

MỘT SỐ VẤN ĐỀ VỀ LỰA CHỌN THUÊ NGOÀI DỊCH VỤ KIỂM TOÁN NỘI BỘ

Nguyễn Thị Hồng Thúy*

Nhằm nâng cao năng lực quản trị doanh nghiệp, theo nguyên tắc thực hành tốt về quản trị áp dụng trên toàn cầu, Hội đồng quản trị chịu trách nhiệm đảm bảo việc duy trì một hệ thống hữu hiệu của kiểm soát nội bộ để bảo vệ các khoản đầu tư của các cổ đông và tài sản của công ty. Hội đồng quản trị cũng cần cần nhắc về tính đầy đủ của kiểm soát nội bộ (bao gồm cả kiểm soát tài chính, hoạt động và tuân thủ) và các hệ thống quản lý rủi ro trong công ty. Để làm được điều này, hội đồng quản trị nên thiết lập một chức năng kiểm toán nội bộ (KTNB) độc lập với các hoạt động được kiểm toán. Bài viết nhấn mạnh đến sự thay đổi của khái niệm KTNB theo hướng chuyển từ bộ phận KTNB sang thành chức năng KTNB. Bài viết nghiên cứu về mặt lý thuyết của việc vận dụng các hình thức thuê ngoài KTNB trong đó chú trọng đến hình thức thuê ngoài hoàn toàn KTNB và cơ chế đồng KTNB. Trên cơ sở đó, bài viết đưa ra những vấn đề cần cần nhắc đối với nhà quản lý khi lựa chọn thuê ngoài dịch vụ KTNB.

Từ khóa: Thuê ngoài KTNB, cơ chế đồng KTNB, KTNB.

1. Đặt vấn đề

Kiểm toán nói chung và kiểm toán nội bộ (KTNB) nói riêng có lịch sử phát triển lâu đời trên thế giới. Với sự phát triển của hình thái xã hội, yêu cầu tự kiểm tra kiểm soát cũng ngày càng được đề cao dẫn đến sự hình thành KTNB. Theo Nguyễn Quang Quỳnh (2012), “Kiểm toán nội bộ là một bộ phận độc lập được thiết lập trong đơn vị tiến hành công việc kiểm tra và đánh giá các hoạt động phục vụ yêu cầu quản trị nội bộ đơn vị”. Trong giai đoạn đầu mới xuất hiện, KTNB chịu trách nhiệm kiểm toán báo cáo tài chính và tập trung vào công tác kiểm tra kế toán, thông tin tài chính của công ty. Môi trường kinh doanh thay đổi, nền kinh tế ngày càng phát triển dẫn đến sự thay đổi yêu cầu kiểm tra kiểm soát trong mỗi tổ chức. Vai trò của KTNB hiện đại được mở rộng, bao gồm công tác kiểm toán tính hiệu quả, hiệu năng và tính tuân thủ của mọi hoạt động cũng như tư vấn hoàn thiện hệ thống kiểm soát nội bộ trong doanh nghiệp. KTNB theo nghĩa hiện đại không còn là một bộ phận trong đơn vị mà được

coi là chức năng phục vụ yêu cầu quản trị nội bộ đơn vị; KTNB hướng nhiều hơn đến tư vấn hoàn thiện hoạt động và được coi như một sự trợ giúp quản lý nhằm làm gia tăng giá trị (value added) cho mỗi doanh nghiệp.

Tại Việt Nam hiện nay, việc sử dụng dịch vụ KTNB từ các hãng kiểm toán độc lập vẫn chưa phát triển. Tỷ lệ các doanh nghiệp sử dụng dịch vụ thuê ngoài KTNB vẫn ở mức thấp. Các doanh nghiệp cung cấp dịch vụ này chủ yếu là các công ty kiểm toán lớn. Doanh thu cung cấp dịch vụ KTNB của các hãng kiểm toán lớn trong nhóm bốn công ty hàng đầu (Big 4) vẫn chỉ đang dừng ở mức khoảng dưới 5% tổng doanh thu. Các doanh nghiệp hiện nay đang sử dụng dịch vụ thuê ngoài KTNB từ kiểm toán độc lập vẫn chủ yếu vẫn chỉ dừng ở mức độ thuê ngoài đánh giá KTNB hoặc tư vấn tổ chức KTNB, tư vấn hỗ trợ nhân viên kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp chứ chưa hướng đến các mức độ cao hơn của loại dịch vụ này như cơ chế thuê ngoài chức năng KTNB hay thực hiện cơ chế đồng

KTNB. Hơn thế nữa, tại Việt Nam vẫn chưa có quy định mang tính bắt buộc đối với việc duy trì chức năng KTNB đối với các doanh nghiệp nhất là đối với các doanh nghiệp niêm yết hay các ngân hàng thương mại. Điều này tương đối khác biệt với các nước có nền kiểm soát phát triển như Mỹ. Ở Mỹ, theo đạo luật Sarbanes Oxley, các doanh nghiệp niêm yết trong báo cáo hàng năm phải có báo cáo về kiểm soát nội bộ. Để duy trì kiểm soát nội bộ theo yêu cầu của luật pháp, các doanh nghiệp đã thực hiện kiểm toán nội bộ với rất nhiều hình thức khác nhau như tự tổ chức KTNB, thuê ngoài hoàn toàn KTNB hoặc thực hiện cơ chế đồng KTNB.

Việc đầu tư vào phát triển KTNB chuyên nghiệp là theo đúng xu thế quốc tế về xây dựng mô hình quản trị doanh nghiệp hiện đại. Với các chức năng, phạm vi hoạt động, cộng với tính chuyên nghiệp và độc lập cao, KTNB sẽ giúp đánh giá toàn bộ hệ thống KSNB của doanh nghiệp, nhằm đảm bảo nâng cao hiệu quả hoạt động và hiệu năng quản lý. Nếu thực hiện tốt được các yêu cầu trên, KTNB thực sự sẽ trở thành công cụ hữu hiệu giúp Hội đồng quản trị và Ban giám đốc đảm bảo thực hiện cân đối 3 nhóm mục tiêu: tăng trưởng, hiệu quả và kiểm soát.

Như vậy, có thể nói, yêu cầu mới trong quản trị công ty đã thay đổi nhiều quan điểm mang tính truyền thống về KTNB. KTNB hiện đại không chỉ còn là một bộ phận trong đơn vị mà có thể được sử dụng các nguồn lực từ bên ngoài. KTNB sẽ không chỉ hướng đến đánh giá thông tin trong quá khứ mà còn phải hướng đến đánh giá thông tin trong tương lai thông qua các dự báo và dự toán. Trên cơ sở đó, KTNB sẽ thực hiện một vai trò hoàn toàn mới là sự trợ giúp quản lý với mục đích là phải làm gia tăng giá trị. Theo quan điểm truyền thống, thuật ngữ KTNB để làm nhà quản lý suy nghĩ đến giới hạn nội bộ doanh nghiệp hoặc tổ chức. Tuy nhiên, KTNB theo quan điểm hiện đại không còn được hiểu là một bộ phận trong đơn vị mà được coi là một chức năng trong đơn vị. Chính vì vậy, việc lựa chọn mô hình hoạt động của kiểm toán theo phương thức thuê ngoài hoặc vận dụng cơ chế đồng kiểm toán là một xu hướng hoàn toàn tất yếu khi đòi hỏi về tính chuyên nghiệp của KTNB ngày càng tăng.

