

Chức năng tư vấn trong hoạt động kiểm toán nội bộ



Ths. Nguyễn Thị Phương Thảo*

Nhận: 04/5/2020

Biên tập: 20/5/2020

Duyệt đăng: 01/6/2020

Để tối ưu hóa việc sử dụng các nguồn lực có sẵn, bộ phận kiểm toán nội bộ có vai trò quan trọng trong việc thiết lập và gia tăng giá trị bổ sung cho tổ chức, bằng cách mở rộng số lượng cuộc kiểm toán thực hiện chức năng tư vấn chuyên sâu. Giá trị đầy đủ của bộ phận kiểm toán nội bộ sẽ được tổ chức công nhận, khi bộ phận kiểm toán nội bộ phân bổ nhiều nguồn lực hơn để thực hiện các chức năng tư vấn. Tuy nhiên, hiện nay chức năng tư vấn của hoạt động kiểm toán nội bộ tại phần lớn các tổ chức vẫn chưa được thực hiện riêng biệt mà được lồng ghép vào các cuộc kiểm toán thực hiện chức năng đảm bảo. Bài viết này tập trung phân tích về chức năng tư vấn trong hoạt động kiểm toán nội bộ, các loại hình tư vấn và quy trình thực hiện chức năng tư vấn trong hoạt động kiểm toán nội bộ tại tổ chức.

Từ khóa: Chức năng tư vấn, kiểm toán nội bộ, hoạt động tư vấn.

Abstract

With increasing economic pressure on organizations, to optimize the use of available resources, the internal audit department (IA) plays a critical role in establishing and increasing additional value to organizationa by expanding the number of audits performing advisory services. The full value of the IA will be recognized when the IA department allocates more resources to perform the consultancy functions. However, at present, the advisory function of IA activities in most organizations has not been implemented separately but blended with assurance service. This article focuses on the analysis of the advisory services in IA activities, the types of advdisory and the process of implementing advisory services in the IA activities at the organization.

Key words: advisory services, internal audit, advisory activities.

Trong bối cảnh toàn cầu hóa, hội nhập kinh tế quốc tế và tự do hóa thương mại, sự xuất hiện ngày càng nhiều những yếu tố không chắc chắn sẽ là mối đe dọa đến sự thành công, thậm chí sự tồn tại của các tổ chức. Mức độ thành công hay thất bại của tổ chức chịu ảnh hưởng trực tiếp của các rủi ro liên quan và việc các rủi ro đó được kiểm soát như thế nào. Là một công

cụ kiểm soát trong tổ chức, kiểm toán nội bộ (KTNB) cần phải thực hiện chức năng tư vấn hướng về tương lai của tổ chức để hỗ trợ đào tạo và dẫn lối kiến lập quy trình quản trị, quản lý rủi ro và kiểm soát mạnh, thay vì chỉ tập trung đánh giá những gì đã xảy ra trong quá khứ hoặc kiểm toán các kiểm soát sẽ thay đổi bởi hệ thống mới, quy trình

mới, tái cấu trúc. Do đó, chức năng tư vấn trong hoạt động KTNB tại các tổ chức cần được hiểu rõ hơn để có thể thực hiện hiệu quả, mang lại giá trị gia tăng cho các doanh nghiệp (DN).

1. Chức năng tư vấn của KTNB

Tháng 6/1999, Hội đồng Giám đốc của Viện Kiểm toán Nội bộ (IIA) đã thông qua một định nghĩa mới về KTNB. Cho tới nay, định nghĩa này vẫn được sử dụng phổ biến trong các tài liệu của IIA và được sử dụng rộng rãi trên toàn thế giới. Theo đó, KTNB được định nghĩa “là hoạt động đảm bảo và tư vấn mang tính độc lập và khách quan, được thiết kế để gia tăng giá trị và cải tiến hoạt động của một tổ chức. KTNB hỗ trợ cho tổ chức đạt được các mục tiêu của mình thông qua phương pháp tiếp cận có hệ thống và có nguyên tắc nhằm đánh giá và tăng cường tính hiệu quả của quy trình quản lý rủi ro, kiểm soát và quản trị đơn vị”.

