuộc vào quyết định của Hội đồng quản trị. Tuy nhiên, các tổ chức nghề nghiệp lại ban hành các tiêu chuẩn kể cả cấp chứng chỉ hành nghề cho KTV nội bộ (CIA).

Ba là, KTNB được qui định trong các văn bản pháp lý có liên quan. Trước năm 2002, chính phủ không bắt buộc các công ty phải tổ chức KTNB nhưng việc thực hiện KTNB phải dựa trên cơ sở chuẩn mực thực hành KTNB chuyên nghiệp do IIA ban hành. Năm 2002, Luật Obarnes Orley được ban hành (được chỉnh sửa vào năm 2004), theo đó qui định các công ty niêm yết phải báo cáo về tính hiệu lực của hệ thống kiểm soát nội bộ trên cơ sở kết quả KTNB. Đây là văn bản pháp lý qui định *mang tính bắt buộc* các DN niêm yết phải thực hiện KTNB.

Cũng giống như Hoa Kỳ, hoạt động KTNB hình thành và phát triển ở Pháp từ rất sớm. Ở quốc gia này, chức năng của KTNB xuất hiện chính thức vào năm 1960 trong các công ty nhánh của các tập đoàn kinh doanh ngoại quốc. Tiếp đó, các công ty khác (đặc biệt là trong ngân hàng với Vụ Tổng Thanh tra) cũng định ra những chức năng kiểm toán tương tự như chức năng KTNB. Cùng với việc du nhập loại hình kiểm toán này, KTNB vẫn tiếp tục phát triển cùng với sự mở rộng về qui mô của các công ty. Xuất phát từ nhu cầu duy trì sự ổn định và tăng hiệu quả hoạt động của các công ty, đến năm 1965 Pháp đã thành lập Hội KTV nội bộ của Pháp sau đó trở thành Viện kiểm soát viên và kiểm tra viên của Pháp (IFACI) vào năm 1973. Bộ phận này được tổ chức với đặc điểm:

Một là, KTNB trực thuộc Ban giám đốc của DN mà cụ thể là chịu sự điều hành và quản lý trực tiếp của tổng giám đốc, giám đốc;

Hai là, Nhà nước thường không có bất cứ sự can thiệp nào vào quá trình hình thành cũng như hoạt động của bộ phận KTNB;

Ba là, Việc xây dựng bộ phận KTNB thường dựa trên cơ sở qui mô lao động trung bình ở tại đơn vị. Với mức trung bình là 1000 nhân viên thì sẽ có một KTV nội bộ.

Hoạt động kiểm toán nói chung và KTNB nói riêng xuất hiện khá muộn ở Châu Á. Mặc dù xuất hiện muộn nhưng hoạt động KTNB phát triển khá nhanh vào cuối những năm 80. Các mô hình tổ chức loại hình kiểm toán này ở các nước Châu Á chịu ảnh hưởng nhiều theo mô hình của Hoa Kỳ. Ví dụ ở Singapore, ở Malaysia, ở Thái Lan bộ phận KTNB được xây dựng trong các công ty lớn với đặc thù tương tự như tổ chức loại kiểm toán này ở Hoa Kỳ cả về mô hình tổ chức và tổ chức thực hiện kiểm toán. Tuy nhiên, một số quốc gia khác lại triển khai theo hướng khác, đó là phát triển một hệ thống KSNB trong đó KTNB là một bộ phận. Trong mô hình này, Nhà nước qui định cụ thể đối với các công ty phải tổ chức và thực hiện KTNB. Mô hình này phát triển nhất là ở Nhật. Trong khu vực Đông Nam Á, hoạt động KTNB xuất hiện từ sớm mà tiền thân của nó là các hoạt động kiểm tra, thanh tra nội bộ, hay kiểm tra nội bộ đối với công tác kế toán,... Tuy nhiên, sau khủng hoảng tài chính, tiền tệ xảy ra đã ảnh hưởng nặng nề tới nền kinh tế và cũng như là các DN ở các nước này, Chính phủ các nước mới phải xem xét và đánh giá lại hệ thống quản lý, kiểm tra, giám sát. Chính vì vậy, ở các nước này hệ thống KTNB phát triển khá muộn nhưng lại có bước phát triển khá nhanh. Điển hình là ở Thái Lan và Singapore hay Malaysia. Tại Malaysia, KTNB phát triển khá nhanh và mang màu sắc của hoạt động “chuyên nghiệp” với những đặc trưng riêng như: KTNB được tổ chức trong hầu hết các DN có qui mô lớn; trong các DNNN hay những tập đoàn trong các lĩnh vực then chốt, trưởng KTNB là nhân viên thuộc cơ quan kiểm toán nhà nước; hoạt động KTNB thực hiện trên cơ sở hệ thống chuẩn mực cho KTNB; Malaysia đã thành lập Hiệp hội KTV nội bộ – Là thành viên của IIA toàn cầu,...

Từ phân tích kinh nghiệm tổ chức KTNB ở một số nước trên thế giới có thể thấy đặc trưng của tổ chức KTNB trong DN nói chung được khái quát ở những điểm sau đây:

Một là, 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;

Hai là, Hình thức, nội dung và phạm vi KTNB rất đa dạng, tùy thuộc vào qui mô và yêu cầu cụ thể của mỗi đơn vị. Nhà nước không bắt buộc tổ chức bộ phận KTNB hay có các qui định về tổ chức KTNB trong các DN;

Ba là, Mô hình tổ chức KTNB ở các DN thường trực thuộc cấp lãnh đạo cao nhất của đơn vị. Trong quan hệ với các 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 (hoặc giám sát viên nhà nước);

Bốn là, KTNB độc lập với các bộ phận chức năng và độc lập với bộ phận hay hoạt động được kiểm toán;

Năm là, Hoạt động KTNB dựa trên Chuẩn mực Thực hành kiểm toán chuyên nghiệp cho KTNB.

Tóm lại, KTNB là một trong ba loại hình kiểm toán phân loại theo tổ chức bộ máy. KTNB được xem là một sự đánh giá độc lập trong một tổ chức, một đơn vị, một DN. Bộ phận này không những giúp đơn vị xem xét và đánh giá về tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực của các hoạt động kể cả các hoạt động kiểm soát nội bộ trong đơn vị mà còn đề xuất các giải pháp nâng cao, cải thiện tình hình. Do đó, KTNB là một phương sách trợ giúp đắc lực cho nhà quản lý trong quá trình ra các quyết định quản trị.

Trong Chương này, Tác giả đã phân tích những đặc trưng của KTNB về tổ chức công tác và tổ chức bộ máy kiểm toán trong quan hệ với với các bộ phận khác trong đơn vị. Tác giả cũng đã luận giải về các mô hình tổ chức công tác kiểm toán do KTNB thực hiện trong các loại hình kiểm toán khác nhau như kiểm toán tài chính, kiểm toán hoạt động trong một cuộc KTNB. Phân tích, khái quát và phát triển những vấn đề lý luận về KTNB trong DN, tác giả đã đưa ra vấn đề thực hiện kiểm toán liên kết kiểm toán tài chính và kiểm toán hoạt động trong tổ chức cuộc KTNB. Bên cạnh đó, các mô hình tổ chức bên trong bộ máy KTNB ở đơn vị cũng được nghiên cứu trong phần này nhằm hướng vấn đề chuyên nghiệp hoá hoạt động KTNB. Ngoài ra, Luận án cũng trình bày và phân tích mô hình tổ chức bộ phận KTNB ở một số quốc gia có hoạt động kiểm toán phát triển. Thông qua nghiên cứu các mô hình tổ chức của loại hình kiểm toán này có thể thấy KTNB được tổ chức theo nhiều mô hình khác nhau, vận dụng khác nhau ở mỗi quốc gia. Việc xác định một mô hình tổ chức bộ máy và tổ chức công tác KTNB sao cho hiệu quả phụ thuộc vào nhiều yếu tố khác nhau. Tuy nhiên, yếu tố quan trọng nhất vẫn là xuất phát từ đặc điểm hoạt động của đơn vị.

Nghiên cứu lý luận về tổ chức KTNB và kinh nghiệm tổ chức của loại hình kiểm toán này ở một số nước trên thế giới kết hợp với đặc điểm hoạt động của đơn vị

và thực trạng hoạt động KTNB ở các DNXD Việt Nam sẽ là tiền đề cho việc hoàn thiện tổ chức công tác và tổ chức bộ máy KTNB ở các DN này.

CHƯƠNG 2

THỰC TRẠNG TỔ CHỨC KIỂM TOÁN NỘI BỘ TRONG DOANH NGHIỆP XÂY DỰNG VIỆT NAM

2.1. ĐẶC ĐIỂM CHUNG CỦA CÁC DOANH NGHIỆP XÂY DỰNG VIỆT NAM VỚI TỔ CHỨC KIỂM TOÁN NỘI BỘ

2.1.1. Quá trình hình thành và phát triển của các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam

Các DNXD Việt Nam là một bộ phận cấu hệ thống các DN Việt Nam hoạt động trong nhiều lĩnh vực, ngành nghề khác nhau. Sự phát triển của các DNXD gắn liền với sự phát triển của nền kinh tế và của các DN Việt Nam nói chung mà tiền thân là các doanh nghiệp nhà nước (DNNN).

DNNN ở Việt Nam cùng với các chế định kinh tế phi DN (Ngân sách quốc gia, Ngân hàng nhà nước, các quỹ quốc gia, hệ thống kết cấu hạ tầng) hợp thành hệ thống kinh tế Nhà nước, trong đó toàn bộ vốn, tài sản, tài nguyên thiên nhiên đều thuộc sở hữu toàn dân mà Nhà nước Cộng hoà xã hội chủ nghĩa Việt Nam là người đại diện (đại diện sở hữu)[2, tr.76].

Hệ thống DN Việt Nam nói chung và các DNXD Việt Nam nói riêng xuất hiện cùng với Nhà nước Việt Nam Dân chủ Cộng hoà đến nay đã trải qua nhiều thời kỳ xây dựng, phát triển trong chiến tranh và trong hoà bình thống nhất đất nước. Sự hình thành và phát triển của hệ thống các DNXD gắn liền với sự phát triển của hệ thống các DN của Việt Nam nói chung đặc biệt là các DNNN. Từ năm 1975, hệ thống DN này bao gồm những DN ở phía Bắc và các DN được tiếp quản từ chính quyền Sài Gòn trong số đó có một số DNNN được quốc hữu hoá từ các DN tư nhân. Cho tới nay, các DNNN hoạt động trong lĩnh vực xây dựng có qui mô lớn chủ yếu do Chính phủ đầu tư vốn, hoạt động của những DN này chiếm tỷ trọng lớn trong nền kinh tế. Những DNNN này gồm các nhà máy, các công ty, các liên hiệp xí nghiệp (trước đây), các TCT và các tập đoàn kinh tế. Ngoài hệ thống

DNNN, các loại hình DN khác cũng được hình thành và phát triển không ngừng gồm: các công ty TNHH, công ty tư nhân, công ty hợp danh, công ty liên doanh, các công ty 100% vốn đầu tư nước ngoài. Theo số liệu của Tổng cục Thống kê và Báo cáo tổng hợp tình hình kinh tế xã hội của Bộ Kế hoạch và Đầu tư từ năm 2002 tới 2006 thì số lượng các DN ở Việt Nam tăng nhanh. Tổng hợp số lượng các DN Việt Nam trong giai đoạn 2000-2005 được trình bày trong Bảng Số 2.1.

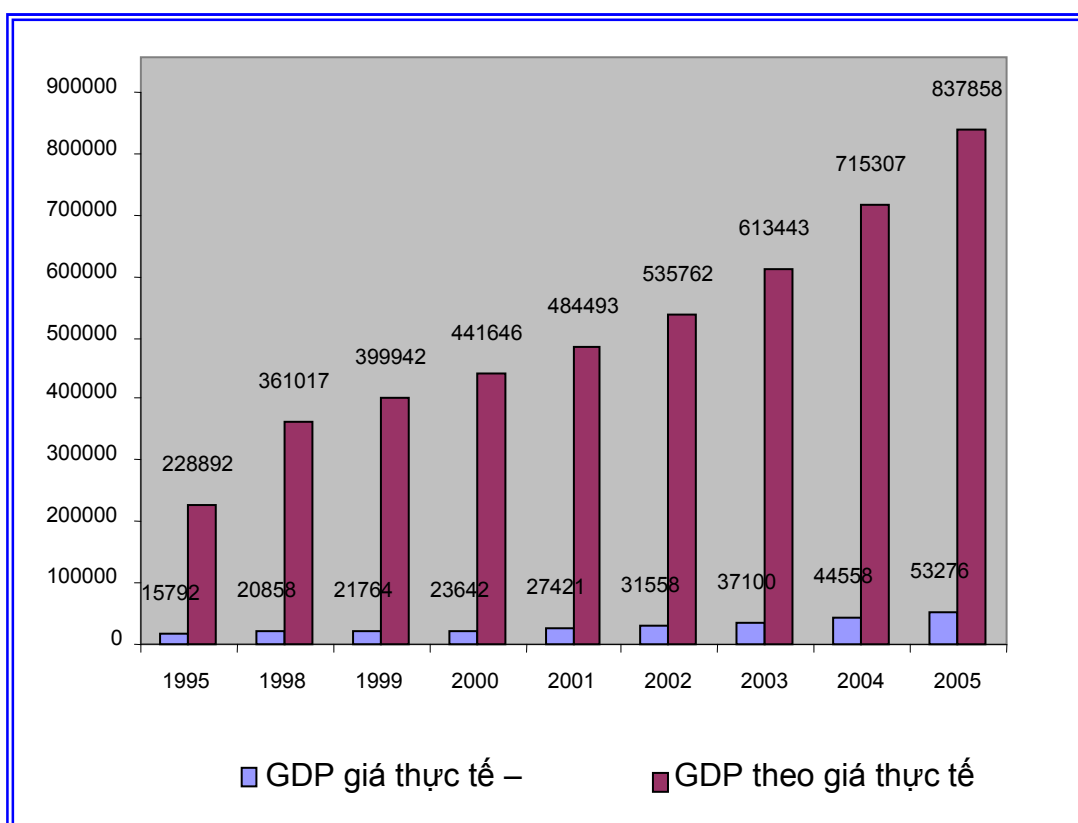
Bảng Số 2.1. Số lượng DN ở Việt Nam giai đoạn 2000-2005 - Chia theo khu vực và thành phần kinh tế

TT	Loại hình DN	2000	2001	2002	2003	2004	2005
1	DNNN trung ương	2.067	1.997	2.052	1.898	1.967	1.678
2	DNNN địa phương	3.692	3.358	3.312	2.947	2.629	2.345
3	DN tập thể	3.237	3.646	4.104	4.150	5.349	6.347
4	DN tư nhân	20.548	22.777	24.794	25.653	29.980	34.128
5	Công ty hợp danh	4	5	24	18	21	27
6	Công ty TNHH tư nhân	10.458	16.291	23.485	30.164	40.918	52.125
7	Công ty cổ phần có vốn Nhà nước	305	470	557	669	815	908
8	Công ty cổ phần không có vốn nhà nước	452	1.125	2.272	3.872	6.920	7.590
9	Công ty 100% vốn đầu tư nước ngoài	854	1.294	1.561	1.869	2.335	2.788
10	Công ty liên doanh với nước ngoài	671	717	747	772	821	869
Cộng		42.288	51.680	62.908	72.012	91.755	108.805

(Nguồn: Số liệu từ Niên giám thống kê từ 2001 đến năm 2006)

Cùng xu hướng chung này, số lượng các DNXD Việt Nam cũng có sự phát triển nhanh chóng. Đóng góp của ngành xây dựng vào Tổng sản phẩm quốc nội (GDP) không ngừng tăng lên. Đồ thị dưới đây thể hiện sự đóng góp của ngành xây dựng vào GDP trong giai đoạn từ 1995-2005 (Biểu đồ 2.1). Sự phát triển nhanh về số lượng các DNXD đã đáp ứng được nhu cầu xây dựng trong nước của các ngành, các khu vực kinh tế khác nhau phục vụ phát triển kinh tế nước nhà.

(Đơn vị: tỷ đồng)



(Nguồn: Quốc hội Nước Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam Khoá IX, Kỳ họp thứ 9, Kế hoạch phát triển kinh tế xã hội 5 năm 2006-2010)

Biểu đồ 2.1. GDP ngành xây dựng và GDP tổng hợp các ngành theo giá thực tế

Trở lại lịch sử phát triển của DN Việt Nam nói chung, mốc đánh dấu quá trình cải cách và cơ cấu lại các DNNN bắt đầu khi đất nước vào thời kỳ đổi mới cơ chế kinh tế: chuyển từ cơ chế quản lý bao cấp sang cơ chế thị trường định

hướng XHCN có sự quản lý vĩ mô của Nhà nước. Từ sau Đại hội đại biểu toàn quốc lần thứ VI đến Đại hội đại biểu toàn quốc lần thứ VII, VIII và IX của Đảng Cộng sản Việt Nam, trong khoảng thời gian gần 20 năm, Chính phủ đã triển khai nhiều biện pháp đổi mới đối với toàn bộ hệ thống DN đặc biệt là hệ thống DNNN. Kết quả của quá trình này rất khả quan làm tiền đề cho các bước phát triển tiếp theo của hệ thống các DN Việt Nam trong đó có hệ thống các DNXD với việc hình thành các mô hình quản lý kinh doanh mới. Đây chính là tiền đề cho việc xây dựng hệ thống quản lý DN một cách hiệu quả.

Đến năm 1991, trải qua quá trình đánh giá tình hình hoạt động thực tế của 250 TCT, liên hiệp các xí nghiệp được thành lập trước đây cho thấy mô hình này đã bộc lộ nhiều nhược điểm, không còn đáp ứng được yêu cầu đổi mới, hoạt động không đem lại hiệu quả khi chuyển đổi cơ chế quản lý bao cấp sang kinh tế thị trường đặc biệt là khả năng cạnh tranh, sử dụng nguồn lực. Trong bối cảnh chung đó, các DNXD Việt Nam nhìn chung hoạt động không hiệu quả, tình trạng sử dụng lãng phí nguồn tài nguyên tràn lan, khan hiếm vốn, không có khả năng tham gia đấu thầu những công trình lớn,... Nguyên nhân chung của tình trạng này do bản thân các “đầu tàu” - các TCT và các liên hiệp xí nghiệp, sử dụng vốn không hiệu quả, vốn ít lại phân tán, quản lý vẫn theo cơ chế “xin-cho”, công nghệ sản xuất kinh doanh lạc hậu,... Do đó, việc tìm kiếm một mô hình tổ chức cho các DN Việt Nam phù hợp với tình hình mới trở nên cấp bách. Ngày 07/03/1994, Chính phủ đã ban hành Quyết định 90/TTg nhằm tiếp tục sắp xếp các DNNN để thành lập các TCT lớn và Quyết định 91/TTg thành lập thí điểm các TCT nhà nước đặc biệt (tập đoàn kinh doanh). Thực hiện Quyết định này, trong các ngành đều thành lập các TCT. Các TCT được thành lập theo đúng Quyết định trên là những DNNN có qui mô lớn bao gồm các đơn vị thành viên có quan hệ gắn bó với nhau về lợi ích kinh tế, tài chính, công nghệ, thông tin, đào tạo, nghiên cứu, tiếp thị, hoạt động trong một hoặc một số chuyên ngành kinh tế - kỹ thuật chính nhằm tăng cường tích tụ, tập trung, phân công chuyên môn hoá và hợp tác sản xuất để thực hiện nhiệm vụ nhà nước giao; nâng cao khả năng và hiệu quả kinh doanh của các đơn vị thành viên và toàn TCT; đáp ứng

nhu cầu của phát triển đất nước. Theo số liệu báo cáo, hiện nay số TCT được thành lập theo Quyết định 90/TTg và Quyết định 91/TTg ngày 07/03/1994, phân theo ngành kinh tế được thể hiện trong Bảng Số 2.2. Trong số này có 32 TCT đang hoạt động trong lĩnh vực xây dựng thuộc các bộ, ngành khác nhau quản lý. Tuy nhiên, các TCT xây dựng chủ yếu thuộc mô hình các TCT 90 do hai bộ quản lý với số lượng lớn là Bộ Xây dựng và Bộ Giao thông - Vận tải. Ngoài ra có một số TCT 90 hoạt động tại các địa phương.

Bảng Số 2.2. Tổng hợp số lượng các TCT nhà nước Việt Nam

Ngành	TCT 90	TCT 91
Ngành công nghiệp	12	7
Ngành NN và PTNT	14	4
Ngành Quốc phòng	4	-
Ngành Thương mại	-	2
Ngành Giao thông vận tải	12	2
Ngành Xây dựng	11	1
Ngành Thủy sản	3	-
Ngành Tài chính	1	-
Ngành Ngân hàng	5	-
Ngành Y tế	2	-
Ngành Dầu khí	-	1
Ngành Bưu chính - Viễn thông	1	-
Ngành Văn hoá thông tin	1	-
Các địa phương	7	-
Tổng cộng	73	17

(Nguồn: Ban Đổi mới DN Trung ương, Báo cáo sơ kết mô hình hoạt động các TCT nhà nước – 4/10/2000, Báo cáo hoạt động TCT Nhà nước 2005)

Việc thành lập các TCT, sau này là việc thành lập các tập đoàn kinh tế trong các ngành không phải chỉ dựa trên cơ sở những kết quả và hạn chế của mô hình cũ mà còn

là một đòi hỏi tất yếu khách quan của cơ chế kinh tế mới ở nước ta cũng như là xu thế kinh tế thế giới hiện nay, đó là:

Một là, Do tác động của qui luật tích tụ và tập trung sản xuất mà mỗi DN phải không ngừng mở rộng sản xuất để đạt được sự tăng trưởng và tăng trưởng bền vững. Đây mạnh việc tích tụ, tập trung tư bản cho sản xuất là điều kiện cốt yếu hình thành các tập đoàn kinh tế;

Hai là, Do sự tác động của qui luật cạnh tranh, tối đa hoá lợi nhuận. Trong môi trường kinh doanh tự do, lợi thế về giá cả, vốn, lao động,... sẽ là một lợi thế to lớn giúp DN thành công. Việc thôn tính, sáp nhập, hoặc liên kết kinh doanh để trở thành những đơn vị kinh doanh có qui mô lớn sẽ là cơ sở để cho DN này có thể cạnh tranh tốt trên thị trường đặc biệt là khi Việt Nam đã gia nhập Tổ chức Thương mại Thế giới WTO;

Ba là, Do yêu cầu bảo hộ sản xuất, kinh doanh trong nước. Với việc gia nhập WTO, các DN Việt Nam đang đứng trước những cơ hội và thách thức lớn. Các DN trong nước phải chịu sức ép cạnh tranh, thôn tính rất lớn từ những tập đoàn đa quốc gia. Để chống lại điều này, để đảm bảo sự cạnh tranh công bằng đồng thời bảo hộ sản xuất trong nước Việt Nam cũng như là các quốc gia khác phải thực hiện các chính sách khuyến khích DN liên kết với nhau tạo sức mạnh tổng hợp. Mặt khác khi thực hiện việc liên kết với nhau, các DN thành viên trong tập đoàn có thể hỗ trợ cho nhau, hạn chế rủi ro trong kinh doanh, làm giảm khả năng phá sản, thiệt hại. Chủ trương thành lập các TCT, các tập đoàn kinh tế đã được thể hiện rõ trong chủ trương, chiến lược phát triển kinh tế của Đảng, Nhà nước ta qua các Văn kiện Đại hội Đảng Cộng sản Việt Nam.

Trong xu thế phát triển của các DN Việt Nam nói chung và với đặc điểm phát triển kinh tế xã hội ở nước ta hiện nay thì nhu cầu cho hoạt động xây dựng ngày càng tăng lên. Nhu cầu xây dựng cơ sở hạ tầng cho phát triển kinh tế, xã hội thể hiện trong chi ngân sách hàng năm và vốn vay cho xây dựng cơ bản thường chiếm tỷ trọng lớn trong tổng đầu tư cho toàn xã hội (Bảng Số 2.3).

Bảng Số 2.3. Vốn đầu tư theo ngành kinh tế

(Đơn vị: nghìn tỷ đồng)

Ngành	Giai đoạn 1996-2000	Giai đoạn 2001-2005
1. Hạ tầng kinh tế	387,39	640,80
– Công nghiệp, xây dựng	238,65	369,60
– Nông nghiệp, thủy lợi,...	63,27	109,20
– Giao thông, bưu điện	85,47	126,00
2. Hạ tầng xã hội	133,76	211,68
3. Các ngành khác	33,86	23,52
Tổng cộng	555,00	840,00

(Nguồn: Niên giám thống kê 2006, Nhà xuất bản Thống kê 2007)

Bên cạnh đó, vốn đầu tư nước ngoài vào ngành xây dựng cũng không ngừng tăng lên với giá trị đầu tư lớn (Bảng Số 2.4). Các chuyên gia dự đoán dòng chảy vốn đầu tư nước ngoài vào Việt Nam sẽ còn tăng lên trong những năm tới. Đây là những nhân tố quan trọng ảnh hưởng tới sự phát triển về qui mô và số lượng của các DNXD trong thời gian qua và trong thời gian tới.

Bảng Số 2.4. Đầu tư trực tiếp của nước ngoài được cấp giấy phép năm 1988-2006

(Đơn vị: Triệu USD)

Các ngành	Số DA	Vốn đăng ký			
		Tổng số	Trong đó vốn pháp định		
			Tổng số	Chi tiết	
			NN góp	VN góp	
Công nghiệp chế biến	5.338	41.462,8	17.173,0	15.246,1	1.926,9
Kinh doanh tài sản và tư vấn	1.014	8.077,0	2.980,6	2.323,5	657,1
Ngành Xây dựng	181	5.814,7	1.823,0	1.332,3	490,7
Khách sạn, nhà hàng	253	5.652,5	2.441,9	1.816,5	625,4
...
Tổng số	8.266	78.248,2	34.945,4	29.613,7	5.331,7

(Nguồn: Niên giám thống kê 2006, Nhà xuất bản Thống kê 2007)

Đáp ứng nhu cầu lớn trong lĩnh vực xây dựng của nền kinh tế, số lượng các DNXD Việt Nam tăng một cách nhanh chóng cả về số lượng và qui mô DN. Tổng hợp số liệu các DNXD Việt Nam từ số liệu thống kê (Niên giám thống kê các năm 2005, 2006, và số liệu điều tra DN giai đoạn 2000-2004) thể hiện trong Bảng Số 2.5).

Bảng Số 2.5. Số lượng DNXD Việt Nam giai đoạn 2000-2005

Chỉ tiêu	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Dưới 0,5 tỷ	638	1.010	1.113	1.224	1.322	1.374
Từ 0,5 tới dưới 1 tỷ	705	1.009	1.390	1.458	1.853	2.194
Từ 1tỷ tới dưới5 tỷ	1.361	2.144	3.337	4.045	5.850	7.525
Từ 5 tỷ tới dưới 10 tỷ	374	458	660	938	1.298	1.759
Từ 10 tới dưới 50 tỷ	637	713	854	1.024	1.319	1642
Từ 50 tới dưới 200 tỷ	240	301	408	468	515	554
Từ 200 tới dưới 500 tỷ	34	42	63	76	116	148
Từ 500 tỷ trở lên	10	16	20	32	42	56
Số DNXD phân theo qui mô vốn	3.999	5.693	7.845	9.265	12.315	15.252

(Nguồn: Niên giám thống kê các năm 2005 và 2006; Số liệu điều tra DN giai đoạn 2000-2004, NXB Thống kê 2005)

Số liệu trình bày trên Bảng này cho thấy, số lượng DNXD tăng nhanh từ 3.999 DN năm 2000 đến 15.252 DN vào năm 2005. Tuy nhiên, số lượng các doanh nghiệp có qui mô lớn tăng chậm: Năm 2000 chỉ có 10 DN có qui mô vốn từ 500 tỷ trở lên, trong khi đến năm 2005, số lượng doanh nghiệp này cũng chỉ đạt 56 doanh nghiệp. Mặc dù số lượng ĐNX tăng nhanh nhưng qui mô của các doanh nghiệp này tăng không đồng đều. Đây sẽ là bài toán nan giải đối với nhà quản lý doanh nghiệp trong khi mong muốn tăng hiệu quả hoạt động.

Như đã trình bày trong phần trên, sự phát triển nhanh chóng về số lượng đã đặt ra những vấn đề mới trong quản lý nói chung và kiểm soát các hoạt động của DNXD nói riêng. Dưới góc độ quản lý vi mô trong phạm vi các công ty xây dựng, khả năng cạnh tranh, sử dụng nguồn lực hiệu quả các nguồn lực vẫn là những vấn đề cơ bản cần giải quyết. Số lượng DN tăng nhanh nhưng tăng chủ yếu là số lượng DN vừa và nhỏ, khả năng cạnh tranh của những doanh nghiệp này trên thị trường còn hạn chế. Số lượng các DN có qui mô lớn tăng lên nhưng khả năng cạnh tranh trong khu vực và thế giới chưa thực sự đáp ứng được đòi hỏi của thị trường. Theo các chuyên gia nước ngoài nhận định: “Các TCT 91 được coi là các công ty khổng lồ nhưng qui mô lại chưa

thực sự lớn nếu đem so sánh với qui mô của các công ty lớn trên thế giới”[22, tr.20]. Sự mở rộng phạm vi hoạt động ra khu vực và lĩnh vực sản xuất kinh doanh, đa dạng hoá ngành nghề phần nào tạo ra sức mạnh trong cạnh tranh, phát huy nội lực của DN. Tuy nhiên, quá trình phát triển này cũng đặt ra những vấn đề mới trong quản lý, đặc biệt là khả năng kiểm soát các hoạt động, sử dụng các công cụ và tìm kiếm các phương sách quản lý hiệu quả. Bên cạnh đó, sự đang hoá chủ sở hữu vốn, hình thức thu hút vốn đầu tư theo chủ trương của Đảng và Chính Phủ đặt ra những yêu cầu cao hơn trong quản lý và sử dụng vốn từ phía chủ sở hữu. Nằm trong xu hướng chung đó, nhà quản lý trong các DN Việt Nam phải tìm kiếm những phương sách quản lý để hỗ trợ một cách hiệu quả các hoạt động của DN.

Cũng giống như đa số các DN trong những ngành kinh tế khác, các TCT xây dựng Việt Nam, các tập đoàn xây dựng đã trở thành trụ cột trong ngành xây dựng. Phân tích trong những phần trên cho thấy, mặc dù chủ trương cải cách trong hệ thống DN của Đảng và Chính Phủ là hoàn toàn đúng đắn nhưng sự phát triển về số lượng và qui mô hoạt động của DNXD còn chưa phù hợp, tiềm ẩn nhiều rủi ro trong quản lý. Số lượng DNXD tăng nhanh nhưng hiệu quả hoạt động sản xuất kinh doanh còn thấp. Trong quá trình hoạt động, số lượng DNXD bị thua lỗ chiếm tỷ lệ khá cao, nhiều TCT xây dựng thua lỗ tới gần 70 tỷ VNĐ[35, tr.2], tình trạng thất thoát trong xây dựng diễn ra khá phổ biến. Năm 2006, kết quả kiểm toán cho thấy, số tiền phải điều chỉnh thu về cho Ngân sách lên tới trên 11.000 tỷ VNĐ[36, tr.4], trong số ấy các sai phạm trong các TCT xây dựng Việt Nam không ngừng tăng lên. Thực hiện cổ phần hoá Quyết định 1729/QĐ - TTg ngày 29/12/2006, một số TCT xây dựng đã thực hiện cổ phần hoá. Kết quả cổ phần hoá cho thấy, các DN sau cổ phần hoá đều hoạt động có hiệu quả cao hơn so với trước khi cổ phần hoá. Đối với các DNXD trực thuộc Bộ Xây dựng quản lý: Doanh thu tăng 1,65%, lợi nhuận trước thuế tăng 218,8%, vốn chủ sở hữu tăng 45,5%, tỷ suất lợi nhuận trên doanh thu tăng 119%, tỷ suất lợi nhuận trên vốn điều lệ tăng 204,6%[3, tr.9]. Các mô hình quản lý DNXD đã phần nào đáp ứng được nhu cầu quản lý đặc thù của ngành nhưng vẫn tồn tại nhiều vấn đề trong quản lý cả ở cấp quản lý vi mô và vĩ mô. Trong những năm qua, Kiểm toán Nhà nước, Thanh tra Chính Phủ, cơ quan điều tra (Bộ Công an) đã phát hiện ra hàng loạt các sai phạm trong xây dựng dẫn tới tình trạng thất thoát vốn, sử dụng lãng phí nguồn lực, hiệu quả kinh tế – xã hội

thấp,... Với tính chất đặc thù của DNXD, quản lý DN mang những đặc điểm riêng. Những áp lực quản lý nảy sinh không chỉ liên quan tới quản lý vĩ mô của Nhà nước về ngành, về DNXD. Trên thực tế, nhà quản lý trong DNXD nói chung và những DN hoạt động không hiệu quả nói riêng đang tìm kiếm những công cụ và phương sách quản lý mới cũng như hoàn thiện những giải pháp quản lý để quản trị DN tốt hơn trong môi trường kinh doanh thay đổi, phù hợp với đặc thù của ngành. KTNB hình thành, được sử dụng và phát triển trong quản lý tại các DNXD Việt Nam có qui mô lớn được xem như một phương sách quản lý, một sự trợ giúp hiệu quả cho nhà quản lý.

2.1.2. Đặc điểm về ngành nghề và sản phẩm xây lắp ảnh hưởng tới kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp xây dựng Việt Nam

KTNB được xem như một chức năng đánh giá độc lập đối với các hoạt động trong đơn vị. KTNB được hình thành nhằm hỗ trợ cho nhà quản lý đánh giá tính kinh tế, hiệu quả, hiệu năng của các hoạt động trong đơn vị đồng thời đưa ra các giải pháp nhằm cải thiện những hoạt động hiện tại. KTNB là một loại hình kiểm toán đặc thù, hoạt động này cần được xây dựng dựa trên đặc trưng hoạt động của ngành nghề, đặc điểm về sản phẩm của công ty. KTNB trong các DNXD Việt Nam cũng chịu ảnh hưởng của những nhân tố này khi tổ chức và thực hiện kiểm toán. Các yếu tố này gồm:

Thứ nhất: Các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam hoạt động sản xuất phân tán

Xây dựng là một ngành sản xuất mang tính chất đặc thù đã được hình thành và phát triển từ rất lâu ở nước ta. Hoạt động xây dựng được tiến hành trên địa bàn rộng lớn do đặc điểm về địa lý, nhu cầu phát triển kinh tế xã hội ở từng khu vực, từng tỉnh, thành phố khác nhau trong cả nước. Một DNXD có thể thực hiện hoạt động sản xuất kinh doanh của mình ở nhiều địa điểm khác nhau thậm chí có thể thi công ở nước ngoài. Trong quá trình sản xuất, các công ty xây dựng phải thực hiện di chuyển lực lượng thi công, các yếu tố sản xuất, máy móc, thiết bị sản xuất,... đến nơi trực tiếp thi công. Quá trình này đặt ra cho nhà quản lý những vấn đề lớn liên quan tới quản lý vật chất tài sản, nhân công, sử dụng máy móc thiết bị đảm bảo thời gian, kỹ thuật và thẩm mỹ của công trình. Sự phân tán về địa lý trong thi công làm cho khả năng kiểm soát tập trung không hiệu quả, việc điều hành, tổ chức công việc nói chung gặp nhiều khó khăn. Khả năng mất kiểm soát luôn thường trực làm cho rủi ro trong quản lý tăng lên.

Quản lý có thể thực hiện bằng nhiều phương cách khác nhau nhưng kiểm soát dường như là phương sách duy nhất làm cho hoạt động ấy trở nên hiệu quả hơn. Kiểm soát gắn liền với quản lý, là một chức năng của quản lý. Thực hiện chức năng này, nhà quản lý DN cần đánh giá và tìm kiếm những phương án kiểm soát tốt nhất. KTNB trong DNXD Việt Nam được tổ chức đáp ứng nhu cầu của nhà quản lý do đặc điểm của ngành.

KTNB tồn tại trong DNXD, bản thân hoạt động này cũng tạo ra những mâu thuẫn do sự phân tán về địa lý trong hoạt động sản xuất kinh doanh. Với sự phân tán về địa lý trong điều kiện như nước ta, KTNB thực hiện kiểm toán đòi hỏi phải di chuyển lớn, thời gian kiểm toán phải kéo dài sẽ làm cho chi phí kiểm toán tăng lên. Bên cạnh đó, để đáp ứng nhu cầu kiểm toán cho các đơn vị ở các khu vực địa lý khác nhau đòi hỏi phải có phương án tổ chức bộ máy, lựa chọn số lượng KTV nội bộ phù hợp, đáp ứng nhu cầu của nhà quản lý kiểm toán đối với các đơn vị thành viên, các bộ phận trong công ty.

Thứ hai: Hoạt động xây dựng nói chung cần có sự đầu tư lớn về vốn

Không giống như những đơn vị sản xuất kinh doanh thông thường, hoạt động xây dựng đòi hỏi phải có sự đầu tư rất lớn về vốn. Việc đầu tư này chủ yếu là mua sắm máy móc thiết bị thi công, thực hiện việc chi tiêu mua sắm các yếu tố phục vụ hoạt động sản xuất kinh doanh. Vốn trong DNXD được huy động từ nhiều nguồn khác nhau: từ NSNN; do các cổ đông góp, huy động từ thị trường chứng khoán, đi vay, ... Hiện nay, vốn sử dụng cho đầu tư mua sắm, trong các DNXD từ “nguồn nợ phải trả” thường chiếm tỷ trọng lớn so với tổng nguồn vốn. Nợ phải trả cao, nợ quá hạn nhiều, không trả được nợ do không thu hồi được tiền vốn đầu tư đang là những vấn đề “nóng” trong hoạt động quản lý ở các DNXD Việt Nam. Vì vậy, xem xét và đánh giá hiệu quả việc sử dụng nguồn vốn trong hoạt động xây dựng luôn được ưu tiên xem xét trong hầu hết các cuộc kiểm toán. Bên cạnh đó, do việc sử dụng số tiền lớn có ảnh hưởng tới sự tồn tại và phát triển của DN, việc kiểm tra tính trung thực của thông tin về tài sản, về giá trị đầu tư, mua sắm trang thiết bị, ... là cần thiết để đảm bảo hiệu quả trong sử dụng nguồn lực tài chính.

Bên cạnh đó, do đặc điểm trong đầu tư lớn vào tài sản cố định (TSCĐ), hoạt động sản xuất kinh doanh phải đảm bảo khả năng thu hồi vốn đồng thời phải sinh lời. Vấn đề này đặt ra đối với các DNXD nói riêng và các DN Việt Nam nói chung khi tiềm lực TSCĐ còn hạn chế, việc đầu tư vào loại tài sản này khá hạn hẹp trong khi môi

trường kinh doanh đã thay đổi, tính cạnh tranh cao, các tập đoàn xây dựng nước ngoài với năng lực tài chính dồi dào đã có mặt tại Việt Nam. Do đó, quản lý và sử dụng hiệu quả các TSCĐ đã đầu tư mua sắm trở thành vấn đề cấp thiết đảm bảo khả năng cạnh tranh tốt hơn trên thị trường trong nước. KTNB có thể trợ giúp nhà quản lý dưới góc độ cung cấp cho họ kết quả đánh giá tính hiệu quả trong việc sử dụng tài sản nói riêng và sử dụng các nguồn lực nói chung cũng như đưa ra các giải pháp để hoàn thiện.

Một vấn đề khác có liên quan trực tiếp tới hoạt động sản xuất kinh doanh là thu hồi vốn khi công trình hoàn thành để trang trải vốn vay đã đầu tư. Thực tế này đòi hỏi các DNXD Việt Nam phải có đủ khả năng về tài chính để đảm bảo phát triển bền vững trong quá trình sản xuất kinh doanh. Các quyết định kinh doanh liên quan tới hoạt động xây dựng như vậy có ảnh hưởng lớn tới sự tồn tại và phát triển của các DN này. Do đó, quyết định kinh doanh đưa ra trong các điều kiện cụ thể khác nhau cần phải được xem xét, đánh giá trên cơ sở thông tin phục vụ cho ra quyết định của nhà quản lý. Những thông tin này gồm cả các thông tin tài chính và phi tài chính, thông tin định lượng và các thông tin định tính cần phải được kiểm tra, kiểm soát và đánh giá bởi những người có năng lực chuyên môn cao, có kinh nghiệm làm việc, và phải mang tính “chuyên nghiệp”.

Thứ ba: Sản phẩm xây lắp là một loại sản phẩm đặc biệt

Sản phẩm xây dựng là những sản phẩm sản xuất mang tính đơn chiếc, có giá trị rất lớn, thời gian thi công đến khi hoàn thành thường kéo dài. Một sai phạm nhỏ cũng có thể gây ra những ảnh hưởng nghiêm trọng, gây thất thoát lớn trong quá trình xây dựng, ảnh hưởng tới chất lượng công trình. Sản phẩm xây dựng có kết cấu đa dạng, phức tạp đòi hỏi các tiêu chuẩn kỹ thuật cao, được sản xuất, xây lắp theo đơn đặt hàng của khách hàng. Vì vậy, trong quá trình xây dựng hoạt động kiểm soát (trong đó có KTNB) phải được thực hiện rất nghiêm ngặt với một sự thận trọng đúng mực. Ngược lại, nếu tình trạng mất kiểm soát xảy ra trong hoạt động xây dựng hoặc không được kiểm soát tốt đều có thể ảnh hưởng tới chất lượng công trình, gây thất thoát vốn NSNN, giảm hiệu quả sử dụng, tham nhũng,... KTNB là một loại hình kiểm tra, kiểm soát đặc biệt trong DNXD có thể thực hiện hoạt động kiểm tra, xem xét và đánh giá các hoạt động với sự độc lập, khách quan và mang tính chuyên nghiệp. Để đạt được mục tiêu kiểm toán trong kiểm toán với những sản phẩm đặc biệt của DNXD, KTV nội bộ không những phải có am hiểu tốt về tài chính - kế

toán mà sự hiểu biết, kinh nghiệm làm việc trong lĩnh vực xây dựng sẽ là yếu tố quan trọng giúp KTV thực hiện tốt công việc chuyên môn.

Sản phẩm xây dựng là kết quả của nhiều công đoạn khác nhau. Giữa các công đoạn lại quan hệ mật thiết với nhau từ khâu khảo sát, thiết kế, thẩm định, thi công, giám sát,... cho tới hoàn thành, bàn giao. Do tính chất đặc biệt của các công trình xây dựng cơ bản, mỗi khâu đều có các qui định, các tiêu chuẩn cụ thể do cơ quan chuyên trách của Nhà nước ban hành. Các DNXD phải tuân thủ và thực hiện theo các qui định, các tiêu chuẩn được ban hành. Vì vậy, đây có thể coi là cơ sở quan trọng, là qui trình kiểm soát theo từng công đoạn của quá trình xây dựng. Thông qua các qui trình được xây dựng, áp dụng, DN có thể kiểm tra, kiểm soát toàn bộ hoạt động sản xuất kinh doanh. Mặc dù vậy, khả năng sai phạm có thể xảy ra ở các khâu trong quá trình này do tính chất phức tạp của hoạt động xây dựng. Vì vậy, KTNB là cần thiết để đảm bảo phát hiện những sai phạm có thể xảy ra trong hoạt động sản xuất kinh doanh cùng với lực lượng Thanh tra ngành. Do sự phân tán về địa lý, số lượng công trình nhiều thi công ở nhiều nơi, thời gian thi công các công trình kéo dài,... đặt ra cho bộ phận KTNB phải có đường hướng và kế hoạch phù hợp trong điều kiện giới hạn về số lượng nhân viên, chi phí kiểm toán.

Trong thực hiện kiểm toán, việc khảo sát, điều tra các hoạt động kinh doanh của DNXD mang tính chất đặc thù. Sự phối hợp của nhiều bộ phận, sự tham gia của nhiều DN trên một công trình, thời gian thi công kéo dài, yêu cầu về năng lực của nhân viên khác nhau, thi công phân bố ở nhiều nơi,... tạo ra những khó khăn cho hoạt động kiểm toán. Với một công trình xây dựng đã hoàn thành, KTV muốn kiểm tra lại quá trình xây dựng dưới góc độ kỹ thuật thường đòi hỏi chi phí kiểm toán lớn cho phải thực nghiệm – một cách này là cách thức hiệu quả để kiểm tra thông tin tài chính đã xảy ra. Vì thế, phương pháp này ít được sử dụng cho dù có thể thu thập được bằng chứng kiểm toán có độ tin cậy cao. Trường hợp, KTV kiểm tra hoàn toàn trên chứng từ thì khả năng phát hiện ra các sai phạm rất hạn chế. Mặc dù vậy, việc thực hiện kiểm toán theo cách so sánh giữa qui trình, các tiêu chuẩn với thực tế hay thực hiện kiểm tra chi tiết trong kiểm toán tại các DNXD cũng gợi mở ra một cách thức tiếp cận kiểm toán có nhiều ưu điểm.

Thứ tư: Hoạt động xây dựng thực hiện trên cơ sở hệ thống các tiêu chuẩn, qui trình

Do tính chất đặc biệt của các công trình xây dựng như giá trị đầu tư lớn, tính an toàn của công trình ảnh hưởng trực tiếp tới tính mạng người dân, việc thi công công trình kéo dài,... các công trình, sản phẩm xây dựng nói chung phụ thuộc nhiều vào điều kiện địa chất, khí hậu, môi trường nói chung ở nơi sản xuất nên phương án thi công, kỹ thuật thi công phải được xem xét, lựa chọn kỹ càng. Mặt khác, do đặc điểm về qui mô đầu tư, tầm quan trọng của hoạt động xây dựng, những tác động của sản phẩm xây dựng tới nền kinh tế xã hội và cả những rủi ro có thể phát sinh trong quá trình xây dựng nên Nhà nước cần thực hiện quá trình kiểm soát đối với hoạt động xây dựng rất chặt chẽ. Quá trình kiểm soát này gồm nhiều công đoạn và thường gắn liền với các giai đoạn của quá trình xây dựng. Các hoạt động kiểm soát của Nhà nước đối với hoạt động xây dựng có thể áp dụng là: xét duyệt đầu tư, thẩm định và cấp phép xây dựng, duyệt quyết toán, giám sát công trình, thanh tra công trình,... Đây cũng có thể coi là những công đoạn nằm trong qui trình xây dựng để đảm bảo công trình được hoàn thành theo tiêu chuẩn đặt ra. Đối với các yếu tố đầu vào sử dụng trong sản xuất được tiêu chuẩn hoá trong các văn bản do Bộ Xây dựng ban hành (chủ yếu). Trong KTNB, việc xem xét và đánh giá về tính tuân thủ các qui định, tiêu chuẩn đặt ra cũng như là đánh giá hiệu quả hoạt động là nội dung kiểm toán quan trọng. Nghiên cứu và sử dụng các tiêu chuẩn trên cơ sở qui trình, trình tự thực hiện trong hoạt động xây dựng cụ thể có ý nghĩa quan trọng giúp KTV lựa chọn được các tiêu chuẩn thích hợp về hiệu quả hoạt động.

Thứ năm: Việc sử dụng nguồn lực lãng phí, ô nhiễm môi trường

Sản xuất phát triển, các DNXD Việt Nam đang phải đối mặt với sự khan hiếm dần các nguồn lực tự nhiên sử dụng cho sản xuất kinh doanh. Sản phẩm xây dựng phục vụ cho phát triển kinh tế, đáp ứng nhu cầu khác nhau của con người đồng thời phải đem lại lợi ích kinh tế cho DN. Để có được các yếu tố đầu vào sử dụng cho sản xuất, DNXD phải khai thác một khối lượng lớn các nguồn tài nguyên thiên nhiên. Tuy nhiên, việc sử dụng các nguồn lực tự nhiên tràn lan, không có chiến lược lâu dài, xây dựng thiếu qui hoạch chiến lược mang tính tổng thể,... đã dẫn tới những ảnh hưởng tiêu cực tới nguồn tài nguyên, ô nhiễm môi trường, sử dụng không hiệu quả. Tình trạng chạy theo lợi nhuận trong xây dựng cũng ảnh hưởng tới chất lượng công trình, ảnh hưởng tới phúc lợi xã hội mà người dân đáng được hưởng. Dưới góc độ quản lý trong

DN, sử dụng lãng phí nguồn tài nguyên ảnh hưởng trực tiếp tới hoạt động sản xuất của đơn vị và ảnh hưởng gián tiếp tới kết quả hoạt động kinh doanh. Bên cạnh đó, vấn đề sử dụng nguồn nhân lực cũng đang đặt ra đối với các DN Việt Nam nói chung và các DNXD Việt Nam nói riêng. Xu hướng tuyển dụng, đào tạo, sử dụng, đánh giá người lao động đã và đang đặt ra cho DNXD phải vừa đảm bảo đánh giá đúng, sử dụng đúng và phải khuyến khích người lao động sáng tạo. Vấn đề sử dụng lao động càng trở nên phức tạp hơn đối với DNXD do số lượng công nhân viên lớn, số lượng lao động thời vụ nhiều, trình độ lao động rất khác nhau giữa các bộ phận,... Do đó, đánh giá để sử dụng hiệu quả các nguồn lực luôn luôn là yêu cầu mà nhà quản lý DN đặt ra, đặc biệt trong môi trường kinh doanh xây dựng đang có sự cạnh tranh khốc liệt giữa các doanh nghiệp trong nước, doanh nghiệp liên doanh, doanh nghiệp 100% vốn đầu tư nước ngoài. Bên cạnh các loại hình kiểm tra, kiểm sát khác, KTNB được nhà quản lý DNXD sử dụng với kỳ vọng tạo ra giá trị gia tăng cho doanh nghiệp.

Phân tích những đặc điểm của hoạt động và của sản phẩm xây lắp, nhà quản lý cần phải quan tâm tới các yếu tố khác nhau của tổ chức KTNB trong các DNXD Việt Nam:

Một là, Tổ chức bộ máy KTNB: là cần thiết để đánh giá các hoạt động trong DN;

Hai là, Quy mô DN có KTNB: Xác định qui mô DN và đặc điểm hoạt động sẽ có ảnh hưởng quyết định với sự tồn tại và phát triển của bộ phận kiểm toán trong DN;

Ba là, Tổ chức bộ máy KTNB: cần hướng tới việc đáp ứng các yêu cầu kiểm tra, đánh giá khác nhau của nhà quản lý;

Bốn là, Nội dung kiểm toán: phải đảm bảo cung cấp thông tin, và thực hiện hỗ trợ cho nhà quản lý một cách đầy đủ;

Năm là, Hình thành qui trình KTNB và thực hiện kiểm toán theo qui trình đã xây dựng.

2.1.3. Đặc điểm về tổ chức quản lý hoạt động kinh doanh của các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam

Do đặc điểm của hoạt động xây dựng, đặc điểm của sản phẩm xây lắp nói chung và đặc thù ở Việt Nam nói riêng nên tổ chức bộ máy quản lý và thực hiện quản lý trong DNXD Việt Nam có những đặc điểm riêng; Thực trạng hoạt động kinh doanh thua lỗ, phá sản, thất thoát vốn của Nhà nước, tình trạng tham ô, sử dụng lãng phí nguồn tài

nguyên thiên nhiên, chất lượng công trình xây dựng không đảm bảo,... đặt ra cho nhà quản lý vĩ mô và vi mô những bài toán chưa có lời giải; Tính hiệu lực, hiệu quả của hoạt động quản lý cần phải xem xét và đánh giá đồng thời đề ra những giải pháp có thể khắc phục tình trạng này. Vì vậy, tìm kiếm phương sách quản lý hiệu quả, tìm kiếm công cụ hỗ trợ cho quản lý hiệu quả trong DNXD Việt Nam đang được nhiều nhà quản lý quan tâm. Với quản lý vĩ mô, tìm kiếm phương sách quản lý vi mô cũng ảnh hưởng trực tiếp tới việc thực hiện chủ trương, chính sách đổi mới và phát triển các DN trong giai đoạn đổi mới, đặc biệt là những DN có qui mô lớn.

Với hoạt động quản lý sản xuất trong các DNXD Việt Nam có thể khái quát những đặc điểm cơ bản sau đây:

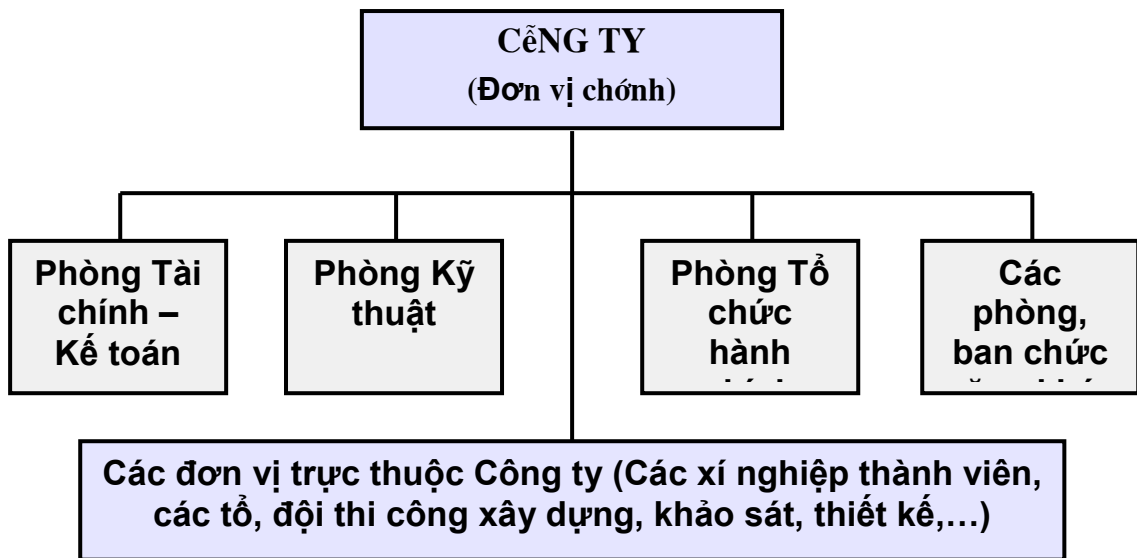
Thứ nhất: Phương thức quản lý phổ biến trong các DNXD Việt Nam là giao khoán theo công trình, khối lượng công việc

Sản phẩm xây dựng là những sản phẩm mang tính đơn chiếc, khối lượng chi tiêu rất lớn, số lượng nhân công sử dụng nhiều, tính chất công việc trong quá trình xây dựng khác nhau,... nên DNXD Việt Nam thực hiện quản lý theo phương thức khoán là chủ yếu. Theo phương thức đó, hoạt động quản lý được thực hiện theo từng công trình, hạng mục công trình, từng loại công việc hay khối lượng công việc cụ thể. Phương thức quản lý này có nhiều ưu điểm và được áp dụng rộng rãi trong hầu hết các DNXD Việt Nam. Quá trình áp dụng đã cho thấy, phương thức giao khoán đã chứng minh được những ưu việt trong quá trình sản xuất. Theo đó, trách nhiệm của người lao động đã gắn liền với lợi ích trực tiếp của họ. Vì thế người lao động có thể phát huy cao tính chủ động, sáng tạo trong quá trình xây dựng, khuyến khích nâng cao năng suất lao động, đẩy mạnh tiến độ thi công đồng thời giảm thiểu chi phí quản lý của DNXD.

Thứ hai: Mô hình tổ chức bộ máy quản lý trong DNXD Việt Nam nói chung thường là mô hình công ty xây dựng

Dưới công ty là các xí nghiệp thành viên hoặc đội thi công. Những đơn vị này thường thực hiện chuyên môn hoá trong hoạt động xây dựng theo loại công việc đặc thù. Môi quan hệ giữa công ty với các bộ phận là quan hệ trực tuyến - chức năng.

Sơ đồ 2.1 dưới đây khái quát mô hình chung tổ chức bộ máy quản lý sản xuất kinh doanh trong các DNXD Việt Nam có qui mô vừa và nhỏ.



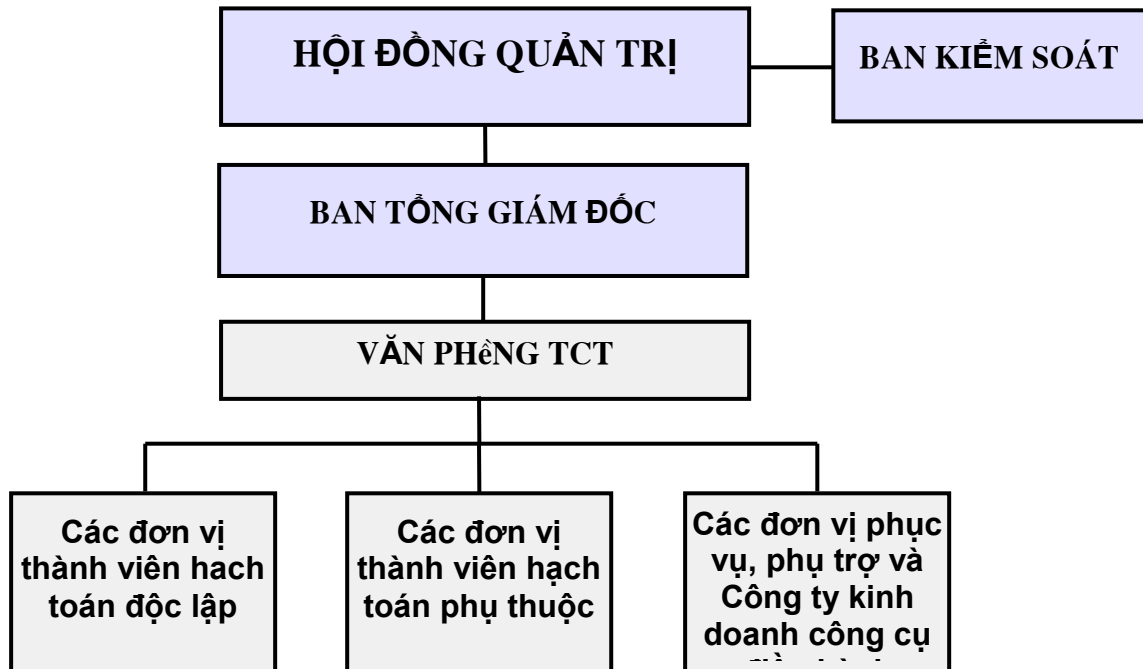
Sơ đồ 2.1. Tổ chức bộ máy quản lý trong DNXD vừa và nhỏ

Mô hình tổ chức này phù hợp với đặc điểm sản xuất kinh doanh phân tán và với hoạt động xây dựng đòi hỏi phải tuân thủ theo những tiêu chuẩn kỹ thuật cao. Kiểu tổ chức này cũng phát huy được thế mạnh của từng đơn vị thành viên, đồng thời kết hợp tạo nên sức mạnh cạnh tranh cao trên thị trường. Với số lượng DNXD có qui mô vừa và nhỏ là chủ yếu, mô hình này là mô hình phổ biến nhất trong các mô hình tổ chức được áp dụng tại các DNXD Việt Nam hiện nay.

Đối với những DNXD có qui mô lớn là các TCT nhà nước (hoặc các tập đoàn kinh tế), việc tổ chức bộ máy quản lý sản xuất kinh doanh theo mô hình TCT nhà nước được qui định trong Nghị định 39/CP ngày 27/06/1995 của Chính phủ. Theo Nghị định 39, mô hình tổ chức được áp dụng đối với các TCT nhà nước nói chung hoạt động trong các ngành nghề kể cả trong hoạt động xây dựng. Mô hình tổ chức TCT được khái quát trong Sơ đồ 2.2 dưới đây.

Tim hiểu thực tế tổ chức bộ máy quản lý tại các TCT xây dựng cho thấy mô hình này được vận dụng một cách khá “*cứng nhắc*” – Kết quả khảo sát về các mô hình tổ chức bộ máy quản lý trình bày trong các Phụ lục từ số 2.16 tới 2.19. Với việc lựa chọn các mô hình tổ chức quản lý khá giống nhau theo mô hình tổ chức được “qui chuẩn” trong Nghị định 39/CP đã ảnh hưởng đáng kể tới quá trình hình thành và phát triển của bộ phận KTNB trong những TCT xây dựng. Việc xây dựng và xác định vị trí của ban kiểm soát trực thuộc hội đồng quản trị trong khi đa không xác định vị trí của

KTNB trong mô hình tổ chức bộ máy quản lý TCT chứng tỏ quan điểm về vai trò, vị trí, chức năng... của bộ phận KTNB trong TCT xây dựng Việt Nam có nhiều điểm khác nhau.



Sơ đồ 2.2. Mô hình chức quản lý của các TCT nhà nước

Thứ ba: Các DNXD trực thuộc nhiều bộ ngành quản lý khác nhau

Ở nước ta, việc quản lý nhà nước đối với các DN này do các bộ ngành khác nhau thực hiện. Trong quá trình hoạt động xây dựng, DNXD có thể có liên quan tới các lĩnh vực khác nhau và các cơ quan chủ quản (trong các lĩnh vực liên quan) khác nhau (thuế, môi trường, lao động,...). Với số lượng DNXD lớn (năm 2006: có 15.252 DNXD[19, tr60]), , qui mô và lĩnh vực hoạt động ngày càng mở rộng làm cho hoạt động quản lý, sự phối hợp giữa các cấp, ngành, các bộ,.. ngày càng khó khăn, phức tạp hơn. Số lượng các DNXD có qui mô lớn của Việt Nam gồm các TCT 90, TCT 91 và một số DN khác, chủ yếu do Bộ Xây dựng và Bộ Giao thông - Vận tải, Bộ công nghiệp (nay là Bộ Công thương) quản lý. Số lượng các DNXD tăng nhanh đặt ra những vấn đề mới trong quản lý nói chung và KTNB nói riêng. Những vấn đề về quản lý phát sinh thường liên quan tới nhiều khía cạnh khác nhau trong hoạt động sản xuất kinh doanh như chất lượng xây dựng, huy động và sử dụng vốn đầu tư, sử dụng tài nguyên, về quản lý và sử dụng tài sản cố định, sử dụng nhân lực,... Khi các DN này chuyển đổi cơ

cầu, thực hiện cổ phần hoá thì vấn đề tài sản của Nhà nước, quan hệ sở hữu, huy động vốn,... làm nảy sinh những vấn đề quản lý phức tạp. Các TCT xây dựng chủ yếu là các DNNN, cơ quan quản lý nhà nước là các bộ, hoặc Chính phủ (Nếu là TCT xếp hạng đặc biệt) độc lập với cơ quan quản lý vốn,... làm phát sinh những mâu thuẫn quản lý Nhà nước và trong quản lý vi mô tại đơn vị. Một mô hình thống nhất, hoạt động hiệu quả cần phải có kiểm soát và đánh giá về hiệu quả của chính những hoạt động ấy. Vì vậy, KTNB được xem là yếu tố không thể thiếu của kiểm soát nội bộ trong đơn vị. Mặc dù vậy, hiệu quả của bộ phận KTNB cần phải được xem xét trong quan hệ với các yếu tố có liên quan khác như qui mô của DN, đặc điểm hoạt động kinh doanh, cơ cấu tổ chức,... và các qui định của pháp luật, của ngành có liên quan.

2.1.4. Đặc điểm hệ thống kiểm soát nội bộ trong doanh nghiệp xây dựng Việt Nam

Các phân tích về KTNB trong Chương 1 cho thấy, bản chất của KTNB cũng là một loại hình kiểm soát có tổ chức mà chức năng đo lường và đánh giá hiệu quả của những hoạt động kiểm soát khác tại DN. KSNB luôn tồn tại trong tất cả các DN có qui mô khác nhau để đạt được các mục tiêu kiểm soát cụ thể. Để trở thành hệ thống KSNB, các yếu tố của KSNB đầy đủ và được tổ chức mang tính hệ thống và phải được thực hiện trên phạm vi rộng. Vì vậy, KSNB chỉ mang tính hệ thống trong một DN có qui mô lớn. Một hệ thống KSNB hoàn chỉnh không thể thiếu KTNB. Theo quan niệm đó, KTNB vừa phải nhận thức rõ bản thân cũng là một bộ phận của kiểm soát, vừa phải nhận thức rõ bản chất và phạm vi của các loại kiểm soát trong DN. Thông qua chức năng “kiểm soát”, KTV nội bộ có thể xem xét, đánh giá các hoạt động của tổ chức đồng thời hỗ trợ tối đa cho quản lý DN. Như vậy, một hệ thống KSNB tốt cần phải phát hiện, ngăn chặn và sửa chữa kịp thời các sai phạm làm cho hệ thống hoạt động hiệu quả hơn. Một hệ thống KSNB tốt phải đảm bảo bằng sự tồn tại và sự vận hành đồng bộ, hiệu quả các yếu tố cấu thành hệ thống trong đó có KTNB.

Do đặc thù trong hoạt động sản xuất kinh doanh, đặc trưng của sản phẩm xây dựng, để đáp ứng yêu cầu quản lý cũng như đảm bảo tính hiệu quả trong hoạt động xây dựng, các DNXD Việt Nam đã chủ động tổ chức bộ máy quản lý, đề ra mục tiêu phát triển và phương thức hoạt động trên cơ sở những đặc trưng riêng của DN. Thực chất của những hoạt động trên chính là nhằm thiết kế một hệ thống KSNB tốt nhất với các

yếu tố là: Môi trường kiểm soát, các thủ tục kiểm soát, hệ thống kế toán và hệ thống KTNB phục vụ cho hoạt động quản lý nhằm đạt được các mục tiêu khác nhau của đơn vị. Mặc dù có nhiều cố gắng nhưng tổ chức hệ thống KSNB còn tồn tại nhiều vấn đề về thiết kế và vận hành hệ thống. Trong phần này, Tác giả xin phân tích những đặc trưng của các yếu tố thuộc hệ thống KSNB trong các DNXD Việt Nam nói chung, trong các TCT xây dựng Việt Nam nói riêng, trên cơ sở đó sẽ xem xét cụ thể hơn tới một yếu tố quan trọng của hệ thống này – là tổ chức KTNB, ở những phần sau. Tìm hiểu đặc điểm KSNB, đánh giá ưu điểm và nhược điểm của hệ thống KSNB theo những yếu tố này làm cơ sở cho việc xem xét, đánh giá về tổ chức KTNB trong chính các TCT xây dựng Việt Nam.