2. Tổng quan các nghiên cứu về sử dụng dịch vụ KTNB từ nguồn lực bên ngoài

Nghiên cứu về sử dụng dịch vụ kiểm toán từ bên ngoài mới chủ yếu được triển khai trong các công trình nghiên cứu nước ngoài mà ít có các công trình nghiên cứu trong nước. Các nghiên cứu về sử dụng dịch vụ KTNB từ bên ngoài có thể theo những hướng nghiên cứu chính sau:

2.1. Các nhân tố có ảnh hưởng quyết định đối với sử dụng KTNB từ bên ngoài

Các nghiên cứu trước đây đã chỉ ra rất nhiều động lực cho việc thuê ngoài KTNB. Petravick (1997) đã mô tả ba nhân tố quan trọng nhất trong lựa chọn dịch vụ KTNB, đó là giảm bớt các công việc kiểm toán dư thừa, bảo hiểm trách nhiệm nghề nghiệp của kiểm toán viên chuyên nghiệp và uy tín của các hàng kiểm toán. Pelfrey và Peacock (1995) cho rằng thuê ngoài KTNB có thể nâng cao chất lượng kiểm toán vì các công ty kiểm toán có lợi thế trong việc tuyển dụng các nhân viên có bằng cấp và có trình độ chuyên môn cao. Pelfrey và Peacock (1995) cũng cho rằng khi thuê ngoài KTNB, các kiểm toán viên kiểm toán viên chủ yếu hướng đến kiểm toán môi trường xử lý dữ liệu điện tử (EDP) hoặc kiểm toán việc thiết kế hệ thống. Tuy nhiên, cả hai nghiên cứu trên đều cho rằng việc thuê ngoài hoàn toàn đối với dịch vụ KTNB thường có xu hướng ít hơn là thuê ngoài một vài chức năng của KTNB. Trong nghiên cứu của mình, Petravik (1997) thống kê chỉ có 35% các doanh nghiệp thuộc mẫu điều tra sử dụng dịch vụ KTNB để thay thế hoàn toàn phòng KTNB trong doanh nghiệp. Trong khi đó, có tới 65% doanh nghiệp trong mẫu điều tra còn lại chỉ sử dụng dịch vụ KTNB đối với một hoặc một vài chức năng khi mà vẫn tổ chức phòng KTNB. Pelfrey và Peacock (1995) khẳng định chỉ có 45% quyết định thuê ngoài KTNB dẫn đến việc xa thải KTNB trong doanh nghiệp. Hai nghiên cứu trên cùng đưa ra đề xuất phần lớn việc thuê ngoài KTNB sẽ không mang tính định kỳ mà chỉ thường được thực hiện ở giai đoạn đầu của các doanh nghiệp hoặc giai đoạn đầu thành lập bộ phận KTNB. Mặt khác, thuê ngoài KTNB có được ích lợi lớn nhất là giảm chi phí duy trì một bộ máy KTNB.

Nghiên cứu của Widener và Selto (1999) đã chỉ ra mối quan hệ giữa các đặc trưng theo cấp độ của công ty và mức độ thuê ngoài KTNB hiện có. Nghiên cứu này khẳng định mối quan hệ ngược chiều về mặt thống kê giữa mức độ thuê ngoài

KTNB và mức đại diện quyền sở hữu.

Nghiên cứu của Peter Tickner (2011) cho rằng thuê ngoài kiểm toán nội bộ chỉ nên được xem xét khi chỉ có hai nhân tố chính ảnh hưởng đến quyết định thuê ngoài chức năng kiểm toán nội bộ đó là chi phí và hiệu quả. Nếu xuất hiện các nhân tố khác thì việc lựa chọn thuê ngoài cần được cân nhắc rất kỹ.

2.2. Ảnh hưởng của ủy ban kiểm toán đến việc lựa chọn dịch vụ KTNB từ bên ngoài

Mặc dù Ủy ban Treadway (1987), Ủy ban Các tổ chức Đồng tài trợ COSO (1992), và Đạo luật Sarbanes Oxley (2002) đã đề cập đến các trách nhiệm chi tiết của ủy ban kiểm toán, nghiên cứu của Emby và Davidson (1998) đã làm rõ hơn mức độ ảnh hưởng của ủy ban kiểm toán khi thuê ngoài dịch vụ kiểm toán độc lập đến tính độc lập của kiểm toán viên. Đề cập đến phạm vi và bản chất hoạt động của Ủy ban Kiểm toán, Urbancic (1996) đã chứng minh rằng 89% các báo cáo của ủy ban kiểm toán đưa ra xem xét đến phạm vi công việc của cả KTNB lẫn kiểm toán bên ngoài, 78% báo cáo nêu rõ ủy ban kiểm toán đã xem xét sự thích hợp của cấu trúc kiểm soát nội bộ trong doanh nghiệp, 96% báo cáo nêu rõ ủy ban kiểm toán quyết định việc lựa chọn và tiếp tục sử dụng dịch vụ thuê ngoài KTNB. Nghiên cứu này đưa ra khẳng định ủy ban kiểm toán đóng vai trò quan trọng nhất trong việc lựa chọn hãng kiểm toán thực hiện dịch vụ KTNB từ bên ngoài. Nghiên cứu của Urbancic (1996) đã đề xuất đến ảnh hưởng tiềm tàng của ủy ban kiểm toán đến các quyết định lựa chọn dịch vụ KTNB từ bên ngoài. Điều này càng đúng đối với những doanh nghiệp niêm yết trên thị trường chứng khoán khi mà yêu cầu thành lập ủy ban kiểm toán là bắt buộc.

2.3. Mối quan hệ giữa thuê ngoài dịch vụ KTNB với tính độc lập của kiểm toán khi thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính

Ảnh hưởng của thuê ngoài dịch vụ KTNB đến tính độc lập của kiểm toán viên bên ngoài đã được đề cập đến trong các báo cáo của Ủy ban Treadway (1987), Ủy ban COSO (1992) và Đạo luật Sarbanes Oxley (2002). Ảnh hưởng này được đánh giá là mang tính tiêu cực đến tính độc lập của các hoạt động kiểm toán khác như kiểm toán báo cáo tài chính của kiểm toán bên ngoài (Abbott và đồng sự 2000). Ảnh hưởng tiêu cực này đã dần trở thành

nguyên nhân chính của việc ngăn cấm sử dụng đồng thời cả dịch vụ KTNB và dịch vụ kiểm toán tài chính của cùng một hãng kiểm toán độc lập.

Một số nghiên cứu khác chỉ ra rằng tác động của việc sử dụng dịch vụ KTNB từ kiểm toán độc lập đã trở thành mối quan tâm cho Ủy ban Treadway (1987), COSO (1992) và Đạo luật Sarbanes-Oxley. Những nghiên cứu này cho rằng việc kiểm toán viên độc lập đưa ra ý kiến trái ngược (ý kiến bác bỏ) đối với thông tin trình bày trên báo cáo tài chính sẽ tỷ lệ nghịch với doanh thu có được từ một khách hàng khi thực hiện các dịch vụ bảo đảm khác như dịch vụ KTNB (DeAngelo, 1981; Haynes và các cộng sự, 1998; Emby và Davidson 1998).

Mong muốn mở rộng các dịch vụ bảo đảm nhằm tăng trưởng doanh thu nhất là đối với dịch vụ KTNB của các hãng kiểm toán độc lập dẫn đến ảnh hưởng không tốt đến kết quả kiểm toán (Đạo luật Sarbanes - Oxley, 2002). Điều này dẫn đến việc Ủy ban chứng khoán Mỹ SEC đề ra các quy định mới về việc hạn chế ngân sách thuê ngoài KTNB theo từng bước. Đầu tiên chỉ là giới hạn 40% ngân sách cho KTNB được sử dụng cho dịch vụ KTNB nhưng sau sự sụp đổ của Enron, Quốc hội Mỹ đã thông qua Đạo luật Sarbanes Oxley cấm hoàn toàn dịch vụ KTNB từ kiểm toán độc lập bên ngoài. Đạo luật này dựa trên cơ sở lo ngại của SEC về việc sử dụng dịch vụ KTNB sẽ hoàn toàn làm mất tính khách quan và mất tính kiểm soát của các hãng kiểm toán độc lập (Matos, 1997).

3. Cơ sở lý thuyết của vận dụng thuê ngoài kiểm toán nội bộ

3.1. Vai trò của kiểm toán nội bộ theo xu hướng hiện đại với việc thuê ngoài kiểm toán nội bộ

Theo Chuẩn mực thực hành kiểm toán chuyên nghiệp cho kiểm toán viên nội bộ (The Standards for the Professional Practice Of Internal Audit - SPPIA): “Kiểm toán nội bộ là một chức năng thẩm định độc lập được thiết lập bên trong một tổ chức nhằm kiểm tra, đánh giá các hoạt động, tư vấn và hỗ trợ cho tổ chức với tư cách là một dịch vụ hỗ trợ cho tổ chức đó (Nguyễn Quang Quỳnh, 2012). Như vậy, kiểm toán nội bộ theo xu hướng hiện đại không còn là một bộ phận trong đơn vị thực hiện nhiệm vụ kiểm toán mà là một chức năng thực hiện hỗ trợ cho quản lý nhằm làm gia tăng giá trị. Điều này đồng nghĩa với việc các doanh nghiệp hoàn toàn có thể tự

vận hành các chức năng kiểm toán nội bộ hoặc thuê ngoài.

