

TÀI LIỆU THẢO LUẬN

# Tăng cường tích hợp Phân tích Nguyên nhân Gốc rễ vào Kiểm toán Hoạt động Khu vực công

Ấn bản lần thứ 2



CANADIAN AUDIT  
& ACCOUNTABILITY  
FOUNDATION



## Giới thiệu về Quỹ Kiểm toán và Trách nhiệm Giải trình Canada

Quỹ Kiểm toán và Trách nhiệm Giải trình Canada là một tổ chức nghiên cứu và giáo dục hàng đầu của Canada. Nhiệm vụ của chúng tôi là tăng cường kiểm toán hoạt động, giám sát và trách nhiệm giải trình của khu vực công ở Canada và nước ngoài. Chúng tôi xây dựng năng lực cho các văn phòng kiểm toán lập pháp, các cơ quan giám sát, các bộ ngành và các công ty/tập đoàn nhà nước thông qua việc xây dựng và cung cấp:

- Các khóa đào tạo và cơ hội học tập;
- Phương pháp luận, hướng dẫn và bộ công cụ;
- Nghiên cứu ứng dụng và nâng cao;
- Các sự kiện chia sẻ thông tin và các sáng kiến xây dựng cộng đồng.

Ghé thăm chúng tôi tại [www.caaf-fcar.ca](http://www.caaf-fcar.ca) để biết thêm thông tin về các sản phẩm và dịch vụ của chúng tôi.

### Tăng cường tích hợp phân tích nguyên nhân gốc rễ vào kiểm toán hoạt động khu vực công – Ấn bản lần thứ hai

© 2020 Quỹ Kiểm toán và Trách nhiệm Giải trình Canada

Đã đăng ký Bản quyền. Không được sao chép phần nào của ấn phẩm này hoặc các sản phẩm đi kèm bằng bất kỳ phương tiện nào, điện tử, cơ học, sao chụp, ghi âm hoặc cách khác mà không có sự cho phép trước bằng văn bản của nhà xuất bản.

Xuất bản bởi:

Quỹ Kiểm toán và Trách nhiệm Giải trình Canada  
1505, Đại lộ Laperriere, Phòng 100  
Ottawa, Ontario CANADA  
K1Z 7T1

ĐT: 613-241-6713

ISBN: 978-1-7752844-5-1

Ấn phẩm này hiện có bằng tiếng Pháp với tiêu đề:

*Mieux intégrer l'analyse des causes profondes à l'audit de performance dans le secteur public –  
Deuxième édition*

## Mục lục

<b>Giới thiệu .....</b>	<b>4</b>
<b>Mục đích và cấu trúc của Tài liệu thảo luận này .....</b>	<b>4</b>
<b>Giới thiệu về tài liệu này .....</b>	<b>4</b>
<b>Tóm lược về phân tích nguyên nhân gốc rễ .....</b>	<b>6</b>
<b>Vai trò của việc phân tích nguyên nhân gốc rễ trong kiểm toán hoạt động khu vực công .....</b>	<b>6</b>
<b>Tư duy nguyên nhân gốc rễ .....</b>	<b>8</b>
<b>Phân tích nguyên nhân gốc rễ cải thiện toàn bộ quy trình kiểm toán như thế nào .....</b>	<b>10</b>
<b>Giai đoạn lập kế hoạch .....</b>	<b>11</b>
<b>Giai đoạn thực hiện kiểm toán .....</b>	<b>12</b>
<b>Giai đoạn lập báo cáo .....</b>	<b>13</b>
<b>Các nhóm nguyên nhân gốc rễ chính .....</b>	<b>16</b>
<b>Văn hóa: Nhóm nguyên nhân mang tính bao quát .....</b>	<b>19</b>
<b>Kỹ thuật thăm dò và đặt câu hỏi .....</b>	<b>20</b>
<b>Công cụ phân tích nguyên nhân gốc rễ cho kiểm toán hoạt động .....</b>	<b>22</b>
<b>Vai trò tiềm năng của thiên kiến nhận thức .....</b>	<b>29</b>
<b>Kết luận .....</b>	<b>32</b>
<b>Công cụ phân tích nguyên nhân gốc rễ .....</b>	<b>33</b>
<b>Phụ lục B – Bảng tính hỗ trợ Hình 9 – Ví dụ về Biểu đồ Pareto cho Chương trình xe cứu thương .....</b>	<b>34</b>
<b>Tài liệu tham khảo .....</b>	<b>35</b>
<b>Lời cảm ơn .....</b>	<b>37</b>

# Tăng cường tích hợp phân tích nguyên nhân gốc rễ vào kiểm toán hoạt động khu vực công

## Giới thiệu

### Mục đích và cấu trúc của Tài liệu thảo luận này

Tài liệu thảo luận này dựa trên tiền đề rằng phân tích nguyên nhân gốc rễ có thể làm tăng đáng kể tác động của kiểm toán hoạt động khu vực công. Phân tích nguyên nhân gốc rễ cung cấp các công cụ và phương pháp đơn giản, phù hợp để giúp kiểm toán viên và văn phòng kiểm toán nếu họ muốn thực hiện phân tích nguyên nhân gốc rễ. Nội dung của tài liệu này được tổ chức thành ba phần chính:

- Phần 1 đề cập đến **khái niệm** phân tích nguyên nhân gốc rễ và tại sao nó có thể hữu ích cho các văn phòng kiểm toán lập pháp. Phần này cũng giải thích “tư duy nguyên nhân gốc rễ” nghĩa là như thế nào.
- Phần 2 mô tả **khi nào** có thể tiến hành phân tích nguyên nhân gốc rễ. Phần này cũng gợi ý một số hoạt động bổ sung có thể được tích hợp vào quy trình kiểm toán hoạt động điển hình.
- Phần 3 giải thích **cách** tiến hành phân tích nguyên nhân gốc rễ. Phần này gợi ý kỹ thuật hữu ích để đặt câu hỏi, các loại nguyên nhân gốc rễ thường liên quan đến các dịch vụ công và các phương tiện khác nhau để trực quan hóa và ghi lại kết quả phân tích nguyên nhân gốc rễ. Phần này cũng khám phá một số rủi ro liên quan đến phân tích nguyên nhân gốc rễ và thảo luận về một số vấn đề tiềm tàng mà các thiên kiến nhận thức có thể gây ra.

Một số hộp trong đó trình bày “Cân nhắc chính” được lồng ghép xuyên suốt tài liệu thảo luận này.

Áp dụng phân tích nguyên nhân gốc rễ trong khu vực công không phải là một ngành khoa học thuần túy mà đó là một quá trình lặp đi lặp lại bao gồm việc thực hiện nhiều xét đoán chuyên môn trong khi xem xét sự kết hợp của các yếu tố định tính và định lượng. Nói tóm lại, phân tích nguyên nhân gốc rễ “vừa là nghệ thuật, vừa là khoa học”.

## Giới thiệu về tài liệu này

Tài liệu này là ấn bản thứ hai của tài liệu thảo luận của chúng tôi về chủ đề phân tích nguyên nhân gốc rễ, được xuất bản lần đầu vào năm 2014. Tài liệu được xây dựng dựa trên sự phát triển của nghiên cứu kiểm toán và kinh nghiệm của nhiều văn phòng kiểm toán ở Canada và trên thế giới. Tài liệu mong muốn củng cố các khái niệm cơ bản về phân tích nguyên nhân gốc rễ, đồng thời phản ánh những thông lệ tốt mới nhất trong việc triển khai phân tích nguyên nhân gốc rễ trong kiểm toán khu vực công. Một số các thông tin bổ sung trong tài liệu này là:

- những diễn biến gần đây trong văn hóa tổ chức kiểm toán,
- tầm quan trọng của việc xây dựng tư duy nguyên nhân gốc rễ (bao gồm nhận biết được các thiên kiến nhận thức) và
- thêm nhiều công cụ phân tích nguyên nhân gốc rễ có thể được sử dụng khi tiến hành kiểm toán hoạt động.

Tài liệu thảo luận này nhằm khuyến khích thảo luận, thử nghiệm và chia sẻ về phân tích nguyên nhân gốc rễ trong cộng đồng kiểm toán hoạt động lập pháp và khu vực công. Những ý tưởng được trình bày trong tài liệu này mang tính gợi ý chứ không phải quy định và nên được xem như một danh sách các phương án chứ không phải công thức.

# Phần 1 – Phân tích nguyên nhân gốc rễ là gì?

## Tóm lược về phân tích nguyên nhân gốc rễ

Phân tích nguyên nhân gốc rễ là một cách tiếp cận để hiểu tại sao điều gì đó xảy ra hoặc một tình huống đã phát triển như thế nào, cho dù đó là một tai nạn lao động, một sản phẩm bị lỗi hay một thiếu sót trong chương trình. Hiệp hội Chất lượng Hoa Kỳ định nghĩa nguyên nhân gốc rễ là “Yếu tố gây ra sự không phù hợp và cần được loại bỏ vĩnh viễn thông qua cải tiến quy trình.” Hiệp hội định nghĩa phân tích nguyên nhân gốc rễ là “Một thuật ngữ tổng hợp mô tả một loạt các phương pháp tiếp cận, công cụ và kỹ thuật được sử dụng để tìm ra các nguyên nhân của vấn đề” (ASQ, 2020a). Phân tích nguyên nhân gốc rễ có thể được sử dụng để nâng cao hiệu quả, loại bỏ lãng phí hoặc cải thiện quy trình kinh doanh. Phân tích nguyên nhân gốc rễ không phải là một phương pháp đơn lẻ; đúng hơn, nó bao gồm một tập hợp các công cụ và kỹ thuật định tính và định lượng. Nó được áp dụng trong rất nhiều bối cảnh, chẳng hạn như điều tra tai nạn, phân tích rủi ro, cải tiến quy trình kinh doanh, quản lý thay đổi, kiểm soát chất lượng và tất nhiên là cả kiểm toán.

Có nhiều công cụ và kỹ thuật thường được áp dụng trong các ngành sản xuất, khai khoáng, thương mại và dịch vụ (xem **Phụ lục A**). Tài liệu thảo luận này giải thích cách thức một số công cụ và kỹ thuật này—ví dụ: kỹ thuật Năm câu hỏi tại sao, biểu đồ xương cá, sơ đồ nguyên nhân và biểu đồ Pareto—có thể được điều chỉnh và sử dụng trong kiểm toán hoạt động trong lập pháp (hoặc giá trị đồng tiền). Các công cụ và kỹ thuật này cũng có thể được các kiểm toán viên nội bộ và kiểm toán viên hoạt động của khu vực công áp dụng.

## Vai trò của việc phân tích nguyên nhân gốc rễ trong kiểm toán hoạt động khu vực công

Môi trường khu vực công rất phức tạp và năng động. Các tổ chức khu vực công và tư có nhiều điểm chung; ví dụ, cả hai có thể cố gắng loại bỏ lãng phí và nâng cao hiệu quả. Đồng thời, khu vực công có thể phức tạp vì có

- nhiều mục tiêu chính sách và đôi khi có thể xung đột,
- mục tiêu không rõ ràng hoặc trình bày kém,
- tầm nhìn kế hoạch ngắn hạn,
- thiếu phối hợp về mặt hành chính,
- đảng phái, và
- nguồn lực khan hiếm (và giảm dần).

Kiểm toán hoạt động—cho dù tập trung vào hiệu quả, tính kinh tế, hiệu lực, tuân thủ, hệ thống và biện pháp kiểm soát, quản trị và/hoặc quản lý rủi ro—thường xác định một số thiếu sót hoặc điểm yếu trong các tổ chức được kiểm toán.

Một số ví dụ các phát hiện kiểm toán phổ biến, nếu không muốn nói là lặp đi lặp lại, bao gồm:

- thiếu tuân thủ các quy định hoặc chính sách,
- kết quả không đạt được như dự định,
- vai trò và trách nhiệm không rõ ràng,
- rủi ro không được đánh giá và quản lý,
- không có sự gắn kết giữa các kế hoạch và tài nguyên được cung cấp,
- không xây dựng hoặc tuân theo các chiến lược,
- kém phối hợp các hoạt động và hành động của các bên liên quan chính,
- thiếu dữ liệu hoặc thông tin để đo lường kết quả chương trình hoặc để hỗ trợ các quyết định và
- quá trình không hiệu quả hoặc lãng phí.

Câu hỏi thường trực là “tại sao”?

- Tại sao những thiếu sót xảy ra?
- Tại sao các đơn vị không tuân thủ?
- Tại sao rủi ro không được quản lý hoặc không đạt được kết quả như dự kiến?
- Tại sao các chiến lược không được phát triển?
- Tại sao không có thông tin cần thiết để hỗ trợ các quyết định?

Thông thường, những loại phát hiện kiểm toán này là triệu chứng hoặc biểu hiện của các yếu tố hệ thống và mang tính sâu xa hơn. Và thường thì những phát hiện kiểm toán này lặp đi lặp lại và xảy ra thường xuyên. Phân tích nguyên nhân căn cơ—hoặc gốc rễ—của các thiếu sót quan sát được giúp kiểm toán viên tìm hiểu sâu bên dưới bề mặt, ngoài các triệu chứng, để trả lời những câu hỏi “tại sao?” này.

Các cơ quan kiểm toán không bắt buộc phải thực hiện phân tích nguyên nhân gốc rễ—việc này không bắt buộc theo chuẩn mực kiểm toán<sup>1</sup> (ICAEW, 2016). Thật vậy, có thể lập luận rằng trách nhiệm thực hiện phân tích nguyên nhân gốc rễ thuộc về lãnh đạo của đơn vị được kiểm toán. Sở dĩ là vì họ chịu trách nhiệm về thiết kế và quản lý các chương trình dịch vụ công đảm bảo hiệu lực và hiệu quả và phải khắc phục các điểm yếu của chương trình đã xác định (bao gồm cả việc thực hiện các kiến nghị kiểm toán).

### Lợi ích của phân tích nguyên nhân gốc rễ

Vậy tại sao thực hiện phân tích nguyên nhân gốc rễ lại có lợi cho kiểm toán viên? Đơn giản, nó cho phép các văn phòng kiểm toán tăng thêm giá trị cho công việc của họ bằng cách xây dựng các kiến nghị kiểm toán nhằm khắc phục các nguyên nhân căn cơ của các phát hiện và thiếu sót được báo cáo. Mục tiêu cuối cùng là đảm bảo rằng lãnh đạo đơn vị được kiểm toán có thể thiết kế và đưa ra các giải pháp lâu dài để tránh lặp lại một phát hiện kiểm toán trong các báo cáo (ACCA, 2019; CIIA, 2019).