Về môi trường kiểm soát

Ở nước ta, môi trường kiểm soát trong các DN nói chung và DNXD nói riêng, đặc biệt là các TCT chịu ảnh hưởng bởi các yếu tố thuộc về môi trường bên ngoài, cụ thể là những quy định của Nhà nước. Quyết định số 90/TTg, 91/TTg, Nghị định 39/CP, Nghị định 199/2004/NĐ-CP, Luật DNNN và một số chính sách khác do cơ quan quản lý nhà nước (các bộ, ngành liên quan) hay của những TCT ban hành có ý nghĩa quan trọng trong việc thiết kế hệ thống KSNB tại các TCT xây dựng nói riêng và các TCT nói chung. Các nhân tố này không thuộc sự kiểm soát của các nhà quản lý trong nội bộ TCT hoặc Công ty nhưng ảnh hưởng rất lớn tới việc thiết kế và vận hành các thủ tục KSNB. Năm 1995, Chính phủ đã ban hành Nghị định 39/1995/NĐ-CP, “Ban hành điều lệ mẫu về tổ chức hoạt động của TCT Nhà nước”. Đây là văn bản pháp lý đầu tiên tương đối hoàn chỉnh quy định mục tiêu, quyền hạn, nghĩa vụ và trách nhiệm của TCT; Cơ cấu bộ máy; Hội đồng quản trị; Cơ quan Tổng giám đốc; Các đơn vị thành viên của TCT; Vai trò của tổ chức Đảng, Đoàn thể và tập thể người lao động trong TCT.

Ngoài yếu tố phân tích trên đây, môi trường kiểm soát trong các TCT còn chịu ảnh hưởng bởi các yếu tố khác như đặc thù quản lý, cơ cấu tổ chức, công tác kế hoạch và các chính sách nhân sự và uỷ ban kiểm soát. Những yếu tố này thường liên quan mật thiết với quan điểm, triết lý và phương thức điều hành của nhà quản lý tại mỗi đơn vị. Hiện trạng vấn đề này ở các DNXD đặc biệt là các TCT xây dựng nói riêng và các TCT nói chung có thể khái quát ở những vấn đề sau đây:

Thứ nhất: Vấn đề quan hệ sở hữu tài sản, vốn giữa TCT và các đơn vị thành viên

Đặc thù quản lý lớn nhất tại các TCT xây dựng và nói rộng hơn là các TCT Nhà nước là mối quan hệ sở hữu về tài sản và vốn của Nhà nước. Vốn và tài sản của các DN thành viên trong TCT một mặt vẫn do các DN này quản lý mặt khác vẫn chịu sự quản lý, điều hành nội bộ của hội đồng quản trị và Tổng giám đốc công ty. Thực tế này tạo ra những khó khăn trong việc điều phối vốn, tài sản, xử lý các sai phạm, kiểm soát được chi tiêu, phát hiện các hành vi gian lận,... Việc giải quyết mối quan hệ sở hữu về vốn và tài sản chưa hợp lý, chưa đi vào bản chất ảnh hưởng lớn tới việc KSNB trong các TCT xây dựng.

Các TCT nói chung với hình thức là một DNNN lớn hơn được thành lập thông qua việc liên kết theo chiều ngang, “ép buộc” nhiều DNNN liên kết lại thành một là khá phổ biến ở trong các ngành bao gồm cả trong ngành xây dựng. Điều này dẫn tới nhiều vấn đề khó khăn trong quản lý đối với vốn giữa các đơn vị thành viên và Hội đồng quản trị của TCT, điều hành hoạt động. Nhà quản lý của TCT nói chung có xu hướng không thực hiện đúng chức năng của mình. Cụ thể là, nhà quản lý của TCT phải là người thực hiện quản lý đối với TCT (vì TCT cũng là một DN) thì nay lại chuyển sang quản lý “vĩ mô” đối với các DN – TCT trở thành cơ quan chủ quản của các đơn vị thành viên. Điều này đặc biệt quan trọng trong quá trình thực hiện cổ phần hoá các đơn vị thành viên trong TCT hay trong những trường hợp thành viên trong TCT thực hiện liên doanh, liên kết với bên ngoài thành lập một pháp nhân mới. Như vậy, từ một định hướng đúng đắn nhưng việc thực hiện có nảy sinh những vấn đề quản lý mới đòi hỏi phải có biện pháp khắc phục. Ngược lại, nếu xử lý không tốt mối quan hệ này sẽ ảnh hưởng tới cả hệ thống quản lý.

Thứ hai: Về cơ cấu tổ chức của TCT

Các nhà quản lý trong các TCT ở nước ta hiện nay không chỉ gồm có hội đồng quản trị, Ban tổng giám đốc, Ban kiểm soát mà còn có lãnh đạo của các đơn vị thành viên và dưới họ còn có thể có các nhà quản lý của các xí nghiệp, các đơn vị cấp dưới khác. Một số TCT đã có bộ phận KTNB riêng. Cơ cấu tổ chức quản lý này ảnh hưởng rất lớn tới việc kiểm soát đặc biệt là khả năng kiểm soát trong hoạt động xây dựng khi mà đặc thù sản xuất là phân tán về địa lý, không tập trung, đầu tư lớn, thời gian thu hồi vốn lâu, hạch toán kinh tế rất phức tạp,... Trong những đơn vị này, nhà quản lý đã đặc

biệt chú trọng tới các chính sách, thủ tục về đầu tư xây dựng, nghiên cứu các giải pháp trong thiết kế, thi công, và kiểm soát chất lượng cũng như là chi phí trong quá trình xây dựng.

Với mô hình đầy đủ như vậy phần nào đã giúp cho hệ thống KSNB hoạt động hiệu quả hơn. Tổ chức theo mô hình mẫu trong Nghị định 39/CP của Chính phủ được đánh giá là có nhiều tiến bộ nhưng vẫn chưa thực sự hoàn chỉnh. Việc xây dựng một mô hình chung cho tất cả các TCT nói chung mà không xem xét tới đặc điểm của ngành, sản phẩm, ... dẫn tới mô hình này thể hiện sự nóng vội và kém thuyết phục. Trong ngành xây dựng, đặc điểm hoạt động của ngành, của hoạt động kinh doanh sản phẩm xây lắp có những đặc thù riêng. Tổ chức theo mô hình chung theo qui định đặt ra nhiều vấn đề phải giải quyết kể cả hiệu năng của hoạt động quản lý. Thực tế này đòi hỏi phải có đánh giá một cách hệ thống những yếu tố này cũng như những tác động của nó tới hoạt động KSNB trong DN. Tuy nhiên, trên thực tế lại chưa có bất cứ một cuộc đánh giá mang tính qui mô hay thậm chí đánh giá trong nội bộ để thấy được những yếu điểm và cải thiện nó như thế nào.

Thứ ba: Việc giải quyết các mối quan hệ giữa các bộ phận, các đơn vị thành viên trong TCT

Mối quan hệ trong các TCT nói chung và TCT xây dựng đã được hình thành và phần nào đã được qui chuẩn, nhưng còn có nhiều điểm mang tính hình thức, thậm chí tạo ra mâu thuẫn. Sự ràng buộc giữa TCT và các đơn vị thành viên nói chung còn mang tính chất hành chính, chưa đi vào bản chất thực sự của mô hình tập đoàn kinh tế.

Trong Điều 13, Nghị định 39/CP qui định về quyền hạn và trách nhiệm của hội đồng quản trị. Theo đó các TCT xây dựng đã xây dựng các qui chế hoạt động của hội đồng quản trị và của ban kiểm soát nhằm qui định cụ thể chế độ phân công, phân nhiệm, qui trình làm việc cùng với các mối quan hệ công tác của hội đồng quản trị, của ban kiểm soát với các đơn vị thành viên trong TCT nhằm thực hiện một cách tốt nhất nhiệm vụ được giao. Điều lệ tổ chức và hoạt động của hầu hết các TCT xây dựng có qui định rõ về cơ cấu, quyền hạn, chức năng, nghĩa vụ, trách nhiệm và mối quan hệ giữa Hội đồng quản trị, Tổng giám đốc, Ban kiểm soát và các đơn vị thành viên. Tuy nhiên, những qui định hầu hết là dập khuôn một cách máy móc theo các qui định của

Nghị định 39/CP, chưa thể hiện sự sáng tạo vận dụng vào đặc điểm hoạt động ở TCT và ở trong từng ngành khác nhau.

Bên cạnh đó, sự “khiên cưỡng” trong xây dựng mô hình tổ chức bộ máy như đã phân tích ở trên phần nào làm cho tính ứng dụng thấp, khi đi vào hoạt động thì phát sinh mâu thuẫn, các vướng mắc trong quan hệ giữa các bộ phận mà trong một số trường hợp thì không thể giải quyết được. Khi đã không giải quyết được thì các mâu thuẫn ấy lại tiếp tục khắc sâu và ảnh hưởng ngược trở lại hoạt động quản lý làm cho hoạt động quản lý nói chung trở nên không hiệu quả. Trong trường hợp này, một hệ thống kiểm soát dù có hoàn hảo thì tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát không thể đạt được. Nhận thức được yếu điểm và đưa ra biện pháp cải tiến cần thiết để đảm bảo một hệ thống KSNB hiệu quả là mục tiêu và nhiệm vụ của KTNB.

Thứ tư: Quan điểm, triết lý điều hành của nhà quản lý

Mặc dù còn có những bất cập nhưng thực tế thì các nhà quản lý cao cấp trong đơn vị đã nhận thức được triết lý điều hành từ đó đảm bảo tính cạnh tranh, tính xã hội trong các hoạt động của các TCT. Trên thực tế, họ đã thiết kế những kế hoạch phát triển dài hạn, hoạch định chính sách, chế độ, các thủ tục và các qui định nhằm sử dụng được sức mạnh nội lực và huy động ngoại lực cho hoạt động sản xuất. Cho tới nay, thì gần như không có một công ty xây dựng nào chỉ hoạt động thuần túy là thi công mà đều phát triển theo hướng đa ngành, đa lĩnh vực có liên quan như sản xuất vật liệu, giám sát, khảo sát thiết kế,..., xây dựng trong lĩnh vực dân dụng sang các lĩnh vực xây dựng khác và ngược lại. Cho tới nay, ngành xây dựng nói riêng và các ngành kinh tế nói chung đã xây dựng chiến lược phát triển ít nhất là tới năm 2010. Việc xây dựng chiến lược này được dựa trên dự báo kinh tế thế giới, khu vực về xu hướng phát triển, dựa trên yêu cầu về hội nhập và trên cơ sở định hướng phát triển kinh tế xã hội của Đảng và Nhà nước ta.

Thứ năm: Chính sách nhân sự trong cơ cấu TCT đã có những bước phát triển mang tính cách mạng

Điều này thể hiện ở sự phát triển của đội ngũ cán bộ nhân viên trong các DN ngày càng có trình độ chuyên sâu, được đào tạo bài bản. Những năm qua chứng kiến sự phát triển của đội ngũ nhân viên kỹ thuật, quản lý của các DN nói chung và **DNXD** nói riêng. Đây là lực lượng lao động có kiến thức, có trình độ nghiệp vụ đóng góp vào

sự phát triển của các DNXD Việt Nam. Kết quả khảo sát về các TCT xây dựng và số liệu về TCT nói chung cho thấy, chính sách nhân sự trong TCT xây dựng đã có nhiều đổi mới nhằm nâng cao chất lượng nguồn nhân lực đặc biệt là đội ngũ lãnh đạo của TCT. Tuy nhiên những chính sách về nhân sự như vậy vẫn chưa trở thành động lực thúc đẩy quá trình phát triển của các TCT xây dựng. Trong nhiều trường hợp, chính sách nhân sự chưa thực sự thu hút được những người có tài, có đức, tâm huyết với sự phát triển của TCT. Bên cạnh đó, do yếu kém trong khâu tổ chức, tuyển chọn, sắp xếp và cả yếu tố “quan hệ gia đình” trong thực hiện chính sách nhân sự đã tạo ra nhiều lực cản đối với sự phát triển của toàn công ty.

Thứ sáu: Công tác kế hoạch trong xây dựng là vô cùng quan trọng đối với các DNXD

Kế hoạch, định mức được xây dựng làm cơ sở quan trọng trong quá trình kiểm soát. Đây có thể coi như là tiêu chuẩn để đảm bảo sự hoạt động trơn tru của cả hệ thống kiểm soát trong DNXD nói chung. Tuy nhiên, do nhiều nguyên nhân khách quan và chủ quan khác nhau, công tác kế hoạch trong xây dựng mặc dù đã đóng góp đáng kể vào việc kiểm soát nói chung đặc biệt là kiểm soát tài chính nhưng nhiều khi quá xa so với thực tế phát sinh. Kế hoạch vì thế mà không thể thực hiện được hoặc với chi phí phát sinh vượt kế hoạch quá lớn.

Các TCT xây dựng nói chung được hình thành trên cơ sở tổ chức lại các liên hiệp xí nghiệp, các TCT xây dựng trước đây và các TCT xây dựng mới được thành lập gồm các DNNN đã được thành lập lại theo Nghị định 388/HĐBT và các đơn vị sự nghiệp như: các viện, các trường và các trung tâm. Về mặt pháp lý, các TCT xây dựng đã triển khai thực hiện các công việc khác nhau theo luật như: đăng ký thành lập TCT trên cơ sở các điều kiện đã qui định, đệ trình cơ quan Nhà nước có thẩm quyền điều lệ tổ chức và hoạt động của TCT, xây dựng qui chế về tổ chức, qui chế tài chính của TCT,...

Mặc dù đã được qui định rõ nhưng nhìn chung các văn bản pháp lý này chưa thực sự tạo ra một môi trường pháp lý phù hợp cho các TCT nói chung và các TCT xây dựng nói riêng. Hệ thống các văn bản hướng dẫn hoạt động của TCT, mối quan hệ giữa TCT và các đơn vị thành viên nói chung còn có nhiều điểm lúng túng và chưa phù hợp với điều kiện thực tế. Điều này đã ảnh hưởng tới việc thiết kế và vận hành những qui định cụ thể, những thủ tục kiểm soát trong các TCT và trong các

đơn vị thành viên. Một số TCT xây dựng đã chuyển đổi mô hình hoạt động từ mô hình TCT sang mô hình Công ty mẹ – con nhưng còn có nhiều bất cập, và xét về bản chất thì chưa có sự thay đổi thực sự. Việc hình thành các TCT trên cơ sở việc hợp nhất, ghép nối nhiều đơn vị nhiều khi mang tính hình thức. Mối quan hệ liên kết giữa các đơn vị thành viên trong TCT xây dựng nhìn chung chưa tốt, chưa tạo ra sức mạnh tổng hợp. Tính chất liên kết theo kiểu liên kết ngang giữa các đơn vị hoạt động trong cùng ngành, cùng lĩnh vực xây dựng như vậy làm cho các TCT được thành lập chưa thể trở thành những tập đoàn kinh tế mạnh có khả năng cạnh tranh cao, hoạt động đa dạng. Sự can thiệp quá sâu của Nhà nước, của địa phương và của Bộ, ngành (quản lý DN) vào hoạt động của những TCT xây dựng đôi khi lại tạo ra rào cản vô hình đối với sự hoạt động của các TCT này.

Tác động hoạt động KSNB là môi trường kiểm soát gồm các yếu tố bên trong và bên ngoài DN. Cả hai yếu tố này đều ảnh hưởng tới tính hiệu quả của hoạt động KSNB. Nếu các yếu tố bên ngoài chủ yếu là tạo ra hành lang pháp lý cho KSNB ở các TCT xây dựng Việt Nam. Hiện tại, môi trường bên trong và bên ngoài DN bộc lộ nhiều yếu kém ảnh hưởng tới hiệu chung của hệ thống KSNB trong các TCT xây dựng.

Về thủ tục kiểm soát trong doanh nghiệp xây dựng

Việc xây dựng các thủ tục kiểm soát trong TCT đã được những đơn vị này tiến hành kịp thời. Các thủ tục kiểm soát có nhiều đặc điểm đổi mới cho từng bộ phận, từng cá nhân. Tuy nhiên các thủ tục kiểm soát trong TCT xây dựng nói chung còn bỏ sót nhiều khâu hoặc chưa thể thực hiện kiểm soát được những vấn đề nhạy cảm, khả năng sai phạm cao, trong quá trình kiểm soát chưa ăn khớp với các quá trình khác. Điều này làm cho thủ tục kiểm soát ở các TCT xây dựng chưa thực sự hiệu lực, hiệu quả.

Thực tế, theo mô hình đã XD, các TCT xây dựng đã tổ chức thực hiện xây dựng điều lệ tổ chức và hoạt động, qui chế hoạt động của bộ máy lãnh đạo cao nhất trong TCT. Tuy nhiên, mặc dù đã được qui định nhưng thực tế rất khó có thể xác định ai là người chịu trách nhiệm cao nhất trong TCT. Đặc biệt là với các TCT xây dựng với TSCĐ có giá trị rất lớn, và những đặc thù trong ngành làm cho khả năng kiểm soát, qui trách nhiệm cho các cá nhân trong trường hợp có những vấn đề lớn như sai phạm làm hư hỏng công trình, thất thoát vốn,... xảy ra là không rõ ràng.

Thủ tục kiểm soát là do nhà quản lý trong đơn vị xây dựng. Nguyên tắc này được các TCT xây dựng Việt Nam vận dụng. Tuy nhiên do đặc thù của ngành xây dựng, các thủ tục kiểm soát được xây dựng có đặc điểm riêng đó là sự kết hợp giữa các thủ tục kiểm soát về tài chính với thủ tục kiểm soát trong quá trình sản xuất. Các thủ tục kiểm soát hướng ở hai lĩnh vực khác nhau nhưng lại bổ trợ cho nhau làm cho thủ tục kiểm soát trở nên hiệu quả. Một thủ tục kiểm soát trong thi công chính là giám sát việc thi công, thủ tục này đảm bảo việc thi công đúng theo thiết kế, đúng tiến độ, đảm bảo các tiêu chuẩn kỹ thuật nhưng nhờ đó mà các định mức về vật liệu, nhân công, máy móc thiết bị được sử dụng đúng, từ đó giảm thiểu sự lãng phí,... từ đó các thủ tục kiểm soát tài chính sẽ hiệu quả hơn trong khi chi phí cho thủ tục ấy có xu hướng giảm.

Một yếu tố quan trọng ảnh hưởng tới tính hiệu lực của các thủ tục kiểm soát chính là những nguyên tắc trong quá trình xây dựng thủ tục kiểm soát và thực hiện những thủ tục kiểm soát phải tuân thủ: Bất kiêm nhiệm, Phân công phân nhiệm và Ủy quyền và phê chuẩn. Trong hầu hết các qui chế tài chính hoặc qui chế kiểm soát của TCT xây dựng được khảo sát đều qui định về nguyên tắc bất kiêm nhiệm của các thành viên trong hội đồng quản trị, tổng giám đốc, trưởng ban kiểm soát, các thành viên khác trong hội đồng quản trị của đơn vị. Ngoài các qui định chung về nguyên tắc bất kiêm nhiệm thì trong các TCT xây dựng còn tồn tại những qui định cụ thể có liên quan tới nguyên tắc này như: nghiêm cấm việc đặt mình vào những vị thế có thể làm hạn chế tính chí công, vô tư hoặc gây mâu thuẫn trong TCT, có khả năng chiếm đoạt tài sản của TCT, không được hành động vượt quyền, không được tự thành lập công ty, không được có các quan hệ kinh tế với các DN tư nhân,... Tuy nhiên cũng có một điều thường thấy là những qui định này được xây dựng là khá giống nhau nếu không nói là “dập khuôn” của nhau mà chưa có được những điểm khác biệt trên cơ sở đặc thù quản lý trong đơn vị mình.

Các thủ tục kiểm soát được xây dựng khá kịp thời, có nhiều tiến bộ và cụ thể cho từng bộ phận từng cá nhân nhưng lại bỏ sót một số nơi, một số vấn đề nhạy cảm, khả năng sai phạm cao. Hoạt động của thủ tục kiểm soát trong TCT xây dựng đôi khi chưa tạo ra sự ăn khớp, hoạt động đồng bộ và hiệu năng ở trong toàn TCT. Đánh giá chi tiết về các thủ tục kiểm soát trong các TCT xây dựng có thể chỉ ra những yếu điểm cơ bản sau đây.

Một là, Trong qui chế kiểm soát, qui chế tài chính chưa xác định rõ ai là người chịu trách nhiệm cao nhất trong hoạt động của TCT;

Hai là, Các TCT xây dựng đều đã quan tâm và có các qui định cụ thể liên quan tới các nguyên tắc trong vận hành và xây dựng hệ thống kiểm soát nói chung như: nguyên tắc tập thể lãnh đạo, nguyên tắc bất kiêm nhiệm, nguyên tắc kiêm nhiệm và nguyên tắc uỷ quyền phê chuẩn. Các nguyên tắc này đã phát huy tác dụng thiết thực trong ngăn chặn các sai phạm. Tuy nhiên, việc hiệu lực hoá các nguyên tắc này bằng văn bản chưa được thực hiện triệt để trong qui chế điều hành hoạt động của các TCT xây dựng;

Ba là, Các qui chế kiểm soát thường dập khuôn nhau, không phát triển theo những đặc trưng riêng của ngành, của đơn vị.

Về hệ thống kế toán

Hệ thống kế toán là hệ thống cung cấp thông tin tài chính chủ yếu phục vụ cho việc ra quyết định. Hệ thống này gồm hệ thống thông tin kế toán tài chính và hệ thống thông tin kế toán quản trị. Trong các DN Việt Nam nói chung và các DNXD nói riêng, hệ thống kế toán không có sự phân biệt rạch ròi kế toán tài chính và kế toán quản trị đặc biệt là phần kế toán chi phí. Hệ thống kế toán trong DNXD mang những đặc điểm cơ bản sau đây:

Một là, Tổ chức bộ máy kế toán là một phòng, ban của DN: Phòng, ban này thường cả chức năng kế toán và chức năng tài chính trong DN. Phòng kế toán được tổ chức độc lập với các bộ phận chức năng khác và trực thuộc Giám đốc hoặc Tổng giám đốc của DN;

Hai là, Bộ phận kế toán trong DNXD được tổ chức theo mô hình trực tuyến, chức năng: Do đặc điểm sản xuất, mô hình quản lý mà bộ phận kế toán thường được tổ chức theo mô hình phân tán. Bộ phận kế toán có kế toán của Công ty hoặc TCT, các đơn vị thành viên cũng có phòng kế toán (bộ phận), dưới các xí nghiệp có kế toán xí nghiệp hoặc dưới đội sản xuất thì có kế toán đội sản xuất;

Ba là, Về nhân sự kế toán: Mặc dù số lượng kế toán được đào tạo ngày càng tăng nhưng nhu cầu kế toán đặc biệt là những kế toán có trình độ chuyên sâu còn thiếu nhiều. Với tính chất đặc thù trong xây dựng, trình độ kế toán và số lượng kế toán thiếu ảnh hưởng không những ảnh hưởng tiêu cực tới độ tin cậy, tính khách quan của thông tin tài chính mà còn ảnh hưởng tới tính kịp thời trong cung cấp thông tin. Thực tế hoạt

động xây dựng ở Việt Nam đòi hỏi người làm kế toán không những phải có trình độ chuyên môn cao mà các kế toán viên đòi hỏi phải có kinh nghiệm. Tuy nhiên, kế toán có kinh nghiệm trong các doanh nghiệp xây dựng nói chung còn thiếu;

Bốn là, Về tổ chức công tác kế toán: Dựa trên Luật Kế toán, Chuẩn mực Kế toán hiện hành, Quyết định 1141-TC/QĐ/CĐKT, Quyết định 15/2006/QĐ-BTC, Quyết định 1864-TC/QĐ/CĐKT và dựa trên các văn bản pháp lý có hiệu lực liên quan khác. Đây là cơ sở quan trọng trong việc hạch toán và cung cấp thông tin cho các đối tượng khác nhau;

Năm là, Về mô hình tổ chức hệ thống sổ kế toán và tổ chức sổ kế toán: Trong các DNXD, hệ thống sổ kế toán gồm nhiều loại sổ khác nhau tùy thuộc vào hình thức tổ chức sổ. Có 2 hình thức sổ phổ biến được các DNXD thường sử dụng là Hình thức Nhật ký chung và Hình thức Chứng từ - Ghi sổ. Trong hai hình thức thì Hình thức Chứng từ - Ghi sổ được sử dụng phổ biến nhất trong lĩnh vực này vì khả năng thích ứng với đặc điểm xây dựng và ứng dụng máy tính cũng như là qui mô DNXD. Tuy nhiên, trên thực tế khảo sát tại các DNXD nói chung thì việc chọn một hình thức với việc lập các sổ phục vụ cho việc theo dõi, báo cáo đôi khi là không phải như vậy. Thực tế, có nhiều đơn vị mặc dù sử dụng Hình thức Chứng từ – Ghi sổ nhưng khi in sổ lại in ra cả Nhật ký chung, Nhật ký đặc biệt, một số bảng kê,...;

Sáu là, Việc ứng dụng tin học vào kế toán trong DNXD ngày càng phổ biến đem lại những lợi ích lớn: Trước hết là về thời gian làm việc có thể giảm xuống, khối lượng công việc giảm, giảm khả năng sai sót do lỗi của con người, đáp ứng kịp thời các nhu cầu cung cấp thông tin mang tính tức thời và định kỳ của cả kế toán quản trị và kế toán tài chính;

Bảy là, Thực hành công tác kế toán: Kế toán trong môi trường kinh doanh có nhiều thay đổi đã phát sinh những vấn đề mới nằm ngoài các qui định, hướng dẫn theo chế độ tài chính kế toán hiện hành qui định. Điều này đòi hỏi phải có kinh nghiệm trong kế toán và cả trong lĩnh vực xây dựng, hiểu biết tốt về lĩnh vực xây dựng để cung cấp thông tin một cách trung thực, đồng thời giảm thiểu những sai sót;

Tám là, Những vấn đề tồn tại trong Chế độ Kế toán hiện hành: Do tính phức tạp của hoạt động xây dựng, do tính phức tạp của môi trường kinh doanh và những điều kiện khách quan khác làm cho kế toán trong DNXD phải giải quyết khá nhiều mâu

thuần giữa chế độ kế toán với qui định tài chính, các quyết định và thông tư hướng dẫn nghiệp vụ trong DN nói chung và DNXD, quy định của cơ quan chủ quản với qui định của Nhà nước về tài chính,... thậm chí có cả những vấn đề chưa có hướng dẫn, chưa có qui định phát sinh;

Chín là, Về công tác kiểm tra kế toán: Đi đôi với hoạt động cung cấp thông tin là hoạt động kiểm tra kế toán. Đối với hoạt động này, trong DNXD gặp phải rất nhiều vấn đề kể cả đối với những người có kinh nghiệm do sự phân tán trong sản xuất, tính phức tạp của hoạt động xây dựng, phạm vi kế toán trong đơn vị xây dựng rộng, sự đa dạng ngành nghề trong DN này,... Thực tế hoạt động kiểm tra kế toán rất hạn chế, đa số là chỉ diễn ra ở những công đoạn đầu tiên trong qui trình kế toán và mang tính “một chiều”;

Mười là, Hệ thống thông tin kế toán đóng vai trò rất quan trọng trong hệ thống KSNB ở TCT: Hệ thống thông tin kế toán trong các TCT chưa có đủ khả năng ngăn ngừa sai sót, gian lận trong việc ghi chép, tổng hợp trên các tài liệu kế toán. Nhìn chung, tài liệu kế toán do TCT xây dựng cung cấp còn mang tính thụ động trong việc xử lý thông tin, độ tin cậy của những thông tin kế toán chưa cao đặc biệt là những vấn đề có liên quan tới TSCĐ sử dụng ở trong các đơn vị thành viên, về cơ cấu chi phí nói chung trong các sản phẩm xây lắp. Việc thực hiện công tác kế toán ở tại các đơn vị thành viên thường mang tính “tự do”, hoàn toàn do các Tổng giám đốc của công ty thành viên quyết định. Mặc dù, có các hướng dẫn chuẩn mực kế toán, các văn bản chế độ kế toán ban hành về lĩnh vực kế toán trong đầu tư xây dựng cơ bản nhưng khả năng ứng dụng còn thấp nên chưa giải quyết được triệt để những vấn đề đặc thù trong hoạt động xây dựng nói chung và đặc thù trong từng lĩnh vực xây dựng cụ thể nói riêng.

Thực tế trong các TCT xây dựng nói riêng và trong hầu hết các TCT Việt Nam nói chung có báo cáo quyết toán do chủ tịch Hội đồng quản trị duyệt gồm có hai bộ phận cơ bản gồm: báo cáo quyết toán của văn phòng TCT bao gồm các đơn vị thành viên hạch toán phụ thuộc và các báo cáo quyết toán của đơn vị thành viên hạch toán phụ thuộc. Việc xác định các chỉ tiêu trên báo cáo tài chính của TCT mới chỉ mang tính tập hợp, một số cộng theo chiều ngang mà chưa tuân thủ theo các chuẩn mực kế toán Việt Nam hoặc chuẩn mực kế toán quốc tế được chấp nhận về hợp nhất kinh doanh.

Như vậy, đặc thù trong xây dựng đòi hỏi hệ thống kế toán phải được xây dựng sao cho có thể đáp ứng tốt được việc cung cấp thông tin đồng thời phải có khả năng kiểm tra, kiểm soát tốt đối với mỗi quá trình nằm trong hệ thống ấy. Trên thực tế, Hệ thống kế toán trong DNXD đã phần nào đáp ứng được nhu cầu trên nhưng vẫn còn có nhiều điểm bất cập. Điều này thực tế đã ảnh hưởng tới kiểm soát đối với tài sản, chi phí, doanh thu,... Việc thất thoát tiền vốn đầu tư trong các công trình xuất phát từ chính sự lỏng lẻo trong quản lý tài chính nói chung mà trong đó trách nhiệm nhiều thuộc về hệ thống kế toán nói riêng và hệ thống KSNB nói chung. Tổ chức hệ thống thông tin kế toán hiệu quả cũng là một yêu cầu cấp bách đặt ra cho các TCT xây dựng Việt Nam. Ngoài nhu cầu đảm bảo độ tin cậy thông tin tài chính khi cung cấp cho người sử dụng, việc đánh giá tính hiệu quả của hoạt động kế toán và cung cấp thông tin kế toán cả về tổ chức bộ máy và tổ chức thực hiện nằm trong phạm vi kiểm toán của KTNB.

Về tổ chức KTNB

Trong các DN Việt Nam nói chung, tổ chức KTNB không phải là một khái niệm được biết đến nhiều như mọi người thường nghĩ. Thực tế khảo sát ở các đơn DNXD Việt Nam cho thấy, số lượng các DN có tổ chức KTNB chiếm tỷ trọng nhỏ. Kết quả khảo sát ở các DNXD Việt Nam (Phụ lục 2.26) cho thấy: có 8/55 (14,5%) DNXD được khảo sát tổ chức KTNB, có 8/25 (32%) TCT xây dựng Việt Nam được khảo sát có tổ chức KTNB. Như vậy, các DN có tổ chức KTNB đều nằm ở các TCT xây dựng với qui mô lớn. Các DNXD có qui mô vừa và nhỏ hoặc các Công ty thành viên của các TCT xây dựng hoặc các Xí nghiệp trực thuộc không tổ chức bộ phận KTNB. Kết quả khảo sát phản ánh xu hướng chung về xây dựng và phát triển KTNB trên thế giới.

KTNB được xem là một yếu tố nằm trong hệ thống KSNB tổng thể, nó cung cấp một sự đánh giá độc lập không những đối với hoạt động kiểm soát mà còn đối với các hoạt động khác của DN. Về thực trạng của tổ chức bộ máy KTNB và tổ chức công tác kiểm toán của bộ máy KTNB trong những TCT xây dựng Việt Nam sẽ được trình bày, phân tích chi tiết ở những phần dưới đây.

2.2. TỔ CHỨC KIỂM TOÁN NỘI BỘ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP XÂY DỰNG VIỆT NAM

2.2.1. Quá trình phát triển của kiểm toán nội bộ trong các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam

KTNB cùng với kiểm toán nhà nước và kiểm toán độc lập tạo thành một hệ thống kiểm toán hoàn chỉnh. Ở Việt Nam, những dấu hiệu đầu tiên về KTNB đã xuất hiện từ rất sớm với các chức năng được quy định trong Quyết định 88/HĐBT về vai trò, chức năng của kế toán trưởng. Tuy nhiên, khái niệm về KTNB chỉ chính thức xuất hiện vào năm 1997. Xem xét KTNB trong quan hệ với hoạt động kiểm tra, kiểm soát thì sự phát triển của hoạt động KTNB gắn liền với sự phát triển của hoạt động kiểm soát nói chung và hoạt động kiểm toán nói riêng. Ở các quốc gia có hệ thống kiểm tra, kiểm soát phát triển hệ thống kiểm toán có quá trình phát triển từng bước với đầy đủ các phân hệ của nó gồm kiểm toán độc lập, kiểm toán nhà nước và KTNB.

Nằm trong qui luật chung của quá trình phát triển hoạt động kiểm soát, hoạt động kiểm tra nói chung cũng như kiểm tra kế toán nói riêng đã được quan tâm ngay từ thời kỳ bắt đầu xây dựng đất nước. Mặc dù vậy, hoạt động kiểm tra này chịu tác động của nhiều yếu tố khác nhau và trong điều kiện cụ thể thì hình thức và cách thức thực hiện của kiểm tra cũng khác nhau để phù hợp với thực tiễn. Trong cơ chế kế hoạch hoá tập trung, công tác kiểm tra và bộ máy kiểm tra cũng được tổ chức phù hợp với cơ chế này. Cụ thể, Nhà nước với tư cách là người quản lý vĩ mô, đồng thời là chủ sở hữu đã nắm trong tay toàn bộ công tác kế toán và kiểm tra nói chung. Vì vậy, KSNB chủ yếu được thực hiện thông qua tự kiểm tra của kế toán: Kiểm tra của Nhà nước chủ yếu được thực hiện thông qua xét duyệt hoàn thành kế hoạch, xét duyệt quyết toán và thanh tra theo vụ việc... Sau khi thực hiện chuyển đổi cơ chế kinh tế từ cơ chế quản lý quan liêu bao cấp sang cơ chế thị trường có sự điều tiết của Nhà nước thì việc tổ chức kiểm tra và bộ máy thực hiện kiểm tra có sự thay đổi đáng kể. Song song với sự tồn tại của các tổ chức thanh tra, giám sát thì hoạt động kiểm toán đã bước đầu được thực hiện. Từ sau năm 1990, tổ chức độc lập đã bắt đầu được hình thành, tiếp đến là kiểm toán Nhà nước và sau cùng là KTNB được thành lập. Những nét cơ bản về lịch sử phát triển của

hoạt động kiểm tra, kiểm soát nói chung qua các thời kỳ có thể trình bày khái quát theo những nội dung ở dưới đây.

Năm 1957, lần đầu tiên Nhà nước ban hành Chế độ Sổ kế toán trên hệ thống lệnh nhật ký. Trong mỗi lệnh nhật ký đã kết hợp cả yêu cầu thông tin và yêu cầu kiểm tra hoạt động tài chính. Năm 1967, Liên bộ Thống kê và Tài chính đã ban hành một số chế độ về tài khoản kế toán, về sổ nhật ký chứng từ và báo cáo kế toán. Hệ thống nhật ký chứng từ đã chứa đựng nhiều phương pháp kiểm toán từ cân đối tổng quát tới cân đối cụ thể cho hoạt động KTNB hiện đại sau này. Năm 1988, Nhà nước ban hành Pháp lệnh Kế toán Thống kê đây là cột mốc quan trọng không những đối với kế toán mà còn là nêu ra vấn đề về kiểm tra, kiểm soát tài chính trong nội bộ DN do Kế toán trưởng đảm nhận. Điều 3, Pháp lệnh Kế toán Thống kê ban hành ngày 20/05/1988 qui định về vai trò của kế toán trưởng tại mỗi xí nghiệp Quốc doanh, công ty hợp doanh. Theo đó, Kế toán trưởng 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 chính của DN. Trong Điều 14 của Pháp lệnh này cũng qui định về việc Thủ trưởng, Kế toán trưởng hoặc người phụ trách kế toán phải chấp hành lệnh kiểm tra định kỳ và bất thường của cơ quan tài chính, thống kê và cơ quan chủ quản đồng thời có trách nhiệm tổ chức kiểm tra công tác kế toán và thống kê trong nội bộ đơn vị. Hoạt động theo các văn bản này chưa được gọi là kiểm toán hay cụ thể là KTNB nhưng đã hình thành những yếu tố cơ bản đầu tiên cho hoạt động kiểm soát nói chung và KTNB nói riêng. Mặc dù những yếu tố cơ bản cấu thành hoạt động KTNB đã xuất hiện nhưng hoạt động này vẫn chỉ giới hạn trong phạm vi kiểm tra tài chính là chủ yếu, gắn liền với hoạt động kế toán và quản lý. Do đó, hoạt động KTNB ở giai đoạn này thường được đồng nhất với hoạt động kiểm tra kế toán hoặc giám sát viên Nhà nước đặt tại DN được thực hiện thông qua chức năng của kế toán trưởng. Ở giai đoạn trước năm 1996, ở Việt Nam chưa có bất cứ một văn bản pháp lý chính thức nào có liên tới việc tổ chức hệ thống KSNB cũng như hệ thống KTNB. Trong giai đoạn này, các DN có những yếu tố cấu thành hệ thống kiểm soát như các thủ tục, các qui định về kiểm soát, môi trường kiểm soát,.. Tuy nhiên các yếu tố này còn rời rạc, chưa được hệ thống hoá và quản lý một cách hoàn chỉnh. Vì vậy, kiểm soát ở thời kỳ này thường chỉ biết tới như những yếu tố đơn lẻ thực hiện chức năng kiểm tra, kiểm soát khá độc lập như: bảo

vệ, kiểm tra kế toán,... Nằm trong hệ thống KSNB, KTNB ở giai đoạn này chưa phát triển.

Giai đoạn từ năm 1996 đến nay: Khái niệm KSNB mới chỉ chính thức xuất hiện ở Việt Nam vào những năm 90 gắn liền với sự xuất hiện của kiểm toán độc lập. Tuy nhiên phải tới cuối năm 1996, trên cơ sở Luật Ngân sách, Chính phủ đã ban hành Nghị định 199/2004/NĐ-CP ngày 03/12/2004 “Ban hành qui chế quản lý tài chính của công ty nhà nước và quản lý vốn nhà nước đầu tư vào DN khác” (được sửa đổi, bổ sung một số điều tại Nghị định 27/1999/NĐ-CP và Nghị định 73/2000/NĐ-CP). Trong đó, Nghị định này qui định báo cáo tài chính hàng năm của DNNN phải được kiểm tra, xác nhận của kiểm toán độc lập hoặc KTNB. Như vậy qui định này đã bước đầu tạo hành lang pháp lý cho việc tổ chức và hoạt động của KTNB. Trên cơ sở Nghị định 59/1996/NĐ-CP, Bộ Tài chính ra Quyết định Số 832/TC/QĐ/CĐKT (ngày 28/10/1997) ban hành “Quy chế KTNB”. Điều 4 của Quy chế này qui định “... DNXD và duy trì hệ thống KSNB thích hợp và có hiệu quả ở DN và các đơn vị thành viên” (Quyết định Số 832/TC/QĐ/CĐKT). Theo các qui định hiện hành “Phòng KTNB 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 Tổng giám đốc. Biên chế của phòng từ 3-5 người” (Thông tư số 52/1998/TT-BTC). Ngoài ra, Tiết 3 Điều 1 của Thông tư 171/1998/TC-BTC qui định: “Tùy thuộc vào quy mô sản xuất kinh doanh, địa bàn hoạt động tập trung hay phân tán, điều kiện cụ thể và trình độ năng lực của đội ngũ kế toán... sẽ tổ chức bộ phận KTNB”; và đồng thời qui định “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”.

Tính đến thời điểm hiện nay, ở nước ta Chính phủ ban hành một số Nghị định có liên quan tới kiểm toán và KTNB. Trên cơ sở đó, Bộ Tài chính đã ban hành một số Quyết định, Thông tư hướng dẫn về tổ chức KTNB. Các văn bản này đã được áp dụng cho các DN nói chung và các DNXD nói riêng. Việc ban hành các văn bản về KTNB gồm cả các qui định có liên quan về tổ chức bộ máy và tổ chức việc thực hiện KTNB 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. Mặt tích cực của những văn bản này

là hướng dẫn nghiệp vụ, tổ chức bộ máy thực hiện,... cho KTNB khi trong khi đây là lĩnh vực kiểm toán còn mới mẻ ở Việt Nam. Tuy nhiên, nếu thực hiện không tốt, những văn bản này có thể tạo ra những cản trở cho phát triển KTNB cũng như tính đúng đắn trong thực hiện loại hình *kiểm tra kiểm soát nội bộ đặc biệt* này.

Mặc dù được đánh giá là có vai trò rất quan trọng trong quản lý, KTNB cung cấp một sự trợ giúp cho nhà quản lý nhưng tổ chức KTNB ở các TCT xây dựng rất khác nhau. Hoạt động trong xây dựng là một ngành mà có nhiều khó khăn trong kiểm soát, khả năng sai phạm xảy ra rất lớn, có liên quan tới nhiều hoạt động khác nhau, ảnh hưởng của những sai phạm thường rất nghiêm trọng, khó khắc phục,... Các DNXD nói chung đã có nhiều giải pháp quản lý nhằm hạn chế sai phạm, lãng phí, mất an toàn,... trong đó phải kể tới là tổ chức KTNB. Sau năm 1997, KTNB được tổ chức trong hiệu DN có qui mô lớn, trong đó có các TCT xây dựng Việt Nam. Trong các DNXD Việt Nam, KTNB được tổ chức chủ yếu trong các TCT 90. Mặc dù, đây là một phương sách được các nhà hoạch định chính sách đánh giá là hiệu quả trong hoạt động quản lý vi mô tại DN nhưng số lượng DNXD tổ chức KTNB khá khiêm tốn. Các doanh nghiệp không phải là các TCT 90 hoặc 91 hoặc TCT nhà nước ở các địa phương thì hầu như không tổ chức KTNB. Số liệu thống kê các TCT xây dựng Việt Nam có tổ chức và không có tổ chức KTNB do Tác giả khảo sát được thống kê và trình bày trong Bảng Số 2.6.

Như vậy, ngay sau khi có văn bản về tổ chức KTNB, một số TCT xây dựng đã tiến hành lập bộ phận hoặc tổ KTNB. Điều này phần nào phản ánh nhận thức và nhu cầu về một phương sách quản lý mới đối với hoạt động kinh doanh trong DN. Cùng với tổ chức bộ máy KTNB, các TCT xây dựng cũng đã tổ chức xây dựng nội dung, tạo lập tiền đề cho tổ chức công tác KTNB như : Ban hành qui chế tài chính, Qui chế KTNB, Điều lệ công ty, xây dựng kế hoạch kiểm toán, tuyển dụng và đào tạo KTV nội bộ,...

Bảng Số 2.6. Kết quả khảo sát về KTNB tại các TCT xây dựng

TT	Tên công ty	Tổ chức KTNB	Ghi chú
1.	TCT Xây dựng Thủy lợi 4	-	Không có KTNB

2.	TCT Công trình Giao thông 6	-	Không có KTNB
3.	TCT Xây dựng Hà Nội	2004	KTNB thuộc Ban Kiểm soát
4.	TCT Sông Đà	1998	Bộ phận độc lập thuộc TGD
5.	TCT Xây dựng Số 1	-	Không có KTNB
6.	TCT cổ phần Xây dựng điện Việt Nam	-	Không có KTNB
7.	TCT Xuất - Nhập khẩu, Xây dựng Việt Nam	2002	Tổ KTNB thuộc Phòng Kế toán
8.	TCT Xây dựng và phát triển hạ tầng	-	Không có KTNB
9.	TCT Xây dựng Bạch Đằng	1997	Tổ KTNB thuộc Phòng Kế toán
10.	TCT Xây dựng Sông Hồng	-	Không có KTNB
11.	TCT Xây dựng Miền Trung	-	Không có KTNB
12.	TCT Đầu tư phát triển Nhà và Đô thị	-	Không có KTNB
13.	TCT Đầu tư phát triển Đô thị và Khu công nghiệp	-	Không có KTNB
14.	TCT Đầu tư Xây dựng CTN & MT Việt Nam	-	Không có KTNB
15.	TCT Công trình giao thông 4	-	Không có KTNB
16.	TCT Xây dựng Đường thủy	1999	KTNB thuộc Ban Kiểm soát
17.	TCT Đầu tư phát triển hạ tầng đô thị	-	Không có KTNB
18.	TCT Công trình Giao thông 8	-	Không có KTNB
19.	TCT Xây dựng Công trình Giao thông 5	1999	KTNB thuộc Ban kiểm soát
20.	TCT Xây dựng Công trình Giao thông 1	2000	KTNB thuộc Ban Kiểm soát
21.	TCT Xây dựng Trường Sơn	1999	KTNB thuộc TGD
22.	TCT Xây dựng Thành An	-	Không có KTNB
23.	TCT Xây dựng cầu Thăng Long	-	Không có KTNB
24.	TCT Xây dựng Số 4	-	Không có KTNB
25.	TCT Xây dựng Lũng Lô	-	Không có KTNB

Thực tế hoạt động của KTNB trong các TCT cho thấy, mặc dù KTNB đã được hình thành và phát triển tại các TCT xây dựng Việt Nam nhưng mô hình tổ chức công tác và bộ máy hoạt động rất khác nhau. Sự đa dạng hoá trong mô hình hoạt động thể hiện tính linh hoạt, tính tự nguyện trong tổ chức KTNB nhiều hơn. Tuy nhiên, nếu sự

phát triển theo hướng đa dạng hoá loại hình và hoạt động lại xuất phát từ sự nhận thức và đánh giá không đúng về KTNB sẽ ảnh hưởng tiêu cực tới hoạt động cũng như sự phát triển của loại hình kiểm toán này. Đối với những DNXD có qui mô vừa và nhỏ (chiếm số lớn), loại hình kiểm toán này chưa được thực hiện (dù thực hiện bởi nội kiểm hay ngoại kiểm). Xu hướng này hoàn toàn phù hợp với thông lệ phổ biến trên thế giới, tổ chức bộ máy KTNB thường chỉ tồn tại trong những DN có qui mô lớn, những công ty xuyên quốc gia hay những tập đoàn lớn (trong các lĩnh vực khác nhau). Thực tiễn hoạt động KTNB cũng ghi nhận sự thay đổi trong nhận thức của nhà quản lý về kiểm toán nói chung và KTNB nói riêng.

Sau hơn 10 năm hình thành và phát triển, KTNB trong DN Việt Nam nói chung và các TCT xây dựng Việt Nam nói riêng đã có bước phát triển nhất định. Trong bối cảnh nền kinh tế nước nhà đang trong giai đoạn phát triển, việc hình thành và phát triển KTNB đóng góp vào chức năng kiểm tra kiểm soát nói chung đồng thời hỗ trợ cho nhà quản lý. Sự hình thành và phát triển của KTNB cùng với kiểm toán độc lập và kiểm toán Nhà nước ở Việt Nam để hình thành một hệ thống kiểm toán đầy đủ là xu hướng đúng đắn và phù hợp với thông lệ chung. Với mô hình tổ chức bộ máy, tổ chức công tác kiểm toán khác nhau đồng thời mang những đặc thù riêng, KTNB trong các TCT xây dựng Việt Nam đã đóng góp phần vào trợ giúp nhà quản lý DN trong thời gian qua, đặc biệt là lĩnh vực quản lý tài chính. Tuy nhiên, KTNB trong TCT xây dựng đã bộc lộ nhiều hạn chế trong tổ chức công tác kiểm toán và trong xây dựng bộ máy. Để KTNB trở thành phương sách trợ giúp hiệu quả cho nhà quản lý các TCT xây dựng Việt Nam, việc phân tích, tìm hiểu nguyên nhân của thực trạng hoạt động KTNB để từ đó đề ra giải pháp góp phần hoàn thiện hoạt động này là vô cùng cần thiết trong giai đoạn hiện nay.

2.2.2. Môi trường pháp lý của kiểm toán nội bộ trong các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam

KTNB là một hoạt động độc lập ở trong đơn vị với mục đích là kiểm toán theo quyết định của người lãnh đạo cao nhất của đơn vị. Với ý nghĩa làm lành mạnh hoạt động tài chính, nâng cao hiệu quả hoạt động, hiệu năng quản lý, bản thân hoạt động KTNB cần phải có những điều kiện nhất định nhằm tạo tiền đề cho quá trình hoạt động cũng như đảm

bảo cho tổ chức KTNB hoạt động hiệu quả. Trong quá trình phát triển, KTNB trong các DNNN nói chung và các TCT xây dựng Việt Nam nói riêng đã hình thành môi trường pháp lý cơ bản, gồm có những qui định trong ngành, các văn bản pháp lý cao nhất làm cơ sở, căn cứ cho quá trình hoạt động. Đối với các DNXD Việt Nam - TCT xây dựng, ngoài các qui định chung của Nhà nước, bản thân các DN này còn chịu ảnh hưởng của các qui định trong ngành. Những qui định chung đối với các DN và những qui định riêng trong ngành ảnh hưởng tới tổ chức KTNB gồm các nội dung được trình bày sau đây.

Văn bản liên quan tới lĩnh vực này trước hết là Nghị định 59 của Chính phủ ngày 03/10/1996. Trong đó, Nghị định này qui định "...báo cáo tài chính hàng năm của DN phải có sự xác nhận của kiểm toán độc lập hoặc KTNB". Nghị định 59 là cơ sở pháp lý cao nhất, đầu tiên có đề cập tới một loại hình kiểm toán mới là KTNB trong DN. Nghị định này cũng chỉ ra và công nhận về chức năng của KTNB trong DN. Trên cơ sở Nghị định 59, Bộ trưởng Bộ Tài chính đã ban hành Quyết định 832/TC/QĐ/CĐKT ngày 28/12/1997 về việc ban hành Qui chế KTNB. Điều 3 của Quyết định này chỉ rõ DN phải thường xuyên tổ chức KTNB nhằm đánh giá về chất lượng và độ tin cậy của thông tin kinh tế, tài chính; về bảo vệ an toàn tài sản của DN; về chấp hành luật pháp, chính sách, chế độ của Nhà nước, cũng như các nghị quyết, quyết định của Hội đồng quản trị, của Ban Giám đốc DN đối với hoạt động của DN (kể cả đối với công ty cổ phần, liên doanh mà số vốn góp của DNNN chiếm trên 50%). Văn bản này qui định mang tính chất bắt buộc phải tổ chức KTNB đối với các DN. Quyết định 832 còn nêu lên nhiệm vụ, chức năng của KTNB là "Kiểm tra, xác nhận và đánh giá" (Điều 6), những qui định về nội dung, trình tự, phương pháp của KTNB, qui định về KTV nội bộ và tổ chức bộ máy KTNB (Chương II, Chương III của Quyết định này). Cũng theo Quyết định này thì các TCT nhà nước tổ chức thực hiện KTNB của TCT và từng công ty thành viên. Hai văn bản pháp lý đầu tiên này đánh dấu sự xuất hiện của KTNB trong DN, đồng thời là cơ sở pháp lý cho tổ chức bộ phận KTNB trong DN gồm: tổ chức bộ máy kiểm toán trong quan hệ với các bộ phận chức năng, KTV, nhiệm vụ và quyền hạn của KTV nội bộ,...

Sau Quyết định số 832, ngày 16/04/1998, Bộ Tài chính ban hành Thông tư số 52/1998/TT-BTC Hướng dẫn tổ chức bộ máy KTNB trong các DNNN. Theo Thông tư này, các DNNN phải tổ chức bộ phận (phòng) KTNB. Tuy nhiên, trong quá trình thực hiện Thông tư này có nhiều vấn đề bất cập cả trong tổ chức bộ máy kiểm toán và trong

thực hiện kiểm toán. Thực tế, các DN đã không thực hiện triệt để Thông tư này. Khắc phục những điểm chưa phù hợp của Thông tư 52, Bộ Tài chính đã ban hành Thông tư số 171/1998/TT-BTC ngày 22/08/1998, hướng dẫn thực hiện KTNB tại DNNN thay thế Thông tư 52. Thông tư này cùng với Quyết định 832 là cơ sở quan trọng cho việc thành lập KTNB trong các TCT Nhà nước cũng như cung cấp cơ sở cho việc tổ chức công tác kiểm toán cùng những vấn đề có liên quan khi thực hiện KTNB.

Do đặc thù và tính phức tạp của hoạt động xây dựng, khả năng sai phạm thất thoát tiền vốn cao,... đang đặt ra cho những nhà quản lý trong DNXD phải kiểm soát và đánh giá như thế nào cho phù hợp đối với hoạt động sản xuất kinh doanh trong DN mình quản lý. Về phía quản lý Nhà nước, các cơ quan bộ chủ quản đối với các DNXD đã ban hành các quyết định thuộc thẩm quyền của bộ liên quan tới Quy chế tài chính trong TCT, Quy chế KTNB, Quyết định về tổ chức bộ máy KTNB trong TCT. Những Quyết định từ phía cơ quan chủ quản là cơ sở cho việc tổ chức bộ máy KTNB trong TCT. Trên cơ sở các quyết định này, TCT xây dựng đã tổ chức thực hiện hoạt động KTNB gồm: thực hiện tổ chức bộ máy thực hiện KTNB và thực hiện công tác KTNB theo qui định. Thực hiện khảo sát thực tế tại các TCT xây dựng Việt Nam cho thấy, nhiều TCT xây dựng không tổ chức KTNB theo qui định. Tỷ lệ TCT xây dựng không tổ chức bộ phận KTNB rất lớn 17/25 TCT xây dựng (68%) – Kết quả khảo sát trình bày trong Phụ lục 2.26, số lượng các TCT xây dựng có tổ chức KTNB trình bày trong Bảng Số 2.6. Đối với các TCT xây dựng có tổ chức KTNB cũng thực hiện chưa đầy đủ những qui định này. Ngoài những qui định có liên quan trực tiếp tới tổ chức KTNB, thì Bộ chủ quản cũng ban hành những văn bản qui định, hướng dẫn về các tiêu chuẩn, qui trình, hay tổ chức thực hiện hoạt động xây dựng theo đặc trưng riêng theo từng lĩnh vực hẹp. Các văn bản này có thể được KTV và bộ phận KTNB sử dụng làm tiêu chuẩn trong quá trình thực hiện kiểm toán.

Phân tích trên khía cạnh cơ sở pháp lý của tổ chức KTNB trong DN Việt Nam nói chung và trong các TCT xây dựng nói riêng cho thấy, KTNB được hình thành ở Việt Nam cuối cùng trong số các loại hình kiểm toán. Tổ chức KTNB ở Việt Nam nói chung và ở các DNXD (chủ yếu là TCT nhà nước) nói riêng là theo *luật định*. Trong phạm vi tổ chức và hoạt động của mình, tổ chức KTNB thực hiện theo Nghị định 59/1996/NĐ-CP của Chính phủ, các Quyết định của các cơ quan chủ quản là các bộ. Trong quá trình thực hiện

KTNB, các tiêu chuẩn, qui trình, qui chế, ... được ban hành theo các quyết định của bộ chủ quản là cơ sở quan trọng khi thực hiện kiểm toán. Tìm hiểu, phân tích, xem xét và đánh giá chi tiết về thực trạng tổ chức KTNB trong các TCT xây dựng Việt Nam trên cơ sở kết quả khảo sát (tại các TCT xây dựng), được trình bày trong những phần dưới đây.

2.2.3. Thực trạng tổ chức công tác kiểm toán nội bộ trong các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam

Thực tế tổ chức công tác KTNB trong các TCT xây dựng Việt Nam được thực hiện theo các bước khác nhau tùy thuộc vào mỗi TCT và tùy thuộc vào đặc thù của mỗi khách thể kiểm toán trong TCT. Một cuộc KTNB cho một đơn vị thành viên sẽ do bộ phận KTNB thực hiện trên cơ sở một Kế hoạch kiểm toán năm. Kế hoạch kiểm toán năm được lập bởi trưởng bộ phận hoặc người phụ trách bộ phận KTNB. Tùy thuộc vào mô hình tổ chức bộ máy trong TCT, kế hoạch kiểm toán năm sẽ được tổng giám đốc, hoặc chủ tịch hội đồng quản trị hay Hội đồng quản trị quyết định. Kế hoạch này mang tính hành chính khi tổ chức và sắp xếp thời gian thực hiện kiểm toán trong một năm.

Bảng Số 2.7 trình bày dưới đây là ví dụ về lịch kiểm toán của một TCT xây dựng đối với các công ty thành viên và bộ phận của đơn vị. Một số ví dụ khác minh họa về kế hoạch thời gian kiểm toán trình bày trong Phụ lục số 2.5, 2.6. Phân tích nội dung trong kế hoạch kiểm toán của các TCT xây dựng cho thấy, hầu hết các kế hoạch kiểm toán này là kế hoạch kiểm toán cho một năm hoặc một quý. Trong đó, hai nội dung chính của kế hoạch là nội dung thực hiện và thời gian thực hiện các nội dung tương ứng với đơn vị thành viên hay bộ phận được kiểm toán. Một vài trường hợp khảo sát cho thấy, kế hoạch kiểm toán tổng quát theo đúng nghĩa đã bị đồng nhất với kế hoạch kiểm toán TCT được lập cho một năm kiểm toán (một quý) cho toàn bộ TCT – Một kế hoạch mang tính hành chính nhiều hơn.

Kế hoạch kiểm toán năm sẽ được bộ phận KTNB của TCT thực hiện theo thời gian đã dự tính. Trong quá trình thực hiện kiểm toán đối với một bộ phận hay một chi nhánh của TCT xây dựng, loại hình kiểm toán được thực hiện chủ yếu là kiểm toán tài chính – Phụ lục 2.26. Đối với một cuộc KTNB thực hiện loại hình kiểm toán tài chính, bộ phận KTNB tại các TCT có thể có những cách thức thực hiện chi tiết, cụ thể khác nhau. Tuy nhiên, qui trình chung thực hiện KTNB (tương ứng với loại hình kiểm toán tài chính) có thể khái quát theo các bước : lập kế hoạch KTNB, thực hiện kế hoạch kiểm toán, kết thúc KTNB.

Bảng Số 2.7. Kế hoạch kiểm toán năm 2007 của TCT Công trình Giao thông 4

TCT XDCTGT 4 PHÒNG KTNB		CỘNG HOÀ XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM Độc lập – Tự do – Hạnh phúc ----000----	
Số: 28/KTNB		TP Vinh, ngày 6 tháng 01 năm 2007	
KẾ HOẠCH KIỂM TOÁN NĂM 2007			
Căn cứ vào nhiệm vụ SXKD năm 2007 và yêu cầu về việc nắm bắt tình hình tài chính tại các Công ty, Phòng KTNB xây dựng kế hoạch kiểm toán năm 2007 như sau:			
TT	Thời gian	Nội dung thực hiện	
1	Từ 01/01 đến 30/01/2007	- Tham gia kiểm kê tại Công ty CTGT 499 và Chi nhánh ở TP Hồ Chí Minh	
2	Từ 01/02 đến 10/02/2007	- Phúc tra kết luận kiểm toán BCTC 2004 của Công ty CTGT 473	
3	Từ 01/03 đến 30/03/2007	- Kiểm toán BCTC 2006 Công ty CTGT 499 và chi nhánh TP Hồ Chí Minh	
4	Từ 01/04 đến 30/04/2007	- Kiểm toán BCTC 2006 Công ty CTGT 422 và chi nhánh Hà Nội - Phúc tra kết luận kiểm toán BCTC 2004 tại Công ty Cổ phần XD CTGT 228 - Phúc tra kết luận kiểm toán BCTC 2005 tại Công ty Cổ phần XD CTGT 208	
5	Từ 02/05 đến 15/06/2007	- Kiểm toán BCTC 2006 Công ty cổ phần Cơ khí và XD 465 - Phúc tra kết luận kiểm toán BCTC 2005 tại Công ty cổ phần XD và thương mại 423 và Công ty Tư vấn – Thiết kế 497	
6	Từ 16/06 đến 30/07/2007	- Kiểm toán BCTC 2006 Công ty đường bộ 471	
7	Từ 01/08 đến 15/09/2007	- Kiểm toán BCTC 2006 Công ty Cổ phần XD CTGT 482	
8	Từ 16/09 đến 30/10/2007	- Kiểm toán BCTC 2006 Công ty Cổ phần Xây lắp và Thương mại 424	
Kính đề nghị Tổng giám đốc phê duyệt để phòng có căn cứ thực hiện.			
Duyệt của Tổng giám đốc		Trưởng Phòng KTNB	

Bước 1: Lập kế hoạch kiểm toán nội bộ

Lập kế hoạch kiểm toán trong thực hiện KTNB ở các TCT xây dựng đều được qui định phải thực hiện. Trong các qui chế tài chính hoặc trong qui chế KTNB của các TCT đã nêu rõ, bộ phận KTNB của TCT lập kế hoạch về thời gian kiểm toán, bố trí nhân lực thực hiện kiểm toán trình Tổng giám đốc và Hội đồng quản trị TCT phê duyệt. Điều 10, Qui chế KTNB của TCT Sông Đà qui định: "... phòng KTNB của TCT xây dựng phương án tổ chức công tác kiểm toán trình Tổng giám đốc và Hội đồng quản trị TCT phê duyệt...", "... xây dựng kế hoạch và lập chương trình kiểm toán tháng, quý, năm trình Tổng giám đốc và Hội đồng quản trị phê duyệt...". Điều 12, Qui chế KTNB của TCT Xây dựng Trường Sơn qui định: "...Phó Phòng KTNB có nhiệm vụ lập kế hoạch kiểm toán hàng quý trình Tổng giám đốc phê duyệt...". Tương tự như TCT Sông Đà và TCT Xây dựng Trường Sơn, Qui chế KTNB của TCT Xây dựng Đường thủy, Điều 12 cũng qui định: "...Phòng KTNB của TCT phải lập kế hoạch kiểm toán các đơn vị thành viên hàng năm trình Tổng giám đốc phê duyệt...". Đối với các TCT có bộ phận KTNB những chưa có qui chế KTNB thì việc lập kế hoạch kiểm toán tổng quát cũng được thực hiện theo cách tương tự. Sau khi kế hoạch kiểm toán được phê duyệt, bộ phận (phòng hoặc tổ KTNB) sẽ thực hiện triển khai kế hoạch kiểm toán tổng quát theo từng đơn vị thành viên và theo các nội dung kiểm toán (trong kế hoạch kiểm toán hàng năm đã được thông qua) trên cơ sở Công văn thông báo KTNB hoặc Quyết định KTNB của TCT. Minh hoạ về Công văn thông báo KTNB và Quyết định KTNB của TCT xây dựng trình bày trong các Phụ lục từ Số 2.1 đến Số 2.8.

Kèm theo quyết định KTNB của TCT đối với các đơn vị thành viên thường là kế hoạch về thời gian kiểm toán đối với các đơn vị này. Bộ phận KTNB của TCT xây dựng thường lập lịch kiểm toán khá chi tiết về thời gian trong quá trình thực hiện kiểm toán.

Căn cứ vào quyết định kiểm toán, lịch kiểm toán, các đoàn kiểm toán thực hiện lập kế hoạch kiểm toán cho từng đơn vị được kiểm toán. Điều 7, Qui chế KTNB TCT Xây dựng Đường thủy trình bày về trình tự các bước công việc của một cuộc KTNB, trong đó nêu rõ "Công tác chuẩn bị kiểm toán: Nghiên cứu các văn bản, tài liệu liên quan tới tình hình hoạt động sản xuất kinh doanh, nhiệm vụ kế hoạch và các điều kiện, biện pháp, các chính sách của DN trong kỳ kinh doanh sẽ kiểm toán; Xem xét các báo cáo, tài liệu, hồ sơ kiểm toán trước đó (nếu có), kể cả các tài liệu bên ngoài DN có liên

quan trọng quá trình kiểm toán, thu thập và chuẩn bị các mẫu, các chỉ dẫn cho cuộc kiểm toán sẽ được tiến hành;”. Trong bước lập kế hoạch kiểm toán, các KTV nội bộ trong các TCT xây dựng thường tiến hành những công việc sau đây:

Thứ nhất: Tìm hiểu những thay đổi trong hoạt động sản xuất kinh doanh ảnh hưởng tới Báo cáo tài chính của năm kiểm toán so với năm trước dựa vào Báo cáo KTNB năm trước;

Thứ hai: Thu thập thông tin về hoạt động kinh doanh của Công ty hoặc đơn vị thành viên được kiểm toán. Các nội dung thu thập có liên quan được KTV thu thập khi thực hiện công việc này gồm: Mô hình hạch toán của Công ty thành viên trong quan hệ với TCT là độc lập hay phụ thuộc; Chức năng chính của Công ty hay đơn vị được kiểm toán; Các trách nhiệm có liên quan tới thuế, các hoạt động sản xuất kinh doanh của đơn vị,...;

Thứ ba: Đánh giá rủi ro tiềm tàng đối với đơn vị được kiểm toán trên cơ sở hiểu biết và phân tích một vài chỉ tiêu như: sự tăng trưởng về doanh thu, tỷ lệ lợi nhuận thuần,...;

Thứ tư: Đánh giá hệ thống thông tin của Công ty mà chủ yếu là hệ thống thông tin kế toán;

Thứ năm: Đánh giá về tổ chức quản lý

Những công việc có liên quan thường gồm: tìm hiểu về đội ngũ Ban giám đốc; Mối quan hệ giữa các bộ phận; Tổ chức bộ máy kế toán,...

Trong các qui chế KTNB trong TCT xây dựng chỉ rõ, bộ phận KTNB phải lập chương trình kiểm toán. Các qui chế này cũng chỉ rõ, chương trình kiểm toán phải là sự cụ thể hoá các nội dung kiểm toán theo đối tượng kiểm toán cụ thể. Theo cách phân tích này, KTV nội bộ trong các TCT xây dựng cần lập chương trình kiểm toán cho từng đối tượng kiểm toán cụ thể ở mỗi loại hình kiểm toán khác nhau như kiểm toán tài chính hay kiểm toán hoạt động. Tuy nhiên trên thực tế việc lập kế hoạch sẽ dừng lại ở các bước công việc đã trình bày như trên. Chương trình kiểm toán đối với báo cáo tài chính thường được KTV nội bộ thực hiện trên cơ sở kinh nghiệm kiểm tra đối với các khoản mục. Thông thường, việc kiểm tra này sẽ được tổ chức theo các khoản mục trên báo cáo tài chính. Cách thức tiến hành kiểm toán đối với khoản mục trên báo cáo tài chính phổ biến nhất là kiểm tra chi tiết các nghiệp vụ có liên quan sau đó sẽ kiểm tra

chi tiết số dư của khoản mục ấy. Trong một số TCT xây dựng được khảo sát, KTV nội bộ đã xây dựng kế hoạch kiểm toán chi tiết. Tuy nhiên, các KTV nội bộ không thể hiện chi tiết những nội dung này trên giấy làm việc và chỉ dừng lại ở một vài khoản mục cá biệt trong kiểm toán tài chính.