Thuê ngoài chức năng kiểm toán nội bộ là một bước tiến quan trọng trong sự phát triển của hoạt động kiểm toán nội bộ. Khi quyết định thuê ngoài kiểm toán nội bộ, ba vấn đề cần được cân nhắc trước khi nhà quản lý đưa ra quyết định. Một là, tự thực hiện KTNB đã đáp ứng được các yêu cầu quản lý chưa? Hai là, thuê ngoài KTNB có phải là một giải pháp giá trị gia tăng? Ba là, mức độ thuê ngoài KTNB phù hợp nhất nhằm cải thiện kỹ năng hoặc tiết kiệm chi phí thực hiện?

Tuy nhiên, vấn đề hiệu quả của KTNB vẫn là vấn đề mà nhiều nhà quản lý lựa chọn để làm căn cứ đầu tiên cho việc thuê ngoài kiểm toán nội bộ. Trong một số trường hợp, thuê ngoài KTNB ban đầu có thể tiết kiệm chi phí và, trong dài hạn, giảm lương hưu nhân viên nội bộ.

3.2. Các mức độ sử dụng dịch vụ kiểm toán nội bộ từ bên ngoài

Tùy theo yêu cầu quản lý của mỗi doanh nghiệp và trong mỗi thời kỳ, chủ sở hữu và nhà quản lý có thể lựa chọn các mức độ khác nhau của thuê ngoài đối với hoạt động KTNB. Mức độ cao nhất và tương ứng với mức chi phí cao nhất của loại dịch vụ này là thuê ngoài hoàn toàn KTNB. Mức độ thấp hơn với mức chi phí thấp hơn do tận dụng được nguồn

lực bên trong là cơ chế đồng KTNB. Mức độ thấp nhất là hỗ trợ chuyên môn cho kiểm toán viên nội bộ và thiết kế bộ máy KTNB.

Thuê ngoài hoàn toàn KTNB (totally outsourcing): là hình thức thuê ngoài toàn bộ chức năng KTNB của doanh nghiệp theo định hướng của ủy ban kiểm toán hoặc là lãnh đạo cấp cao trong đơn vị. Theo đó, trong bộ máy tổ chức của doanh nghiệp không còn bộ phận KTNB. Lúc này, trong bộ máy lãnh đạo cao nhất của đơn vị có thể vẫn duy trì Ủy ban kiểm toán nhưng không thành lập bộ phận KTNB.

Cơ chế đồng KTNB (co-sourcing): là hình thức kết hợp cả nội lực và ngoại lực trong thực hiện chức năng kiểm toán. Kiểm toán bên ngoài có thể bổ sung năng lực KTNB hiện tại của tổ chức, mang đến các kỹ năng chuyên biệt và đảm nhiệm các dự án kiểm toán đơn lẻ. Theo đó, trong bộ máy tổ chức của đơn vị vẫn có thể thành lập bộ phận KTNB nhưng một vài chức năng của KTNB sẽ được thuê ngoài từ các hãng kiểm toán độc lập. Các hãng kiểm toán chuyên nghiệp có thể hỗ trợ doanh nghiệp thực hiện kiểm toán các chương trình dự án đặc biệt của doanh nghiệp để xác định tính hiệu quả hiệu năng hoặc có thể thực hiện kiểm toán hệ thống thông tin. Ngoài ra, kiểm toán nội bộ có thể được thuê ngoài thực hiện đối với những chức năng cụ thể như kiểm toán

Sơ đồ 1: Các mức độ khác nhau của việc sử dụng dịch vụ KTNB từ bên ngoài



(Nguồn: Dịch vụ kiểm toán nội bộ - Price Waterhouse and Coopers - PWC, 2013)

chức năng nhân sự, chức năng marketing.

Cung cấp dịch vụ hỗ trợ chuyên môn: Cơ chế đồng KTNB có thể được thực hiện dưới cấp độ thấp hơn là kiểm toán bên ngoài cung cấp dịch vụ hỗ trợ chuyên môn cho KTNB. Hình thức này có thể được thực hiện thông qua việc kiểm toán bên ngoài cung cấp các nhân viên kiểm toán giàu kinh nghiệm và có các kỹ năng phù hợp. Các dự án này có thể được thực hiện một lần trong thời gian đầu mới thành lập của KTNB trong đơn vị hoặc hỗ trợ liên tục trong quá trình kinh doanh của đơn vị.

Trợ giúp thiết lập bộ phận KTNB: Mức độ thấp nhất của cơ chế này là trợ giúp thiết lập bộ phận KTNB. Kiểm toán bên ngoài trợ giúp các tổ chức thiết lập và củng cố hoạt động của bộ phận KTNB trong tổ chức. Các hãng kiểm toán độc lập bắt đầu từ việc phân tích sự kỳ vọng của các bên liên quan; thiết lập quy chế KTNB, xây dựng chiến lược KTNB (thông thường cho giai đoạn 3 năm); đánh giá rủi ro để có thể tập trung nguồn lực vào các lĩnh vực có rủi ro cao hơn; lập kế hoạch về nhân lực ước tính và các kỹ năng cần thiết theo một mô hình phát triển đã được thống nhất; xây dựng các bản mô tả công việc cho các vị trí chủ chốt trong bộ phận KTNB. Như vậy có thể khái quát mức độ sử dụng dịch vụ kiểm toán nội bộ từ bên ngoài theo Sơ đồ 1.

Tuy nhiên, vấn đề quan trọng mà nhà quản lý cần lựa chọn là khi nào cần thuê ngoài KTNB và mức độ sử dụng sự hỗ trợ từ bên ngoài đối với KTNB. Khi cân nhắc đến việc sử dụng sự trợ giúp của kiểm toán bên ngoài đối với KTNB, chủ sở hữu và nhà quản lý doanh nghiệp cần cân nhắc đến các vấn đề cơ bản sau: thứ nhất là bộ phận KTNB được thành lập trong đơn vị đang hoạt động ở mô hình nào, có đáp ứng được yêu cầu của quản lý không; Thứ hai, sử dụng dịch vụ KTNB từ kiểm toán bên ngoài có thực sự là giải pháp làm gia tăng giá trị không; Thứ ba, sử dụng dịch vụ từ kiểm toán bên ngoài đối với KTNB có làm tăng được khả năng chuyên môn và giảm chi phí cho đơn vị hay không?

3.3. Vận dụng thuê ngoài kiểm toán nội bộ vào các các mô hình điển hình của KTNB

Để trả lời cho những vấn đề trên, cần xem xét đến khả năng vận dụng từng mức độ của dịch vụ KTNB từ bên ngoài theo từng mô hình điển hình của KTNB.

Dựa trên phạm vi hoạt động và mối liên hệ trong

nội bộ đơn vị được kiểm toán, có hai mô hình cơ bản là mô hình tập trung và mô hình phân tán. Mô hình tập trung thường được hiểu là chỉ tổ chức KTNB tại bộ máy hoạt động cấp cao như tại tổng công ty hay công ty mẹ của tập đoàn. Còn theo mô hình phân tán, KTNB được thành lập ở cả tổng công ty và và xí nghiệp (công ty) thành viên hoặc thành lập ở cả công ty mẹ và các công ty thành viên. Việc sử dụng dịch vụ KTNB từ bên ngoài sẽ rất thích hợp đối với mô hình tập trung. Ở mô hình này, có thể áp dụng tất cả các mức độ khác nhau của dịch vụ KTNB: thuê ngoài hoàn toàn KTNB tại các công ty con hay đơn vị thành viên của tổng công ty, tập đoàn; sử dụng cơ chế đồng kiểm toán đối với một vài chức năng kiểm toán trong đơn vị như kiểm toán hiệu quả, hiệu năng của các chương trình dự án đơn lẻ. Trong khi đó, với mô hình

Dựa trên quy mô của bộ phận kiểm toán, có hai mô hình sau: bộ phận KTNB hoặc giám định viên kế toán.

- *Bộ phận KTNB:* Bộ phận có thể gọi là ban (hay phòng) KTNB có số lượng lớn các KTVNB. KTNB được tổ chức theo hình thức này sẽ có số lượng và cơ cấu thành viên phụ thuộc vào quy mô của đơn vị, nhiệm vụ của từng thời kỳ cụ thể. Mô hình rất thích hợp với các doanh nghiệp hoạt động với phạm vi rộng, đa ngành, quá trình phân cấp quản lý phức tạp như các công ty mẹ trong tập đoàn kinh tế hoặc các công ty con nhưng kiểm soát hoạt động của nhiều đơn vị thành viên cấp thấp hơn. Tuy nhiên, hình thức này đòi hỏi phải đáp ứng đủ về nhân sự và chi phí vận hành cho bộ phận KTNB thường lớn. Do đó, ở mô hình này, người ta có thể sử dụng dịch vụ KTNB theo cơ chế đồng kiểm toán. Điều này sẽ giảm bớt chi phí đào tạo chi phí di chuyển giữa các địa bàn của doanh nghiệp.