Các lợi ích tiềm năng khác của phân tích nguyên nhân gốc rễ đối với các cơ quan kiểm toán và đơn vị được kiểm toán:

- cung cấp góc nhìn sâu sắc và giải thích cho các phát hiện kiểm toán;
- đánh giá xem các kiến nghị có cần thiết hoặc có phù hợp hay không trước khi báo cáo;
- gia tăng giá trị bằng cách đưa ra các kiến nghị có ý nghĩa hơn đối với lãnh đạo đơn vị;
- tăng tác động của các kiến nghị;
- hiểu rõ hơn về các khía cạnh xã hội, con người và văn hóa của một vấn đề;
- cung cấp cửa ngõ để hiểu được môi trường rủi ro của một tổ chức;
- hiểu rõ hơn về các mối quan hệ nhân quả trong các tình huống có vấn đề và tầm quan trọng của chúng trong việc hình thành các giải pháp tiềm năng; và
- góp phần sử dụng hiệu quả hơn các nguồn lực của chính phủ trong việc giải quyết các điểm yếu đã được xác định. (ICAEW, 2016; Bjorklund Wangen và cộng sự, 2017; Murdock, 2018; ACCA, 2019; CIIA, 2019)

Ngoài ra, một dấu hiệu cho thấy nghề kiểm toán ngày càng gia tăng áp dụng phân tích nguyên nhân gốc rễ, nhiều tổ chức thiết lập chuẩn mực cũng kiến nghị sử dụng phân tích này để nâng cao chất lượng kiểm toán (IAASB, 2014; ICAEW, 2019). Cuối cùng, khả năng tiến hành phân tích nguyên nhân gốc rễ hiện là một kỹ năng mà kiểm toán viên cần nắm vững, được công nhận bởi chuyên môn nghề nghiệp của họ (CPA, 2018).

<sup>1</sup> Mặc dù phân tích nguyên nhân gốc rễ không được đề cập rõ ràng trong Chuẩn mực kiểm toán tuân thủ ISSAI 4000, nhưng nó được kiến nghị rõ ràng như một phương pháp kiểm toán trong Sổ tay triển khai đi kèm (IDI, 2018).

## Lời cảnh báo

Việc tìm hiểu và báo cáo nguyên nhân gốc rễ có thể nhạy cảm, đặc biệt nếu nguyên nhân liên quan đến hành vi hoặc năng lực cá nhân, giá trị hoặc sự thông minh của chính sách, sự đầy đủ hoặc phân bổ nguồn lực hoặc chính trị cũ kỹ đơn giản. Vì lý do này, có thể sẽ thuận lợi hơn nếu bạn mời nhân sự cấp cao của văn phòng kiểm toán tham gia sớm và thường xuyên vào việc thảo luận về cách giải quyết những vấn đề nhạy cảm này. Trong các quy trình đánh giá chất lượng điển hình, kiểm toán viên cần đánh dấu những vấn đề nhạy cảm đó để chúng được đánh giá đầy đủ và đúng bản chất.

## Tư duy nguyên nhân gốc rễ

Tư duy nguyên nhân gốc rễ về cơ bản là một trạng thái tâm trí mà kiểm toán viên luôn nghĩ “Tại sao điều này lại xảy ra?”. Mặc dù việc tập trung nỗ lực kiểm toán và đưa ra các đề xuất cải thiện là rất quan trọng, nhưng điều quan trọng không kém là tìm hiểu ngay từ đầu về lý do tại sao điều gì đó lại xảy ra: “Tình huống này diễn biến như thế nào?”. Kiểu suy nghĩ hay tư duy này diễn ra ngay khi bắt đầu quá trình kiểm toán và tiếp tục cho đến giai đoạn lập báo cáo.

Các giai đoạn kiểm toán khác nhau sẽ đòi hỏi độ sâu phân tích khác nhau. Ngay cả trong giai đoạn đầu tìm hiểu về công việc/hoạt động của đơn vị được kiểm toán hoặc giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán, tư duy nguyên nhân gốc rễ sẽ cung cấp thông tin cho tất cả các hoạt động nghiên cứu và thu thập thông tin cũng như các cuộc phỏng vấn ban đầu. Điều quan trọng là luôn suy nghĩ về việc tạo ra sự thay đổi thực sự bằng cách đưa ra các kiến nghị có thể dẫn đến hành động nhằm giải quyết nguyên nhân gốc rễ của các vấn đề đã xác định nhằm tạo ra các tác động và lợi ích hữu hình cho xã hội.



## **Phần 2 – Khi nào tích hợp phân tích nguyên nhân gốc rễ vào Quy trình kiểm toán hoạt động**

## Phân tích nguyên nhân gốc rễ cải thiện toàn bộ quy trình kiểm toán như thế nào

Phân tích và báo cáo về nguyên nhân gốc rễ trong kiểm toán hoạt động là một thông lệ tốt, nhưng kiểm toán viên phải đối mặt với một số thách thức liên quan đến quy trình về vấn đề này. Ví dụ: phân tích nguyên nhân gốc rễ hiện không được “kết nối chặt chẽ” với quy trình kiểm toán hoạt động. Mặc dù nó có thể được thực hiện ngầm hoặc không chính thức, nhưng nó không bắt buộc theo các chuẩn mực đảm bảo (kiểm toán hoạt động) và hướng dẫn liên quan của Canada. Ngoài ra, khi thực hiện phân tích nguyên nhân gốc rễ thì thường là đã đến cuối giai đoạn thực hiện kiểm toán hoặc đầu giai đoạn lập báo cáo khi xây dựng các kiến nghị.

Ngoài ra, việc phân tích nguyên nhân gốc rễ cũng mất thời gian và công sức. Nó có thể mang lại thách thức cho kiểm toán viên trong việc hoàn thành công việc theo kế hoạch của họ, chưa nói đến việc thực hiện thu thập bằng chứng ngoài kế hoạch để hoàn thành phân tích nguyên nhân gốc rễ trong quá trình kiểm toán. Mặc dù một số kỹ thuật phân tích dẫn đến các giả thuyết về nguyên nhân, nhưng các nguyên nhân được mô tả trong báo cáo kiểm toán phải được hỗ trợ bởi đầy đủ bằng chứng thích hợp. Trên thực tế, nếu việc phân tích nguyên nhân gốc rễ không được lập kế hoạch và bắt đầu sớm trong quá trình kiểm toán, thì nó có thể không được thực hiện tốt hoặc hoàn toàn không thực hiện được.

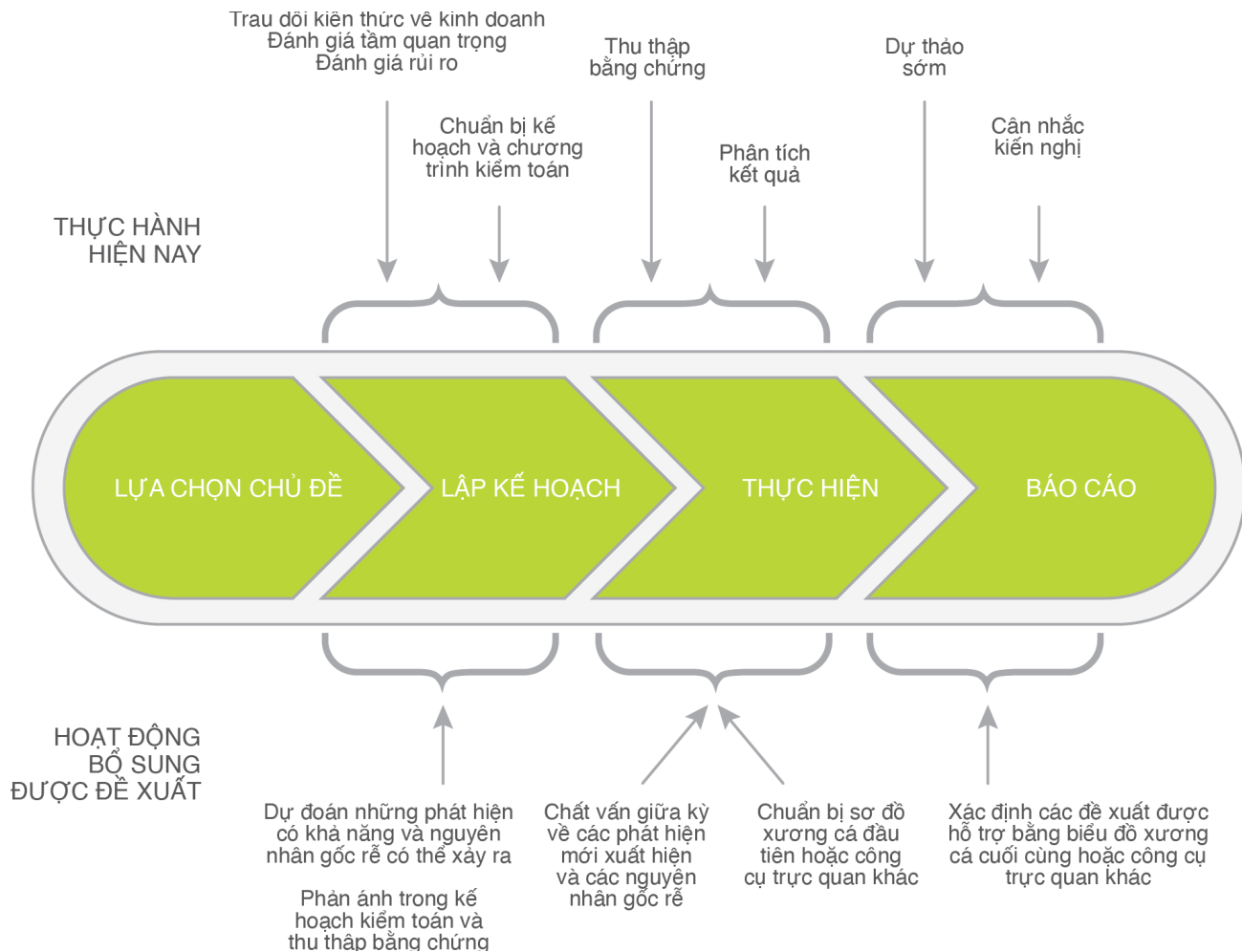
### Câu nhắc chính: Có nên tiến hành phân tích nguyên nhân gốc rễ với toàn bộ các phát hiện kiểm toán được báo cáo hay không?

Vì phân tích nguyên nhân gốc rễ có thể tốn nhiều nguồn lực nên kiểm toán viên phải áp dụng xét đoán chuyên môn khi quyết định thời điểm sử dụng. Khi đưa ra quyết định này, kiểm toán viên cần lưu ý những điều sau:

- Mặc dù phân tích nguyên nhân gốc rễ hỗ trợ đưa ra các kiến nghị hiệu quả hơn, nhưng nếu một phát hiện không đủ quan trọng để dẫn đến một kiến nghị, thì việc dành thời gian và công sức để thực hiện phân tích là không hợp lý.
- Ngoài ra, các trường hợp rõ ràng không tuân thủ, chẳng hạn như gian lận hoặc vi phạm đạo đức, có thể đòi hỏi phải có các hành động khắc phục ngay lập tức mà không đảm bảo đủ thời gian và công sức đáp ứng yêu cầu của phân tích nguyên nhân gốc rễ.

Để giải quyết những thách thức liên quan đến quy trình này, tài liệu thảo luận này đề xuất các hoạt động bổ sung có thể được tích hợp vào quy trình kiểm toán hoạt động điển hình, như được minh họa trong **Hình 1** và được mô tả bên dưới.

**Hình 1 – Các gợi ý quy trình phân tích nguyên nhân gốc rễ**



## Giai đoạn lập kế hoạch

Kiểm toán viên thường xác định các phát hiện kiểm toán tiềm năng trong giai đoạn lập kế hoạch dựa trên thông tin sơ bộ mà họ đã thu thập và phân tích. Điều này luôn phải được xác nhận (hoặc từ chối) trong giai đoạn thực hiện kiểm toán. Trong những trường hợp như vậy, nên cân nhắc các nguyên nhân gốc rễ có thể có của các khiếm khuyết tiềm ẩn trước khi hoàn thiện kế hoạch kiểm toán và/hoặc chương trình kiểm toán. (Điều này có thể được thực hiện trong nhóm vì nó cho phép các thành viên trong nhóm đóng góp vào định hướng dự kiến trong tương lai của cuộc kiểm toán và nó tạo nên tính làm chủ và sự ủng hộ). Ở giai đoạn này, có thể tập trung nỗ lực kiểm toán vào một kỹ thuật đặt câu hỏi là đủ, chẳng hạn như kỹ thuật đặt “5 câu hỏi tại sao” (“[Five Whys](#)”), được mô tả sau đây trong tài liệu này. Điều này cũng sẽ dựa trên thông tin sơ bộ được thu thập và phân tích (chẳng hạn như thu thập kiến thức về công việc/hoạt động của đơn vị được kiểm toán và đánh giá tầm quan trọng cũng như rủi ro) và cũng có thể dựa trên hiểu biết đã có của kiểm toán viên về chủ đề hoặc đơn vị, cũng như dựa trên những phát hiện từ các cuộc kiểm toán trước đây.

Phân tích sơ bộ này không nhằm đánh giá trước kết quả kiểm toán cuối cùng, mà là để xác định những gì cần tìm kiếm trong giai đoạn thực hiện kiểm toán sau đó. Nói cách khác, phân tích nguyên nhân gốc rễ sơ bộ là đầu vào để xác định phạm vi kiểm toán.

Ngoài ra, các quyết định xuất phát từ phân tích sơ bộ này có thể được tích hợp trong kế hoạch kiểm toán và/hoặc chương trình kiểm toán (hoặc trong Ma trận logic kiểm toán hoặc Kế hoạch thu thập bằng chứng). Điều này sẽ giúp đảm bảo thu thập đủ bằng chứng thích hợp trong giai đoạn thực hiện kiểm toán. Lập kế hoạch kiểm toán liên quan đến việc ước tính thời gian và công sức để thực hiện công việc này.