Về nội dung kiểm toán được xác định chủ yếu là những khoản mục trên báo cáo tài chính của các đơn vị thành viên. Trong hầu hết các hoạt động KTNB ở TCT xây dựng, các KTV tập trung vào lập kế hoạch kiểm tra các khoản mục được trình bày trong Bảng Số 2.8.

Bảng Số 2.8. Nội dung KTNB các khoản mục

TT	Khoản mục	Nội dung kiểm toán tương ứng
1.	Kiểm toán doanh thu	<ul style="list-style-type: none"> – Kiểm tra để khẳng định số liệu doanh thu trên sổ là phù hợp với khối lượng thực hiện. – Kiểm tra doanh thu xây dựng theo công trình
2.	Kiểm toán chi phí công trình – Giá vốn hàng bán	<ul style="list-style-type: none"> – Kiểm tra chi phí thực tế mà đơn vị được phép chi khi tiến hành thi công công trình trên cơ sở khối lượng thực hiện – Kiểm tra chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí chung phát sinh tại công trình
3.	Kiểm toán TSCĐ	<ul style="list-style-type: none"> – Kiểm tra tăng, giảm TSCĐ chủ yếu là TSCĐ hữu hình như nhà cửa, máy thi công. – Kiểm tra khấu hao TSCĐ đối với những loại TS nêu trên.

Bước 2. Thực hiện kiểm toán

Bước này KTV thực hiện kiểm toán theo kế hoạch và chương trình kiểm toán đã lập. Vì hầu hết các bộ phận hoặc tổ KTNB không thực hiện lập chương trình kiểm toán, do vậy quá trình thực hiện kiểm toán được thực hiện dựa trên kinh nghiệm làm việc trước đây của các KTV kết hợp với những thông tin mà KTV có được từ hồ sơ kiểm toán năm trước và thông tin thu thập được ban đầu.

Khi thực hiện kiểm toán, KTV nội bộ thực hiện kiểm tra theo các khoản mục trên báo cáo tài chính. Các khoản mục được kiểm tra là những khoản mục có chứa đựng khả năng sai phạm cao trong hầu hết các công ty xây dựng Việt Nam là ghi nhận doanh thu, xác định chi phí công trình - giá vốn hàng bán và TSCĐ (chủ yếu là TSCĐ hữu hình) cùng với việc tính và phân bổ khấu hao vào chi phí công trình. Quá trình thực hiện kiểm tra hướng tới độ tin cậy trong những ghi chép và số dư của các khoản mục có liên quan là chủ yếu. Trong quá trình thực hiện kiểm toán, KTV sử dụng kinh nghiệm làm việc trước đây đã làm kế toán hoặc là KTV độc lập. Vì vậy, cách thức thực hiện KTNB rất khác nhau ở trong các công ty mặc dù cùng thực hiện các thử nghiệm cơ bản (trong kiểm tra chi tiết các khoản mục cụ thể).

Các KTV nội bộ TCT Sông Đà thực hiện kiểm toán đối với doanh thu của Công ty xây dựng Sông Đà 4, gồm thực hiện các bước: 1 - Đối chiếu số phát sinh các nghiệp vụ ghi có tài khoản (TK) 511/Nợ TK 111, 112, 131, 144, 244,...; 2 - Kiểm tra sổ chi tiết doanh thu các công trình; 3 - Kiểm tra các khoản giảm trừ ghi Nợ TK 521, 531, 532/ Có TK liên quan.

Tại TCT Xây dựng Đường thủy, KTV nội bộ thực hiện kiểm toán doanh thu của Công ty Thi công Cơ giới năm 2000 gồm các công việc được tóm tắt: 1 – KTV thu thập toàn bộ các phiếu giá thanh toán sản phẩm hoàn thành, toàn bộ biên bản nghiệm thu khối lượng xây lắp, dự toán chi tiết nhằm chứng minh cho tính hữu hiệu của các phiếu thanh toán; 2 - KTV nội bộ thực hiện đối chiếu phiếu giá thanh toán với sổ chi tiết doanh thu bán hàng về ngày, tháng, số tiền hạch toán, đối chiếu phiếu giá thanh toán với dự toán ban đầu và dự toán bổ sung chi tiết để kiểm tra khả năng tồn tại các chênh lệch.

Thực tế khảo sát ở các TCT xây dựng có tổ chức KTNB cho thấy, khi thực hiện khảo sát kiểm toán tại các đơn vị thành viên của TCT, KTV nội bộ thực hiện trên cơ sở hồ sơ kiểm toán, báo cáo kiểm toán, phỏng vấn nhà quản lý của những đơn vị (được kiểm toán). Về cách thức thực hiện kiểm toán đối với khoản mục trên báo cáo tài chính được trình bày khái quát theo những đặc điểm sau:

Thứ nhất: Thực hiện kiểm toán các khoản mục trên cơ sở các nội dung cần kiểm tra được xây dựng từ trước

Theo đó, bộ phận KTNB phác thảo một số phương án kiểm tra nghiệp vụ hoặc khoản mục cụ thể. Cách làm này có thể so sánh như một hệ thống “chương trình kiểm

toán chuẩn” đối với các khoản mục trên báo cáo tài chính. Cách thức kiểm tra này tồn tại rất ít tại các cuộc KTNB kể cả trong mô hình một bộ phận KTNB hay là một tổ kiểm toán trực thuộc phòng kế toán hay ban kiểm soát. Kết quả khảo sát thực tế cũng cho thấy, việc thực hiện kiểm toán có chương trình kiểm toán gồm các thủ tục kiểm toán cụ thể không được sử dụng phổ biến. Mô hình tổ chức kiểm tra đó thường tồn tại ở những bộ phận KTNB có các KTV độc lập chuyên phụ trách (hoặc làm trưởng hoặc phó của bộ phận này) – Ví dụ, bộ phận KTNB ở TCT Xuất Nhập khẩu Xây dựng Việt Nam, TCT Xây dựng Bạch Đằng. Hoạt động KTNB do các KTV thực hiện ở những công ty này tương tự như KTV độc lập thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính, với công nghệ kiểm toán khoản mục mang tính chuyên nghiệp hơn. Điều này thể hiện trong việc lựa chọn các thủ tục kiểm toán, cách thức triển khai các thủ tục, phân công công việc, ghi chép kết quả kiểm toán,... Ví dụ về giấy làm việc cho KTV nội bộ đã được thiết kế tốt trong quá trình thực hiện kiểm toán các công ty thành viên thuộc TCT xây dựng Bạch Đằng, trình bày trong Phụ lục 2.11 và 2.12.

Thứ hai: Thực hiện kiểm toán các khoản mục trên đã mang tính chất của các phương pháp kiểm toán hiện đại mặc dù chưa hoàn toàn thoát ly khỏi ảnh hưởng của kỹ thuật kiểm tra kế toán

Cách làm này được thực hiện khá phổ biến ở các TCT xây dựng được khảo sát có tổ chức bộ phận KTNB như các TCT Xây dựng Đường thủy, TCT Công trình Giao Thông 1, TCT Công trình Giao thông 4,... Bằng kinh nghiệm làm kế toán trước đây, các KTV được giao nhiệm vụ kiểm toán đối với mỗi khoản mục sẽ thực hiện cách thức kiểm tra riêng gắn với đặc trưng của khoản mục trên báo cáo. Tuy nhiên việc thực hiện này thường được tiến hành theo trình tự: 1 - Chọn các nghiệp vụ có liên quan tới khoản mục; 2 - Kiểm tra các nghiệp vụ được chọn thông qua việc đối chiếu với sổ và chứng từ có liên quan tới khoản mục. Việc chọn các khoản mục cho kiểm tra thường dựa vào xét đoán của KTV nội bộ về khả năng sai phạm gắn liền với từng công trình, loại công trình,... Khi thực hiện đối chiếu, KTV đã chọn cách làm phổ biến là đối chiếu từ chứng từ tới sổ kế toán có liên quan, đối chiếu với chứng từ khác có liên quan tới ghi nhận nghiệp vụ của kế toán. Hầu hết các quá trình kiểm tra đối với khoản mục là hướng vào kiểm tra chi tiết nghiệp vụ và kiểm tra chi tiết số dư. Tuy nhiên, việc ghi chép theo cách thức thực hiện này không được tổ chức bài bản. KTV ghi lại những phát hiện trong quá

trình kiểm tra kê cả những dấu hiệu bất thường hay là nghi vấn của KTV. Đến cuối thời gian kiểm toán, KTV cũng lập những bảng kê chênh lệch để tổng hợp các sai phạm phát hiện được liên quan tới khoản mục kiểm toán và nghiệp vụ được kiểm tra. Nội dung được trình bày trong các bảng biểu này thường gồm số liệu trước kiểm toán, số liệu kiểm toán (số liệu đã được điều chỉnh tăng hoặc giảm hoặc phân loại lại) và chênh lệch (được tính toán từ số liệu kế toán và số liệu KTV nội bộ) theo từng khoản mục trên báo cáo tài chính. Ví dụ về kết quả của kiểm toán tại Công ty thi công cơ giới do KTNB của TCT Xây dựng Đường Thủy thực hiện, trình bày khái quát trong Phụ lục 2.13.

Bảng Số 2.9. Tổng hợp kết quả kiểm toán - Báo cáo kết quả kinh doanh

Chỉ tiêu	Số báo cáo	Số kiểm toán	Chênh lệch
1. Doanh thu và các khoản TN			
– DT từ bán hàng và cung cấp dịch vụ			
– TN hoạt động tài chính			
– TN bất thường			
2. Tổng chi phí			
3. Các khoản giảm trừ			
4. Tổng lợi nhuận			

Bảng Số 2.10. Tổng hợp kết quả kiểm toán - Bảng cân đối kế toán

Khoản mục	SD trước điều chỉnh	Số điều chỉnh	SD sau điều chỉnh
1. Tiền mặt			
2. Tiền gửi NH			
3. Phải thu khách hàng			
4. Nguyên vật liệu			
5. Công cụ, dụng cụ			
....			

Nhìn chung nếu hệ thống các bảng này được lập trong khi thực hiện KTNB thì thường có kết cấu, cách thức ghi,... giống nhau mà không phân biệt đối tượng kiểm toán, lĩnh vực kiểm toán hay phạm vi thực hiện kiểm toán. Bảng số 2.9 và 2.10 trình

bày trên đây thể hiện những mẫu biểu để tổng hợp kết quả kiểm toán được các KTV nội bộ trong một số TCT xây dựng sử dụng.

Bước 3. Kết thúc kiểm toán

Sau khi kết thúc kiểm toán tại các đơn vị thành viên, KTV nội bộ thực hiện các công việc để kết thúc kiểm toán. Các công việc này được bộ phận KTNB tại TCT xây dựng thực hiện theo trình tự chung như sau:

Một là, KTV kiểm tra lại nội dung các công việc, hoàn thiện tài liệu kiểm toán và lập các bảng tổng hợp kết quả kiểm toán kể cả các bút toán điều chỉnh: Một số đoàn KTNB trong các TCT xây dựng được khảo sát thực hiện công việc này ngay khi KTV nội bộ phụ trách hoàn thành công việc;

Hai là, Hoàn chỉnh báo cáo KTNB, phát hành và lưu trữ báo cáo KTNB: Báo cáo KTNB thường được trưởng bộ phận KTNB hoặc tổ trưởng tổ kiểm toán hoặc trưởng đoàn KTNB lập. Trước khi phát hành chính thức, đoàn kiểm toán tổ chức họp với ban lãnh đạo công ty được kiểm toán, thống nhất về kết quả, kết luận kiểm toán và lập báo cáo KTNB. Báo cáo KTNB được gửi cho Hội đồng Quản trị của TCT, Tổng Giám đốc TCT, Giám đốc Công ty thành viên được kiểm toán và lưu tại bộ phận KTNB của TCT. Các báo cáo KTNB nói chung và do KTV nội bộ của TCT xây dựng lập nói riêng đều trình bày theo hướng mô tả chi tiết phát hiện, trình bày kết luận của KTV theo trình tự với trình bày các khoản mục trên báo cáo tài chính. Các nội dung được đề cập gồm: đối tượng gắn với khách thể kiểm toán, nội dung, kỳ kiểm toán, căn cứ kiểm toán, phạm vi kiểm toán, người thực hiện, kết quả kiểm toán thu được, kể cả các bút toán điều chỉnh và các đề xuất của KTV. Ví dụ về một báo cáo KTNB do bộ phận KTNB của TCT xây dựng Bạch Đằng lập khi kiểm toán một Công ty thành viên trình bày trong Phụ lục 2.22;

Ba là, Xem xét sau kiểm toán: Thực tế hoạt động KTNB tại các TCT xây dựng có theo dõi thực hiện các kiến nghị kiểm toán. Thông thường cách thức thực hiện của KTV nội bộ là theo dõi, tiếp nhận ý kiến phản hồi từ phía lãnh đạo Công ty được kiểm toán. Việc theo dõi này hướng vào những ý kiến đã thống nhất về cách thức xử lý sai phạm báo cáo tài chính sau khi được KTV kiến nghị lập lại, những đề xuất của đoàn kiểm toán về cách thức quản lý,... Ngoài cách thức thực hiện như

vậy, qua khảo sát thực tế KTNB của TCT xây dựng, các KTV trong một TCT xây dựng còn thực hiện kiểm tra các kiến nghị của đoàn kiểm toán năm trước vào kỳ kiểm toán tiếp theo. Công việc này bao gồm cả việc đánh giá tính thực tế của những đề xuất qua quá trình thực hiện tại đơn vị.

Trong các Phụ lục Số 13, Số 14 và Số 15, Tác giả có minh hoạ khái quát kết luận KTNB trong các đơn vị thành viên do KTNB trong một số TCT xây dựng lập. Các kết luận một lần nữa cho thấy, KTNB trong các TCT xây dựng thực hiện kiểm toán chủ yếu là kiểm toán tài chính.

Về loại hình kiểm toán hoạt động: Trên thế giới có sự chuyển hướng mạnh mẽ từ loại hình kiểm toán tài chính sang loại hình kiểm toán này. Thực tế kết quả khảo sát hoạt động KTNB tại các TCT xây dựng cho thấy xu hướng ngược lại – KTNB hầu như không thực hiện loại hình kiểm toán này trong các cuộc KTNB. Mặc dù vậy, kết quả khảo sát cũng ghi nhận có 1 TCT xây dựng đã thực hiện kiểm toán để đánh giá tính hiệu quả (TCT Xây dựng Đường Thủy). Trong quá trình thực hiện kiểm toán hoạt động, bộ phận KTNB thường ở TCT này chỉ thực hiện ở một vài công ty thành viên và ở một vài công trình lớn. Lĩnh vực kiểm toán trong loại hình này được thực hiện chủ yếu là đánh giá tính hiệu quả của quản lý chi phí tại công trình. Phương thức đánh giá khá đơn giản: KTV so sánh kết quả thực hiện thực tế với dự toán công trình, tỷ lệ thanh toán đúng hạn, tiền lãi thu được từ xây dựng công trình so với giá trị công trình. Các tiêu chuẩn kỹ thuật đã không được sử dụng cho đánh giá. Một số ít cuộc kiểm toán hoạt động có thể đánh giá cả tính hiệu quả trong ban hành chính sách nhưng việc thực hiện rất hạn chế. Tại TCT Xây dựng Đường Thủy, KTNB khi thực hiện kiểm toán hoạt động cho Công ty Thi công Cơ giới xác định tính hiệu quả, tính kinh tế trong quá trình thi công công trình Cầu tàu X50 - Bộ Tư lệnh Hải quân với các tiêu thức trình bày trong Bảng Số 2.11.

Về thực hiện lĩnh vực kiểm toán tuân thủ, các TCT xây dựng có tổ chức KTNB không tổ chức kiểm toán tuân thủ “thuần túy” một lĩnh vực. Thực tế khi thực hiện kiểm toán tài chính, các KTV đã thực hiện kiểm toán tuân thủ ở hầu hết các cuộc kiểm toán này. Lĩnh vực kiểm toán tuân thủ được KTV thực hiện thông qua quá trình kiểm tra, đối chiếu giữa qui định trong xây dựng, tiêu chuẩn

của ngành trong lĩnh vực này, tuân thủ theo các qui định của Nhà nước trong hoạt động xây dựng, tuân thủ theo những qui định về kỹ thuật các sản phẩm xây dựng đặc thù như nhà cửa, đường, cầu, hầm,... với quá trình xây dựng trên thực tế, kể cả các định mức về vật liệu xây dựng trong thi công cũng được sử dụng. Tuy nhiên, KTNB tại các TCT xây dựng mới dừng lại ở việc xem xét các qui định, đánh giá nhưng chưa thực sự hỗ trợ cho nhà quản lý tại doanh nghiệp để có thể ban hành qui định, trình tự chi tiết hơn hay hướng dẫn áp dụng các qui định,... tại đơn vị.

Bảng Số 2.11. Kết quả kiểm toán hiệu quả sử dụng lao động tại Công ty Thi công Cơ giới – TCT Xây dựng Đường Thủy

<ul style="list-style-type: none"> – Hiệu quả sử dụng lao động đạt 100% - Đơn vị đã sử dụng toàn bộ công nhân Công trường 8 cho thi công. – Công suất thiết bị sử dụng công trình đạt 75% định mức của Công ty. – Tiền vay để thi công chỉ chiếm 30% tổng khối lượng chi phí cho thi công công trình. – Kết quả đạt được: So với dự toán Công ty tiết kiệm được 5%; Công trình hoàn thành đã được thanh toán 95%, số còn lại thanh toán sau 9 tháng bảo hành công trình; Lãi thu được là 7% giá trị công trình. <p><i>Kết luận:</i></p> <p>Dựa vào phân tích này và kết quả thu được, KTNB kết luận là Công ty đã thi công hiệu quả, đảm bảo yêu cầu kỹ thuật, đúng tiến độ.</p>
--

Trong quá thực hiện kiểm toán và kiểm soát chất lượng kiểm toán, một yếu tố quan trọng ảnh hưởng tới hiệu quả của hoạt động này là qui trình kiểm toán. Mặc dù qui trình kiểm toán được tổ chức thực tế hoặc được qui định trong qui chế KTNB của TCT xây dựng một cách rõ ràng và đầy đủ nhưng thực tế kết quả khảo sát KTNB tại TCT xây dựng lại cho thấy, bộ phận này thực hiện kiểm toán tài chính là chủ yếu, các lĩnh vực khác rất hạn chế. Mặc dù cố gắng hướng tới tổ chức hoạt động kiểm toán chuẩn tắc nhưng do đặc điểm về tổ chức, về KTV và những “rào cản” mang tính khách quan dẫn tới KTNB có xu hướng thực hiện kiểm toán tương tự như kiểm tra kế toán, dựa trên kinh nghiệm làm kế toán, thiếu tính

chuyên nghiệp. Điều này ảnh hưởng rất nhiều tới chất lượng cũng như ảnh hưởng của KTNB trong TCT đối với hoạt động của các đơn vị thành viên được kiểm toán cũng như là khả năng hiệu lực hóa các kết luận kiểm toán.

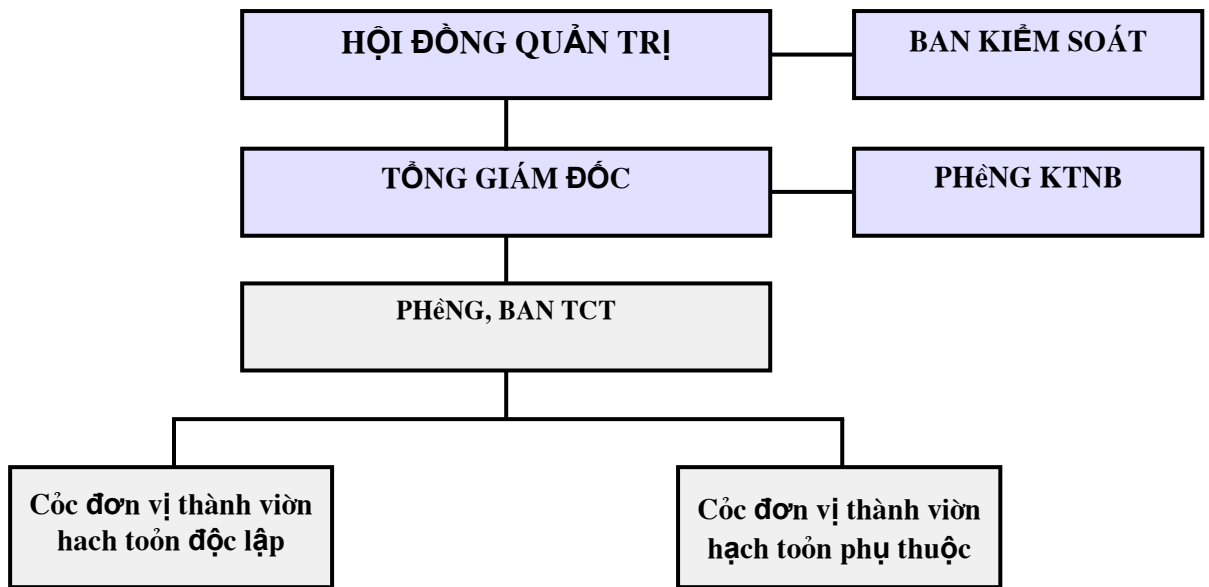
2.2.4. Tổ chức bộ máy kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp xây dựng Việt Nam

Phân tích lịch sử phát triển của kiểm tra tài chính và nghiên cứu lịch sử phát triển của KTNB cho thấy mặc dù kiểm tra, kiểm soát trong DN nói chung tồn tại từ lâu nhưng chủ yếu là hoạt động tự kiểm tra. Năm 1991, lần đầu tiên kiểm toán được tổ chức ở Việt Nam nhưng đến năm 1997, cơ sở pháp lý đầu tiên – Nghị định 59/1996/NĐ-CP, liên quan tới tổ chức KTNB mới được ban thành. Việc hình thành KTNB ở Việt Nam chủ yếu là ở các TCT nhà nước (ước tính chiếm tới 99%) được thành lập theo Quyết định 90/TTg hoặc Quyết định 91/TTg hoặc trong các tập đoàn kinh tế. Các DNXD Việt Nam không nằm ngoài xu hướng này. Với số lượng DNXD khoảng trên 8000, trong số ấy có trên 30 TCT 90, 91 và tập đoàn kinh tế. Với xu hướng phát triển đa lĩnh vực, ở các DNXD có mô hình là TCT hoặc tập đoàn kinh tế hầu hết có tổ chức KTNB. Việc tổ chức KTNB trong những đơn vị này phần nào đã đáp ứng nhu cầu quản lý, ở một số đơn vị KTNB cho thấy hoạt động rất hiệu quả, hỗ trợ nhiều cho đơn vị, cho nhà quản lý trong việc ra quyết định.

Qua khảo sát thực tế các DNXD ngoài các TCT nhà nước hay tập đoàn kinh tế đều không tổ chức KTNB (30/55 DNXD được khảo sát). DNXD là các TCT hoặc tập đoàn kinh tế thì tỷ lệ DN không xây dựng bộ phận KTNB cũng chiếm tỷ lệ cao 68% (Phụ lục 2.26). Đối với các TCT xây dựng có tổ chức bộ phận KTNB, bộ phận này được tổ chức theo các mô hình khác nhau (trong quan hệ với các bộ phận chức năng trong TCT hay trong quan hệ nội bộ tại bộ phận KTNB).

Trong quan hệ với các bộ phận chức năng khác của TCT, bộ phận KTNB được tổ chức theo mô hình tập trung với các mô hình cụ thể:

Một là, Bộ phận KTNB được tổ chức dưới hình thức một phòng, ban chức năng riêng biệt trực thuộc Tổng giám đốc (có 02/8 bộ phận KTNB của TCT xây dựng): Trong mô hình này, bộ phận KTNB thực hiện KTNB cho các đơn vị trong TCT. Kết quả kiểm toán sẽ được báo cáo cho tổng giám đốc và giám đốc của đơn vị thành viên (được kiểm toán). Mô hình tổ chức bộ phận KTNB trực thuộc TGD của TCT xây dựng được khái quát theo Sơ đồ 2.3;

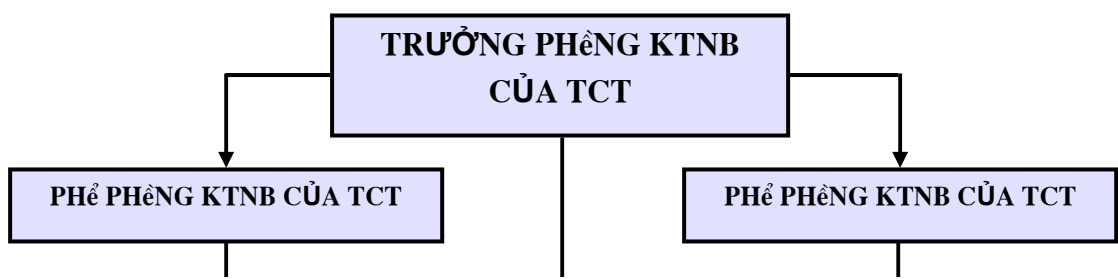


Sơ đồ 2.3. Tổ chức phòng KTNB trực thuộc tổng giám đốc

Hai là, Bộ phận KTNB được tổ chức thành một tổ kiểm toán: Tổ KTNB được xây dựng nằm trong Ban kiểm soát (có 4/8 bộ phận KTNB của TCT xây dựng) hoặc theo mô hình nằm trong phòng kế toán của TCT (có 2/8 bộ phận KTNB của TCT xây dựng). Theo cách tổ chức này, tổ KTNB thực hiện kiểm toán theo quyết định của tổng giám đốc. Bộ phận KTNB cũng được phân chia với cơ cấu khá rõ ràng. Trong cả hai mô hình, trưởng bộ phận KTNB thường do được phân công kiêm nhiệm – Phó ban Kiểm soát của TCT hoặc Phó trưởng Phòng Kế toán của TCT. Nhân viên của bộ phận KTNB chủ yếu điều động từ bộ phận kế toán. Mặc dù bộ phận KTNB được bố trí lồng ghép trong một phòng, ban chức năng nhưng các bộ phận chức năng khác tổ chức theo đúng mô hình đã quy định trong Nghị định 39/CP của Chính phủ.

Trong phạm vi nội bộ, tổ chức bộ máy KTNB được tổ chức theo hai mô hình cơ bản. Các mô hình tổ chức đã tuân thủ theo những nguyên tắc chung trong xây dựng bộ máy kiểm toán đồng thời đã thể hiện được một số đặc trưng riêng:

Một là, Mô hình bộ phận KTNB được tổ chức tập trung tại TCT: Đây là lựa chọn phổ biến trong hầu hết các TCT có tổ chức KTNB. Kết quả khảo sát cho thấy có 6/8 (75%) bộ phận KTNB của TCT xây dựng theo mô hình này. Mô hình bộ phận KTNB tập trung được khái quát trong Sơ đồ 2.4;



Sơ đồ 2.4. Mô hình tổ chức trong bộ phận KTNB ở một số TCT xây dựng Việt Nam

Hai là, Mô hình bộ phận KTNB được tổ chức phân tán: Trong mô hình phân tán, văn phòng KTNB của TCT phải là nơi tổng hợp và xử lý kết quả kiểm toán cuối cùng. Kết quả kiểm toán từ KTV nội bộ được bố trí tại các đơn vị thành viên thực hiện công việc kiểm toán tại đơn vị phụ trách. Đây là mô hình đòi hỏi số lượng KTV và chi phí kiểm toán lớn, vì vậy hầu hết các TCT xây dựng đã không sử dụng mô hình phân tán. Kết quả khảo sát cho biết, có 2/06 bộ phận KTNB của TCT xây dựng bộ máy KTNB theo mô hình phân tán hoặc có sự kết hợp với mô hình tập trung (“*Mô hình nửa phân tán*”). Tuy nhiên, ngay cả 2 TCT đã lựa chọn theo mô hình tổ chức này nhưng việc tuyển chọn, bố trí KTV tại đơn vị thành viên vẫn chưa được triển khai hoặc vẫn kết hợp với mô hình KTNB có nhân viên ở văn phòng TCT.

Kết quả khảo sát thực tế và phỏng vấn đối với nhà quản lý tại TCT, một số đơn vị thành viên và với KTV độc lập cũng cho thấy ngay cả khi TCT xây dựng không tổ chức bộ phận KTNB thì các đơn vị thành viên (hạch toán độc lập hay phụ thuộc) cũng không tổ chức KTNB. Tại những TCT và các đơn vị thành viên không tổ chức bộ phận KTNB, thực hiện “thuê ngoài” dịch vụ KTNB cũng không được thực hiện trong những năm qua.

Trong mô hình tổ chức bộ phận KTNB trực thuộc tổng giám đốc, số lượng KTV được biên chế cho bộ phận này thường là 6-8 người. Bộ phận KTNB thường được tổ chức theo mô hình trực tuyến chức năng trình (Sơ đồ 2.4). Kết quả khảo sát về bộ phận KTNB trong một số TCT được trình bày trong các Phụ lục 2.21 và 2.22.

Trong mô hình này, chức năng của từng cá nhân cũng được qui định rất cụ thể trong qui chế KTNB hoặc trong qui chế tài chính của TCT ban hành. Trưởng phòng KTNB được tổng giám đốc bổ nhiệm, phải là người có kinh nghiệm trong lĩnh vực tài chính, kế toán. Trưởng phòng KTNB thường là những người từng giữ chức trưởng phòng hoặc phó phòng kế toán hoặc KTV độc lập được tuyển dụng và bổ nhiệm. Theo mô hình này, trưởng phòng KTNB thường có chức năng và quyền hạn như sau:

Thứ nhất: Là người chịu trách nhiệm xây dựng kế hoạch, lập chương trình kiểm toán hàng năm, tổ chức các cuộc kiểm toán và đoàn kiểm toán theo chương trình đã được TGD phê duyệt;

Thứ hai: Quản lý, bố trí, phân công công việc cho KTV nội bộ, thực hiện các biện pháp đào tạo và huấn luyện KTV, đảm bảo không ngừng nâng cao trình độ, năng lực của KTV và bộ máy KTNB;

Thứ ba: Có trách nhiệm phối hợp với KTV bên ngoài, kiến nghị với tổng giám đốc về việc đề bạt, bổ nhiệm, khen thưởng và kỷ luật đối với KTV nội bộ.

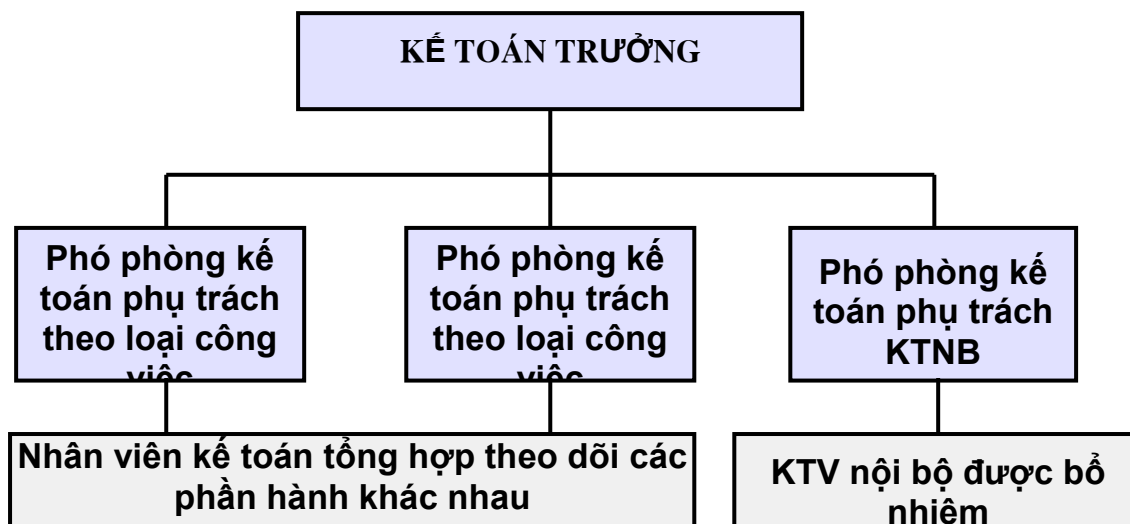
Thứ tư: Có quyền báo cáo và kiến nghị đối với tổng giám đốc ra các quyết định ngừng thi hành hoặc bãi bỏ những qui định của các phòng ban, đơn vị thành viên trái với những chủ trương, chính sách pháp luật của Đảng, Nhà nước hoặc chế độ, thể lệ, qui chế hoạt động của TCT,...;

Thứ năm: Trưởng phòng KTNB là người ký báo cáo và chịu trách nhiệm đối với báo cáo KTNB trước tổng giám đốc và trước pháp luật;

Thứ sáu: Tham dự các cuộc họp do tổng giám đốc triệu tập, thông tin, báo cáo và kiến nghị công việc theo chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn được giao đồng thời thực hiện các nhiệm vụ khác do tổng giám đốc giao.

Nếu bộ phận KTNB được tổ chức dưới mô hình là một tổ KTNB trực thuộc ban kiểm soát hoặc thuộc phòng tài chính, kế toán thì qui mô của tổ kiểm toán thường là 3 - 6 người. Theo cách tổ chức này, đứng đầu tổ kiểm toán là tổ trưởng tổ KTNB do Hội đồng quản trị hoặc tổng giám đốc quyết định. Tổ trưởng tổ KTNB quản lý các KTV nội bộ có biên chế làm KTNB tại đơn vị. Tổ trưởng tổ KTNB là chức danh được cử mang tính chuyên trách nhưng trong một vài trường hợp là bán chuyên trách. Vì vậy, tổ trưởng tổ KTNB có thể là phó phòng kế toán hoặc trưởng ban kiểm soát hoặc phó ban kiểm soát đảm nhiệm. Thông thường các chức năng và quyền hạn của tổ KTNB

trong trường hợp này được quy định trong quyết định thành lập tổ KTNB của tổng giám đốc hoặc trong qui chế tài chính của TCT. Tuy nhiên, trong những trường hợp này, tổ kiểm toán chủ yếu hoạt động theo Qui chế KTNB ban hành theo Quyết định 832/TC/QĐ-CDKT mà chưa có qui chế riêng.



Sơ đồ 2.5. Tổ chức trong bộ phận KTNB thuộc phòng kế toán của TCT xây dựng Việt Nam

Về KTV nội bộ: KTV nội bộ được chọn thường là những người có am hiểu tốt về tài chính, kế toán. Ngoài các vị trí quản lý trong tổ chức bộ máy KTNB, các KTV nội bộ thường là các kế toán viên, được đào tạo qua các lớp ngắn hạn về KTNB. Mặc dù có qui định cụ thể về KTV nội bộ là từ trung cấp kế toán nhưng trên thực tế, các KTV nội bộ hầu hết là những người có trình độ đại học. Trong số ấy có một số KTV có chứng chỉ hành nghề kế toán, kiểm toán cấp quốc gia – Phụ lục 2.26. Những KTV nội bộ này chủ yếu là chuyển từ các công ty kiểm toán độc lập bên ngoài được tuyển dụng làm việc tại KTNB của TCT. KTV nội bộ được bổ nhiệm là trưởng bộ phận KTNB hoặc phó trưởng phòng KTNB trong tổ chức bộ máy KTNB thường là một nhân viên có kinh nghiệm làm kế toán chuyển sang hoặc nhân viên có kinh nghiệm trong kiểm tra, kiểm soát hay kiểm toán (Phó phòng kế toán trước đây hoặc là phó ban kiểm soát, hoặc một KTV có chứng chỉ hành nghề). Việc thực hiện đào tạo cơ bản về KTNB cho nhân viên ở bộ phận này còn nhiều hạn chế và thiếu đi tính chuyên nghiệp và tính chiến lược. Một đặc điểm dễ nhận thấy trong đội ngũ KTV nội bộ của TCT xây dựng là sự rất am hiểu về tài chính kế toán nhưng kiến thức về xây dựng lại khá hạn

ché. Nguyên nhân của tình trạng này chủ yếu vì hoạt động KTNB trong các TCT (dù là được tổ chức theo Phòng ban hay tổ kiểm toán thì lĩnh vực) kiểm toán vẫn tập trung chủ yếu vào loại hình kiểm toán tài chính. Kết quả khảo sát các cuộc kiểm toán tại TCT xây dựng và các đơn vị thành viên cho thấy tỷ lệ này rất lớn, vào khoảng 8/8 bộ phận KTNB thực hiện kiểm toán tài chính (100%), chỉ có 1/8 bộ phận KTNB thực hiện kiểm toán hoạt động (12,5%) – Phụ lục 2.26.

Trong quá trình khảo sát, một mô hình tổ chức KTNB cũng được phát hiện trong các TCT xây dựng là mô hình tổ chức bộ máy KTNB “bán phân tán”. Mô hình “phân tán” được xây dựng (duy nhất) tại TCT Xây dựng Trường Sơn. Mặc dù, ý tưởng về mô hình phân tán và thực tế đã triển khai nhưng mô hình này chưa thực sự hoàn thiện. Theo mô hình này “phân tán”, phòng KTNB của TCT thì trực thuộc tổng giám đốc, ngoài phòng KTNB của TCT còn biên chế mỗi đơn vị thành viên hạch toán độc lập một KTV. KTV nội bộ tại công ty hạch toán độc lập của TCT chịu sự chỉ đạo trực tiếp của giám đốc công ty. Mặc dù có sự khác biệt trong cách thức tổ chức bộ máy KTNB nhưng việc tổ chức nhóm kiểm toán để thực hiện cuộc kiểm toán khác nhau vẫn được tổ chức tương tự như trong mô hình tổ chức bộ phận KTNB tập trung tại TCT ngay cả khi khách thể là đơn vị hạch toán phụ thuộc hay hạch toán độc lập. Trường hợp hạch toán độc lập, KTV nội bộ đặt tại Công ty ngoài việc phối hợp thực hiện kiểm toán với KTNB của TCT thì KTV này phải thực hiện kiểm toán theo yêu cầu của giám đốc đơn vị.

Trong một cuộc kiểm toán cụ thể đối với các thành viên, vấn đề tổ chức về nhân sự cho cuộc kiểm toán có nhiều điểm khác nhau giữa các TCT xây dựng. Do số lượng KTV hạn chế, số lượng công ty hoặc xí nghiệp trong TCT hoặc công ty rất lớn (Vinaconex có tới trên 70 công ty thành viên, TCT Xây dựng Sông Đà có 31 Công ty thành viên, TCT Công trình Giao thông 5 có 19 đơn vị thành viên,...) nằm phân tán ở các địa phương khác nhau. Trong mỗi công ty lại có thể có nhiều xí nghiệp, đội sản xuất khác nhau. Vì sự phân tán về địa lý, tính chất phức tạp trong quá trình sản xuất kinh doanh, phạm vi kiểm toán rộng, ... nên tổ chức nhân sự trong một cuộc kiểm toán phải mang tính tập trung. Khi thực hiện cuộc kiểm toán, nhân viên bộ phận KTNB cùng thực hiện kiểm toán tại đơn vị được kiểm toán. Sau khi kết thúc kiểm toán cho một công ty thành viên, bộ phận KTNB sẽ tiếp tục thực hiện các cuộc kiểm toán tiếp

theo. Trong nhóm kiểm toán, nhiều bộ phận KTNB đã thực hiện phân chia công việc và phân quyền khi thực hiện kiểm toán rõ ràng. Tuy nhiên, trong tổ chức của một nhóm kiểm toán, bộ phận KTNB trong các TCT thường không phân chia rạch ròi giữa trưởng nhóm kiểm toán với các KTV khác (trong thực hiện một cuộc kiểm toán). Trong mọi cuộc kiểm toán, trưởng bộ phận KTNB là người quản lý toàn bộ nhóm kiểm toán về nhân sự và nội dung công việc kiểm toán.

Trên cơ sở kết quả khảo sát, phỏng vấn tại các DNXD cho thấy số lượng DNXD không tổ chức KTNB chiếm tỷ lệ rất lớn – Có tới 17/25 TCT xây dựng không tổ chức KTNB. Trong các lĩnh vực khác, kết quả những nghiên cứu và khảo sát gần đây cho thấy tỷ lệ tổ chức KTNB trong DN cũng rất thấp. Một số DN sau một thời gian tổ chức KTNB đã sáp nhập hoặc không duy trì tổ chức bộ phận này. Kết quả khảo sát trên đây thực hiện với số lượng lớn các TCT hoạt động xây dựng (ước tính tổng số TCT hoạt động xây dựng khoảng 28) vì vậy đặc điểm về tổ chức KTNB trong TCT xây dựng phần nào chứng tỏ những vấn đề đang tồn tại trong KTNB tại các DN nói chung và DNXD nói riêng. Về đặc trưng trong tổ chức bộ máy KTNB của các DNXD Việt Nam, Tác giả xin khái quát theo những vấn đề lớn sau đây:

Thứ nhất: Số lượng DNXD tổ chức bộ phận kiểm toán nội bộ ít

Mặc dù có cơ sở pháp lý rõ ràng về việc tổ chức bộ phận KTNB trong các DNNN, đặc biệt là các TCT 90, 91 nhưng thực tế tổ chức bộ máy KTNB trong các DNXD Việt Nam có tỷ lệ thấp (có 32% đối với các TCT xây dựng hay 14,5% đối với các DNXD được khảo sát tổ chức bộ máy KTNB). Trên thực tế, các văn bản pháp lý lại không quy định một cách rõ ràng hoặc lại không có xác định vị trí tổ chức cho bộ máy KTNB trong TCT. Do đó, trong các TCT nói chung và các TCT xây dựng nói riêng đã tổ chức bộ máy KTNB rất khác nhau: Trong một số TCT xây dựng, bộ phận KTNB được tổ chức thành một bộ phận chức năng độc lập trực thuộc tổng giám đốc; Trong một số TCT xây dựng khác KTNB lại được tổ chức thành một tổ hay một bộ phận (nhỏ) nằm trong ban kiểm soát hoặc phòng kế toán tài chính.

Ngoài mô hình tổ chức bộ phận KTNB trực thuộc tổng giám đốc, hai mô hình khác tổ của KTNB (trong ban kiểm soát hoặc bộ phận kế toán) đã và đang đặt ra vấn đề về tính độc lập của bộ phận này trong quá trình thực hiện kiểm toán tại TCT xây dựng.

Thứ hai: Nhận thức của nhà quản lý cao cấp về quản lý nói chung đã có sự thay đổi, đặc biệt trong các DN có qui mô lớn, lĩnh vực hoạt động đa dạng, phức tạp như trong TCT xây dựng

Vấn đề kiểm tra, kiểm soát nói chung và kiểm toán nói riêng đã cụ thể hơn, thực sự giúp nhà quản lý trong điều hành hoạt động của DN. Trên thực tế các DNXD Việt Nam đã tự xây dựng và thực hiện KSNB, đã thực hiện kiểm toán. Tuy nhiên nhận thức về từng loại hình kiểm toán, cách thức tổ chức bộ máy kiểm toán còn rất khác nhau. Nhìn nhận về vai trò của bộ phận KTNB và hoạt động của bộ phận này không nằm ngoài xu hướng đó. Sự nhầm lẫn trong cách hiểu bản chất của mỗi loại kiểm soát nói chung và kiểm toán nói riêng đã ảnh hưởng tới tổ chức bộ phận KTNB tại các DNXD Việt Nam. Kết quả khảo sát trình bày trong Phụ lục 2.26 đã chứng minh nhận xét này;

Thứ ba: Về tổ chức trong nội bộ của bộ máy KTNB của các TCT xây dựng Việt Nam, bộ phận KTNB được tổ chức theo mô hình tập trung, hoặc “nửa” phân tán

Với mô hình tập trung hay phân tán,... của KTNB, bộ phận này vẫn phải thực hiện khối lượng công việc kiểm toán lớn. Kết quả khảo sát cho thấy: đa số các bộ phận KTNB của TCT xây dựng đã không thể hoàn thành kế hoạch kiểm toán năm – Phụ lục 2.26. Thực tế này đang đặt ra cho các mô hình tổ chức bộ phận KTNB nhiều vấn đề phải giải quyết. Tổ chức bộ phận KTNB phải tính tới chất lượng kiểm toán, hiệu quả về công việc và tiết kiệm chi phí cho cuộc kiểm toán.

Thứ tư: KTV nội bộ trong tổ chức KTNB tại các TCT xây dựng nói riêng và ở các TCT nói chung thể hiện tính không chuyên trong thực hiện kiểm toán

KTV nội bộ được bổ nhiệm chủ yếu là từ đội ngũ làm kế toán chuyển sang. Số các KTV nội bộ được đào tạo cơ bản về kiểm toán và kiểm toán nói chung rất hạn chế. Số nhân viên sau khi được bổ nhiệm sẽ qua các khoá đào tạo ngắn hạn và làm kiểm toán tại TCT. Sự hiểu biết về nghiệp vụ, kinh nghiệm làm việc trong lĩnh vực tài chính kế toán là cần thiết khi thực hiện kiểm toán. Tuy nhiên, KTNB trong hoạt động xây dựng có những đặc thù riêng, do đó hiểu biết ít về hoạt động xây dựng sẽ ảnh hưởng tới hiệu quả thực hiện KTNB.

Thứ năm: Số lượng KTV nội bộ trong bộ máy KTNB tại các TCT xây dựng thiếu

Kết quả khảo sát cho thấy, số lượng KTV nội bộ trong bộ phận KTNB của TCT xây dựng dao động từ 2 tới 8 KTV. Liên hệ với các mô hình tổ chức trong bộ phận KTNB, việc xác định số lượng KTV tồn tại nhiều điểm bất hợp lý. Với số lượng KTV nội bộ quá ít, sẽ ảnh hưởng tới chất lượng kiểm toán cũng như là các lĩnh vực kiểm toán. Đối với mô hình phân tán, mặc dù về mặt lý thuyết là có biên chế KTV nội bộ tại các đơn vị hạch toán độc lập nhưng thực tế chỉ là những nhân viên kế toán của đơn vị ấy, sau đó được bổ nhiệm làm KTV. Hơn nữa, cách tổ chức này có thể ảnh hưởng tới tính độc lập trong thực hiện chức năng KTNB (vì KTV nội bộ chịu sự quản lý trực tiếp của giám đốc của công ty thành viên);

Thứ sáu: Chi phí cho KTNB thấp

Chi phí cho tổ chức KTNB là thấp so với khối lượng công việc của họ thực hiện, với phạm vi và những trách nhiệm của KTV nội bộ. Chi phí cho bộ phận KTNB được xác định gồm những khoản chi phí chi trả lương cho nhân viên thực hiện kiểm toán, chi phí công tác. Các chi phí khác liên quan tới khảo sát, phân tích,... thường không được xác định trong quá trình lập ngân sách cho KTNB. Trên thực tế, mặc dù nhận thức của nhà quản lý đã thay đổi nhưng cân nhắc về việc tổ chức KTNB vẫn là vấn đề lớn khi nhà quản lý chỉ xem xét chi phí cho tổ chức. Yếu tố chi phí và nhận thức về KTNB là hai lý do cơ bản dẫn tới quyết định của nhà quản lý cấp cao ở TCT không thành lập bộ phận KTNB;

Thứ bảy: Thiếu sự phối hợp trong kiểm toán nói chung giữa nội kiểm và ngoại kiểm, phối hợp KTNB với hoạt động thanh, kiểm tra của bộ, ngành

Kết quả khảo sát cho thấy, không tồn tại bất cứ mối liên hệ nào với hoạt động ngoại kiểm. Trong Chuẩn mực Kiểm toán Việt Nam hay Chuẩn mực Kiểm toán quốc tế đều trình bày về việc sử dụng thông tin do KTNB cung cấp nhưng thực tế thì sự phối hợp này không được thực hiện. Đây cũng là một yếu tố ảnh hưởng tới hoạt động KTNB trong TCT Việt Nam nói chung và trong các TCT xây dựng ở nước ta nói riêng, làm cho hiệu quả hoạt động KTNB còn thấp.

Trên cơ sở kết quả khảo sát, phỏng vấn và phân tích về dữ liệu các cuộc kiểm toán do bộ phận KTNB thực hiện tại các đơn vị và công ty thành viên của TCT xây dựng Việt Nam cho thấy: tổ chức thực hiện KTNB tại các TCT một số điểm khác biệt nhưng nhìn chung mang những đặc điểm giống nhau. Từ những phân tích trong những

phần trên, Tác giả xin đánh giá về tổ chức công tác KTNB trong các TCT xây dựng Việt Nam theo những vấn đề cơ bản sau đây:

Thứ nhất: Tổ chức công tác KTNB tại các TCT xây dựng không chuyên nghiệp, giống với kiểm tra kế toán

Thực tế khảo sát tại những TCT này và các đơn vị thành viên được kiểm toán đã chứng minh nhận xét đó. Tổ chức thực hiện kiểm toán hầu hết là không có qui trình hay có chương trình kiểm toán. Về nội dung kiểm toán: một số nội dung đã được trình bày nhưng không cụ thể, không theo những thông lệ chung khi trình bày kế hoạch hay chương trình kiểm toán (theo bước công việc, trình tự kiểm tra,...). KTV thực hiện chủ yếu bằng kinh nghiệm, không có các bước công việc khảo sát mang tính “chuẩn tắc” nào trước khi thực hiện kiểm toán: Chứng từ được sử dụng kiểm tra là các chứng từ có liên quan tới nghiệp vụ; cách kiểm tra chủ yếu dựa vào kinh nghiệm, rà soát các tài liệu theo trình tự kế toán, làm lại theo trình tự kế toán. Do đó, khi thực hiện kiểm toán KTV nội bộ đã bỏ qua sự *thận trọng đúng mực* – Một trong những yêu cầu mang tính bắt buộc đối với một KTV;

Thứ hai: Tổ chức công tác KTNB được thực hiện kém sáng tạo, thiếu tính chủ động

Các cuộc KTNB thường chỉ tập trung vào kiểm toán trong những nội dung đã kiểm toán năm trước, quen thuộc như TSCĐ, doanh thu, hàng tồn kho. Hoạt động kiểm toán thường là hậu kiểm sau khi có báo cáo tài chính năm. Điều này làm cho bộ phận KTNB chỉ dừng lại ở việc phát hiện các sai phạm, sửa chữa sai phạm, hướng dẫn nghiệp vụ. Các đơn vị có tổ chức KTNB trong TCT xây dựng đều không thực hiện các cuộc kiểm toán hay những hoạt động tiền kiểm trong năm. Vì vậy, các quyết định quản lý dường như không hề sử dụng thông tin từ KTNB. Bên cạnh đó, việc các KTV nội bộ quá lệ thuộc vào các tài liệu đã có trong các cuộc kiểm toán trước đã ảnh hưởng tới tính sáng tạo, khả năng phát hiện những dấu hiệu bất thường hay xử lý các sai phạm đã phát hiện,...trong kiểm toán;

Thứ ba: Các loại hình kiểm toán không được bộ phận KTNB trong TCT xây dựng thực hiện đầy đủ so với vai trò, chức năng và mục tiêu trong tổ chức bộ phận này

Thông lệ phổ biến của KTNB là đánh giá các hoạt động của đơn vị để trợ giúp cho nhà quản lý. Trên thực tế, KTNB trong TCT lại chủ yếu thực hiện kiểm toán tài

chính. Kiểm toán hoạt động hầu như không được thực hiện. Ngay trong khi thực hiện kiểm toán tài chính, KTNB cũng dừng lại ở việc kiểm tra ở một số khoản mục mang tính thường xuyên ở TCT mà chưa kiểm toán được các khoản mục của BCTC. Bên cạnh đó, kiểm toán tài chính ở đơn vị thực hiện mới chỉ mang tính “điển hình”, chưa thực hiện kiểm toán được ở các đơn vị thành viên. Ngoài ra, kiểm toán tài chính mới chỉ hướng tới việc phát hiện, xử lý sai phạm về tài chính mà chưa hướng tới những cải tiến trong tương lai trong việc xây dựng hệ thống thông tin phục vụ cho ra quyết định - là lĩnh vực của kiểm toán hoạt động;

Thứ tư: Phạm vi thực hiện KTNB giới hạn trong một số hoạt động cụ thể tại khách thể kiểm toán

Lý thuyết về KTNB và thông lệ phổ biến đều cho thấy, phạm vi thực hiện KTNB là các hoạt động tại đơn vị. Phạm vi thực hiện kiểm toán của KTNB trong TCT xây dựng tập trung nhiều vào các hoạt động tài chính, những hoạt động có khả năng sai phạm cao (dựa vào kinh nghiệm) tại đơn vị thành viên. Kết quả khảo sát cũng cho thấy, một số cuộc kiểm toán đã quan tâm tới những hoạt động phi tài chính nhưng xem xét và đánh giá các chỉ dừng lại ở mức độ đơn giản.

Thứ năm: Về khía cạnh kiểm toán tính tuân thủ

KTNB đã thực hiện trên cơ sở xem xét việc chấp hành chính sách, chế độ quản lý của Nhà nước; Kiểm tra việc thực hiện qui định trong ghi chép, thống kê; Kiểm tra các qui định, qui chế,... Tuy nhiên, KTNB mới thực hiện đánh giá về tính tuân thủ ở mức độ đơn giản, chưa thực hiện chức năng “tư vấn, hỗ trợ” cho nhà quản lý trong việc xây dựng các qui định, qui trình, nội qui,... nhằm kiểm soát tốt hơn đối với TCT.

Thứ sáu: Thực hành kiểm toán thiếu cơ sở, căn cứ không rõ ràng, không chuyên nghiệp

Về khía cạnh pháp lý, các qui định về KTNB có nhiều điểm không còn phù hợp nhưng vẫn được đơn vị áp dụng. Trên khía cạnh thực hành nghề nghiệp, KTNB trong các TCT xây dựng không có các Chuẩn mực Kiểm toán - Đây là cơ sở quan trọng cho một hoạt động kiểm toán hướng tới hoạt động mang tính chuyên nghiệp. Mặc dù, một số TCT đã ban hành qui chế KTNB hoặc sử dụng qui trình chung theo hướng dẫn của Bộ Tài chính nhưng tính thực hành rất thấp. Bên cạnh đó, thói quen làm việc theo kinh nghiệm, theo hiểu biết trước đây đã phần nào tác động tới tính “tuân thủ” các qui định,

kế hoạch và chương trình trong thực hành kiểm toán. Ngoài ra, thiếu cơ chế phối hợp trong thực hành kiểm toán đã làm cho tổ chức công tác KTNB bị trùng lặp với các hoạt động kiểm tra khác (trong kiểm tra thông tin tài chính) trong khi bỏ qua các lĩnh vực khác hoặc không sử dụng kết quả kiểm tra lẫn nhau để có thể giảm chi phí,...

Cũng giống như tổ chức bộ máy KTNB, tổ chức hoạt động KTNB trong các TCT xây dựng chưa đem lại hiệu quả mong muốn. Tổ chức công tác KTNB chỉ dừng lại là ở chức năng kiểm tra thông tin trình bày trên báo cáo tài chính ở các đơn vị thành viên.

Kết quả khảo sát thực tế tại các TCT xây dựng cho thấy mô hình tổ chức bộ phận và cách thức tổ chức công tác KTNB rất đa dạng. Sự đa dạng này nếu được vận dụng đúng sẽ đảm bảo tính linh hoạt trong quá trình thực hiện kiểm toán. Mặc dù tổ chức KTNB đã đi vào hoạt động và gặt hái được một số thành tựu nhất định nhưng hiệu quả hoạt động của bộ phận KTNB trong TCT xây dựng nhìn chung còn thấp. Thực tế hoạt động của tổ chức KTNB trong các TCT này cần phải xem xét và đánh giá một cách khách quan để có hướng cải thiện. Thực trạng hoạt động kinh doanh của nhiều TCT xây dựng và các đơn vị thành viên như kinh doanh thua lỗ lớn, vi phạm luật và các qui định của Nhà nước trong quản lý, tình trạng tham nhũng, thất thoát tài sản của Nhà nước,... đang đặt ra những vấn đề lớn trong quản lý. Phân tích nguyên nhân tình trạng hoạt động kém hiệu quả của tổ chức KTNB trong TCT xây dựng là cần thiết để giúp nhà quản lý có thể nhận thức đúng đắn hơn về thực trạng hoạt động này đồng thời là cơ sở để tìm kiếm giải pháp cải thiện tổ chức KTNB – Một phương sách trợ giúp đắc lực cho quản lý DN.

2.2.5. Nguyên nhân của những yếu điểm và các vấn đề đặt ra trong tổ chức kiểm toán nội bộ của doanh nghiệp xây dựng Việt Nam

Sau hơn mười năm KTNB hình thành và phát triển, hoạt động KTNB trong DN nói chung và DNXD Việt Nam nói riêng còn nhiều bất cập cần phải tiếp tục bổ sung, hoàn thiện. Trong các TCT xây dựng Việt Nam, KTNB đã được hình thành và phát triển theo một số mô hình khác nhau, đã phần nào thể hiện được sự cần thiết của loại hình kiểm toán này – Một loại hình kiểm tra, kiểm soát đặc biệt trong nội bộ, phục vụ cho quản lý. Bên cạnh những ưu điểm, KTNB trong DNXD đã bộc lộ nhiều hạn chế như đã phân tích trong những nội dung trên. Giải thích về thực trạng của KTNB trong

DNXD làm cơ sở cho phương hướng và giải pháp bổ sung, hoàn thiện Tác giả xin khái quát theo những nguyên nhân cơ bản sau đây:

Trước hết là những nguyên nhân khách quan

Những nguyên nhân khách quan có ảnh hưởng lớn tới KTNB trong DNXD Việt Nam gồm:

Thứ nhất: Yếu tố lịch sử về hoạt động kiểm tra, kiểm soát nói chung để lại

Kiểm tra, kiểm soát nói chung và kiểm toán nói riêng là hoạt động mang *tính chuyên nghiệp* cao. Hoạt động này đòi hỏi phải tích lũy kinh nghiệm, nâng cao nhận thức,... ở nước ta, những dấu hiệu ban đầu về kiểm tra kiểm soát đã xuất hiện từ rất sớm nhưng hoạt động kiểm tra kiểm soát đặc biệt - kiểm toán mới xuất hiện từ đầu thập kỷ 90. Kinh nghiệm tổ chức kiểm toán ở nước ta còn quá ít nếu so với lịch sử phát triển hàng trăm năm của kiểm toán tại các quốc gia như Hoa Kỳ, Anh, Úc, Pháp,... Vì vậy, việc trong quá trình phát triển của KTNB tại các DN Việt Nam nói chung và trong các TCT xây dựng nói riêng còn chưa phù hợp, chưa đúng với bản chất và chức năng là điều dễ hiểu. Bên cạnh đó, thói quen kiểm tra kiểm soát theo công nghệ kiểm tra kế toán còn tồn tại, đang được áp dụng đòi hỏi sự thay đổi phải có lộ trình từng bước. Lịch sử phát triển của kiểm toán trên thế giới cũng ghi nhận sự phát triển của KTNB theo sau sự phát triển của KTĐL và KTNN, sự phát triển của KTNB ban đầu cũng có xuất phát điểm trong lĩnh vực tài chính – kiểm tra độ tin cậy của thông tin tài chính. Giai đoạn sau này, các hoạt động KTNB hiện đại mới có sự chuyên hướng sang các lĩnh vực khác như hiệu quả, hiệu năng. Vì vậy, sự giới hạn phạm vi, nội dung trong thực hiện kiểm toán của KTNB tại các TCT xây dựng hiện nay có thể lý giải một phần do nguyên nhân này.

Thứ hai: Hệ thống văn bản pháp lý về KTNB có nhiều điều còn hạn chế ảnh hưởng tới sự phát triển của KTNB

Trong điều kiện KTNB và hoạt động kiểm toán nói chung ở Việt Nam còn mới mẻ, các văn bản về KTNB do Bộ Tài chính ban hành phải làm tăng tính hiệu lực trong thực thi, tạo ra định hướng phát triển cũng như là nền tảng cho phát triển loại hình kiểm toán này. Tuy nhiên, quy định trong những văn bản này chủ yếu mang tính chất hành chính, mang tính chất quản lý vĩ mô, chưa thực sự có hiệu lực pháp lý vì thế tính thực tiễn thấp. Tính từ thời điểm KTNB chính thức xuất hiện (1997), cơ sở pháp lý để tổ chức KTNB dựa trên 4 văn bản pháp lý về tổ chức bộ máy và tổ chức công tác KTNB. Nội

dung những văn bản qui định quá sâu vào tổ chức KTNB, vào tổ chức bộ máy và hoạt động của DN. Như vậy, thay vì những qui định này mang tính định hướng, gợi mở hay là hành lang pháp lý chung cho loại hình KTNB trong các đơn vị hoặc là chuẩn mực hay tiêu chuẩn cho thực hành KTNB thì những qui định này đã hướng dẫn cụ thể tổ chức KTNB trong các DN – Tập trung vào các DNNN. Vì vậy, KTNB tại DN mang tính bắt buộc, hoạt động theo một khuôn mẫu thay vì hoạt động mang tính “tự nguyện” tùy thuộc vào đặc điểm hoạt động của DN. Bên cạnh đó, vào thời điểm ban đầu một số điểm qui định trong các văn bản này còn mâu thuẫn nhau, qui định chưa xuất phát từ thực tiễn hoạt động quản lý, áp dụng cho các DN hoạt động trong các lĩnh vực khác nhau,... đã làm cho DN lúng túng trong việc thực thi các qui định. Mặc dù những hạn chế của các văn bản này dần dần được sửa chữa, hoàn thiện và hội nhập với xu hướng chung nhưng ảnh hưởng tiêu cực do những hạn chế của các văn bản này tới tổ chức KTNB trong TCT xây dựng Việt Nam vẫn còn tồn tại cần tiếp tục khắc phục.

Thứ ba: Cơ sở thực hiện kiểm toán còn đơn giản và chưa gắn với đặc trưng của ngành, của lĩnh vực sản xuất kinh doanh TCT đang hoạt động

Trên thực tế, trước hết KTNB mới chỉ dựa vào qui chế KTNB mà không có chuẩn mực cho thực hành kiểm toán. Về mặt tổ chức thực hiện, KTNB phải xuất phát từ đặc thù trong hoạt động sản xuất kinh doanh, đặc thù về quản lý,... và nhu cầu quản lý nói chung. Do đó, việc ban hành một qui trình “*tiêu chuẩn*” cho hoạt động này đã không khả thi. Một góc độ khác, qui trình hướng dẫn lại quá thiên về lĩnh vực kiểm toán tài chính - Đây không phải là lĩnh vực mang tính đặc thù của KTNB, nên đã ảnh hưởng tới loại hình và phạm vi thực hiện kiểm toán tại các TCT nói chung và các TCT xây dựng nói riêng. Do không có cơ sở thực hiện mang tính thống nhất nên tổ chức công tác KTNB tại các TCT xây dựng thực hiện không giống nhau và không theo thông lệ mang tính phổ biến. Mặc dù KTNB phải được tổ chức thực hiện phù hợp với mỗi đơn vị nhưng chính thực trạng này ảnh hưởng tới chất lượng và tính hiệu quả của hoạt động KTNB tại các DN XD Việt Nam.

Thứ tư: Mô hình tổ chức “cứng nhắc” của TCT làm cho tổ chức KTNB không có “đất” để hình thành và phát triển

Trên thực tế, mô hình tổ chức của các TCT xây dựng phải tuân thủ theo mô hình TCT nhà nước được qui định trong Nghị định 39/1995/NĐ-CP của Chính phủ, “Ban

hành điều lệ mẫu về tổ chức và hoạt động của TCT nhà nước”. Trong mô hình này, TCT phải tổ chức ban kiểm soát nhưng không có bộ phận KTNB. Bên cạnh đó, theo thông lệ chung cơ chế quản lý theo kiểu “*một thủ trưởng*” sẽ làm tăng vai trò và tính hiệu lực của KTNB. Tuy nhiên, do mô hình tổ chức không thống nhất, KTNB có thể lại trực thuộc hội đồng quản trị, ban kiểm soát,...trong khi báo cáo của KTNB chủ yếu phải phục vụ cho ban giám đốc – cấp điều hành hoạt động tại TCT, đã làm giảm tính hiệu lực của KTNB. Ngay cả trong mô hình KTNB thuộc tổng giám đốc, sự mâu thuẫn giữa việc tự chịu trách nhiệm của KTNB với quyền lực của thủ trưởng trong đơn vị tạo ra là một mâu thuẫn tất yếu nhưng khó giải quyết vì lợi ích mặc dù *KTNB được xem như là một sự đánh giá độc lập đối với các hoạt động nhằm hỗ trợ cho tổ chức ấy*. Ngoài ra, sự thay đổi trong chiến lược phát triển các doanh nghiệp trong nước cũng phần nào ảnh hưởng tới hoạt động của KTNB. Định hướng trong quá trình cổ phần hoá doanh nghiệp đối với các TCT và những đơn vị thành viên trong TCT là hoàn toàn đúng đắn. Tuy nhiên, thực tiễn cho thấy số DN mà Nhà nước nắm cổ phần chi phối vẫn chiếm tỷ lệ rất lớn trong hầu hết các TCT xây dựng. Vì vậy sự chuyển biến trong tổ chức và quản lý tại TCT chưa có sự thay đổi đáng kể. KTNB trong các TCT xây dựng cũng nằm trong xu hướng ấy, chưa có sự chuyển biến thực sự.

Thứ năm: Nhận thức về kiểm toán nói chung và KTNB nói riêng chưa đồng bộ, chưa hoàn toàn đúng đắn từ đó ảnh hưởng tới việc xác định nội dung của KTNB

Thêm vào đó, chức năng và nhiệm vụ cụ thể của KTNB cũng chưa được quan niệm thống nhất đặc biệt là trong kiểm toán hiệu quả (Efficiency Audit) hoạt động và hiệu năng (Effectiveness Audit) của quản lý. Ngay trong lĩnh vực kiểm toán mang tính truyền thống như kiểm toán quy tắc (Regularity Audit) và kiểm toán thông tin (Information Audit) cũng chưa thật nhất quán về nội dung cụ thể cần kiểm toán. Kết quả khảo sát cho thấy, KTNB thực hiện kiểm toán thông tin là chủ yếu – Kiểm tra độ tin cậy của một số khoản mục được trình bày trên báo cáo tài chính, kiểm toán tuân thủ chỉ dừng lại ở việc đánh giá các qui định, qui trình được áp dụng trên thực tế mà chưa thực sự trợ giúp cho nhà quản lý trong xây dựng hay cải thiện quá trình này,...Nhận thức này tạo ra môi trường không tốt làm cho hoạt động kiểm toán có thể bị đánh đồng với những hoạt động kiểm soát khác. Thực tế, nhiều đơn vị đã không tổ chức bộ phận

KTNB vì cho rằng KTNB và KSNB là giống nhau hay không cần thiết vì đã có kiểm toán độc lập thực hiện định kỳ.