- *Giám định viên kế toán hoặc giám sát viên nhà nước:* Giám định viên kế toán là các kiểm toán viên chuyên nghiệp có chứng chỉ, có đăng ký hành nghề và được thuê làm KTNB tại doanh nghiệp. Đây chính là mô hình thích hợp nhất đối với mức độ thuê ngoài KTNB hoàn toàn. Trước hết họ là những người tư vấn kiểm soát cho giám đốc điều hành và các giám đốc chức năng trong công ty, đánh giá nguồn lực công ty để sử dụng phù hợp tránh lãng phí, thất thoát hay bảo đảm hoạt động của công ty tuân thủ pháp luật... Không những thế, giám định

viên kế toán còn chịu trách nhiệm kiểm tra chất lượng thông tin tài chính, báo cáo kế toán, soát xét tính trung thực và hợp lý của báo cáo tài chính theo yêu cầu của hội đồng quản trị, tổng giám đốc. Giám định viên kế toán là mô hình tổ chức được vận dụng phổ biến trong các doanh nghiệp có quy mô nhỏ, các doanh nghiệp thành viên của tập đoàn có quy mô nhỏ và các doanh nghiệp hoạt động đơn ngành. Tuy nhiên, khi vận dụng hình thức thuê ngoài KTNB với tất cả các chức năng, do công việc KTNB cũng do số ít chuyên gia có trình độ đảm nhiệm nên cần chú trọng đảm bảo tính khách quan trung thực của kiểm toán viên bằng các biện pháp bổ sung như kiểm tra chéo, hoán đổi vị trí công tác định kỳ hoặc duy trì hệ thống kiểm soát chất lượng hoạt động KTNB.

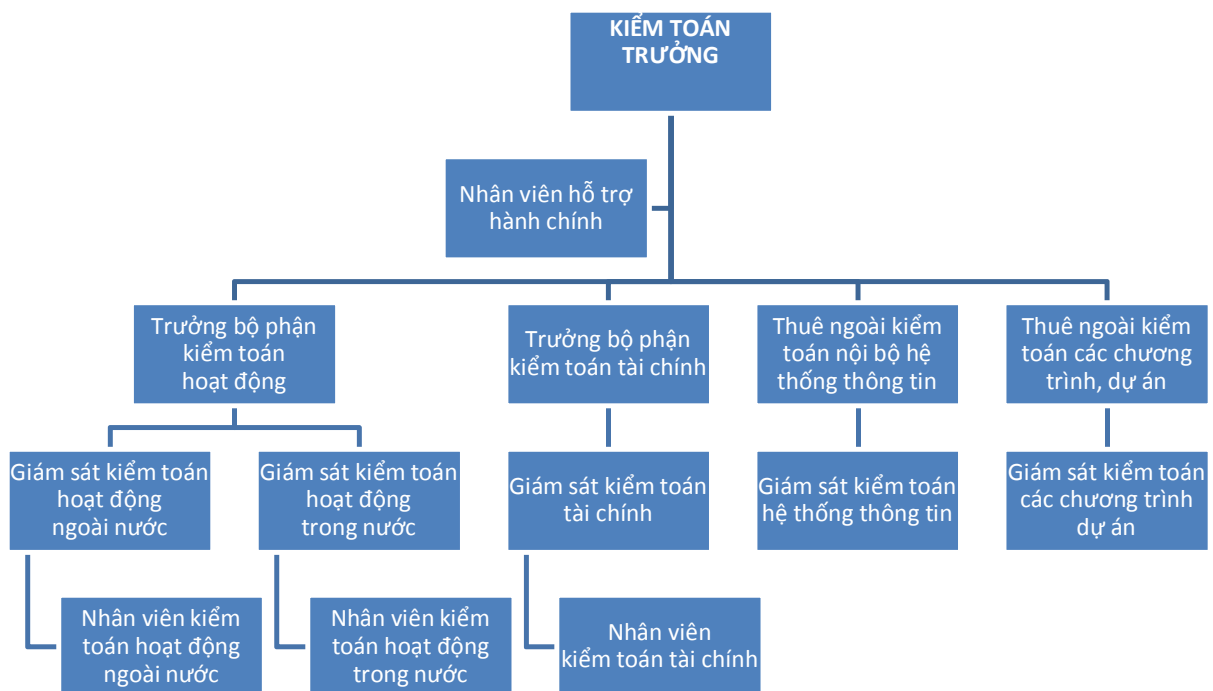
Xét về cấu trúc tổ chức, bộ máy KTNB có thể được tổ chức theo các cách tiếp cận sau: dựa trên cơ sở các loại kiểm toán hay lĩnh vực kiểm toán, dựa trên cơ sở sự thích hợp với cơ cấu tổ chức của công ty, theo lĩnh vực địa lý, theo cách kết hợp những phương pháp đã đề cập trước đó với những nhân viên chủ chốt. Các cách thức tiếp cận này có thể được sử dụng độc lập hoặc kết hợp theo mức độ cần

thiết.

3.3.1. Tổ chức bộ máy KTNB theo loại hình kiểm toán

Bộ máy KTNB có thể được tổ chức theo từng loại hình KTNB. Chung nhất, KTNB hiện đại thường chia thành ba loại hình kiểm toán khi bố trí bộ máy tổ chức: kiểm toán tài chính, kiểm toán hoạt động và kiểm toán hệ thống thông tin. Ngoài ra, có thể có thêm chức năng kiểm toán các chương trình dự án đặc biệt của đơn vị. Tuy nhiên, phải thừa nhận cách thức tổ chức này có những nhược điểm lớn là sự trùng lặp công việc kiểm toán. Khi thực hiện theo lĩnh vực kiểm toán, chi phí đi lại của KTV sẽ tăng lên, thời gian sẽ bị mất nhiều hơn. Để khắc phục nhược điểm này, có thể sử dụng cơ chế đồng kiểm toán trong đó phổ biến nhất hiện nay là thuê ngoài thực hiện chức năng kiểm toán hệ thống thông tin. Ngoài ra, có thể sử dụng cơ chế đồng kiểm toán chức năng kiểm toán tài chính hoặc kiểm toán hoạt động. Khi đó, các doanh nghiệp sẽ tận dụng được mạng lưới của các công ty kiểm toán, nhất là các công ty kiểm toán hoạt động trên địa bàn quốc gia và quốc tế. Tuy nhiên, cho dù có sử dụng cơ chế đồng kiểm toán đối với một vài chức năng, các đơn

Sơ đồ 2: Tổ chức bộ máy KTNB sử dụng cơ chế đồng kiểm toán đối với một vài chức năng kiểm toán



(Nguồn: Tác giả)

vị vẫn phải duy trì các giám sát kiểm toán theo từng chức năng. Một mô hình điển hình của cơ chế này được mô tả theo Sơ đồ 2.

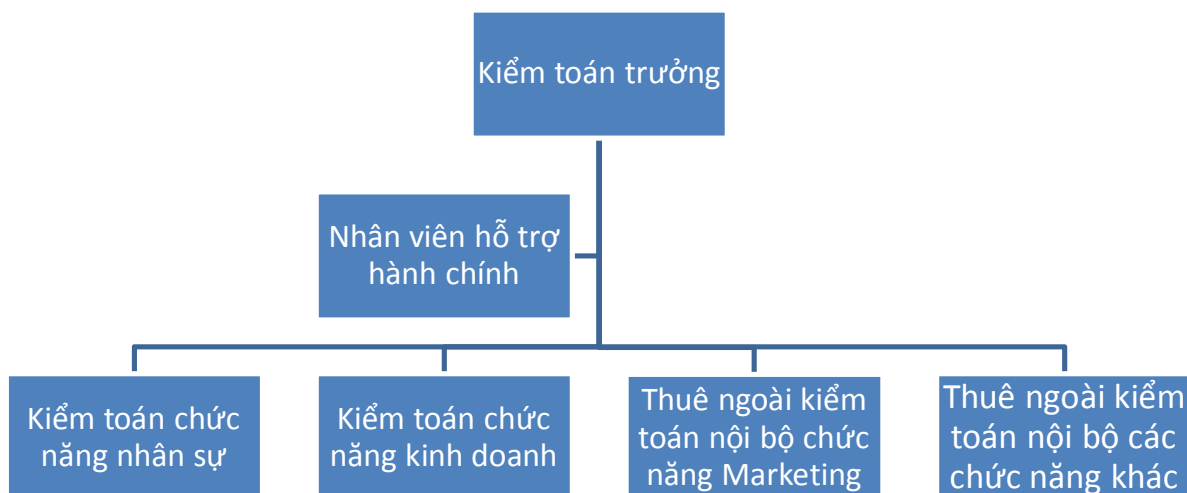
Như vậy, khi áp dụng mô hình này, các doanh nghiệp phải rất thận trọng cân nhắc giữa ưu điểm và nhược điểm. Đặc biệt mô hình này càng được cân nhắc nhiều hơn trong xu thế kiểm toán hiện đại có xu hướng các KTVNB cấp thấp và kiểm toán viên thuê ngoài sẽ tập trung nhiều hơn vào các thủ tục và kỹ thuật kiểm toán trong khi các KTVNB cấp cao và các giám sát kiểm toán sẽ chú trọng đến các vấn đề mang tính quản lý rộng hơn nhiều.