Từ khái niệm về KTNB trên, có thể thấy, KTNB có hai chức năng cơ bản là chức năng đảm bảo và chức năng tư vấn. Với chức năng tư vấn, KTNB sẽ thực hiện tư vấn trợ giúp một cách riêng biệt cho tất cả các cấp trong một đơn vị giám sát

* Khoa Kế toán - Kiểm toán, Học viện Ngân hàng

chung về báo cáo tài chính, kiểm soát nội bộ (KSNB), quản lý rủi ro. Đồng thời, cũng có thể tư vấn sâu hơn về việc quản lý tài sản, các yêu cầu tuân thủ,... đưa ra các khuyến nghị cần thiết để hoàn thiện các bộ phận có cơ hội phát triển hoặc có những khiếm khuyết cần khắc phục. Theo đó, chức năng tư vấn của KTNB cần chú ý một số đặc điểm sau:

Thứ nhất, phạm vi của chức năng tư vấn mà KTNB có thể thực hiện được hạn chế bởi các kỹ năng của kiểm toán viên nội bộ (KTVNB) và quy định trong Quy chế KTNB. Điều này đồng nghĩa phạm vi tư vấn của KTNB đặt trọng tâm vào quản lý rủi ro, KSNB và quản trị DN. KTNB sẽ không đảm nhiệm những hoạt động tư vấn không thuộc phạm vi hoặc trong các lĩnh vực mà KTVNB không có kinh nghiệm và/hoặc chưa được đào tạo thích hợp;

Thứ hai, trong khi các công việc đảm bảo có khuynh hướng đánh giá tính đầy đủ và hiệu quả của hệ thống quản lý rủi ro, KSNB và quản trị đã được thiết lập thì công việc tư vấn có thể sẽ được thực hiện ở những khu vực/hoạt động mà KSNB chưa được thiết kế đầy đủ;

Thứ ba, ngoài các kỹ năng cần có đối với một KTVNB thông thường, để thực hiện chức năng tư vấn, các KTVNB có thể bổ sung thêm một số kỹ năng khác. Ví dụ, KTVNB cũng có thể được đào tạo cụ thể, có kinh nghiệm nghiệp vụ hoặc trình độ chuyên môn về công nghệ thông tin, kế toán hoặc các vấn đề pháp lý;

Cuối cùng, điều quan trọng là các hoạt động tư vấn được KTNB cung cấp để hỗ trợ Ban lãnh đạo trong công việc, các ý kiến của KTVNB không thể thay thế Ban lãnh đạo trong việc ra quyết định giải quyết vấn đề. KTNB có thể từ chối không thực hiện hoạt động tư

vấn nếu nhận thấy tính độc lập, khách quan không được đảm bảo.

2. Các loại hình tư vấn của KTNB

Chức năng tư vấn bao gồm một loạt các hoạt động dựa trên nhu cầu quản lý của tổ chức. Các hoạt động này có thể được điều chỉnh để giải quyết các vấn đề cụ thể mà Ban lãnh đạo tổ chức đã xác định đòi hỏi sự chú ý và có thể thực hiện chủ yếu dưới các hình thức là cố vấn, đào tạo và/ hoặc chuyển giao kỹ thuật. Cụ thể như sau:

Cố vấn

Là hình thức tư vấn trong đó KTNB kiểm tra hoặc đánh giá một khía cạnh quá khứ, hiện tại hoặc tương lai của hoạt động và đưa ra các lời khuyên để khách hàng tham khảo trong việc đưa ra quyết định. Ví dụ:

- Tư vấn về các hoạt động quản lý rủi ro;

- Tư vấn thiết kế KSNB;
- Tư vấn trong quá trình xây dựng chính sách và thủ tục;

- Tham gia vào vai trò tư vấn cho các dự án có nguy cơ cao như phát triển hệ thống thông tin;

- Tư vấn về vi phạm an ninh bảo mật hoặc gián đoạn kinh doanh liên tục;