Thứ sáu: Môi trường kinh doanh thay đổi làm cho KTNB có sự biến đổi lớn

Sự phát triển cả về qui mô, số lượng và lĩnh vực hoạt động các DNXD, đặc biệt là các TCT xây dựng làm cho khả năng sai phạm trong những đơn vị này có xu hướng tăng lên. Trong khi đó khả năng kiểm soát của Nhà nước đối với đơn vị này lại có những hạn chế vì vậy cả nhà quản lý và người quan tâm cùng kỳ vọng vào những loại hình kiểm soát tốt hơn, chuyên nghiệp hơn – Một trong các phương sách được lựa chọn là KTNB. Tuy nhiên, KTNB là một loại hình mới mẻ ở Việt Nam do đó từ quá trình hình thành, phát triển và đến bất kịp sự thay đổi của môi trường kinh doanh và đáp ứng nhu cầu quản lý gặp nhiều khó khăn. KTNB vừa thực hiện vừa tìm kiếm mô hình tổ chức bộ máy và tổ chức thực hiện kiểm toán phù hợp cần phải có thời gian, có lộ trình cụ thể. Mặc dù vậy, KTNB ở một số TCT xây dựng cũng ghi nhận sự quan tâm đặc biệt của nhà quản lý trong thiết kế và vận hành bộ phận KTNB, đã chứng tỏ nhận thức đúng đắn hơn về hoạt động này. Không chỉ dừng lại trong nhận thức, hoạt động KTNB tại một số đơn vị không bị giới hạn ở kiểm toán tài chính mà bắt đầu có sự chuyển hướng hoạt động KTNB sang xem xét, đánh giá hiệu lực quản lý của một số hoạt động trong đơn vị mặc dù còn nhiều hạn chế về nội dung, phương pháp, lựa chọn tiêu chuẩn cho đánh giá,...

Tiếp đến là những nguyên nhân chủ quan

Các nguyên nhân chủ quan có xuất phát điểm khác nhau và ảnh hưởng khác nhau tới KTNB. Từ kết quả khảo sát và phân tích về KTNB trong các DNXD được khảo sát có thể khái quát một số nguyên nhân cơ bản sau đây:

Thứ nhất: Do nhận thức của người sử dụng thông tin, nhận thức của nhà quản lý DN nói chung về kiểm toán

Điều này đã ảnh hưởng rất lớn tới sự tồn tại của hoạt động KTNB trong các DN nói chung và trong TCT xây dựng nói riêng. Kết quả điều tra cho thấy tồn tại những mâu thuẫn và có thể nhầm lẫn về các loại hình kiểm toán khác nhau: 55% trong số nhà quản lý DN được hỏi trả lời là cần thiết có KTNB; có 70% nói rằng nếu có KTĐL hoặc KTNN thực hiện kiểm toán thì không cần thiết; có tới 98% (Phụ lục 2.26) các cuộc KTNB kể cả tự thực hiện hay thuê ngoài là kiểm toán tài chính, không thực hiện kiểm

toán hoạt động. Như vậy nhà quản lý vẫn chỉ mới quan tâm tới thông tin tài chính, tới tính trung thực của thông tin này mà chưa quan tâm tới hiệu quả sử dụng của các nguồn lực tại đơn vị. Mâu thuẫn giữa lợi ích của tổ chức KTNB và chi phí cho bộ phận này là một yếu tố ảnh hưởng không nhỏ tới sự tồn tại của bộ máy KTNB trong DN XD. Kết quả điều tra cho thấy, 35% (Phụ lục 2.26) số nhà quản lý tin rằng chi phí cho hoạt động KTNB lớn là nguyên nhân dẫn tới DN không tổ chức bộ phận KTNB. Đây có thể là lý do dẫn tới KTNB không được tổ chức ở nhiều TCT xây dựng nói riêng và các TCT nói chung tại Việt Nam.

Thứ hai: Nhận thức không đúng về bản chất và chức năng của ban kiểm soát và bộ phận KTNB trong TCT xây dựng

Kết quả điều tra cho thấy có tới 45% số phiếu trả lời cho rằng KTNB và ban kiểm soát của TCT có thể nhập lại vì bản chất, chức năng của 2 bộ phận này là giống nhau. Ban kiểm soát là đại diện cho chủ sở hữu thực hiện kiểm soát, tổng hợp tình hình kiểm soát, lập báo cáo kiểm soát về tình hình thực hiện các nghị quyết của hội đồng quản trị TCT. Báo cáo của ban kiểm soát là cơ sở quan trọng để hội đồng quản trị ra các quyết định điều hành hoạt động của TCT. Trong khi đó, về thực chất KSNB là hệ thống các chính sách, thủ tục do TCT xây dựng để đạt được các mục tiêu của TCT như: bảo vệ tài sản, thực hiện chế độ pháp lý, đảm bảo độ tin cậy của thông tin, và đảm bảo hiệu quả, hiệu năng. Như vậy, ban kiểm soát là bộ máy giúp việc cho hội đồng quản trị kiểm soát toàn bộ TCT. KTNB là chức năng thẩm định độc lập được thiết lập trong TCT để xem xét, đánh giá về các hoạt động của đơn vị với tư cách là một sự trợ giúp đối với TCT. Do đó, việc đồng nhất giữa chức năng của ban kiểm soát với bộ phận KTNB trong TCT nói chung và trong TCT xây dựng nói riêng là không phù hợp.

Thứ ba: KTV nội bộ ở các TCT xây dựng chưa đáp ứng được yêu cầu kiểm toán cả về số lượng và chất lượng

Với số lượng lớn các đơn vị thành viên, với đặc trưng hoạt động sản xuất kinh doanh dàn trải nhiều lĩnh vực trong khi mỗi TCT xây dựng chỉ biên chế nhiều nhất là 8 KTV và ít nhất là 2 KTV (mức trung bình 5 KTV) đã không thể hoàn thành khối lượng công việc kiểm toán theo kế hoạch. Thực tế hoạt động của bộ phận KTNB trong TCT xây dựng chỉ đạt mức trung bình 64% theo kế hoạch. Theo kết quả điều tra của Công ty Kiểm toán Ernst & Young công bố năm 2007 tại các công ty lớn ở Mỹ về mức độ hoàn

thành kế hoạch: chỉ có 21% KTNB hoàn thành trước kế hoạch; 24% KTNB hoàn thành được 80% so với kế hoạch. Mặc dù việc so sánh là không thực sự tương xứng nhưng kết quả này không phải là quá thấp nếu so với mức độ hoàn thành kế hoạch của KTNB các nước. Tuy nhiên, nếu đánh giá theo khối lượng công việc, phạm vi và nội dung KTNB đã thực hiện thì kết quả này chưa phản ánh đúng năng lực làm việc của bộ phận này. Thật vậy, với khối lượng công việc kiểm toán chủ yếu là kiểm toán tài chính trong khi hàng năm các TCT xây dựng và đơn vị thành viên vẫn thực hiện kiểm toán độc lập với báo cáo tài chính thì bộ phận KTNB có hiệu quả làm việc thấp.

Về chất lượng KTV, hầu hết các TCT xây dựng khi thực hiện tuyển dụng đều đặt ra những yêu cầu đối với KTV nội bộ theo “chuẩn mực” nhưng thực tế thì hầu hết họ được tuyển dụng từ bộ phận kế toán (6/8 bộ phận KTNB tuyển dụng nhân viên từ bộ phận kế toán). Một số ít nhân viên chuyển từ công ty kiểm toán độc lập sang. Mặc dù việc tuyển dụng này có những ưu điểm như nhân viên kiểm toán am hiểu về các nghiệp vụ kế toán tài chính tại các TCT xây dựng, một số nhân viên đã từng làm kiểm toán độc lập có trình độ chuyên môn nghiệp vụ chuyên sâu về kiểm toán tài chính,... nhưng việc nhận thức không đúng về nội dung và phương pháp của KTNB cũng là nguyên nhân dẫn tới hoạt động KTNB chỉ tập trung vào kiểm tra các thông tin tài chính, thực hiện kiểm tra kế toán là chủ yếu mà bỏ qua các lĩnh vực đặc thù của KTNB trong những đơn vị này. Kết quả điều tra tại các TCT xây dựng cho thấy, bộ phận KTNB giành phần lớn thời gian (99%) của cuộc kiểm toán cho kiểm tra thông tin tài chính. Trong khi đó, kết quả khảo sát tại Nga và một số nước thuộc Liên bang Nga (Phụ lục 2.27 và 2.28) cho thấy hiện tại KTNB tập trung vào trợ giúp nhà quản lý xây dựng các chính sách, các qui trình và đánh giá hoạt động kiểm soát đối với tài sản, hoạt động kiểm soát đảm bảo sự tuân thủ pháp luật và các chính sách, hoạt động kiểm soát nội bộ đối với thông tin tài chính và các quá trình hoạt động,... Tại Hoa Kỳ, hoạt động KTNB cũng tập trung vào những lĩnh vực tương tự như đánh giá các quá trình hoạt động, hoạt động kiểm soát, quản lý rủi ro, hiệu quả và hiệu năng hoạt động,... Đây cũng là một trong những nguyên nhân ảnh hưởng tới chất lượng, hiệu quả và những giới hạn của bộ phận KTNB tại các TCT xây dựng hiện nay.

Thứ tư: Hầu hết các đơn vị khi tổ chức KTNB không xây dựng qui chế KTNB cho đơn vị hoặc xây dựng giống như qui chế KTNB ban hành theo Thông tư 171 do Bộ Tài chính

Những Qui chế này đã không được xây dựng theo những đặc điểm riêng của ngành, lĩnh vực hoạt động và của bản thân đơn vị nên tính thực hành rất thấp. Trên thực tế, DNXD được khảo sát không thực hiện theo các qui chế mà thực hiện trên cơ sở kinh nghiệm làm kế toán là chủ yếu. Nguyên nhân này ảnh hưởng tới phạm vi, chức năng và nội dung công tác kiểm toán kể cả vai trò, vị trí của bộ phận KTNB trong TCT xây dựng. Theo thông lệ chung, qui chế KTNB, điều lệ hoặc chuẩn mực là cơ sở quan trọng trong thực hành kiểm toán. Do đó xây dựng qui chế KTNB hoặc điều lệ hoặc sử dụng chuẩn mực được các công ty có ý nghĩa vô cùng quan trọng trong tổ chức KTNB, đặc biệt là trong xem xét chất lượng cuộc KTNB. Điều tra của Ernst & Young năm 2007 công bố cho thấy có tới 52% bộ phận KTNB ở các DN tại Hoa Kỳ thực hiện đánh giá chất lượng kiểm toán thông qua SPPIA.

Thứ năm: Mô hình tổ chức KTNB trong quan hệ với các bộ phận khác trong TCT xây dựng chưa hợp lý dẫn tới những bất cập trong tổ chức, điều hành và thực hiện

Vấn đề này thể hiện ở hai mô hình là KTNB được xem như một bộ phận nằm trong ban kiểm soát và KTNB là một tổ hay một bộ phận nằm trong phòng tài chính – kế toán. Như đã phân tích ở trên, ban kiểm soát thực hiện chức năng trợ giúp cho hội đồng quản trị trong kiểm soát toàn bộ các hoạt động của TCT. Bộ phận KTNB thực hiện chức năng đánh giá độc lập về các hoạt động và cả hệ thống kiểm soát của TCT. Vì vậy, bộ phận KTNB nằm trong ban kiểm soát có thể ảnh hưởng tới chức năng và tính độc lập của bộ phận này khi thực hiện kiểm toán.

Bộ phận kế toán thực hiện chức năng xử lý và cung cấp thông tin đồng thời cũng thực hiện chức năng kiểm tra (kiểm tra kế toán). Thông tin cung cấp cho các đối tượng sử dụng là các thông tin tài chính (trình bày trên báo cáo tài chính hoặc báo cáo kế toán quản trị) đã được kiểm tra. Việc đặt bộ phận KTNB nằm trong bộ phận kế toán (người phụ trách công việc KTNB là bán chuyên trách) sẽ ảnh hưởng tới tính độc lập, khách quan của kiểm toán. Cá biệt, trong một số TCT xây dựng còn sử dụng nhân viên

kế toán (kiêm nhiệm) thực hiện kiểm toán mà không có bất cứ sự giám sát hay rà soát của KTV tiếp sau đó.

Thứ sáu: KTNB chưa có một qui trình “chuẩn”, hệ thống các biểu mẫu, giấy tờ, tài liệu chuẩn hoá cho hoạt động kiểm toán

Qui trình kiểm toán là hệ thống các bước công việc được xây dựng khi thực hiện kiểm toán. Qui trình kiểm toán chung đã được đề cập trong Qui chế kiểm toán do Bộ Tài chính ban hành. Tuy nhiên, qui trình rất khó có thể áp dụng ngay trong KTNB như đã phân tích trong các phần trên. Trong khi đó, các TCT xây dựng với lĩnh vực hoạt động mang tính đặc thù; Bản thân mỗi lĩnh vực xây dựng cụ thể lại khác nhau,... Do đó qui trình kiểm toán này không phù hợp. Trên thực tế, kết quả điều tra cho thấy các KTV đã không có một qui trình “chuẩn”, phù hợp với đơn vị được kiểm toán hoặc không xây dựng qui trình kiểm toán.

Hệ thống biểu mẫu, tài liệu kiểm toán là cơ sở quan trọng đối với KTV nói chung và KTV nội bộ nói riêng để ghi lại phát hiện kiểm toán, tính toán, ... Tài liệu này sẽ được lưu trữ trong hồ sơ kiểm toán. Tại bộ phận KTNB trong các TCT xây dựng, KTV thường không có mẫu giấy tờ làm việc, vừa thực hiện kiểm toán vừa thiết kế mẫu, biểu tài liệu để ghi chép kết quả. Không có biểu mẫu, giấy làm việc sẽ không những ảnh hưởng tới công việc kiểm toán mà còn ảnh hưởng tới công việc kiểm tra, kiểm soát đặc biệt là chất lượng của KTNB.

Thứ bảy: KTNB thiếu một chiến lược hoạt động lâu dài, một kế hoạch chiến lược cho hoạt động kiểm toán

Bản thân việc thực hiện KTNB mới chỉ dựa trên kinh nghiệm, gặp vấn đề gì thì tiến hành xử lý, mang tính chất tình huống,... làm cho hoạt động kiểm toán mang tính bị động nhiều hơn là chủ động. KTNB tại các TCT xây dựng Việt Nam chỉ thực hiện “hậu kiểm” là chủ yếu đã ảnh hưởng tới tính khả dụng của KTNB trong quản lý. Tại các nước phát triển, xây dựng một chiến lược kiểm toán có vai trò quan trọng tới hiệu quả và chất lượng của KTNB. Chiến lược kiểm toán áp dụng cho một thời gian dài, liên quan tới nhiều khía cạnh khác nhau trong kiểm toán. Chiến lược kiểm toán phải được nghiên cứu kỹ lưỡng trước khi áp dụng, kể cả việc áp dụng thử. Không có chiến lược, phát triển KTNB “nóng vội”, “dập khuôn”,... đã ảnh hưởng tới chất lượng và hiệu quả của bộ phận này tại các TCT xây dựng Việt Nam hiện nay.

Thứ tám: Tại các TCT xây dựng chưa thực hiện đánh giá về chất lượng và hiệu quả của KTNB

Thực tế hoạt động tại các TCT xây dựng đã không thực hiện đánh giá về hoạt động của bộ phận này. Thực tế kết quả khảo sát cho thấy toàn bộ các TCT xây dựng có tổ chức KTNB 100% - Trình bày trong Phụ lục 2.26, đã không được khảo sát, đánh giá định kỳ hoặc bất thường mặc dù một số tại một số TCT có báo cáo về mức độ hoàn thành kế hoạch của bộ phận KTNB. Kết quả khảo sát của Ernst & Young năm 2007 và IIA tại Hoa Kỳ, Nga và các nước CIS cho thấy, hầu hết các DN có tổ chức bộ phận KTNB có đánh giá về tính hiệu quả, chất lượng kiểm toán. Việc đánh giá này dựa vào nhiều tiêu thức khác nhau tùy thuộc vào từng công ty.

Đánh giá chất lượng và hiệu quả của KTNB góp phần quan trọng vào việc củng cố vai trò và trách nhiệm cũng như là sự đóng góp của KTNB cho TCT. Do đó, đánh giá về hoạt động của bộ phận này là không thể thiếu. Trên thực tế, việc đánh giá về các hoạt động của bộ phận KTNB trong TCT xây dựng vừa thiếu lại yếu là nguyên nhân nhà quản lý không xác định được mức độ hoạt động hiện tại của bộ phận này; nguyên nhân hoạt động chưa hiệu quả; những yếu điểm của tổ chức KTNB tại đơn vị;... Đây là một nguyên nhân quan trọng ảnh hưởng tới tính hiệu quả của bộ phận KTNB; KTNB chưa thể đáp ứng được nhu cầu của ban giám đốc, hội đồng quản trị. Tại Việt Nam, thực tế này đã dẫn tới việc xoá bỏ hoặc sáp nhập bộ phận KTNB trong một số TCT lớn (hoạt động trong các ngành khác) như TCT Hàng không Việt Nam, TCT Bưu chính,...

Ngoài các nguyên nhân trên, chế độ đãi ngộ của đơn vị đối với các KTV chưa phù hợp, chi phí cho hoạt động KTNB chưa hợp lý cũng là một nguyên nhân không kém phần quan trọng ảnh hưởng tới chất lượng, hiệu quả của KTNB trong các DNXD Việt Nam. Với đặc thù nghề nghiệp của kiểm toán đặc biệt là trách nhiệm cao, đòi hỏi sự thận trọng nghề nghiệp cao, công việc liên quan sai phạm lớn (do có thể lạm dụng vị trí công việc để trục lợi) nhưng chưa được nhà quản lý quan tâm đúng mức. Điều này ảnh hưởng rất nhiều tới tâm huyết, nghị lực của KTV nội bộ. Đãi ngộ đối với KTV không thoả đáng còn có thể ảnh hưởng tới chất lượng kiểm toán của TCT xây dựng hiện nay.

Phân tích, tìm hiểu thực trạng tổ chức KTNB và phát hiện các nguyên nhân là cơ sở để tìm ra phương hướng và giải pháp để cải thiện hoạt động này.

Như vậy, Kiểm toán nói chung đóng vai trò quan trọng trong việc củng cố niềm tin cho những ai sử dụng thông tin, tạo lập nề nếp, kỷ cương trong quản lý. KTNB là một loại hình kiểm toán với mô hình tổ chức là một bộ phận trong một đơn vị cũng có vai trò, nhiệm vụ như vậy. Với đặc trưng trong lĩnh vực xây dựng về qui trình, điều kiện sản xuất, cơ cấu chi phí, tài sản, vốn, chất lượng sản phẩm xây lắp,...KTNB đã được tổ chức trong một số TCT xây dựng (8/25 TCT xây dựng khảo sát), trong đó chủ yếu là các TCT 90. Trong quá trình hoạt động, KTNB có nhiều cố gắng và phần nào đã đáp ứng được các yêu cầu đặt ra của quản lý góp phần đảm bảo yêu cầu về cung cấp thông tin tài chính trung thực. Xét về khía cạnh quản lý, KTNB đã có tác động tích cực góp phần làm lành mạnh hoạt động tài chính của các TCT xây dựng nói chung trong đó có cả các đơn vị thành viên nói riêng. Thực tế KTNB cho thấy bộ phận này hoạt động chưa thực sự đem lại hiệu quả trong các TCT xây dựng Việt Nam. Hiện tại, KTNB của các TCT xây dựng phải đối mặt với nhiều vấn đề phát sinh đòi hỏi bản thân bộ phận này phải có sự thay đổi để đảm bảo KTNB hoạt động đem lại hiệu quả. Những yếu tố này là: Tổ chức bộ phận KTNB trong quan hệ với các bộ phận chức năng của TCT; các lĩnh vực kiểm toán của KTNB; tổ chức thực hiện KTNB; cơ sở thực hành kiểm toán; duy trì và kiểm soát chất lượng kiểm toán; kinh phí cho hoạt động KTNB;...

Chất lượng, hiệu quả của tổ chức KTNB trong các TCT xây dựng là mục tiêu nhà quản lý hướng tới khi tổ chức bộ phận KTNB. Qua nghiên cứu thực tế, lý luận, Tác giả xin bàn về những phương hướng, giải pháp cụ thể và những giải pháp chiến lược nhằm cải thiện hoạt động KTNB trong quản lý của các TCT xây dựng Việt Nam hiện có tổ chức KTNB và những DN khác sẽ tổ chức bộ phận này trong thời gian tới.

CHƯƠNG 3

PHƯƠNG HƯỚNG VÀ GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN TỔ CHỨC KIỂM TOÁN NỘI BỘ TRONG DOANH NGHIỆP XÂY DỰNG VIỆT NAM

3.1. SỰ CẦN THIẾT PHẢI HOÀN THIỆN TỔ CHỨC KIỂM TOÁN NỘI BỘ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP XÂY DỰNG VIỆT NAM

3.1.1. Định hướng phát triển Ngành Xây dựng Việt Nam và những vấn đề đặt ra đối với quản lý doanh nghiệp xây dựng

Dưới sự lãnh đạo của Đảng, Nhà nước nền kinh tế của Việt Nam không ngừng phát triển từ sau khi có chính sách đổi mới từ năm 1986. Sau hai mươi năm phát triển, nền kinh tế Việt Nam đã có được những kết quả phát triển: Nền kinh tế đạt tốc độ tăng trưởng khá cao, năm sau cao hơn năm trước. GDP tăng bình quân là 7,5%, đạt mục tiêu kế hoạch đề ra. Trong sự phát triển đó, đóng góp của công nghiệp và xây dựng vào GDP ở mức cao nhất, đồng thời không ngừng tăng lên qua các năm: Năm 2006, đóng góp vào GDP của công nghiệp và xây dựng là 41,16%. Bảng Số 3.1 trình bày các chỉ tiêu tăng trưởng kinh tế trong đó

có khu vực xây dựng ở các thời kỳ: Cơ cấu kinh tế tiếp tục chuyển dịch theo hướng công nghiệp hoá, hiện đại hoá; Tỷ trọng các ngành công nghiệp và xây dựng trong GDP tăng lên đáng kể; Tỷ trọng lao động trong các ngành công nghiệp, xây dựng và dịch vụ cũng tăng lên nhanh chóng trong cơ cấu lao động xã hội. Điều này thể hiện vai trò của ngành này trong quá trình phát triển đất nước đồng thời cũng đặt ra mục tiêu mới cho phát triển Ngành mà nhân tố chính là các DNXD. Bảng Số 3.2 dưới đây thể hiện sự chuyển dịch cơ cấu kinh tế giữa các ngành kinh tế ở nước ta.

Trong kế hoạch 5 năm 2006-2010 của Bộ Xây dựng báo cáo Chính phủ có đề ra phương hướng và nhiệm vụ chung của Ngành:

Một là, Phát triển Ngành Xây dựng đạt được trình độ tiên tiến trong khu vực, cả trong lĩnh vực xây dựng công trình, vật liệu xây dựng, kiến trúc và qui hoạch xây dựng, phát triển đô thị và nhà ở;

Hai là, Đầu tư trang thiết bị tiên tiến, nhanh chóng tiếp cận và làm chủ các công nghệ xây dựng hiện đại trong thi công xây lắp;

Ba là, Nâng cao hiệu lực và hiệu quả quản lý nhà nước và nâng cao sức cạnh tranh của DNXD.

Bảng Số 3.1. Tăng trưởng kinh tế qua các thời kỳ

(Đơn vị: %)

Chỉ tiêu	Thời kỳ 1996-2000	Thời kỳ 2001-2005
1. Tốc độ tăng tổng sản phẩm trong nước	6,9	7,5
<i>Trong đó:</i>		
Khu vực nông, lâm, thủy sản	4,4	3,8
Khu vực Công nghiệp và Xây dựng	10,6	10,2
Khu vực dịch vụ	5,7	7,0
2. Tốc độ tăng giá trị sản xuất		
Khu vực nông, lâm, thủy sản	6,75	5,4
Khu vực Công nghiệp và Xây dựng	13,9	16

Khu vực dịch vụ	6,8	7,6
Thu Ngân sách Nhà nước so với GDP	20,7	23,8

(Nguồn: Niên giám Thống kê 2005, NXB Thống kê 2006)

Trên cơ sở các định hướng chung của Ngành, Bộ Xây dựng đã xây dựng những mục tiêu cụ thể theo từng lĩnh vực có liên quan.

Thứ nhất: Về phát triển đô thị và nhà ở

Tiếp tục tổ chức thực hiện các định hướng phát triển đô thị đến năm 2020, nhằm thực hiện sắp xếp lại hệ thống đô thị trên địa bàn cả nước; Tập trung chỉ đạo đẩy mạnh công tác lập quy hoạch xây dựng vùng, đặc biệt là các vùng kinh tế trọng điểm, phấn đấu đến hết năm 2007 hoàn thành việc lập quy hoạch xây dựng các vùng, tạo ra động lực phát huy tiềm năng, thế mạnh của các khu vực trong vùng, là nhân tố quan trọng góp phần phát triển bền vững kinh tế, xã hội và các đô thị trong vùng, làm cơ sở thực hiện các dự án đầu tư xây dựng kết cấu hạ tầng kết nối theo vùng một cách đồng bộ;

Bảng Số 3.2. Chuyển dịch cơ cấu kinh tế qua các thời kỳ

(Đơn vị: %)

Chỉ tiêu	1995	2000	2005
1. Cơ cấu ngành kinh tế	100	100	100
<i>Trong đó:</i>			
Nông, lâm, thủy sản	27,2	24,5	20,89
Công nghiệp và Xây dựng	28,8	36,7	41,04
Dịch vụ	44,0	38,8	38,07
2. Cơ cấu thành phần kinh tế (GDP)	100	100	100
<i>Trong đó:</i>			
Kinh tế nhà nước	40,2	38,5	38,40

Kinh tế ngoài nhà nước	53,5	48,2	45,70
Kinh tế có vốn đầu tư nước ngoài	6,3	13,3	15,90
3. Cơ cấu lao động			
<i>Trong đó :</i>	100	100	100
Nông, lâm, thủy sản	72,1	68,2	56,80
Công nghiệp và Xây dựng	11,4	12,1	17,90
Dịch vụ	17,5	19,7	25,30

(Nguồn: Niên giám Thống kê 2005, 2006, NXB Thống kê)

Thứ hai: Về quản lý và phát triển ngành

Trong kế hoạch phát triển của Bộ Xây dựng trình Chính phủ, Bộ đã đề xuất các vấn đề phát triển Ngành gồm:

Một là, Nghiên cứu đề xuất cơ chế, chính sách để quản lý và tạo điều kiện cho các DN của các thành phần kinh tế tập thể, tư nhân, dịch vụ công nâng cao năng lực và có cơ hội tham gia thực hiện các dự án, công trình xây dựng có qui mô lớn, phức tạp ở trong nước và ngoài nước;

Hai là, Tập trung đầu tư vào trang thiết bị tiên tiến, nhanh chóng tiếp cận, đổi mới và làm chủ các công nghệ xây dựng hiện đại trong thi công xây lắp các công trình lớn, phức tạp;

Ba là, Nghiên cứu và thực hiện Đề án Đổi mới cơ chế quản lý về kinh tế xây dựng nhằm tạo dựng thị trường xây dựng cạnh tranh thực sự theo sự quản lý của Nhà nước, giúp các chủ thể tham gia hoạt động xây dựng có sự chủ động, bình đẳng trong hoạt động xây dựng; làm rõ quan hệ giữa chủ đầu tư - nhà tư vấn - nhà thầu để có hướng xử lý với từng chủ thể. Việc xác lập định mức, đơn giá của Nhà nước dần chỉ mang tính hướng dẫn, sẽ chuyển dần việc này cho các tổ chức tư vấn, nhà thầu phù hợp với cơ chế thị trường; việc xác lập chi phí phải chuyển về cho phía chủ đầu tư và nhà thầu, các thủ tục về đầu tư, về thanh quyết toán phải thông thoáng, đơn giản;

Bốn là, Nghiên cứu xây dựng cơ chế chính sách nhằm hạn chế, ngăn chặn tình trạng lãng phí, thất thoát, tham nhũng trong đầu tư xây dựng công trình và nâng cao chất lượng công trình;

Năm là, Khai thác có hiệu quả các nguồn tài nguyên vật liệu xây dựng;

Sáu là, Tập trung chỉ đạo Chương trình Cơ khí hoá, lựa chọn và đầu tư các thiết bị công nghệ hiện đại với mức độ tự động hoá cao nhằm chế tạo một số các thiết bị, sản phẩm cơ khí và phụ tùng thiết bị xây dựng quan trọng, thay thế các sản phẩm nhập ngoại.

Thứ ba, Về sắp xếp, đổi mới và nâng cao hiệu quả hoạt động DN

Bộ Xây dựng đề xuất kế hoạch chi tiết gồm các vấn đề cơ bản sau:

Trước hết là tiếp tục đẩy nhanh việc sắp xếp, đổi mới và cổ phần hoá DNNN, phấn đấu đến cuối năm 2006, toàn bộ các TCT 90 thuộc Bộ Xây dựng quản lý sẽ chuyển sang hoạt động theo mô hình tổ chức Công ty mẹ - Công ty con. Hình thành một số tập đoàn kinh tế mạnh trong các lĩnh vực chủ yếu như công nghiệp xây dựng, công nghiệp vật liệu đủ khả năng cạnh tranh.

Kế đến là hình thành tổ hợp Công ty mẹ - Công ty con và các tổ chức hoạt động trong lĩnh vực tư vấn xây dựng, đặc biệt là lĩnh vực tư vấn thiết kế, tư vấn quản lý dự án và tư vấn giám sát thi công theo hướng chuyên sâu, chuyên nghiệp có kỹ năng chuyên môn và kỹ năng thực hành cao, có trình độ làm chủ công nghệ,...

Sau đó là phấn đấu giá trị sản xuất tăng trưởng bình quân hàng năm từ 14-16% trong đó xây lắp từ 18-20%.

Cuối cùng là tiếp tục huy động các nguồn lực cho đầu tư phát triển, dự kiến thực hiện đầu tư hàng năm cho giai đoạn 2006-2010 bình quân vào khoảng 25.000 tỷ đồng/năm.

Với các kế hoạch tổng quát và chi tiết của Ngành Xây dựng trình Chính phủ cho thấy vấn đề lớn đặt ra, xuyên suốt cả kế hoạch 5 năm là chống lãng phí, tham nhũng, đạt mục tiêu về chất lượng công trình, nâng cao hiệu quả, hiệu lực hoạt động của các DNXD.

Với dự báo phát triển nền kinh tế trong giai đoạn 2006-2010 như vậy có thể thấy nhu cầu trong Ngành Xây dựng nói chung sẽ rất lớn. Các lĩnh vực xây dựng đều có nhu cầu lớn từ xây dựng dân dụng tới những lĩnh vực xây dựng đòi hỏi trình độ khoa học công nghệ cao như thủy điện, nhiệt điện, công trình ngầm,... Trong Ngành Xây dựng, Kế hoạch Phát triển kinh tế - xã hội 5 năm 2006-2010 đặt ra mục tiêu phát triển Ngành Xây dựng đạt trình độ tiên tiến trong khu vực, cả trong lĩnh vực xây dựng công trình, vật liệu xây dựng, kiến trúc và qui hoạch xây dựng, phát triển đô thị và nhà

ở, đầu tư trang thiết bị công trình tiên tiến, nhanh chóng tiếp cận phương tiện khoa học kỹ thuật. Xu hướng phát triển kinh tế, kết quả hoạt động kinh doanh của DNXD những năm qua tạo ra những điều kiện thuận lợi cho sản xuất kinh doanh nhưng cũng đặt ra những vấn đề mới trong hoạt động quản lý đối với DNXD Việt Nam gồm:

Một là, Sự phát triển nhanh chóng về số lượng các DNXD: Để đáp ứng với sự phát triển của nhu cầu xây dựng tăng nhanh, số lượng DN hoạt động trong lĩnh vực này sẽ tăng lên nhanh chóng, trong đó có cả sự tham gia của các công ty xây dựng nước ngoài. Các DNXD tham gia vào hầu hết các ngành khác nhau như công nghiệp, nông nghiệp, năng lượng, bưu chính - viễn thông, du lịch,... Với cơ chế mở trong nhiều lĩnh vực khác nhau, cạnh tranh giữa các DNXD trong nước, giữa các DNXD Việt Nam với các DNXD nước ngoài sẽ ngày càng gay gắt hơn. Quản lý tốt sẽ là yếu tố then chốt đảm bảo cho DNXD trong nước chiếm ưu thế trong cạnh tranh;

Hai là, Quá trình đổi mới mô hình DN trong loại hình DNXD ảnh hưởng tới quản lý: Với sự phát triển nhanh chóng về số lượng DNXD, định hướng phát triển các DN của Đảng và Nhà nước, các DNXD Việt Nam sẽ phải chuyển đổi mô hình hoạt động. Sự chuyển đổi mô hình hoạt động mới dẫn tới những thay đổi về vốn, tài sản, nhân sự, kiểm soát nội bộ,... Vai trò của TCT xây dựng đối với đơn vị thành viên sẽ thay đổi. Thay vì là cơ quan cấp vốn, đặt ra kế hoạch,... không tham gia trực tiếp vào hoạt động kinh doanh của đơn vị thành viên thì giờ đây TCT đầu tư vào công ty con (đơn vị thành viên), cùng tham gia kinh doanh với các đơn vị này. Đây là yếu tố ảnh hưởng đáng kể tới quan hệ kiểm tra, kiểm soát của TCT xây dựng đối với các đơn vị thành viên;

Ba là, Nhu cầu về vốn, vấn đề cạnh tranh giữa các DNXD Việt Nam và giữa DNXD Việt Nam với DN XD nước ngoài bắt đầu xuất hiện: Sự phát triển của các DNNN có qui mô lớn để trở thành các TCT 90, 91 hay tập đoàn kinh tế có tiềm lực tài chính tốt, có khả năng cạnh tranh cao trên thị trường là một định hướng đúng đắn của Đảng và Nhà nước ta. Vấn đề này đặt ra cho các DNXD phải sử dụng vốn một cách hiệu quả hơn, kiểm soát và đánh giá quá trình sử dụng vốn tích cực, khách quan hơn;

Bốn là, Số lượng lao động tham gia vào các DNXD sẽ ngày càng tăng lên: Cùng với sự tăng lên về qui mô lao động, nhiều vấn đề về sử dụng lãng phí nguồn lực nảy sinh, kể cả các vấn đề xã hội. Sự mở rộng về qui mô DN nói chung và qui mô về lao động nói riêng ảnh hưởng tới hoạt động kiểm soát tại đơn vị, đặc biệt là kiểm soát về

nguồn nhân lực. Đối với DNXD, vấn đề này ngày càng khó khăn hơn vì tính chất lao động đa dạng, thời gian lao động có thể thay đổi, số lượng lao động sử dụng lớn,...

Năm là, Sự phát triển “nóng” của các DNXD Việt Nam cũng đặt ra các vấn đề xã hội khác như: ô nhiễm môi trường, khai thác tài nguyên quá mức, phá sản, thất thoát vốn của Nhà nước, tham nhũng trong đầu tư;

Những điều kiện thuận lợi cho phát triển nền kinh tế như vậy ảnh hưởng tích cực và có cả những ảnh hưởng tiêu cực tới các DNXD Việt Nam là điều không tránh khỏi. Vấn đề đặt ra ở đây chính là làm thế nào có thể quản lý và quản lý có hiệu quả các DNXD Việt Nam để đạt mục tiêu kinh tế xã hội đặt ra. KTNB ở trong các đơn vị này có thể xem là một sự hỗ trợ đắc lực cho bản thân nhà quản lý, giúp họ có thể đánh giá và lựa chọn các quyết định một cách tối ưu.

3.1.2. Những yếu tố ảnh hưởng tới tổ chức kiểm toán nội bộ trong tổng công ty xây dựng Việt Nam

KTNB trong các DNXD Việt Nam nói chung và các TCT xây dựng nói riêng được nhà quản trị sử dụng và kỳ vọng là một phương sách quản lý hiệu quả. Lịch sử phát triển của KTNB đã chứng minh vai trò và ý nghĩa to lớn của loại hình kiểm toán này trong việc hỗ trợ cho quản lý. Thực tế cũng chứng minh, khi KTNB phát triển ở mức độ cao, sự linh hoạt của tổ chức sẽ ảnh hưởng đáng kể tới chất lượng và hiệu quả của bộ phận này. Nghiên cứu đặc trưng hoạt động của ngành, của đơn vị tổ chức KTNB sẽ giúp nhà quản lý nhận diện các yếu tố ảnh hưởng tới tổ chức KTNB. Trong bất cứ mô hình tổ chức KTNB nào và ở bất cứ lĩnh vực hoạt động nào, xem xét sự thay đổi của môi trường hoạt động kinh doanh là cơ sở quan trọng giúp nhà quản lý có thể sửa chữa, hoàn thiện các phương sách quản lý.

Đối với các DNXD Việt Nam nói chung và các TCT xây dựng nói riêng, sự thay đổi trong môi trường kinh doanh, xu hướng phát triển của ngành,... sẽ ảnh hưởng tới hoàn thiện tổ chức KTNB tại đơn vị. Các yếu tố ảnh hưởng tới tổ chức KTNB trong DNXD Việt Nam được khái quát theo những nội dung cơ bản sau:

Thứ nhất: Sự thay đổi của môi trường kinh doanh nói chung và trong lĩnh vực xây dựng nói riêng ảnh hưởng tới hoạt động kiểm toán nội bộ

Hiện nay xu hướng hội nhập vào nền kinh tế khu vực và vào nền kinh tế thế giới đã và đang tác động mạnh mẽ tới nền kinh tế ở mỗi quốc gia đặc biệt là ở các quốc gia đang phát triển. Hội nhập kinh tế được coi là chìa khoá cho sự phát triển kinh tế. Trong xu thế đó, nền kinh tế Việt Nam cũng đang dần hội nhập vào nền kinh tế khu vực và nền kinh tế thế giới. Việt Nam gia nhập Tổ chức Thương mại Thế giới (WTO) là một minh chứng cho thấy quá trình thực hiện những cam kết về “mở cửa” và phát triển nền kinh tế nước nhà. Mở cửa tạo điều kiện cho các DN Việt Nam tham gia bình đẳng vào nền kinh tế thế giới nhưng cũng tạo ra cho DN Việt Nam nói chung và các DNXD nói riêng vô vàn những khó khăn, thử thách cần phải khắc phục. Trong lĩnh vực xây dựng có thể thấy một số vấn đề nảy sinh ảnh hưởng tới hoạt động KTNB như sau:

Một là, Sự tham gia vào thị trường xây dựng của các công ty nước ngoài: Đây là kết quả mà chúng ta nhìn thấy ngay khi nền kinh tế hội nhập. Các DNXD đang phải dần đối mặt với sự cạnh tranh khốc liệt do sự tham gia của các tập đoàn xây dựng đến từ Nhật Bản, Hàn quốc, Hoa Kỳ, Trung quốc,... Với khả năng tài chính, kỹ thuật và kinh nghiệm, những DN này là đối thủ cạnh tranh lớn trên thị trường xây dựng. Để cạnh tranh tốt hơn, giải pháp được áp dụng là các đơn vị xây dựng là thực hiện liên kết với nhau trở thành những TCT xây dựng hay tập đoàn kinh tế để có đủ khả năng cạnh tranh trên trường quốc tế là đúng đắn. Tuy nhiên quá trình này lại nảy sinh những vấn đề mới đặc biệt là trong quản lý. Khi liên kết lại, các vấn đề quản lý liên quan tới vốn, sử dụng nguồn lực tài chính, nhân lực,... nảy sinh. Trên thực tế, quản lý đã không thể phát huy hết hiệu quả sức mạnh trong liên kết làm ảnh hưởng tới khả năng cạnh tranh cũng như là tính hiệu quả trong hoạt động sản xuất;

Hai là, Xu hướng đa dạng hoá hoạt động sản xuất kinh doanh trong các DN lớn cũng ảnh hưởng đáng kể tới tính hiệu quả, hiệu lực của hoạt động KTNB: Các DNXD có qui mô lớn là các TCT 90, 91 hay các tập đoàn xây dựng thường được xây dựng theo mô hình có các đơn vị thực hiện thi công khác nhau như trước kia thì nay đã thành lập mới hoặc phát triển một số đơn vị thành những đơn vị sản xuất các yếu tố đầu vào phục vụ cho chính hoạt động xây dựng ở những đơn vị khác trong TCT như sản xuất xi măng, sản xuất thép, sản xuất gạch,... Điều này đặt ra vấn đề mới cho hoạt động kiểm tra kiểm soát là không những phải đạt được mục tiêu đặt ra mà phải hướng tới cả tính hiệu lực, tính tiết kiệm và hiệu quả trong hoạt động sản xuất, sử dụng các nguồn lực;

Ba là, Sự phát triển của khoa học kỹ thuật cho phép ứng dụng chúng vào các ngành sản xuất khác nhau, trong đó có lĩnh vực xây dựng: Ứng dụng khoa học kỹ thuật làm tăng tuổi thọ công trình, rút ngắn thời gian thi công, tiết kiệm nguyên vật liệu, giảm thiểu những tác động tới môi trường,... Cùng với việc ứng dụng công nghệ mới, một vấn đề đặt ra không phải là mới nhưng đóng vai trò quan trọng là sử dụng nguồn lực con người như thế nào để đạt hiệu quả cao nhất. Đây là một vấn đề lớn mà việc giải quyết đòi hỏi phải có một giải pháp đồng bộ ở nhiều khâu khác nhau đặc biệt là trong DNXD, áp dụng kỹ thuật mới phải gắn với an toàn và phải đạt được mục tiêu hoạt động kinh doanh của DN. Một khía cạnh khác có liên quan tới việc sử dụng nguồn lực, các nguồn lực tự nhiên là hữu hạn và việc khai thác và sử dụng nguồn lực thiên nhiên hiện tại đang gây ra ảnh hưởng tiêu cực tới chính môi trường sống xung quanh. Tối đa hoá lợi nhuận đi đôi với bảo vệ môi trường, gắn với mục tiêu xã hội. Xét theo khía cạnh này, đây là lĩnh vực quan trọng của hoạt động KTNB hiện đại;

Bốn là, Kiểm soát việc sử dụng nguồn lực và chất lượng công trình xây dựng đang là vấn đề không những được nhà quản lý mà được cả xã hội quan tâm: Duy trì và đánh giá hệ thống kiểm soát để từ đó có giải pháp nâng cao hiệu quả hoạt động kiểm soát là mục tiêu của nhà quản lý. Để thực hiện, nhà quản lý tìm kiếm phương sách quản lý mới là KTNB. Vì vậy, hoàn thiện hoạt động này đóng vai trò quan trọng trợ giúp cho nhà quản lý một các thức “kiểm soát mới” đối với các hoạt động của đơn vị;

Năm là, Với đặc trưng của hoạt động xây dựng là cần có số vốn đầu tư lớn: Sự phát triển của thị trường chứng khoán Việt Nam là nơi mà các DNXD có thể thu hút vốn phục vụ cho hoạt động sản xuất. Thực hiện theo sự chỉ đạo của Đảng, Chính phủ, đã có nhiều DNXD thực hiện cổ phần hoá nhằm tái cơ cấu lại DN và hoạt động sản xuất. Cổ phần hoá, bản thân này đã tiềm ẩn những khả năng sai phạm cao trong đánh giá tài sản, huy động vốn và đặc biệt là sử dụng vốn sau khi đã huy động từ nhà đầu tư. Mô hình các TCT xây dựng cũng phần nào bị ảnh hưởng và đang đặt ra nhiều bài toán khó cho tổ chức quản lý giữa TCT và các đơn vị thành viên. Bên cạnh đó, những vi phạm trong quản lý và sử dụng vốn ngân sách cấp và vốn vay cho hoạt động xây dựng trong các TCT xây dựng cũng là vấn đề nổi cộm trong quản lý. Sử dụng vốn không hiệu quả ảnh hưởng mang tính chất dây chuyền từ quản lý tới chất lượng công trình, ảnh hưởng trong thời gian dài. Vì vậy, hoạt động quản lý cần phải nâng lên ở một mức

mới với khả năng đánh giá và cải thiện hoạt động. KTNB ở các TCT xây dựng nên được hoàn thiện để trở thành phương sách quản lý phù hợp với điều kiện quản lý thay đổi.

Thứ hai: Thực trạng quản lý và KSNB trong các DN XD Việt Nam còn yếu

Lý luận chung về hệ thống KSNB và thực tiễn tìm hiểu tại các TCT xây dựng cho thấy môi trường kiểm soát bên trong cũng như bên ngoài gồm có hệ thống các chính sách quản lý vĩ mô của Đảng và Nhà nước về mô hình TCT, cơ cấu tổ chức và bộ máy của TCT là những nhân tố quan trọng không những ảnh hưởng tới có cấu của hệ thống KSNB mà còn tác động đến tính hữu hiệu của hệ thống này. Qua xem xét về các khía cạnh khác nhau trong mô hình tổ chức của các TCT xây dựng Việt Nam, hoạt động KSNB tại các đơn vị này giúp chúng ta có thể nhận diện những nguyên nhân khác nhau đã ảnh hưởng tới tính hiệu quả của hoạt động KSNB trong những TCT này. Ngoài những yếu tố chủ quan do bản thân nhà quản lý, cán bộ công nhân viên trong đơn vị còn có các yếu tố khác như giải pháp của Nhà nước đối với vấn đề nảy sinh trong quá trình tổ chức, sắp xếp, đổi mới và phát triển hiệu quả hoạt động của các TCT nói chung và TCT xây dựng nói riêng. Nguyên nhân chính của tình trạng trên là do cơ cấu tổ chức của mô hình các TCT hiện tại còn có nhiều điểm chưa thuyết phục, và điều này đã ảnh hưởng tới cả hoạt động quản lý đơn vị nói chung và hệ thống KSNB trong đơn vị nói riêng. Tìm kiếm giải pháp về mô hình tổ chức trong giai đoạn hiện nay ở các TCT xây dựng nói riêng và các TCT nói chung là giải pháp quan trọng nhằm thúc đẩy sự phát triển của các TCT này và là nhân tố có tính “môi trường” quan trọng thúc đẩy sự hiệu quả, hiệu lực của hệ thống KSNB. Trong quá trình đi tìm mô hình phù hợp cho các TCT, chúng ta cần lưu ý tới vai trò và vị trí quan trọng của bộ phận KTNB - một yếu tố của hệ thống KSNB và là một sự hỗ trợ đối với tổ chức theo đúng nghĩa của nó. KTNB cần được quan niệm như một yếu tố “kiểm soát đặc biệt” đối với chính hệ thống kiểm soát, bởi nhờ có KTNB các hoạt động KSNB không hiệu quả được đánh giá và từ đó có giải pháp thích hợp để cải thiện hiệu lực của loại hình kiểm toán này.

Thứ ba: Thực trạng hoạt động kiểm toán nội bộ trong các DN XD Việt Nam thực không hiệu quả và không đúng với đặc trưng của loại hình kiểm toán này

Thông qua kết quả khảo sát và lý luận chung về cách thức tổ chức bộ máy hoạt động và tổ chức công tác KTNB trong các DN XD Việt Nam cho thấy có nhiều nguyên

nhân lý giải về tình trạng này. Tựu trung lại, chúng ta có thể thấy một số nguyên nhân sau đây:

Một là, Số lượng các TCT xây dựng tổ chức bộ phận KTNB rất ít: chỉ có 8/25 TCT xây dựng được khảo sát có tổ chức KTNB. Mô hình tổ chức của các bộ phận KTNB không rõ ràng, không thống nhất. Điều này dẫn tới một thực trạng là việc tổ chức KTNB trong các bộ phận, đơn vị thành viên gặp nhiều khó khăn;

Hai là, Hoạt động của bộ phận KTNB không thể hiện tính chuyên nghiệp cả về cách thức tổ chức thực hiện kiểm toán và tổ chức bộ máy kiểm toán;

Ba là, Đội ngũ nhân viên kiểm toán thiếu, và hạn chế về năng lực, trình độ dẫn tới chất lượng của hoạt động kiểm toán bị ảnh hưởng đồng thời hạn chế phạm vi, đối tượng kiểm toán;

Bốn là, Môi trường pháp lý cho kiểm toán nói chung và KTNB chưa hoàn thiện. Mô hình tổ chức TCT được xác lập nhưng trong mô hình đó không có “chỗ” cho hoạt động KTNB. Điều này lý giải tại sao, cách thức tổ chức bộ máy KTNB lại đa dạng như vậy trong các TCT xây dựng;

Năm là, Nhận thức về vai trò và chức năng của KTNB là một vấn đề lớn đối với nhà quản trị. Trên thực tế khảo sát, nhiều nhà quản trị chưa hiểu hoặc không phân đúng sự khác nhau giữa kiểm soát và kiểm toán, KSNB và KTNB, hệ thống KSNB và bộ phận KTNB,...

KTNB có vai trò quan trọng trong quản lý nói chung ở các DNXD nói chung và thực tế tại các TCT xây dựng nói riêng. Tuy nhiên, thực tế của hoạt động này đang “hoài nghi” về vai trò, nhiệm vụ và sự tồn tại của KTNB trong các TCT xây dựng Việt Nam. Sự nghi ngờ về KTNB xuất phát từ những yếu tố không hiệu quả trong cả hoạt động và trong mô hình tổ chức của bộ phận KTNB hiện tại. Để duy trì và làm tăng hiệu quả của hoạt động KTNB trong các TCT xây dựng Việt Nam, từ đó làm tăng hiệu quả hoạt động và hiệu năng quản lý trong các DNXD đòi hỏi phải có giải pháp mang tính hệ thống gắn liền với những điều kiện thực hiện cụ thể tại các TCT xây dựng và phù hợp với định hướng phát triển của các DN Việt Nam nói chung, của ngành xây dựng nói riêng. Trong phần tiếp sau đây, tác giả xin đề xuất những giải pháp để giải quyết những vấn đề đặt ra trong hoạt động KTNB cả về tổ chức bộ máy và tổ chức thực hiện kiểm toán.

3.2. YÊU CẦU VÀ PHƯƠNG HƯỚNG HOÀN THIỆN TỔ CHỨC KIỂM TOÁN NỘI BỘ TRONG DOANH NGHIỆP XÂY DỰNG VIỆT NAM

3.2.1. Đáp ứng nhu cầu về đánh giá thông tin phục vụ cho quản lý doanh nghiệp xây dựng Việt Nam

Trong cơ chế thị trường, các thông tin kinh tế nói chung có ý nghĩa quan trọng đối với nhà quản trị trong việc ra quyết định, đặc biệt là các thông tin được thu thập từ những tài liệu kế toán. Để có được các quyết định quản trị đúng đắn, thông tin cung cấp cho nhà quản trị phải đảm bảo các yêu cầu về tính kịp thời, tính chính xác, trung thực và khách quan. Một hệ thống kế toán tốt phải đạt được các mục tiêu kiểm soát chi tiết khác nhau trong quá trình cung cấp thông tin cho nhà quản trị. Tuy nhiên, ngoài những thông tin tài chính, nhà quản trị cũng cần có thông tin phi tài chính phục vụ cho việc ra các quyết định quản trị. Liên quan tới hoạt động cung cấp thông tin này, “KTNB được xem như là một chức năng thẩm định độc lập đối với các hoạt động được thiết lập trong đơn vị với tư cách như là sự trợ giúp đối với tổ chức ấy”. Như vậy, KTNB sẽ xem xét và đánh giá đối với tất cả các hoạt động kể cả các hoạt động tài chính và phi tài chính về các khía cạnh khác nhau như tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực nhằm cải thiện chúng. Với vai trò của KTNB được xác định, KTNB ví như là một bộ phận không thể thiếu trong hoạt động sản xuất kinh doanh của DN, đặc biệt là những DN hoạt động trong lĩnh vực xây lắp. Điều này cũng phản ánh xu hướng và sự cần thiết của hoạt động kiểm toán nội bộ trong các DN XD Việt Nam hiện nay khi mà tính tiết kiệm, tính hiệu quả và tính hiệu lực đang là vấn đề lớn phải quan tâm.

KTNB phải đảm bảo thực hiện đúng chức năng của nó trong quá trình hoạt động đó là chức năng đánh giá độc lập về các hoạt động của đơn vị với tư cách như là sự trợ giúp cho tổ chức ấy. KTNB sẽ tiến hành xem xét các khía cạnh khác nhau của một hoạt động cụ thể trong một chi nhánh, một bộ phận, một phòng ban theo ba khía cạnh chủ yếu là tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu năng. 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 hoạt động ấy. Để đáp ứng được nhu cầu này, KTNB phải thực hiện đúng những lĩnh vực kiểm toán của nó là: Kiểm toán tài chính - thực hiện xem xét độ tin cậy, tính khách quan cũng như là việc chấp hành chế

độ, chuẩn mực kế toán hiện hành của các thông tin trình bày trên báo cáo tài chính (Kiểm toán thông tin); Kiểm toán hiệu quả, hiệu năng (kiểm toán hoạt động) - Kiểm toán hiệu quả là việc xem xét mối quan hệ giữa kết quả đạt được với nguồn lực để tạo ra chúng do đó việc tối ưu hoá trong việc sử dụng các nguồn lực sẽ được xem là hiệu quả; Kiểm toán hiệu năng - là việc xem xét mối quan hệ giữa kết quả đạt được và mục tiêu đặt ra; Kiểm toán tuân thủ - là việc xem xét tính tuân thủ luật pháp, các qui định của ngành, cũng có thể là những nội qui đặt ra tại đơn vị. Tất cả những yếu tố này phải đảm bảo các yêu cầu chung và phải thoả mãn các yêu cầu riêng của ngành xây dựng.

Mặc dù phân chia thành các lĩnh vực kiểm toán khác nhau, trên thực tế, các lĩnh vực kiểm toán trên khó có thể phân biệt một cách rõ ràng vì vậy cần phải hiểu KTNB cũng là một hoạt động kiểm toán liên kết.

3.2.2. Kiểm toán nội bộ phải thể hiện tính chuyên nghiệp trong hoạt động

Tính chuyên nghiệp của hoạt động KTNB đảm bảo tính hiệu quả của chính hoạt động này đồng thời là cơ sở đảm bảo chất lượng thông tin do KTNB cung cấp. Tính chuyên nghiệp của KTNB mang nhiều nét đặc thù của KTNB nói chung và phải mang nét đặc thù đối với các TCT xây dựng Việt Nam.

Thứ nhất: KTNB phải là một bộ phận độc lập ở đơn vị

Sự độc lập này không phải độc lập một cách “tuyệt đối” mà độc lập để đảm bảo tính khách quan trong quá trình kiểm tra đánh giá nhưng phải đảm bảo được khả năng phối hợp với chính những bộ phận ấy trong đơn vị khi thực hiện kiểm toán.

Thứ hai: Độc lập phải thể hiện cả trong tác nghiệp kiểm toán

Sự độc lập cho phép KTV có thể kiểm tra, đánh giá hoàn toàn trung thực, khách quan trên cơ sở “sự thận trọng nghề nghiệp đúng mực”.

Thứ ba: Cơ sở thực hiện kiểm toán phải đầy đủ

Một điều quan trọng trong thực hành kiểm toán chính là chuẩn mực. Chuẩn mực kiểm toán chính là cơ sở quan trọng để đảm bảo hoạt động kiểm toán được thực hiện đúng cũng như là kiểm soát được hành vi của KTV và các bên theo hướng đã định.

Thứ tư: Tính chuyên nghiệp của hoạt động KTNB phải thể hiện bằng đội ngũ KTV nội bộ được đào tạo bài bản, có năng lực chuyên môn và phẩm chất đạo đức

Theo kinh nghiệm các nước, KTV nội bộ có thể được đào tạo và tham gia các kỳ thi sát hạch sau đó cấp chứng chỉ KTV nội bộ. Hiện tại, việc thi và cấp chứng chỉ KTV nội bộ đã được thực hiện ở một số quốc gia khác nhau như Mỹ, Canada, Pháp,...

Thứ năm: Tính chuyên nghiệp của KTNB còn thể hiện ở chương trình, kế hoạch kiểm toán

Đây cũng chính là cơ sở quan trọng để đảm bảo chất lượng của một cuộc KTNB và một sự kiểm soát về chất lượng của bộ phận này trong quá trình thực hiện.

Thứ sáu: KTNB đòi hỏi phải có được hệ thống chuẩn mực trong thực hành kiểm toán

Cũng giống như các hoạt động chuyên nghiệp khác, KTNB đòi hỏi phải có hệ thống các chuẩn mực kiểm toán với đặc thù riêng. Đây là cơ sở đảm bảo hoạt động KTNB thực hiện theo đúng hướng. Ngoài ý nghĩa đảm bảo KTV và các bên có liên quan thực hiện theo đúng mục tiêu đã định, chuẩn mực KTNB có thể xem như là *tiêu chuẩn cho một hoạt động kiểm toán được xã hội công nhận mang tính chuyên nghiệp*.

3.2.3. Phù hợp với đặc điểm của hoạt động sản xuất kinh doanh, đặc điểm trong tổ chức, yêu cầu quản lý cũng như khả năng và trình độ quản lý của doanh nghiệp xây dựng Việt Nam

Qui mô của DN, các đặc thù về tổ chức bộ máy quản lý sản xuất kinh doanh, loại hình và tính chất phức tạp của hoạt động trong DNXD là các nhân tố sẽ tác động tới mô hình tổ chức bộ máy và tổ chức công tác KTNB. Với các DNXD lớn là các TCT hoặc các tập đoàn có số lượng đơn vị thành viên lên tới hàng chục, vài chục đơn vị và phạm vi kinh doanh mở rộng, việc tổ chức bộ phận KTNB là cần thiết nhưng với DN có qui mô nhỏ hơn, nếu không cân nhắc kỹ lưỡng có thể lãng phí mà không đem lại hiệu quả.

Với đặc điểm phân tán trong quá trình sản xuất, sản xuất mang tính đơn chiếc, giá trị đầu tư lớn, sử dụng nhiều yếu tố sản xuất,... đòi hỏi phải có sự đánh giá kỹ lưỡng về các khía cạnh trong tổ chức. Điều này có thể dựa vào những yếu tố khác nhau như: tiêu chuẩn kỹ thuật, định mức tiêu hao, kế hoạch,... Tuy nhiên điều này cũng đặt ra vấn đề là nên tổ chức kiểm toán như thế nào để đảm bảo tính hiệu quả, hiệu lực tránh dàn trải.

3.2.4. Đảm bảo tuân thủ các nguyên tắc chung trong tổ chức bộ máy kiểm toán

Xuất phát từ nhận về bản chất của tổ chức nói chung và tổ chức bộ máy kiểm toán nói riêng, những nguyên tắc dưới đây phải được tuân thủ khi xây dựng bộ máy KTNB:

Một là, Phải xây dựng đội ngũ KTV đủ về số lượng và bảo đảm yêu cầu chất lượng phù hợp với từng bộ máy kiểm toán

Rõ ràng, KTV là yếu tố cơ bản cấu thành bộ máy kiểm toán. Sự tồn tại cũng như chất lượng hoạt động của bộ máy kiểm toán được quyết định trước hết bởi số lượng và chất lượng đội ngũ KTV. Đó cũng là nguyên lý chung cho việc tổ chức mọi hệ thống bộ máy. Hơn nữa, hoạt động kiểm toán lại có chức năng đặc biệt nên càng đòi hỏi cao với KTV cả về chuyên môn lẫn phẩm hạnh đạo đức. Vì vậy, bất cứ ở đâu, cho dù trong phạm vi quốc gia hay quốc tế, và bất cứ lúc nào - cho dù khi mới xây dựng hay trong bước đường phát triển - các tổ chức kiểm toán đều coi trọng việc xây dựng đội ngũ KTV.

Mặt khác, kiểm toán lại bao gồm nhiều loại hình với những bộ máy tổ chức cụ thể cũng có những điểm khác nhau về nội dung và phương pháp kiểm toán cụ thể và từ đó cả về tổ chức kiểm toán. Vì vậy, xây dựng đội ngũ KTV cũng đòi hỏi những yêu cầu cụ thể riêng biệt thích ứng với từng loại hình, từng bộ máy kiểm toán.

Tất nhiên, gắn với đội ngũ KTV là trang thiết bị cụ thể cho kiểm toán: đó là những máy móc, thiết bị, phương tiện thích ứng với kỹ thuật kiểm toán (cả phần cứng và phần mềm nếu có) và hình thành cơ chế hoạt động thống nhất đang thực hiện chức năng kiểm toán.

Hai là, Hệ thống bộ máy kiểm toán phải bao gồm các phân hệ chứa đựng các mối liên hệ trong - ngoài khác nhau phù hợp với nguyên tắc chung của lý thuyết tổ chức

Mục tiêu của tổ chức là tạo ra mối liên hệ theo một trật tự xác định. Trong kiểm toán trật tự này được xác định khác nhau do quan hệ giữa các mục tiêu kiểm toán khác nhau với các khách thể kiểm toán khác nhau. Mỗi khách thể, mỗi chủ thể này lại có nhiều mối liên hệ khác ngoài kiểm toán. Trong việc xử lý hàng loạt mối liên hệ phức tạp này cần phải có phương pháp luận biện chứng giữa các sự vật, hiện tượng, giữa cái chung và cái riêng, giữa cái mới và cái cũ.

Ba là, Tổ chức bộ máy kiểm toán phải quán triệt nguyên tắc chung của mọi hệ thống tổ chức bộ máy

Nguyên tắc tập trung - dân chủ do Lênin đề xướng trong việc xây dựng Đảng Cộng sản và được phát triển ứng dụng trong mối quan hệ giữa khách thể - chủ thể - môi trường kiểm toán. Ở từng phân hệ kiểm toán trong từng thời kỳ phát triển mỗi liên hệ chủ thể - khách thể có những điểm khác nhau song đều được tổ chức và hoạt động trong mỗi Nhà nước cụ thể với một nguyên tắc tổ chức cụ thể: Nhà nước của dân, do dân và vì dân.

3.2.5. Phải đảm bảo mục tiêu tiết kiệm, hiệu quả và hiệu lực

Sự cần thiết của KTNB là tất yếu xuất phát từ nhu cầu quản lý. Tuy nhiên, KTNB phải gắn liền với lợi ích của hoạt động ấy vì vậy cân nhắc lợi ích và chi phí phát sinh khi tổ chức KTNB cần phải được xem xét. Lợi ích của tổ chức KTNB khi ấy sẽ được xem xét trên nhiều khía cạnh khác nhau trước khi quyết định xây dựng bộ phận KTNB. Những vấn đề có liên quan cần xem xét như: xây dựng bộ phận KTNB hay thuê ngoài; những lĩnh vực kiểm toán cơ bản; xác định phạm vi kiểm toán; tổ chức về nhân sự; mô hình tổ chức bộ phận kiểm toán sẽ lựa chọn;... Đứng về phía nhà quản lý, KTNB phải được đánh giá thông qua chỉ tiêu lợi nhuận. Do đó, 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. Mặc dù vậy, nhà quản lý nên xem xét những yếu tố “phi lợi nhuận” khác mà KTNB sẽ mang lại. Những yếu tố này có thể định tính hoặc định lượng, có thể tồn tại trong ngắn hạn hoặc trong dài hạn.

3.2.6. Phải phù hợp với xu thế của ngành, của lĩnh vực hoạt động và hội nhập vào khu vực và thế giới

Theo cam kết của Chính phủ Việt Nam khi tham gia vào WTO, Việt Nam phải mở cửa lĩnh vực cung cấp dịch vụ kế toán, kiểm toán. Cũng theo đó, các chuẩn mực kế toán và kiểm toán của chúng ta phải dần hội nhập với khu vực và thế giới. Việc tổ chức KTNB trong DNXD phải xác định được xu hướng phát triển này để có thể đảm bảo bộ phận KTNB được tổ chức có tính quốc tế, phản ánh đúng xu hướng phát triển của lĩnh vực này trên thế giới. Khảo sát của Earnst & Young ở Nga và một số nước ở Liên Xô cũ năm 2007 công bố, cho thấy sự phát triển của KTNB ở khu vực này. Theo kết quả khảo sát này có tới 87% DN đang thực hiện KTNB, 7% sẽ thực hiện KTNB trong tương lai, và chỉ có 6% không thực hiện loại hình kiểm toán này. Tỷ lệ

tổ chức KTNB ở các DN Hoa Kỳ hay ở Anh hoặc ở Pháp tỷ lệ này còn cao hơn. Đặc biệt là ở Hoa Kỳ, năm 2002 Quốc Hội đã thông qua Luật Sarbanes Oxley (được sửa đổi và bổ sung vào năm 2004), trong đó có qui định các công ty niêm yết trên thị trường chứng khoán phải báo cáo về tính hiệu lực của hệ thống KSNB khi công bố báo cáo kế toán. Đây là cơ sở quan trọng, mang tính chất bắt buộc đối với các DN Hoa Kỳ niêm yết trên thị trường chứng khoán phải tổ chức KTNB tại đơn vị.

Phát triển theo định hướng chung và hội nhập vào lĩnh vực này trên thế giới, KTNB vẫn phải chú ý tới sự phù hợp với chiến lược phát triển của ngành xây dựng, của DN nhằm đảm bảo bộ phận này hoạt động một cách có hiệu quả nhất. Tổ chức KTNB phải đảm bảo phù hợp với định hướng chung của Đảng và Chính phủ trong quá trình tái cơ cấu lại hệ thống DNNN.