3.3.2. Tổ chức KTVNB theo khối chức năng tương ứng với từng lĩnh vực hoạt động

Trong các đơn vị có qui mô hoạt động lớn, lĩnh vực hoạt động đa dạng như các tập đoàn thì một cách làm rất thực tế là giao trách nhiệm KTVNB theo những lĩnh vực hoạt động riêng biệt theo cơ cấu tổ chức của tập đoàn. Các nhóm KTVNB có thể được giao kiểm toán theo từng “khối chức năng” trong tổ chức của tập đoàn như khối thực hiện chức năng kinh doanh, khối thực hiện chức năng nhân sự... Cơ chế đồng KTVNB có thể được thực hiện với một vài chức năng như chức năng nhân sự, chức năng cung ứng, chức năng thanh toán, chức năng marketing. Tổ chức bộ máy KTVNB theo cách thức này có thể được khái quát theo Sơ đồ 3.

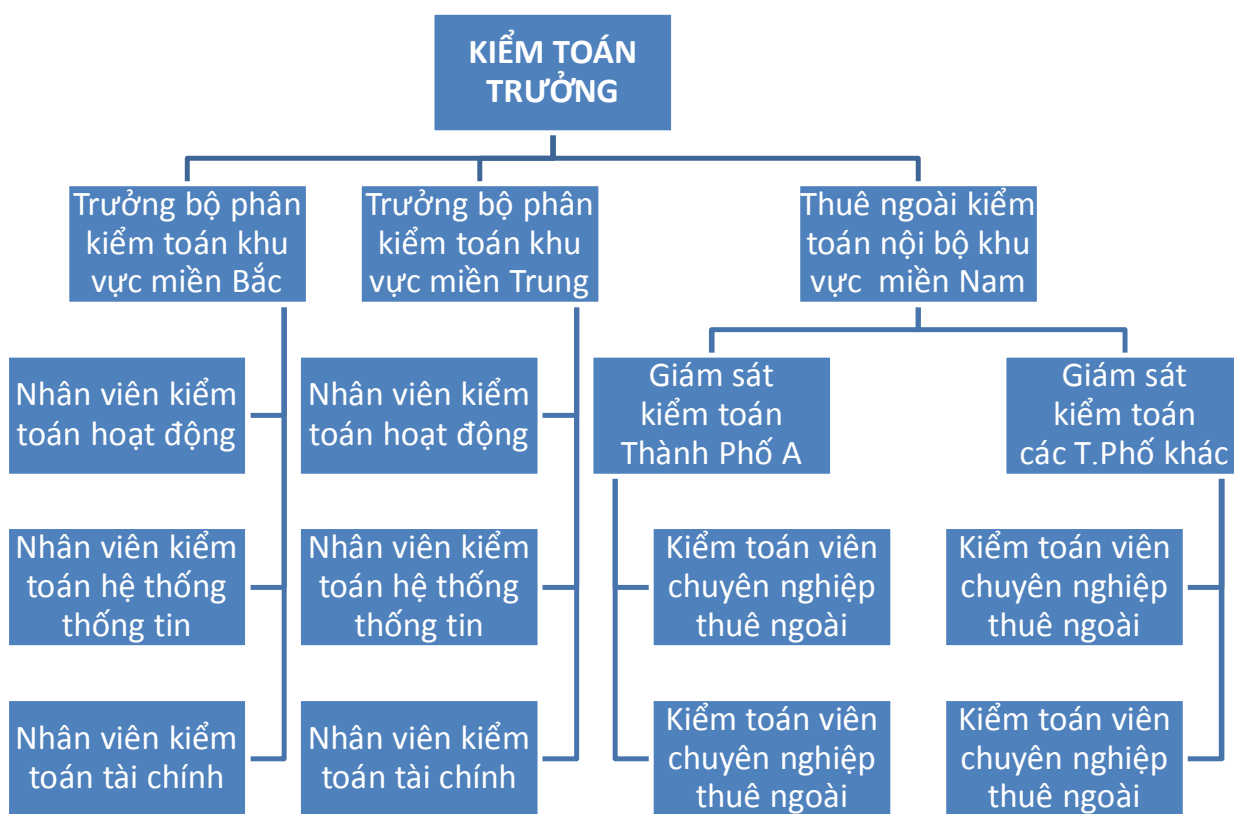
Cũng tương tự như cách thức tổ chức trên, lợi ích lớn nhất của các thức này là tạo ra tính chuyên môn hóa trong công việc, các KTV có kiến thức sâu hơn về hoạt động của đối tượng được kiểm toán và có cơ sở để phát triển chuyên môn kể cả trong những lĩnh vực đặc biệt. KTV có cơ hội phát triển mối quan hệ với các cấp quản lý, tăng cường khả năng trao đổi thông tin trong ngành hay trong khối chức năng mà KTV phụ trách. Kiểm toán viên nội bộ của doanh nghiệp cũng có thể trao đổi trực tiếp nghiệp vụ đối với các kiểm toán viên thuê ngoài. Tuy nhiên, cách thức tổ chức này cũng có những nhược điểm nhất định. Nhược điểm lớn đối với cách thức tổ chức này là KTV thuê ngoài thực hiện KTVNB chỉ có những phán xét dựa trên công việc của anh ta đối với “khối chức năng” mà không có sự đánh giá tác động qua lại giữa các khối chức năng. KTV cũng không có cái nhìn tổng quan do đó có những vấn đề KTV đánh giá là rất trọng yếu cũng có thể trở thành một vấn đề chỉ tương đối trọng yếu nếu anh ta có thêm thông tin từ các KTV thực hiện kiểm toán khối chức năng khác. Hơn nữa, cách thức tổ chức này còn tồn tại một nhược điểm lớn nữa đó là mối quan hệ của KTV thuê ngoài với nhà quản lý của “khối chức năng” hay ngành được kiểm toán theo thời gian sẽ có thể trở thành các mối quan hệ đặc biệt. Điều này sẽ ảnh hưởng đến tính độc lập của KTV thuê ngoài thực hiện KTVNB và giảm tính khách quan của kết

Sơ đồ 3: Tổ chức bộ phận KTVNB tương ứng với khối chức năng



(Nguồn: Tác giả)

Sơ đồ 4: Tổ chức bộ phận KTNB theo khu vực



(Nguồn: Tác giả)

luận hay phát hiện kiểm toán.

3.3.3. Tổ chức KTNB theo khu vực địa lý hoạt động

Trong cách tiếp cận theo khu vực địa lý, tất cả các hoạt động của công ty ở một khu vực địa lý nhất định để giao cho một KTVNB riêng biệt hoặc một nhóm KTVNB. Khi sắp xếp tổ chức bộ máy KTNB theo khu vực địa lý có thể kết hợp với cách thức tổ chức theo lĩnh vực kiểm toán như mô hình thứ nhất hoặc có thể kết hợp với cách thức tổ chức tương ứng với khối chức năng của doanh nghiệp như mô hình thứ hai. Cơ chế đồng kiểm toán sẽ được thực hiện ở tại một vài khu vực địa lý. Mô hình tổ chức kiểm toán nội bộ theo khu vực địa lý hoạt động thường được mô tả theo Sơ đồ 4.