## Giai đoạn thực hiện kiểm toán

Trong giai đoạn thực hiện kiểm toán, chúng tôi đề nghị kiểm toán viên thực hiện “đánh giá giữa kỳ” nội bộ. Hoạt động bổ sung này có thể được sử dụng để xác định tiến độ so với kế hoạch kiểm toán cũng như để thảo luận về những phát hiện mới nổi và bằng chứng được thu thập cho đến thời điểm đó. Mặc dù nhóm kiểm toán chưa hoàn thành công việc thực địa cũng như chưa có bức tranh đầy đủ về kết quả, tuy nhiên, đánh giá giữa kỳ này có thể giúp nhóm:

- nhận dạng hoặc làm rõ những phát hiện mới nổi,
- thảo luận và xác định nguyên nhân gốc tiềm năng, và
- điều chỉnh phạm vi kiểm toán và/hoặc các hoạt động thu thập bằng chứng (nếu cần thiết) nếu vẫn còn thời gian trong giai đoạn thực hiện kiểm toán.

Ví dụ: từ kết quả của đánh giá giữa kỳ này, nhóm kiểm toán có thể kết luận rằng họ đã hoặc chưa xác định được các nguyên nhân gốc tiềm ẩn. Nhóm có thể sử dụng thông tin này để quyết định xem có nên đầu tư thêm nguồn lực và công sức cho việc thực hiện kiểm toán hay không.

Cho dù thực hiện phân tích sơ bộ trong giai đoạn lập kế hoạch hay phân tích giữa kỳ trong giai đoạn thực hiện kiểm toán, kiểm toán viên đều nên xem xét các [Nhóm nguyên nhân Gốc rễ Chính](#).

Ở giai đoạn giữa kỳ, việc phân tích có thể chỉ cần hợp nhóm dùng kỹ thuật “động não” sử dụng kỹ thuật đặt 5 câu hỏi tại sao hoặc nó có thể được bổ sung thông qua chuẩn bị một phương tiện hỗ trợ trực quan chẳng hạn như [sơ đồ “xương cá”](#) phác thảo hoặc [sơ đồ nguyên nhân](#).

### Cần nhắc chính: có cần phải có “bằng chứng đầy đủ phù hợp” cho các nguyên nhân gốc rễ hay không?

Chuẩn mực kiểm toán yêu cầu kiểm toán viên phải có bằng chứng đầy đủ và phù hợp trong hồ sơ cho tất cả các phát hiện được trình bày trong báo cáo kiểm toán. Điều này bao gồm những gì liên quan đến nguyên nhân gốc rễ. Tuy nhiên, việc xác định quan hệ nhân quả và tìm hiểu nguyên nhân trong một môi trường phức tạp về con người, chính trị, xã hội, kinh tế hoặc chính sách công có thể là một thách thức. Có thể có nhiều lý thuyết (thường đối lập nhau) về nguyên nhân và có thể không có bằng chứng tài liệu.

Cuối cùng, mức độ và bản chất của bằng chứng cần thiết để hỗ trợ các phát hiện liên quan đến nguyên nhân gốc rễ là vấn đề của sự xét đoán chuyên môn.

## Câu nhắc chính: Xác thực các nguyên nhân gốc rễ

Điều quan trọng là các nguyên nhân gốc rễ cần phải dựa vào bằng chứng, không suy đoán hoặc phỏng đoán. Kiểm toán viên có thể hỏi những câu hỏi sau để xác thực các nguyên nhân gốc rễ còn nghi ngờ.

- Có bằng chứng nào (thứ bạn có thể đo lường hoặc quan sát) để hỗ trợ việc xác định nguyên nhân gốc rễ không?
- Có bằng chứng nào cho thấy nguyên nhân gốc rễ tiềm tàng đó đã gây ra vấn đề trong quá khứ không?
- Có điều gì đằng sau nguyên nhân gốc rễ tiềm tàng đó có thể chính là nguyên nhân gốc rễ sâu xa hơn không?
- Nguyên nhân gốc rễ tiềm tàng này có cần điều kiện gì để gây ra vấn đề không?
- Có nguyên nhân nào khác có thể gây ra vấn đề tương tự không?
- Lãnh đạo đơn vị được kiểm toán có đồng ý với các nguyên nhân gốc rễ mà kiểm toán viên phát hiện được không?

## Giai đoạn lập báo cáo

Cuối cùng, trong giai đoạn lập báo cáo (hoặc giai đoạn chuyển tiếp giữa giai đoạn thực hiện kiểm toán và báo cáo), hoạt động bổ sung được đề xuất là sử dụng phân tích nguyên nhân gốc rễ để:

- đánh giá và ghi lại tầm quan trọng của các phát hiện kiểm toán,
- rút ra kết luận hợp lệ và
- xây dựng các kiến nghị chặt chẽ và có ý nghĩa đối với lãnh đạo đơn vị được kiểm toán.

Cán bộ kiểm toán hoạt động luôn được khuyến khích xem xét “các đặc điểm của các kiến nghị tốt” được xác định trong hộp văn bản bên dưới. Phân tích nguyên nhân gốc rễ giúp xây dựng các kiến nghị kiểm toán nhằm khắc phục các nguyên nhân căn bản của phát hiện hoặc thiếu sót được báo cáo. Mục tiêu cuối cùng là đảm bảo rằng lãnh đạo đơn vị được kiểm toán có thể thiết kế và đưa ra các giải pháp lâu dài để tránh lặp lại cùng một phát hiện kiểm toán từ hết báo cáo này đến báo cáo khác. Việc sử dụng các công cụ trực quan (chẳng hạn như biểu đồ xương cá ([fishbone diagram](#)) hoặc các mẫu biểu tài liệu chuẩn mực có thể cải thiện tính chặt chẽ của phân tích và có thể tài liệu hóa được các nguyên nhân căn bản.

Ngoài ra, các kiểm toán viên cũng nên trình bày và thảo luận về phân tích nguyên nhân gốc rễ và kết quả phân tích với các quản lý cấp cao tại văn phòng kiểm toán trong giai đoạn lập báo cáo.

Trong tất cả các giai đoạn của quy trình kiểm toán, kiểm toán viên và văn phòng kiểm toán cần lưu ý về tỷ lệ chi phí-lợi ích của việc thực hiện phân tích nguyên nhân gốc rễ. Về vấn đề này, không có câu trả lời đơn giản cho câu hỏi “cần nỗ lực ở mức độ nào?” Câu hỏi này chỉ có thể được trả lời trong bối cảnh của một cuộc kiểm toán cụ thể, dựa trên xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên. Đây là một phần lý do tại sao tài liệu thảo luận này đề xuất nên thảo luận sớm và liên tục giữa các thành viên trong nhóm. Việc phân tích nguyên nhân gốc rễ được xem xét càng sớm thì càng ít có khả năng sẽ phát sinh thêm công việc vào cuối cuộc kiểm toán.

## Câu nhắc chính: Các đặc điểm của các kiến nghị tốt

Các cơ quan kiểm toán có các thông lệ khác nhau trong việc lập kiến nghị. Hướng dẫn hiện nay gợi ý rằng các kiến nghị nên đáp ứng các tiêu chí sau.

- Theo luồng logic xuất phát từ các phát hiện hoặc nhận xét quan trọng.
- Phải cụ thể cho riêng đơn vị được kiểm toán đó.
- Ngắn gọn nhưng đủ chi tiết để tách biệt khỏi các nhận xét.
- Tập trung vào kết quả dự định cần đạt được chứ không phải phương tiện.
- Đủ cụ thể để cho phép theo dõi và đánh giá tiến độ thực hiện chúng trong tương lai.
- Tính đến tính thực tiễn (chẳng hạn như ràng buộc về pháp lý và chi phí) để đơn vị được kiểm toán có thể thực hiện chúng trong khung thời gian hợp lý.

Trong tài liệu này, chúng tôi cũng gợi ý rằng các kiến nghị kiểm toán nên hướng tới giải quyết các nguyên nhân gốc rễ của vấn đề chứ không chỉ là các biểu hiện bên ngoài.

## **Phần 3 – Cách tích hợp phân tích nguyên nhân gốc rễ vào Kiểm toán hoạt động khu vực công**

## Các nhóm nguyên nhân gốc rễ chính

Các kỹ thuật phân tích nhân quả thường được sử dụng trong khu vực tư nhân, theo đó phân nhóm các nguyên nhân gốc rễ tiềm tàng thành các nhóm được xác định trước, chẳng hạn như Con người, Phương pháp, Máy móc, Vật liệu, Đo lường và Môi trường. Tuy nhiên, các nhóm này thường được điều chỉnh cho phù hợp với môi trường sản xuất hoặc dịch vụ.

Tài liệu thảo luận này đề xuất một tập hợp các nhóm chính và các nguyên nhân gốc rễ tiềm tàng có liên quan gắn liền với dịch vụ công hơn, như được trình bày trong **Hình 2** và **Bảng 1**. Các nhóm và nguyên nhân gốc rễ tiềm tàng này bao gồm tập hợp các vấn đề liên quan đến quản trị và liên quan đến vận hành.

- Các vấn đề liên quan đến quản trị là cơ cấu tổ chức, hệ thống và thông lệ của một tổ chức để xác định hướng chiến lược (dựa trên nhiệm vụ của tổ chức đó), giám sát việc thực hiện công việc của tổ chức, đo lường và báo cáo về hiệu quả hoạt động của tổ chức
- Các vấn đề liên quan đến hoạt động là việc hàng ngày thực hiện các chức năng và hoạt động liên quan.

Bao quát tất cả những vấn đề này là văn hóa của một tổ chức.

Danh sách các nhóm nguyên nhân gốc rễ đề cập ở đây là gợi ý, không đầy đủ. Kiểm toán viên có thể thêm, bớt hoặc điều chỉnh các nhóm nếu cần.

**Hình 2** – Các nhóm nguyên nhân gốc rễ chính có thể xảy ra





**Bảng 1 – Các nhóm nguyên nhân gốc rễ chính có thể xảy ra, nguyên nhân tiềm tàng<sup>2</sup> và nguồn chứng cứ**

Nhóm chính	Nguyên nhân tiềm tàng	Nguồn bằng chứng
<b>Văn hóa<sup>3</sup></b>  (nhóm bao quát)	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Thông điệp không nhất quán hoặc không phù hợp từ cấp cao nhất</li> <li>▪ Không có chính sách xác định các hành vi được kỳ vọng</li> <li>▪ Thiên vị trong thực hành tuyển dụng</li> <li>▪ Thiếu đào tạo giúp nhân viên áp dụng các hành vi được kỳ vọng</li> <li>▪ Không có hoặc không đủ sự khuyến khích (để thúc đẩy các hành vi được kỳ vọng) hoặc hình phạt (để ngăn chặn hành vi vi phạm chính sách)</li> <li>▪ Thiếu giám sát và thực thi chính sách; hành vi sai trái được các nhà quản lý khoan nhượng</li> <li>▪ Sự tồn tại của các loại văn hóa không phù hợp với văn hóa tổ chức được kỳ vọng</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Các thông điệp của tổ chức</li> <li>▪ Thông tin liên lạc khác</li> <li>▪ Chính sách và chỉ thị</li> <li>▪ Nguồn nhân lực và thực hành lao động</li> <li>▪ Đào tạo</li> <li>▪ Thưởng và phạt</li> <li>▪ Thực hành giám sát</li> <li>▪ Đạo đức nghề nghiệp</li> <li>▪ Truyền thống</li> <li>▪ Thái độ</li> <li>▪ Đạo đức</li> </ul>
<b>Thẩm quyền</b>  (nhóm liên quan đến quản trị)	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Thiếu thẩm quyền đối với chương trình, hoạt động hoặc chức năng</li> <li>▪ Nhiều đơn vị có thẩm quyền cạnh tranh</li> <li>▪ Không cung cấp định hướng rõ ràng cho việc lập kế hoạch, thực hiện hoặc lập báo cáo</li> <li>▪ Không hiểu nhiệm vụ</li> <li>▪ Cơ cấu quản trị yếu kém, không phù hợp hoặc không tồn tại</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Pháp luật</li> <li>▪ Quy định và quy tắc</li> <li>▪ Chính sách và chỉ thị</li> <li>▪ Quản lý hợp đồng và thỏa thuận</li> <li>▪ Thiết kế và thành phần của các hội đồng, ủy ban, chức năng trọng tâm</li> </ul>
<b>Quy trình và lập kế hoạch</b>  (nhóm liên quan đến quản trị)	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Các quy tắc và quy trình, bao gồm cả việc ra quyết định, không được thiết lập hoặc không rõ ràng</li> <li>▪ Các kế hoạch chiến lược và kế hoạch hoạt động không được phát triển, không được phê duyệt hoặc không SMART (Cụ thể, Đo lường được, Có thể đạt được, Thực tế, Có thời hạn)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Kế hoạch chiến lược và hoạt động</li> <li>▪ Quy trình vận hành và hướng dẫn</li> <li>▪ Rủi ro và kiểm soát</li> </ul>

<sup>2</sup> Các nhóm chính và nguyên nhân có thể được CAAF xác định thông qua nghiên cứu và tham khảo ý kiến của các chuyên gia và người hành nghề kiểm toán.

<sup>3</sup> Nhóm nguyên nhân liên quan đến “văn hóa” dựa trên nghiên cứu do Văn phòng Tổng Kiểm toán Alberta thực hiện vào năm 2017. Nguyên nhân gốc rễ có thể dẫn đến văn hóa dựa trên nghiên cứu do CAAF thực hiện cho bài báo Điểm sáng Nghiên cứu của chúng tôi [Kiểm toán Văn hóa Tổ chức trong Khu vực Công](#).