3.3. GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN TỔ CHỨC KIỂM TOÁN NỘI BỘ TRONG DOANH NGHIỆP XÂY DỰNG VIỆT NAM

3.3.1. Liên kết các loại hình của kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp xây dựng Việt Nam và giữa nội kiểm với ngoại kiểm

Kết quả khảo sát và phân tích kết quả khảo sát cho thấy chỉ có 1 trong số 8 TCT xây dựng có tổ chức bộ phận KTNB có qui trình thực hiện kiểm toán hoạt động mặc dù mới dừng lại ở mức đơn giản. Việc thực hiện kiểm toán tuân thủ đã được KTNB thực hiện nhưng còn đơn giản, đa số các TCT xây dựng chưa thực hiện đúng, đầy đủ với lĩnh vực kiểm toán này. Có 8/8 TCT xây dựng tổ chức KTNB thường thực hiện kiểm toán tài chính. Điều này phản ánh phần nào nhu cầu cần có thông tin cho các quyết định quản lý cũng như là phục vụ cho chính hoạt động KSNB trong TCT xây dựng. Tuy nhiên, việc chú trọng quá mức vào kiểm toán tài chính trong khi hàng năm vẫn thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính do kiểm toán độc lập dẫn tới tình trạng kiểm toán bị trùng lặp, lãng phí thời gian, tiền của,... Thực tế hoạt động tại các đơn vị này đặt ra cho KTNB nhiều vấn đề phải giải quyết. Ngoài độ tin cậy của thông tin kế toán về giá trị tài sản, nguồn vốn, về kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh, KTNB phải quan tâm tới nhiều khía cạnh khác trong sử dụng nguồn lực cho hoạt động sản xuất kinh doanh. Những vấn đề KTNB tại đơn vị phải quan tâm là:

Một là, Đánh giá về hệ thống KSNB trong TCT xây dựng, các đơn vị thành viên (hạch toán độc lập hay phụ thuộc) trên các khía cạnh thiết kế và vận hành;

Hai là, Tính hiệu quả trong việc sử dụng nguồn lực máy móc thiết bị, nhân lực, nguyên vật liệu, khai thác thế mạnh của TCT trong đấu thầu,... và hiệu quả trong các hoạt động cụ thể;

Ba là, Đánh giá hệ thống thông tin: tổ chức hệ thống thông tin quản lý được quản lý và sử dụng; Việc ứng dụng tin học vào quản lý doanh nghiệp, vào xử lý nghiệp vụ cụ thể trong quá trình sản xuất kinh doanh;

Bốn là, Đánh giá về chiến lược, kế hoạch dài hạn, các dự án,... mà các TCT đang tham gia trên các khía cạnh như: Lý do lựa chọn, tính khả thi của phương án, lợi ích kinh tế, lợi ích xã hội, thông tin cho việc ra quyết định,...;

Năm là, Đánh giá việc tuân thủ luật pháp, các qui định, nội qui của TCT, của DNXD nói chung kể cả việc đánh giá tính hợp lý của những qui định ấy;

Sáu là, Sau khi nhận diện và tìm hiểu nguyên nhân những hoạt động không hiệu quả, không hiệu năng, sử dụng không tiết kiệm,..., KTNB phải đề xuất giải pháp cải thiện những hoạt động ấy;...

Những vấn đề này đặt ra cho bộ phận KTNB phải thực hiện kiểm toán hoạt động. Theo quan điểm của cá nhân, tùy thuộc vào từng tình huống cụ thể bộ phận KTNB trong TCT xây dựng sẽ thực hiện kiểm toán hoạt động theo những nội dung sau đây:

Thứ nhất: Đánh giá về thành tích và kết quả của các hệ thống thông tin, tổ chức thiết lập cho hoạt động của DN và về phương pháp điều hành

Nhận định này sẽ đi đến ý kiến về chất lượng của công cụ và đề xuất các trình tự, các mối quan hệ, chu trình,... nhằm nâng cao hiệu quả và độ tương xứng của TCT cũng như là các phương pháp điều hành. Trong trường hợp này, người ta không phải nhận định trực tiếp các kết quả của DN mà nhận định các qui trình và phương pháp vận dụng để đạt kết quả. Trong loại hình này, việc kết hợp kiểm tra độ tin cậy của thông tin và đánh giá tính hiệu quả - hiệu lực là vô cùng cần thiết để đảm bảo đưa ra một kết luận kiểm toán đúng đắn.

Thứ hai: Đánh giá về kết quả hoạt động. ở đây là đưa ra nhận định về những điều kiện kinh doanh và những quyết định quản lý

Nội dung này hướng tới việc xem xét, đánh giá đối với việc sử dụng các nguồn lực có tối ưu để đạt được mục tiêu hay không. Trong các TCT xây dựng, vấn đề này là vấn đề rất lớn đặc biệt là nguồn lực tài chính và nguồn nhân lực. Trong trường hợp này thì chủ yếu là nhận định về hiệu quả quản lý.

Thứ ba: Đánh giá đối với các dự án, chiến lược kinh doanh của TCT xây dựng

Đây cũng là vấn đề ảnh hưởng rất lớn tới kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh của các TCT nói chung và các TCT xây dựng nói riêng. Việc xem xét, đánh giá về tính chủ động, sự phù hợp của các phương án, chiến lược kinh doanh hoặc các dự án là rất cần thiết trước khi bắt tay vào thực hiện để đảm bảo khả năng thành công. Về mặt lý thuyết, hoạt động kiểm toán này có thể giúp cho bản thân các TCT xây dựng có thể đánh giá được tính khả thi cũng như là những vấn đề đặt ra trong các loại kế hoạch ngắn hạn, trung hạn, dài hạn và các chương trình dự án hoặc chiến lược phát triển riêng.

Không giống như loại hình kiểm tài chính đã được thực hiện phổ biến do KTNB tại TCT xây dựng thực hiện, loại hình kiểm toán hoạt động được thực hiện rất ít trong các cuộc kiểm toán do KTNB thực hiện tại các đơn vị thành viên. Tuy nhiên, thực tế phát triển KTNB ở các nước phát triển cho thấy, kiểm toán hoạt động mới là loại hình kiểm toán chủ yếu của KTNB được nhà quản lý quan tâm. Trong tình hình hiện nay, loại hình kiểm toán hoạt động có ý nghĩa đặc biệt đối với các TCT xây dựng. Theo Tác giả, việc thực hiện kiểm toán hoạt động không nên tách riêng với loại hình kiểm toán tài chính. Tuy nhiên, cần phải chú ý là kiểm toán hoạt động mới là lĩnh vực kiểm toán chủ yếu của KTNB mà không phải là kiểm toán tài chính cũng như là kiểm toán tuân thủ. Trong trường hợp này, kiểm toán hoạt động sẽ được thực hiện kiểm toán liên kết với các loại hình kiểm toán khác (kiểm toán tài chính) trong một cuộc KTNB. Theo đó, KTNB thực hiện kiểm toán liên kết trong cùng một cuộc KTNB với các đặc trưng:

Về nội dung: Kiểm toán hoạt động trong các TCT xây dựng nên tập trung vào các nội dung cơ bản như hoạt động của các bộ phận chức năng trong TCT, đánh giá chiến lược kinh doanh, và các hoạt động cụ thể trong đơn vị thành viên (Ví dụ: Đấu thầu, lập dự toán, mua hàng, marketing và bán hàng,...). Trong số nhiều nội dung trong thực hiện kiểm toán, bộ phận KTNB trước hết phải quan tâm tới đánh giá hiệu quả hoạt động KSNB của

đơn vị, một số hoạt động then chốt của đơn vị thành viên của TCT xây dựng. Bên cạnh đó, KTNB phải quan tâm tới độ tin cậy của một số khoản mục có khả năng sai phạm lớn.

Về hình thức thực hiện: KTV nội bộ sẽ thực hiện kiểm toán hoạt động cùng với kiểm toán tài chính trong một cuộc kiểm toán theo kế hoạch kiểm toán. Để thực hiện tốt, kế hoạch kiểm toán và chương trình kiểm toán cần được KTV chuẩn bị kỹ lưỡng. Về vấn đề này, Tác giả xin trình bày chi tiết trong phần tiếp theo của Luận án.

Về tiêu chuẩn đánh giá hiệu quả: Tiêu chuẩn đánh giá phải thích hợp, và phải đạt được sự nhất trí của nhà quản lý. Các tiêu chuẩn đánh giá rất đa dạng tuy nhiên tiêu chuẩn phải được lựa chọn trên cơ sở đặc điểm của hoạt động được kiểm toán. Trong DNXD, các tiêu chuẩn sử dụng cho đánh giá mỗi hoạt động khác nhau có thể thiết lập trên cơ sở: So sánh với các kỳ hoạt động trước; So sánh với kế hoạch, dự tính; Dựa vào các tiêu chuẩn về định mức xây dựng, các tiêu chuẩn kỹ thuật riêng của từng loại công trình; các yêu cầu riêng của đơn vị xuất phát từ đặc điểm của hoạt động tại đơn vị;

Đối với một số trường hợp đặc biệt, khi KTV nội bộ thực hiện kiểm toán một số nhiệm vụ đặc biệt phát sinh theo yêu cầu của thủ trưởng đơn vị. Lĩnh vực kiểm toán tuân thủ là một ví dụ. KTNB nên thực hiện thực hiện một cuộc kiểm toán riêng biệt (nếu có nhu cầu). Với trường hợp này, KTV nội bộ phải tổ chức kiểm toán theo cách thức riêng tùy thuộc vào nội dung và nhiệm vụ kiểm toán đặt ra. Trong loại hình kiểm toán tài chính hay loại hình kiểm toán hoạt động, khía cạnh tuân thủ luôn được đề cập tới trong thực hiện cũng như trong các kết luận kiểm toán. Thực tiễn cho thấy, tính tuân thủ luôn luôn tồn tại trong các cuộc kiểm toán tài chính hay kiểm toán hoạt động vì ở đâu kiểm tra, xác minh, đánh giá ở đó cần xem xét dựa vào các tiêu chuẩn, qui định, luật – Kiểm tra tính tuân thủ.

Về việc liên kết trong thực hiện của KTNB cùng với ngoại kiểm: thực tế KTNB tại các TCT xây dựng không thực hiện phối hợp với ngoại kiểm hay bất cứ một hình thức kiểm tra, kiểm soát khác trong thực hiện công việc kiểm toán. Thực tế khảo sát (Phụ lục 2.26) cho thấy, KTNB không sử dụng kết quả của ngoại kiểm và ngược lại. Tại các nước có hoạt động KTNB phát triển, việc phối hợp với ngoại kiểm là tất yếu để đảm bảo hoàn thành khối lượng công việc kiểm toán theo kế hoạch. Mặt khác, việc xác định nội dung kiểm toán cũng ảnh hưởng lớn tới việc phối hợp với ngoại kiểm để giảm khối lượng kiểm tra, tránh chồng chéo, kiểm tra trùng lặp. Do đó, KTNB tại các TCT

xây dựng có thể giảm khối lượng công việc một cách đáng kể nếu có thể kết hợp với kiểm toán độc lập hoặc kiểm toán nhà nước trong những hướng chung sau đây:

Một là, Phối hợp nội kiểm với ngoại kiểm: Phối hợp theo cách này được thực hiện trong từng trường hợp cụ thể do mục tiêu trong mỗi loại kiểm toán có thể khác nhau. Đối với ngoại kiểm, loại hình kiểm toán tài chính được thực hiện với mục tiêu là “chứng thực” về độ tin cậy, hợp lý của thông tin tài chính. Kiểm toán độc lập được thực hiện định kỳ tại các đơn vị thành viên. Đây là điều kiện cần để có thể phối hợp KTNB với hoạt động ngoại kiểm này tại ở khách thể kiểm toán trong cùng một loại hình kiểm toán – Kiểm tra độ tin cậy của thông tin tài chính. Ngược lại, trong quá trình phối hợp chuẩn bị tài liệu, cung cấp tài liệu, kiểm tra cùng ngoại kiểm, ... sẽ giúp KTV nội bộ có thể xác định các tiêu chuẩn sử dụng trong đánh giá các loại nghiệp vụ liên quan. Để đảm bảo phối hợp có hiệu quả, KTNB cần phải xây dựng qui trình và hướng dẫn nghiệp vụ cho các KTV nội bộ đồng thời phải có kế hoạch kiểm toán tổng quát. Hiện tại, việc phối hợp này có thể thực hiện nếu ngoại kiểm thực hiện kiểm toán tại TCT cùng thời điểm. Tuy nhiên, nếu ngoại kiểm thực hiện kiểm toán tại các đơn vị thành viên, việc phối hợp theo hướng này rất khó thực hiện do phạm vi kiểm toán sẽ dàn trải cho nhiều đơn vị thành viên, số lượng KTV nội bộ ít, không thể kết hợp về thời gian với ngoại kiểm,... Vì những nguyên nhân trên, mô hình tổ chức bộ phận KTNB phân tán hoặc “nửa” phân tán sẽ thích hợp cho sự phối hợp như vậy.

Hai là, KTNB chấp nhận kết quả ngoại kiểm: Tại những TCT hay đơn vị thành viên của TCT xây dựng đã được KTĐL thực hiện kiểm toán tài chính, KTV nội bộ có thể sử dụng kết quả của KTĐL. Trong trường hợp này, KTV nội bộ có thể rà soát lại kết luận kiểm toán, kiểm tra một vài kết quả kiểm toán trước khi đưa ra kết luận về độ tin cậy của thông tin trình bày trên báo cáo tài chính. Với đặc điểm kiểm tra hiện tại, KTNB hoàn toàn có thể sử dụng cách thức phối hợp này. Trên thực tế, KTV nội bộ thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính các đơn vị thành viên trong thời gian dài, với số lượng KTV ít do đó khi kết thúc kiểm toán, rất nhiều đơn vị thành viên đã hoàn thành kiểm toán báo cáo tài chính do KTĐL thực hiện. Vì vậy, đây là điều kiện quan trọng đảm bảo cho sự phối hợp ngoại kiểm với nội kiểm thành công. Tuy nhiên, để phối hợp theo cách này, TCT xây dựng cần phải có được qui chế hoặc qui định hay điều khoản cụ thể trên hợp đồng kiểm toán (với KTĐL) cụ thể trong việc sử dụng tài liệu hay kết

quả kiểm toán của KTĐL (nếu kiểm tra lại). Ngoài ra, bộ phận KTNB cần có qui định rõ ràng về phạm vi sử dụng kết quả kiểm toán độc lập cũng như là yêu cầu về việc kiểm tra kết luận hay thông tin trên báo cáo tài chính (sau kiểm toán).

Ba là, Về kiểm toán thông tin: Do nhiều nguyên nhân khác nhau, chức năng kiểm tra độ tin cậy thông tin tài chính là cần thiết, không thể thiếu trong thực hiện cuộc KTNB, đặc biệt là các DNXD Việt Nam hiện nay với hệ thống KSNB còn nhiều hạn chế. Tuy nhiên, lịch sử phát triển của KTNB đang ghi nhận xu hướng chuyển từ kiểm tra độ tin cậy của thông tin do KTNB thực hiện sang kiểm toán đánh giá hiệu quả, hiệu lực và tính kinh tế của các hoạt động. Xu hướng này ngày càng phổ biến trong KTNB của các DN ở Anh, Hoa Kỳ, Nga,... Đây là chức năng chính của KTNB hiện đại. Vì vậy, trước mắt, việc phối hợp nội kiểm và ngoại kiểm theo hướng chấp nhận hoặc phối hợp cùng thực hiện kiểm tra độ tin cậy của thông tin tài chính. Trong tương lai, việc phối hợp này hướng tới kiểm toán hoạt động và có thể mở rộng tiến tới “mua ngoài” dịch vụ KTNB. Mặc dù, đây không phải là một xu hướng nhưng có thể lại là một hướng mở ra đối với các DNXD có qui mô vừa và nhỏ (số lượng lớn) không tổ chức bộ phận KTNB.

3.3.2. Xây dựng qui trình kiểm toán cụ thể cho kiểm toán nội bộ mang tính đặc thù đối với khách thể kiểm toán

Hiện nay, qui trình kiểm toán do KTNB thực hiện là có nhiều điểm khác nhau khi kiểm toán ở các đơn vị thành viên thậm chí khác nhau giữa các cuộc kiểm toán cho cùng một khách thể. Các qui trình này thực hiện loại hình kiểm toán chủ yếu là kiểm toán tài chính. Trong khi đó, lĩnh vực kiểm toán chủ yếu của KTNB là kiểm toán hoạt động. Việc thực hiện liên kết các loại hình kiểm toán cần thực hiện và nên trở thành một qui trình mang tính nhất quán khi thực hiện. Mặc dù không thể thiết kế một qui trình chi tiết và chung cho tất cả các cuộc KTNB trong TCT xây dựng Việt nam nhưng việc đưa ra một qui trình chung “tiêu chuẩn” cho các cuộc KTNB đối với đơn vị thành viên là cần thiết. Đây sẽ là cơ sở để đảm bảo chất lượng và hiệu quả trong KTNB tại các đơn vị này. Qui trình KTNB trong DNXD phải đảm bảo các yêu cầu chung và phải phù hợp với các yêu cầu riêng của đơn vị được kiểm toán và với lĩnh vực kiểm toán cụ thể. Theo đó, qui trình KTNB trong DNXD có thể khái quát theo các bước công việc sau đây:

Bước 1: Nghiên cứu sơ bộ

Khi thực hiện nghiên cứu sơ bộ, KTV phải xác định, bước công việc này phải đủ hiệu để chuẩn bị công việc kiểm tra chính thức. Vì vậy, nhiệm vụ của bước này là KTV phải nắm tình hình, tập hợp tài liệu và tổng kết sơ bộ. Do những nghiệp vụ được kiểm toán rất đa dạng nên kế hoạch kiểm toán cũng khác nhau tùy mục tiêu kiểm toán. Thời gian và phạm vi của bước công việc này tùy thuộc vào lĩnh vực phải phân tích và mức độ phức tạp của các vấn đề cần xử lý cũng như chất lượng và kinh nghiệm của KTV.

Kết thúc phần này, KTV phải dự đoán được trước về những tình huống có thể xảy ra liên quan tới đối tượng kiểm toán. Những dự đoán này là cơ sở để KTV có thể xác định những hoạt động quan trọng của đơn vị và những lĩnh vực có nhiều vấn đề đặt ra, đồng thời cũng là cơ sở để vạch ra một chương trình nghiên cứu tỷ mỉ. Thông thường, KTV nên thực hiện các nội dung công việc theo trình tự sau đây:

Trước hết, KTV nên tìm hiểu sự hoạt động của đơn vị được kiểm toán

KTV có thể thực hiện công việc này qua thu thập tài liệu hiện có về đơn vị, về hoạt động của đơn vị (những đặc điểm chung và đặc điểm riêng) để KTV tập hợp và sử dụng khi cần thiết. Để nắm thông tin tổng quát, KTV có thể tiếp xúc với đơn vị hoặc bộ phận được kiểm toán, phỏng vấn lãnh đạo chủ chốt của đơn vị, tiếp nhận những thông tin chung hoặc tham quan đơn vị. KTV nội bộ tại các TCT xây dựng có thể sử dụng nguồn tư liệu trong hồ sơ kiểm toán đã tích lũy từ các cuộc kiểm toán trước. Kinh nghiệm của KTV về khách thể kiểm toán có ý nghĩa quan trọng trong bước công việc này.

Tiếp đến, KTV cần tập hợp tài liệu

KTV thu thập các tài liệu về quá trình quản lý, điều hành, bố trí sản xuất bên trong đơn vị. Những tài liệu làm căn cứ cho công việc kiểm toán gồm có: văn bản về các mục tiêu; các sơ đồ tổ chức và xác định các vị trí công tác; các chỉ thị và trình tự như biểu đồ luân chuyển thông tin, luân chuyển chứng từ; ngân quỹ và bảng khai tài chính,...; các báo cáo nội bộ hoặc bên ngoài về những nghiệp vụ có liên quan.

Sau đó, KTV tổng hợp việc nghiên cứu ban đầu đầu đầu và phân tích sơ bộ

KTV tổng hợp việc nghiên cứu ban đầu, phân tích sơ bộ để xác định lĩnh vực kiểm toán phải tập trung và xây dựng kế hoạch kiểm toán tổng quát; xác định lĩnh vực phải đi sâu xuất phát từ kết quả của những nghiên cứu ban đầu thu và phân tích sơ bộ.

Tuy nhiên việc xác định lĩnh vực kiểm toán phải đi sâu tùy thuộc vào nhiệm vụ kiểm toán. Mặc dù vậy, KTV thường cần dự kiến số lượng nhiều nhất các việc khảo sát chính trong thời gian dự định kiểm toán. Điều này là cần thiết trong trường hợp khách thể kiểm toán là những đơn vị thi công công trình thủy lợi, cầu, hầm, nhà cao tầng,... hoặc vị trí địa lý không thuận lợi.

Kế hoạch kiểm toán tổng quát được xây dựng dựa trên cơ sở việc xác định lĩnh vực phải đi sâu nghiên cứu. KTV phải dự kiến phạm vi của công việc thực hiện với mỗi lĩnh vực đã chọn để phân tích sâu, tính chất công việc và dự kiến về nhóm KTV phụ trách. Đối với mỗi lĩnh vực, KTV lại phải xác định rõ: phương thức tiếp cận; các nhóm tiêu chí có thể sử dụng về đo lường tính hiệu quả. Kết thúc bước công việc này, KTV phải lựa chọn được đối tượng kiểm toán cụ thể tương ứng với khách thể kiểm toán đã xác định (theo kế hoạch kiểm toán hàng năm của TCT xây dựng).

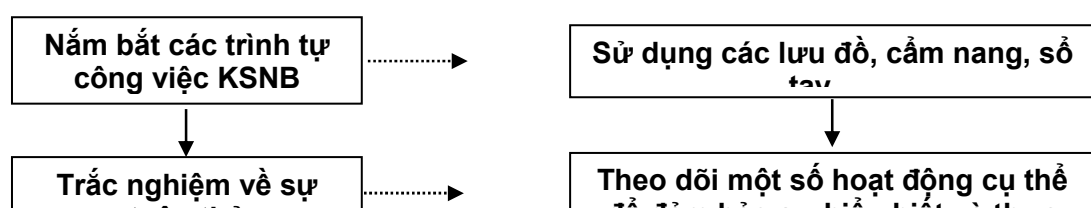
Bước 2: Thực hiện phân tích chuyên sâu

KTV có thể thực hiện phân tích sâu với những vấn đề có liên quan theo một trong hai cách.

Một là, KTV nội bộ bắt đầu nghiên cứu hiệu quả của hoạt động đã xác định, phát hiện những bất thường, sau đó nghiên cứu về tính hiệu lực của KSNB để giải thích nguồn gốc của những khác biệt, vấn đề bất thường (đây là cơ sở để đề xuất giải pháp tương ứng);

Hai là, KTV nội bộ bắt đầu phân tích về hoạt động KSNB, sau đó thực hiện phân tích và đánh giá hiệu quả. Cách này có nhiều ưu điểm trong phân tích chuyên sâu về hiệu quả. Trên thực tế do tính đa dạng về nghiệp vụ, phức tạp trong ghi chép, theo dõi, kiểm tra, giám sát,... trong DNXD, tiếp cận theo cách này để kiểm tra sẽ giảm rủi ro đồng thời có thể giảm khối lượng công việc. Vì vậy, cách tiếp cận này thường được sử dụng phổ biến.

Theo cách thứ hai, trước hết KTV đánh giá về KSNB. Trình tự phân tích, đánh giá về KSNB bao gồm các bước sau: Mô tả trình tự công việc kiểm soát; Thực hiện các trắc nghiệm ban đầu về sự tuân thủ; Đánh giá mở đầu về KSNB; Trắc nghiệm về tính hiệu lực; Đánh giá cuối cùng về KSNB – Trình tự khái quát được trình bày trong Sơ đồ 3.1.



Sơ đồ 3.1. Đánh giá hệ thống KSNB trong qui trình tổ chức công tác KTNB ở TCT xây dựng Việt Nam

KTV tự hình dung cách làm và trình tự công việc để có được những thông tin cần thiết. KTV cần phải chắc chắn là đã hiểu đúng, nắm bắt được cách làm và trình tự đó thông qua trải nghiệm sự tuân thủ. Trên cơ sở đó, KTV đánh giá được những hoạt động kiểm soát tốt và kém. Dựa vào những thông tin có được, KTV nên đưa ra kết luận trên cơ sở đánh giá những điểm mạnh, yếu của KSNB.

Tiếp đến, KTV sẽ đánh giá hiệu quả. Khi quá trình quản lý đã được phân tích, KTV nên cố gắng đánh giá những nghiệp vụ thực hiện từ những tiêu chuẩn khách quan và có thể lượng hoá. Trình tự công việc của KTV trong đánh giá hiệu quả theo các bước sau đây:

Thứ nhất: Nghiên cứu những tiêu chuẩn hiện có và đánh giá những tiêu chuẩn

Các tiêu chuẩn sử dụng cho đánh giá có vai trò quan trọng vì tiêu chuẩn sẽ ảnh hưởng trực tiếp tới kết luận. Những cách cơ bản để tìm tiêu chuẩn đánh giá: So sánh với các giai đoạn thực hiện trước đây để đưa ra nhận xét, đánh giá; so sánh với số liệu của các DN trong ngành xây dựng; so sánh với những tiêu chuẩn kỹ thuật sử dụng trong xây dựng. Sau khi có được danh mục các tiêu chuẩn có thể lựa chọn, KTV nội bộ sẽ đánh giá các tiêu chuẩn này. Việc đánh giá có thể thực hiện bằng cách tính điểm cho từng tiêu thức, mức độ quan trọng,... Kết thúc, KTV có thể tổng hợp theo kết quả đánh giá.

Thứ hai: Xác định những tiêu chuẩn có thể áp dụng

Lựa chọn tiêu chuẩn để sử dụng ảnh hưởng quyết định tới kết quả kiểm toán. Thực hiện lựa chọn các tiêu chuẩn, KTV cần quan tâm tới một số nguyên tắc:

Một là, Các tiêu chuẩn phải đơn giản, dễ hiểu cho những người sử dụng và không quá nhiều;

Hai là, Các tiêu chuẩn phải tính đến các phân hành của tổ chức KTNB nhằm đánh giá tất cả các chức năng có sử dụng tiêu chuẩn và tiêu chuẩn phải được xây dựng theo những yếu tố mà đơn vị làm chủ;

Ba là, Tiêu chuẩn do KTV xác định cần thảo luận, thống nhất của nhà quản lý tại khách thể kiểm toán;

Bốn là, Các tiêu chuẩn một mặt phải tính đến những nguồn lực sử dụng cho đánh giá (tài chính và nhân lực), mặt khác phải tính đến những mục tiêu đã đặt ra và những ràng buộc riêng tại đơn vị được kiểm toán.

Tuy nhiên để tránh những rủi ro, KTV thường lập các nhóm tiêu chuẩn phụ phục vụ cho việc đánh giá hiệu quả ở đơn vị mình.

Thứ ba: Đánh giá những cách thức tính toán

KTV phải thực hiện đánh giá các cách thức tính toán nhằm khẳng định chắc chắn tính đúng đắn của thông tin đã sử dụng để lượng hoá các tiêu chuẩn đánh giá và các công việc đã làm; Về nguyên tắc thông tin qua nghiên cứu KSNB kết hợp với phân tích một số thông tin khác mới có thể giúp KTV đánh giá tác dụng thiết thực của thông tin ấy; Nếu nhiệm vụ kiểm toán loại trừ việc phân tích KSNB thì KTV phải đối chiếu nhiều nguồn thông tin để đảm bảo về độ tin cậy và hợp lý của thông tin đang sử dụng.

Thứ tư: Đánh giá các kết quả

Ở giai đoạn này KTV có những thông tin định lượng đã được thẩm tra. KTV phải đánh giá hoạt động tại đơn vị được kiểm toán về tính hiệu quả. Việc đánh giá dựa vào khả năng phán đoán nghề nghiệp, lý trí và những tham khảo bên ngoài (nếu có). Về nguyên tắc, nếu kết quả kém KTV phải xác định nguồn gốc và nguyên nhân gây ra và đưa ra kiến nghị cải tiến.

Bước 3: Tổng hợp và báo cáo

KTV có thể tiến hành tuần tự các bước công việc như lập dự thảo báo cáo, thu thập bình luận của những người có trách nhiệm và lập báo cáo chính thức.

Về mặt lý thuyết, báo cáo KTNB chỉ gửi cho hội đồng quản trị và đơn vị trực thuộc được kiểm toán nên báo cáo này không được tiêu chuẩn hoá. Tuy nhiên, do tính chất đặc thù của ngành xây dựng và gắn liền với những đặc điểm hoạt động của TCT xây dựng mà báo cáo KTNB nên được chuẩn hoá theo các nội dung cơ bản. Thông thường một báo cáo KTNB nên bao hàm những nội dung cơ bản sau đây: Một là, Thông báo về mục tiêu và phạm vi kiểm toán; Hai là, Tóm tắt những công việc chung đã hoàn thành trong kiểm toán; Ba là, Tóm tắt những vấn đề phát hiện trong kiểm toán; Bốn là, Đề xuất những kiến nghị để cải thiện tình hình; Năm là, Bình luận của nhà quản lý.

Bước 4: Theo dõi thực hiện các kiến nghị

Công việc cuối cùng của một cuộc KTNB là KTV thực hiện trách nhiệm của mình đối với báo cáo. Theo ý tưởng này, các chính sách của đơn vị nên đặt ra yêu cầu chủ nhiệm của đơn vị kiểm toán có trách nhiệm viết báo cáo trong một khoảng thời gian cụ thể. Tuy nhiên, giai đoạn cuối cùng nên được mở rộng để xác định tính phù hợp của các phương pháp đo lường do các KTV áp dụng trong thực hiện các đề xuất cải tiến. SPPIA cũng cho rằng, “các KTV nội bộ nên thực hiện để chắc chắn rằng các hành động phù hợp được chọn trong báo cáo các vấn đề tìm thấy trong quá trình kiểm toán”[54, tr.59]. Ngoài ra, KTV nội bộ cũng nên xem xét, đánh giá lại kết quả thực hiện những ý kiến đã đề xuất trong lần kiểm toán trước. Việc đánh giá này nên được thực hiện trong lần kiểm toán tiếp sau. Cơ sở cho quá trình đánh giá là những kiến nghị đã đề xuất, mức độ thực hiện và kết quả đạt được.

Do tính chất đặc thù trong lĩnh vực xây dựng, để có thể xây dựng một qui trình phù hợp với đơn vị mình, KTV nội bộ và bộ phận KTNB tại các TCT xây dựng phải thực hiện khảo sát kỹ lưỡng và phải áp dụng thử tại một hoặc một vài đơn vị điển hình trước khi nhân rộng cho toàn bộ TCT. Kết quả thử nghiệm qui trình kiểm toán cần được đánh giá thận trọng, thậm chí cần đánh giá của các chuyên gia kiểm toán bên ngoài. Điều này là cần thiết để có thể hoàn thiện qui trình, giảm thiểu những rủi ro có thể xảy ra trong khi áp dụng qui trình này cho toàn bộ các cuộc KTNB ở TCT xây dựng.

3.3.3. Xây dựng qui chế kiểm toán nội bộ trong các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam

Qui chế KTNB đóng vai trò quan trọng đối với hoạt động KTNB trong đơn vị có tổ chức bộ phận này. Hiện nay, hầu hết các TCT xây dựng có tổ chức bộ phận KTNB không ban hành qui chế KTNB. Kết quả khảo sát tại các TCT xây dựng cho thấy tỷ lệ xây dựng qui chế này rất thấp – Có 02/8 (chiếm 25%) TCT xây dựng (có KTNB) có xây dựng qui chế KTNB. Đối với các đơn vị có tổ chức KTNB khác, thực hiện KTNB dựa theo qui chế KTNB mẫu do Bộ Tài chính ban hành đồng thời dựa vào qui chế quản lý tài chính trong TCT. Thực tế khảo sát cũng cho thấy, mặc dù có qui chế kiểm toán nhưng thực tế qui chế này lại rất chung chung, khó áp dụng và chưa xuất phát từ thực tế hoạt động của ngành nghề, không dựa trên đặc điểm của tổ chức KTNB ở tại TCT xây dựng. Do đó tính ứng dụng của các quy chế rất thấp. Bên cạnh đó, việc xây dựng qui chế khá chi tiết nhưng lại “dập khuôn” theo quy chế mẫu của Bộ Tài chính đã làm giảm tính thực tiễn của những văn bản này trong TCT xây dựng.

Trong khi thực hiện KTNB, bộ phận KTNB phải có qui chế KTNB - Đây là yêu cầu mang tính bắt buộc. Việc xây dựng qui chế này càng trở nên quan trọng hơn khi KTNB ở Việt Nam chưa có chuẩn mực riêng cho KTNB, trong điều kiện hầu hết các DNXD chưa có nhiều kinh nghiệm KTNB và thiếu cơ sở đảm bảo phát triển bền vững cho loại hình kiểm toán này như tại các quốc gia phát triển. Bên cạnh đó, các văn bản pháp lý có liên quan tới KTNB còn thiếu và còn có nhiều điểm chưa thích hợp. Ban hành qui chế KTNB để điều tiết hành vi của KTV nội bộ cũng như các bên có liên quan trong quá trình thực hiện KTNB là vô cùng cần thiết cho hoạt động của các TCT xây dựng Việt Nam hiện nay.

Để xây dựng một qui chế KTNB, các TCT xây dựng Việt Nam cần phải dựa vào những yếu tố cơ bản sau:

Một là, Qui chế mẫu của Bộ Tài chính hướng dẫn về việc tổ chức và hoạt động cho bộ phận KTNB;

Hai là, Đặc điểm tổ chức sản xuất kinh doanh của DNXD cũng như là những đơn vị thành viên kể cả những vấn đề đặc biệt trong ngành;

Ba là, Đặc điểm về mô hình tổ chức quản lý cùng với những định hướng phát triển của ngành, của Nhà nước trong lĩnh vực xây dựng;

Bốn là, Đặc điểm về tổ chức nhân sự trong TCT cũng như là khả năng và tiềm lực sẵn có tại TCT;

Năm là, Đánh giá thực trạng hoạt động, những vấn đề yếu kém trong quản lý;

Sáu là, Các tiêu chuẩn và mô hình tổ chức KTNB quốc tế, kể cả các chuẩn mực thực hành KTNB đang được áp dụng.

Qui chế KTNB nên có những đặc điểm riêng phù hợp với những đặc trưng hoạt động và mô hình tổ chức của mỗi TCT xây dựng. Tuy nhiên, qui chế KTNB phải bao hàm được những nội dung cơ bản sau đây:

Một là, Xác định mô hình tổ chức bộ phận KTNB trong TCT xây dựng một cách rõ ràng;

Hai là, Qui định quyền hạn và trách nhiệm của KTNB trong TCT xây dựng;

Ba là, Các lĩnh vực kiểm toán của KTNB. Đây là nội dung rất quan trọng của Qui chế, nó xác định những lĩnh vực, nội dung kiểm toán trong một cuộc KTNB. Việc xác định đúng lĩnh vực kiểm toán sẽ ảnh hưởng lớn tới xu hướng phát triển của bộ phận này trong TCT;

Bốn là, Qui trình thực hiện KTNB. Một qui trình chung thực hiện KTNB phải gắn với các lĩnh vực kiểm toán của bộ phận này đồng thời phải đảm bảo sự kết hợp các hoạt động khác trong khi thực hiện kiểm toán;

Năm là, Lập kế hoạch kiểm toán hàng năm, hoặc lập kế hoạch kiểm toán dài hạn trong nhiều năm tài chính (5 năm hoặc 10 năm). Đồng thời với việc xây dựng kế hoạch kiểm toán tổng quát hoặc chiến lược, phải xây dựng chương trình kiểm toán và ban hành các tiêu chuẩn trong đánh giá tính hiệu quả, hiệu lực và tính kinh tế;

Sáu là, Tiêu chuẩn đối với KTV, đặc biệt là tiêu chuẩn về đạo đức;

Bảy là, Qui định về đào tạo, tuyển dụng, bồi dưỡng và đãi ngộ KTV nội bộ.

3.3.4. Xây dựng hệ thống kiểm soát chất lượng cho kiểm toán nội bộ trong tổng công ty xây dựng Việt Nam

Chất lượng KTNB chịu ảnh hưởng của nhiều yếu tố khác nhau. Khi thực hiện KTNB, việc đánh giá chất lượng của cuộc kiểm toán chưa được nhà quản lý quan tâm: Trong các TCT xây dựng có tổ chức KTNB, chưa có đơn vị nào thực hiện đánh giá chất lượng của các cuộc KTNB một cách có hệ thống. Hầu hết, việc đánh giá đều

thường chỉ tập trung vào vấn đề hoàn thành kế hoạch kiểm toán. Thực tế này phần nào đã lý giải tại sao tổ chức KTNB trong TCT xây dựng thường chỉ thực hiện kiểm toán tài chính, KTNB chỉ thực hiện lập kế hoạch kiểm toán cho toàn bộ TCT mang tính chất quản lý hành chính, kỹ thuật kiểm toán chủ yếu là kiểm tra chi tiết,... Sự phát triển của các TCT xây dựng và KTNB đặt ra vấn đề kiểm soát chất lượng của KTNB ngày càng cấp thiết.

“Chất lượng là cái tạo nên bản chất sự vật, làm cho sự vật này khác với sự vật kia”[58, tr.331]. Kiểm soát chất lượng nói chung chính là quá trình soát xét tất cả các hoạt động nhằm đạt được mục tiêu, Chế độ Đo lường Chất lượng đã đặt ra. Kiểm soát chất lượng kiểm toán mang những đặc điểm chung và có những đặc điểm riêng. KTNB thực hiện chức năng cung cấp một “dịch vụ cho một tổ chức” nên kiểm soát chất lượng KTNB cần tổ chức theo hai nội dung cơ bản là kiểm soát chất lượng kiểm toán trong toàn đơn vị và kiểm soát chất lượng cho từng cuộc KTNB.

Với kiểm soát chất lượng kiểm toán trong toàn đơn vị cần xác định rõ những yếu tố sau đây:

Một là, Xác định rõ mô hình tổ chức của TCT xây dựng, cách thức tổ chức các bộ phận trong TCT đặc biệt là vị trí của bộ phận KTNB trong TCT xây dựng. Như đã phân tích ở trên, để đảm bảo phát huy hiệu quả của bộ phận KTNB trong các TCT xây dựng, mô hình tổ chức bộ phận KTNB độc lập trực thuộc tổng giám đốc của TCT là một mô hình lý tưởng.

Hai là, Trong quan hệ với các bộ phận khác của TCT xây dựng cần phải xác định rõ cơ cấu trao đổi thông tin, đặc biệt là ban kiểm soát của TCT. Ai kiểm soát hoạt động của bộ phận KTNB trong các TCT xây dựng đang là vấn đề có ảnh hưởng không nhỏ tới chất lượng của KTNB. Thực tế cho thấy, tại các TCT xây dựng nếu bộ phận KTNB trực thuộc ban kiểm soát thì bộ phận này sẽ thực hiện kiểm soát tất cả các hoạt động của bộ phận KTNB. Tuy nhiên, cách thức tổ chức như vậy lại gây trở ngại cho bản thân hoạt động của bộ phận KTNB vì chức năng của hai bộ phận khác nhau. Trên thực tế, KTNB trong TCT xây dựng có liên quan tới nhiều khâu, liên quan tới nhiều bộ phận. Kiểm soát chất lượng KTNB toàn TCT đòi hỏi phải có sự phối hợp của các bộ phận có liên quan. Tuy nhiên, đứng trên góc độ quản lý tổng thể, nhà quản lý cao nhất phải thực hiện kiểm soát đối với hoạt động của bộ phận này. Thực tế hoạt động KTNB

trong các TCT xây dựng, tổng giám đốc hoặc chủ tịch hội đồng quản trị phải là những người chịu trách nhiệm kiểm soát với chính những phương sách mà họ sử dụng. Trước mắt, việc kiểm soát nên được thực hiện thông qua việc kiểm tra kỹ lưỡng kế hoạch kiểm toán hàng năm, hàng quý của bộ phận KTNB. Tiếp đến, nhà quản lý có thể kiểm soát chất lượng toàn bộ KTNB trên cơ sở ban hành các qui trình chung thực hiện kiểm toán, chiến lược phát triển kiểm toán, kiểm soát trong hoạt động tuyển dụng, đào tạo và sử dụng nhân viên kiểm toán. Nhà quản lý phải thực hiện đánh giá hàng năm đối với hoạt động KTNB trên cơ sở: các tiêu chuẩn quản lý chất lượng đã đăng ký (ISO), mức độ hoàn thành kế hoạch kiểm toán, ...

Với kiểm soát chất lượng của từng cuộc KTNB. Chất lượng của một cuộc kiểm toán phụ thuộc vào nhiều yếu tố khác nhau như: Kế hoạch kiểm toán, số lượng KTV, chất lượng KTV, phương pháp kiểm toán và hệ thống giấy tờ làm việc của KTV, qui chế kiểm toán,... áp dụng trong cuộc kiểm toán cụ thể. Vì thế việc kiểm soát chất lượng của một cuộc kiểm toán phải thực hiện đồng bộ nhiều giải pháp khác nhau. Để kiểm soát chất lượng của một cuộc KTNB trong các TCT xây dựng phải thực hiện những vấn đề sau đây:

Một là, Kiểm toán phải tuân thủ theo qui trình, kế hoạch và chương trình kiểm toán đã xây dựng;

Hai là, Phân biệt các loại kế hoạch kiểm toán và xây dựng kế hoạch kiểm toán thích hợp với từng khách thể kiểm toán và từng cuộc kiểm toán cụ thể;

Ba là, Lựa chọn KTV và phân công công việc cho KTV phải đảm bảo lựa chọn KTV đủ năng lực trình độ trong lĩnh vực kiểm toán, lựa chọn trưởng nhóm kiểm toán phải có khả năng lãnh đạo cuộc kiểm toán và phải cân đối khối lượng công việc kiểm toán với số lượng KTV lựa chọn;

Bốn là, Xây dựng hệ thống giấy tờ hay sổ tay KTV nội bộ để ghi chép và tổng hợp kết quả kiểm toán cho từng cuộc kiểm toán đồng thời phải phục vụ cho mục đích lưu trữ;

Năm là, Xác định nội dung kiểm toán rõ ràng: kiểm toán hoạt động, kiểm toán tài chính. Trên cơ sở đó, cần phân chia nội dung kiểm toán thành các phần hành kiểm toán cụ thể. Đây là cơ sở quan trọng cho việc thiết kế chương trình kiểm toán.

Định kỳ, bộ phận KTNB phải được đánh giá về quá trình hoạt động. Về chất lượng của cuộc kiểm toán, bộ phận KTNB có thể được đánh giá dựa vào: Đánh giá của các thành viên trong ban kiểm soát (tổ chức họp kín để đánh giá); khảo sát sau kiểm toán; so sánh với qui chế kiểm toán hoặc cơ sở thực hành kiểm toán; đánh giá từ bên ngoài (thuê KTĐL). Về hiệu quả của cuộc kiểm toán, thước đo để đánh giá tính hiệu quả của bộ phận này chính là kế hoạch kiểm toán đã xây dựng (khối lượng công việc kiểm toán hoàn thành); độ dài thời gian phát hành báo cáo kiểm toán; kết quả của những đề xuất kiểm toán đã đưa ra và thực tế đạt được.

3.3.5. Xây dựng kế hoạch kiểm toán dài hạn cho kiểm toán nội bộ trong các tổng công ty xây dựng Việt Nam

Kế hoạch kiểm toán là sự cân đối tích cực giữa nhu cầu với nguồn lực sẵn có. Kế hoạch kiểm toán có thể phân chia thành ba loại là kế hoạch kiểm toán chiến lược, kế hoạch kiểm toán tổng quát và kế hoạch kiểm toán chi tiết hay chương trình kiểm toán. Trong các TCT xây dựng, bộ phận KTNB thường xây dựng kế hoạch kiểm toán hàng quý, hoặc một năm (chủ yếu). Tổng giám đốc hoặc hội đồng quản trị sẽ phê duyệt kế hoạch này. Thực chất kế hoạch kiểm toán như vậy đã được bộ phận KTNB sử dụng như *một kế hoạch kiểm toán tổng quát*. Lý luận chung đã chỉ rõ, kế hoạch kiểm toán tổng quát phải là kế hoạch cho một cuộc kiểm toán cụ thể. Kế hoạch kiểm toán chi tiết phải là kế hoạch kiểm toán cho một đối tượng cụ thể. Kế hoạch kiểm toán dài hạn có phạm vi rộng hơn cả. Kế hoạch này phản ánh những “bước đi” của KTNB trong tương lai. Đối chiếu với thực trạng KTNB tại các TCT xây dựng hiện nay, việc lập kế hoạch mang *ý nghĩa hành chính nhiều hơn là tác nghiệp kiểm toán*. Việc lập kế hoạch kiểm toán còn nhiều hạn chế: KTNB trong các TCT không lập kế hoạch kiểm toán chiến lược; kế hoạch kiểm toán tổng quát không đầy đủ, chỉ gồm những thông tin về mục tiêu kiểm toán (cho mỗi khách thể), kế hoạch về thời gian kiểm toán; hầu hết không thiết kế chương trình kiểm toán (thường kiểm tra bằng kinh nghiệm) hoặc có chương trình kiểm toán cho một vài khoản mục trên báo cáo tài chính (đơn giản, không thể hiện trên văn bản). Do loại hình kiểm toán hoạt động thường không được thực hiện nên tất cả các bộ phận KTNB trong TCT xây dựng không xây dựng bất cứ loại kế hoạch nào có liên quan.

Kiểm toán hoạt động là một loại hình kiểm toán có phạm vi rất rộng nhưng lại là loại hình kiểm toán chủ yếu của KTNB. Trong kiểm toán hoạt động, việc đánh giá tính kinh tế, tính hiệu quả, tính hiệu lực của các chương trình, dự án, các chiến lược kinh doanh của TCT có thể phải thực hiện nhiều năm. Trong khi đó, các hoạt động của TCT lại rất đa dạng, phân tán về địa lý, liên quan tới nhiều đơn vị thành viên, ... Do đó, yêu cầu KTNB phải thực hiện kiểm toán hoạt động trong một năm sẽ không thể hoàn thành. Vì những lý do trên, việc lập kế hoạch KTNB dài hạn cho hoạt động kiểm toán toàn TCT xây dựng là vô cùng cần thiết. Bên cạnh đó, khi đã xác định khách thể kiểm toán, kế hoạch kiểm toán tổng quát cho một cuộc kiểm toán không thể thiếu để đảm bảo đạt được các mục tiêu kiểm toán trong dài hạn. Với một cuộc kiểm toán cụ thể, những bước kiểm toán cho một đối tượng cụ thể (có thể được “chuẩn” hoá tại TCT) phải được xây dựng trong chương trình kiểm toán của KTNB tại mỗi TCT xây dựng.

Trong khi xây dựng kế hoạch kiểm toán dài hạn cho KTNB trong TCT xây dựng cần phải xem xét tới các yếu tố sau đây:

Một là, Nhiệm vụ, chiến lược kiểm toán và cơ sở thực hiện kiểm toán;

Hai là, Qui mô hiện tại của TCT xây dựng và kỳ vọng về sự phát triển của đơn vị trong thời gian tới (có thể là 5 năm tới 10 năm);

Ba là, Đặc điểm của hoạt động xây dựng cụ thể (đơn vị đang hoạt động), chiến lược phát triển của Ngành Xây dựng, định hướng của Chính phủ trong phát triển DN nói chung và các TCT nhà nước hoạt động xây dựng;

Bốn là, Các chức năng quan trọng nhất trong TCT xây dựng và những vấn đề có thể ảnh hưởng tới các lĩnh vực hoạt động trong đơn vị;

Năm là, Ảnh hưởng của hoạt động ngoại kiểm đối với TCT xây dựng;

Sáu là, Tình hình tài chính của TCT xây dựng.

Trong khi xây dựng kế hoạch kiểm toán dài hạn, bộ phận KTNB cần tập trung vào những lĩnh vực then chốt trong các TCT xây dựng, của các đơn vị thành viên hay bộ phận được kiểm toán. Các lĩnh vực này có thể chia theo các khu vực khác nhau gồm: Hoạt động sản xuất; tài chính và kế toán; bán hàng và marketing; quản lý. Trong mỗi nhóm hoạt động trên, KTNB có thể tập trung vào một số lĩnh vực cụ thể mà TCT quan tâm. Việc lựa chọn các lĩnh vực cụ thể tương ứng với mỗi

khu vực hoạt động để thực hiện kiểm toán sẽ khác nhau trong mỗi TCT xây dựng (do tổng giám đốc quyết định). Ví dụ về một cách phân chia theo khu vực hoạt động thể hiện trong Bảng Số 3.3.

Bảng Số 3.3. Nội dung kiểm toán KTNB theo lĩnh vực hoạt động

Lĩnh vực kiểm toán	Nội dung kiểm toán nội bộ
Sản xuất	1- Tư vấn, giám sát và thẩm định; 2 - Chức năng mua; 3 - Chức năng thiết kế, thi công; 4 - Chức năng đấu thầu; 5 - Kiểm soát chất lượng NVL, chất lượng công trình; 6 - Kiểm soát, sử dụng, và bảo dưỡng TSCĐ; 7 - Tuyển dụng, đào tạo, sử dụng lao động;
Tài chính và kế toán	1- Lập kế hoạch và dự toán; 2- Kiểm soát chi phí và tính giá; 3- Kiểm soát hàng tồn kho; 4- Hệ thống kiểm soát lao động, tiền lương; 5- Kế toán tiền; 6- TSCĐ và khấu hao TSCĐ; 7- Nợ phải thu và các chính sách thu hồi vốn
Bán hàng và Marketing	1- Xử lý hợp đồng; 2- Hoạt động marketing; 3- Chức năng “dịch vụ khách hàng”.
Quản lý hành chính	1- Chức năng nhân sự; 2- Xử lý dữ liệu; 3- Quản lý hợp đồng; 4- Chức năng tiền lương; 5- Chức năng bảo đảm an toàn lao động; 6- Quan hệ với ngành.

Sau khi xây dựng kế hoạch kiểm toán dài hạn, KTNB tiến hành xây dựng kế hoạch kiểm toán năm đầu tiên cho TCT xây dựng. Trưởng bộ phận KTNB là người phải xây dựng kế hoạch kiểm toán hàng năm. Kế hoạch kiểm toán hàng năm sẽ bao gồm những chỉ dẫn công việc cho mỗi một dự án kiểm toán trong năm đầu tiên của kế hoạch kiểm toán dài hạn đã lập. Một kế hoạch kiểm toán hàng năm phải bao gồm những nội dung cơ bản sau đây:

Một là, Xác định bản chất của cuộc kiểm toán thông qua việc cụ thể hoá công việc của bộ phận KTNB phải hoàn thành theo nội dung, phạm vi và đối tượng kiểm toán tại các khách thể kiểm toán (gồm các đơn vị thành viên, phòng ban chức năng của TCT);

Hai là, Xác định số lượng và chất lượng nhân viên kiểm toán theo yêu cầu, phù hợp với cuộc kiểm toán;

Ba là, Ước tính chi phí kiểm toán cho năm kiểm toán bao gồm tất cả các chi phí đi lại, ăn ở, tiền lương và các chi phí khác có liên quan tới cuộc kiểm toán;

Bốn là, Ước tính thời gian cần thiết để thực hiện cuộc kiểm toán.

Việc trình bày kế hoạch kiểm toán dài hạn nên thoả mãn các nội dung nêu trên theo từng năm gắn liền với mục tiêu, phạm vi, khách thể kiểm toán, nội dung kiểm toán (tổng quát) tương ứng.

3.3.6. Thiết kế các chương trình kiểm toán cho bộ phận kiểm toán nội bộ

Trong quá trình thực hiện kiểm toán, bộ phận KTNB ở các TCT xây dựng thực hiện kiểm toán chủ yếu đối với các báo cáo tài chính của các đơn vị thành viên. Khi thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính, KTV hầu như không có hoặc không sử dụng các chương trình kiểm toán đã lập. Kết quả khảo sát cho thấy, chỉ có 01/8 bộ phận KTNB của TCT xây dựng (Phụ lục 2.26) có xây dựng một vài chương trình kiểm toán đối với khoản mục trên báo cáo tài chính. Tuy nhiên, trong những đơn vị này việc sử dụng các chương trình kiểm toán không mang tính phổ biến, thường tập trung vào một số khoản mục cụ thể gắn với thực hiện kiểm toán tài chính.

Đặc điểm chung của các KTV nội bộ trong bộ phận KTNB ở TCT xây dựng là các KTV này có kinh nghiệm làm kế toán, từ bộ phận kế toán chuyển sang bộ phận KTNB. Do đó khi thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính, KTV nội bộ của các TCT xây dựng chủ yếu thực hiện kiểm tra chi tiết theo phán đoán chủ quan, theo kinh nghiệm làm kế toán. KTV thường tập trung vào một số khoản mục chủ yếu trên báo cáo tài chính như: TSCĐ, nguyên vật liệu, tiền, nguồn vốn kinh doanh, doanh thu, chi phí sản xuất (trong tính giá thành công trình). Với cách thức kiểm tra như vậy, bộ phận KTNB không thể đảm bảo chất lượng, thời gian, khối lượng công việc,... trong một cuộc kiểm toán. Kết quả khảo sát cho thấy hầu hết các bộ phận KTNB không hoàn thành khối lượng công việc kiểm toán theo kế hoạch. Bên cạnh đó, do hoạt động KTNB chỉ tập trung vào thực hiện kiểm toán tài chính (thường không kiểm toán hoạt động) trong khi tại các đơn vị thành viên đã thực hiện kiểm toán độc lập, làm cho công việc bị trùng

lắp, lãng phí. Vì vậy, nhiều nhà quản lý cho rằng KTNB là không cần thiết (vì kiểm toán độc lập đã thực hiện kiểm toán tài chính).

Để hoạt động KTNB thực sự hiệu quả, phát huy được vai trò của bộ phận này trong quản lý ở các TCT xây dựng, KTNB ở những đơn vị này nhất thiết phải xây dựng chương trình kiểm toán trước khi thực hiện kiểm toán. Do đặc điểm hoạt động KTNB hiện tại, trước mắt bộ phận KTNB trong các TCT xây dựng có thể tiếp tục xây dựng những nội dung đã thực hiện kiểm toán thành một hệ thống chương trình kiểm toán chuẩn phục vụ cho hoạt động kiểm toán tài chính trong TCT. Trong trường hợp như vậy, chương trình kiểm toán sẽ được tổ chức theo 2 lĩnh vực kiểm toán riêng là chương trình kiểm toán cho lĩnh vực kiểm toán tài chính và chương trình kiểm toán cho lĩnh vực kiểm toán hoạt động. Về các chương trình kiểm toán cho kiểm toán tài chính, trường bộ phận KTNB có thể phối hợp với các KTV để xây dựng các chương trình kiểm toán hoặc TCT xây dựng có thể thuê các chuyên gia trong lĩnh vực này thực hiện. Tuy nhiên cách thức xây dựng chương trình kiểm toán như vậy chỉ là một giải pháp mang tính tình thế trong thời điểm hiện tại trong các TCT xây dựng.

Một chương trình kiểm toán báo cáo tài chính xây dựng gồm các nội dung cơ bản sau:

Một là, Các thủ tục kiểm toán sử dụng trong quá trình kiểm toán tài chính có liên quan tới đối tượng kiểm toán cụ thể;

Hai là, Phạm vi áp dụng các thử nghiệm trong phạm vi khách thể kiểm toán (qui mô mẫu chọn để áp dụng các thử nghiệm);

Ba là, Nghiệp vụ hoặc số dư sẽ được chọn ra để áp dụng thử nghiệm;

Bốn là, Thời điểm thực hiện các thử nghiệm;

Năm là, người thực hiện;

Sáu là, Hệ thống các chỉ mục của chương trình kiểm toán để có thể liên kết với các chương trình kiểm toán khác.

Đối với các đơn vị thành viên trong các TCT xây dựng chủ yếu là tham gia các hoạt động xây lắp nhưng cũng có một số đơn vị tham gia sản xuất hoặc cung cấp các dịch vụ có liên quan tới hoạt động ấy như giám sát, thiết kế,... Vì vậy, khi xây dựng chương trình kiểm toán tài chính phải quan tâm tới đặc điểm này để có thể thiết kế các thủ tục kiểm toán thích hợp. Việc xây dựng một hệ thống chương trình kiểm toán đối

với tất cả các khoản mục trên báo cáo tài chính là rất lý tưởng nhưng thực tế điều này khó có thể thực hiện được tại bộ phận KTNB vì nhiều nguyên nhân khác nhau. Mặt khác do đặc thù của hoạt động KTNB là cung cấp thông tin cho quản trị nội bộ nên hoạt động này chỉ nên tập trung vào những khoản mục quan trọng, có khả năng sai phạm cao. Vào thời điểm hiện tại, các khoản mục có khả năng sai phạm cao trong các đơn vị xây dựng là: *nguyên vật liệu (khoản mục hàng tồn kho), TSCĐ và khấu hao TSCĐ, chi phí sản phẩm dở dang (khoản mục hàng tồn kho), chi phí sản xuất (chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí máy thi công, chi phí sản xuất chung), chi phí trả trước chờ phân bổ.*

Lĩnh vực kiểm toán hoạt động là loại hình kiểm toán chính của KTNB. Hiện nay đã có rất nhiều vấn đề đặt ra có liên quan tới hiệu quả, hiệu năng và hiệu lực sử dụng các nguồn lực trong các DN XD nói chung và trong các TCT xây dựng nói riêng. Như đã phân tích trong những phần trước, loại hình kiểm toán hoạt động trên thực tế đã không được thực hiện ở các bộ phận KTNB trong các TCT xây dựng. Tuy nhiên, kiểm toán hoạt động cùng với loại hình kiểm toán tài chính sẽ là những nội dung kiểm toán không thể thiếu trong một cuộc KTNB. Vì vậy, khi xây dựng một hệ thống chương trình kiểm toán trong KTNB áp dụng cho các DN XD sẽ không thể tách rời hai nội dung kiểm toán này. Trong trường hợp ấy, kiểm toán liên kết hai loại hình là một giải pháp tối ưu trong điều kiện hiện nay tại các TCT xây dựng Việt Nam.

Cũng giống như các lĩnh vực kiểm toán khác, KTV trước khi bắt tay vào thực hiện kiểm toán phải xây dựng kế hoạch kiểm toán và thiết kế chương trình kiểm toán. Trong KTNB, kế hoạch kiểm toán dài hạn và kế hoạch kiểm toán hàng năm một số TCT đã xác định những nội dung về kiểm toán hoạt động. Tuy nhiên, việc thiết kế các chương trình KTNB lại có nhiều điểm khác biệt do tính phức tạp, đa dạng của các hoạt động trong đơn vị hay bộ phận được kiểm toán. Theo Tác giả, đối với kiểm toán hoạt động, bộ phận KTNB nên tập trung đưa ra những hướng dẫn kiểm toán cho các loại hoạt động khác nhau tồn tại trong TCT xây dựng. Ví dụ về một hướng dẫn kiểm toán trình bày trong Phụ lục 2.29. Từ những hướng dẫn kiểm toán này, KTV có thể phát triển thành một chương trình kiểm toán gắn với một đối tượng cụ thể. Các hướng dẫn kiểm toán khi xây dựng chương trình kiểm toán hoạt động gồm:

Một là, Mô tả về những mục tiêu của mỗi chức năng cụ thể, mối quan hệ của chức năng này với bộ phận hoặc phòng ban hoặc đơn vị và với các lĩnh vực khác có liên quan;

Hai là, Mô tả các hoạt động kiểm soát cơ bản có liên quan tới việc đảm bảo các nghiệp vụ được ghi chép theo đúng trình tự, được phê chuẩn và ghi chép đúng đắn;

Ba là, Chi tiết các các hoạt động cụ thể sẽ được kiểm toán;

Bốn là, Các yếu tố phải xem xét cuối cùng để xây dựng các thử nghiệm kiểm toán do nhóm kiểm toán được phân công thực hiện.

Mặc dù rất khó để xây dựng những chương trình kiểm toán chuẩn cho kiểm toán hoạt động vì tính đa dạng của các hoạt động, mức độ phức tạp của mỗi hoạt động, mục tiêu và ảnh hưởng qua lại giữa các chức năng,...trong mỗi công ty, bộ phận (ngay cả khi cùng đối tượng cụ thể). Tuy nhiên, một chương trình kiểm toán liên kết (liên kết kiểm toán hoạt động và kiểm toán tài chính) trong một cuộc KTNB phải đảo bảo các yêu cầu chung đồng thời phải thoả mãn các yêu cầu riêng của KTNB và phù hợp đối tượng kiểm toán cụ thể. Vì vậy, theo Tác giả những nội dung cơ bản của một chương trình kiểm toán trong quá trình KTNB trong TCT xây dựng gồm:

Một là, Dữ liệu kiểm toán hàng năm: dữ liệu kiểm toán hàng năm chứa đựng các dữ liệu về các chính sách, các thủ tục của các hoạt động đặc biệt (của một khu vực, một phòng ban hoặc một chức năng), tổ chức bộ máy, các giấy tờ và biểu mẫu quan trọng. Dữ liệu kiểm toán năm sẽ được các KTV cập nhật;

Hai là, Mô tả về KSNB: Đối với kiểm toán tài chính hay kiểm toán hoạt động thì thực trạng hoạt động KSNB của đơn vị sẽ quyết định phạm vi và bản chất của các thử nghiệm kiểm toán áp dụng;

Ba là, Quá trình chọn mẫu đối tượng kiểm toán: Sau khi quyết định phạm vi và loại thử nghiệm được áp dụng thì KTV phải xác định tiếp cách thức áp dụng chúng. Chọn mẫu thường được sử dụng để chọn một số lượng đại diện các nghiệp vụ mang những đặc trưng của tổng thể mẫu. Liên quan tới chọn mẫu KTV phải xác định kích cỡ mẫu chọn và phương pháp chọn mẫu sẽ áp dụng;

Bốn là, Các giấy làm việc của KTV: Về hình thức của một chương trình kiểm toán, chương trình KTNB sẽ được trình bày theo Biểu Số 3.4.

Biểu Số 3.4. Mẫu trình bày một chương trình KTNB

Chương trình kiểm toán			
<i>Tên chương trình kiểm toán</i>			
<i>Ký hiệu chương trình kiểm toán</i>			
Các thủ tục kiểm toán	Mã thủ tục (<i>theo loại công việc, hoạt động</i>)	KTV thực hiện	Phê chuẩn của chủ nhiệm kiểm toán
1.			
2.			
<i>Ghi chú: về chương trình kiểm toán</i>			

Các chương trình KTNB được lập cũng nên tập trung vào những chức năng cơ bản, những lĩnh vực hoạt động hay nhóm nghiệp vụ có khả năng sai phạm cao, hệ thống kiểm soát kém hiệu lực,... Trong trường hợp, bộ phận KTNB thực hiện kiểm toán theo một nhiệm vụ đặc biệt (theo quyết định nhà quản lý), xây dựng một chương trình kiểm toán tương ứng có vai trò quan trọng ảnh hưởng tới kết quả kiểm toán. Tuy nhiên, để lập chương trình kiểm toán phải dựa vào kết quả khảo sát cụ thể và trên cơ sở kế hoạch kiểm toán tổng quát. Trong những chương trình kiểm toán như vậy, tính liên kết giữa kiểm toán tài chính với kiểm toán hoạt động vẫn được duy trì để đảm bảo đạt được mục tiêu kiểm toán đề ra.

3.3.7. Xây dựng hệ thống giấy tờ làm việc cho kiểm toán viên

Giấy tờ làm việc của KTV hay sổ tay của KTV là phương tiện vật chất để cho KTV nội bộ ghi chép lại kết quả kiểm toán, thực hiện tổng hợp bằng chứng cũng như là đề xuất các phương án giải quyết, cải thiện tình hình. Ngoài ý nghĩa như vậy, giấy làm việc của KTV còn là cơ sở chứng minh về những nội dung và cách thức kiểm toán đã được thực hiện. Như vậy, ý nghĩa của giấy làm việc của KTV không chỉ là để ghi chép các phát hiện thuần túy, nó còn có ý nghĩa đối với việc thực hiện đối chiếu, kiểm soát và lưu trữ đối với toàn bộ cuộc kiểm toán đồng thời là cơ sở cho kiểm soát chất lượng KTNB. Theo trình tự chung thực hiện một cuộc KTNB, giấy làm việc sẽ được sử dụng ngay từ những công việc đầu tiên cho tới khi KTV tổng hợp, đưa ra kết luận kiểm toán, lưu trữ trong hồ sơ kiểm toán.

Hiện tại, các ghi chép của của KTV trong quá trình thực hiện kiểm toán tại các đơn vị thành viên do bộ phận KTNB trong các TCT xây dựng Việt Nam thực hiện cũng đã được lưu lại trên giấy làm việc. Tuy nhiên, các giấy làm việc của KTV còn đơn giản, khả năng thực hiện đối chiếu, liên kết các nội dung có nhiều hạn chế. Giấy làm việc hiện tại chủ yếu sử dụng để ghi chép số liệu và tính toán chênh lệch. Trong khi đó, KTNB phải ghi chép nhiều hơn vì các phát hiện từ KTNB là rất đa dạng gồm cả kiểm toán tài chính, kiểm toán hoạt động. Vì vậy, theo Tác giả khi xây dựng hệ thống giấy làm việc cho KTV, bộ phận KTNB trong TCT xây dựng phải thống nhất các vấn đề sau:

Một là, Mẫu giấy làm việc thống nhất: Mẫu giấy làm việc phải thể hiện những nội dung cơ bản như tên bộ phận của phòng ban, chi nhánh hay đơn vị thành viên được kiểm toán; Tên của khoản mục, chức năng hay hoạt động được kiểm toán; Bước công việc kiểm tra (mục đích kiểm tra); Tham chiếu với tài liệu theo ký hiệu nào; Năm tài chính thực hiện kiểm toán; KTV thực hiện; Ngày thực hiện; Phần nội dung đối chiếu, kiểm tra, phát hiện của KTV; Kết luận của KTV kể cả các điều chỉnh của KTV; Các ký hiệu;

Hai là, Thống nhất các ký hiệu được sử dụng trong quá trình kiểm tra, đối chiếu: Khi xây dựng hệ thống tham chiếu phải đảm bảo có thể kiểm soát được số lượng giấy làm việc, nội dung giấy làm việc, dễ tìm kiếm, đối chiếu, lưu trữ và phải mang tính *gợi nhớ*;

Ba là, Giấy làm việc phải phù hợp: Giấy làm việc phải phù hợp với các công việc khác nhau trong quá trình KTNB, các lĩnh vực kiểm toán khác nhau. Vì vậy, khi thiết kế phần nội dung ghi chép các phát hiện, cơ sở đối chiếu,... phải mang tính “mở”. KTV vừa có thể ghi chép các số liệu đối chiếu, tính toán tăng, giảm, so sánh số liệu,... vừa có thể ghi chép được những phát hiện từ kiểm tra hệ thống kiểm soát, kết quả của phỏng vấn, quan sát, phát hiện và những dự đoán của KTV về xu hướng, khả năng sai phạm,...

Theo các phân tích trên đây, Tác giả xin đề xuất một cách thiết kế mẫu giấy làm việc của KTV nội bộ TCT xây dựng Việt Nam thực hiện trong Bảng Số 3.5.