Khi thuê ngoài KTNB đối với một số khu vực, doanh nghiệp cần duy trì nhân viên giám sát kiểm toán nhằm đảm bảo chất lượng KTNB của doanh nghiệp. Ưu điểm và nhược điểm của loại tiếp cận theo khu vực địa lý hoạt động này được phân tích rõ qua hai mô hình trên. Đổi lại, đây là cách tiếp cận

được đánh giá là tốt nhất và là loại tiếp cận được sử dụng nhiều nhất trong thực tế.

3.3.4. Mô hình linh hoạt, sử dụng dịch vụ KTNB không thường xuyên

Đôi khi trong các hoạt động hàng ngày của doanh nghiệp có những phần việc liên quan đến chuyên môn đặc biệt. Các kiểm toán viên nội bộ không phải lúc nào cũng am hiểu tường tận về tất cả các lĩnh vực. Do đó, bộ phận KTNB có thể có những chuyên gia thực hiện những lĩnh vực đặc biệt từ các hãng kiểm toán độc lập. Hơn nữa, họ có thể là các chuyên gia máy tính, các chuyên gia kỹ thuật và không nhất thiết phải là các KTV. Trong một số trường hợp, những người này không phải là nhân viên chính thức của đơn vị mà có thể làm theo từng hợp đồng riêng biệt. Khi sử dụng những nhân viên này, cần có sự đảm bảo hợp lý về trình độ chuyên môn và tính độc lập của họ. Đây là hình thức thuê ngoài kiểm toán nội bộ được áp dụng rộng rãi hiện nay ở Việt Nam. Khi đó, các tổ chức cung cấp dịch vụ theo hợp đồng ngắn hạn và thường chỉ giới hạn ở

một số lĩnh vực hoạt động cụ thể, chuyên biệt.

4. Thảo luận về lợi ích và hạn chế của việc sử dụng kiểm toán nội bộ thuê ngoài

Để cân nhắc đến việc sử dụng các mô hình này, nhà quản lý cần xem xét đến những lợi ích và bất lợi của mô hình thuê ngoài KTNB đặc biệt là với thuê ngoài hoàn toàn KTNB và cơ chế đồng KTNB.

4.1. Lợi ích sau của việc thuê ngoài KTNB và cơ chế đồng kiểm toán

- *Nâng cao năng lực*: Nếu đơn vị sử dụng dịch vụ từ những hãng kiểm toán lớn, nhân viên của đơn vị sẽ được tiếp cận với phong cách làm việc chuyên nghiệp. Hơn nữa, đây là cơ hội tốt nhất để các kiểm toán viên nội bộ trong đơn vị (trường hợp sử dụng dịch vụ đồng KTNB) và các kế toán viên (cả trường hợp sử dụng dịch vụ thuê ngoài và cơ chế đồng KTNB) nâng cao năng lực chuyên môn vì các kiểm toán viên từ các hãng kiểm toán đều được đào tạo bài bản về chuyên môn và có kỹ năng chuyên nghiệp. Hiện nay, tại Việt Nam cả bốn công ty kiểm toán lớn nhất (Big Four) đều đang cung cấp dịch vụ này cho các doanh nghiệp. Lợi ích này được thể hiện rõ bằng chính sự tăng trưởng của doanh thu các hãng kiểm toán đối với loại dịch vụ này.

- *Tăng cường quản trị công ty theo thông lệ quốc tế*: Các hãng kiểm toán đều áp dụng thông lệ thực hành tốt trên toàn cầu về quản trị doanh nghiệp, do đó khi sử dụng dịch vụ KTNB của các hãng kiểm toán các doanh nghiệp sẽ tiếp cận tốt hơn các nguyên tắc của thông lệ thực hành tốt về quản trị doanh nghiệp.

- *Nhận diện rủi ro*: Kiểm toán bên ngoài thực hiện dịch vụ với hàng loạt khách hàng do đó kỹ năng nhận diện rủi ro sẽ tốt hơn kiểm toán bên trong doanh nghiệp. Đặc biệt, khi kiểm toán bên trong doanh nghiệp thực hiện chức năng KTNB, có nhiều cách thức tư duy và đánh giá rủi ro đã trở thành thói quen nên sẽ thiếu đi cái nhìn tổng quát về các loại rủi ro của doanh nghiệp.

- *Chỉ phải chấp nhận biến phí hoặc giám sát định phí*: Khi thuê ngoài KTNB doanh nghiệp sẽ không còn phải chi trả các khoản định phí cho bộ phận KTNB, còn khi sử dụng cơ chế đồng KTNB, các chi phí liên quan đến đào tạo, thiết kế kiểm soát, sẽ chỉ cần thực hiện một lần hoặc một vài lần. Ngoài ra, các chi phí vận hành của KTNB có thể được giảm bớt như chi phí di chuyển giữa các cơ sở của doanh

NGHIỆP HOẶC TỔ CHỨC. Điều này đặc biệt hiệu quả khi khoản chi phí này tương đối lớn khi doanh nghiệp hoạt động ở phạm vi toàn quốc hoặc quốc tế. Như vậy, khi thuê ngoài hay sử dụng dịch vụ đồng kiểm toán mức chi phí chi trả có thể cao nhưng những chi phí đó chỉ phải trả một lần.

- *Tính độc lập*: Khi thuê ngoài thực hiện dịch vụ KTNB, tính độc lập sẽ được đảm bảo tốt hơn do những nhận định từ các kiểm toán viên từ bên ngoài thường mang tính khách quan hơn. Hình thức này còn làm tăng sự đảm bảo độc lập với ban lãnh đạo về tính phù hợp của hệ thống kiểm soát nội bộ bằng cách tập trung vào các lĩnh vực có rủi ro cao hơn, các kiểm soát chủ chốt, và các quy trình quản lý rủi ro để xác định và giảm thiểu các rủi ro kinh doanh chính.

- *Không có thời gian chết*: Doanh nghiệp có thể tránh được thời gian chết đôi khi xảy ra giữa các đợt kiểm toán. Mặc dù KTNB về lý thuyết sẽ thực hiện kiểm toán thường xuyên nhưng trong thực tế, bộ phận KTNB các doanh nghiệp sẽ vẫn phải lập kế hoạch kiểm toán theo từng đợt và sẽ vẫn có thể có thời gian chết giữa các đợt kiểm toán. Nhưng khi sử dụng hình thức thuê ngoài và cơ chế đồng KTNB, nhà cung cấp dịch vụ không thể để thời gian chết giữa các đợt kiểm toán.

- *Đảm bảo các mục tiêu ngắn hạn*: Việc vận dụng hình thức thuê ngoài hay cơ chế đồng kiểm toán tận dụng cơ hội tốt hơn để đạt được những mục tiêu chiến lược, tài chính và hoạt động trong ngắn hạn.

4.2. Các hạn chế của việc thuê ngoài KTNB và cơ chế đồng KTNB

- *Chi phí cao*: Dịch vụ KTNB thường được cung cấp bởi các hãng kiểm toán lớn. Với các hãng kiểm toán này, chi phí kiểm toán sẽ được tính theo giờ do đó mức tổng chi phí cho dịch vụ KTNB thường tương đối cao. Hơn nữa, có một vấn đề mà các khách hàng của các công ty kiểm toán thường phải đối mặt đó là sự gia tăng giá phí dịch vụ kiểm toán thường xuyên.

- *Lệ thuộc vào dịch vụ bên ngoài*: Sử dụng dịch vụ KTNB dễ dẫn đến tình trạng lệ thuộc, các nhân viên trong đơn vị sẽ ỷ lại vào các kiểm soát thực hiện từ bên ngoài mà mất đi tính chủ động.

- *Đào tạo*: Một số doanh nghiệp sử dụng chức năng KTNB như một phương thức nhằm huấn luyện các nhà quản lý các cấp hoặc các nhân viên có khả

năng được thăng tiến về các chức năng trong đơn vị. Khi thuê ngoài dịch vụ KTNB, doanh nghiệp sẽ không thể tận dụng được lợi ích trong đào tạo nhân sự trong doanh nghiệp.

- *Trách nhiệm:* Mặc dù sử dụng dịch vụ KTNB từ kiểm toán bên ngoài nhưng trách nhiệm cuối cùng của các nhà quản lý các cấp vẫn không thay đổi. Tuy nhiên, khi thực hiện thuê ngoài hay thực hiện chức năng đồng kiểm toán, các nhà quản lý đặc biệt là quản lý trung gian thường coi đó là một sự giảm bớt trách nhiệm, họ thường cho rằng trách nhiệm lúc này sẽ được đặt lên vai các kiểm toán viên bên ngoài. Xét trên một khía cạnh khác của trách nhiệm, các kiểm toán viên nội bộ của doanh nghiệp thường có tính gắn bó hơn với doanh nghiệp của mình do đó họ có thể dồn nhiều tâm sức hơn trong khi các kiểm toán viên bên ngoài chỉ cần đảm bảo chất lượng dịch vụ.

