

NGUYÊN TẮC HOẠT ĐỘNG CỦA KIỂM TOÁN NỘI BỘ TRONG DOANH NGHIỆP

NGUYỄN PHONG NGUYỄN, TRẦN MAI DÔNG

Cách mạng công nghiệp 4.0 đã, đang tác động mạnh mẽ đến nền kinh tế nói chung và cộng đồng doanh nghiệp nói riêng, các hoạt động về quản trị công ty đang dành được nhiều sự quan tâm từ các doanh nghiệp. Hoạt động kiểm toán nội bộ cũng đang là một trong những vấn đề được các doanh nghiệp chú trọng và lĩnh hoạt cải tiến. Để hoạt động kiểm toán nội bộ trở thành công cụ hữu hiệu nhằm giúp doanh nghiệp quản trị và phòng ngừa rủi ro thì doanh nghiệp phải nhận thức được đầy đủ và đảm bảo thực hiện tốt các nguyên tắc của nó. Khảo sát hệ thống lý luận cho thấy lý thuyết đại diện và lý thuyết kế toán thực chứng được sử dụng để giải thích cho các nguyên tắc hoạt động của kiểm toán nội bộ là phù hợp. Tác giả cho rằng, kiểm toán nội bộ góp phần gia tăng giá trị và lợi thế cạnh tranh cho doanh nghiệp.

Từ khóa: Nguyên tắc hoạt động, kiểm toán nội bộ, độc lập, khách quan, chuyên nghiệp

OPERATION PRINCIPLES OF INTERNAL AUDIT IN ENTERPRISES

Nguyen Phong Nguyen, Tran Mai Dong

In the context of Industrial Revolution 4.0, which has been strongly affecting the economy in general and the business community in particular, corporate governance activities have gained much attention from businesses. In particular, internal audit activities are those among the issues that businesses focus on and flexibly improve. In order for internal audit activities to be an effective tool to help enterprises manage and prevent risks, the enterprises themselves must be fully aware and ensure its principles are well implemented. Survey of theoretical accounting theory used to explain the operational principles of internal audit are appropriate. The author argues that internal audit contributes to added value and competitive advantage for businesses.

Keywords: Operating principles, internal audit, independent, objective and professional

Ngày nhận bài: 18/5/2020

Ngày hoàn thiện biên tập: 29/5/2020

Ngày duyệt đăng: 10/6/2020

1. Khái quát về kiểm toán nội bộ và nguyên tắc hoạt động của kiểm toán nội bộ

1.1. Kiểm toán nội bộ

Theo Hiệp hội Kiểm toán nội bộ IAA (1999): Kiểm

toán nội bộ là hoạt động đảm bảo và tư vấn độc lập, khách quan được thiết kế, nhằm gia tăng giá trị cho tổ chức và nâng cao hiệu quả hoạt động. Kiểm toán nội bộ giúp cho doanh nghiệp (DN) hoàn thành các mục tiêu thông qua cách thức đánh giá rủi ro một cách bài bản, có hệ thống, từ đó nâng cao tính hiệu quả của hoạt động quản trị rủi ro cũng như quy trình quản trị công ty. Khái niệm này nhấn mạnh tầm quan trọng của tính độc lập và khách quan của chức năng kiểm toán nội bộ (Goodwin & Yeo, 2001).

Các DN Việt Nam hiện nay đều chú trọng và xem xét nghiêm túc vai trò, cũng như tầm quan trọng của nguyên tắc hoạt động kiểm toán nội bộ để từ đó có thể xây dựng kiểm toán nội bộ thật sự hiệu quả

1.2. Nguyên tắc hoạt động của kiểm toán nội bộ

Nguyên tắc hoạt động của kiểm toán nội bộ bao gồm các yếu tố sau đây:

- **Độc lập:** Dưới góc độ của kiểm toán nội bộ, tính độc lập đề cập đến khả năng thực hiện công việc một cách tự do và khách quan mà không bị can thiệp bởi các nhà quản lý hay các nhân viên thuộc bên trong và bên ngoài tổ chức. Ví dụ: Việc kiểm toán nội bộ có quyền tiếp cận trực tiếp đến Ban quản trị, cũng như việc chỉ báo cáo cho Ban quản trị, thay vì báo cáo cho nhà quản lý đều làm gia tăng tính độc lập của chức năng kiểm toán nội bộ (Raiborn và cộng sự, 2017).