Bảng Số 3.5. Mẫu giấy làm việc của KTV nội bộ

Tên khách thể kiểm toán:	Ký hiệu tham chiếu
Đối tượng kiểm toán	Năm tài chính được kiểm toán

<i>(Tên khoản mục, hoạt động hay nghiệp vụ)</i>	
Bước công việc kiểm toán	KTV thực hiện Ngày thực hiện
Phần nội dung ghi chép các đối chiếu, các phát hiện của KTV kể các các tính toán, chênh lệch được phát hiện,...	
Giải thích các ký hiệu đã sử dụng	
Kết luận về những phát hiện hoặc những gợi ý về cách đối chiếu, kiểm tra bổ sung (nếu có)	

3.3.8. Xây dựng tiêu chuẩn đánh giá tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực trong hoạt động kiểm toán ở doanh nghiệp xây dựng Việt Nam

Ngoài lĩnh vực kiểm toán tài chính, KTNB thực hiện kiểm toán hoạt động với mục đích đánh giá tính hiệu quả, tính kinh tế, tính hiệu lực của các hoạt động, các chương trình, dự án, các chiến lược kinh doanh,... Thực tế KTNB các TCT xây dựng không thực hiện đánh giá hiệu quả hoạt động hoặc thực hiện ở mức độ đơn giản như đánh giá về lãi thực hiện, một số chỉ tiêu về lợi nhuận khác và đánh giá mức độ hoàn thành kế hoạch.

Theo quan điểm của Tác giả, khi thực hiện kiểm toán hoạt động, KTV nội bộ có thể sử dụng hệ thống các chỉ tiêu đánh giá tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực được xây dựng trước. Muốn vậy, bộ phận KTNB trong các TCT xây dựng phải xây dựng các nhóm tiêu chuẩn (theo hoạt động) trên cơ sở đặc điểm của các hoạt động, đặc điểm của ngành, đặc điểm của sản phẩm xây dựng,... và xuất phát từ hoạt động xây dựng tại mỗi TCT. Cơ sở để bộ phận KTNB có thể xây dựng là:

Một là, KTNB có thể dựa vào các tiêu chuẩn kỹ thuật trong ngành xây dựng để đánh giá: Các tiêu chuẩn này bao gồm nhiều tiêu chuẩn khác nhau về các lĩnh vực có liên quan tới hoạt động xây dựng và chi tiết theo từng hoạt động xây dựng cụ thể: tiêu chuẩn về vật liệu xây dựng; tiêu chuẩn về kết cấu; tiêu chuẩn về chống lún, chống thấm,... cho tới các tiêu chuẩn về an toàn lao động; tiêu chuẩn về môi trường; tiêu chuẩn về kiến trúc...;

Hai là, KTNB có thể dựa vào định mức xây dựng cho các loại công trình khác nhau, định mức lao động, định mức vật liệu,...: Các định mức này được Bộ Xây dựng xây dựng và quản lý (chủ yếu). Ngoài ra, KTNB có thể vận dụng các tiêu chuẩn chung có liên quan theo hệ thống tiêu chuẩn chất lượng Việt Nam hoặc quốc tế được chấp nhận;

Ba là, KTNB có thể dựa vào dữ liệu tài chính và phi tài chính đã có từ các năm tài chính trước kể cả các dữ liệu thống kê của ngành, của Tổng cục Thống kê;

Bốn là, KTNB có thể dựa vào các tiêu chuẩn riêng được qui định, có thể dựa vào các mục tiêu được xây dựng riêng cho từng hoạt động, cho mỗi dự án, hoặc chiến lược kinh doanh;

Năm là, So sánh với đơn vị cùng lĩnh vực hoạt động: Những đơn vị dẫn đầu trong phạm vi, chức năng, nhiệm vụ tương tự như đơn vị được kiểm toán có thể chọn là tiêu chuẩn sử dụng trong đánh giá trên những chỉ tiêu có liên quan;

Sáu là, KTNB có thể sử dụng dữ liệu về năng lực của một bộ phận, của một chức năng,... để đánh giá trên cơ sở xem xét hiệu quả sử dụng các nguồn lực trong tương quan với thời gian được đơn vị ấy sử dụng.

Với những cơ sở để xây dựng các tiêu chuẩn đánh giá về tính hiệu quả như trên, trong phần dưới đây Tác giả xin đề xuất cách thức lựa chọn các tiêu chuẩn dựa trên đặc thù trong hoạt động xây dựng của các TCT xây dựng do bộ phận KTNB thực hiện. Cơ sở ban đầu cho kiến nghị này là việc phân chia các hoạt động của TCT xây dựng thành hai nhóm hoạt động gồm *các hoạt động có đầu ra có thể đánh giá, đo lường được* và *hoạt động có đầu ra khó (hoặc không thể) đánh giá đo lường*.

Thứ nhất: Các tiêu chuẩn sử dụng đánh giá tính hiệu quả kinh tế gồm: Hiệu quả kinh tế của những hoạt động có thể đánh giá, đo lường được; Hiệu quả kinh tế của các hoạt động khó (hoặc không thể) đánh giá, đo lường kết quả

Với hiệu quả của các hoạt động có thể đánh giá, đo lường được, bộ phận KTNB có thể sử dụng các tiêu chuẩn thể hiện tương quan giữa kết quả và chi phí – Tỷ lệ đầu ra/đầu vào (chi phí tính nguyên vật liệu cho 1m² xây dựng hoàn thành, chi phí nhân công cho 1m² xây dựng, số giờ máy thi công/1km đường,...) trong

đánh giá. Những tiêu chuẩn này là một cách thức đo lường đối với khối lượng phương tiện vật chất được sử dụng để sản xuất khá đồng nhất, có thể định lượng. Các tiêu chuẩn liên quan tới hoạt động xây dựng có thể do các cơ quan có thẩm quyền qui định.

Để sử dụng các tiêu chuẩn, KTV sẽ thực hiện tính toán các chỉ số tương ứng. Trên có sở đó, so sánh kết quả với mục tiêu và các tiêu chuẩn đã đặt ra. Trong Bảng Số 3.7 trình bày dưới đây, Tác giả xin đề xuất một số cách thức tính toán các chỉ tiêu (tiêu thức) đánh giá hiệu quả tương ứng với tiêu chí sử dụng (yếu tố sử dụng trong đánh giá) trong các TCT xây dựng Việt Nam.

Bảng Số 3.7. Tiêu chí đánh giá hiệu quả đối với các hoạt động có thể đo lường được

Các yếu tố sử dụng đánh giá	Tiêu chí đánh giá tương ứng
Tiêu chuẩn kỹ thuật	Giá trị thực tế/tiêu chuẩn, sau đó so sánh với các tiêu chuẩn cũ.
Khối lượng đầu ra	Khối lượng đầu ra được sản xuất so sánh với định mức, kế hoạch hoặc năng lực sản xuất.
Sử dụng nguồn lực	Sử dụng thực tế các nguồn lực như máy móc, thiết bị xây dựng, nguồn tài chính, nhân lực với dự đoán hoặc kế hoạch sử dụng nguồn lực.
Hiệu suất	Tính toán tương quan thực tế đầu vào/đầu ra, sau đó so sánh với tiêu chuẩn.
Chất lượng	Chất lượng thực tế, so sánh với tiêu chuẩn của ngành, tiêu chuẩn chất lượng Việt Nam.
Mức độ phục vụ	Mức độ phục vụ thực tế với tiêu chuẩn phục vụ
Thời gian thi công, sản xuất	Thời gian thi công, sản xuất thực tế với thời gian định mức, hoặc kế hoạch hoàn thành hoặc khả năng của đơn vị.
Tận dụng năng lực máy móc	Sử dụng thực tế năng lực của máy móc thiết bị, nguồn lực tài chính, nhân lực với công suất thiết kế, năng lực, khả năng.
Thời gian thiếu	Thời gian thiếu theo % so với các định mức, kế hoạch.

Ngoài cách trên, KTNB có thể đánh giá theo chất lượng công trình hoàn thành thông qua số công trình phải sửa chữa, phải bảo dưỡng, bị phạt hoặc không được nghiệm thu vì chất lượng không đảm bảo. KTV cũng có thể đánh giá năng lực của đơn vị thành viên theo thời gian hoàn thành công trình, theo khối lượng công việc hoàn thành,... so với tiêu chuẩn đã xây dựng. Bên cạnh đó, KTV cũng có thể đánh giá bằng cách so sánh với các đơn vị khác cùng điều kiện và cùng hoạt động trong một lĩnh vực.

Nhìn chung, các tiêu chuẩn trên biểu thị hiệu quả của DNXD có thể được KTV nội bộ sử dụng để đánh giá hiệu quả dựa vào các tiêu chuẩn mà đơn vị thành viên, TCT xây dựng Việt Nam, ngành, hoặc hệ thống những tiêu chuẩn quốc gia (TCVN) hoặc quốc tế (ISO).

Với Tiêu chí đánh giá hiệu quả trong những hoạt động khó lượng hoá, đo lường được, thường nảy sinh trong hoạt động đánh giá hiệu quả của một dự án, một chiến lược đầu tư, một phương án kinh doanh hay những nhiệm vụ khác nhau của các bộ phận ở trong TCT xây dựng đặc biệt là trong khối hành chính. Trong trường hợp này, tiêu thức để đánh giá hiệu quả cần phải được xây dựng dựa trên tất cả những thông tin về điều hành dự án, quá trình lập dự án, chiến lược hay phương án kinh doanh,... Trên cơ sở đó, KTV nội bộ có thể lựa chọn các tiêu thức để đánh giá tính hiệu quả của các hoạt động trên theo những câu hỏi gợi ý sau đây:

Một là, Khả năng khai thác giá trị đầu ra có được từ hoạt động này: Đầu ra được tạo ra là cần thiết hay có thể sử dụng được không? Nhiệm vụ được thực hiện có đem lại giá trị cho đầu ra theo mục tiêu đặt ra hay không?

Hai là, Qui mô và chi phí của một chức năng, một dự án,... trong tương quan với qui mô và chi phí của toàn bộ những hoạt động trong đơn vị hoặc của ngành liên quan như thế nào?

Ba là, Các cuộc kiểm tra công tác điều hành, giám sát có phù hợp không? Các hoạt động nhằm giảm bớt việc sử dụng các phương tiện vật chất trong *việc sản xuất đầu ra* có cần thiết không?

Thứ hai: Các tiêu chuẩn đánh giá hiệu năng quản lý

Bộ phận KTNB trong TCT có thể thực hiện đánh giá hiệu năng quản lý của ban giám đốc, của việc điều hành hoạt động sản xuất kinh doanh ở đơn vị thành viên, ở các bộ phận độc lập khác trong TCT xây dựng Việt Nam. Để đánh giá về tính hiệu năng, theo Tác giả, bộ phận KTNB trong các TCT xây dựng Việt Nam có thể dựa vào các tiêu thức sau đây trong quá trình thực hiện đánh giá gồm:

Một là, Các tiêu thức liên quan tới nâng cao hiệu quả: KTV nội bộ có thể xem xét theo các nhóm tiêu chí có liên quan. KTV có thể lựa chọn nhóm các tiêu chí gồm: Các tiêu chí liên quan tới việc nhà quản lý lựa chọn phương hướng, giải pháp để thực hiện các chương trình, phương án trong kinh doanh, mở rộng sản xuất,...; tiêu chí liên quan tới cải tiến các phương pháp hoạt động sẵn có (phương án thi công, cải tiến sử dụng phương tiện thiết bị,...); các tiêu chí có liên quan tới việc sử dụng công nghệ và tự động hoá; các tiêu chí đề cập tới những nỗ lực của nhà quản lý để giảm chi phí đầu vào.

Trong Bảng Số 3.8 trình bày dưới đây, Tác giả xin đề xuất một số nhóm tiêu chí và những tiêu chí cụ thể phục vụ đánh giá tính hiệu năng do KTV nội bộ thực hiện tại các TCT xây dựng Việt Nam.

Bảng Số 3.8. Tiêu chí đánh giá nâng cao hiệu năng

Nhóm tiêu chí sử dụng để đánh giá hiệu năng	Tiêu chí đánh giá tương ứng
Các tiêu chí liên quan tới việc nhà quản lý lựa chọn phương hướng, giải pháp để thực hiện các chương trình, phương án trong kinh doanh	a. Đơn vị được kiểm toán có thực hiện việc điều tra, phân tích và nghiên cứu về khả năng thực thi của các phương án, giải pháp không? b. Việc áp dụng phương pháp mới thì hiệu quả có tăng không? c. Có thực hiện việc giao thầu? Nếu có cần xem xét các yếu tố có liên quan như chi phí, thời gian, chất lượng,... có giám sát hay không?
Tiêu chí liên quan tới việc cải tiến các phương pháp hoạt động sẵn có	a. Cơ chế nào của đơn vị để các cá nhân có thể phát hiện ra sự lãng phí, trùng lặp,...? b. Có qui trình mang tính hệ thống cho các nhà chuyên môn riêng không? c. Có dự án nâng cao hiệu quả nào trong những năm gần đây không? nếu có thì phạm vi, kết quả và chi phí cho nó ra sao?
Các tiêu chí có liên quan tới việc sử dụng công nghệ và tự động hoá	a. Có kế hoạch hiện đại hoá, tự động hoá trong hoạt động xây dựng như thế nào? b. Các bộ phận lúc trước thực thi thủ công nay tự động hoá ra sao?

	<ul style="list-style-type: none"> c. Có nghiên cứu khả thi trước khi thực hiện không? d. Chi phí cho hoạt động này với lợi ích mà nó mang lại có theo dự tính hoặc hợp lý không?
Các tiêu chí đề cập tới những nỗ lực của nhà quản lý để giảm chi phí đầu vào	<ul style="list-style-type: none"> a. Có bằng chứng về việc đã kiểm tra các khả năng về mua, tự sản xuất, cho thuê hoặc giao thầu không? b. Có thực hiện việc phân tích để tìm cách giảm chi phí một cách đều đặn không? c. Bằng chứng về các chức năng hỗ trợ? d. Có các hồ sơ dự án, hay các chương trình bị chậm trễ do có quá nhiều cấp quản lý hoặc thẩm quyền quản lý không đủ hay không?

Hai là, Các tiêu chí về hệ thống quản lý và các phương pháp thực hành quản lý (trong đánh giá hiệu lực) của các TCT xây dựng gồm: các tiêu chí về kế hoạch chiến lược; các tiêu chí về kế hoạch hoạt động; các tiêu chí về quản lý ngân sách và phân bổ các nguồn lực; các tiêu chí về hệ thống và qui trình hoạt động; các tiêu chí liên quan tới hoạt động giám sát và kiểm tra. Chi tiết các tiêu chí này do Tác giả đề xuất được trình bày trong Bảng Số 3.9.

Bảng Số 3.9. Tiêu chí hệ thống quản lý và các phương pháp thực hành quản lý

Nhóm tiêu chí sử dụng	Tiêu chí đánh giá tương ứng
Các tiêu chí về kế hoạch chiến lược	<ul style="list-style-type: none"> a. Có phân tích rủi ro để cân nhắc về chi phí hiệu quả với chi phí để khắc phục? b. Có dự án nghiên cứu riêng để đạt được hiệu quả mà chi phí thấp hơn không? c. Có dự kiến các cuộc phân tích thị trường, phân tích yêu cầu để phát hiện và kiểm tra nhu cầu của khách hàng? d. Chiến lược có đòi hỏi phải thay đổi lại cơ cấu đơn vị không?
Các tiêu chí về kế hoạch hoạt động	<ul style="list-style-type: none"> a. Kế hoạch có được quan tâm tới rủi ro và hậu quả kèm theo không? b. Các giá trị bằng tiền với khối lượng đầu ra có được tính toán trên cơ sở thực tế không? c. Các phương pháp thực hành và những phương pháp cải tiến d. Các định mức cho khối lượng đầu ra, mức độ đáp ứng nhu cầu khách hàng và chi phí có sát thực không?
Các tiêu chí về quản lý ngân sách và phân bổ	<ul style="list-style-type: none"> a. Có áp dụng phương pháp để dự báo về đầu ra và việc sử dụng nguồn lực lao động không? b. Lao động mang tính thời vụ có được quan tâm tới khi dự trữ về nguồn lực không?

các nguồn lực	<ul style="list-style-type: none"> c. Có thực hiện phân chia thứ tự ưu tiên trong sử dụng và phân bổ nguồn lực không? d. Có quan tâm tới những lý do của việc dự báo tăng hoặc giảm nguồn lực với năm trước không? e. Có quan tâm tới sự thay đổi xu hướng trong thời gian gần đây không? f. Có sự bổ sung cần thiết đối với các đơn vị, bộ phận, đơn vị thành viên trong quá trình cạnh tranh hay không? g. Bằng chứng về sử dụng ngân sách lãng phí?
Các tiêu chí về hệ thống và qui trình hoạt động	<ul style="list-style-type: none"> a. Hệ thống và tiến trình hoạt động có được lên chương trình theo các mục tiêu cụ thể có liên quan hay không? Ví dụ, các thiết bị phụ trợ có đảm bảo đáp ứng hiệu suất của máy thi công hay không?...
Các tiêu chí liên quan tới hoạt động giám sát và kiểm tra	<ul style="list-style-type: none"> a. Có kế hoạch chính xác không? (Ví dụ, kế hoạch không chính xác dẫn tới sự đình trệ của máy móc thi công) b. Có sự phối hợp phù hợp giữa các lực lượng lao động để tránh chồng chéo, ách tắc? c. Phương thức giám sát cho phù hợp, có gây ách tắc không? d. Thông tin về các hoạt động có được cập nhật hàng ngày, hàng tháng cho cấp phù hợp không? e. Người quản lý có được thông báo đầy đủ, đều đặn về thông tin quản lý có liên quan không?

Ba là, Tiêu chí liên quan tới môi trường làm việc: Môi trường làm việc cần được sắp xếp theo hướng hiệu quả. Lực lượng lãnh đạo và nhân viên cần thể hiện đầy đủ các quyền tham gia ý kiến và có trách nhiệm đóng góp vào việc thực hiện các mục tiêu về hiệu quả. Theo nội dung này, KTV nội bộ có thể đánh giá tính hiệu năng trên cơ sở các tiêu chí chia thành các nhóm sau:

Trước hết là các tiêu chí đánh giá việc coi trọng tính hiệu quả trong hoạt động: Các bằng chứng chứng minh việc nhà quản lý coi trọng hiệu quả trong hoạt động. Ví dụ, nhà quản lý khuyến khích cấp dưới quyền trình bày các sáng kiến, lắng nghe sáng kiến, giải pháp thi công nhanh mà vẫn đảm bảo kỹ thuật, ứng dụng công nghệ mới trong thi công, sản xuất vật liệu,...

Tiếp đến là các tiêu chí phản ánh quan điểm của nhà quản lý là hướng theo khách hàng và dịch vụ vì khách hàng. Các yếu tố về cơ chế, chính sách kể cả những hệ thống tiếp nhận ý kiến phản hồi từ phía khách hàng có được đơn vị thiết lập hay không? Tiếp nhận ý kiến, nhà quản lý có xử lý không?...

Sau đó là tiêu chí liên quan tới trách nhiệm báo cáo. Nhiệm vụ, thẩm quyền, quyền hạn và trách nhiệm đối với những vấn đề về hiệu quả có được xác định rõ ràng không? Có được thông báo cho những cá nhân có trách nhiệm liên quan không?

Tiếp sau là các tiêu chí liên quan tới việc động viên, khen thưởng thành tích. TCT xây dựng, đơn vị thành viên có cơ chế khuyến khích, khen thưởng không?

Cuối cùng là tiêu chí về đào tạo và khuyến khích học tập nghiên cứu. Có hệ thống qui định về trình độ nghiệp vụ, học vấn,...ở các vị trí công việc khác nhau không? Có điều tra, đánh giá về chất lượng nhân sự không?...

Ngoài ra, KTV nội bộ cũng có thể sử dụng các tiêu chí về khả năng điều chỉnh môi trường lao động thông qua hệ thống thang lương.

3.3.9. Tổ chức bộ máy kiểm toán nội bộ thống nhất, phù hợp với đặc điểm doanh nghiệp xây dựng

Quan điểm hiện đại về KTNB đã chỉ rõ KTNB là một chức năng thẩm định độc lập được thiết lập bên trong một tổ chức để xem xét và đánh giá các hoạt động của tổ chức ấy, KTNB thực hiện các công việc để trợ giúp tổ chức quản lý hiệu quả các hoạt động. Ở những nước có hoạt động động KTNB phát triển, việc tổ chức bộ máy KTNB đã trở thành một yêu cầu không thể thiếu tại các DN có qui mô lớn, các công ty xuyên quốc gia, tập đoàn kinh tế. Thực tế hoạt động kiểm toán tại một số nước cũng ghi nhận sự tồn tại của hoạt động KTNB do ngoại kiểm thực hiện trong các DN có qui mô nhỏ và vừa.

Ở Việt Nam, kết quả khảo sát ở 25 TCT xây dựng Việt Nam và 30 công ty xây dựng hoạt động ở các địa phương cho thấy, KTNB chỉ được tổ chức ở các TCT xây dựng (với số lượng là 8/25 TCT xây dựng), bộ phận KTNB không được tổ chức trong các công ty xây dựng có qui mô nhỏ hoặc vừa, Công ty TNHH, Công ty tư nhân, Công ty cổ phần - chi tiết kết quả điều tra trình bày trong trình bày trong Phụ lục 2.26.

Đối với các TCT 90 nói chung, thực tế tiềm lực kinh tế so với các TCT 91 trong nước (có 17 TCT 91) và các TCT khác trong khu vực và trên thế giới còn rất hạn chế về qui mô và tầm ảnh hưởng. Về phương thức thành lập cũng như cơ chế hoạt động của các TCT này còn nhiều bất cập cần phải tiếp tục đổi mới. Do đó, theo quan điểm cá nhân, việc tổ chức bộ phận KTNB trong TCT 90 nói chung cũng như trong xây

dựng cần phải tính toán lại trên cơ sở chủ trương tiếp tục đổi mới, hoàn thiện các TCT 90 cho phù hợp với môi trường kinh doanh đang thay đổi. Trong thực tế hiện nay, nếu nhà quản lý nhận thức đúng đắn về KTNB, bộ phận này hoạt động có nhiều tiến bộ. Ngược lại, nhận thức của nhà quản lý chưa đầy đủ về vai trò của KTNB đã dẫn tới nhiều TCT xây dựng 90, 91 và các TCT Việt Nam nói chung không tổ chức bộ phận KTNB hoặc sáp nhập KTNB với một bộ phận chức năng khác (sau một thời gian ngắn hoạt động). Phân tích nguyên nhân của tình trạng này đã được trình bày trong những phần trên. Trong lĩnh vực xây dựng, các TCT xây dựng vẫn duy trì bộ phận KTNB mặc dù kết quả hoạt động chưa đáp ứng được nhu cầu của nhà quản lý. Tuy nhiên, sự tồn tại bộ phận KTNB trong số ít các DNXD Việt Nam nói chung và trong các TCT xây dựng nói riêng (chỉ có 8/25 TCT xây dựng có tổ chức KTNB) cho thấy những vấn đề trong nhận thức về vai trò và chức năng của bộ phận này trong hoạt động quản lý DN.

Theo quan điểm của Tác giả, sự cần thiết phải tổ chức bộ phận KTNB trong các TCT 91 hoạt động xây dựng là không thể phủ nhận. Theo ý tưởng của những nhà thiết kế mô hình thì các TCT 91 phải nhanh chóng chuyển thành những tập đoàn kinh tế hoạt động trong cơ chế thị trường có sự quản lý vĩ mô của Nhà nước theo định hướng Xã hội chủ nghĩa và đạt được trình độ *quản lý hoàn hảo*. Trong trường hợp này, nhu cầu đánh giá đánh giá các hoạt động kiểm soát và đánh giá các hoạt động gồm cả hoạt động tài chính và phi tài chính trong đơn vị nhằm hỗ trợ cho quản lý DN là không thể thiếu. Bộ phận KTNB trong TCT xây dựng được thiết kế, vận hành nhằm hướng tới mục tiêu này.

Tại các quốc gia có hoạt động kiểm toán phát triển như Hoa Kỳ, Anh, Pháp, Canada,... KTNB được phát triển từ rất sớm và hoạt động này ngày càng được mở rộng trong các DN hoạt động ở nhiều lĩnh vực khác nhau. Cơ sở xây dựng bộ phận này phần lớn dựa trên chỉ tiêu về doanh thu hoặc giá trị tài sản của DN. Kết quả điều tra tại Anh năm 1985 cho thấy, nếu các DN có doanh thu trên 35 triệu đô la Mỹ thì tỷ lệ tổ chức bộ phận KTNB là 52%, trong khi nếu doanh thu từ 7,4 triệu đô la Mỹ tới 35 triệu đô la Mỹ thì tỷ lệ này chỉ có 11% [105, tr.225]. Kết quả khảo sát tương tự tại Nga và các nước CIS là khá cao: năm 2002, điều tra của E&Y đối với các công ty lớn của Nga và CIS, tỷ lệ tổ chức KTNB lên tới 87% [90, tr.8-9]. Như

vậy, các kết quả khảo sát thực tế chứng minh về nhu cầu KTNB trong các DN có qui mô lớn và yêu cầu tất yếu phải tổ chức bộ phận này.

Liên hệ với thực tiễn hoạt động KTNB tại các DNXD Việt Nam có qui mô vừa và nhỏ với tiêu chuẩn còn rất thấp so với mặt bằng tiêu chuẩn về các DN vừa và nhỏ trên thế giới, căn cứ vào thực trạng hoạt động thực tế của các DN này, trên cơ sở nghiên cứu về lý luận chung của tổ chức KTNB,... cho thấy việc xây dựng bộ phận KTNB tại những đơn vị này là chưa cần thiết trong điều kiện hiện nay. Như vậy, việc không tổ chức một bộ phận KTNB độc lập trong DNXD có qui mô vừa và nhỏ là hoàn toàn phù hợp với thực tế cũng như xu hướng chung trên thế giới. Tuy nhiên, KTNB vẫn có thể thực hiện tại những đơn vị này trên cơ sở kiểm toán liên kết bằng cách thực hiện thuê ngoài thực hiện KTNB. Cách làm này đã được thực hiện ở nhiều nước trên thế giới, thậm chí cả ở một số công ty lớn. Tuy nhiên, để thực hiện mua ngoài dịch vụ này từ các công ty kiểm toán độc lập đòi hỏi phải có hệ thống chuẩn mực kiểm toán tương ứng (hiện tại Chuẩn mực Kiểm toán Việt Nam chưa đề cập tới dịch vụ nào tương tự).

Đối với các TCT 90, 91 hay tập đoàn kinh tế đang hoạt động trong lĩnh vực xây dựng thì việc thành lập bộ phận này là rất cần thiết để đảm bảo cho hoạt động của các TCT và những đơn vị thành viên đạt được các mục tiêu đặt ra. Trên thực tế, với doanh thu, giá trị sản lượng thực hiện, quy mô hoạt động, cũng như giá trị tổng tài sản của các TCT xây dựng Việt Nam như hiện nay (Bảng Số 3.10) một lần nữa khẳng định thêm về nhận định này. Tuy nhiên, vấn đề đặt ra cho các TCT xây dựng hiện nay: các TCT xây dựng Việt Nam đang trong quá trình tìm kiếm một mô hình tổ chức bộ máy KTNB phù hợp để bộ phận này thực sự phát huy hết vai trò, chức năng trợ giúp cho quản lý và tiến tới trở thành hoạt động mang tính chuyên nghiệp.

Bảng Số 3.10. Doanh thu một số TCT xây dựng Việt Nam

(Đơn vị: tỷ VNĐ)

Tổng công ty	Năm 2005	Năm 2006
TCT Xây dựng số 1	3.138	3.160
TCT Xây dựng Miền Trung	1.318	866

TCT Xây dựng Hà Nội	3.698	4.050
TCT Xây dựng Bạch Đằng	1.423	1.750
TCT Vinaconex	4.573	5.582
TCT Sông Đà	7.734	7.735
TCT Xây dựng Sông Hồng	1.082	1.383
Licogi	2.419	2.590
TCT HUD	2.196,5	2.313

(Nguồn: Bộ Xây dựng, Báo cáo kiểm điểm nhiệm vụ kế hoạch năm 2006 và phương hướng, nhiệm vụ kế hoạch năm 2007 của Ngành Xây dựng)

Trong quan hệ với các bộ phận khác ở trong TCT, theo quan điểm của Tác giả, bộ phận KTNB trong các TCT xây dựng cũng như trong mô hình tổ chức ở các TCT nói chung hay tập đoàn kinh tế phải được tổ chức thống nhất là một bộ phận độc lập trực thuộc tổng giám đốc. Bộ phận KTNB theo mô hình này phải được tổ chức độc lập với Ban kiểm soát của TCT. Lựa chọn cách thức tổ chức như vậy vì những nguyên nhân cơ bản sau đây:

Một là, Phát huy được vai trò “trợ giúp” của bộ phận KTNB cho hoạt động quản lý trong các TCT xây dựng khi thực hiện kiểm toán: Thực tế hoạt động KTNB ở một số nước có hoạt động kiểm toán phát triển cho thấy, phạm vi và chức năng của KTNB là rất rộng. Từ các lĩnh vực kiểm toán mang tính đặc thù của KTNB ở giai đoạn trước là kiểm tra độ tin cậy, tính tuân thủ, KTNB trong giai đoạn này có sự chuyển hướng với các chức năng mở rộng đáp ứng nhu cầu khác nhau của quản lý (Xem Phụ lục 2.28). Để khai thác được vai trò to lớn của KTNB, bộ phận này phải trực thuộc bộ phận quản lý ở địa vị đủ cao để có thể sử dụng một cách hữu ích nhất kết quả của KTNB đồng thời không làm ảnh hưởng tới tính độc lập, khách quan của bộ phận này. Kết quả điều tra tại Nga và các nước CIS của E&Y năm 2002 (Phụ lục 2.29) cho thấy có tới 68% báo cáo KTNB được cung cấp cho giám đốc tài chính, giám đốc điều hành), 18% cho hội đồng giám đốc, 11% cho uỷ ban kiểm toán, 10% cho công ty mẹ. Tại Hoa Kỳ, tỷ lệ này là 80% cho uỷ ban kiểm toán (trực thuộc hội đồng giám đốc) đồng thời cho nhà quản lý cao cấp là 43%, cho nhà quản lý tài chính cao cấp là 37%,...[103, tr.752]. Kết quả điều tra này cho thấy, báo cáo của KTNB chủ yếu hướng tới nhà quản trị nội bộ mà trực tiếp là quản lý tài chính và

quản lý hoạt động kinh doanh. Những đối tượng nhận báo cáo là những người am hiểu về hoạt động được kiểm toán vì vậy, ý kiến của KTV về những phát hiện kiểm toán cùng với giải pháp có thể được nghiên cứu và đi vào thực hiện nhanh chóng. Bên cạnh đó, KTNB hiện đại mở rộng ra nhiều lĩnh vực mới. Thực tế này đòi hỏi KTNB phải xây dựng được kế hoạch, chương trình kiểm toán phù hợp. Trong công việc này, KTNB cần phải có sự hỗ trợ đặc lực, trực tiếp của nhà quản lý trực tiếp các hoạt động được kiểm toán;

Hai là, Tránh được khả năng kiểm tra chồng chéo, trùng lặp giữa các chức năng của ban kiểm soát ở bộ phận KTNB của TCT: Như đã phân tích trong các phần trước, ban kiểm soát phải là bộ máy thực hiện kiểm soát, tổng hợp tình hình kiểm soát, lập báo cáo kiểm soát về tình hình thực hiện nghị quyết của Hội đồng quản trị. Báo cáo của ban kiểm soát là cơ sở để Hội đồng quản trị ra các quyết định điều hành hoạt động của TCT. Bộ phận KTNB được xác định là một chức năng thẩm định độc lập, xem xét tính đầy đủ, tính hiệu quả của hệ thống KSNB của tổ chức hay đánh giá tình hình thực hiện các chế độ, chính sách, các chức năng hay các hoạt động nói chung tại đơn vị. KTNB hoạt động có tính chất hỗ trợ cho quản lý các hoạt động tại các TCT xây dựng nói chung trên các khía cạnh khác nhau, từ hoạt động sản xuất tới các hoạt động khác trong đơn vị. Tách biệt 2 bộ phận này, TCT có thể duy trì 2 chức năng khác nhau, độc lập cùng thực hiện mà không vi phạm tới bất cứ nguyên tắc nào của kiểm soát;

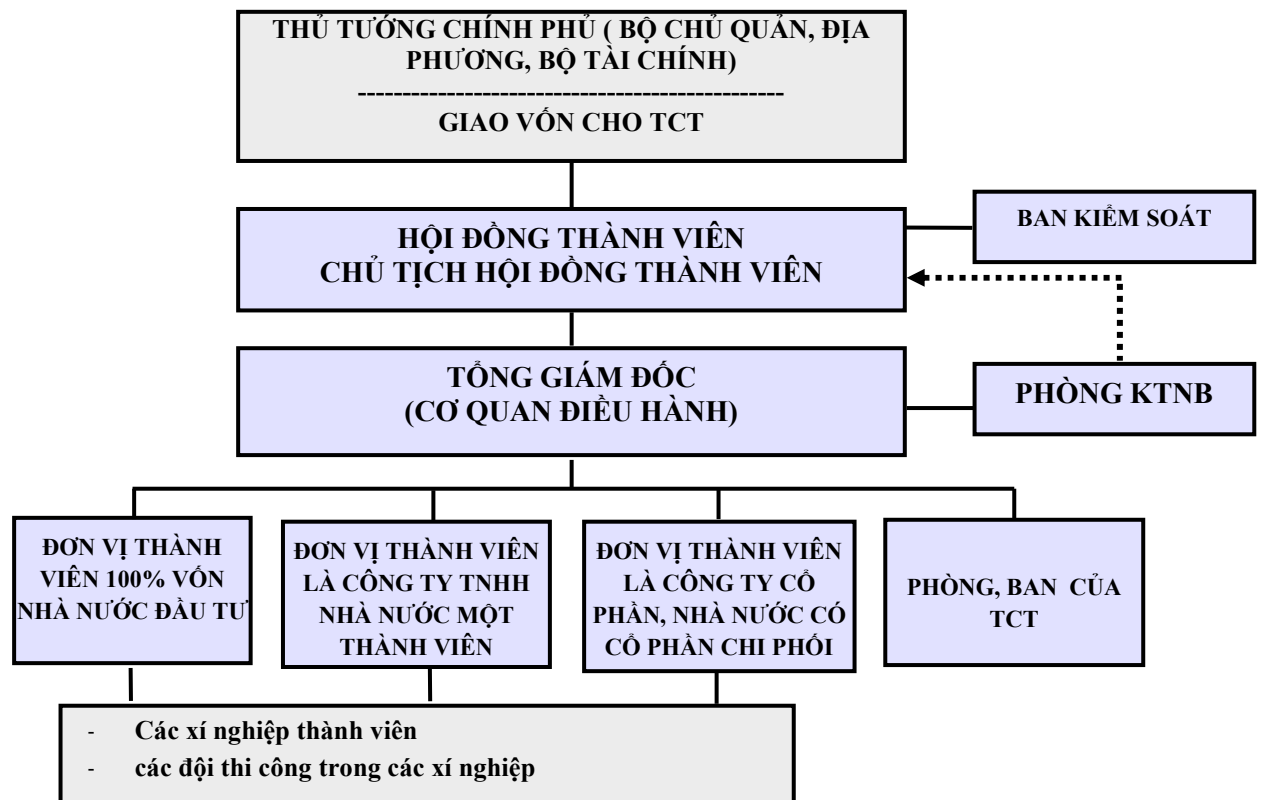
Ba là, Nâng cao khả năng kiểm soát đối với chất lượng và hiệu quả của bộ phận KTNB trong TCT: Có nhiều phương pháp, cách thức đánh giá tính hiệu quả của bộ phận KTNB tại các TCT xây dựng. Một trong những cách thức đánh giá ấy là sự đánh giá độc lập từ “bên ngoài”. Trong mô hình chung, KTNB trực thuộc tổng giám đốc có thể đảm bảo sự đánh giá độc lập ban kiểm soát của TCT. Đây sẽ là cơ sở quan trọng để có thể cải tiến hoạt động của bộ phận này;

Bốn là, Đảm bảo sự ủng hộ của hội đồng quản trị và ban giám đốc. Sự ủng hộ của hội đồng quản trị và ban giám đốc là vô cùng quan trọng để bộ phận KTNB có được sự hợp tác của những bộ phận, đơn vị được kiểm toán: Theo mô hình tổ chức này, hội đồng quản trị đồng ý bổ nhiệm và miễn nhiệm người phụ trách KTNB thì tính độc lập của người phụ trách sẽ tăng lên. Liên quan tới các khía cạnh hoạt động của KTNB : ban giám đốc sẽ là người phê duyệt và hội đồng quản trị sẽ thông qua; báo cáo KTNB do ban giám đốc duyệt và hội đồng quản trị biết ;... vừa phản ánh đúng trách nhiệm của KTNB

là báo cáo cho ban giám đốc là chủ yếu mà không phải là hội đồng quản trị vừa phản ánh đúng thông lệ chung trong tổ chức KTNB ở các nước trên thế giới hiện nay;

Năm là, Đảm bảo tính độc lập về tổ chức và thực hành kiểm toán trong quan hệ với các bộ phận chức năng của TCT đồng thời tuân thủ luật pháp, các qui định có liên quan.

Từ những phân tích trên, theo quan điểm của Tác giả bộ phận KTNB trong các TCT xây dựng phải là một bộ phận trực thuộc tổng giám đốc, không thể trực thuộc hội đồng quản trị hay trực thuộc ban kiểm soát. Bộ phận KTNB có thể chịu sự kiểm tra của ban kiểm soát. Trong mô hình tổ chức này, mối quan hệ giữa KTNB và các bộ phận chức năng khác trong đơn vị được khái quát qua Sơ đồ 3.2.



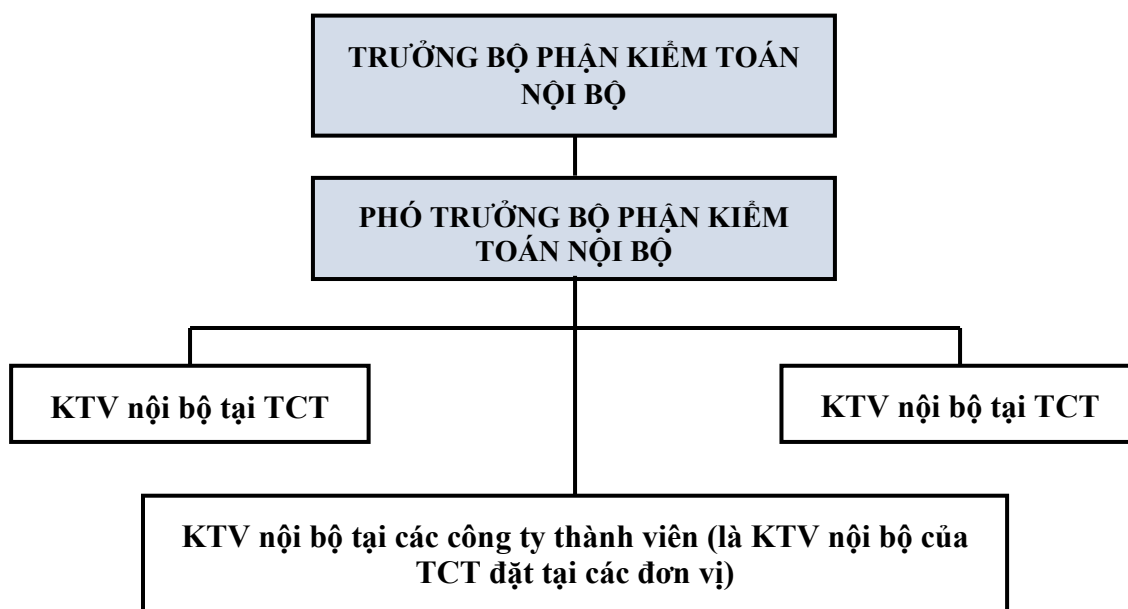
Sơ đồ 3.2. Vị trí phòng KTNB trong bộ máy tổ chức TCT xây dựng

Do đặc điểm của hoạt động xây dựng, sản phẩm xây dựng và đặc điểm tổ chức bộ phận KTNB, bộ phận này phải được tổ chức phù hợp với mô hình tổ chức của các TCT xây dựng hay tập đoàn xây dựng. Xét theo góc độ này, theo Tác giả, bộ phận KTNB phải được tổ chức theo mô hình bộ phận độc lập hoặc phòng KTNB với cơ cấu rõ ràng gồm:

trưởng bộ phận KTNB, phó trưởng bộ phận KTNB và các thành viên là KTV nội bộ. Theo liên hệ dọc, bộ phận này có thể tổ chức theo một trong hai mô hình sau đây:

Thứ nhất: TCT xây dựng sẽ tổ chức Bộ phận KTNB trung tâm, dưới các đơn vị thành viên có KTV nội bộ đặt tại các đơn vị thành viên - Mô hình này theo kiểu bán phân tán

Trước mắt, các TCT xây dựng không nhất thiết phải điều động KTV về tất cả các đơn vị thành viên, một số đơn vị thành viên lớn, quan trọng của TCT sẽ thực hiện trước. Theo cách này, bộ phận KTNB được khái quát trong Sơ đồ 3.3, trình bày dưới đây.



Sơ đồ 3.3. Tổ chức bộ phận KTNB theo mô hình bán phân tán

Trong mô hình này, việc chỉ đạo công việc kiểm toán một cuộc kiểm toán do bộ phận KTNB ở TCT (bộ phận trung tâm) thực hiện. Các KTV nội bộ ở bộ phận trung tâm có trách nhiệm phối hợp với các KTV nội bộ tại các đơn vị thành viên cùng thực hiện kiểm toán theo kế hoạch, chương trình kiểm toán đã xây dựng. Mô hình này áp dụng tại TCT xây dựng có nhiều ưu điểm. Trước hết, Mô hình này đảm bảo việc phối hợp trong kiểm toán một cách hiệu quả. KTV của TCT tại các đơn vị thành viên có am hiểu tốt về hoạt động hiện của đơn vị, thực hiện các công việc được giao (theo kế hoạch dài hạn) mà không gặp nhiều khó khăn. Tiếp đến, Tổ chức theo cách này giúp bộ phận KTNB có thể hoàn thành khối lượng công việc kiểm toán lớn - hiện đang là

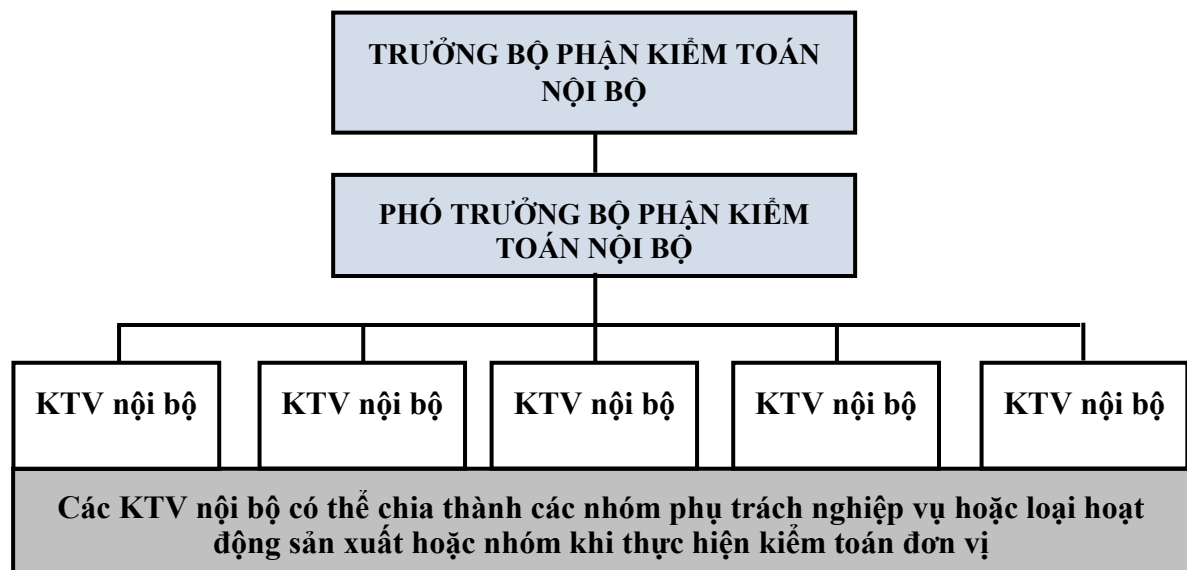
vấn đề của các bộ phận KTNB trong TCT xây dựng. Cuối cùng là, Việc duy trì KTV tại các đơn vị thành viên sẽ đảm bảo hiệu lực hoá các kết luận và đề xuất của KTV nội bộ khi kết thúc kiểm toán đồng thời duy trì một sự liên lạc thường xuyên, chặt chẽ giữa TCT xây dựng và các đơn vị thành viên.

Ngoài ra, ưu điểm trong mô hình này là khả năng thích ứng trong điều kiện môi trường kinh doanh thay đổi. Trong tương lai, khi các TCT phát triển thành các tập đoàn với qui mô hoạt động vượt ra khỏi biên giới, mô hình tổ chức trên có thể nhanh chóng thích ứng thành mô hình phân tán. Theo đó, tại các tập đoàn có tổ chức bộ phận KTNB và các công ty con lớn sẽ tổ chức bộ phận này. Nếu khả năng này xảy ra, các KTV hiện tại được TCT bổ nhiệm tại các đơn vị thành viên sẽ là hạt nhân trong tổ chức bộ phận KTNB tại các đơn vị thành viên. Trong điều kiện hiện tại, trong các TCT xây dựng Việt Nam hạch toán độc lập và TCT không nắm cổ phần chi phối thì mô hình này có thể phát huy tác dụng tốt. Tuy nhiên, việc xác định tổ chức bộ phận KTNB tại các đơn vị cũng cần phải cân nhắc trên cơ sở qui mô, lĩnh vực hoạt động. Cách thức tổ chức này sẽ thiết lập một mối quan hệ mới giữa bộ phận KTNB ở TCT và KTNB tại các đơn vị thành viên phải được thể hiện trong qui chế KTNB hay qui chế tài chính tại TCT. Kinh nghiệm ở các nước có hoạt động KTNB phát triển cũng cho thấy mô hình này có khả năng ứng dụng cao, hiệu quả. Ví dụ, ở Nga và các nước CIS, điều tra của E&Y năm 2002 cho thấy có 68% KTNB tại các công ty tự thực hiện và chỉ có 23% các cuộc KTNB được thực hiện bởi KTNB của công ty mẹ (Phụ lục 2.30).

Tuy nhiên, mô hình này cũng có những nhược điểm. Trước hết là mô hình này đòi hỏi số lượng KTV nội bộ lớn do phải dàn trải tại các đơn vị thành viên. Tuy nhiên, nếu xác định được các đơn vị thành viên nào cần thiết phải bổ nhiệm KTV và ngược lại thì vấn đề này phần nào được giải quyết. Tiếp đến, việc cử KTV của TCT xây dựng làm việc tại các đơn vị thành viên dù hạch toán độc lập hay phụ thuộc sẽ gặp phải nhiều khó khăn. Trên thực tế, sẽ rất khó khăn khi áp đặt một hình thức kiểm tra, kiểm soát mang tính thường xuyên tại các đơn vị này (nhà quản lý tại đơn vị thành viên sẽ phản ứng lại quyết định này). Trong trường hợp này, TCT xây dựng cần phải ban hành các qui định về phối hợp làm việc, tạo điều kiện thuận lợi cho các KTV nội bộ tại địa bàn có thể thực hiện trách nhiệm được giao. Tiếp đến, Bất lợi trong mô hình này chính là khả năng các nhân viên kiểm toán bị mua chuộc. Do đó, sự phối hợp trong thực hiện

một cuộc kiểm toán giữa nhân viên ở bộ phận KTNB trung tâm và nhân viên tại cơ sở rất cần thiết để ngăn chặn khả năng sai phạm, lạm dụng chức năng kiểm tra, kiểm soát có thể xảy ra. Bên cạnh đó, thực hiện luân chuyển KTV tại các đơn vị thành viên cũng là giải pháp tốt để ngăn chặn khả năng này. Cuối cùng, Sự đa dạng hoá các lĩnh vực hoạt động sản xuất ngoài sản phẩm xây lắp tại các TCT xây dựng Việt Nam cũng đặt ra khó khăn cho mô hình này. Tuy nhiên, yêu cầu về năng lực và trình độ chuyên môn nghiệp vụ sẽ được đáp ứng trong trường hợp bộ phận KTNB sử dụng nhân viên nghiệp vụ trong quá trình kiểm toán. Về vấn đề này, Tác giả xin trình bày riêng trong phần dưới đây – Sử dụng nhân viên nghiệp vụ.

Hai là, Mô hình tổ chức bộ phận KTNB tập trung. Trong mô hình này, bộ phận KTNB sẽ được tổ chức thành một phòng, ban độc lập tại văn phòng TCT xây dựng. Mô hình này có thể khái quát theo Sơ đồ 3.4 dưới đây.

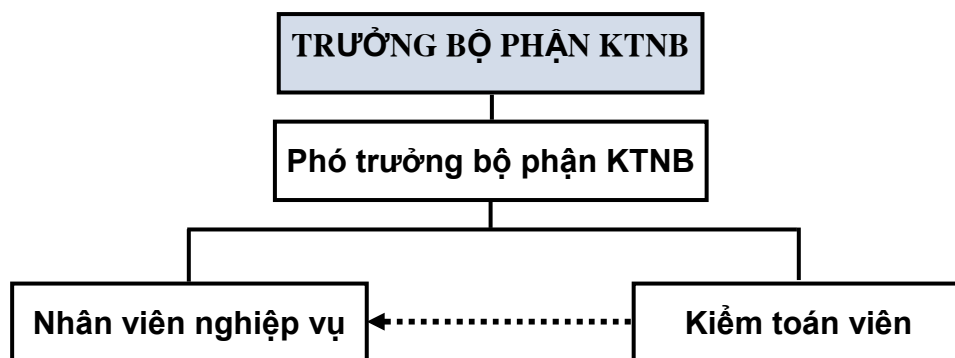


Sơ đồ 3.4. Tổ chức bộ phận KTNB tập trung

Đối với mô hình này, các KTV nội bộ tại bộ phận KTNB của TCT xây dựng có thể chia thành các nhóm phụ trách nghiệp vụ hoặc loại hoạt động và thực hiện các lĩnh vực kiểm toán tương ứng tại các đơn vị thành viên. Ưu điểm của mô hình này là tiết kiệm chi phí trong tổ chức chủ yếu do số lượng KTV không nhiều. Tuy nhiên, nếu tổ chức để đáp ứng nhu cầu kiểm toán tại đơn vị thành viên trong các TCT xây dựng như hiện nay sẽ đòi hỏi số lượng KTV không phải là nhỏ.

Do sự mở rộng lĩnh vực sản xuất kinh doanh của các TCT xây dựng Việt Nam, việc phân chia KTNB theo nhóm nghiệp vụ hoặc lĩnh vực hoạt động sẽ giúp KTV và bộ phận KTNB thực hiện chuyên môn hoá theo lĩnh vực kiểm toán. KTV trong mô hình này là những nhân viên am hiểu tốt trong lĩnh vực hoặc nghiệp vụ của TCT xây dựng: xây dựng cơ bản, đầu tư, TSCĐ,... Tuy nhiên, trở ngại của mô hình thức này chính là sự phân tán về địa lý trong hoạt động xây dựng. Do sự phân tán về địa lý trong quá trình sản xuất, KTV có thể phải thực hiện di chuyển nhiều đơn vị thành viên để thực hiện những hoạt động chuyên môn mà anh ta phụ trách. Điều này có thể làm tăng chi phí kiểm toán. Do đó, thay vì tổ chức theo lĩnh vực hoặc hoạt động nghiệp vụ thì, các KTV nên tổ chức theo nhóm làm việc các lĩnh vực, nhóm làm việc theo cách này có thể thực hiện theo khu vực địa lý và có sự luân chuyển.

Ngoài hai mô hình trên, theo Tác giả, TCT xây dựng có thể duy trì mô hình bộ phận KTNB tập trung tại TCT có sử dụng nhân viên nghiệp vụ. Mô hình này được khái quát trong Sơ đồ 3.5 dưới đây.



Sơ đồ 3.5. Tổ chức bộ phận KTNB có sử dụng nhân viên nghiệp vụ

Trong mô hình này, bộ phận nhân viên nghiệp vụ có thể sử dụng nhân viên tại đơn vị thành viên khi thực hiện kiểm toán hoặc nhân viên nghiệp vụ ở TCT xây dựng. Kết thúc công việc, KTV nội bộ phải thực hiện thẩm tra lại trước khi đưa ra kết luận cuối cùng hoặc thực hiện tổng hợp và báo cáo. Mô hình này có thể giúp bộ phận KTNB khắc phục được vấn đề thiếu nhân viên nghiệp vụ. Tuy nhiên mô hình này đặt ra vấn đề về tính khách quan, tính chuyên nghiệp của nhân viên kiểm tra kể cả trách nhiệm đồng thời có thể ảnh hưởng tới vai trò, trách nhiệm của bộ phận KTNB nói chung. Vì vậy, theo quan điểm của Tác giả, mô hình có sử dụng nhân viên nghiệp vụ

này nên được sử dụng trong những trường hợp đặc biệt hoặc trong những tình huống cần kiểm toán nhưng lại diễn ra hàng ngày tại các đơn vị thành viên trong khi bộ phận KTNB không thể đáp ứng được.

Về KTV nội bộ: Với mô hình tổ chức KTNB hiện nay ở các TCT xây dựng, số lượng KTV nội bộ là quá ít để có thể thực hiện được khối lượng công việc kiểm toán lớn, phân tán về địa lý, phức tạp trong nghiệp vụ, ...như trong ngành xây dựng. Số lượng KTV nội bộ lớn nhất trong một bộ phận KTNB được khảo sát là 8 người trong đó có cả những KTV phải thực hiện kiêm nhiệm một số công việc khác trong đơn vị. Bên cạnh đó, việc xác định số lượng nhân viên kiểm toán cần mang tính định tính, tiêu chuẩn chưa được xác định rõ ràng. Đây là một bất cập lớn không chỉ đang diễn ra trong các TCT xây dựng Việt Nam mà còn tồn tại ở nhiều TCT. Ở Hoa Kỳ, Anh hay Nga,... việc xác định số lượng KTV nội bộ dựa trên cơ sở doanh thu, tổng giá trị tài sản, qui mô hoạt động, lĩnh vực hoạt động, mô hình tổ chức của công ty,... Ví dụ minh họa về cơ sở xác định số lượng KTV tại Hoa Kỳ được trình bày trong Bảng Số 3.11 dưới đây.

Bảng số 3.11. Kết quả điều tra số lượng KTV nội bộ tại Hoa Kỳ[54, tr.730]

Tiêu thức xác định	Số lượng kiểm toán viên		
	Mức thấp	Mức cao	Mức trung bình
Doanh thu trên 1 tỷ đô la Mỹ	3,4	35,3	13,6
Tổng số tài sản trên 1 tỷ đô la Mỹ	4,5	42,9	17,1
Tổng số trên 1000 nhân viên	0,2	4,1	1,0

Tại Nga và các nước CIS, kết quả điều tra KTNB tại các công ty lớn cho thấy: trong trường hợp doanh thu thấp hơn 500 triệu đô la Mỹ thì số lượng KTV nội bộ từ 1 đến 5 người; doanh thu trên 500 triệu đô la Mỹ có khoảng một nửa số công ty có số lượng nhân viên KTV nội bộ từ 1 đến 5 người; còn lại có số lượng KTV trên 11 người. Tỷ lệ số công ty có 1 đến 5 KTV nội bộ là 62%, có 6 đến 10 người là 20%, có 11 đến 20 người là 10% và trên 20 người là 8% [90, tr.15-16].

Như vậy, ngay tại các nước phát triển thì qui mô của bộ phận KTNB cũng rất khác nhau. Tuy nhiên, tiêu thức để xác định số lượng KTV trong bộ phận KTNB thường sử dụng là doanh thu. Liên hệ với thực tiễn tổ chức bộ phận KTNB tại các TCT

xây dựng hiện nay, qui mô của bộ phận KTNB có thể được xác định theo nhiều yếu tố khác nhau. Mỗi công ty có thể lựa chọn tiêu thức để xây dựng khác nhau tùy thuộc vào đặc trưng, lĩnh vực hoạt động,... Từ những phân tích trên, theo quan điểm của Tác giả những tiêu thức sau đây là căn cứ để xác định qui mô của bộ phận này:

Một là, Doanh thu. Doanh thu phần nào phản ánh khối lượng công việc mà KTV phải thực hiện: Bộ phận KTNB được xác định trong quan hệ với chi phí cho KTNB có thể được thông qua. Ví dụ, với các TCT xây dựng hiện tại, nếu doanh thu ở mức dưới 1.600 tỷ VNĐ, bộ phận KTNB có thể có qui mô từ 3 đến 5 người (với mức chi phí hàng năm dưới 3,2 tỷ), tại các đơn vị hạch toán độc lập của TCT có thể có 1 đến 2 người tùy theo mô hình bộ phận KTNB. Nếu doanh thu trên 1.600 tỷ VNĐ, bộ phận KTNB nên xem xét qui mô tổ chức bộ phận này ở mức lớn hơn 5 người với mức chi phí hàng năm trên 3,2 tỷ;

Hai là, Tính phức tạp trong hoạt động kinh doanh: Trong các DNXD Việt Nam, tính phức tạp trong mỗi lĩnh vực hẹp cần phải xem xét. Số lượng KTV có xu hướng tăng lên nếu lĩnh vực xây dựng phức tạp như công trình ngầm, cầu, thủy điện;

Ba là, Sự phân tán về địa lý: Càng phân tán về địa lý (ví dụ, thi công ở nhiều nơi trong thời gian dài) thì số lượng KTV có xu hướng tăng số lượng KTV;

Bốn là, Cơ cấu quản lý tại đơn vị: Nếu TCT xây dựng lựa chọn mô hình quản lý phân tán thay vì quản lý tập trung thì số lượng KTV nội bộ cần phải tăng lên;

Năm là, Các TCT xây dựng thực hiện hoạt động xây lắp liên quan tới các qui định, ràng buộc luật pháp càng chặt chẽ thì số lượng KTV cần nhiều hơn;

Sáu là, Phạm vi kinh doanh mở rộng. Xu hướng đa ngành, đa lĩnh vực đang diễn ra ở nhiều DN Việt Nam trong đó có các TCT xây dựng: Định hướng trong xây dựng bộ phận KTNB là càng nhiều lĩnh vực tham gia kinh doanh (ngoài xây lắp) thì cần phải tăng cường qui mô của bộ phận KTNB.

Để bộ phận KTNB hoạt động hiệu quả, chất lượng KTV nội bộ cần được nhà quản trị quan tâm đúng mức. Mặc dù, số lượng KTV cho bộ phận KTNB là không thể ấn định một cách rõ ràng, chính xác cho đơn vị nhưng các tiêu chuẩn về KTV nội bộ có thể được “tiêu chuẩn” hoá rõ ràng theo các yêu cầu đặt ra. Theo quan điểm của Tác giả, nhà quản lý khi lựa chọn KTV nội bộ cần quan tâm tới các yếu tố sau đây ngoài năng lực về kiểm toán: Kỹ năng giao tiếp, truyền thông tốt; Kỹ năng kiểm toán; Năng

lực phán đoán và kinh nghiệm làm việc; Kinh nghiệm kinh doanh và kinh nghiệm trong một số lĩnh vực quan trọng; Am hiểu về lĩnh vực xây dựng, hoạt động kinh doanh xây lắp; Hiểu biết về luật xây dựng, các qui định có liên quan tới xây dựng; Có kỹ năng quản trị tốt; Hiểu biết và có khả năng quản lý rủi ro.

3.4. KIẾN NGHỊ THỰC HIỆN NHỮNG GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN TỔ CHỨC KIỂM TOÁN NỘI BỘ TRONG DOANH NGHIỆP XÂY DỰNG VIỆT NAM

3.4.1. Đối với các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam

Một vấn đề lớn trong quá trình hình thành và phát triển của bộ phận KTNB ở hầu hết các TCT ở nước ta chính là nhận thức của DN về hoạt động KTNB. Đây cũng là vấn đề cần phải xem xét vì nó có ảnh hưởng trực tiếp tới việc hình thành, sự tồn tại và phát triển của bộ phận KTNB. Đối với các DN xây dựng, trên thực tế khảo sát cho thấy không phải bất cứ nhà quản lý nào cũng hiểu đúng, đầy đủ về KTNB. Một số lượng lớn các nhà quản lý cho rằng KTNB không cần thiết, hoặc đồng giữa KTNB với KSNB hoặc coi KTNB giống như hệ thống KSNB và không cần thiết phải xây dựng. Ngoài ra, một số quan điểm cũng cho rằng, nếu có kiểm toán độc lập thì không cần thiết phải tổ chức KTNB. Nhận thức đúng về tầm quan trọng của bộ phận KTNB tới hoạt động quản lý sẽ có ảnh hưởng tới lớn việc hình thành, duy trì và phát triển bộ phận KTNB tại TCT nói chung và TCT xây dựng nói riêng hiệu quả.

Đối với bộ phận KTNB, chất lượng hoạt động của các bộ phận KTNB trong các TCT xây dựng có nhiều vấn đề phải giải quyết. Tuy nhiên, một yếu tố ảnh hưởng rất lớn tới chất lượng của hoạt động này chính là chất lượng đội ngũ KTV còn yếu, thiếu và chưa tương xứng với mô hình kiểm toán đã xây dựng. Để khắc phục nhược điểm này, DN cần phải có cơ chế thoả đáng trong việc tuyển dụng, đào tạo, bồi dưỡng và đãi ngộ đối với những KTV nội bộ. Trước hết trong quá trình tuyển dụng nhân viên làm KTNB, DN nên đặt ra các tiêu chuẩn rõ ràng về đạo đức nghề nghiệp, thoả mãn các tiêu chuẩn về chuyên môn nghiệp vụ tốt và đảm bảo tính độc lập cho KTV khi thực hiện kiểm toán.

Để đảm bảo tính độc lập của bộ phận KTNB, DN tổ chức bộ phận KTNB phải tuân thủ những qui định của Nhà nước về mô hình tổ chức đồng thời trong phạm vi

cho phép phải lựa chọn mô hình tổ chức bộ phận này phù hợp với đặc điểm Ngành Xây dựng và đặc điểm hoạt động riêng của đơn vị. Trước mắt, nhà quản lý tại các TCT xây dựng có tổ chức bộ phận KTNB nên thực hiện đánh giá kết quả kiểm toán qua các giai đoạn đã qua. Đánh giá kết quả đã thực hiện (trợ giúp cho quản lý, sai phạm phát hiện, kiến nghị về quản lý...). Từ bộ phận KTNB có thể nhận diện những ưu điểm và nhược điểm, tìm hiểu nguyên nhân và thực hiện những giải pháp cải cách cả về tổ chức bộ phận kiểm toán và tổ chức công tác kiểm toán trên cơ sở đánh giá thực trạng tại đơn vị.

3.4.2. Phối hợp các hoạt động kiểm toán với một khách thể kiểm toán

KTNB hướng tới việc trợ giúp cho nhà quản lý để đưa ra quyết định một cách tốt nhất. Tuy nhiên, ngoài chức năng ấy, bộ phận KTNB trong các TCT xây dựng cũng cần phải thực hiện các hoạt động phối hợp với các hoạt động ngoại kiểm. Việc phối hợp này vừa là nghĩa vụ nhưng chính sự phối hợp các hoạt động ngoại kiểm với nội kiểm sẽ giúp cho bản thân hoạt động KTNB hoàn thiện hơn.

Năng lực, trình độ KTV nội bộ tại các bộ phận KTNB trong TCT xây dựng Việt Nam vừa thiếu và còn nhiều hạn chế về nghiệp vụ. Phối hợp với kiểm toán bên ngoài không những đảm bảo sự thành công trong thực hiện KTNB tại đơn vị mà còn có thể học hỏi kinh nghiệm thực hiện kiểm toán,... Bên cạnh đó, phối hợp với kiểm toán bên ngoài cần có cơ chế cụ thể để có thể sử dụng kết quả kiểm toán của nhau trong khi thực hiện KTNB tại đơn vị đã được kiểm toán độc lập trong TCT xây dựng. Mặc dù có nhiều vấn đề nảy sinh cần phải xem xét tiếp nhưng khi KTNB trở thành hoạt động mang tính chuyên nghiệp thì việc tạo ra một cơ chế, một nguyên tắc trong phối hợp các hoạt động kiểm toán kể cả sử dụng kết quả kiểm toán của nhau sẽ là cần thiết để đảm bảo tính hiệu quả trong thực hiện kiểm toán.

3.4.3. Về phía Nhà nước

Ở hầu hết các quốc gia có hoạt động kiểm toán phát triển, các quốc gia có nhiều DN lớn, hoạt động trong nhiều lĩnh vực khác nhau thì sự can thiệp của nhà nước vào hoạt động KTNB ở quốc gia ấy rất hạn chế thậm chí không can thiệp. Tuy nhiên, ở Việt Nam do có những đặc thù riêng như: hoạt động kiểm toán còn khá mới mẻ, nhiều lĩnh vực kiểm toán chưa hề thực hiện trước đây, nhận thức của các

đơn vị kinh doanh rất khác nhau về hoạt động kiểm tra, kiểm soát nói chung và hoạt động KTNB nói riêng và do cơ chế quản lý. Mặt khác, mục tiêu hoạt động của các TCT xây dựng nói riêng cũng như các đơn vị kinh doanh ở nước ta hiện nay, mục tiêu lớn nhất của các TCT là phải sinh lời và tối ưu hoá việc sử dụng các nguồn lực. Phúc lợi xã hội có được đáp ứng tốt hơn phần nào phụ thuộc vào hiệu quả sử dụng các nguồn lực của những đơn vị này. Hơn nữa các TCT xây dựng cùng với các TCT thuộc các lĩnh vực khác là “xương sống” của nền kinh tế. Chính vì vậy, sự tồn tại của bộ phận KTNB trong các TCT ngày càng được thừa nhận như một vấn đề tất yếu để giúp cho các TCT đạt được mục tiêu của mình. Do vậy, Nhà nước cần có định hướng cho sự phát triển của KTNB đúng pháp luật, mang tính chuyên nghiệp và nhanh chóng hội nhập vào khu vực và thế giới. Tuy nhiên, Nhà nước chỉ can thiệp ban đầu để có thể hướng tới một hoạt động mang tính tự nguyện hơn. Trước mắt, Bộ Tài chính phải ban hành bổ sung các văn bản pháp lý qui định rõ hơn về cách thức, phương pháp tiến hành để có thể xây dựng một bộ máy KTNB trong các TCT nói chung đồng thời cần phân biệt hoạt động trong hai khu vực: khu vực công – các qui định cụ thể cho KTNB ở khu vực này; khu vực hoạt động vì lợi nhuận (DN) – các qui định mang tính định hướng chung, xây dựng chuẩn mực cho thực hành KTNB. Bên cạnh đó, Nhà nước mà cụ thể là các cơ quan quản lý có liên quan như Bộ Tài chính, các bộ chủ quản TCT xây dựng phải thống nhất về cơ chế kiểm tra, kiểm soát để tránh chồng chéo. Trong giai đoạn tới đây, khi hoạt động này trở nên phổ biến hơn, tự nguyện hơn trong các DN XD, sự can thiệp của Nhà nước cần giảm dần. Thay vào đó, sự phát triển của hội nghề nghiệp là cần thiết nhằm định hướng, trao đổi nghiệp vụ, trợ giúp hoạt động KTNB, soạn thảo chuẩn mực cho KTNB,... sẽ góp phần làm hoạt động KTNB trở nên chuyên nghiệp.