- *Không mang tính dài hạn và ổn định:* Thuê ngoài KTNB hay sử dụng cơ chế đồng kiểm toán sẽ dẫn đến tình trạng doanh nghiệp luôn phải thực hiện bước công việc lựa chọn nhà cung cấp dịch vụ. Điểm này trở thành bất lợi của hình thức này vì có thể có sự thay đổi nhà cung cấp dịch vụ từ nhiều nguyên nhân khác nhau. Hơn nữa, việc trả trọn gói dịch vụ kiểm toán theo từng năm tài chính có thể làm giảm chi phí trong những kỳ đầu tiên nhưng sẽ không mang tính dài hạn.

5. Những vấn đề cần xem xét của nhà quản lý doanh nghiệp khi lựa chọn dịch vụ KTNB từ bên ngoài

5.1. Khái quát chung về việc sử dụng dịch vụ KTNB ở Việt Nam

Với những lợi ích và bất lợi đã thảo luận ở trên, nhà quản lý có thể cân nhắc đến việc sử dụng dịch vụ KTNB từ bên ngoài. Mức độ sử dụng dịch vụ từ KTNB từ bên ngoài cũng tùy thuộc vào từng loại dịch vụ.

Đối với dịch vụ thuê ngoài hoàn toàn KTNB: Hiện nay, chưa có các doanh nghiệp sử dụng dịch vụ này tại Việt Nam. Đối với các doanh nghiệp Việt Nam hiện nay chưa có các quy định rõ ràng về duy trì hệ thống kiểm soát nội bộ theo thông lệ thực hành tốt đó đó các doanh nghiệp tổ chức KTNB chỉ theo yêu cầu quản trị nội bộ chứ không phải là một yêu cầu bắt buộc. Điều này dẫn đến việc sử dụng dịch vụ này tại Việt Nam vẫn chưa phổ biến.

Đối với dịch vụ sử dụng cơ chế đồng KTNB: Tại Việt Nam, theo khảo của tác giả, những doanh nghiệp đang sử dụng dịch vụ này tập trung chủ yếu vào các doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài nhất là các doanh nghiệp có vốn đầu tư từ Mỹ và Nhật Bản. Ngoài ra, nhóm khách hàng là các tổ chức phi chính phủ (NGO) cũng là nhóm khách hàng phổ biến sử dụng dịch vụ KTNB từ các hãng kiểm toán độc lập. Họ cũng phải duy trì kiểm toán nội bộ theo yêu cầu của các tổ chức tài trợ. Một số doanh nghiệp điển hình sử dụng dịch vụ này có thể kể đến như Công ty Canon Việt Nam, Công ty Honda Việt Nam. Tuy nhiên, dịch vụ chủ yếu mà các khách hàng này sử dụng là cơ chế đồng kiểm toán. Hãng kiểm toán độc lập cung cấp dịch vụ KTNB đối với một số chức năng cơ bản như kiểm toán hệ thống thông tin hoặc kiểm toán các dự án đặc biệt.

Đối với dịch vụ cung cấp hỗ trợ chuyên môn và trợ giúp thiết lập bộ phận KTNB: Dịch vụ này đang là dịch vụ phổ biến nhất trong số các dịch vụ thuê ngoài KTNB. Các doanh nghiệp hiện nay sử dụng chủ yếu dịch vụ này, theo khảo sát của tác giả, chủ yếu là các ngân hàng thương mại cổ phần, các doanh nghiệp niêm yết trên thị trường chứng khoán. Thông thường dịch vụ loại này được cung cấp theo hai hướng. Hướng thứ nhất là trợ giúp khi bắt đầu tổ chức KTNB. Theo hướng này, một số ngân hàng thương mại như Ngân hàng đầu tư Phát triển Việt Nam BIDV, Ngân hàng Vietcombank, Ngân hàng Công thương Việt Nam Vietinbank khi tổ chức KTNB theo quy định của Ngân hàng Nhà nước đã sử dụng dịch vụ tư vấn của các hãng kiểm toán độc lập nhằm với những nội dung chủ yếu sau: Trợ giúp thiết lập bộ máy KTNB, trợ giúp tuyển dụng nhân viên KTNB, trợ giúp thiết lập Quy chế KTNB, Trợ giúp xây dựng Sổ tay KTNB, thiết lập bảng mô tả công việc của KTNB. Hướng thứ hai là hỗ trợ trong quá trình vận hành chức năng KTNB. Các hãng kiểm toán độc lập sẽ giúp doanh nghiệp với các nội dung chủ yếu sau: phân tích kỳ vọng của các bên liên quan, đánh giá rủi ro, xây dựng chiến lược KTNB, huấn luyện đào tạo kiểm toán viên nội bộ. Ngoài ra, một dịch vụ nữa cũng tương đối phổ biến là đánh giá hoạt động của KTNB.

5.2. Khuyến nghị những vấn đề cần xem xét của nhà quản lý doanh nghiệp khi lựa chọn dịch vụ KTNB từ bên ngoài

Từ sự thay đổi cầu yêu cầu đối với KTNB, có thể thấy công việc quan trọng đầu tiên mà nhà quản lý mỗi doanh nghiệp cần xem xét đó là lựa chọn mô hình và phương thức hoạt động của KTNB. Các cơ sở được lựa chọn nhằm đưa đến quyết định thuê ngoài hoàn toàn KTNB hoặc sử dụng cơ chế đồng kiểm toán thường bao gồm:

5.2.1. Yêu cầu về quản trị doanh nghiệp

Thông lệ thực hành tốt về quản trị doanh nghiệp được áp dụng tại các nước phát triển thường đề ra yêu cầu Hội đồng Quản trị chịu trách nhiệm đảm bảo Ban Giám đốc duy trì hệ thống kiểm soát nội bộ tốt nhằm bảo vệ các khoản đầu tư của các cổ đông và tài sản của công ty. Hội đồng Quản trị cũng nên

có một cái nhìn tổng quan về tính phù hợp của hệ thống kiểm soát nội bộ (bao gồm kiểm soát tài chính, kiểm soát hoạt động và kiểm soát tuân thủ) và về hệ thống quản lý rủi ro trong công ty.

Để làm được việc này, Hội đồng Quản trị nên thành lập bộ phận KTNB độc lập với các hoạt động mà bộ phận này kiểm toán. Kiểm toán viên nội bộ phải đáp ứng những yêu cầu tối thiểu đề ra trong chuẩn mực do các tổ chức nghề nghiệp được công nhận trong nước hoặc quốc tế đề ra. Chẳng hạn, một số quốc gia ở châu Á như Singapore chấp nhận các kiểm toán viên nội bộ có chứng chỉ nghề nghiệp của Viện Kiểm toán viên Nội bộ (IIA) đề ra. Hơn nữa, các yêu cầu quản trị doanh nghiệp cũng đồng thời

Bảng 1: Các nhân tố ảnh hưởng đến việc lựa chọn các mức độ dịch vụ thuê ngoài KTNB

Các nhân tố	Nội bộ	Thuê ngoài hoàn toàn (Totally outsourcing)	Cơ chế đồng kiểm toán (co-sourcing)	Dịch vụ hỗ trợ chuyên môn
KTNB đóng vai trò đào tạo nhằm nâng cao năng lực nhân viên	X		X	X
Tăng cường quản trị công ty theo thông lệ quốc tế- thông lệ thực hành tốt trong quản trị doanh nghiệp		X	X	X
Đảm bảo tính độc lập của KTNB		X	X	X
Chi phí (Xét theo ngắn hạn)	X		X	X
Mong muốn chuyển đổi chi phí cố định thành chi phí biến đổi		X	X	
Chi phí (Dài hạn)		X	X	X
Không lệ thuộc vào nguồn lực bên ngoài	X			X
Tính linh hoạt của mô hình KTNB		X	X	X
Khả năng ứng phó thay đổi nhanh chóng trong tổ chức		X	X	X
Khả năng chuyên giao kỹ năng và kiến thức cho doanh nghiệp			X	X
Cần thay đổi nhận thức về KTNB của Doanh nghiệp / Ủy ban Kiểm toán		X	X	

(Nguồn: Tác giả)

yêu cầu phải tiến hành soát xét độc lập định kỳ đối với bộ phận KTNB để đánh giá sự tuân thủ của bộ phận này với các chuẩn KTNB.