Đào tạo

Thông thường Ban lãnh đạo đề nghị bộ phận KTNB thực hiện chức năng này với vị trí là giảng viên thông qua việc chủ trì tổ chức các buổi tập huấn đặc biệt, trình bày về một chủ đề được yêu cầu bởi các nhóm hoặc cá nhân cụ thể hoặc làm việc với đơn vị thuê ngoài. Ví dụ:

- Tập huấn về quản lý rủi ro và KSNB (Khung quản trị rủi ro, KSNB, cách thức nhận diện rủi ro mới, rủi ro mới nổi, cách đo lường rủi ro, báo cáo rủi ro,...);

- So sánh một lĩnh vực của công ty với các công ty khác cùng

ngành, cùng quy mô để tìm ra thông lệ tốt nhất...;

- Phân tích sau dự án (xác định các bài học rút ra từ một dự án sau khi nó đã được hoàn thành).

Chuyển giao kỹ thuật

Là hình thức tư vấn sâu hơn đào tạo, trong đó bộ phận KTNB không chỉ cung cấp cho tổ chức các kiến thức cần thiết để thực hiện một hoạt động/quy trình cụ thể mà còn tham gia vào việc hoàn thiện/triển khai hoạt động/quy trình đó trên thực tế. Ví dụ, KTNB hỗ trợ cung cấp các hướng dẫn về việc đánh giá rủi ro, kiểm soát của các quy trình kinh doanh đồng thời hướng dẫn các đơn vị được kiểm toán phân tích khoảng cách giữa thực tế và thông lệ tốt nhất và các bước thực hiện để thu hẹp khoảng cách này.

3. Quy trình thực hiện chức năng tư vấn trong hoạt động KTNB

Do nguồn lực của KTNB là có hạn, không phải tất cả các hoạt động tư vấn tiềm năng đều có thể được thực hiện nên có một số cách khác nhau để xác định/lựa chọn cuộc tư vấn tiềm năng như sau: (1) Các hoạt động tư vấn được đề xuất trong quá trình đánh giá rủi ro hàng năm và nếu được xác định là ưu tiên cao, được đưa vào kế hoạch KTNB hàng năm; (2) Các yêu cầu cụ thể do ban lãnh đạo tổ chức đề nghị, hoặc (3) Phát sinh các điều kiện mới hoặc thay đổi. Tuy cách thức xác định các hoạt động tư vấn tiềm năng phụ thuộc vào bản chất và phạm vi khác nhau của các hình thức tư vấn, nhưng nhìn chung việc tiến hành các hoạt động tư vấn cụ thể sẽ được thực hiện theo các giai đoạn chung dưới đây, cho dù trong thực tế một số bước có thể được lược bỏ đối với hoạt động tư vấn liên quan đến đào tạo hoặc chuyển giao kỹ thuật.

- Giai đoạn 1: Lập kế hoạch tư vấn.

- Giai đoạn 2: Thực hiện tư vấn.

- Giai đoạn 3: Lập báo cáo tư vấn.

- Giai đoạn 4: Hỗ trợ thực hiện đề xuất (theo đề nghị của đơn vị).

Cụ thể, các bước công việc cần thực hiện trong từng giai đoạn như sau:

Giai đoạn 1: Lập kế hoạch tư vấn

Lập kế hoạch tư vấn năm

Đối tượng tư vấn tiềm năng được lựa chọn trong kế hoạch hàng năm của bộ phận KTNB được xác định căn cứ vào các yếu tố sau:

- Yêu cầu cụ thể các bên liên quan như Ủy ban kiểm toán, Ban lãnh đạo của tổ chức, Hội đồng quản trị, khách hàng; hoặc

- Phát sinh hoàn cảnh mới hoặc điều kiện môi trường thay đổi (như thay đổi cơ cấu tổ chức, cung cấp/phát triển sản phẩm mới...) mà KTNB có khả năng cung cấp giá trị gia tăng cho khách hàng bằng cách cung cấp kết quả tư vấn, đánh giá tại những khu vực có sự thay đổi đáng kể/quan trọng nhất; hoặc

- Dựa trên kết quả đánh giá rủi ro tổng thể trong đó ưu tiên lựa chọn các rủi ro được xếp hạng cao (khu vực có kiểm soát không tồn tại hoặc được thiết lập không hiệu quả).