Hiện tại số lượng DN trực thuộc Bộ Xây dựng quản lý chiếm tỷ trọng cao, mặt khác Bộ lại là cơ quan được Nhà nước giao quản lý trực tiếp các tiêu chuẩn có liên quan tới chất lượng của công trình xây dựng. Song song với việc hoàn thiện dần cơ chế, chính sách, tiêu chuẩn, định mức trong xây dựng,... Bộ cũng cần phải tạo mối quan hệ khăng khít hơn giữa DN và cơ quan chủ quản. Về mặt quản lý đối với các DN XD trong Ngành, Bộ cần phải thực hiện các biện pháp để phối hợp thực hiện có hiệu quả các giải pháp như: Triển khai tổ chức quản lý Ngành Xây dựng

trong cả nước, đặc biệt quan tâm tới hệ thống tổ chức và lực lượng quản lý xây dựng cấp quận, huyện, xã, phường; Hệ thống quản lý chất lượng; Hệ thống Thanh tra chuyên Ngành Xây dựng; Tăng cường quản lý hoạt động đầu tư xây dựng; Thực hiện quyết liệt việc sắp xếp, đổi mới và nâng cao hiệu quả hoạt động của DNNN; Tiếp tục cải cách các thủ tục hành chính.

Bên cạnh đó, Nhà nước cũng cần phải có kế hoạch đào tạo cơ bản đối với các KTV nội bộ. Trước hết là mở các khoá tập huấn có qui mô, có trọng điểm để sau đó, KTV có thể làm đúng trách nhiệm và đạt hiệu quả cao trong thực hiện. Trước mắt, Bộ Tài chính nên đưa ra các tiêu chuẩn về KTV nội bộ. Điều này rất cần thiết để đảm bảo tính khách quan, độc lập và tính chuyên nghiệp của KTNB. Tuy nhiên, trong tương lai sự phát triển của KTNB đòi hỏi phải có hệ thống đào tạo về KTV nội bộ một cách chuyên nghiệp. Trong trường hợp này, đào tạo, thẩm tra, cấp chứng chỉ hành nghề,... sẽ được chuyên giao cho hội nghề nghiệp đảm nhiệm.

Ngoài những ý kiến trên, hoạt động KTNB ở Việt Nam cũng cần phải có một định hướng, một chiến lược rõ ràng để có thể phát triển. Điều này trước hết phải thể hiện trong chiến lược phát triển hoạt động kiểm toán ở Việt Nam nói chung và chiến lược phát triển trong Ngành. Để phát triển hoạt động này dần dần mang tính chuyên nghiệp, Nhà nước cần sớm ban hành các Chuẩn mực Kiểm toán cho chính hoạt động KTNB. Liên quan tới khía cạnh pháp lý khác của hoạt động kiểm toán nói chung và KTNB nói riêng, Nhà nước cũng cần ban hành một Pháp lệnh hoặc Luật về kiểm toán nói chung (Luật kiểm toán nhà nước đã ban hành) để cho bản thân hoạt động KTNB có tính pháp lý đối với các tổ chức trong xã hội. Thiết nghĩ điều này sẽ có ý nghĩa đặc biệt quan trọng trong thời điểm hiện nay đối với các TCT xây dựng khi mà trong lĩnh vực này có nhiều sai phạm xảy ra trong những năm qua.

3.4.4. Đối với các tổ chức hiệp hội và viện kiểm toán, kế toán

Với sự phát triển về các hoạt động dịch vụ kế toán và kiểm toán nói chung ở Việt Nam hiện nay, các tổ chức, hiệp hội nghề nghiệp về kế toán – kiểm toán đã có bước phát triển rất mạnh mẽ. Tuy nhiên, thực tế hoạt động của các tổ chức, hiệp hội nghề nghiệp này chưa thực sự đóng góp vào sự phát triển của hoạt động kiểm toán nói

chung và hoạt động KTNB nói riêng tương xứng với vai trò của nó. Điều này không đúng theo cả hai nghĩa là một tổ chức xã hội, là một tổ chức nghề nghiệp.

Để cho hoạt động kiểm toán nói chung và hoạt động KTNB phát triển thì vai trò của các tổ chức nghề nghiệp, hiệp hội nghề nghiệp và những tổ chức đào tạo là rất quan trọng. Theo quan điểm cá nhân, để phát triển hoạt động KTNB, Hiệp hội Kế toán – Kiểm toán Việt Nam, Hiệp hội KTV hành nghề Việt Nam, Câu lạc bộ Kế toán trưởng, các trung tâm đào tạo kế toán, kiểm toán cần phải phối hợp với các cơ quan quản lý nhà nước có liên quan, trước hết là Bộ tài chính. Sự phối hợp này trước mắt là tập trung vào soạn thảo, ban hành các chuẩn mực cho KTNB, các hướng dẫn KTNB tại các TCT. Tiếp đến, các đơn vị này có thể phối hợp đào tạo và cấp các chứng chỉ nghề nghiệp về KTNB.

Như vậy, Hoàn thiện tổ chức KTNB trong các DNXD Việt Nam nói chung và trong TCT xây dựng Việt Nam nói riêng là yêu cầu cấp thiết trong điều kiện hoạt động KTNB không hiệu quả. Trên cơ sở nghiên cứu những đặc điểm của hoạt động sản xuất ở các DNXD Việt Nam đặc biệt là các TCT xây dựng, Luận án tập trung vào hoàn thiện mô hình KTNB ở trong TCT xây dựng Việt Nam. Các ý kiến cải thiện của Tác giả hướng tới hoàn thiện tổ chức KTNB trong TCT xây dựng Việt Nam và trở thành một hoạt động mang tính chuyên nghiệp trong các TCT này. Các ý kiến đề xuất quan trọng đóng góp vào việc hoàn thiện tổ chức KTNB trong DNXD gồm:

Một là, Liên kết các loại hình kiểm toán trong KTNB do KTNB thực hiện tại các TCT xây dựng;

Hai là, Xây dựng hệ thống tiêu thức đánh giá tính hiệu quả và tính hiệu năng do KTNB thực hiện ở các đơn vị thành viên;

Ba là, các ý kiến nhằm phát triển hoạt động KTNB lên một tầm cao mới ở các TCT xây dựng Việt Nam – trở thành hoạt động mang tính chuyên nghiệp, liên quan tới tác nghiệp kiểm toán như qui trình thực hiện, kế hoạch kiểm toán, chương trình kiểm toán,...;

Bốn là, Lựa chọn một mô hình tổ chức bộ phận KTNB trong các TCT xây dựng trong quan hệ với các bộ phận chức năng khác trong đơn vị ấy, tổ chức trong bộ phận KTNB với các mô hình khác nhau: mô hình bộ phận KTNB nửa phân tán, bộ phận

KTNB tập trung tại văn phòng TCT và mô hình kết hợp giữa mô hình tập trung với sử dụng nhân viên nghiệp vụ.

Trong Chương này, Tác giả cũng đưa ra một số các yêu cầu đối với Nhà nước (Bộ Tài chính), hiệp hội nghề nghiệp kế toán, kiểm toán và bản thân các DN XD để có thể làm cho hoạt động KTNB thực sự hiệu quả, phát triển hướng tới một hoạt động mang tính chuyên nghiệp tại những đơn vị này.

KẾT LUẬN

Trong điều kiện sự nghiệp công nghiệp hoá - hiện đại hoá đất nước ngày càng được đẩy mạnh, sự hội nhập kinh tế càng trở nên sâu rộng, môi trường kinh doanh của các DN nói chung và các DN XD nói riêng có sự thay đổi đáng kể đòi hỏi các DN phải có các phương hướng và giải pháp phát triển phù hợp với tình hình mới. Mặc dù có nhiều tiến bộ trong hoạt động kinh doanh nhưng các DN XD nói chung và các TCT xây dựng nói riêng đang phải đối mặt với nhiều thách thức khác nhau như; hoạt động chưa thực sự hiệu quả; tình trạng tham ô, lãng phí trong sử dụng nguồn lực; chất lượng công trình kém; ô nhiễm môi trường;... Trong bối cảnh đó, nhà quản lý cần tìm kiếm và sử dụng các phương sách quản lý mới đem lại hiệu quả cho hoạt động của DN. Thực tế tổ chức KTNB trong các TCT xây dựng đã chứng minh sự lựa chọn loại hình kiểm toán này là hoàn toàn đúng đắn. Mặc dù vậy, hiệu quả hoạt động của bộ phận này tại các TCT xây dựng chưa cao. Vì vậy, Luận án hướng tới việc hoàn thiện tổ chức KTNB ở trong các DN XD Việt Nam trong đó tập trung vào các TCT xây dựng có qui mô lớn.

Qua nghiên cứu để thực hiện Đề tài, Tác giả Luận án đã hệ thống hoá những vấn đề lý luận về tổ chức KTNB trong các DN và phát triển mở rộng nhận thức về tổ chức KTNB. Đặc biệt, lần đầu tiên Tác giả đưa ra vấn đề lý luận cho tổ chức kiểm toán liên kết các loại hình kiểm toán trong một cuộc KTNB, phát triển mô hình này một cách hệ thống trong quan hệ với tổ chức bộ máy KTNB.

Bên cạnh đó, Luận án đã nghiên cứu thực trạng tổ chức KTNB trong các DNXD Việt Nam một cách hệ thống. Kết quả khảo sát được thực hiện trên phạm vi rộng, đặc biệt là các TCT xây dựng 90 và TCT Nhà nước phản ánh một cách khách quan về tổ chức KTNB tại các DN này đủ mang tính đại diện. Kết luận từ quá trình nghiên cứu, khảo sát là: KTNB trong các DNXD (tập trung vào các TCT xây dựng) đã và đang tồn tại; Bộ phận KTNB cần thiết trong các TCT 90, TCT 91 và các Tập đoàn kinh tế; Nội dung kiểm toán chủ yếu là kiểm toán tài chính, trùng lặp với các hoạt động kiểm tra khác, KTNB bằng kinh nghiệm của kế toán (chủ yếu). Kết luận từ khảo sát là: Hoạt động KTNB không phù hợp, chưa đem lại hiệu quả, chưa tương xứng với vai trò, vị trí của của bộ phận này trong quản lý. Luận án cũng luận giải những nguyên nhân của tình trạng trên.

Trên cơ sở nghiên cứu các mô hình lý thuyết, nghiên cứu thực trạng hoạt động KTNB đã được tổ chức tại các TCT xây dựng Việt Nam và những đặc điểm của Ngành, của các DNXD, đồng thời nghiên cứu những khả năng ứng dụng lý luận và kinh nghiệm quốc tế vào thực tiễn các DN này, Luận án đã trình bày những giải pháp mang tính hệ thống, tổng thể nhằm nâng cao hiệu quả hoạt động và hướng tới hoạt động KTNB mang tính chuyên nghiệp trong TCT xây dựng Việt Nam. Trong đó, các kiến nghị được Tác giả một cách hệ thống gắn với loại hình kiểm toán liên kết từ mô hình liên kết các nội dung kiểm toán, qui trình thực hiện kiểm toán tương ứng gắn với các vấn đề như lập kế hoạch dài hạn, kế hoạch kiểm toán tổng quát, chương trình kiểm toán tới kiểm soát chất lượng kiểm toán. Mô hình tổ chức bộ máy KTNB được Tác giả đưa ra có tính linh động trong áp dụng. Ngoài ra, vấn đề đo lường tính hiệu quả và hiệu lực của các hoạt động trong DNXD bằng các tiêu thức đã được Tác giả trình bày.

Ngoài những nội dung trên, Luận án cũng đưa ra những kiến nghị đối với Nhà nước (Bộ Tài chính, bộ chủ quản DNXD), bản thân các DNXD – TCT xây dựng và hiệp hội nghề nghiệp kế toán – kiểm toán đảm bảo tính hiệu quả trong hoạt động KTNB tại các TCT xây dựng Việt Nam, đặc biệt là tính chuyên nghiệp trong hoạt động này./.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

Tiếng Việt

1. Alvin A. Arens và Loebbecke (1998), *Kiểm toán (Bản dịch)*, Nxb Thống kê, Hà Nội.
2. Ban đổi mới doanh nghiệp Trung ương (1998), *Báo cáo sơ kết mô hình hoạt động các Tổng công ty nhà nước*, Hà Nội.
3. Ban đổi mới doanh nghiệp Trung ương (2003), *Báo cáo sơ kết mô hình hoạt động các Tổng công ty nhà nước*, Hà Nội.
4. Bộ Kế hoạch và Đầu tư (2003), *Báo cáo tổng hợp tình hình kinh tế các năm 2003*.
5. Bộ Kế hoạch và Đầu tư (2004), *Báo cáo tổng hợp tình hình kinh tế các năm 2004*.
6. Bộ Kế hoạch và Đầu tư (2005), *Báo cáo tổng hợp tình hình kinh tế các năm 2005*.
7. Bộ Tài chính (1997), *Quyết định Số 832/TC/QĐ/CDKT ngày 28/10/1997 ban hành Quy chế KTNB*.
8. Bộ Tài chính (2004), *Hệ thống bản bản pháp luật về Kiểm toán Việt Nam*, Nxb Tài chính, Hà Nội.
9. Bộ Xây dựng (2007), *Báo cáo kiểm điểm nhiệm vụ kế hoạch năm 2006 và phương hướng, nhiệm vụ kế hoạch năm 2007 của ngành Xây dựng*, Hà Nội.
10. Bộ Xây dựng (2007), *Báo cáo kế hoạch phát triển kinh tế xã hội năm 2007*, Hà Nội.
11. Chính phủ (2005), *Nghị định 46/2005/NĐ-CP ngày 6/4/2005: Tổ chức và hoạt động của Thanh tra xây dựng*.
12. Chính phủ (1996), *Nghị định 59/1996/NĐ-CP ngày 3/10/1996: Ban hành qui chế quản lý tài chính và hạch toán kinh doanh đối với DNNN*.
13. Chính phủ (2004), *Nghị định 199/2004/NĐ-CP ngày 3/12/2004: Ban hành qui chế quản lý tài chính của công ty nhà nước và quản lý vốn của Nhà nước đầu tư vào DN khác*.
14. Chính phủ (1995), *Nghị định 39/1995/NĐ-CP ngày 27/8/1995: Ban hành điều lệ mẫu về tổ chức và hoạt động của TCT nhà nước*.
15. Đâu Ngọc Châu, Ngô Đức Lợi, Lưu Đức Tuyên (2006), *Giáo trình Lý thuyết kiểm toán*, Nxb Tài chính, Hà Nội.
16. Vũ Hữu Đức, Nguyễn Phan Quang, Diệp Quốc Huy (1999), *Kiểm toán nội bộ: Khái niệm và qui trình*, Nxb Thống kê, Hà Nội.

17. Euro – TapViet (1998), *Sổ tay kiểm toán viên*, Nxb Tài chính, Hà Nội.
18. Euro-Tap Viet (2000), *Cẩm nang kiểm toán*, Nxb Tài chính, Hà Nội.
19. Euro-Tap Viet (1998), *Chuẩn mực Kiểm toán quốc tế*, Nxb Tài chính, Hà Nội.
20. Học viện Tài chính (2006), *Giáo trình Lý thuyết kiểm toán*, Nxb Tài chính, Hà Nội.
21. Hội đồng Quốc gia chỉ đạo biên soạn Từ điển bách khoa Việt Nam (2005), *Từ điển bách khoa Việt Nam 4*, Nxb Từ điển bách khoa Hà Nội, Hà Nội.
22. Hội nghị nhóm Tư vấn các nhà trợ (2006), *Báo cáo phát triển Việt Nam 2006 - Thuộc Báo cáo chung của các nhà tài trợ, Hà Nội, ngày 6 tháng 7/2005*, Hà Nội.
23. [http:// www.kiemtoannn.gov.vn](http://www.kiemtoannn.gov.vn) ((Trang web của Kiểm toán Nhà nước Việt Nam)
24. <http://www.luatvietnam.vn/Default.aspx?tabid=671&id=64ad6887-1984-4baf-9f75-24d5f25269fc&sc=200648>
25. <http://www.mof.gov.vn> (Trang web của Bộ Tài chính)
26. <http://www.mpi.gov.vn/ttkk-xh.aspx?Lang=4&mabai=1517> (Trang web của Bộ Kế hoạch và Đầu tư)
27. <http://www.moi.gov.vn/BForum/detail.asp?Cat=10&id=502> ((Trang web của Bộ Công thương)
28. <http://www.thanhtra.gov.vn> (Trang web Thanh tra Chính phủ)
29. Vương Đình Huệ (1999), *Kiểm toán báo cáo tài chính*, Nxb Tài chính, Hà Nội.
30. Vương Đình Huệ, Đoàn Xuân Tiên (1997), *Thực hành kiểm toán báo cáo tài chính doanh nghiệp*, Nxb Tài chính, Hà Nội.
31. Nguyễn Đình Hựu (2000), *Nghiệp vụ kiểm toán*, Nxb Chính trị quốc gia, Hà Nội.
32. Nguyễn Đình Hựu, Mai Vinh, Đinh Trọng Hanh, Đỗ Mạnh Hãn, Lê Quang Bính (2004), *Nghiệp vụ kiểm toán*, Nxb Tài chính, Hà Nội.
33. Khoa Kế toán - Kiểm toán Đại học Kinh tế quốc dân (1997), *Kiểm toán nội bộ (Tài sử dụng nội bộ)*, Hà Nội.
34. Khoa Kế toán - Kiểm toán Đại học Kinh tế Thành phố Hồ Chí Minh (2004), *Kiểm toán*, Nxb Thống kê, Hà Nội.
35. Kiểm toán Nhà nước (2006), *Báo cáo kiểm toán nhà nước năm 2006*, Hà Nội.
36. Kiểm toán Nhà nước (2007), *Báo cáo kiểm toán nhà nước năm 2007*, Hà Nội.

37. Kiểm toán nhà nước (2000), *Cẩm nang kiểm toán viên nhà nước*, Nxb Chính trị Quốc gia, Hà Nội.
38. Kiểm toán nhà nước (2005), *Định hướng chiến lược và giải pháp phát triển kiểm toán ở Việt Nam*, Đề tài cấp nhà nước, Hà Nội.
39. Ngô Đức Long (2000), *Những giải pháp nâng cao chất lượng kiểm toán độc lập ở Việt Nam*, Luận án Tiến sĩ kinh tế, Trường ĐH Thương mại, Hà Nội.
40. Quốc Hội nước Cộng hoà xã hội chủ nghĩa Việt Nam (2006), *Kế hoạch phát triển Kinh tế – Xã hội 5 năm 2006 – 2010*, Hà Nội.
41. Nguyễn Quang Quỳnh (2005), *Lý thuyết kiểm toán*, Tái bản lần thứ 4, Nxb Tài chính, Hà Nội.
42. Nguyễn Quang Quỳnh, Ngô Trí Tuệ (2006), *Giáo trình Kiểm toán tài chính*, Nxb Đại học Kinh tế quốc dân, Hà Nội.
43. Nguyễn Quang Quỳnh (1998), *Xây dựng hệ thống kiểm tra – Kiểm soát trong quản lý vi mô và vĩ mô ở Việt Nam*, Đề tài cấp Bộ, Hà Nội.
44. Tổng cục Thống kê (2002), *Niên giám thống kê 2001*, Nxb Thống kê, Hà Nội.
45. Tổng cục Thống kê (2006), *Niên giám thống kê 2005*, Nxb Thống kê, Hà Nội.
46. Tổng cục Thống kê (2007), *Niên giám thống kê 2006*, Nxb Thống kê, Hà Nội.
47. Tổng cục Thống kê (2003), *Thực trạng doanh nghiệp qua kết quả điều tra năm 2001, 2002, 2003*, Nxb Thống kê, Hà Nội.
48. Đặng Văn Thanh, Lê Thị Hoà (1997), *Kiểm toán nội bộ: Lý luận và Hướng dẫn nghiệp vụ*, Nxb Tài chính, Hà Nội.
49. Thủ tướng Chính phủ (1729), *Quyết định 1729/QĐ-TTg ngày 29/12/2006: Phê duyệt danh sách tập đoàn, TCT nhà nước thực hiện cổ phần hoá giai đoạn 2007-2010*.
50. Phan Văn Tiêm (1996), *Cải cách doanh nghiệp Nhà nước: Thực tiễn Việt Nam và kinh nghiệm thế giới*, Nxb Chính trị quốc gia, Hà Nội.
51. Thời báo Kinh tế Việt Nam (2007), *Kinh tế 2006 – 2007 Việt Nam và Thế giới*, Tạp chí Kinh tế số cuối năm, Hà Nội.

52. Đoàn Thị Ngọc Trai (2003), *Hoàn thiện tổ chức kiểm toán báo cáo tài chính doanh nghiệp ở Việt Nam*, Luận án Tiến sỹ kinh tế, Trường ĐH Kinh tế quốc dân, Hà Nội.
53. Trường ĐH Tài chính – Kế toán (2000), *Kiểm toán báo cáo tài chính*, Nxb Tài chính, Hà Nội.
54. Victor Z. Brink và Herbert Witt (2000), *Kiểm toán nội bộ hiện đại: Đánh giá các hoạt động và hệ thống kiểm soát (bản dịch)*, Nxb Tài chính, Hà Nội.
55. Mai Vinh (2000), *Hoàn thiện tổ chức kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách cấp bộ*, Luận án Tiến sỹ, Trường ĐH Kinh tế quốc dân, Hà Nội.
56. Mai Vinh (2003), *Kiểm toán ngân sách nhà nước*, Nxb Đại học Quốc gia Thành phố Hồ Chí Minh.
57. Thịnh Văn Vinh (2001), *Phương pháp kiểm toán báo cáo quyết toán công trình xây dựng cơ bản hoàn thành*, Luận án Tiến sỹ kinh tế, Học viện Tài chính, Hà Nội.
58. Nguyễn Như Ý (1998), *Đại từ điển Tiếng Việt*, Nxb Văn hoá - Thông tin, Hà Nội.

Tiếng Anh

59. Aaron Schneider (1973), *What operation auditing Is – Isn't*, The Internal Auditor, Set./Oct., USA.
60. ACCA (2004), *Paper 2.4 - Audit and Internal Review*, Foulks Lynch Publication, International Edition.
61. Alexander Hamilton Institute (1984), *Internal Auditing: Key to Financial and Operations Improvement*, Alexander Hamilton Institute, Inc, International Edition.
62. Adams, M.B. (1994), "Agency theory and the internal audit", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 9 No.8, pp.8-12.
63. Anderson, D., Francis, J.R., Stokes, D.J. (1993), "Auditing, directorships and the demand for monitoring", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 12 pp.353-75.

64. Auditing Standards Board of the Australian Accounting Research Foundation (1995), *AUS 402 Risk Assessment*, .
65. Australian Prudential Regulatory Authority (APRA) (2005), *Governance for APRA-regulated Institutions*, Discussion Paper, available at: www.apra.gov.au, .
66. Australian Stock Exchange (ASX) Corporate Governance Council (2003), *Principles of Good Corporate Governance and Best Practice Recommendations*, ASX, Sydney, .
67. Bishop, W.G., Hermanson, D.R., Lapedes, P.D., Rittenburg, L.E. (2000), "The year of the audit committee", *Internal Auditor*, Vol. 57 No.2, pp.46-51.
68. Boutell (1970), *Contemporary Auditing*, Dickenson Publishing Company, California.
69. Bradbury, M.E. (1990), "The incentives for voluntary audit committee formation", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 9 pp.19-36.
70. Braiotta, L. (1999), *The Audit Committee Handbook*, 3rd ed., Wiley, New York, NY, .
71. Brody, R.G., Golen, S.P., Reckers, P.M.J. (1998), "An empirical investigation of the interface between internal and external auditors", *Accounting and Business Research*, Vol. 28 No.3, pp.160-71.
72. Brody, R.G., Kaplan, S.E. (1996), "Escalation of commitment among internal auditors", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 15 No.1, pp.1-15.
73. Brody, R.G., Lowe, D.J. (2000), "The new role of the internal auditor: Implications for internal auditor objectivity", *International Journal of Auditing*, Vol. 4 No.3, pp.169-76.
74. Cadbury Report (1992), *Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance*, Gee & Co, London, .
75. Caplan, D.H., Kirschenheiter, M. (2000), "Outsourcing and audit risk for internal audit services", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 17 No.3, pp.387-428.

76. Carcello, J.V., Hermanson, D.R., Neal, T.L. (2002), "Disclosures in audit committee charters and reports", *Accounting Horizons*, Vol. 16 No.4, pp.291-304.
77. Carcello, J.V., Hermanson, D.R., Raghunandan, K. (2005), "Factors associated with US public companies' investment in internal auditing", *Accounting Horizons*, Vol. 19 No.2, pp.69-84.
78. Carey, P., Craswell, A., Simnett, R. (2000a), "The association between the external audit fee and external auditors' reliance on the work of internal audit", Hamilton Island, Australia, paper presented at AAANZ Conference, .
79. Carey, P., Simnett, R., Tanewski, G. (2000b), "Voluntary demand for internal and external auditing by family businesses", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 19 No.Suppl., pp.37-51.
80. Chambers, A.D. (1981), *Internal Auditing: Theory and Practice*, Pitman, London, .
81. Chow, C.W. (1982), "The demand for external auditing: size, debt and ownership influences", *The Accounting Review*, Vol. 57 No.2, pp.272-91.
82. Church, B.K., Schneider, A. (1991), "Maintaining objectivity despite conflicting duties", *Internal Auditing*, Vol. 7 No.2, pp.11-17.
83. Church, B.K., Schneider, A. (1992), "Internal auditor involvement in internal control system design: Is objectivity impaired?", *Journal of Applied Business Research*, Vol. 8 No.4, pp.15-24.
84. Cohen, J., Krishnamoorthy, G., Wright, A. (2002), "Corporate governance and the audit process", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 19 No.4, pp.573-94.
85. Dan M. Guy, C. Wayne Alderman, Alan J. Winters (1999), *Auditing*, Fifth Edition, The Dryden Press - Harcourt Brace College Publishers, International Edition.

86. Gurrdarsham S. Gill, Graham Cosserat, Philomena Leung, Paul Coram (1999), *Modern Auditing*, Fifth Edition, John Wiley & Sons, Inc, International Edition, International Edition.
87. <http://www.theiia.org/download.cfm?file=31923> (Trang Web của IIA)
88. http://www.ey.com/global/content.nsf/International/Business_Risk_-_Global_Internal_Audit_Survey_2007_-_Shifting_Internal_Audit_Landscape (Trang Web của Công ty Ernst & Young).
89. http://www.ey.nl/download/publicatie/Internal_Audit_Report.pdf
90. [http://www.ey.com/Global/assets.nsf/International/Global_Internal_Audit_Survey_2007/\\$file/EY_BRS_GlobalInternalAudit07.pdf](http://www.ey.com/Global/assets.nsf/International/Global_Internal_Audit_Survey_2007/$file/EY_BRS_GlobalInternalAudit07.pdf)
91. <http://www.emeraldinsight.com/Insight/menuNavigation.do;jsessionid=A428F2081E365F0381461F0A9BC53515?hdAction=InsightHome> (Trang Web thông tin tạp chí điện tử).
92. <http://www.iiam.com.my> (Trang web IIA của Malaysia).
93. <http://www.iaa.org.uk> (Trang web IIA của Anh).
94. <http://www.pwc.com/extweb/service.nsf/docid/400fd67f7d0f8e8e802571930020d9dd> (Trang web của công ty PWC)
95. http://www.iaa.org.sg/iaa_guidance_standards.asp (Trang web IIA của Singapore)
96. <http://www.theiiat.or.th/seminar/cia1.asp> (Trang web IIA của Thái Lan)
97. Iain Gray, Stuart Manson (1996), *The Audit Process: Principles Practices and Cases*, International Thomson Business Press, International Edition.
98. Institute of Internal Auditors (1978), *Internal auditing*, New York, The conference Board Inc, USA.
99. Jacke Robertson (1996), *Auditing*, Eight Edition, Richard I.Iwin, International Edition.
100. John A. Edds (1980), *Management Auditing: Concepts and Practices*, Kendall/Hant Publishing Company, Dubuque, Iowa, USA.

101. Kenneth A. Merchant (1997), *Modern Management Control Systems*, Prentice Hall, New Jersey, USA.
102. Larry E. Rettenberg, Bradley J. Shwieger (2001), *Auditing: Concepts for a changing Environment*, Hardcourt College Publicsher, International Edition.
103. Lawrence B. Sawyer, Glenn E. Sumners (1998), *Sawyer's Internal Auditing: Practice of Modern Internal Auditing*, Revised and Enlarged, Institute of Internal Auditors, Inc, International Edition.
104. Peter A. Hyhrr (1969), *Operation auditing: a run for daylight*, Financial Executive, May 1969.
105. Stuart Turley and Micheal Sherer (1991), *Current issues in Auditing*, Second Edition, Paul Chapman Publishing.
106. Whittington and Pany (1998), *Principles of Auditing*, Twelfth Edition, MacGrow Hill Publishers. International Edition.
107. William F. Messier (1997), *Auditing: A Systemmatic Approach*, MarcGrowhill.
108. Willian T. Thornhill (1981), *Complete Handbook of operational and Management Auditing*, Prentice Hall, Miami.

PHỤ LỤC

Phụ lục 1.1

Tóm tắt hệ thống chuẩn mực thực hành chuyên nghiệp cho kiểm toán nội bộ

CHUẨN MỰC 100	Tính Độc lập – kiểm toán viên nội bộ phải độc lập với những hoạt động mà họ kiểm toán.
110.	Địa vị trong tổ chức - Địa vị trong tổ chức của kiểm toán nội bộ phải tương xứng để cho phép hoàn thành nhiệm vụ kiểm toán.
120.	Khách quan - Kiểm toán viên nội bộ phải khách quan khi làm các cuộc kiểm toán.
CHUẨN MỰC 200	Tinh thông nghề nghiệp - Kiểm toán viên nội bộ phải được đào tạo thành thạo và được bồi dưỡng nghề nghiệp. Bộ phận kiểm toán nội bộ
210	Tuyển nhân viên - Bộ phận kiểm toán nội bộ phải bảo đảm rằng nghiệp vụ thành thạo và quá trình đào tạo của kiểm toán viên nội bộ phải đủ để thực hiện các công việc kiểm toán.
220	Kiến thức, Kỹ năng, và Kỹ luật - Bộ phận kiểm toán nội bộ phải có được và đạt được kiến thức, kỹ năng, và kỷ luật cần thiết để làm nhiệm vụ kiểm toán.
230	Thẩm tra - Bộ phận kiểm toán nội bộ phải bảo đảm rằng những lần kiểm toán đều được thẩm tra.
	Kiểm toán viên nội bộ
240	Tuân thủ chuẩn mực đạo đức - Kiểm toán viên nội bộ phải tuân thủ đạo đức nghề nghiệp.
250	Kiến thức, Kỹ năng, và kỹ luật - Kiểm toán viên nội bộ phải có được Kiến thức, kỹ năng và kỷ luật cần thiết cho việc thực hiện những cuộc kiểm toán nội bộ.
260	Quan hệ nhân sự và trao đổi thông tin - Kiểm toán viên nội bộ phải khéo ứng xử tiếp xúc với mọi người và trao đổi thông tin có hiệu quả.
270	Học tập không ngừng - Kiểm toán viên nội bộ phải trau dồi trình độ nghiệp vụ thông qua việc học tập không ngừng.
280	Thận trọng nghề nghiệp đúng mực - Kiểm toán viên nội bộ phải thực hiện cẩn trọng nghề nghiệp đúng mực khi tiến hành những cuộc kiểm toán nội bộ.
CHUẨN MỰC 300	Phạm vi công việc - Phạm vi kiểm toán nội bộ phải bao gồm các việc xem xét và đánh giá tính đầy đủ và hiệu quả của hệ thống kiểm soát nội bộ của tổ

	chức và chất lượng thành tích thực hiện nhiệm vụ được giao.
310	Tính chất đáng tin cậy và trung thực của thông tin. Kiểm toán viên nội bộ phải thẩm tra tính chất đáng tin cậy và trung thực của thông tin tài chính, thông tin nghiệp vụ và các phương tiện sử dụng để xác định, đánh giá, phân loại và báo cáo thông tin đó.
320	Tuân thủ chủ trương, kế hoạch, trình tự và quy tắc. Kiểm toán viên nội bộ phải thẩm tra những hệ thống đã thiết lập để bảo đảm sự tuân thủ các chủ trương, kế hoạch, trình tự, luật lệ và quy tắc có ảnh hưởng nhiều đến các nghiệp vụ và báo cáo, và xác định xem tổ chức có tuân thủ không.
330	Bảo vệ tài sản. Kiểm toán viên nội bộ phải thẩm tra những phương tiện bảo vệ tài sản và khi cần phải xem xét tài sản có thực tồn tại hay không?
340	Sử dụng các nguồn lực tiết kiệm và có hiệu quả. Kiểm toán viên nội bộ phải thẩm định tính tiết kiệm và có hiệu quả của các nguồn lực được sử dụng.
350	Hoàn thành tốt các mục tiêu đã xây dựng và các mục đích hoạt động hoặc các chương trình. Kiểm toán viên nội bộ phải thẩm định các nghiệp vụ hoặc các chương trình để khẳng định các kết quả có nhất quán với các mục tiêu và mục đích đã xây dựng không, và các nghiệp vụ hay chương trình có thực hiện đúng kế hoạch không?
CHUẨN MỰC 400	Quá trình công việc kiểm toán - Công việc kiểm toán phải bao gồm vạch kế hoạch kiểm toán, xem xét và đánh giá thông tin, thông báo những kết quả và điều tra nghiên cứu kỹ.
410	Lập kế hoạch kiểm toán - Kiểm toán viên nội bộ phải lập kế hoạch cho mỗi cuộc kiểm toán.
420	Kiểm tra và đánh giá thông tin - Kiểm toán viên nội bộ phải thu thập, phân tích, giải thích thông tin và chuẩn bị tài liệu để chứng minh cho những kết quả.
430	Thông báo kết quả - Kiểm toán viên nội bộ phải báo cáo kết quả công việc kiểm toán của họ.
440	Theo dõi thực hiện - Kiểm toán viên nội bộ phải theo dõi việc thực hiện để biết chắc có những hành động thích hợp được thực hiện đối với những phát hiện kiểm toán đã báo cáo.
CHUẨN MỰC 500	Quản lý bộ phận kiểm toán nội bộ - Người phụ trách kiểm toán nội bộ phải quản lý đúng đắn bộ phận kiểm toán nội bộ.
510	Mục đích, quyền hạn và trách nhiệm - Người phụ trách kiểm toán nội bộ phải có bản công bố mục đích, quyền hạn và trách nhiệm đối với bộ phận

	kiểm toán nội bộ.
520	Lập kế hoạch - Người phụ trách kiểm toán nội bộ phải lập các kế hoạch thực hiện các nhiệm vụ của kiểm toán nội bộ.
530	Chính sách và thủ tục - Người phụ trách kiểm toán nội bộ phải có văn bản vạch ra chính sách và thủ tục để chỉ đạo nhân viên kiểm toán
540	Quản lý và phát triển nhân sự - Người phụ trách kiểm toán nội bộ phải lập chương trình tuyển chọn và phát triển nguồn nhân sự của bộ phận kiểm toán nội bộ.
550	Kiểm toán viên bên ngoài - Người phụ trách kiểm toán nội bộ phải phối hợp lực lượng kiểm toán nội bộ và ngoại kiểm.
560	Bảo đảm chất lượng - Người phụ trách kiểm toán nội bộ phải lập và duy trì một chương trình bảo đảm chất lượng để đánh giá các nghiệp vụ của bộ phận kiểm toán nội bộ.

Phụ lục 2.1**Công văn thông báo KTNB các đơn vị thành viên TCT Xây dựng Bạch Đằng năm
2005**

BỘ XÂY DỰNG TỔNG CÔNG TY XD BẠCH ĐẰNG Số 18/TCT-TCKT V/v: Kiểm toán nội bộ năm 2005	CỘNG HOÀ XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM Độc lập – Tự do – Hạnh phúc -----❧-----
Kính gửi:	
Đề đánh giá kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh, nắm được thực trạng tình hình tài chính của các đơn vị. Tổng công ty tiến hành kiểm toán nội bộ của các đơn vị thành viên Tổng công ty.	
Thành phần của đoàn kiểm toán gồm có:	
– Ông: Khúc Văn Tĩnh	Kế toán trưởng TCT – Trưởng đoàn
– Ông: Trần Đức Ruyện;....	Kiểm toán viên nội bộ
Thời gian kiểm tra các đơn vị (theo lịch đính kèm). Phạm vi kiểm toán bao gồm: Kiểm toán báo cáo tài chính, báo cáo kế toán quản trị và kiểm toán tuân thủ.	
Để phục vụ cho công tác kiểm toán được tốt yêu cầu đơn vị bố trí cán bộ làm công tác nghiệp vụ thuộc các phòng ban: Kế toán tài cụ, kế hoạch, tổ chức lao động và cán bộ trực tiếp theo dõi quản lý máy móc thiết bị. Tài liệu chuẩn bị phục vụ công tác kiểm tra gồm:	
<ul style="list-style-type: none"> – Báo cáo kế toán năm 2004 (Bảng cân đối kế toán, biểu kết quả SXKD, bảng cân đối tài khoản lũy kế và biểu giá thành lũy kế năm 2004). – Chứng từ Nhật ký chung 12 tháng năm 2004 – Chi tiết chi phí heo khoản mục khớp với báo cáo kế toán. – Báo cáo công tác đầu tư, hiệu quả sử dụng TSCĐ, báo cáo tình hình hoạt động của máy móc, thiết bị hàng tháng, hồ sơ tăng, giảm TSCĐ, biểu tổng hợp kiểm kê TSCĐ đến 31/12/2003 và biểu tổng hợp kiểm kê TSCĐ đến 31/12/2004. – Chi tiết khối lượng dở dang từng công trình, hạng mục công trình. – Dự toán, quyết toán các công trình xây dựng, các hợp đồng kinh tế, thanh lý hợp đồng, các phân công việc khác ngoài xây lắp có liên quan đến doanh thu năm 2004. – Biểu tổng hợp các công trình tính doanh thu năm 2003 (Sau kiểm toán nội bộ năm 2003) – Biểu tổng hợp các công trình tính doanh thu năm 2004 (Số báo cáo của đơn vị). – Thuế GTGT đầu ra phải nộp, đầu vào được khấu trừ chi tiết theo từng công trình. 	
Đúng thời gian qui định, tạo điều kiện thuận lợi để công tác kiểm toán năm 2004 đạt kết quả tốt.	
Tổng công ty XD Bạch Đằng Tổng giám đốc (đã ký)	

Phụ lục 2.2

Quyết định kiểm toán của Tổng giám đốc Tổng công ty XDCTGT 4

BỘ GIAO THÔNG VẬN TẢI
TỔNG CÔNG TY XDCTGT 4
Số 16/QĐ-KTNB

CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM
Độc lập – Tự do – Hạnh phúc

Nghệ An, ngày 15 tháng 01 năm 2007

QUYẾT ĐỊNH CỦA TỔNG GIÁM ĐỐC TỔNG CÔNG TY XDCTGT 4
Về việc kiểm toán báo cáo tài chính năm 2006

TỔNG GIÁM ĐỐC TỔNG CÔNG TY XDCTGT 4

- Căn cứ Quyết định số 4985/QĐ/TCCB-LĐ ngày 02/12/1995 của Bộ trưởng Bộ Giao thông Vận tải quy định chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn, cơ cấu tổ chức Tổng công ty XDCTGT 4
- Căn cứ Quyết định số 76/TCCB-LĐ ngày 24/02/2004 của Tổng giám đốc Tổng công ty XDCTGT 4 về việc thành lập Phòng Kiểm toán nội bộ Tổng công ty, quy định chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn và trách nhiệm của Phòng Kiểm toán nội bộ Tổng công ty,
- Căn cứ Kế hoạch kiểm toán năm 2007 đã được Tổng giám đốc phê duyệt theo đề nghị của ông Trưởng Phòng Kiểm toán nội bộ.

QUYẾT ĐỊNH

Điều 1: Thực hiện kiểm toán Báo cáo tài chính năm 2006 tại Công ty CTGT 499; Chi nhánh Thành phố Hồ Chí Minh; Công ty CTGT 422; Chi nhánh Hà Nội; Công ty đường bộ 471; Công ty CPCS và XD 465; Công ty Cổ phần XDCT 482; Công ty cổ phần XL và TM 424 thuộc Tổng công ty xây dựng công trình giao thông 4.

Điều 2: Thời gian kiểm toán tại đơn vị dự kiến mỗi đơn vị từ 30 ngày đến 60 ngày. Thời gian tiến hành kiểm toán theo lịch.

Điều 3: Các ông Trưởng Phòng Kiểm toán nội bộ, Giám đốc các công ty được kiểm toán và các bộ phận khác liên quan chịu trách nhiệm thi hành quyết định này. Quyết định này thay thế cho Quyết định 2662/QĐ-KTNB ngày 12 tháng 12 năm 2006 của Tổng giám đốc Tổng công ty.

Tổng công ty XDCTGT 4
Tổng giám đốc (đã ký)

Phụ lục 2.3

Quyết định Kiểm toán năm 2004 của TCT xây dựng Trường Sơn

**BỘ QUỐC PHÒNG
TỔNG CÔNG TY XD TRƯỜNG SƠN
Số 09/TCT-KT**

**CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM
Độc lập – Tự do – Hạnh phúc**

Hà nội, ngày 03 tháng 03 năm 2004

**QUYẾT ĐỊNH
Của Tổng giám đốc Tổng công ty Xây dựng Trường Sơn
Về việc tiến hành kiểm toán Công ty xây dựng 470**

Các căn cứ:

Quyết định

Điều 1. Tiến hành kiểm toán Công ty xây dựng 470 với các nội dung như sau:

- Kiểm toán kết quả sản xuất kinh doanh.
- Kiểm tra tình hình tài chính của đơn vị, tính tuân thủ về kế toán – thống kê, các chế độ quản lý tài chính, kinh tế của đơn vị.

Điều 2. Thời điểm và thời gian tiến hành cuộc kiểm toán:

- Niên độ kiểm toán: năm 1999.
- Thời gian kiểm toán: từ 16/03/2004 tới 26/03/2004

Điều 3. Thành lập đoàn KTNB gồm:

- Đ/c Phạm Ngọc Dũng – Trưởng đoàn KTNB
- Đ/c Thái Bá Tâm – Kiểm toán viên
- Đ/c Vũ Mạnh Huân – Kiểm toán viên

Điều 4. Đồng chí giám đốc Công ty xây dựng 470, Trưởng phòng kiểm toán TCT và các đồng chí có tên trên chịu trách nhiệm thi hành quyết định này.

Đúng thời gian qui định, tạo điều kiện thuận lợi để công tác kiểm toán năm 2004 đạt kết quả tốt.

**Tổng công ty XD Trường Sơn
Tổng giám đốc
(đã ký)**

Phụ lục 2.4

Quyết định kiểm toán nội bộ năm 2000

**BỘ XÂY DỰNG
TCT XD SÔNG ĐÀ**

CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM

Độc lập – Tự do – Hạnh phúc

----------

----------

Số: 2454 TCT/KTNB
“V/v: KTNB năm 1999”

Hà Nội, ngày 01 tháng 01 năm 2000

- Các căn cứ:
- Tổng giám đốc TCT qui định việc kiểm toán tình hình thực hiện kế hoạch sản xuất kinh doanh, tình hình chấp hành các Chế độ, Chính sách quản lý kinh tế tài chính của Nhà nước, của TCT, quyết toán tài chính năm 1999 của các đơn vị thành viên TCT như sau:

I. NỘI DUNG KIỂM TOÁN

A. Kiểm toán hoạt động

1. Kiểm toán tình hình thực hiện các dự án đầu tư
2. Kiểm toán việc thực hiện kế hoạch sản xuất kinh doanh năm 1999 của các doanh nghiệp thành viên và toàn TCT:
 - Kế hoạch sản xuất, kế hoạch đầu tư
 - Kế hoạch tài chính, kế hoạch giá thành
 - Kiểm tra việc huy động, phân phối sử dụng các nguồn lực có đảm bảo đúng nguyên tắc “Tiết kiệm, hiệu quả, bảo toàn và phát triển vốn”
3. Kiểm tra tính hiệu quả của hoạt động sản xuất kinh doanh, hiệu quả của các dự án đầu tư, liên doanh, liên kết, phân phối và sử dụng thu nhập, biện pháp khuyến khích sản xuất. Kết quả bảo toàn và phát triển vốn.

B. Kiểm toán tuân thủ

1. Kiểm tra tính tuân thủ pháp luật, chính sách, chế độ tài chính, kế toán, chế độ quản lý của Nhà nước năm 1999
 - Việc chấp hành Pháp lệnh hợp đồng kinh tế tổng việc ký kết, thực hiện, thanh lý hợp đồng
 - Việc chấp hành Pháp lệnh kế toán thống kê
 - Việc chấp hành Qui chế quản lý tài chính của Nhà nước, Qui chế quản lý đầu tư và xây dựng, Quy chế đấu thầu,...
2. Kiểm tra việc chấp hành các chính sách, nghị quyết, quyết định, quy chế của Hội đồng quản trị, Tổng giám đốc
3. Kiểm tra việc thực hiện các kiến nghị của phòng KTNB

C. Kiểm toán báo cáo tài chính , báo cáo quản trị năm 1999 của các doanh nghiệp thành viên, cơ quan đại diện của TCT và báo cáo của toàn TCT

II. THỜI GIAN VÀ ĐỊA ĐIỂM KIỂM TOÁN

Tùy tình hình thực tế trong quá trình kiểm toán, phòng Kiểm toán nội bộ của TCT có thể điều chỉnh lại lịch kiểm toán cho phù hợp.

III. TỔ CHỨC THỰC HIỆN

Phòng Kiểm toán nội bộ TCT có trách nhiệm tổ chức, thực hiện công tác kiểm toán theo Quy chế và kế hoạch đã được Hội đồng quản trị của TCT phê duyệt.

Giám đốc các đơn vị thành viên, các phòng ban TCT chỉ đạo các bộ phận nghiệp vụ cung cấp số liệu, tài liệu cần thiết phục vụ cho đoàn kiểm toán.

Khi kết thúc đợt kiểm toán, phòng KTNB lập báo cáo kiểm toán của các đơn vị thành viên và toàn TCT báo cáo Tổng giám đốc TCT./.

Phụ lục 2.5

Thông báo kiểm toán nội bộ của TCT xây dựng Sông Đà đối với Công ty xây dựng Sông Đà 4

TCT XÂY DỰNG SÔNG ĐÀ
PHÒNG KIỂM TOÁN NỘI BỘ

Số: 18/TN-KTNB

CỘNG HOÀ XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM
Độc lập – Tự do – Hạnh phúc



Hà Nội, ngày 01 tháng 01 năm 2000

THÔNG BÁO KIỂM TOÁN NỘI BỘ

Kính gửi: Ông (Bà) Giám đốc công ty xây dựng Sông Đà số 4

Thực hiện quyết định số 2454 TCT/KTNB ngày 30/12/1999 của Tổng giám đốc TCT xây dựng Sông Đà về việc kiểm toán tình hình sản xuất kinh doanh năm 1999. Chúng tôi, phòng kiểm toán nội bộ, thông báo thời gian kiểm toán Công ty xây dựng Sông Đà số 4 bắt đầu từ ngày 05/02/2000 đến ngày 10/02/2000.

Nay báo để công ty biết và hoàn thiện phần chứng từ, sổ sách còn thiếu nhằm cung cấp đầy đủ tài liệu mà chúng tôi cần cho cuộc kiểm toán.

Niên độ kiểm toán: từ ngày 01/01/1999 đến ngày 31/12/1999.

Địa điểm tiến hành : Tại văn phòng đại diện Công ty tại Miền Trung.

Mong ông (bà) hợp tác và tạo điều kiện cho cuộc kiểm toán được tiến hành thuận lợi.

Phòng Kiểm toán nội bộ TCT

Phụ lục 2.6

Quyết định Kiểm toán nội bộ của TCT xây dựng đường thủy

BỘ GIAO THÔNG VẬN TẢI
TCT XÂY DỰNG ĐƯỜNG THỦY
Số: 294/TC-KTNB

CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM

Độc lập – Tự do – Hạnh phúc

Hà nội, ngày 10 tháng 03 năm 2005

QUYẾT ĐỊNH
CỦA TỔNG GIÁM ĐỐC TỔNG CÔNG TY XÂY DỰNG ĐƯỜNG THỦY

Các căn cứ:

Theo đề nghị của ông trưởng phòng Kiểm toán nội bộ

QUYẾT ĐỊNH

Điều 1. Tiến hành kiểm toán tại Công ty thi công cơ giới với các nội dung sau:

- Kiểm toán kết quả sản xuất kinh doanh.
- Kiểm tra tình hình tài chính của đơn vị, tính tuân thủ về kế toán – thống kê, các chế độ quản lý tài chính, kinh tế của đơn vị.

Điều 2. Thời điểm và thời gian tiến hành cuộc kiểm toán:

- Niên độ kiểm toán: năm 2004.
- Thời gian kiểm toán: từ 02/04/2005 tới 11/04/2005

Điều 3. Thành lập đoàn KTNB gồm:

- Ông Phùng Thắng Lợi – Trưởng đoàn KTNB
- Ông Nguyễn Văn Nhật – Kiểm toán viên
- Bà Lê Thanh Vân – Kiểm toán viên

Điều 4. Đồng chí giám đốc Công ty thi công cơ giới, Trưởng phòng kiểm toán nội bộ TCT và các đồng chí có tên trên chịu trách nhiệm thi hành quyết định này.

Đúng thời gian qui định, tạo điều kiện thuận lợi để công tác kiểm toán năm 2004 đạt kết quả tốt.

**Q. Tổng giám đốc TCT xây dựng Đường
Thủy**
(đã ký)

Phụ lục 2.7**Lịch kiểm toán nội bộ năm 2005 của TCT xây dựng Bạch Đằng**

LỊCH KIỂM TOÁN NỘI BỘ NĂM 2005			
(Từ ngày 11/04/2005 đến hết ngày 30/06/2005, thời gian làm việc hàng ngày: Sáng từ 7h – 11h, chiều từ 13h – 17h)			
TT	Tên đơn vị	Thời gian	Ngày, tháng
1	Công ty Xây dựng - Vật tư - Kỹ thuật	3 ngày	11-13/04
2	Công ty Cơ khí – Xây dựng	3 ngày	15-17/04
3	Công ty Thiết bị và Xây lắp	3 ngày	19-21/04
4	Ban quản lý Dự án quốc lộ 18	4 ngày	27/04-03/05
5	Công ty XNK và Xây dựng	3 ngày	13-15/05
6	Công ty Xây dựng 201	5 ngày	17-21/05
7	Công ty Tư vấn và Thiết kế xây dựng	4 ngày	23-26/05
8	Công ty Xây dựng 203	4 ngày	28-31/05
9	Công ty Xây dựng kỹ thuật hạ tầng	3 ngày	05-08/06
10	Công ty Xây dựng 204	4 ngày	11-14/06
11	Công ty Bê tông và Xây dựng	5 ngày	15-19/06
12	Công ty Xây dựng, Vật tư và Vận tải	4 ngày	23-26/06

Tổng công ty XD Bạch Đằng
Tổng giám đốc
(đã ký)

Phụ lục 2.8**Trích dẫn Lịch kiểm toán nội bộ của TCT xây dựng Sông Đà***(Phụ lục ban hành kèm theo công văn số 2454 TCT/KTNB ngày 30/12/1999)*

TT	Tên đơn vị được kiểm toán	Thời gian bắt đầu	Thời gian kết thúc
ĐOÀN 1			
1.	Công ty Sông Đà 4	05/02/2000	10/02/2000
2.	Công ty Sông Đà 19	11/02/2000	16/02/2000
3.		
ĐOÀN 2			
1.	Cơ quan trong TCT	04/07/2000	13/07/2000
2.		

Phụ lục 2.9**Mẫu Kế hoạch kiểm toán hàng năm của Tổng công ty XDCTGT 4**

TỔNG CÔNG TY XDCTGT 4 PHÒNG KIỂM TOÁN NỘI BỘ <hr style="border-top: 1px dashed black;"/> Số 4/KTNB	CỘNG HOÀ XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM Độc lập – Tự do – Hạnh phúc <hr style="border-top: 1px dashed black;"/> <i>TP Vinh, ngày ... tháng... năm</i>		
KẾ HOẠCH KIỂM TOÁN NĂM 2007 <i>Căn cứ nhiệm vụ sản xuất kinh doanh năm 2007 và yêu cầu về việc nắm bắt tình hình tài chính tại các Công ty, Phòng Kiểm toán nội bộ xây dựng kế hoạch kiểm toán năm 2007 như sau:</i>			
	TT	Thời gian	Nội dung thực hiện
Tổng công ty XDCTGT 4 Tổng giám đốc (đã ký)			

Phụ lục 2.10
Bảng phân công nhiệm vụ kiểm toán tại Công ty xây dựng số 9 – Tổng công ty xuất nhập khẩu xây dựng Việt Nam (Vinaconex)

TT	Nội dung công việc	Người thực hiện
1.	– Lập kế hoạch kiểm toán – Thực hiện kiểm tra phần kết quả kinh doanh	Ông: Nguyễn Ngọc Huân – Tổ trưởng Tổ Kiểm toán nội bộ
2.	– Thực hiện kiểm tra phần các khoản phải thu và tài sản cố định	Bà: Lê Kim Oanh – Kiểm toán viên
3.	– Thực hiện kiểm tra phần vốn bằng tiền, hàng tồn kho	Ông: Bùi Huy Cường – Kiểm toán viên

Phụ lục 2.11**Bảng kiểm tra tổng quát doanh thu bán hàng**

TỔNG CÔNG TY XD BẠCH ĐĂNG PHÒNG KẾ TOÁN TÀI CHÍNH			
KIỂM TRA TỔNG QUÁT			Số lưu trong HS kiểm toán
			Số file lưu
Đơn vị: Công ty Xây dựng, Vật tư và Vận tải			Năm tài chính 2004
			Soát xét
			Thực hiện
Khoản mục: Tài khoản 511			Tên, ký
			Ngày
			Tên, ký
			Ngày
Tháng	Nợ	Có	Tham chiếu
Dư đầu kỳ:			
Tháng 1		xxx	Đã đối chiếu với sổ cái chi tiết
Tháng 2		xxx
...		...	
Tháng 12		xxx	
...		
<i>Cộng phát sinh</i>		xxx	
Dư cuối kỳ:		48.021.198.206	

Phụ lục 2.12**Kết quả kiểm toán Kết quả kinh doanh năm 2002 tại Công ty XD số 9 (TCT XNK xây dựng Việt Nam – Vinaconex)**

Chỉ tiêu	Số báo cáo	Số kiểm toán	Chênh lệch
1. Doanh thu và các khoản TN			
– DT từ bán hàng và cung cấp dịch vụ	77.087.231.302	77.011.127.002	-76.104.300
– TN hoạt động tài chính	676.859.024	676.859.024	0
– TN bất thường	231.245.721	221.125.067	-10.120.654
2. Tổng chi phí	74.593.551.800	74.542.753.142	0
3. Các khoản giảm trừ	151.650.120	151.650.120	0
4. Tổng lợi nhuận	3.250.134.127	3.214.707.831	-35.426.296

Phụ lục 2.13**Nhận xét và kiến nghị về Kiểm toán báo cáo tài chính năm 2004 cho Công ty xây dựng và vận tải – TCT xây dựng Bạch Đằng****TCT XÂY DỰNG BẠCH ĐẰNG****PHÒNG KẾ TOÁN TÀI CHÍNH**

Nhận xét và kiến nghị	Số lưu trong Hồ sơ kiểm toán: AA4			
	Số file lưu: A2			
Đơn vị: Công ty xây dựng, vật tư và vận tải	Năm tài chính: 2004			
	Soát xét		Thực hiện	
Khoản mục : Doanh thu bán hàng (TK511)	Tên, ký	Ngày	Tên, ký	Ngày

NHẬN XÉT

- Công trình cải tạo lưới điện Thanh Hà doanh thu tăng 17.296.452 đồng do Bên A đã chấp nhận thanh toán khối lượng phát sinh trong hạng mục xử lý nền móng của công trình theo phiếu giá ngày 27/05/2004 nhưng đơn vị chưa hạch toán.
- Công trình xây dựng khách sạn Bãi cháy Quảng Ninh tăng 25.558.914 đồng do khối lượng phát sinh trong hạng mục lắp đặt hệ thống giám sát tự động của khách sạn, Bên A đã đồng ý thanh toán nhưng đơn vị chưa hạch toán.
- Đơn vị chưa lập quy trình luân chuyển chứng từ theo quy định của TCT. Do vậy, trong quá trình bán hàng còn nhiều thiếu sót chữ ký của người có thẩm quyền xét duyệt và ra quyết định cũng như trong một số nghiệp vụ bán hàng, kiểm toán viên phát hiện thiếu chữ ký của người mua trong hợp đồng bán hàng.
- Tuy nhiên qua kiểm tra, kiểm toán viên phát hiện thấy mọi nghiệp vụ đều thực sự tồn tại, việc ghi nhận doanh thu là phù hợp với hợp đồng và việc ghi sổ doanh thu là phù hợp với hoá đơn bán hàng.
- Bên cạnh đó một số nghiệp vụ bán hàng không có đủ hợp đồng bán hàng do các khách hàng này thường là các đơn vị thành viên của TCT và hoạt động trên cùng địa bàn Hà Nội như Công ty xây dựng 203, Công ty thiết bị và xây lắp nhưng đơn vị vẫn lập hoá đơn đầy đủ.
- Thời điểm ghi nhận doanh thu đảm bảo doanh thu được phản ánh đúng kỳ và phù hợp. Các khoản doanh thu của đơn vị đã được tính toán, hạch toán đúng, đảm bảo sự khớp đúng số liệu giữa sổ chi tiết, sổ cái và Báo cáo tài chính. Nội dung các khoản doanh thu được hạch toán đúng quy chế của trung tâm và với chế độ kế toán hiện hành.

KIẾN NGHỊ

Đề nghị đơn vị ghi bổ sung doanh thu Công trình cải tạo lưới điện Thanh Hà, Nợ TK 131/Có TK 511: 17.296.452 đồng; và doanh thu Công trình xây dựng khách sạn Bãy Cháy Quảng Ninh: Nợ TK 131/Có TK 511 : 25.558.914 đồng.

Đề nghị đơn vị lập chu trình luân chuyển chứng từ tăng cường công tác lập, tập hợp kiểm tra soát xét chứng từ kế toán.

Về công tác ký hợp đồng, một số nghiệp vụ bán hàng cho khách hàng với số tiền rất lớn lại thiếu hoá đơn do khách hàng quen đề nghị đơn vị ký kết hợp đồng rõ ràng theo đúng pháp lệnh hợp đồng kinh tế theo quy định của Nhà nước.

Phụ lục 2.14**Báo cáo kiểm toán nội bộ – Công ty Sông Đà 4 (TCT xây dựng Sông Đà)****BÁO CÁO KIỂM TOÁN NỘI BỘ****ĐƠN VỊ: CÔNG TY SÔNG ĐÀ 4**

Thực hiện công văn số 2454 TCT/KTNB ngày 30/12/1999 của Tổng giám đốc TCT, Đoàn KTNB TCT đã tiến hành kiểm toán tình hình hoạt động sản xuất kinh doanh năm 1999 của Công ty xây dựng Sông Đà 4 từ ngày 05/02/2000 tới 10/02/2000 tại Văn phòng quản lý Miền Trung.

A. **Đặc điểm tình hình chung của Công ty:**

B. **Kết quả kiểm toán:**

I. Kiểm toán báo cáo kết quả kinh doanh:

II. Kiểm toán bảng cân đối kế toán:

C. **Nhận xét và kiến nghị:**

I. Nhận xét:

Việc hạch toán doanh thu trong các đơn vị xây dựng hiện nay chưa tuân theo quy định về hạch toán doanh thu trong doanh nghiệp xây lắp. Kế toán còn hiện tượng “bóc thuốc” đối với các công trình ở xa, trong năm chưa làm đầy đủ biên bản nghiệm thu với đơn vị chủ đầu tư. Quản lý của phòng kế toán Công ty đối với các công trình ở xa còn nhiều lỏng lẻo, ví dụ như công trình Nậm La (Lào) chứng từ hạch toán chi phí đối với một số vật tư mua tại Việt Nam chở sang chưa đủ cơ sở để thanh toán. Qua xem xét hồ sơ công trình, kiểm toán viên thấy chỉ căn cứ vào hoá đơn mua hàng và biên bản bảo giao vật tư giữa người mua hàng với lái xe vận chuyển là đơn vị hạch toán toàn bộ giá vật tư đó vào chi phí công trình, không có chứng từ đã chứng minh vật tư đã đến công trình và đã được sử dụng hay chưa. Một số đơn vị khi mua vật tư chưa lấy báo giá hoặc chưa lấy đủ, chưa lập biên bản xét duyệt giá của Hội đồng xét duyệt, lập biên bản kiểm nghiệm thiếu. Vật tư nhận của người cung cấp đã đưa vào công trình nhưng chưa có hợp đồng mua bán như việc mua xà điện cao thế ở chi nhánh Sơn La.

Quyết toán vật tư theo đầu thu tại chi nhánh Sơn La: Báo cáo quyết toán mang tính đối phó; không giải trình được cơ sở số liệu phản ánh trong báo cáo, không cung cấp đủ tài liệu như: báo cáo khối lượng của các công trình, lượng vật tư được sử dụng theo khối lượng đầu thu....

II. Kiến nghị:

1. Duy trì chấp hành nghiêm chỉnh Pháp lệnh kế toán thống kê và các qui định khác của

Nhà nước về quản lý kinh tế tài chính. Lập báo cáo thực hiện kế hoạch và báo cáo quyết toán tài chính năm phản ánh chính xác tình hình thực hiện đơn vị.


2. Tăng cường bộ máy tài chính từ công ty đến xí nghiệp, thực hiện hạch toán đúng theo trình tự chế độ kế toán.
3. Phát huy hơn nữa vai trò của kế toán tài chính trong quản lý sản xuất và chi tiêu tài chính. Phòng tài chính Công ty phải thường xuyên kiểm tra, hướng dẫn các xí nghiệp về chuyên môn nghiệp vụ để hoạt động tài chính của các xí nghiệp đi vào nề nếp. Thực hiện thanh quyết toán với các bên A và thanh quyết toán nội bộ nhanh, gọn, kịp thời. Thường xuyên đối chiếu ký xác nhận công nợ và ký xác nhận khối lượng dở dang cuối năm đúng qui định...