Nhóm chính	Nguyên nhân tiềm tàng	Nguồn bằng chứng
<p><b>Giám sát và báo cáo hiệu quả hoạt động</b></p> <p>(nhóm liên quan đến quản trị)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Cơ quan giám sát không thực hiện đúng chức năng được giao</li> <li>▪ Các biện pháp đo lường hiệu quả hoạt động và kết quả dự kiến không được thiết lập</li> <li>▪ Hiệu quả hoạt động không được đo lường hoặc báo cáo</li> <li>▪ Rủi ro có thể phòng ngừa không được quản lý chủ động</li> <li>▪ Không có chiến lược quản lý rủi ro để giải quyết các rủi ro chiến lược</li> <li>▪ Thông tin cần thiết không được xác định hoặc không được cung cấp</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Chỉ số hoạt động</li> <li>▪ Báo cáo tài chính và hiệu quả hoạt động</li> <li>▪ Giám sát các quy trình vận hành và hướng dẫn hành vi và quyết định của mọi người đối với các tiêu chuẩn mong muốn</li> <li>▪ Chiến lược quản lý rủi ro</li> <li>▪ Sự sẵn có của thông tin về hiệu quả hoạt động</li> </ul>
<p><b>Thực hiện</b></p> <p>(Nhóm liên quan đến vận hành)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Tài sản, con người và kế hoạch không được kết hợp với nhau để triển khai và thực hiện hoạt động</li> <li>▪ Việc bàn giao và thực hiện hàng hóa và dịch vụ được điều phối kém hoặc không điều phối</li> <li>▪ Thiếu giám sát và kiểm soát đầu vào, hoạt động, đầu ra và kết quả</li> <li>▪ Không có cải tiến liên tục hoặc các biện pháp khắc phục</li> <li>▪ Kế hoạch chiến lược và kế hoạch hoạt động không được thực hiện</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Công nghệ và công cụ</li> <li>▪ Quản lý dự án</li> <li>▪ Lập kế hoạch nguồn lực (con người và tài sản)</li> <li>▪ biện pháp khắc phục</li> <li>▪ Giám sát hàng ngày</li> </ul>
<p><b>Tài sản</b></p> <p>(nhóm liên quan đến vận hành)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Không có đúng loại và đúng số lượng tài sản</li> <li>▪ Không có các kỹ năng tài chính và kỹ năng vận hành cần thiết để sử dụng đúng cách và áp dụng các tài sản</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Kinh phí</li> <li>▪ Thiết bị, dụng cụ</li> <li>▪ Đất đai và các tòa nhà</li> <li>▪ Hạ tầng công nghệ thông tin</li> </ul>
<p><b>Con người</b></p> <p>(nhóm liên quan đến vận hành)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Không có đúng người, đúng thời gian và địa điểm, để làm những gì họ phải làm</li> <li>▪ Mọi người đã làm điều gì đó mà họ không nên làm</li> <li>▪ Thực hành tuyển dụng, giữ chân và/hoặc lương thưởng yếu kém</li> <li>▪ Vai trò và trách nhiệm không rõ ràng</li> <li>▪ Không có người có các kỹ năng và năng lực cần thiết</li> <li>▪ Không có quy trình giám sát và thẩm định hiệu quả hoạt động đầy đủ</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Số người</li> <li>▪ Trình độ và năng lực</li> <li>▪ Đào tạo</li> <li>▪ Giám sát và đánh giá hiệu quả hoạt động</li> </ul>

Việc áp dụng các nhóm nguyên nhân này vừa mang tính nghệ thuật vừa mang tính khoa học và đòi hỏi sự xét đoán và tính linh hoạt. Hãy cân nhắc các điểm sau đây, ví dụ:

- Không phải tất cả các nhóm chính hoặc nguyên nhân tiềm tàng sẽ đúng với tất cả các cuộc kiểm toán.
- Các phát hiện và nguyên nhân “có thể hoán đổi cho nhau”: những gì được coi là nguyên nhân gốc rễ trong cuộc kiểm toán này có thể được coi là phát hiện quan trọng trong cuộc kiểm toán khác, tùy thuộc vào mục tiêu và tiêu chí cụ thể. Ví dụ, trong một cuộc kiểm toán, “các quy trình quản trị yếu kém” có thể là nguyên nhân dẫn đến một phát hiện quan trọng liên quan đến việc “không lập kế hoạch”. Trong một cuộc kiểm toán khác, việc “không lập kế hoạch” có thể là nguyên nhân dẫn đến một phát hiện quan trọng liên quan đến “thực hiện dự án trễ hạn và vượt quá ngân sách”.
- Các nhóm có mối quan hệ tương tác với nhau. Mặc dù các nhóm đã được tách thành các “hộp” riêng nhằm mục đích phân tích, nhưng trong thế giới thực, chúng không loại trừ lẫn nhau. Thật vậy, có thể có nhiều nguyên nhân góp phần gây ra một khiếm khuyết nào đó. Có nhiều cách để phân loại các nhóm chính.
- Một số nhóm mang tính xuyên suốt. Ví dụ: các vấn đề liên quan đến con người (chẳng hạn như không có kỹ năng và năng lực phù hợp) có thể xuất hiện trong các nhóm khác, chẳng hạn như quản trị và thực hiện.
- Đối với bất kỳ phát hiện quan trọng nào cũng có thể có rất nhiều nguyên nhân và những nguyên nhân này có thể có liên quan đến nhau, đặc biệt là trong các cuộc kiểm toán giải quyết các chủ đề phức tạp liên quan đến một số tổ chức hoặc lĩnh vực. Điều này có thể làm phức tạp nhiệm vụ xác định để quy về các nguyên nhân cụ thể.

Trong môi trường khu vực công, nguyên nhân của các phát hiện kiểm toán quan trọng có thể bắt nguồn từ

- chất lượng của chính sách,
- không có pháp luật hoặc pháp luật không đầy đủ,
- không sắp xếp thứ tự ưu tiên chính trị hoặc
- sự đầy đủ nguồn lực.

Tùy thuộc vào từng văn phòng kiểm toán để xác định xem có báo cáo các nguyên nhân gốc rễ đó hay không và báo cáo như thế nào.

## Văn hóa: Nhóm nguyên nhân mang tính bao quát

“Văn hóa” là một nhóm chính có thể tác động đến tất cả các nhóm khác. Văn hóa của bất kỳ tổ chức nào cũng ảnh hưởng đến cách tổ chức đó hoạt động trong thực tế. Các tuyên bố và tài liệu đã công bố của một tổ chức, chẳng hạn như tầm nhìn, tuyên bố sứ mệnh, mục tiêu của tổ chức đã được tuyên bố v.v., là những gì chúng ta nhìn thấy—giống như chúng ta chỉ có thể nhìn thấy một phần của tảng băng nổi trên mặt nước. Nhưng chính những gì nằm bên dưới bề mặt thường giải thích cách một tổ chức thực sự vận hành. Những yếu tố vô hình này bao gồm những thứ như giá trị, nhận thức và giả thuyết chung của tổ chức. (Để biết thêm thông tin về chủ đề này, hãy xem bài báo Điểm sáng Nghiên cứu của chúng tôi [Kiểm toán văn hóa tổ chức trong khu vực công](#).)

Trong vài năm gần đây, cộng đồng kiểm toán nội bộ đã chú trọng nhiều đến kiểm toán văn hóa. Công việc này đang phát triển và xây dựng các cách để “xem xét kỹ những yếu tố mềm”. Xu hướng này chủ yếu là phản ứng trước việc liên tiếp xảy ra các vụ bê bối tài chính và gian lận đình đám trong các tập đoàn tư nhân nổi tiếng (ví dụ, vụ bê bối thổi phồng của Volkswagen (Mansouri, 2016) hoặc vụ bê bối tài khoản giả Wells Fargo (Tayan, 2019)). Gần đây hơn, cuộc khủng hoảng Boeing 737 Max chủ yếu được cho là do văn hóa doanh nghiệp có thiếu sót (Reiners et al., 2019).

Ngoài ra, có một điều thú vị cần lưu ý là các vấn đề về văn hóa là nguyên nhân gốc rễ của nhiều thảm họa nghiêm trọng, chẳng hạn như vào năm 2003 khi tàu con thoi Columbia tan rã khi đi vào khí quyển, khiến bảy thành viên phi hành đoàn tử vong. Trong báo cáo cuối cùng của mình, Ban Điều tra Tai nạn Columbia (CAIB) cho biết: “Nguyên nhân mang tính tổ chức của vụ tai nạn này bắt nguồn từ lịch sử và văn hóa của chương trình tàu con thoi” (CAIB, 2003). Báo cáo tiếp tục cho biết: “văn hóa tổ chức của NASA có liên quan nhiều đến vụ tai nạn này giống như bọt biển vậy”

(CAIB, 2003). Văn hóa cũng được coi là nguyên nhân gốc rễ của vụ nổ giàn khoan dầu ngoài khơi Deepwater Horizon năm 2010, trong đó 11 công nhân thiệt mạng và ước tính 775 triệu lít dầu đã rò rỉ ra Vịnh Mexico (Ủy ban Quốc gia, 2011; Nhóm nghiên cứu Deep Water Horizon, 2011). Có một nhận thức mới xuất hiện rằng văn hóa là cửa ngõ dẫn đến hiểu cách thức quản lý rủi ro trong một thực thể. Do đó, ngày càng có nhiều người quan tâm đến việc thực hiện kiểm toán văn hóa tổ chức (ACCA, 2019; CIIA, 2019).

Trong cộng đồng kiểm toán hoạt động, văn hóa cũng bắt đầu được công nhận là một loại nguyên nhân gốc rễ có thể giải thích cho các quan sát và phát hiện kiểm toán quan trọng. Trên thực tế, trong thông điệp đi kèm với cuộc kiểm toán hoạt động lần thứ hai của Tổng Kiểm toán Canada về hệ thống trả lương Phoenix của chính phủ liên bang, Michael Ferguson đã chỉ ra cụ thể văn hóa là nguyên nhân gốc rễ:

”Văn hóa đã tạo ra một dịch vụ công ngoan ngoãn, sợ sai lầm và rủi ro. Khả năng truyền đạt những sự thật phũ phàng của nó, cũng như sự sẵn lòng của các cấp cao hơn—bao gồm cả các bộ trưởng—để nghe những sự thật phũ phàng đã bị xói mòn. Văn hóa này gây ra những thất bại không thể hiểu nổi mà nó đang cố tránh.” (OAG Canada, 2018)

Do tính chất phổ quát của văn hóa, ngày càng có nhiều tài liệu về kiểm toán văn hóa chỉ ra rằng đó là yếu tố chính ảnh hưởng đến hiệu quả hoạt động của tổ chức, đến quản lý thay đổi thành công và đến mức độ của các hành vi gian lận và phi đạo đức (CAAF, 2020). Do đó, nó là một nguyên nhân gốc rễ tiềm tàng cần bản phải được xem xét trong một phân tích nguyên nhân gốc nghiêm ngặt.

## Kỹ thuật thăm dò và đặt câu hỏi

Trọng tâm của kiểm toán hoạt động khu vực công là trí tò mò và mong muốn đi đến tận cùng của mọi thứ. Và phân tích nguyên nhân gốc rễ cũng vậy: Đó là một quá trình lấy thông tin, đặt câu hỏi và khám phá lặp đi lặp lại. Tài liệu thảo luận này gợi ý sử dụng kỹ thuật đặt 5 câu hỏi tại sao (Five Whys) để động não và đưa ra ý tưởng về các nguyên nhân gốc rễ tiềm ẩn. Các kỹ thuật đặt câu hỏi khác cũng có thể được sử dụng nhưng không được mô tả trong bài báo này.

Được phát minh vào những năm 1930 và trở nên phổ biến vào những năm 1970 bởi Hệ thống Sản xuất Toyota, “5 câu hỏi tại sao” là một kỹ thuật thường được sử dụng trong phân tích nguyên nhân (Serrat, 2009). Đúng như tên gọi, kỹ thuật này liên quan đến việc đặt câu hỏi “Tại sao?” năm lần về một sự kiện, vấn đề hoặc phát hiện kiểm toán hoạt động quan trọng nào đó. Lý thuyết gợi ý rằng câu trả lời cho câu hỏi “Tại sao?” lần thứ năm, thường khá gần với nguyên nhân gốc rễ. (Có thể phải dùng ít hơn hoặc nhiều hơn năm câu hỏi). Kỹ thuật 5 câu hỏi tại sao giúp tách biệt các biểu hiện bên ngoài với nguyên nhân của vấn đề. Một trong những tác dụng của kiểu đặt câu hỏi lặp đi lặp lại này là nó giúp tránh được việc vội vàng quy kết trách nhiệm cho “lỗi của con người”. Nó giúp tăng khả năng chú ý đến các yếu tố khác như tình huống, môi trường và hệ thống. Kỹ thuật 5 câu hỏi tại sao cũng có thể giúp giảm tác động của [thiên kiến xác nhận](#) bằng cách buộc phải điều tra vào những lĩnh vực mà mọi người thường không nghĩ tới ngay khi suy nghĩ về vấn đề đang cần giải quyết.

Kỹ thuật 5 câu hỏi tại sao đơn giản và dễ sử dụng, có thể thích ứng với nhiều tình huống khác nhau và có thể được sử dụng trong bối cảnh nhóm. Nó cũng có thể được kết hợp với các phương pháp khác (chẳng hạn như [sơ đồ xương cá](#)) như được mô tả trong phần tiếp theo của bài viết này.

## Một ví dụ về Kỹ thuật 5 câu hỏi tại sao

**Phát hiện quan trọng:** Đội xe không đạt chỉ tiêu về sự sẵn có xe.

**Tại sao?** Các phương tiện thường không có sẵn do sự cố máy móc.

**Tại sao?** Không có đủ kỹ thuật viên thực địa để thực hiện tất cả các công việc bảo trì và sửa chữa cần thiết.

**Tại sao?** Quá ít kỹ thuật viên hoàn thành chương trình đào tạo trong những năm gần đây.

**Tại sao?** Không đủ giảng viên để cung cấp các khóa đào tạo cần thiết.

**Tại sao?** Nhiều giảng viên nghỉ hưu cùng một năm và không có kế hoạch kế nhiệm hay chiến lược tuyển dụng.

**Kiến nghị (nhằm vào biểu hiện bên ngoài):** Tổ chức phải đảm bảo rằng đội xe đáp ứng các mục tiêu về sự sẵn có xe.

**Kiến nghị (nhằm vào nguyên nhân):** Tổ chức nên thiết lập một kế hoạch kế nhiệm và chiến lược tuyển dụng giảng viên và kỹ thuật viên để hỗ trợ các hoạt động bảo trì.

Tuy nhiên, phương pháp 5 câu hỏi tại sao có những hạn chế. Ví dụ, vì kỹ thuật này dựa vào xét đoán chuyên môn của những người tham gia, nên các câu trả lời có thể không nhất quán; các kiểm toán viên khác nhau đánh giá cùng một tình huống có thể đưa ra các kết luận khác nhau. Theo báo cáo, kiểm toán viên cũng dễ rơi vào tình trạng phỏng đoán, chỉ dừng lại ở các triệu chứng bên ngoài hoặc xác định một nguyên nhân gốc rễ duy nhất trong khi có thể có nhiều nguyên nhân (Galley, 2018). Cuối cùng, kỹ thuật 5 câu hỏi tại sao không cung cấp cấu trúc hoặc phân loại để tổ chức các nguyên nhân gốc rễ có thể xảy ra. Hạn chế này được giải quyết trong phần tiếp theo.