Kế hoạch tư vấn năm là một bộ phận của kế hoạch KTNB hàng năm được lập theo hướng dẫn tại quy trình KTNB của từng tổ chức. Khi lập kế hoạch tư vấn năm, bộ phận KTNB cần đánh giá các tác động đến tính độc lập khách quan trong việc thực hiện chức năng đảm bảo trong tương lai theo Hướng dẫn Chuẩn mực KTNB của IIA (Chuẩn mực 1130.C1). Trường hợp trước cuộc tư vấn, KTNB nhận thấy tính độc lập khách quan bị ảnh hưởng, KTNB phải thông báo với ban lãnh đạo tổ chức.

Lập kế hoạch tư vấn chi tiết

Tùy thuộc vào nội dung đề nghị tư vấn của tổ chức, các nhóm

KTNB có thể linh hoạt lựa chọn cách thức tiếp cận phù hợp. Lập kế hoạch tư vấn chi tiết bao gồm các bước sau:

i. Đề xuất phương pháp tiếp cận và lựa chọn mô hình/tiêu chí đánh giá

Trước khi thực hiện tư vấn tại thực địa, các nhóm cần đề xuất phương pháp tiếp cận và mô hình/tiêu chí đánh giá trình lãnh đạo bộ phận KTNB trong đó phải thể hiện rõ các nội dung: thông tin chung về đơn vị được tư vấn; nhu cầu tư vấn của đơn vị được tư vấn; khả năng đáp ứng của nhóm kiểm toán; phương pháp tiếp cận; mô hình, tiêu chí đánh giá; kế hoạch triển khai dự kiến.

ii. Thu thập thông tin và thống nhất về phương pháp tiếp cận và mô hình/tiêu chí đánh giá

Trước khi thực hiện tư vấn tại thực địa, các nhóm kiểm toán lập công văn thông báo về kế hoạch KTNB, trong đó nêu rõ thời gian, phạm vi, danh sách các tài liệu đề nghị khách hàng cung cấp. Sau đó, nhóm KTNB tổ chức họp với đơn vị nhằm thống nhất về phương pháp và mô hình/tiêu chí đánh giá, nội dung cuộc họp được lập thành biên bản. Hình thức họp có thể bao gồm: họp trực tiếp hoặc trực tuyến. Trên cơ sở kết quả trao đổi thống nhất, nhóm KTNB ký kết với đơn vị được tư vấn một bản ghi nhớ/thỏa thuận về cuộc tư vấn bao gồm các nội dung sau: mục tiêu của cuộc tư vấn; phạm vi tư vấn; phương pháp tiếp cận và tiêu chí đánh giá; quyền và trách nhiệm của các bên tham gia; thời kỳ đánh giá; mẫu biểu/nội dung báo cáo; đối tượng nhận báo cáo; cơ chế báo cáo kết quả tư vấn: bộ phận KTNB có quyền báo cáo tới lãnh đạo cấp cao của tổ chức và/hoặc lãnh đạo cấp cao của đơn vị chủ quản của đơn vị được tư vấn trong trường hợp kết quả tư vấn cho thấy

có rủi ro lớn/trọng yếu ảnh hưởng tới tổ chức.

iii. Lập chương trình tư vấn

Trên cơ sở thống nhất về mục tiêu, phạm vi, tiêu chí đánh giá các nhóm kiểm toán xây dựng chương trình tư vấn tùy thuộc vào hình thức tư vấn và được hướng dẫn tại quy trình liên quan của bộ phận KTNB tại tổ chức hoặc do các nhóm kiểm toán tự đề xuất, để đảm bảo đạt được mục tiêu của cuộc tư vấn. Căn cứ vào chương trình tư vấn được xây dựng, KTNB xây dựng lịch trình, phân công nhiệm vụ và phân bổ ngân sách tư vấn.