Trong nghiên cứu này, tính độc lập của kiểm toán nội bộ được định nghĩa là mức độ kiểm toán nội bộ không bị ảnh hưởng hay tác động bởi các nhà quản lý trong quá trình kiểm toán nội bộ thực hiện các hoạt

động kiểm toán trong DN cũng như phát hành các báo cáo kiểm toán nội bộ (Ebissa, 2015).

- *Khách quan*: Sự khách quan là thái độ không thiên vị và tránh các xung đột lợi ích của kiểm toán viên nội bộ. Do đó, khi toàn bộ hoạt động kiểm toán tuân thủ đã được thực hiện tốt, kiểm toán viên nội bộ có thể giảm bớt nội dung và phạm vi của các hoạt động giám sát chất lượng (Fadzil và cộng sự, 2005). Trong hệ thống cơ sở lý luận, có một sự thống nhất rằng, tính khách quan liên quan đến chất lượng của các đánh giá, phán đoán và quyết định trong các hoạt động kiểm toán nội bộ. Cụ thể, khách quan được xem là những chủ kiến của cá nhân, không bị ảnh hưởng bởi các yếu tố bên ngoài đến việc đánh giá, phán đoán và quyết định (Stewart&Subramaniam, 2010).

- *Chuyên nghiệp*: Theo Kalbers&Lawrence (1995), tính chuyên nghiệp của kiểm toán nội bộ thể hiện ở những giá trị và lợi ích mà họ đem lại cho tổ chức. Một kiểm toán viên nội bộ được xem là chuyên nghiệp, ngoài việc phải đảm bảo đủ kiến thức, năng lực chuyên môn thì còn phải hội tụ những kỹ năng cần thiết như sự thành thạo, sự cẩn trọng và khả năng làm việc đội nhóm. Bên cạnh đó, sự chuyên nghiệp của kiểm toán nội bộ không chỉ đem lại kết quả tốt hơn trong công việc, mà còn đóng vai trò quan trọng trong việc gia tăng giá trị của DN.

Tại Việt Nam, ngày 22/1/2019, Chính phủ ban hành Nghị định số 05/2019/NĐ-CP quy định về kiểm toán nội bộ, trong đó quy định về kiểm toán nội bộ tại DN. Theo đó, đối với công tác kiểm toán nội bộ đối với các DN, các đơn vị sau đây phải thực hiện công tác kiểm toán nội bộ: Công ty niêm yết; DN mà Nhà nước sở hữu trên 50% vốn điều lệ là công ty mẹ hoạt động theo mô hình công ty mẹ-công ty con; DN nhà nước là công ty mẹ hoạt động theo mô hình công ty mẹ-công ty con. Các DN không thuộc đối tượng trên được Nhà nước khuyến khích thực hiện công tác kiểm toán nội bộ. Nghị định này quy định rõ các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán nội bộ gồm: Tính độc lập (Người làm công tác kiểm toán nội bộ không được đồng thời đảm nhận các công việc thuộc đối tượng của kiểm toán nội bộ. Đơn vị phải đảm bảo rằng kiểm toán nội bộ không chịu bất cứ sự can thiệp nào trong khi thực hiện nhiệm vụ báo cáo và đánh giá); Tính khách quan (Người làm công tác kiểm toán nội bộ phải đảm bảo khách quan, chính xác, trung thực, công bằng trong quá trình thực hiện nhiệm vụ của kiểm toán nội bộ) và Tuân thủ pháp luật và chịu trách nhiệm trước pháp luật về hoạt động kiểm toán nội bộ.