Trưởng đoàn KTNB

Kế toán trưởng Công ty

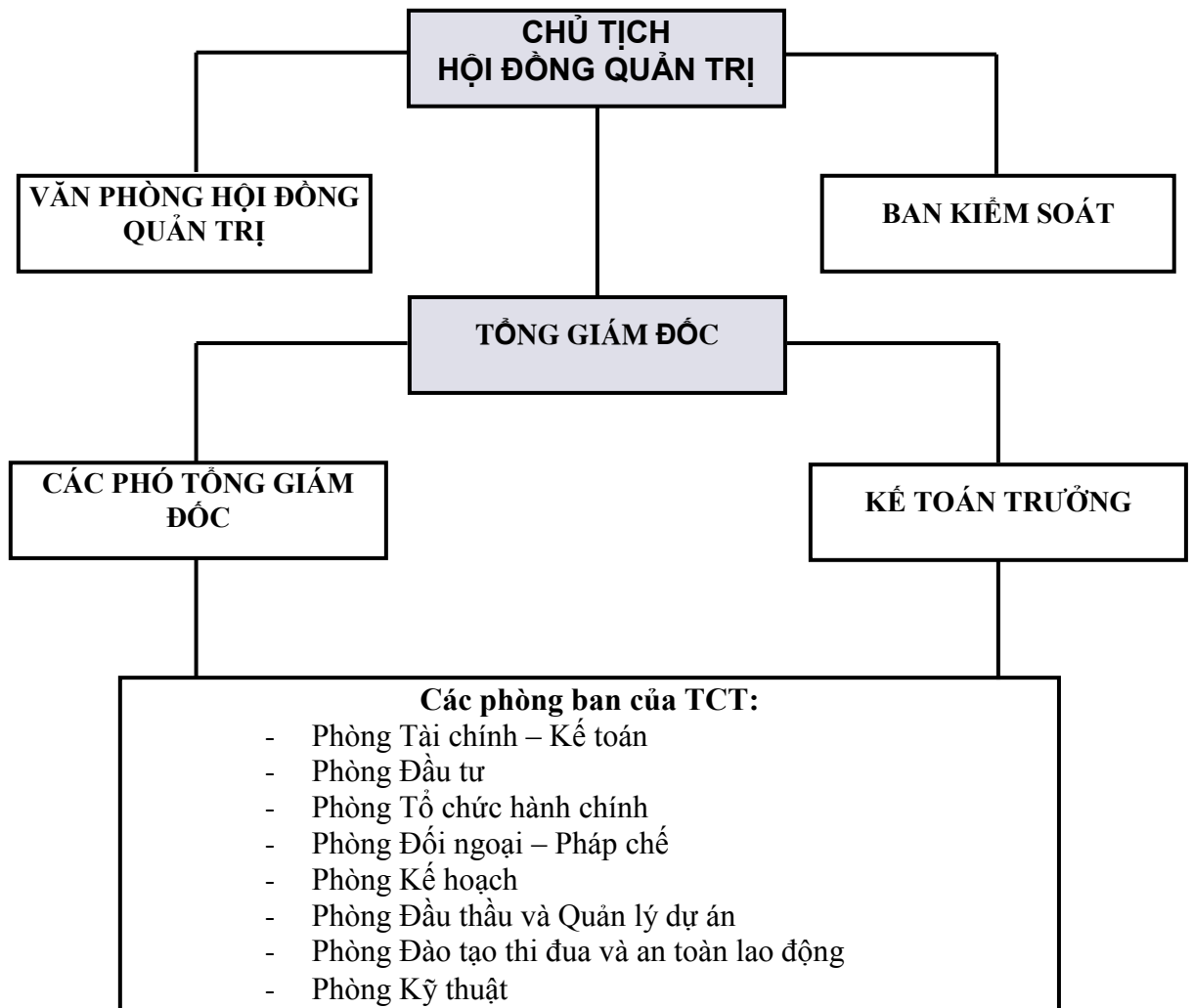
Giám đốc Công ty

Phụ lục 2.15**Báo cáo kiểm toán tài chính Công ty xây dựng 204 – TCT xây dựng Bạch Đằng**

<p>TCT XÂY DỰNG BẠCH ĐẰNG ĐOÀN KIỂM TOÁN NỘI BỘ Số: 01/CT 204</p>	<p>CỘNG HOÀ XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM Độc lập – Tự do – Hạnh phúc ----------</p>
<p>Kính gửi: - Hội đồng quản trị và Tổng Giám đốc TCT - Công ty xây dựng 204</p> <p>Chúng tôi (Đoàn kiểm toán nội bộ TCT năm 2004) đã kiểm toán báo cáo tài chính bao gồm: Bảng cân đối kế toán tại ngày 31/12/2004, Báo cáo kết quả kinh doanh, Báo cáo lưu chuyển tiền tệ và Thuyết minh Báo cáo tài chính năm tài chính kết thúc ngày 31/12/2004 được lập ngày 30/01/2005 của Công ty xây dựng 204 – TCT xây dựng Bạch Đằng.</p> <p>Việc lập và trình bày báo cáo tài chính này thuộc trách nhiệm của Ban giám đốc Công ty xây dựng 204. Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về các báo cáo này căn cứ kết quả kiểm toán của chúng tôi.</p> <p>Chúng tôi thực hiện công việc kiểm toán nội bộ theo các Chuẩn mực Kiểm toán Việt Nam. Chúng tôi đã thực hiện việc kiểm tra thương phương pháp chọn mẫu và áp dụng các thử nghiệm cần thiết, các bằng chứng xác minh những thông tin trong Báo cáo tài chính, đánh giá việc tuân thủ các chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành, các nguyên tắc và phương pháp kế toán được áp dụng, các ước tính kế toán và xét đoán quan trọng của Giám đốc Công ty xây dựng 204 cũng như cách trình bày tổng quát Báo cáo tài chính. Chúng tôi cho rằng chúng tôi đã đưa ra những cơ sở hợp lý để làm căn cứ cho ý kiến của chúng tôi.</p> <p>Theo ý kiến của chúng tôi, Báo cáo tài chính của Công ty xây dựng 204 đã trình bày trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu tình hình tài chính của Công ty xây dựng 204 vào ngày 31/12/2004 cũng như kết quả của các hoạt động và những thay đổi lưu lượng tiền trong năm tài chính kết thúc vào ngày 31/12/2004, phù hợp với các chuẩn mực và chế độ kế toán Việt Nam hiện hành, các qui định pháp lý có liên quan.</p>	
<p><i>Hải Phòng, ngày 07 tháng 05 năm 2005</i></p> <p>Đoàn kiểm toán nội bộ năm 2005 Trưởng đoàn (đã ký)</p>	<p>Kiểm toán viên <i>(đã ký)</i></p>

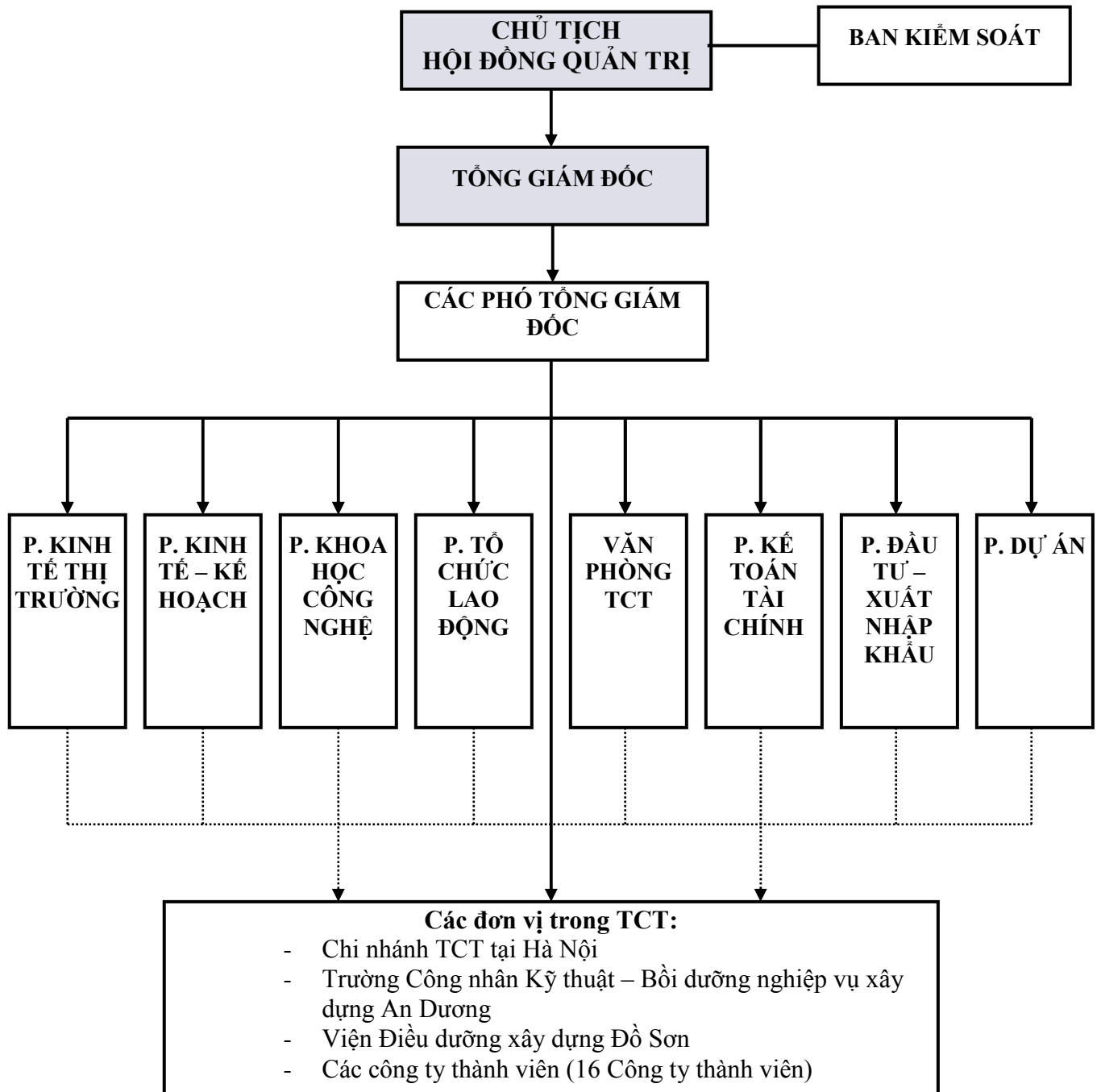
Phụ lục 2.16

Cơ cấu chức bộ máy quản lý TCT xuất nhập khẩu xây dựng Việt Nam (Vinaconex)



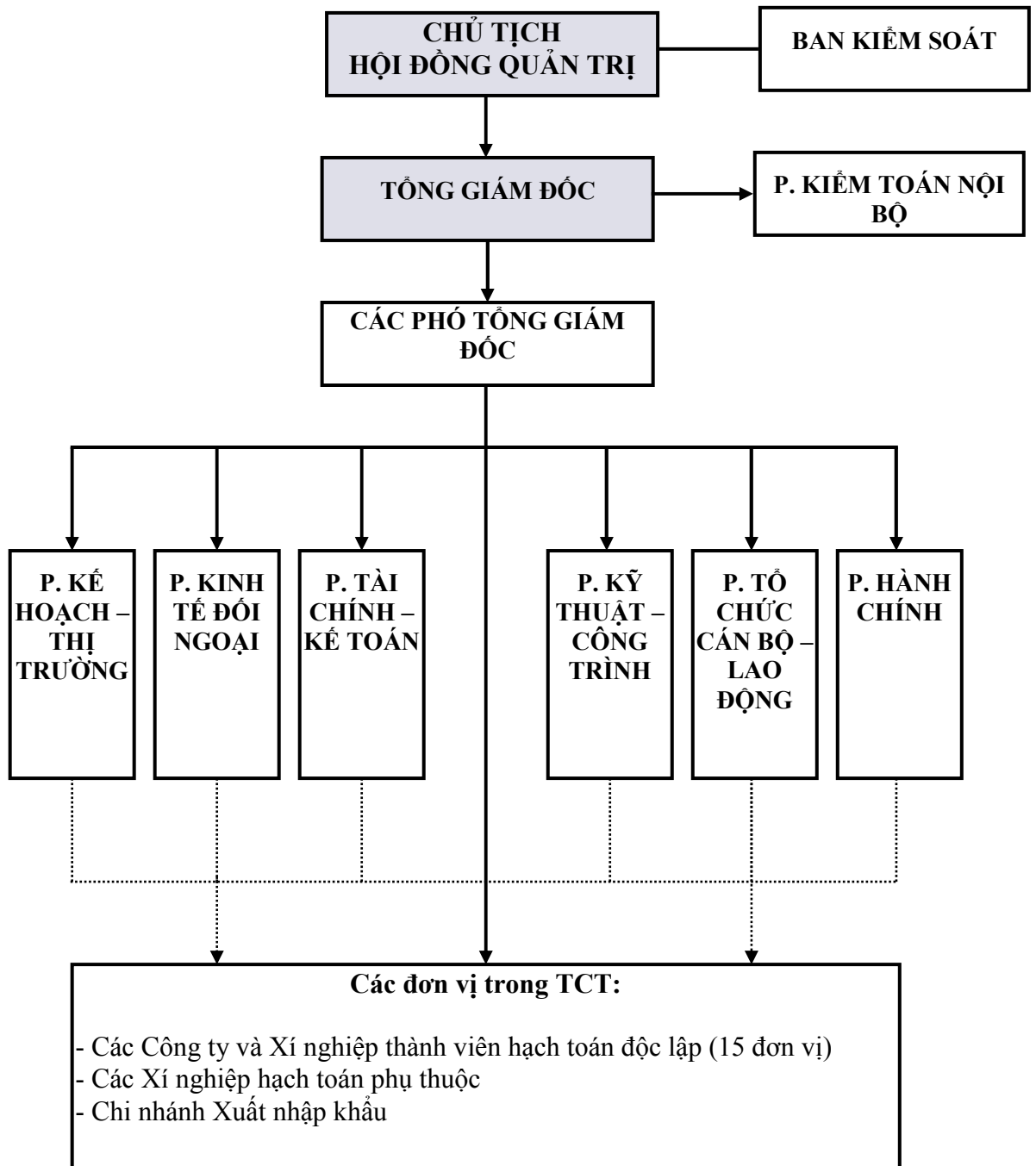
Phụ lục 2.17

Mô hình tổ chức quản lý TCT xây dựng Bạch Đằng



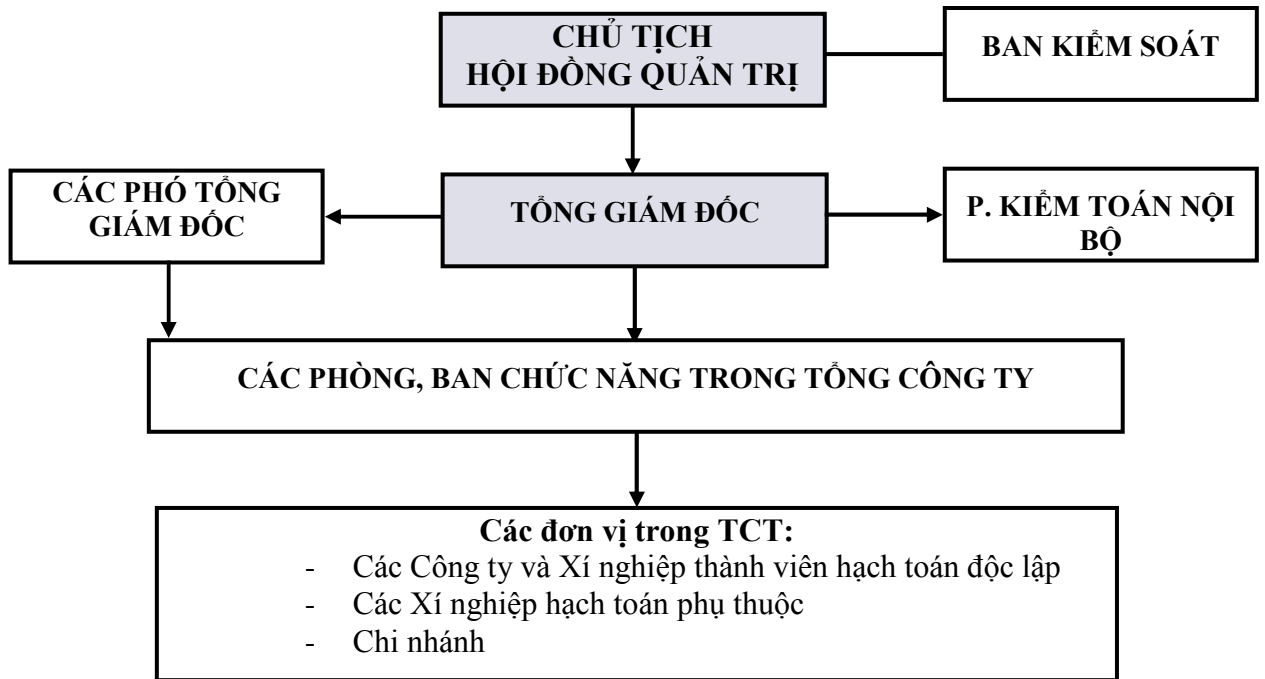
Phụ lục 2.18

Mô hình tổ chức quản lý của TCT xây dựng Đường Thủy



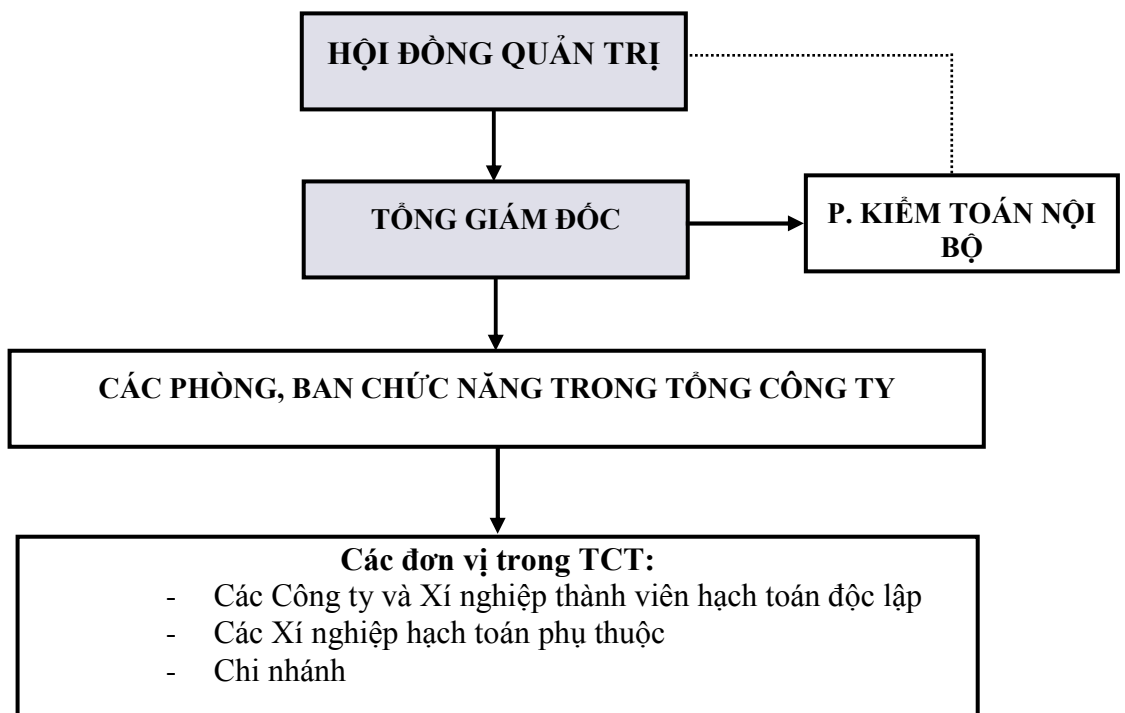
Phụ lục 2.19

Mô hình tổ chức quản lý TCT xây dựng Trường Sơn



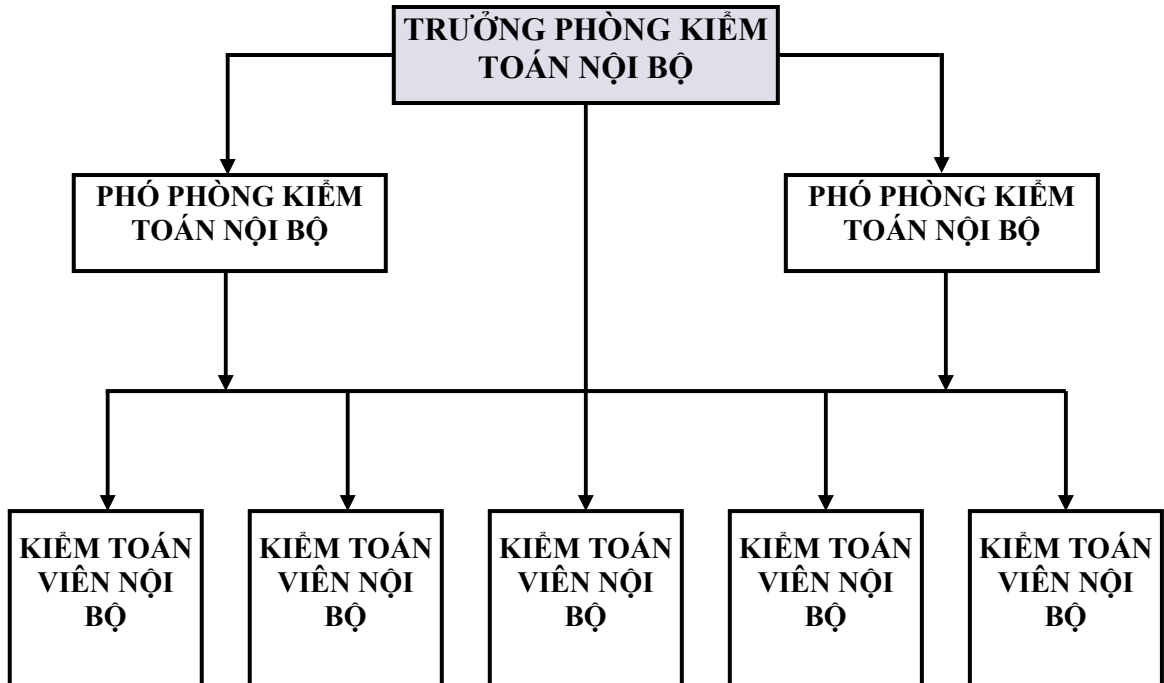
Phụ lục 2.20

Mô hình tổ chức bộ máy quản lý TCT xây dựng Sông Đà



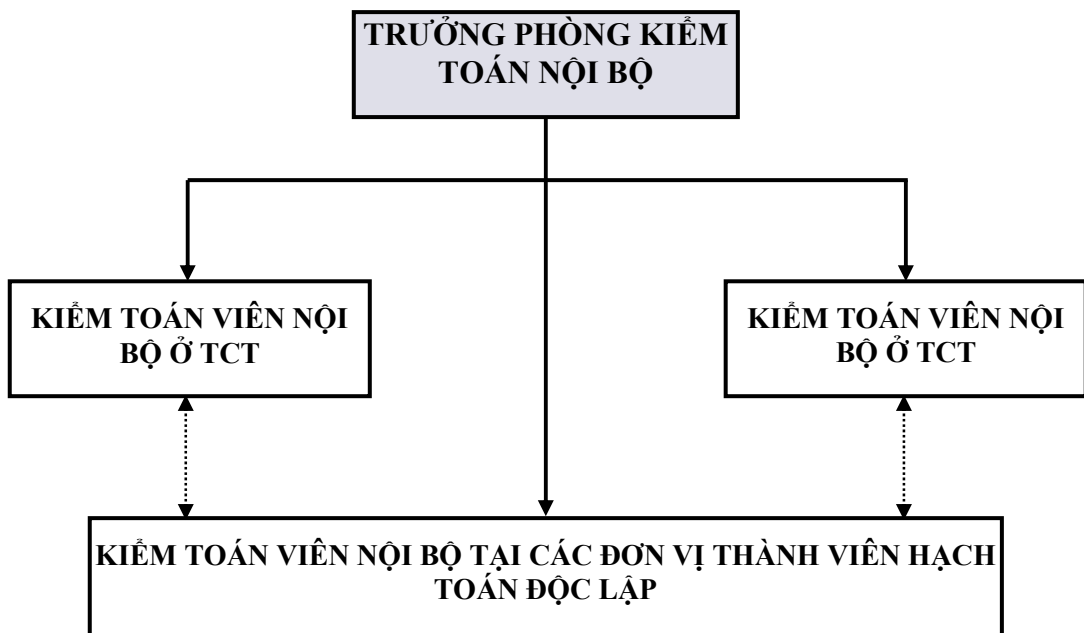
Phụ lục 2.21

Tổ chức Phòng Kiểm toán nội bộ TCT xây dựng Sông Đà



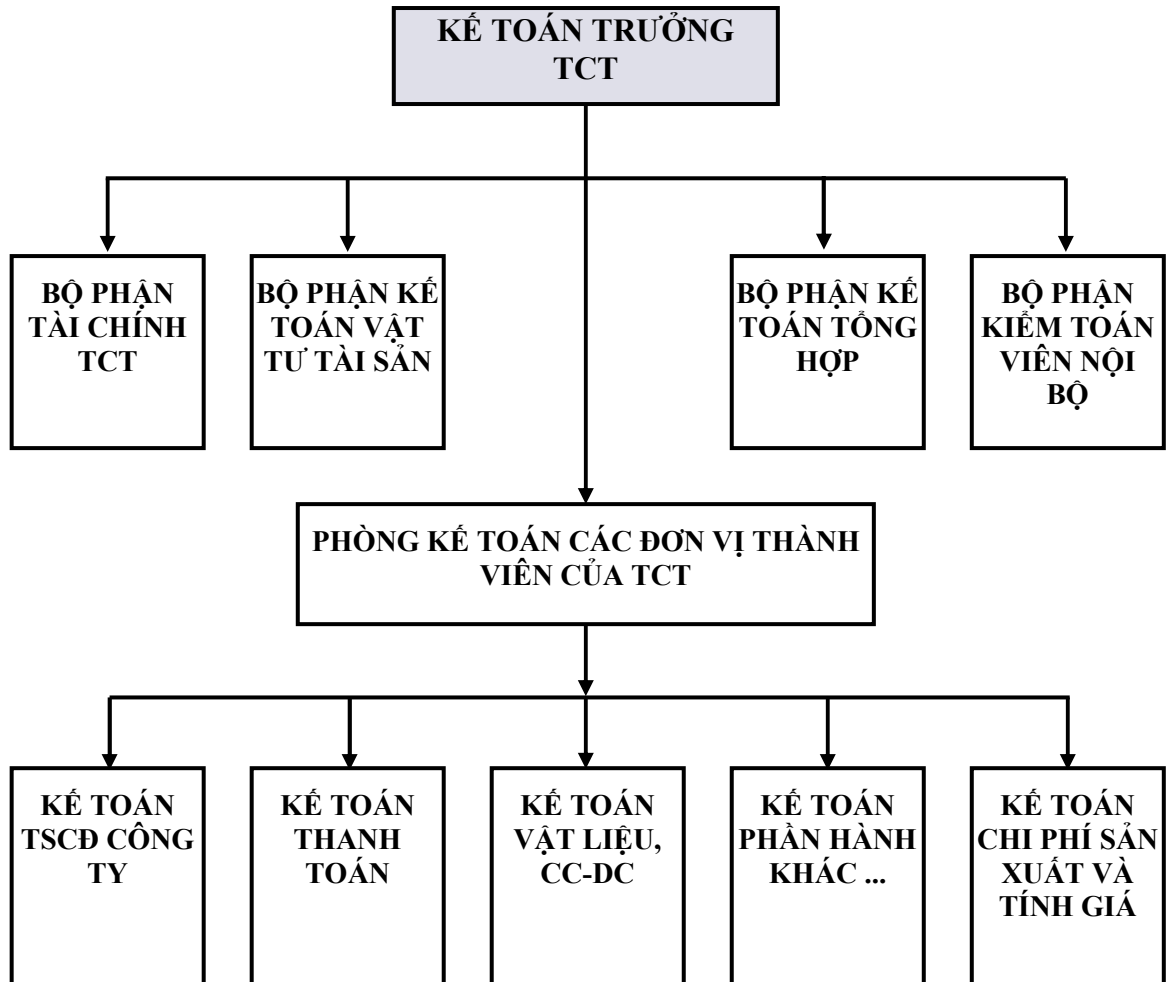
Phụ lục 2.22

Tổ chức Phòng kiểm toán nội bộ TCT xây dựng Trường Sơn



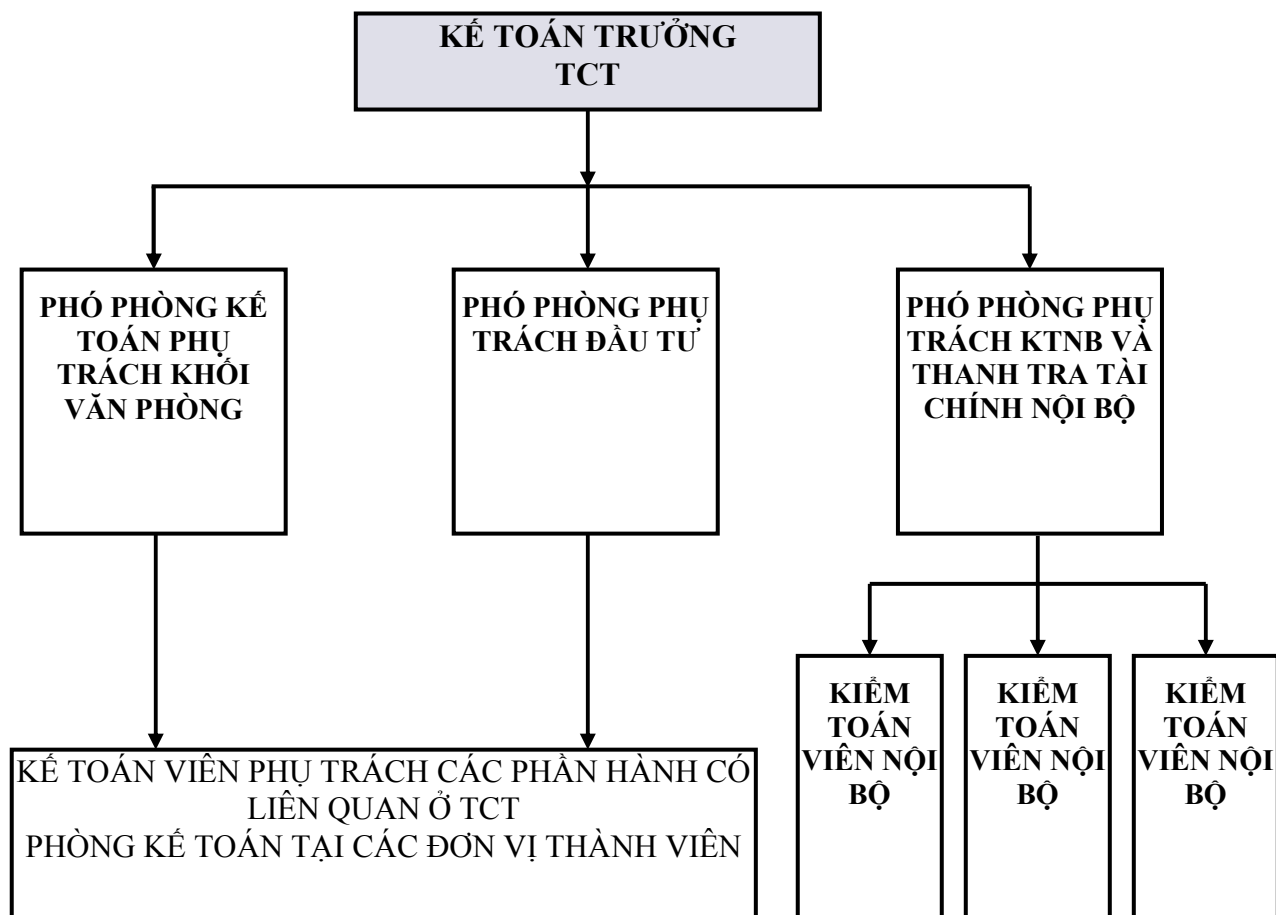
Phụ lục 2.23

Tổ chức bộ phận kiểm toán nội bộ của TCT xây dựng Bạch Đằng



Phụ lục 2.24

Tổ chức Tổ kiểm toán nội bộ tại TCT xuất nhập khẩu xây dựng Việt Nam (Vinaconex)



Phụ lục 2.25

Hệ thống câu hỏi phỏng vấn

PHẦN A. THÔNG TIN CHUNG VÀ HOẠT ĐỘNG CỦA DOANH NGHIỆP

- (1) Số hiệu bảng điều tra:
.....
- (2) Ngày phỏng vấn:
.....
- (3) Họ tên người được phỏng vấn Vị trí công
tác.....
- (4) Tên công ty
.....
.....
- (5) Thành phố mà Công ty đóng trụ sở:
.....
- (6) Công ty của ông/bà được thành lập từ khi nào?
.....
- (7) Công ty của ông/bà thuộc loại hình doanh nghiệp nào?
 1 Doanh nghiệp nhà nước
 2 Doanh nghiệp nước ngoài
 3 Công ty trách nhiệm hữu hạn
 4 Công ty hợp danh
 5 Công ty tư nhân
 6 Công ty cổ phần
 7 Loại khác
 (Xin nêu cụ thể:
)
- | |
|--|
| |
| |
| |
| |
| |
| |
| |
- (8) Doanh nghiệp của ông/bà hoạt động trong lĩnh vực xây dựng nào?
 1 Xây dựng dân dụng
 2 Xây dựng cầu đường
 3 Công trình thuỷ
 4 Thuỷ điện, Nhà máy
 5 Các lĩnh vực khác
 (Chi
 tiết:.....)
- | |
|--|
| |
| |
| |
| |
| |
- (9) Bộ chủ quản của công ty ông là bộ nào?

- (10) Trước khi thành lập Công ty của mình, ông/bà đã bao giờ làm việc cho một công ty trong cùng lĩnh vực kinh doanh này chưa?
 Có Không
- (11) Ông/bà đã quản lý hoặc tham gia công việc quản lý công ty hiện tại bao nhiêu năm tính tới thời điểm hiện nay? Năm
- 11.1. Ông/bà tham gia quản lý trong lĩnh vực gì?

Tài chính - Kế toán
 Kiểm toán nội bộ
 Quản lý chung

11.2. Ông/bà có bao nhiêu năm kinh nghiệm trong quản lý trong lĩnh vực ấy kể cả kinh nghiệm có được từ quản lý công ty hiện tại và trước đó? Năm

(12) Ông/bà cho biết mô hình tổ chức bộ máy quản lý mà công ty đang áp dụng là như thế nào?

Tổng công ty 90
 Tổng công ty 91
 Tổng công ty thuộc địa phương
 Loại khác

12.1. Nếu công ty của ông/bà tổ chức theo mô hình tổng công ty, công ty mẹ-con, Công ty có nhiều đơn vị thành viên thì ở công ty có bao nhiêu đơn vị thành viên?

Có đơn vị thành viên

12.2. Công ty có chi nhánh hay văn phòng đại diện ở những đâu?

Miền bắc

Miền trung

Miền nam

Nước ngoài

12.3. Công ty có thi công ở nước ngoài hay không?

Có Không

(13) Ông/bà cho biết ước tính của mình về tổng số lao động của công ty tại thời điểm đầu các năm từ 2001-2006?

Năm	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Tổng số lao động						

(14) Ông/bà cho biết ước tính của mình về doanh thu và lợi tức sau thuế theo bảng sau một cách sát thực nhất có thể từ 2001-2005?

Năm	2001	2002	2003	2004	2005
Tổng doanh thu (triệu VNĐ)					
Lợi tức sau thuế (triệu VNĐ)					

(15) Theo ông/bà thì công ty của mình đang trong giai đoạn phát triển nào trong số những giai đoạn dưới đây? (Chỉ chọn một câu trả lời)

- Giai đoạn bắt đầu (Ví dụ: dự án, kế hoạch được xác định rõ ràng hoặc sản phẩm thử đã hoàn thành, các hoạt động mua bán đã bắt đầu,....)
- Giai đoạn phát triển chậm (Doanh thu tăng chậm)
- Giai đoạn phát triển nhanh (Doanh nghiệp phát triển với tỷ lệ tăng nhanh hơn so với nền kinh tế)
- Giai đoạn bão hoà (Doanh thu ngừng tăng)
- Giai đoạn suy thoái (Doanh thu bắt đầu giảm)

PHẦN B. KIỂM TRA, KIỂM SOÁT TÀI CHÍNH VÀ CÁC LĨNH VỰC KIỂM SOÁT KHÁC

(16) Trong công ty của ông/bà có thực hiện kiểm toán hàng năm hay không?

Có Không

(17) Tổ chức nào thực hiện kiểm toán hàng năm ở công ty của ông/bà?

Kiểm toán độc lập
 Kiểm toán Nhà nước
 Kiểm toán nội bộ
 Không có

(18) Sau khi lập báo cáo tài chính, có thực hiện kiểm tra lại trước khi trình phê chuẩn báo cáo không? Nếu có thì ai là người phê chuẩn?

(19) Công ty của ông/bà có tổ chức bộ phận/phòng kiểm toán nội bộ không?

Có Không

Nếu câu trả lời là có, xin ông/bà trả lời tiếp các câu hỏi từ 19.1 tới 19.26, trong trường hợp ngược lại xin ông bà bỏ qua những câu hỏi này và trả lời tiếp từ 20 đến 37.

19.1. Kiểm toán nội bộ ở đơn vị được thành lập từ khi nào?

Từ năm

19.2. Mô hình tổ chức của kiểm toán là:

Một phòng, ban
 Một tổ kiểm toán
 Mô hình khác

19.3. Kiểm toán nội bộ ở công ty có biên chế bao nhiêu người: Người

19.4. Trình độ của các kiểm toán viên nội bộ ở trong công ty như thế nào?

Đại học	Ngành học:
Cao đẳng	Ngành học:
Trung học chuyên nghiệp	Ngành học:
Có chứng chỉ nghề nghiệp	

19.5. Công ty thực hiện tuyển kiểm toán viên như thế nào?

Nội bộ	Từ bộ phận:
Bên ngoài	Có kinh nghiệm

19.6. Khi được bổ nhiệm làm kiểm toán viên nội bộ, việc đào tạo của kiểm toán viên có được thực hiện không?

Có Không

19.7. Theo ông/bà thì với số lượng biên chế kiểm toán viên nội bộ ở đơn vị như hiện nay có phù hợp với tình hình thực tế ở đơn vị không?

Có Không

19.8. Theo ông/bà được biết thì kiểm toán nội bộ ở công ty đã tham gia vào những lĩnh vực nào?

Kiểm toán báo cáo tài chính
 Kiểm toán tuân thủ
 Kiểm toán các lĩnh vực khác
 (Chi tiết:)

19.9. Kiểm toán nội bộ thực hiện kiểm toán theo?

Kế hoạch kiểm toán hàng năm
 Theo quyết định của thủ trưởng đơn vị
 Khác (Chi tiết:)

19.10. Kiểm toán nội bộ ở công ty cung cấp thông tin kiểm toán cho ai?

TGD
 Hội đồng quản trị
 Kiểm toán Nhà nước
 Kiểm toán độc lập
 Cổ đông
 Đối tượng khác (Chi tiết:)

19.11. Việc bổ nhiệm và miễn nhiệm kiểm toán viên trong công ty do ai quyết định?

Thủ trưởng đơn vị
 Hội đồng quản trị
 Cổ đông
 Đối tượng khác (Chi tiết:)

19.12. Kiểm toán nội bộ có thực hiện đánh giá hiệu quả của một bộ phận, phòng ban, một chi nhánh hay một nghiệp vụ (ví dụ: mua hàng, tuyển dụng lao động,...) nào không?

Có (Chi tiết:)
 Không có
 Chỉ kiểm toán báo cáo tài chính

19.13. Nếu có kiểm toán báo cáo tài chính thì thời điểm kiểm toán là?

Cuối năm tài chính trước khi quyết toán
 Sau khi quyết toán được duyệt
 Chỉ theo yêu cầu

19.14. Bộ phận KTNB có thực hiện khảo sát trước khi thực hiện kiểm toán không?

Có Không

19.15. Kiểm toán nội bộ có xây dựng quy trình cho hoạt động kiểm toán không?

Có Không

19.16. Kiểm toán nội bộ kiểm toán dựa trên cơ sở nào khi thực hiện kiểm toán?

Chuẩn mực thực hành cho kiểm toán nội bộ
 Chuẩn mực kế toán, chế độ tài chính hiện hành
 Chuẩn mực cho kiểm toán độc lập
 Khác (Chi tiết:)

19.17. Công ty có thuê KTNB từ bên ngoài không?

Có

Không

19.18. Ông/bà có thể cho biết sai phạm được kiểm toán viên phát hiện, ngăn chặn và xử lý có giá trị vào khoảng bao nhiêu trong năm vừa qua?

.....

19.19. Ông/bà có thể ước tính trung bình chi phí cho hoạt động kiểm toán khoảng bao nhiêu (triệu VNĐ)?

Chi phí lương cho nhân viên

Các chi phí khác

19.20. Với chi phí như vậy, theo ông/bà thì chi phí cho hoạt động này như thế nào?

Cao

Thấp

Trung bình

19.21. Công ty có thực hiện đánh giá về hoạt động KTNB tại đơn vị không? Nếu có thì tiêu thức sử dụng là gì?

Có

Không

Tiêu thức sử dụng:

19.22. Ông bà đánh giá như thế nào về mức độ hoàn thành kế hoạch của KTNB?

Cao

Thấp

Trung bình

	<25%	<50%, > 25%	<75%, >50%	>75%

19.23. Ông/bà đánh giá về tính hiệu quả của Kiểm toán nội bộ trong việc cung cấp thông tin phục vụ cho nhà quản lý ra quyết định như thế nào?

Rất hiệu quả

Khá hiệu quả

Hiệu quả trung bình

Không hiệu quả

19.24. Ông/bà đánh giá về hoạt động kiểm toán nội bộ như thế nào trong việc phối hợp với các hoạt động khác? (chẳng hạn như phối hợp kiểm soát đối với một hoạt động cụ thể, phối hợp với kiểm toán viên bên ngoài,...)

Phối hợp tốt với các hoạt động

Phối hợp hạn chế

Không phối hợp

19.25. Ông/bà đánh giá như thế nào về những chính sách của Nhà nước về kiểm toán nội bộ?

Phù hợp với thực tế

Quá chung chung

Không vận dụng được

19.26. Theo ông/bà thì Nhà nước có nên thực hiện quản lý Nhà nước đối với tổ chức kiểm toán nội bộ hay không? (Ví dụ tổ chức mô hình, ban hành chuẩn mực?...)

- Có Không
- 19.27. Theo ý kiến ông/bà thì có cần thiết phải "tiêu chuẩn hoá" đối với kiểm toán viên nội bộ và tiến tới cấp chứng chỉ kiểm toán viên nội bộ không?
- Có Không
- 19.28. Cho tới thời điểm hiện tại, kiểm toán nội bộ còn tồn tại và hoạt động ở công ty không?
- Có Không
- 19.29. Theo ông/bà thì kiểm toán nội bộ nên tổ chức trong những loại doanh nghiệp nào?
- Các doanh nghiệp nhà nước nói chung
- Các tổng công ty, Tập đoàn hay Công ty có qui mô lớn
- Khác (chi tiết:.....)
- 19.30. Theo ông/bà thì có bao nhiêu phần trăm số người được hỏi sẽ trả lời câu hỏi số 19.29 như ông/bà?
- Có %
- (20) Ông/bà có từng nghe nói về kiểm toán nội bộ trong một đơn vị hay trong một tổ chức, một cơ quan hay chưa?
- Có Không
- (21) Ông/bà đánh giá như thế nào về vai trò của kiểm toán trong hoạt động quản lý?
- Rất quan trọng (theo nghĩa là bắt buộc phải có)
- Khá quan trọng (ảnh hưởng đáng kể tới việc ra quyết định)
- Không quan trọng (không hề ảnh hưởng tới ra quyết định)
- (22) Theo ông/bà thì việc sử dụng thông tin kiểm toán nói chung ở công ty của mình như thế nào?
- Khi cần báo cáo với cấp trên
- Khi cần đi vay vốn của ngân hàng
- Định kỳ khi kết thúc năm tài chính
- Yêu cầu của đối tác về báo cáo tài chính
- Khác (chi tiết:.....)
- (23) Theo ông/bà thì có sự khác biệt giữa thông tin và mục đích của cuộc kiểm toán do ba tổ chức kiểm toán thực hiện là Kiểm toán độc lập, Kiểm toán nhà nước và Kiểm toán nội bộ thực hiện?
- Có Không
- (24) Theo ông/bà thì kiểm toán nội bộ cần phải có sự độc lập như thế nào trong công ty?
- Độc lập với các bộ phận khác trong công ty và trực thuộc giám đốc
- Độc lập với các bộ phận khác và trực thuộc hội đồng quản trị
- Độc lập hoàn toàn
- Khác (chi tiết:.....)
- (25) Theo ông/bà biết thì đến nay Nhà nước có ban hành những văn bản hướng dẫn về qui trình và tổ chức bộ máy kiểm toán nội bộ trong đơn vị chưa?

- | | | | |
|--|----------|--------------------------|--|
| | Có rồi | <input type="checkbox"/> | |
| | Chưa có | <input type="checkbox"/> | |
| | Không rõ | <input type="checkbox"/> | |
- (26) Ở công ty của ông/bà có tổ chức ban kiểm soát không?
 Có Không
- (27) Theo ông/bà thì hoạt động của ban kiểm soát có giống như kiểm toán nội bộ không?
 Có Không
- (28) Theo ông/bà thì Nhà nước có nên có những văn bản bắt buộc công ty phải tổ chức kiểm toán nội bộ hay không?
 Có Không
- (29) Ông/bà có nghĩ rằng việc thuê công ty kiểm toán ở bên ngoài kiểm toán thì không cần thiết phải tổ chức bộ phận kiểm toán nội bộ?
 Có Không
- (30) Theo ông/bà thì tổ chức một bộ phận kiểm toán nội bộ sẽ phức tạp và tốn kém?
 Có Không
- (31) Ông/bà có nghĩ rằng với qui mô như công ty mình thì sẽ rất khó để có thể ngăn chặn và phát hiện những sai phạm không?
 Có Không
- (32) Định kỳ ở công ty ông/bà có tiến hành đánh giá về tính hiệu quả của các hoạt động hay một bộ phận, một chi nhánh hay không?
 Có Không
- (33) Hiện tại ở công ty ông/bà có tồn tại một hệ thống kiểm soát mạnh hay không?
 Có Không
- (34) Theo ông/bà thì công ty của ông bà có thể phải đối mặt với những rủi ro nào trong hoạt động kinh doanh?
 Có Không
- (35) Theo ông/bà thì công ty của ông/bà có nên thành lập bộ phận kiểm toán nội bộ không?
 Có Không

Phụ lục 2.26**Tóm tắt câu trả lời Qua phỏng vấn trực tiếp và qua gửi thư****PHẦN A. THÔNG TIN CHUNG VÀ HOẠT ĐỘNG CỦA DOANH NGHIỆP**

(7) Các loại hình doanh nghiệp được khảo sát:

Loại hình doanh nghiệp	Số phiếu phát ra	Số phiếu nhận về	
1 Doanh nghiệp nhà nước	30	28	
2 Doanh nghiệp nước ngoài	0	0	
3 Công ty trách nhiệm hữu hạn	5	2	
4 Công ty hợp danh	0	0	
5 Công ty tư nhân	5	3	
6 Công ty cổ phần	28	22	
7 Loại khác	0	0	
Tổng cộng	68	55	Tỷ lệ đạt: 80,8%

(8) Hoạt động của các doanh nghiệp xây dựng:

1 Xây dựng	55/55	100%
2 Tham gia trong một số lĩnh vực khác	42/55	76,4%

(9) Cơ quan chủ quản của công ty phỏng vấn: **Bộ Xây dựng, Bộ Giao Thông, Bộ Công thương, Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn, UBND thành phố Hà Nội.**

(10) Kinh nghiệm làm việc trong các doanh nghiệp xây dựng:

Có Không

(11) Kinh nghiệm làm việc và lĩnh vực quản lý đang tham gia:

Dưới 10 năm	4/55	Tài chính - Kế toán	30/55
Dưới 20 năm	25/55	Kiểm toán nội bộ	6/55
Trên 20 năm	13/55	Quản lý chung	6/55

(12) Mô hình tổ chức bộ máy quản lý của công ty xây dựng được phỏng vấn

Tổng công ty 90	27
Tổng công ty 91	0
Tổng công ty	1
Loại khác	27

Phần B. Kiểm tra, kiểm soát tài chính và các lĩnh vực khác có liên quan

12.4. Số lượng đơn vị thành viên

Có dưới 10 thành viên	24/55
Có trên 10 thành viên	31/55

12.5. Công ty có đại diện và hoạt động ở nơi khác ngoài địa phương đóng trụ sở:

Miền bắc	55/55
Miền trung	29/55
Miền nam	31/55
Nước ngoài	2/42

12.6. Công ty có thi công ở nước ngoài:

Có	4/42	Không	38/42
----	------	-------	-------

(13) Ông/bà cho biết ước tính của mình về tổng số lao động của công ty tại thời điểm đầu các năm từ 2001-2006: Không nhận được câu trả lời chính xác.

(14) Ông/bà cho biết ước tính của mình về doanh thu và lợi tức sau thuế theo bảng sau một cách sát thực nhất có thể từ 2001-2005: Không nhận được câu trả lời chính xác.

(15) Theo ông/bà thì công ty của mình đang trong giai đoạn phát triển:

9/55	Giai đoạn bắt đầu (Ví dụ: dự án, kế hoạch được xác định rõ ràng hoặc sản phẩm thử đã hoàn thành, các hoạt động mua bán đã bắt đầu,....)
23/55	Giai đoạn phát triển chậm (Doanh thu tăng chậm)
18/55	Giai đoạn phát triển nhanh (Doanh nghiệp phát triển với tỷ lệ tăng nhanh hơn so với nền kinh tế)
3	Giai đoạn bão hoà (Doanh thu ngừng tăng)
2	Giai đoạn suy thoái (Doanh thu bắt đầu giảm)

PHẦN B. KIỂM TRA, KIỂM SOÁT TÀI CHÍNH VÀ CÁC LĨNH VỰC KIỂM SOÁT KHÁC

(16) Công ty có thực hiện kiểm toán hàng năm:

Có	42/55	Không	13/42
----	-------	-------	-------

(17) Tổ chức bộ máy kiểm toán thực hiện kiểm toán:

Kiểm toán độc lập	38/55
Kiểm toán Nhà nước	28/55
Kiểm toán nội bộ	8/55
Không có hoạt động kiểm toán nào	13/55

(18) Số lượng công ty có thực hiện kiểm toán trước khi công bố báo cáo tài chính:

Kiểm toán nội bộ	0/55
Kiểm toán độc lập	4/55
Các đối tượng khác	1/55

(19) Công ty có tổ chức bộ phận/phòng kiểm toán nội bộ:

Có	8/55	Không	47/55	Thuê KTĐL kiểm toán nội bộ	0/42
----	------	-------	-------	----------------------------	------

19.1. Kiểm toán nội bộ ở đơn vị được thành lập: Sau năm 1997 (sau khi có Quyết định 832 TC/CĐKT) và trước năm 2000: 8

19.2. Mô hình tổ chức của kiểm toán là:

Một phòng, ban	5/8
Một tổ kiểm toán	3/8
Mô hình khác	0

19.3. Kiểm toán nội bộ ở công ty có biên chế bao nhiêu người:

Dưới 4 người	5/8	Dưới 8 và trên 5 người	2/8	Trên 8 người	8	1/8
--------------	-----	------------------------	-----	--------------	---	-----

19.4. Kiểm toán viên tốt nghiệp từ ngành học:

Đại học	8/8	Ngành học: Tài chính, Kế toán, Ngân hàng
Cao đẳng	0	Ngành học:
Trung học chuyên nghiệp	0	Ngành học:
Có chứng chỉ KTV	1	Chứng chỉ KTV độc lập

19.5. Công ty thực hiện tuyển kiểm toán viên như thế nào?

Nội bộ	6/8	Từ bộ phận:
Bên ngoài	0	
Cả hai	2/8	Bên ngoài là những người có kinh nghiệm làm việc

19.6. Đào tạo kiểm toán viên nội bộ có được thực hiện:

Có Không

19.7. Số lượng kiểm toán viên có phù hợp với đơn vị:

Có Không

19.8. Kiểm toán nội bộ thực hiện kiểm toán lĩnh vực (thực tế):

Kiểm toán báo cáo tài chính
 Kiểm toán hoạt động
 Kiểm toán tuân thủ

19.9. Kiểm toán nội bộ thực hiện kiểm toán:

Kế hoạch kiểm toán hàng năm
 Theo quyết định của thủ trưởng đơn vị
 Theo kế hoạch kiểm toán dài hạn

19.10. Kiểm toán nội bộ ở công ty cung cấp thông tin kiểm toán cho:

Tổng giám đốc
 Hội đồng quản trị
 Kiểm toán độc lập
 Kiểm toán Nhà nước
 Cổ đông
 Phục trách hoặc giám đốc đơn vị được kiểm toán

19.11. Quyết định bổ nhiệm và miễn nhiệm kiểm toán viên trong công ty do:

Tổng giám đốc
 Hội đồng quản trị

19.12. Kiểm toán nội bộ có thực hiện đánh giá hiệu quả của một bộ phận, phòng ban, một chi nhánh hay một nghiệp vụ (ví dụ: mua hàng, tuyển dụng lao động,...):

Có (Đánh giá hoàn thành kế hoạch đặt ra không?)
 Không

19.13. Nếu có kiểm toán báo cáo tài chính thì thời điểm kiểm toán là?

Cuối năm tài chính trước khi quyết toán
 Đầu năm sau

19.14. Bộ phận KTNB có thực hiện khảo sát trước khi thực hiện kiểm toán không?

Có Không

19.15. Kiểm toán nội bộ có xây dựng qui trình riêng cho hoạt động kiểm toán tại đơn vị không?

Có Không

19.16. Kiểm toán nội bộ kiểm toán dựa trên cơ sở:

Chuẩn mực thực hành cho kiểm toán nội bộ	0
Chuẩn mực kế toán, chế độ tài chính hiện hành	8/8
Chuẩn mực cho kiểm toán độc lập	0
Qui chế kiểm toán nội bộ	2/8

19.17. Công ty có thực hiện “outsouce” hoạt động kiểm toán nội bộ nào từ bên ngoài:

Có Kiểm toán độc lập	<input type="text"/>
Có Kiểm toán nhà nước	<input type="text"/>
Không có	0

19.18. Sai phạm được kiểm toán viên phát hiện, ngăn chặn và xử lý có giá trị vào khoảng: Không trả lời chính xác.

19.19. Chi phí cho hoạt động kiểm toán (đơn vị:1.000.000): Nhận được 3 câu trả lời.

Chi phí lương và thưởng cho nhân viên	36/1 người, 1 năm	40/ 1 người, 1 năm	60/ 1 người, 1 năm
Các chi phí khác (đi lại, ăn ở,...)	120/ 1 năm	80/ 1 năm	200/ 1 năm

19.20. Đánh giá về chi phí cho hoạt động kiểm toán nội bộ:

Cao	1/8
Thấp	3/8
Trung bình	4/8

19.21. Công ty có thực hiện đánh giá về hoạt động KTNB tại đơn vị không? Nếu có thì tiêu thức sử dụng là gì?

Có Không

Chỉ báo cáo về mức độ hoàn thành kế hoạch: 2/8

19.22. Ông bà đánh giá như thế nào về mức độ hoàn thành kế hoạch của KTNB?

Cao	<input type="text"/>	<25%	4/8
	<input type="text"/>	<50%, > 25%	3/8
Thấp	6/8	<75%, >50%	1/8
Trung bình	2/8	>75%	

19.23. Đánh giá về tính hiệu quả của Kiểm toán nội bộ trong việc hỗ trợ cho nhà quản lý ra quyết định:

Rất hiệu quả	0
Khá hiệu quả	0
Hiệu quả trung bình	3/8
Không hiệu quả	3/8
Khác	2/8

19.24. Đánh giá về hoạt động kiểm toán nội bộ phối hợp với các hoạt động khác:

Phối hợp tốt với các hoạt động chức năng trong Công ty trong kiểm soát

Tốt	TB	Kém
1/8	5/8	2/8
0/8	1/8	7/8

Phối hợp với kiểm toán viên bên ngoài

19.25. Đánh giá như thế nào về những chính sách của Nhà nước về kiểm toán nội bộ:

Phù hợp với thực tế

2/8

Quá chung chung

6/8

Không vận dụng được

0/8

19.26. Theo ông/bà, Nhà nước có nên thực hiện quản lý Nhà nước đối với tổ chức kiểm toán nội bộ:

Có

6/8

Không

2/8

19.27. Theo ông/bà, có cần thiết phải "tiêu chuẩn hoá" đối với kiểm toán viên nội bộ và tiến tới cấp chứng chỉ kiểm toán viên nội bộ:

Có

6/8

Không

2/8

19.28. Cho tới thời điểm hiện tại, kiểm toán nội bộ còn tồn tại và hoạt động ở công ty không?

Có

8/8

Không

0/8

19.29. Theo ông/bà thì kiểm toán nội bộ nên tổ chức trong những loại doanh nghiệp nào?

Các doanh nghiệp nhà nước nói chung

0/8

Các tổng công ty, Tập đoàn hay Công ty có qui mô lớn

8/8

Khác (chi tiết:.....)

0/8

(20) Ông/bà có từng nghe về thuật ngữ "kiểm toán nội bộ" trong một đơn vị hay trong một tổ chức, một cơ quan:

Có

46/55

Không

9/55

(21) Ông/bà đánh giá như thế nào về vai trò của kiểm toán trong hoạt động quản lý:

Rất quan trọng (theo nghĩa là bắt buộc phải có)

5/42

Khá quan trọng (ảnh hưởng đáng kể tới việc ra quyết định)

33/42

Không quan trọng (không hề ảnh hưởng tới ra quyết định)

4/42

(22) Theo ông/bà thì việc sử dụng thông tin kiểm toán nói chung ở công ty của mình:

Khi cần báo cáo với cấp trên

8/8

Khi cần đi vay vốn của ngân hàng

3/42

Định kỳ khi kết thúc năm tài chính

40/42

Yêu cầu của đối tác về báo cáo tài chính

42/42

Khác

(chi

tiết:

5/42

(23) Theo ông/bà thì có sự khác biệt giữa thông tin và mục đích của cuộc kiểm toán do ba tổ chức kiểm toán thực hiện là Kiểm toán độc lập, Kiểm toán nhà nước và Kiểm toán nội bộ thực hiện:

Có

6/42

Không

38/42

(24) Theo ông/bà thì kiểm toán nội bộ cần phải có sự độc lập như thế nào trong công ty?

Độc lập với các hoạt động trong công ty và trực thuộc tổng giám đốc	26/42
Độc lập với các hoạt động được kiểm toán và trực thuộc hội đồng quản trị	12/42
Độc lập hoàn toàn	2/42
Khác (Chi tiết: không trả lời hoặc không biết)	2/42

(25) Theo ông/bà biết thì đến nay Nhà nước có ban hành những văn bản hướng dẫn về qui trình và tổ chức bộ máy kiểm toán nội bộ trong đơn vị chưa?

Có rồi	20/55
Chưa có	24/55
Không rõ	11/55

(26) Ở công ty của ông/bà có tổ chức ban kiểm soát:

Có	28/55	Không	17/55
----	-------	-------	-------

(27) Theo ông/bà thì hoạt động của ban kiểm soát có giống như kiểm toán nội bộ:

Có	25/55	Không	30/55
----	-------	-------	-------

(28) Theo ông/bà thì Nhà nước có nên có những văn bản bắt buộc công ty phải tổ chức kiểm toán nội bộ:

Có	28/55	Không	27/55
----	-------	-------	-------

(29) Ông/bà có nghĩ rằng việc thuê công ty kiểm toán ở bên ngoài kiểm toán thì không cần thiết phải tổ chức bộ phận kiểm toán nội bộ:

Có	38/55	Không	17/55
----	-------	-------	-------

(30) Theo ông/bà thì tổ chức một bộ phận kiểm toán nội bộ sẽ phức tạp và tốn kém:

Có	20/55	Không	35/55
----	-------	-------	-------

(31) Ông/bà có cho rằng với qui mô như công ty hiện tại sẽ rất khó để có thể ngăn chặn và phát hiện những sai phạm:

Khó phát hiện	36/55	Không khó phát hiện	19/55
---------------	-------	---------------------	-------

(32) Định kỳ, công ty tiến hành đánh giá về tính hiệu quả của các hoạt động hay một bộ phận, một chi nhánh:

Có	16/55	Không	39/55
----	-------	-------	-------

(33) Hiện tại, công ty ông/bà có tồn tại một hệ thống kiểm soát mạnh:

Có	14/55	Không	41/55
----	-------	-------	-------

(34) Theo ông/bà thì công ty của ông bà có thể phải đối mặt với những rủi ro nào trong hoạt động kinh doanh đang tăng lên?

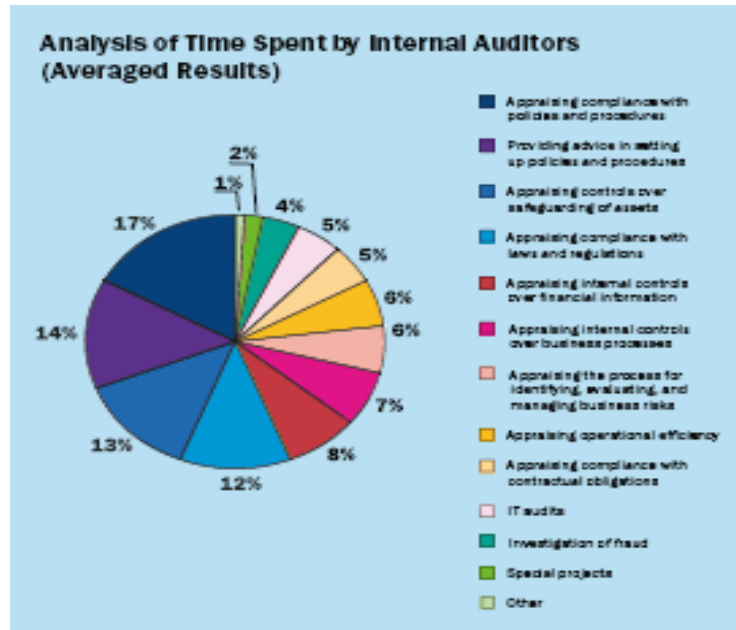
Có	55/55	Không	0/55
----	-------	-------	------

(35) Theo ông/bà thì công ty của ông/bà có nên thành lập bộ phận kiểm toán nội bộ:

Có	30/55	Không	25/55
----	-------	-------	-------

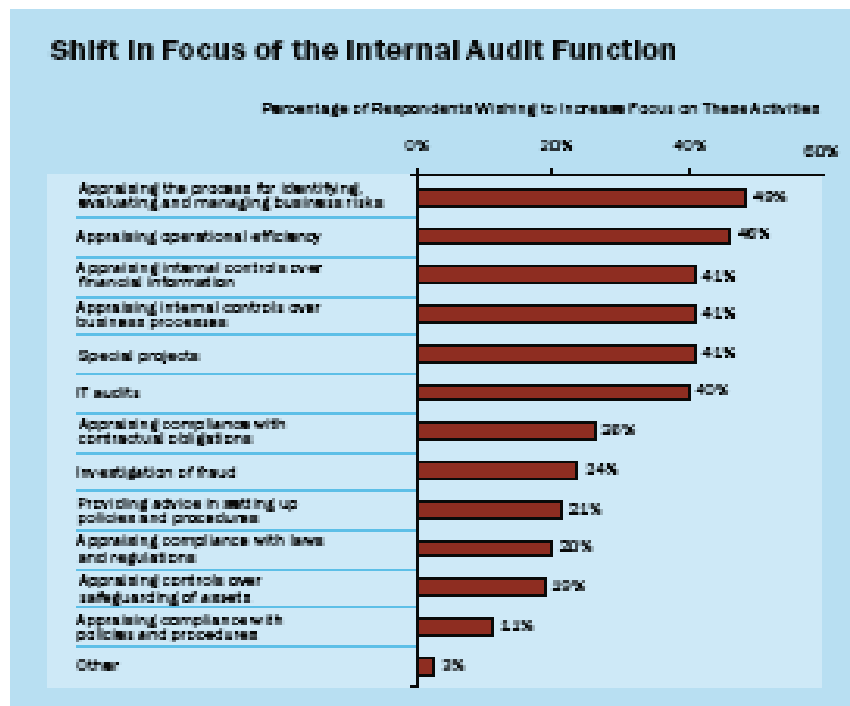
Phụ lục 2.27.

Biểu đồ phân tích thời gian làm việc của KTV nội bộ
(Kết quả khảo sát của Công ty kiểm toán Ernst & Young tại Nga và CIS năm 2002)



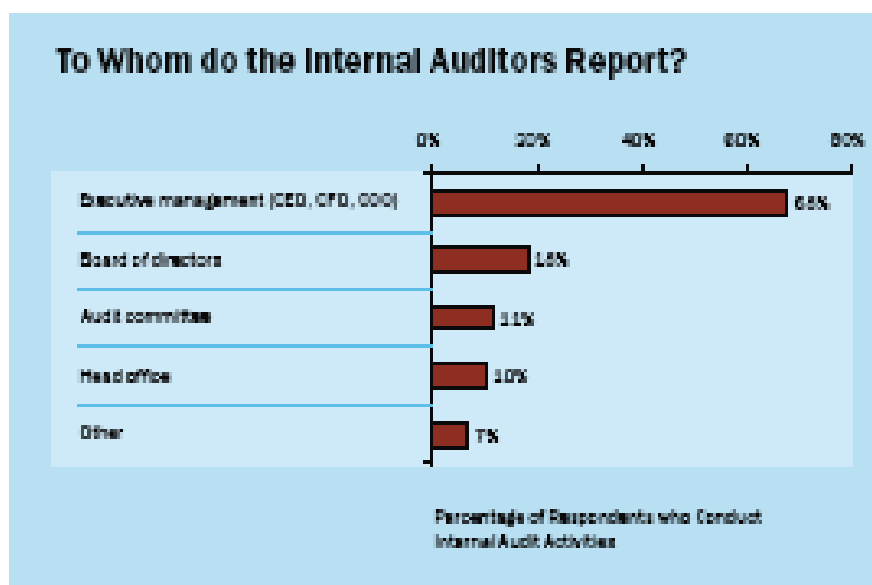
Phụ lục 2.28.

Biểu đồ về sự thay đổi trong chức năng của kiểm toán nội bộ
(Kết quả khảo sát của Công ty kiểm toán Ernst & Young tại Nga và CIS năm 2002)



Phụ lục 2.29.

Đối tượng được cung cấp Báo cáo kiểm toán nội bộ
(Kết quả khảo sát của Công ty kiểm toán Ernst & Young tại Nga và CIS năm 2002)



Phụ lục 2.30.**Ví dụ về một hướng dẫn kiểm toán: Kiểm toán đối với các hoạt động tài chính cơ bản – Chức năng ngân quỹ**

- I. Các hoạt động chuẩn bị cho kiểm toán**
- II. Xem xét các yếu tố về tổ chức**
- A. Xem các hướng dẫn kiểm tra ngân quỹ tiêu chuẩn (Nếu có).
- B. Các vấn đề quan tâm đặc biệt:
1. Quy mô các nghiệp vụ, sơ đồ hạch toán và mô tả nội dung hạch toán tài khoản;
 2. Các chính sách và thủ tục liên quan đến các hoạt động được xem xét:
 - a. Quá trình thu chi (trực tiếp)
 - b. Quá trình thu tiền (từ các khoản phải thu).
 - c. Quá trình chi tiền (cho các khoản phải trả).
 3. Phối hợp với các bộ phận khác;
 4. Giải quyết các sai lệch phát sinh;
- III. Xem xét các hoạt động nội bộ đối với quá trình thu chi tiền mặt:**
1. Thu tiền: Nguồn tiền mặt, trách nhiệm đối với người thực hiện;
 2. Giữ tiền mặt: kiểm tra nhấn mạnh tới tính an toàn cho tiền;
 3. Chi tiêu: Phê chuẩn chi tiêu được thực hiện như thế nào?;
 4. Các vấn đề chung có liên quan.
- IV. Các hoạt động kế toán cơ bản.**
1. Các giấy tờ, tài liệu kế toán: sổ nhật ký chứng từ, sổ cái, hồ sơ (bổ trợ), báo cáo có được xây dựng đầy đủ và quản lý tốt trong quan hệ với với các hoạt động kế toán không?
 2. Đánh giá và xem xét hiệu quả của các hoạt động kế toán cơ bản:
 - a. Phân công công việc;
 - b. Khả năng trình độ của các cá nhân;
 - c. Huy động các nhân viên trong hoàn thành công việc;
 - d. Hiệu quả của sự phối hợp và trợ giúp của các hoạt động khác trong công ty;
 - e. Sự phân quyền trong chức năng ngân quỹ.
 3. Xem xét và đánh giá mức độ tự động của các hoạt động kế toán đặc biệt trên khía cạnh sử dụng máy tính.
- V. Xem xét những kiểm soát đặc biệt liên quan:** Những kiểm soát đặc biệt tùy thuộc vào từng trường hợp cụ thể.
- VI. Đánh giá hiệu quả các hoạt động ngân quỹ:**
- Kiểm tra các báo cáo đưa ra về quỹ;
 - Kiểm tra các chương trình mục tiêu;
 - Xem xét các mối quan hệ với các hoạt động khác của công ty;
 - Xem xét quan hệ với các thành viên ngoài công ty;
 - Đánh giá về việc huy động con người: lợi ích, nguyên tắc luật lệ và hiệu năng, chi phí hoạt động, sử dụng năng lực đúng đắn, hiệu quả của các cá nhân chủ chốt;
 - Đánh giá việc kiểm soát gian lận.
- VII. Đánh giá về cơ hội chính và thách thức có liên quan tới chức năng ngân quỹ.**