5.2.2. Hiện trạng tổ chức bộ máy KTNB và mục tiêu xây dựng cho bộ phận KTNB

- Về mặt tổ chức bộ máy KTNB:
 - + Chưa có bộ phận KTNB hoặc bộ phận phụ trách việc tuân thủ;
 - + Chưa đảm bảo nhân lực kiểm toán từ nội bộ: Doanh nghiệp không có đủ nguồn lực để thực hiện các cuộc KTNB và gặp khó khăn trong việc tuyển dụng và giữ chân các kiểm toán viên nội bộ giỏi cho công ty;
 - Về hiệu quả của KTNB: bộ phận KTNB không hiệu quả và không mang lại lợi ích cho ban lãnh đạo cấp cao và doanh nghiệp;
 - Về rủi ro: Sự thay đổi nhanh chóng các yếu tố trong môi trường kinh doanh dẫn đến sự phức tạp trong quản trị rủi ro;
 - Thay đổi vai trò của KTNB:
 - + Doanh nghiệp muốn hướng hoạt động KTNB đến cải tiến hoạt động chứ không chỉ đánh giá tuân thủ.
 - + Doanh nghiệp muốn nâng cao năng lực và sự tuân thủ của bộ phận KTNB một cách nhanh chóng và bền vững;
 - Nâng cao tính độc lập của KTNB: Doanh nghiệp muốn tăng cường tính độc lập của KTNB thông qua việc sử dụng dịch vụ KTNB từ bên ngoài.
 - Thay đổi nhận thức của nhà quản lý: Thuê ngoài dịch vụ KTNB sẽ là phương cách hữu hiệu giúp nhà quản lý nhận rõ những lợi ích mới của KTNB như đánh giá rủi ro, hỗ trợ thiết lập chiến lược hoạt động.
 - Chi phí: Nếu muốn tiết kiệm chi phí trong dài hạn, các doanh nghiệp nên lựa chọn dịch vụ đồng kiểm toán hoặc hỗ trợ KTNB. Tuy nhiên, trong ngắn hạn đôi khi việc duy trì bộ phận KTNB sẽ phát sinh

Tài liệu tham khảo:

- Nguyễn Quang Quỳnh, Ngô Trí Tuệ (2012), *Giáo trình Kiểm toán Tài chính (Tái bản lần thứ 3)*, Nhà xuất bản Đại học Kinh tế quốc dân, 99.
- Abbott, L. and S. Parker, (2000). *Audit committees and auditor selection*, *Auditing: A Journal of Theory and Practice*, (Fall): 47-66.
- DeAngelo, L., (1981), *Auditor independence, low-balling and disclosure regulation*, *Journal of Accounting and Eco-*

thêm nhiều chi phí như chi phí đào tạo bên ngoài, chi phí di chuyển trong quá trình thực hiện KTNB.

- Tránh sử dụng KTNB thuê ngoài hoàn toàn như một giải pháp nhằm dung hòa bất đồng giữa bộ phận KTNB trong doanh nghiệp với nhà quản lý bởi vì cách làm này sẽ không giải quyết được triệt để mâu thuẫn mà có thể làm mâu thuẫn càng trở nên nghiêm trọng hơn.

Như vậy, việc lựa chọn giữa việc sử dụng KTNB trong doanh nghiệp hay thuê ngoài KTNB phụ thuộc rất nhiều vào việc sắp xếp thứ tự ưu tiên của các nhân tố vừa kể trên và việc cân nhắc giữa lợi ích và hạn chế của việc lựa chọn dịch vụ thuê ngoài KTNB. Có thể tổng kết các cơ sở để lựa chọn thuê ngoài KTNB và cơ chế đồng KTNB dựa trên bảng 1.

6. Kết luận

KTNB sử dụng dịch vụ thuê ngoài là một vấn đề ngày càng quan trọng đối với kế toán nghề nghiệp. Bài viết này đưa ra lợi ích và hạn chế của việc sử dụng dịch vụ KTNB, xem xét đến hướng vận dụng hình thức thuê ngoài vào các mô hình điển hình của KTNB. Đồng thời đề ra các nhân tố lớn nhất cần cân nhắc để dẫn đến các quyết định để thuê ngoài các hoạt động KTNB. Quyết định sử dụng dịch vụ thuê ngoài hoặc thực hiện cơ chế đồng KTNB có liên quan đến các yếu tố bên trong doanh nghiệp như quản trị công ty, thực trạng của KTNB và mục tiêu hoạt động của doanh nghiệp. Ngoài ra, cũng cần lưu ý đến lợi ích và hạn chế của hình thức này như yếu tố tiết kiệm chi phí, tăng cường quản trị công ty. Hơn nữa, nhận thức và năng lực kỹ thuật của các hãng kiểm toán chuyên nghiệp bên ngoài cũng là nhân tố lớn đến ảnh hưởng đến quyết định của các doanh nghiệp khi lựa chọn dịch vụ này. Các hoạt động KTNB thường được thuê ngoài nhiều nhất là các dịch vụ truyền thống tài chính kiểm toán và kiểm toán hệ thống thông tin. Do đó, có thể khẳng định cung cấp dịch vụ KTNB là một cơ hội kinh doanh phát triển cho kế toán chuyên nghiệp. □

- nomics1: 113-127.
- Emby, C. and R. Davidson (1998). *The effects of engagement factors on auditor independence: Canadian evidence*. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation7 (2): 163 – 179.
- Haynes, C., J. Jenkins and S. Nutt, (1998), *The relationship between client advocacy and auditor experience: an exploratory analysis*, Auditing: A Journal of Practice and Theory17 (2): 88 – 104.
- Matos, J., (1997), *Outsourcing internal control (An auditing oxymoron?)*. Working paper, Bridgewater State College.
- Pelfrey, S., and E. Peacock. (1995), *A current status report on outsourcing*. Internal Auditing(Fall): 26 – 32.
- Petravick, S., 1997. *Internal auditor outsourcing: who and why?* Internal Auditing (Winter): 16 – 21.
- Peter Tickner (2011), *Considerations when outsourcing internal audit*, ngày truy cập 22 tháng 10 năm 2013, <http://www.qfinance.com/contentFiles/QF01/gsinizar/10/0/considerations-when-outsourcing-internal-audit.pdf>
- Sabarnes - *Oxley Act (2002)*, truy cập ngày 22 tháng 11 năm 2013 (<http://www.soxlaw.com/>)
- Treadway, J.C., Jr. 1987. *Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting*. Washington, D.C.: NCFRR.
- Urbancic, F.1996. *A content analysis of audit committee reports*, Internal Auditing(Summer): 36 – 45.
- Widener, S., and F. Selto. 1999. *Management control systems and boundaries of the firm: Why do firms outsource internal auditing activities?* Journal of Management Accounting Research(11): 45-74.
- Dịch vụ Kiểm toán nội bộ*, Price Waterhouse and Coopers - PWC, truy cập ngày 12 tháng 10 năm 2013, (www.pwc.com/vn/vn/advisory/consulting/internal-audit.jhtml)

On temporary issues in outsourcing internal audit

Abstract:

Global good practice in relation to corporate governance frequently states that the Board of Directors is responsible for ensuring that the Management maintains a sound system of internal controls to safeguard the shareholders' investments and the company's assets. The Board should also have an overview of the adequacy of internal controls (including financial, operational and compliance controls) and of the risk management systems in the company. The article emphasizes the changing concept of internal audit towards switching from the internal audit department to the internal audit function. The paper theoretically examines the application of totally outsourcing internal audit the co-sourcing internal audit. Based on that, it studies the managers' considerations in the choice of outsourcing the internal audit.

Thông tin tác giả:

* **Nguyễn Thị Hồng Thúy**, tiến sĩ

- Nơi công tác: Viện Kế toán Kiểm toán, Đại học Kinh tế Quốc dân

- Lĩnh vực nghiên cứu chính của tác giả: Kiểm toán tài chính, kiểm toán nội bộ, kiểm soát chi phí

- Một số tạp chí tiêu biểu mà tác giả đã từng đăng tải công trình nghiên cứu: Tạp chí Kinh tế và Phát triển, Tạp chí Nghiên cứu Khoa học Kiểm toán

Email: thuynhkt@neu.edu.vn; moc237@yahoo.com