2. Tổng quan nghiên cứu về nguyên tắc hoạt động của kiểm toán nội bộ

Khảo sát của nhóm tác giả cho thấy, nguyên tắc hoạt động của kiểm toán nội bộ ít được nhắc đến trong hệ thống cơ sở lý luận. Tuy nhiên, thời gian gần đây, nguyên tắc hoạt động của kiểm toán nội bộ bắt đầu nhận được sự quan tâm ở một số nghiên cứu trong và ngoài nước. Stewart&Subramaniam (2010) đã thực hiện một nghiên cứu về tính độc lập của kiểm toán nội bộ và cho rằng, độc lập nghĩa là không bị ảnh hưởng của một cá nhân hay một nhóm người khi gặp những mâu thuẫn vật chất hay quyền lợi có thể gây ảnh hưởng đến tính khách quan của họ.

Trong một nghiên cứu của mình, Ebissa (2015) đã nhận định tính độc lập của kiểm toán nội bộ được xem là yếu tố nền tảng cho sự tin cậy của các báo cáo kiểm toán nội bộ. Nếu các nhân viên kiểm toán nội bộ không có sự độc lập về bản chất bên trong, cũng như ở sự biểu hiện bên ngoài thì các báo cáo kiểm toán nội bộ sẽ mất đi sự tin cậy, cũng như tính khách quan.

Goodwin & Yeo (2001) chỉ ra rằng, các DN cần phải tăng cường tính độc lập và khách quan của kiểm toán nội bộ. Trong đó, các nhân tố có thể tác động đến tính khách quan của kiểm toán nội bộ bao gồm: (1) Mối quan hệ giữa kiểm toán nội bộ và Ban quản trị, (2) Sử dụng kiểm toán nội bộ là cách thức để đào tạo đội ngũ quản lý trong tương lai (Ví dụ như: Tuyển dụng mới chuyên viên kiểm toán nội bộ và trong tương lai có thể để bặt vào các vị trí quản lý trong DN, hoặc bước đầu luân chuyển nhân viên trong DN vào vị trí kiểm toán nội bộ và sau đó đưa họ trở lại bộ phận cũ với vị trí quản lý cao hơn). Tính chuyên nghiệp của kiểm toán nội bộ không chỉ thể hiện ở các lợi ích đã đem lại cho DN, mà còn thể hiện giá trị ở các liên kết với hiệu suất công việc, sự hài lòng trong công việc, cam kết tổ chức và mục tiêu về doanh thu của DN (Kalbers & Lawrence, 1995).

Thông qua các nghiên cứu trên, nhóm tác giả cho rằng, nguyên tắc hoạt động của kiểm toán nội bộ là nền tảng căn bản; làm cơ sở cho kiểm toán viên nội bộ thực thi công việc một cách đúng đắn và hợp lý. Các kiểm toán viên nội bộ cần nêu cao tính tuân thủ nguyên tắc để hoạt động kiểm toán nội bộ của DN trở nên chín chắn và khoa học hơn.

3. Lý thuyết nền tảng giải thích cho các nguyên tắc hoạt động của kiểm toán nội bộ

3.1. Lý thuyết ủy nhiệm

Mối quan tâm cơ bản của quản trị công ty bất

nguồn từ việc tách quyền sở hữu và kiểm soát trong những công ty đại chúng hiện đại. Đây chính là bản chất của vấn đề về tính đại diện được nêu ra từ thời gian trước bởi các học giả hàng đầu ở nước ngoài. Cụ thể, lý thuyết ủy nhiệm được xây dựng đầu tiên bởi Ross (1973), sau này được Jensen & Meckling (1976) phát triển thêm. Nội dung của lý thuyết này đề cập đến mối quan hệ giữa bên ủy nhiệm và bên được ủy nhiệm thông qua hợp đồng. Trong đó, bên được ủy nhiệm sẽ thực hiện một số công việc đại diện cho bên ủy nhiệm, bao gồm việc ủy thác một mức độ thẩm quyền ra quyết định cho bên được ủy nhiệm

Trong bối cảnh này, lý thuyết ủy nhiệm có thể được sử dụng làm cơ sở giải thích cho tính độc lập và tính khách quan của kiểm toán nội bộ. Nó thể hiện ở việc kiểm toán nội bộ chính là những người đại diện cho nhà quản lý để thực hiện trách nhiệm theo mong đợi của các bên liên quan cũng như của xã hội.