Đối với kiểm toán viên hoặc văn phòng kiểm toán yêu cầu cách tiếp cận truyền thống để ghi lại phân tích nguyên nhân gốc rễ, mẫu văn bản được đề xuất được trình bày trong Bảng 2. Đây có thể là một mẫu độc lập hoặc có thể được tích hợp vào các mẫu hiện có được sử dụng trong cơ quan.

**Bảng 2 – Mẫu được đề xuất để tài liệu hóa việc Phân tích nguyên nhân gốc rễ**

Phát hiện kiểm toán quan trọng	Câu trả lời cho Năm câu hỏi tại sao	Nguyên nhân gốc rễ chính	Nguyên nhân thứ cấp	Kết luận	Kiến nghị
	1. 2. 3. 4. 5.				

## Công cụ phân tích nguyên nhân gốc rễ cho kiểm toán hoạt động

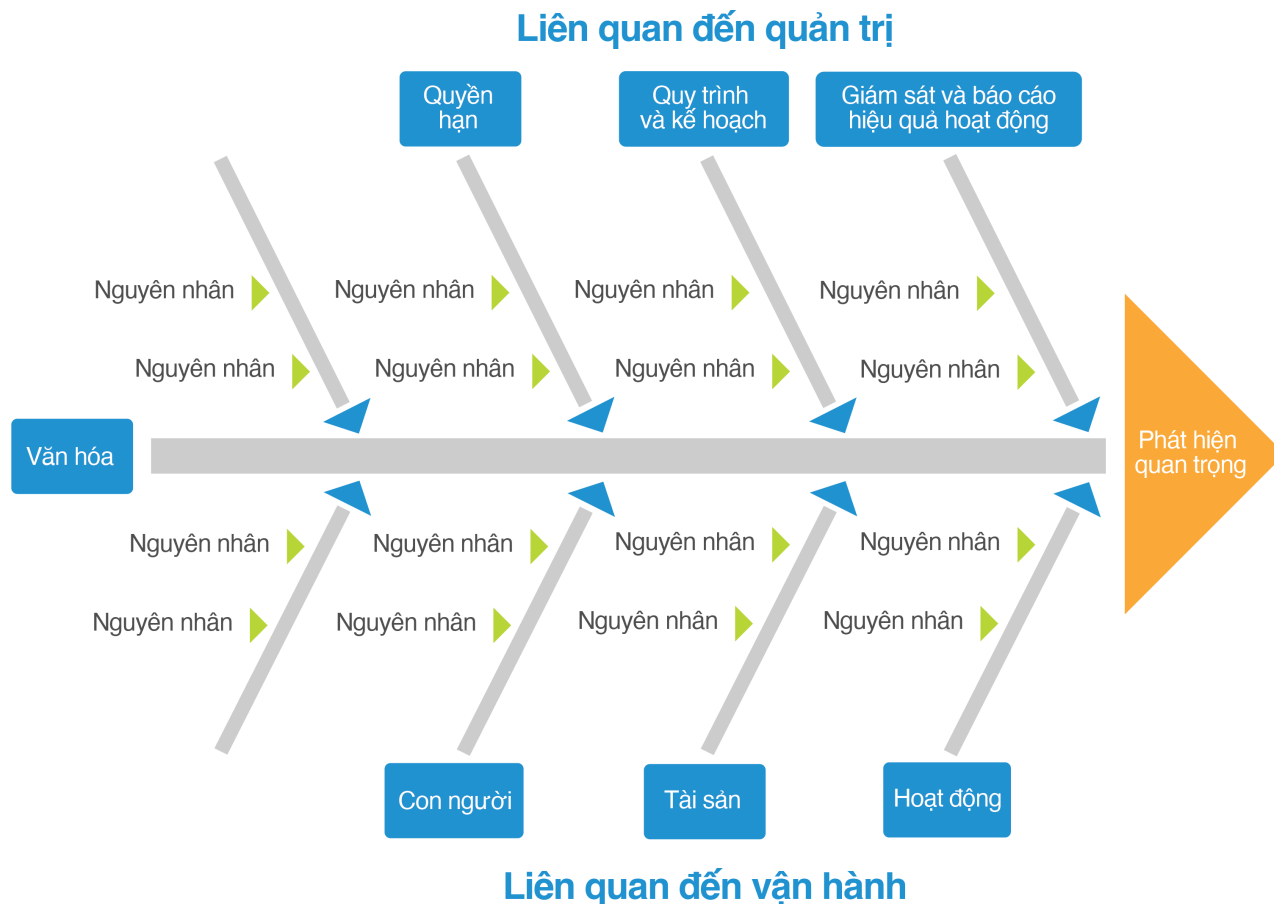
Có thể sử dụng nhiều công cụ khác nhau để minh họa hoặc trực quan hóa mối quan hệ giữa nguyên nhân gốc rễ và các phát hiện kiểm toán quan trọng. Tài liệu thảo luận này cung cấp thông tin tổng quan về ba công cụ trong các công cụ đó, bao gồm: biểu đồ xương cá, sơ đồ nguyên nhân và biểu đồ Pareto. (Ngoài ra cũng sẵn có các phương tiện trực quan khác; xem ASQ, 2020b).

### Biểu đồ xương cá

Biểu đồ xương cá do Kaoru Ishikawa tạo ra (và do đó đôi khi được gọi là biểu đồ “Ishikawa”), trong đó trình bày các nguyên nhân của một sự kiện cụ thể. Các ứng dụng phổ biến của biểu đồ Ishikawa là để thiết kế sản phẩm, ngăn ngừa lỗi, giải quyết vấn đề và xác định các yếu tố tiềm ẩn gây ra kết quả tổng thể. Biểu đồ xương cá thường đặt vấn đề ở “đầu” của hình ảnh con cá và các loại nguyên nhân gốc rễ chính ở phần cuối của “xương”. Các nguyên nhân thứ cấp hoặc thứ yếu được xếp theo các nhóm chính (Tague, 2004).

Tài liệu thảo luận này trình bày một biểu đồ xương cá mang tính khái niệm (**Hình 3**) đã được điều chỉnh để sử dụng trong kiểm toán hoạt động khu vực công bằng cách sử dụng các loại nguyên nhân gốc rễ chính được mô tả trước đó trong Phần 2. Trong trường hợp này, phát hiện kiểm toán quan trọng xuất hiện ở phần đầu của con cá và các nhóm nguyên nhân gốc rễ chính (Văn hóa, Quyền hạn, Quy trình và Lập kế hoạch, Giám sát và Báo cáo Hiệu quả hoạt động, Con người, Tài sản, Thực hiện) xuất hiện ở cuối các xương chính. Các nguyên nhân tiềm tàng thường xuất hiện trong các nhóm chính.

**Hình 3 – Biểu đồ xương cá cho các nhóm nguyên nhân gốc rễ chính**

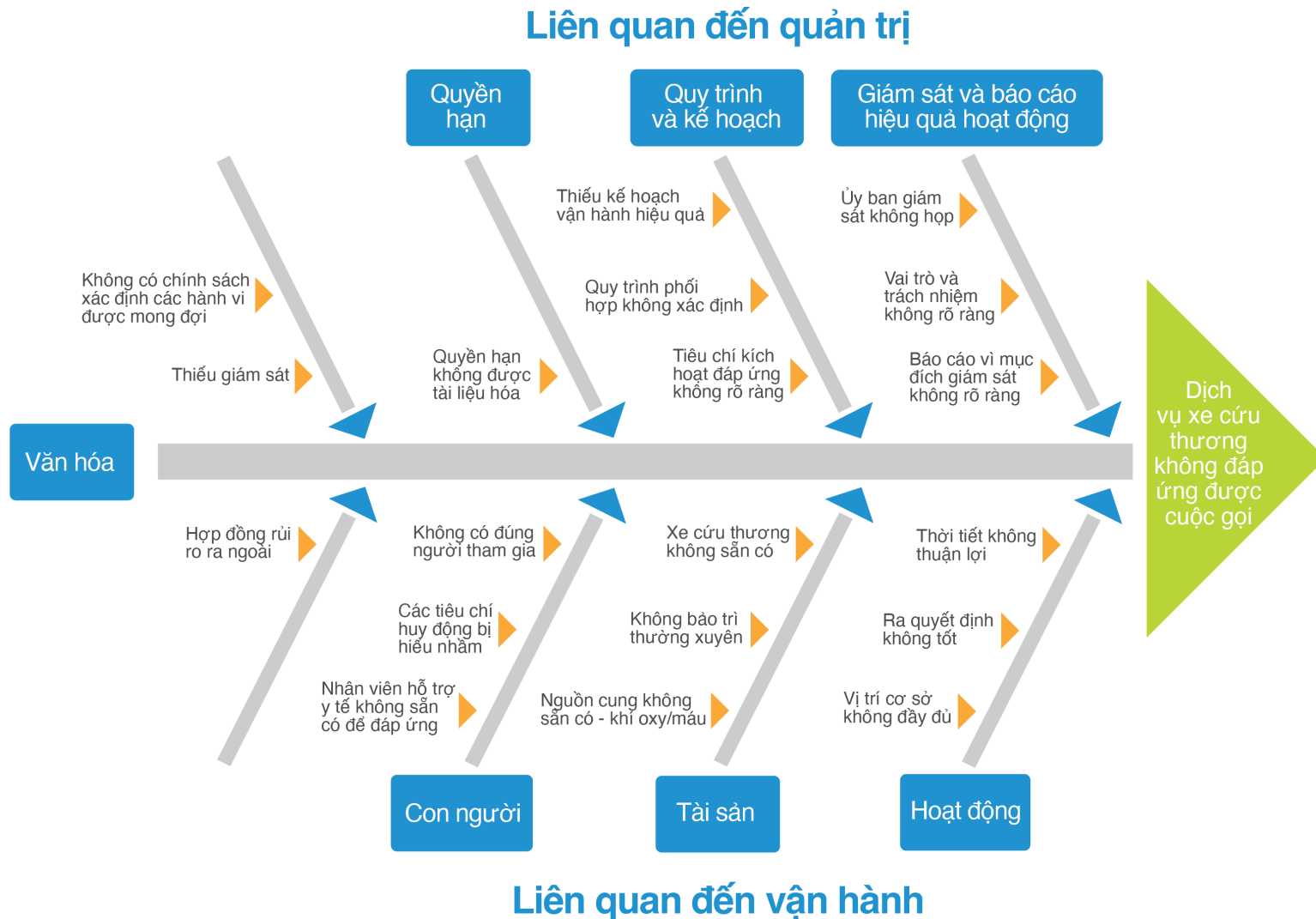


Biểu đồ xương cá là một công cụ linh hoạt—không cứng nhắc—mà kiểm toán viên có thể sửa đổi cho phù hợp với hoàn cảnh kiểm toán cụ thể của họ. Nó cũng là một công cụ hữu ích để loại bỏ hoặc giảm bớt **những thành kiến**. Biểu đồ xương cá cung cấp cho kiểm toán viên một tập hợp các nhóm nguyên nhân tiềm ẩn được xác định trước khi bắt đầu kiểm toán. Điều này giúp mở rộng phạm vi phân tích bằng cách xem xét các yếu tố nguyên nhân có thể không xuất hiện ngay trong đầu nếu không sử dụng công cụ này. Kỹ thuật biểu đồ xương cá có thể đặc biệt hiệu quả khi được kết hợp với kỹ thuật đặt câu hỏi như 5 câu hỏi tại sao.

**Hình 4** trình bày biểu đồ xương cá chi tiết hơn dựa trên chương trình xe cứu thương chung.<sup>4</sup> Nó bao gồm các nguyên nhân tiềm tàng trong mỗi nhóm chính.

<sup>4</sup>Các ví dụ trong **Hình 4**, **Hình 7** và **Hình 9** là hư cấu và không đại diện cho các phát hiện kiểm toán thực tế. Các ví dụ về nguyên nhân có thể dựa trên Nicholl et al. (2003), Wankhade và Brinkman (2014), Wankhade và Mackway-Jones (2015), và El Itani và cộng sự (2019).

**Hình 4** – Ví dụ về Biểu đồ xương cá chi tiết cho Chương trình xe cứu thương (Sử dụng cấu trúc dựa trên các nhóm nguyên nhân gốc rễ chính)





## Các bí quyết sử dụng biểu đồ xương cá

Kỹ thuật biểu đồ xương cá sử dụng cách tiếp cận dựa trên biểu đồ để suy nghĩ về tất cả các nguyên nhân có thể gây ra vấn đề. Dưới đây là các bước gợi ý để sử dụng kỹ thuật biểu đồ xương cá.

1. Bắt đầu với một tờ giấy trắng hoặc bảng trắng và vẽ sơ đồ xương cá.
2. Mô tả phát hiện kiểm toán quan trọng.
3. Xác định nhóm (hoặc các nhóm) nguyên nhân chính có thể xảy ra có liên quan.
4. Xác định các nguyên nhân gốc rễ có khả năng xảy ra trong mỗi nhóm chính. (Hãy xem xét “các nguyên nhân có khả năng xảy ra” được liệt kê trong **Bảng 1**).
5. Phân tích biểu đồ của bạn và thực hiện xét đoán chuyên môn để xác định nguyên nhân gốc rễ có nhiều khả năng xảy ra nhất.
6. Tiến hành các bước trên với đoàn kiểm toán. Điều này sẽ củng cố biểu đồ thông qua việc đảm bảo rằng tất cả các danh mục chính và nguyên nhân có khả năng xảy ra được xem xét và chỉ giữ lại những nguyên nhân phù hợp.
7. Điều tra thêm những vấn đề này nếu cần để xác nhận nguyên nhân gốc rễ thực sự và thu thập bằng chứng đầy đủ và phù hợp (nếu đưa những nguyên nhân này vào báo cáo kiểm toán)

## Lập sơ đồ nguyên nhân

Sơ đồ nguyên nhân tương tự như biểu đồ xương cá, với một số khác biệt nhỏ nhưng quan trọng. Phương pháp lập sơ đồ nguyên nhân thực tế sử dụng quy ước (biểu đồ xương cá) của Ishikawa bằng cách đặt câu hỏi “Tại sao?” theo hướng chúng ta đọc. Sơ đồ nguyên nhân có thể bắt đầu chỉ bằng một câu hỏi “Tại sao?” và sau đó mở rộng để chứa nhiều câu hỏi “Tại sao?” khi cần thiết.