Giai đoạn 2: Thực hiện tư vấn

Giai đoạn này, nhóm KTNB sẽ thực hiện các bước công việc sau:

i. Tổ chức cuộc họp khai mạc với đơn vị được tư vấn

Trước khi bắt đầu thực hiện các thủ tục kiểm toán, nhóm KTNB sẽ tổ chức cuộc họp khai mạc với đơn vị được tư vấn. Mục đích của cuộc họp này là để xác nhận lại phạm vi và mục tiêu tư vấn đã thống nhất trong bản thỏa thuận/ghi nhớ; thống nhất cách thức phối hợp giữa nhóm KTNB và đơn vị được tư vấn trong việc tiếp xúc phỏng vấn, cung cấp tài liệu...; và cập nhật những thay đổi, mới có thể ảnh hưởng đến phạm vi, mục tiêu tư vấn (nếu có). Biên bản họp khai mạc được lập ngay sau khi cuộc họp kết thúc.

ii. Xác định và thu thập mẫu để đánh giá

Tùy theo hình thức tư vấn việc lựa chọn mẫu đánh giá có thể khác nhau. Tuy nhiên, nhóm KTNB cần ưu tiên lựa chọn các mẫu mà đơn vị được tư vấn đề nghị.

iii. Thực hiện chương trình tư vấn đã được phê duyệt

Các KTVNB cần tuân thủ chương trình tư vấn đã được phê duyệt. Nếu chương trình tư vấn được phát hiện thấy không phù hợp

thì cần được thông báo tới lãnh đạo bộ phận KTNB và được lãnh đạo phê duyệt trước khi thực hiện. Trường hợp nhóm KTNB muốn mở rộng phạm vi công việc trong quá trình thực hiện, những vấn đề phát sinh phải được thảo luận với đơn vị được tư vấn để xác định xem có nên tiếp tục công việc hay không.

iv. Xác định kết quả đánh giá và ghi chép giấy tờ làm việc

Khi thực hiện tư vấn, KTV cần dựa trên các tiêu chí đánh giá và thực tế của đơn vị được tư vấn để xác định kết quả đánh giá phù hợp. Các kết quả đánh giá cần được ghi chép vào giấy tờ làm việc và báo cáo cho Trưởng bộ phận KTNB một cách kịp thời; KTVNB cần đưa ra các đề xuất phù hợp với kết quả đánh giá và tình hình của đơn vị được tư vấn.

v. Thảo luận với Ban Lãnh đạo đơn vị được tư vấn để có được phản hồi sơ bộ

Trong quá trình tư vấn, nhằm rút ngắn thời gian họp kết thúc, các thành viên trong nhóm KTNB nên thảo luận với đơn vị được tư vấn về những kết quả đánh giá đề đơn vị có ý kiến phản hồi. Tùy thuộc vào bản chất của cuộc tư vấn và kỳ vọng của đơn vị được tư vấn, việc thảo luận có thể tiến hành thông qua hình thức trao đổi trực tiếp, thuyết trình điện thoại hoặc email. Các ý kiến tư vấn cần được thảo luận với đơn vị được tư vấn để đảm bảo: (1) Được đơn vị thấu hiểu, (2) Đáp ứng mục tiêu của cuộc tư vấn và (3) Có tính thực tế, hiệu quả chi phí để thực hiện.

vi. Tổ chức cuộc họp kết thúc với đơn vị được tư vấn

Sau khi thảo luận với Ban Lãnh đạo đơn vị được tư vấn, nhóm KTNB tổ chức cuộc họp kết thúc với đơn vị. Mục đích của cuộc họp này để: Xác định các vấn đề cần cải thiện trong phạm vi tư vấn; Trao đổi và thống nhất các đề xuất cải thiện của nhóm KTNB; Ghi nhận ý kiến đồng ý/từ chối các đề xuất cải thiện

từ phía đơn vị được tư vấn. Nội dung biên bản họp kết thúc cuộc tư vấn áp dụng theo mẫu biểu trong cuộc kiểm toán.