Dựa vào điều này, trách nhiệm điều hành DN được trao cho hội đồng quản trị là những người đại diện cho các cổ đông. Hội đồng quản trị thường họp một vài lần mỗi năm để bổ nhiệm quản lý, đứng đầu là giám đốc điều hành để quản lý DN. Đồng thời, kiểm toán độc lập bên ngoài sẽ cung cấp những dịch vụ đảm bảo cho cố đồng thông qua đánh giá chất lượng của các báo cáo tài chính. Còn kiểm toán nội bộ sẽ cung cấp sự đảm bảo cho ban quản trị, thông qua việc bảo vệ giá trị DN; đảm bảo DN tuân thủ pháp luật, đạo đức kinh doanh và quy chế nội bộ; phòng ngừa rủi ro và cải tiến quy trình để DN hoạt động hiệu quả hơn.

Trong bối cảnh này, lý thuyết ủy nhiệm có thể được sử dụng làm cơ sở giải thích cho tính độc lập và tính khách quan của kiểm toán nội bộ (Adams, 1994). Nó thể hiện ở việc kiểm toán nội bộ chính là những người đại diện cho nhà quản lý để thực hiện trách nhiệm theo mong đợi của các bên liên quan cũng như của xã hội. Đặc biệt, phải tách rời chức năng quản trị và chức năng kiểm soát nhằm đảm bảo sự độc lập, không kiểm nhiệm để phát huy tối đa vai trò của kiểm toán nội bộ.

Lý thuyết ủy nhiệm cho rằng, cả hai bên (bên ủy nhiệm và bên được ủy nhiệm) đều muốn tối đa hóa lợi ích của mình. Thông thường, bên được ủy nhiệm được mong đợi sẽ hành xử theo hướng mang lại lợi ích lớn nhất cho bên ủy nhiệm, nhưng bản thân những người được ủy nhiệm cũng theo đuổi những lợi ích

riêng. Chính vì vậy, trong mối quan hệ này luôn tồn tại những mâu thuẫn và điều này làm phát sinh một khoản chi phí đại diện, được phân thành hai loại: Chi phí đầu tư vào hệ thống kiểm soát cần thiết để giảm thiểu việc thiếu thông tin của bên ủy nhiệm và chi phí giám thiểu rủi ro thông tin qua việc chia sẻ rủi ro với bên được ủy nhiệm nhờ những biện pháp kích thích dựa trên kết quả đầu ra. Tuy nhiên, theo lý thuyết này, thì kiểm toán nội bộ (bên được ủy nhiệm) phải thực thi công việc một cách rõ ràng, công bằng và giảm thiểu xung đột lợi ích. Vì vậy, nhờ vào lý thuyết ủy nhiệm mà kiểm toán nội bộ có xu hướng hành xử một cách khách quan và tự quản triệt lợi ích riêng. Từ đó, đã đề cao vai trò của kiểm toán nội bộ trong tiến trình hoạt động của DN.

3.2. Lý thuyết kế toán thực chứng

Lý thuyết kế toán thực chứng giải thích và dự báo các hoạt động kế toán diễn ra hàng ngày trong thực tế. Lý thuyết kế toán thực chứng giúp trả lời câu hỏi “cái gì đang diễn ra hàng ngày, tại sao người lập báo cáo tài chính lại làm như vậy, động lực nào để họ làm như vậy?” (Watts & Zimmerman, 1978). Như vậy, lý thuyết kế toán thực chứng mang lại cơ hội khám phá và giải thích những sự vật hiện tượng chưa từng xuất hiện hoặc đã xuất hiện nhưng người làm kế toán chưa quan sát thấy trong thế giới tài chính và đặc biệt là hoạt động kế toán (cụ thể là hoạt động kiểm toán nội bộ).