Sơ đồ nguyên nhân là một phương pháp phân tích nguyên nhân gốc rễ giúp cải thiện cách phân tích, tài liệu hóa, trao đổi thông tin và giải quyết vấn đề. Ở nhiều công ty, việc giải quyết vấn đề là một mê cung khó hiểu gồm các công cụ, các thuật ngữ khó hiểu và các danh mục rắc rối. Một cuộc điều tra thì cần làm cho vấn đề rõ ràng hơn chứ không nên khiến nó phức tạp hơn. Lập sơ đồ nguyên nhân làm sáng tỏ phân tích nguyên nhân gốc rễ. Đó là một cách tiếp cận không phức tạp, dựa trên nền tảng cơ bản, mà mọi người thấy dễ học và dễ áp dụng (York và cộng sự, 2014).

Xác định vấn đề rõ ràng là một bước quan trọng của quá trình lập sơ đồ nguyên nhân và giải quyết vấn đề. Nếu không có tuyên bố vấn đề rõ ràng, mọi người có thể đi chệch hướng, lãng phí thời gian quý báu và bỏ lỡ cơ hội giải quyết vấn đề. “Vấn đề” với việc xác định vấn đề là mọi người có quan điểm khác nhau về vấn đề “thực sự” là gì. Một vấn đề được xác định rõ ràng ngay từ đầu sẽ giúp kiểm toán viên tránh được những cái bẫy phổ biến mà có thể làm hỏng cuộc điều tra.

Biểu đồ nguyên nhân cung cấp giải thích trực quan về lý do xảy ra sự cố. Biểu đồ này kết nối các mối quan hệ nhân quả riêng lẻ để thể hiện được một hệ thống các nguyên nhân liên quan đến một vấn đề. Bản đồ nguyên nhân có thể rất cơ bản (**Hình 5**) hoặc có thể rất chi tiết, tùy thuộc vào vấn đề.

## Hình 5 – Sơ đồ nhân quả đơn giản



Trong phương pháp sơ đồ nguyên nhân, một vấn đề trong một tổ chức được định nghĩa là một sai lệch so với trạng thái lý tưởng. Sơ đồ nguyên nhân luôn bắt đầu với sự sai lệch này và sau đó quay trở lại nguyên nhân bằng cách đặt câu hỏi “Tại sao?”. Các câu hỏi bắt đầu bằng “Tại sao sự sai lệch này lại xảy ra?”. Câu trả lời cho câu hỏi này đưa ra một nguyên nhân (hoặc nhiều nguyên nhân) được viết ở bên phải (**Hình 6**).

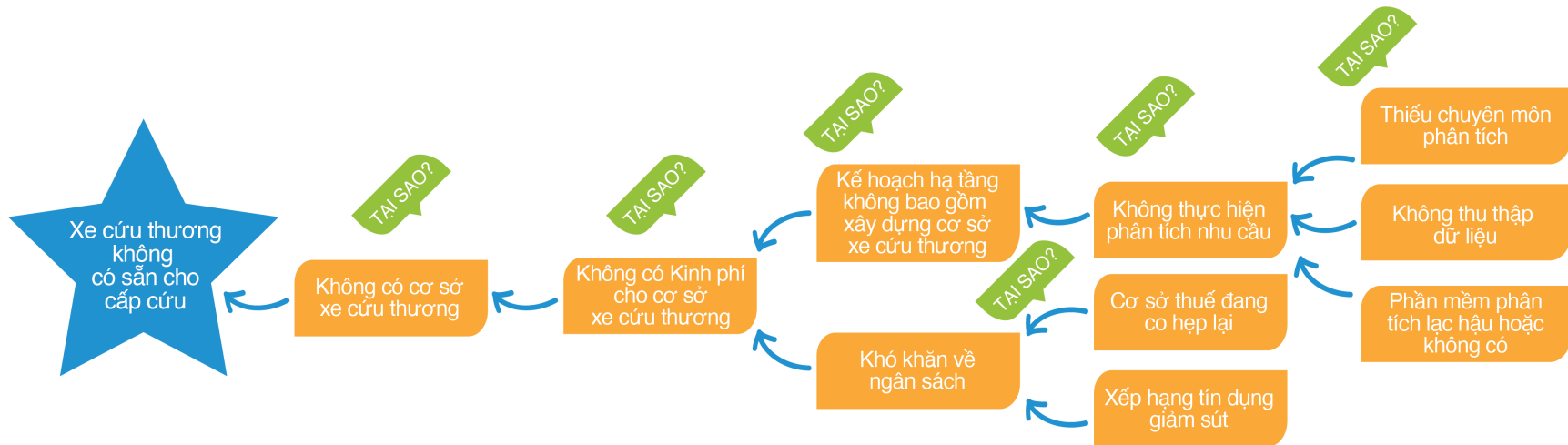
## Hình 6 – Bắt đầu với một vấn đề và xác định thêm các nguyên nhân

Câu hỏi tiếp theo lại là, “Tại sao hệ quả này lại xảy ra?”. Nguyên nhân được viết ra ở câu hỏi trước sẽ trở thành hệ quả cho câu hỏi “Tại sao?” tiếp theo.



**Hình 7** dựa trên ví dụ về chương trình xe cứu thương được sử dụng trước đó trong **Hình 4**. Ví dụ này cho thấy cách sử dụng phương pháp lập sơ đồ nguyên nhân trong việc đánh giá một chương trình thực tế.

Hình 7 – Sử dụng phương pháp lập sơ đồ nhân quả để phân tích hiệu quả hoạt động của chương trình xe cứu thương



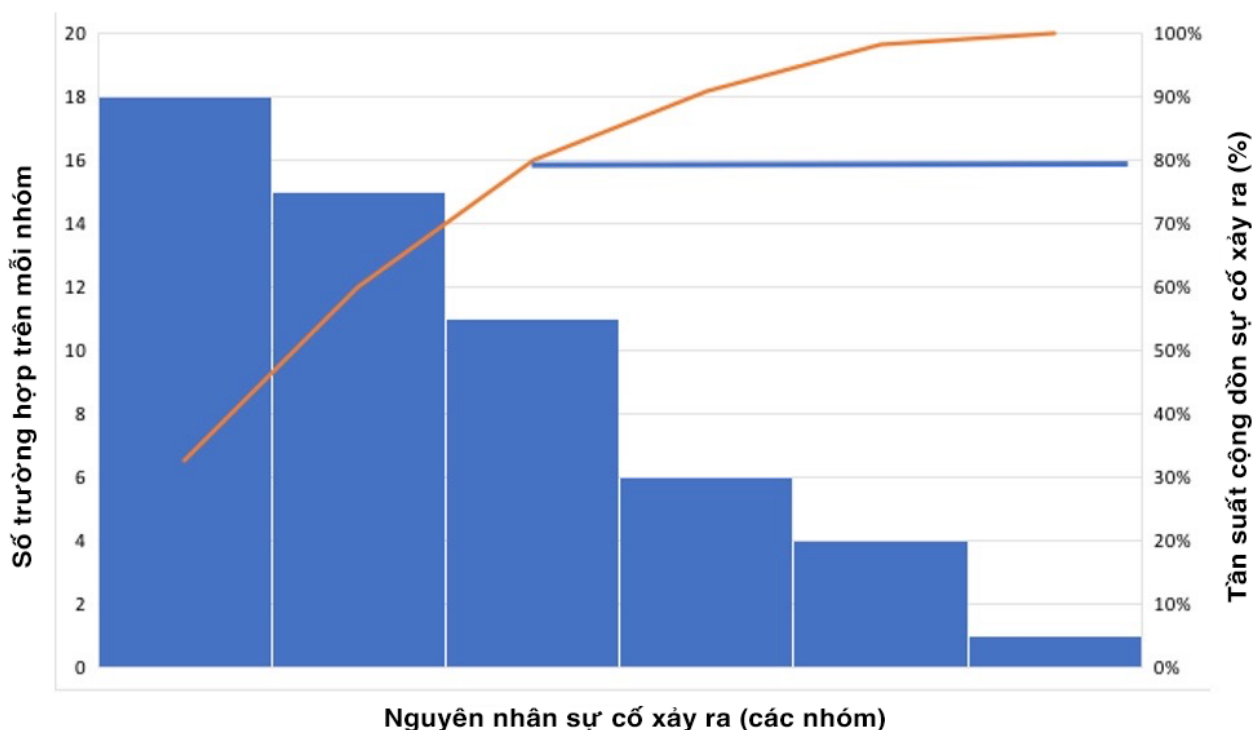
## Biểu đồ Pareto

Vilfredo Pareto là một kỹ sư, nhà xã hội học, nhà kinh tế học, nhà khoa học chính trị và triết gia người Ý. Ông đã đưa ra khái niệm về hiệu suất Pareto và giúp phát triển lĩnh vực kinh tế vi mô. Ông cũng là người đầu tiên phát hiện ra rằng thu nhập tuân theo phân phối Pareto, đây là phân phối xác suất theo luật lũy thừa. Nguyên lý Pareto được đặt theo tên ông, và nó được xây dựng dựa trên những quan sát của ông, chẳng hạn như 80% đất đai ở Ý thuộc sở hữu của khoảng 20% dân số: quy tắc 80/20 khét tiếng! (Để đọc thêm, tham khảo Koch, 2001).

Biểu đồ Pareto, còn được gọi là biểu đồ phân phối Pareto, là một biểu đồ trong đó có các cột dọc với các giá trị được vẽ theo thứ tự tần suất tương đối giảm dần từ trái sang phải. Biểu đồ Pareto cực kỳ hữu ích để xác định vấn đề nào cần chú ý trước vì chỉ cần nhìn vào các thanh trên biểu đồ (các thanh này biểu thị tần suất xuất hiện của từng biến), ta sẽ biết biến nào có tác động tích lũy lớn nhất đối với một hệ thống nhất định.

Biểu đồ Pareto trong **Hình 8** cung cấp một mô tả đồ họa về nguyên lý Pareto. Một đường nằm ngang (màu xanh), được vẽ với tần suất tích lũy 80%, cắt đường cong tần suất tích lũy (màu cam). Vẽ một đường thẳng đứng xuống từ giao điểm này sẽ xác định biến nào là quan trọng. Trong trường hợp này, ba hạng mục đầu tiên tính từ trục tung chiếm 80% tổng số trường hợp được báo cáo.

**Hình 8 – Ví dụ về Biểu đồ Pareto**



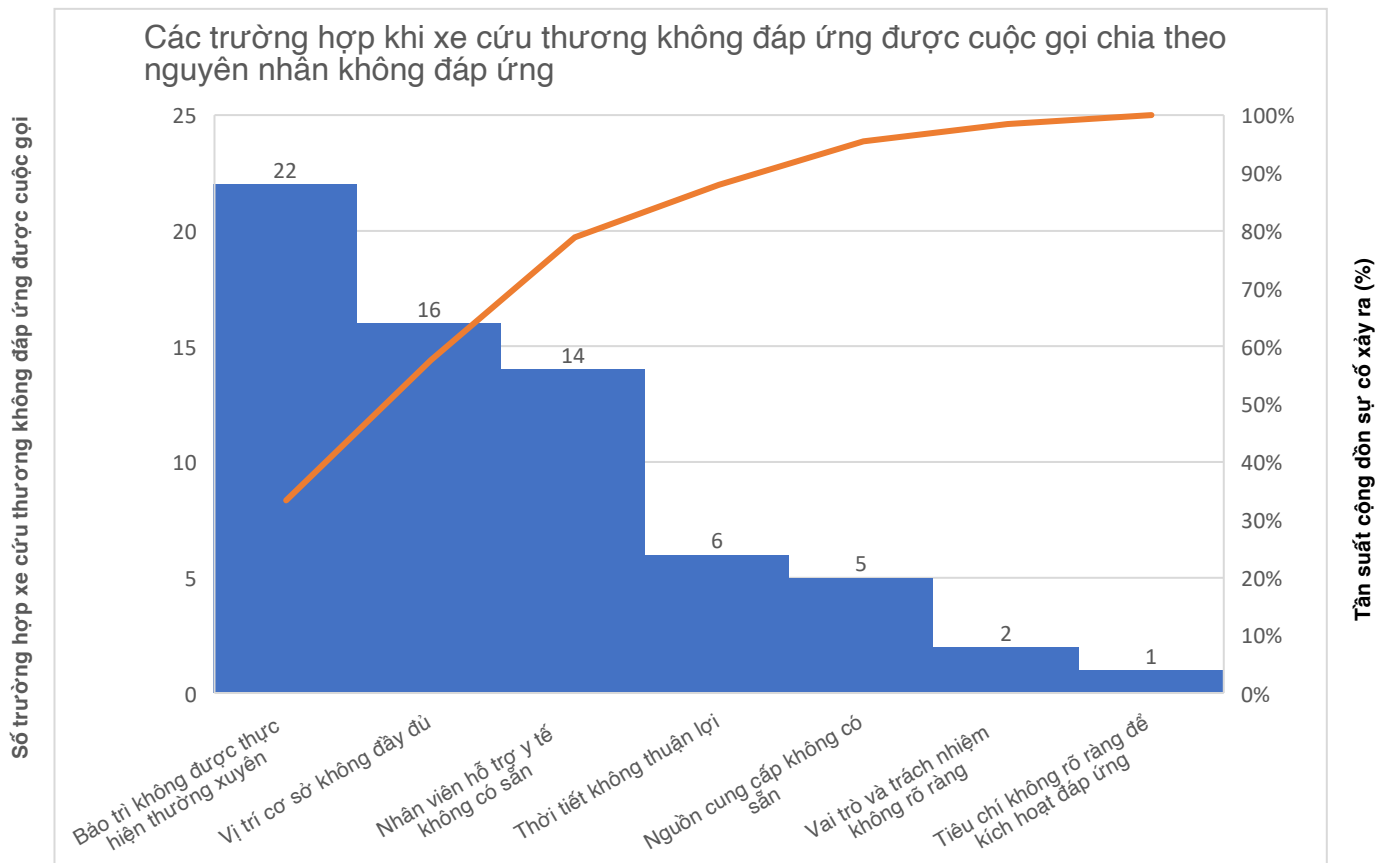
Trong bối cảnh kiểm toán hoạt động, biểu đồ Pareto cực kỳ hữu ích khi phân tích lượng lớn dữ liệu. Công cụ này có thể nhanh chóng xác định các biến quan trọng nhất về tần suất của chúng.