Giai đoạn 3: Lập báo cáo tư vấn

Sau khi kết thúc tư vấn, nhóm KTNB phải lập Báo cáo tư vấn bao gồm tối thiểu các nội dung sau: Thông tin cơ bản và tóm lược nội dung của báo cáo; Mục tiêu của tư vấn; Phạm vi của cuộc tư vấn; Phương pháp tiếp cận và tiêu chí đánh giá; Kết quả của cuộc tư vấn: bao gồm các quan sát, kết luận, ý kiến đề xuất của nhóm KTNB. Nội dung của các vấn đề được nêu trong báo cáo phải được nhóm KTNB thông báo và thảo luận với khách hàng. Báo cáo tư vấn được phát hành phải đảm bảo tính khách quan, rõ ràng, súc tích, có tính xây dựng và kịp thời. Báo cáo tư vấn phải được Trưởng bộ phận KTNB ký duyệt, đính kèm công văn phát hành.

Giai đoạn 4: Hỗ trợ thực hiện đề xuất

Nhóm KTNB không có trách nhiệm phải thiết lập hệ thống theo dõi việc thực hiện các ý kiến đề xuất trong báo cáo tư vấn trừ khi có đề nghị của đơn vị. Thỏa thuận về việc theo dõi hỗ trợ (nếu có) cần được thống nhất trong biên bản họp kết thúc. Trong trường hợp có đề nghị của đối tượng tư vấn bằng văn bản/email, nhóm KTNB có trách nhiệm:

- Thực hiện theo dõi và đánh giá tình hình thực hiện đề xuất theo quy định của tổ chức.

- Hỗ trợ đơn vị được tư vấn thực hiện các đề xuất trong báo cáo đối với các nội dung được đơn vị yêu cầu.

Không thể phủ nhận rằng, thông qua việc triển khai hoạt động tư vấn, KTNB sẽ giúp ích cho Ban Lãnh đạo đơn vị định hướng lại mục tiêu DN và cái nhìn toàn diện theo thông lệ về các quy trình quản trị, quản lý rủi ro và KSNB. Đồng thời, các

KTVNB có cơ hội được nâng cao năng lực và kiến thức cần thiết. Tuy nhiên, trong quá trình thực hiện chức năng tư vấn, KTVNB có thể gặp phải một số thách thức như: Kiến thức và kinh nghiệm của các KTVNB; Sự phối hợp giữa KTNB và đơn vị được tư vấn trong việc thu thập thông tin; Sự am hiểu của các bộ phận nghiệp vụ về các khái niệm liên quan đến quản trị, quản lý rủi ro và KSNB; Cách thức giải quyết đối với các nội dung chưa đạt được sự đồng thuận,... Chính vì thế, lãnh đạo tổ chức và lãnh đạo bộ phận KTNB cần cân nhắc các yếu tố này, để chức năng tư vấn của hoạt động KTNB được thực hiện một cách hiệu quả.

4. Kết luận

Với vai trò của KTNB là bộ phận thẩm định các hoạt động, quy trình trong tổ chức, hoạt động KTNB trong tổ chức phải đảm bảo hai chức năng cơ bản là chức năng đảm bảo và chức năng tư vấn. Trong đó, chức năng tư vấn ngày càng đóng vai trò quan trọng trong việc gia tăng giá trị cho tổ chức cũng như bộ phận KTNB. Do đó, các tổ chức nói chung và bộ phận KTNB nói riêng cần hiểu rõ bản chất của chức năng tư vấn, các loại hình tư vấn và quy trình thực hiện chức năng tư vấn trong hoạt động KTNB, để tổ chức hiệu quả hoạt động tư vấn của KTNB trong tổ chức. ■

Tài liệu tham khảo

1. IIA. (1999), *Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*.

2. IIA. (2013), *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*.

3. Lawrence B. Sawyer, G. E. (2003), *Sawyer's Internal Auditing: Practice of Modern Internal Auditing. Revised and Enlarged*, Institute of Internal Auditors, Inc. International Edition.

4. Urton L. Anderson, & et al (2017), *The Internal Audit Foundation; 4th edition*.