Ở đây, lý thuyết kế toán thực chứng được dùng để giải thích cho tính chuyên nghiệp của kiểm toán nội bộ, giá trị của kiểm toán nội bộ được thể hiện ở việc cần trọng xem xét các hoạt động của DN, cũng như kiểm tra tính tuân thủ, kiểm tra tính đúng đắn của báo cáo tài chính... Kiểm toán nội bộ có giá trị cũng sẽ gia tăng giá trị cho DN. Nghĩa là, lợi ích của kiểm toán nội bộ đưa lại cho DN càng nhiều thì giá trị DN càng tăng. Lý thuyết này gợi ý cho các DN cần chú trọng hơn trong công tác cải thiện tính chuyên nghiệp của kiểm toán nội bộ để làm động lực cho việc nâng cao giá trị.

4. Bàn luận

Kiểm toán nội bộ là hoạt động chủ chốt của các DN trong quản trị và phòng ngừa rủi ro nhưng những mối đe dọa đến tính độc lập, khách quan và chuyên nghiệp của kiểm toán nội bộ là không ít. Vì vậy, cũng cần cần trọng đòi hỏi sự tham gia của kiểm toán nội bộ vào các hoạt động của DN. Ví dụ, DN đang thực hiện một dự án nào đó và kiểm toán viên nội bộ có thể

có đủ kiến thức, cũng như kỹ năng đặc biệt để thực hiện dự án này. Tuy nhiên, nếu để kiểm toán nội bộ tham gia vào dự án này thì có thể xảy ra sự thỏa hiệp, cấu kết tiềm ẩn của kiểm toán nội bộ với những thành viên khác trong tổ chức. Như vậy, nguyên tắc hoạt động của kiểm toán nội bộ sẽ bị ảnh hưởng đáng kể. Công ty khi đó phải chấp nhận một sự đánh đổi đó là thuê các chuyên gia bên ngoài với chi phí cao hơn hoặc thuê thêm các nhà cung cấp dịch vụ để hoàn thành dự án, thay vì sử dụng kiểm toán nội bộ để tham gia vào các hoạt động thuộc dự án này nhằm đảm bảo không vi phạm tính độc lập (Stewart & Subramaniam, 2010).

Đối với mối quan hệ giữa chức năng kiểm toán nội bộ và chức năng quản lý, thì những yếu tố đe dọa đến tính độc lập của kiểm toán nội bộ chủ yếu gồm: (1) DN sử dụng chức năng kiểm toán nội bộ là một bước đệm để đề bạt vào các vị trí quản lý; (2) Giám đốc điều hành hoặc Giám đốc tài chính phê duyệt ngân sách cho chức năng kiểm toán nội bộ và cung cấp đầu vào cho kế hoạch kiểm toán nội bộ.

Theo Christopher và cộng sự (2009), những mối đe dọa đối với kiểm toán nội bộ là: (1) Kiểm toán nội bộ không báo cáo đến Ban quản trị theo đúng yêu cầu chức năng; (2) Ban quản trị không có toàn quyền quyết định trong việc bổ nhiệm, miễn nhiệm, đánh giá kiểm toán nội bộ; (3) Tất cả các thành viên Ban quản trị hoặc không có ít nhất một thành viên có đủ năng lực chuyên môn về kế toán. Vì nếu kiểm toán nội bộ không làm đúng chức năng, nhiệm vụ mà ban quản trị lại không có thành viên nào thông thạo về kế toán thì sẽ gặp khó khăn trong việc đánh giá hoạt động của kiểm toán nội bộ. Đồng thời, Ban quản trị không toàn quyền bổ nhiệm, miễn nhiệm kiểm toán nội bộ sẽ gây ảnh hưởng đáng kể đến tình hình chung của đơn vị. Do đó, các DN nên xem xét kỹ các điều kiện trên để hạn chế tác nghẽn trong quá trình thực thi kiểm toán nội bộ.