**Hình 9** minh họa cách sử dụng biểu đồ Pareto.<sup>5</sup> Đây là biểu đồ Pareto dựa trên dữ liệu mô phỏng cũng sử dụng các nguyên nhân có thể có xảy ra trong biểu đồ xương cá ở **Hình 4** cho chương trình xe cứu thương. Nó cho thấy một loạt

<sup>5</sup>Có thể tạo biểu đồ Pareto trong Excel 2016 và 2019. Tìm hiểu cách thực hiện [tại đây](#).

các nguyên nhân có thể được quy cho mỗi trường hợp mà xe cứu thương không thể đáp ứng cuộc gọi. Nó cũng cho thấy tần suất quan sát được của từng nguyên nhân. Lưu ý rằng ba nguyên nhân thường gặp nhất (bảo trì, cơ sở vật chất và thiếu nhân viên hỗ trợ y tế) chiếm gần 80% các lỗi, do đó thu hẹp số lượng vấn đề cần giải quyết để tăng khả năng xe cứu thương có thể đáp ứng cuộc gọi. **Phụ lục B** cung cấp dữ liệu nền tảng được sử dụng để tạo biểu đồ này.

**Hình 9 – Ví dụ về Biểu đồ Pareto cho Chương trình Xe cứu thương**



## Vai trò tiềm năng của thiên kiến nhận thức

Một rủi ro mà kiểm toán viên thực hiện phân tích nguyên nhân gốc rễ cần lưu ý là ảnh hưởng quá mức của “những thiên kiến nhận thức” (Okes, 2019). Những thiên kiến nhận thức khiến con người dễ mắc phải những lỗi hệ thống trong xét đoán và ra quyết định. Kiểm toán viên dễ bị ảnh hưởng bởi nhiều thiên kiến như vậy vì kiểm toán hoạt động liên quan đến việc thực hiện xét đoán và đưa ra quyết định trong suốt quá trình kiểm toán (lập kế hoạch, thu thập bằng chứng, phân tích dữ liệu, quản lý các mối quan hệ, báo cáo, v.v.). Những thiên kiến nhận thức có liên quan đặc biệt đến phân tích nguyên nhân gốc rễ bởi vì con người có thiên hướng suy nghĩ về nguyên nhân và rất khó tìm kiếm các kiểu mẫu trong kinh nghiệm và dữ liệu.

Những thiên kiến nhận thức mô tả cách tâm trí con người hoạt động trong thực tế, chứ không phải cách mà nó nên hoạt động. Theo nghĩa đó, thuật ngữ này là một phần của sự hiểu biết khoa học, thực nghiệm của chúng ta về bản chất con người. Nghiên cứu trong hơn 50 năm qua đã tiết lộ hơn 400 thiên kiến nhận thức khác nhau và truyền cảm hứng cho những lý thuyết mới về cách con người đưa ra xét đoán và quyết định.

Thiên kiến nhận thức là một dạng sai lệch có hệ thống trong xét đoán, theo đó chúng ta có thể rút ra những suy luận về người khác và các tình huống một cách phi logic. Những thiên kiến nhận thức buộc chúng ta hình thành niềm tin và đưa ra quyết định theo những cách có hệ thống và chúng thường sai lầm. Ví dụ, chúng ta có xu hướng “thiên kiến xác nhận”. Thiên kiến xác nhận là xu hướng tập trung vào thông tin theo cách xác nhận định kiến và mong đợi của một người, trong khi ít xem xét đến các khả năng khác.

Khái niệm về các thiên kiến nhận thức được đưa ra bởi Amos Tversky và Daniel Kahneman vào năm 1972 và phát triển từ kinh nghiệm của họ về khả năng không tính toán được của con người, hoặc không có khả năng suy luận bằng trực giác với các mức độ cao hơn. Tversky, Kahneman và các đồng nghiệp đã chứng minh một số cách có thể nhân rộng trong đó xét đoán và quyết định của con người khác với lý thuyết lựa chọn hợp lý.

Tversky và Kahneman đã giải thích sự khác biệt của con người trong việc xét đoán và ra quyết định dựa trên kinh nghiệm (heuristics - gọi là nguyên tắc ngón tay cái). Nguyên tắc ngón tay cái nghĩa là các chiến lược bắt nguồn từ kinh nghiệm trước đây với các vấn đề tương tự. Nguyên tắc ngón tay cái liên quan đến các lối tắt tinh thần cung cấp các ước tính nhanh chóng về khả năng xảy ra sự cố không chắc chắn (Baumeister & Bushman, 2010). Nguyên tắc ngón tay cái thì đơn giản cho bộ não khi tính toán nhưng đôi khi gây ra “những lỗi nghiêm trọng và có hệ thống” (Tversky & Kahneman, 1974).

Tư duy con người có bốn nhược điểm.

- Khi có quá nhiều thông tin, chúng ta có thể bỏ sót các thứ.
- Khi thiếu hụt thông tin, chúng ta có thể điền vào đó những thông tin sai.
- Chúng ta có thể hành động quá nhanh và đưa ra những quyết định sai lầm.
- Khi có quá nhiều thứ cần nhớ, chúng ta có thể lựa chọn sai.

Một loại thiên kiến nhận thức có thể được gọi là sự lười biếng về nhận thức hoặc “thỏa mãn”, có nghĩa là thay vì tìm kiếm một kết quả tối ưu, chúng ta chỉ làm vừa đủ để đạt được kết quả vừa đủ. Điều này rất đúng với phân tích nguyên nhân gốc rễ (tức là chúng ta đã không đào đủ sâu!). Một số ví dụ về “sự lười biếng” về nhận thức trong phân tích nguyên nhân gốc rễ được xác định trong tài liệu trong bối cảnh các cuộc kiểm toán (CAQ, 2014; ACCA, 2017) bao gồm:

- Thiên kiến sẵn có (Availability bias): Một lối tắt tinh thần dựa trên các ví dụ tức thời xuất hiện trong đầu một người khi đánh giá một chủ đề, khái niệm, phương pháp hoặc quyết định cụ thể
- Thiên kiến mỏ neo (Anchoring bias): Bám vào dữ liệu đầu tiên và tập trung vào những gì được thể hiện qua dữ liệu đó mà bỏ qua các bằng chứng khác có thể xung đột.
- Thiên kiến dựa trên sự kiện gần đây (Recency bias): Coi trọng quá mức với bằng chứng xem xét gần đây nhất; tương tự như thiên kiến mỏ neo, trong đó coi trọng cao với bằng chứng xem xét đầu tiên
- Thiên kiến xác nhận (Confirmation bias): Chỉ tìm kiếm bằng chứng ủng hộ cho nguyên nhân theo giả định của chúng ta mà không tìm kiếm bằng chứng khác có thể bác bỏ giả định của chúng ta

Những thiên kiến này có sự liên quan đặc biệt đến phân tích nguyên nhân gốc rễ vì tâm trí con người thường tự động suy nghĩ theo tư duy nhân quả và tìm kiếm khuôn mẫu. Một biểu hiện của điều này là xu hướng tạo ra “những câu chuyện nhân quả” để hiểu những trải nghiệm của chúng ta. Chúng ta xây dựng một câu chuyện về cách mà một chuỗi sự kiện—được liên kết bởi nguyên nhân và hệ quả—có thể dẫn đến hoặc giải thích kết quả mà chúng ta hy vọng hiểu được. Theo Daniel Kahneman (2011), điều này dẫn đến vấn đề là tâm trí con người như một “cỗ máy đưa ra kết luận nhanh chóng”, khiến chúng ta mắc phải những sai lầm nghiêm trọng trong việc đánh giá tính ngẫu nhiên của các sự kiện thực sự ngẫu nhiên.

Ví dụ, liên quan đến thiên kiến xác nhận, có thể có nhiều câu chuyện nhân quả đối lập nhau có thể giải thích một kết quả hoặc quan sát nhất định. Nhưng khi kiểm toán viên đã tìm thấy một giải pháp hợp lý, thì rất khó để thấy hoặc xem xét các giải pháp khác. Loại thiên kiến này hướng tới việc diễn giải dữ liệu có sẵn theo cách xác nhận câu chuyện nhân quả đang được nghĩ đến nhiều nhất. Cùng với thiên kiến xác nhận, thiên kiến sẵn có khiến kiểm toán viên có xu hướng đánh giá quá cao khả năng đúng đắn của bất kỳ câu chuyện nhân quả nào. Các sự kiện và ví dụ đã có trong tâm trí (vì sẵn ở trong tâm trí nên cũng dễ hình dung hơn) được đánh giá là có nhiều khả năng xảy ra hơn các sự kiện không có sẵn trong tâm trí.

Nhận biết được ảnh hưởng của những thiên kiến nhận thức đối với kiểm toán hoạt động và phân tích nguyên nhân gốc rễ có thể giúp tránh được những kết quả không mong muốn. Tư duy nguyên nhân gốc rễ là một cách nhìn mọi thứ từ một góc độ độc đáo và nó sẽ cung cấp thông tin cho quá trình ra quyết định và không gây ra “tư duy đám đông” hoặc củng cố các thiên kiến, đặc biệt là ở giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán. (Tư duy đám đông là xu hướng các thành viên của các nhóm gắn kết tuân theo và không đặt câu hỏi về các quyết định, đây là một yếu tố được trích dẫn trong thảm họa Columbia.) Rủi ro ở giai đoạn lập kế hoạch là xét đoán trước các phát hiện.

Kiểm toán viên nên dành thời gian cần thiết để điều tra kỹ một vấn đề kiểm toán, đặc biệt nếu đó là vấn đề lặp đi lặp lại (ví dụ: “Lần trước chúng tôi đã phát hiện ra vấn đề tương tự!”). Để giảm thiểu bất kỳ thiên kiến nhận thức nào, điều quan trọng là các nhóm kiểm toán phải liên tục tự hỏi bản thân “Điều gì sẽ chứng minh chúng tôi sai?”

## Kết luận

Phân tích nguyên nhân gốc rễ trong kiểm toán khu vực lập pháp và khu vực công tạo cơ hội để tăng thêm giá trị cho các báo cáo kiểm toán và tăng tác động của chúng bằng cách:

- cung cấp thông tin sâu và giải thích cho các phát hiện kiểm toán, và
- đưa ra các kiến nghị nhằm giải quyết nguyên nhân chứ không phải là triệu chứng bên ngoài của sai sót, từ đó dẫn đến các giải pháp lâu dài.

Tài liệu thảo luận này đề xuất thời điểm và cách thức phân tích nguyên nhân gốc rễ có thể được tích hợp vào quy trình đã có cho kiểm toán viên muốn thực hiện phân tích nguyên nhân gốc rễ. Công việc này bao gồm sử dụng các kỹ thuật đặt câu hỏi như 5 câu hỏi tại sao cũng như các công cụ hỗ trợ trực quan như biểu đồ xương cá. Tài liệu này cũng cung cấp một tập hợp các nhóm nguyên nhân gốc rễ chính có thể áp dụng với khu vực công và trình bày thêm thông tin về hai công cụ bổ sung, biểu đồ Pareto và sơ đồ nguyên nhân, để cung cấp thêm ví dụ về cách có thể thực hiện phân tích nguyên nhân gốc rễ trong kiểm toán khu vực công.

Kể từ khi chúng tôi xuất bản ấn bản đầu tiên của tài liệu thảo luận này, nhiều văn phòng kiểm toán của Canada và nhiều văn phòng khác trên thế giới đã bắt đầu đánh giá cao giá trị của phân tích nguyên nhân gốc rễ và ứng dụng của nó đối với kiểm toán khu vực công. Họ coi nó như một công cụ phân tích quan trọng để đưa ra các kiến nghị kiểm toán có ý nghĩa và tác động hơn. Phiên bản mới này của tài liệu thảo luận này ghi nhận rằng càng ngày mọi người càng có nhận thức tăng lên rằng văn hóa có thể coi là một nhóm quan trọng của các nguyên nhân gốc rễ tiềm tàng. Nó cũng thừa nhận sự cần thiết phải phát triển “tư duy nguyên nhân gốc rễ” đi kèm với nhận thức sâu sắc về thiên kiến nhận thức khi xác định nguyên nhân gốc rễ.

Chúng tôi hy vọng rằng tài liệu thảo luận này sẽ thúc đẩy nhận thức về phân tích nguyên nhân gốc rễ và khuyến khích kiểm toán viên khám phá các khả năng phân tích mở ra từ tài liệu này, đồng thời củng cố tính phù hợp của các phát hiện, kết luận và kiến nghị kiểm toán của họ.



## Công cụ phân tích nguyên nhân gốc rễ

- Kỹ thuật đặt câu hỏi “5 câu hỏi tại sao”
- Biểu đồ Pareto
- Biểu đồ xương cá (“Ishikawa”)
- Lập sơ đồ nguyên nhân
- Lưu đồ
- Lập sơ đồ SIPOC (Nhà cung cấp, Đầu vào, Quy trình, Đầu ra, Khách hàng)
- FMEA (Chế độ lỗi và phân tích hệ quả)
- Kỹ thuật đặt câu hỏi của Kipling (Cái gì, Tại sao, Khi nào, Ở đâu, Như thế nào, Ai)

## Phụ lục B – Bảng tính hỗ trợ Hình 9 – Ví dụ về Biểu đồ Pareto cho Chương trình xe cứu thương

Nguyên nhân	Số lần không đáp ứng được cuộc gọi	Cộng dồn số lần không đáp ứng được	Tỷ lệ cộng dồn
Bảo trì không được thực hiện thường xuyên	22	22	33%
Vị trí cơ sở không đầy đủ	16	38	58%
Nhân viên hỗ trợ y tế không có sẵn	14	52	79%
Thời tiết không thuận lợi	6	58	88%
Nguồn cung cấp không có sẵn	5	63	95%
Vai trò và trách nhiệm không rõ ràng	2	65	98%
Tiêu chí không rõ ràng để kích hoạt đáp ứng	1	66	100%
<b>Tổng cộng</b>	<b>66</b>		

## Tài liệu tham khảo

Hiệp hội Chất lượng Hoa Kỳ (ASQ) (2020a). Phân tích nguyên nhân gốc rễ là gì? Xem tại: <https://asq.org/quality-resources/root-cause-analysis>

Hiệp hội Chất lượng Hoa Kỳ (ASQ) (2020b). Công cụ phân tích nguyên nhân. Xem tại: <https://asq.org/quality-resources/root-cause-analysis/tools>

Hiệp hội Kế toán Công chứng Anh Quốc (ACCA) (2017). *Phòng tránh thiên kiến? Kiểm toán, tính khách quan và giá trị của sự hoài nghi nghề nghiệp*. Xem tại: [www.accaglobal.com/content/dam/ACCA\\_Global/Technical/audit/pi-banishing-bias-prof-scepticism.pdf](http://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Technical/audit/pi-banishing-bias-prof-scepticism.pdf)

Hiệp hội Kế toán Công chứng Anh Quốc (ACCA) (2019). Phân tích Nguyên nhân Gốc cho Kiểm toán Nội bộ. Xem tại: [www.accaglobal.com/my/en/member/discover/cpd-articles/audit-assurance/root-cause-analysis-for-ia.html](http://www.accaglobal.com/my/en/member/discover/cpd-articles/audit-assurance/root-cause-analysis-for-ia.html)

Baumeister, RF và BJ Bushman (2010). *Tâm lý xã hội và bản chất con người: Phiên bản quốc tế*. Belmont, Mỹ: Wadsworth.