Bên cạnh đó, sau khi khảo sát hệ thống cơ sở lý luận, nhóm tác giả nhận thấy, có mối quan hệ giữa hoạt động kiểm toán nội bộ và sự hữu hiệu của hệ thống kiểm soát nội bộ. Nghiên cứu ở Malaysia của Fadzil và cộng sự (2005) cho rằng, hoạt động kiểm toán nội bộ tác động đến chất lượng của hệ thống kiểm soát nội bộ. Các tác giả cho rằng, việc quản lý bộ phận kiểm toán nội bộ một cách chuyên nghiệp và thành thạo, đánh giá khách quan các hoạt động kiểm toán nội bộ có thể đẩy mạnh được thành phần “giám sát” của hệ thống kiểm soát nội bộ. Phạm vi công việc của kiểm toán và hiệu quả thực hiện công tác kiểm toán ảnh hưởng đến thành phần “thông tin và truyền thông” của hệ thống

kiểm soát nội bộ. Trong khi đó, việc thực hiện công tác kiểm toán một cách thành thạo, khách quan và chuyên nghiệp có ảnh hưởng đến “môi trường kiểm soát”. Quản lý bộ phận kiểm toán nội bộ, thực hiện công tác kiểm toán, lập các chương trình kiểm toán và báo cáo kiểm toán có tác động đến thành phần “đánh giá rủi ro”. Cuối cùng, việc thực hiện công tác kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán ảnh hưởng đến “hoạt động kiểm soát” của hệ thống kiểm soát nội bộ. Vì vậy, để hoạt động kiểm soát nội bộ có thể phát huy vai trò một cách tối đa thì DN phải nghiêm túc trong việc đánh giá đúng đắn chức năng, nhiệm vụ của kiểm toán nội bộ. Để từ đó, kiểm toán nội bộ trở thành nhân tố thúc đẩy sự hữu hiệu của kiểm soát nội bộ và góp phần giúp DN tạo lập lợi thế cạnh tranh.

Tài liệu tham khảo:

1. Chính phủ (2019), Nghị định số 05/2019/NĐ-CP ngày 22/1/2019 quy định về kiểm toán nội bộ;
2. Adams, M. B. (1994), *Agency theory and the internal audit*, *Managerial Auditing Journal*, 9(8), 8-12;
3. Christopher, J., Sorens, G., & Leung, P. (2009), *A critical analysis of the independence of the internal audit function: evidence from Australia*, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(2), 200-220;
4. Ebssa, T. (2015), *Determinants of internal auditors effectiveness: case of Ethiopian public sectors*, *International Journal of Advances In Management and Economics*, ISSN, 2278-3369;
5. Fadzil, F. H., Haron, H., & Jantan, M. (2005), *Internal auditing practices and internal control system*, *Managerial Auditing Journal*, 20(8), 844-866;
6. Institute of Internal Auditors (IIA) (1996), *The institute consolidates its evolving view of outsourcing internal auditing*, *IIA Today*, 3(4), 1-4;
7. Jensen, M., & Meckling, W. (1976), *Theory of the firm: Management behavior, agency costs and capital structure*, *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-60;
8. Kalbers, L. P., & Fogarty, T. J. (1995), *Professionalism and its consequences: A study of internal auditors*, *Auditing*, 14(1), 64;
9. Raiborn, C., Butler, J. B., Martin, K., & Pizzini, M. (2017), *The internal audit function: A prerequisite for Good Governance*, *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 28(2), 10-21;
10. Sridharan, U. V., Caines, W. R., McMillan, J., & Summers, S. (2002), *Financial statement transparency and auditor responsibility: Enron and Andersen*, *International Journal of Auditing*, 6(3), 277-286;
11. Stewart, J., & Subramaniam, N. (2010), *Internal audit independence and objectivity: emerging research opportunities*, *Managerial Auditing Journal*, 25(4), 328-360.

Thông tin tác giả:

TS. Nguyễn Phong Nguyễn, TS. Trần Mai Đông
Trường Đại học Kinh tế TP. Hồ Chí Minh

Email: nguyenvphongnguyen@ueh.edu.vn, tmdong@ueh.edu.vn