Bjørklund Wangen, G., N. Hellesén, H. Torres và E. Brækken (2017). *Một nghiên cứu thực nghiệm về phân tích nguyên nhân gốc rễ trong quản lý bảo mật thông tin*. Đại học Khoa học và Công nghệ Na Uy, Gjøvik, Na Uy. Xem tại: [www.researchgate.net/publication/319753715\\_An\\_Empirical\\_Study\\_of\\_Root-Cause\\_Analysis\\_in\\_Information\\_Security\\_Management](http://www.researchgate.net/publication/319753715_An_Empirical_Study_of_Root-Cause_Analysis_in_Information_Security_Management)

Quỹ Kiểm toán và Trách nhiệm Giải trình Canada (CAAF) (2020). *Kiểm toán Văn hóa Tổ chức trong Khu vực Công*. Xem tại: [www.caaf-fcar.ca/images/content/performance-audit/ResearchHighlights/PDF/AuditingOrganizationalCulture-PublicSectorEN.pdf](http://www.caaf-fcar.ca/images/content/performance-audit/ResearchHighlights/PDF/AuditingOrganizationalCulture-PublicSectorEN.pdf)

Trung tâm Chất lượng Kiểm toán (CAQ) (2014). *Tài liệu về xét đoán chuyên môn*. Xem tại: [www.thecaq.org/wp-content/uploads/2019/03/professional-judgment-resource.pdf](http://www.thecaq.org/wp-content/uploads/2019/03/professional-judgment-resource.pdf)

Viện Kiểm toán Nội bộ Công chứng (CIIA) (2019). *Phân tích nguyên nhân gốc rễ*. Xem tại: [www.iaa.org.uk/resources/delivering-internal-audit/root-cause-analysis/](http://www.iaa.org.uk/resources/delivering-internal-audit/root-cause-analysis/)

Kế toán viên công chứng (CPA) (2018). *Biểu đồ Năng lực kế toán viên chuyên nghiệp công chứng*. Xem tại: [www.cpacanada.ca/-/media/site/become-a-cpa/docs/competencymap.pdf](http://www.cpacanada.ca/-/media/site/become-a-cpa/docs/competencymap.pdf)

Ban Điều tra Tai nạn Columbia (CAIB) (2003). *Báo cáo của Ủy ban Điều tra Tai nạn Columbia, Tập I*. Xem tại: [www.nasa.gov/columbia/home/CAIB\\_Vol1.html](http://www.nasa.gov/columbia/home/CAIB_Vol1.html)

Nhóm nghiên cứu Deepwater Horizon (2011). *Báo cáo Cuối cùng về Điều tra Vụ nổ Giếng Macondo*. Xem tại: [http://ccrm.berkeley.edu/pdfs\\_papers/bea\\_pdfs/dhsgfinalreport-march2011-tag.pdf](http://ccrm.berkeley.edu/pdfs_papers/bea_pdfs/dhsgfinalreport-march2011-tag.pdf)

El Itani, B., F. Ben Abdelaziz, và H. Masri (2019). “Vấn đề về vị trí bao trùm hai mục tiêu: Trường hợp vị trí xe cứu thương ở khu vực Beirut, Lebanon.” *Quyết định quản lý*, vol. 57, số 2, tr. 432–444. Xem tại: <https://doi.org/10.1108/MD-04-2018-0474>

Galley, M. (2018). Những chỉ trích quan trọng nhất với Phương pháp tiếp cận 5 tại sao. Xem tại: <https://blog.thinkreliability.com/top-criticisms-of-the-5-why-approach>

Ủy ban Chuẩn mực Kiểm toán và Đảm bảo Quốc tế (IAASB) (2014). *Khung chất lượng kiểm toán: Các yếu tố chính tạo môi trường cho chất lượng kiểm toán*. Xem tại: [www.ifac.org/system/files/publications/files/A-Framework-for-Audit-Quality-Key-Elements-that-Create-an-Environment-for-Audit-Quality-2.pdf](http://www.ifac.org/system/files/publications/files/A-Framework-for-Audit-Quality-Key-Elements-that-Create-an-Environment-for-Audit-Quality-2.pdf)

Sáng kiến Phát triển INTOSAI (IDI) (2018). Kiểm toán tuân thủ – Sổ tay triển khai ISSAI (Dự thảo số 0). Xem tại: [https://www.idi.no/en/elibrary/cdp/3i-programme/issai-implementation-handbooks/handbooks-english/803-compliance-audit-issai-implementation-handbook-version-0-english/tap\\_tin](https://www.idi.no/en/elibrary/cdp/3i-programme/issai-implementation-handbooks/handbooks-english/803-compliance-audit-issai-implementation-handbook-version-0-english/tap_tin)

Kahneman, D. (2011). *Tư duy nhanh và chậm*. New York: Farrar, Straus và Giroux.

Koch, R. (2001). *Nguyên lý 80/20: Bí quyết gặt hái nhiều hơn với chi phí ít hơn*. Luân Đôn: Nhà xuất bản Nicholas Brealey. Xem tại: <http://leadershipcoachingblog.com/wp-content/uploads/2012/03/the-80-20-principle-to-achieve-more-with-less-effort1.pdf>

Mansouri, N. (2016). Một nghiên cứu điển hình về hành vi phi đạo đức của Volkswagen trong khí thải động cơ diesel. *Tạp chí Quốc tế về Ứng dụng Khoa học và Kỹ thuật*, tập. 5, số 4. Xem tại: [www.researchgate.net/publication/303797234\\_A\\_Case\\_Study\\_of\\_Volkswagen\\_Unethical\\_Practice\\_in\\_Diesel\\_Emission\\_Test](http://www.researchgate.net/publication/303797234_A_Case_Study_of_Volkswagen_Unethical_Practice_in_Diesel_Emission_Test)

Murdoch, H. (2018). Biểu đồ Pareto: Công cụ để Kiểm toán nội bộ tập trung vào những gì quan trọng nhất. Viện đào tạo MISTI. Xem tại: <https://misti.com/internal-audit-insights/the-pareto-diagram-a-tool-for-internal-to-focus-on-what-matters-most>

Ủy ban quốc gia về sự cố tràn dầu và khoan dầu ngoài khơi của BP Deepwater Horizon (2011). *Báo cáo của Cố vấn trưởng*. Xem tại: [https://web.archive.org/web/20111013235553/http://www.oilspillcommission.gov/sites/default/files/documents/C21462-407\\_CCR\\_for\\_print\\_0.pdf](https://web.archive.org/web/20111013235553/http://www.oilspillcommission.gov/sites/default/files/documents/C21462-407_CCR_for_print_0.pdf)

Nicholl, J., J. Turner, K. Stevens, C. O'keefe, L. Cross, S. Goodacre và H. Snooks (2003). *Đánh giá về Chi phí và Lợi ích của Dịch vụ Xe cứu thương Khẩn cấp Trực thăng ở Anh và xứ Wales*. Đơn vị Nghiên cứu Chăm sóc Y tế, Đại học Sheffield, Sheffield. Xem tại: [www.sheffield.ac.uk/polopoly\\_fs/1.44101!/file/MCRU-HEASrev-2003.pdf](http://www.sheffield.ac.uk/polopoly_fs/1.44101!/file/MCRU-HEASrev-2003.pdf)

Văn phòng Tổng Kiểm toán Canada (OAG) (2018, Báo cáo mùa xuân). Thông điệp từ Tổng Kiểm toán. Xem tại: [www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/parl\\_oag\\_201805\\_00\\_e\\_43032.html](http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/parl_oag_201805_00_e_43032.html)

Được rồi, D. (2019). *Phân tích nguyên nhân gốc rễ, cốt lõi của giải quyết vấn đề và hành động khắc phục*. Milwaukee, WI: ASQ Quality Press.

Reiners, T., A. Hammadi, R. Taylor và L. Wood (2019). *Bị mắc kẹt trong sự lừa dối: Văn hóa doanh nghiệp, Tính bền vững và Vòng đời dự án*. Trong Hội nghị chuyên đề về hoạt động, chuỗi cung ứng và quản lý dịch vụ của ANZAM lần thứ 17, ngày 10 tháng 7 năm 2019, Melbourne, Victoria.

Serrat, O. (2009). *Kỹ thuật Năm Tại sao*. Ngân hàng phát triển châu Á. Có sẵn tại: [www.adb.org/publications/five-whys-technique](http://www.adb.org/publications/five-whys-technique)

Tague, NR (2004), “Bảy công cụ chất lượng cơ bản.” *Hộp công cụ chất lượng*. Milwaukee, WI: Hiệp hội Chất lượng Hoa Kỳ. Xem tại: <https://asq.org/quality-resources/seven-basic-quality-tools>

Tayan, B. (2019). *Vụ bê bối bán chéo Wells Fargo*. Trung tâm Rock về Quản trị Công ty tại Đại học Stanford. Chuỗi chuyên đề: Chủ đề, Vấn đề và Tranh cãi trong Quản trị Công ty, Số CGRP-62 Phiên bản 2. Bài báo Nghiên cứu Kinh doanh Sau Đại học của Trường Đại học Stanford Số 17-1. Xem tại: <https://ssrn.com/abstract=2879102>

Viện Kế toán Công chứng Anh và xứ Wales (ICAEW) (2016). *Cải thiện chất lượng kiểm toán bằng cách sử dụng phân tích nguyên nhân gốc rễ – Cái gì, tại sao, như thế nào, ai và khi nào?* Xem tại: [www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/audit-and-assurance/practical-help/quality-control/publications-and-learning-material/improving-audit-quality-using-root-cause-analysis.ashx?la=vi](http://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/audit-and-assurance/practical-help/quality-control/publications-and-learning-material/improving-audit-quality-using-root-cause-analysis.ashx?la=vi)

Tversky, A. và D. Kahneman (1972). “Xác suất chủ quan: Đánh giá về tính đại diện.” *Tâm lý học nhận thức*, tập. 3, số 3, tr. 430–454.

Tversky, A. và D. Kahneman (1974). “Đánh giá trong sự không chắc chắn: Quyết định dựa trên kinh nghiệm và thiên kiến.” *Khoa học*, tập. 185 (4157), tr. 1124–1131.

York, D., K. Jin, Q. Song và H. Li (2014). *Thực hành Phân tích Nguyên nhân Gốc rễ sử dụng phương pháp Lập sơ đồ nguyên nhân*. Ghi chú bài giảng về Kỹ thuật và Khoa học Máy tính. Xem tại: [www.researchgate.net/publication/288402564\\_Practical\\_Root\\_Cause\\_Analysis\\_Using\\_Cause\\_Mapping](http://www.researchgate.net/publication/288402564_Practical_Root_Cause_Analysis_Using_Cause_Mapping)

Wankhade, P. và J. Brinkman (2014), “Hậu quả tiêu cực của việc quản lý thay đổi văn hóa: Bằng chứng từ một Tổ chức dịch vụ xe cứu thương Hệ thống y tế quốc gia Vương quốc Anh.” *Tạp chí Quốc tế về Quản lý Khu vực Công*, tập. 27, không. 1, tr. 2–25. Xem tại: <https://doi.org/10.1108/IJPSM-05-2012-0058>

Wankhade P. (Ed.) và K. Mackway-Jones (2015) *Dịch vụ xe cứu thương: Quan điểm lãnh đạo và quản lý*. New York: Nhà xuất bản quốc tế Springer.

## Lời cảm ơn

Quý Kiểm toán và Trách nhiệm Giải trình Canada xin cảm ơn các cá nhân sau đây vì những đóng góp quý báu của họ cho ấn bản đầu tiên và/hoặc thứ hai của tài liệu thảo luận này.

### Các tác giả

#### **John Reed**

Chủ tịch và Giám đốc điều hành, CAAF (Tác giả chính)

#### **John Affleck**

Chuyên gia hợp tác CAAF

#### **Yves Genest**

Phó Chủ tịch, Phụ trách Sản phẩm và Dịch vụ, CAAF

### Thành viên nhóm tư vấn

#### **Andrew Atherton**

Trợ lý Tổng Kiểm toán, Văn phòng Tổng Kiểm toán Nova Scotia

#### **Nancy Chase**

Lãnh đạo cố vấn khu vực, Khu vực phía Đông I Đối tác, Dịch vụ tư vấn, KPMG, LLP

#### **Milan Duvnjak**

Giám đốc, Văn phòng Tổng Kiểm toán Canada

#### **Pierre Fréchette**

Giám đốc Nghiên cứu, Phụ trách Sản phẩm và Dịch vụ, CAAF

**Ken Hughes**

Tổng kiểm toán, Thành phố Ottawa

**Linda Klassen**

Kiểm toán trưởng tỉnh Saskatchewan

**Ian McKillop**

Phó Giáo sư, Quản lý & Hệ thống, Đại học Waterloo

**Melanie McLagan**

Người sáng lập – Đối tác quản lý, Impetus3 Inc.

**Sergei Pekh**

Trưởng Văn phòng Tổng Kiểm toán Alberta

**Bill Rafuse**

Chuyên gia hợp tác CAAF

**Jessica Schafer**

Giám đốc Kiểm toán Hoạt động, Văn phòng Tổng Kiểm toán British Columbia

**Ruth Schneidmiller**

Trưởng Văn phòng Tổng Kiểm toán Alberta

**Terry Spicer**

Trợ lý Tổng Kiểm toán, Văn phòng Tổng Kiểm toán Nova Scotia

**Doug Wylie**

Tổng Kiểm toán, Văn phòng Tổng Kiểm toán Alberta

## Những người phản biện và góp ý

**Keith Butt**

Kiểm toán trưởng, Văn phòng Tổng Kiểm toán Newfoundland và Labrador

**Jean Cinq-Mars**

Chuyên gia hợp tác CAAF

**Sandra Cohen**

Trợ lý Tổng Kiểm toán, Văn phòng Tổng Kiểm toán Manitoba

**Judy Ferguson**

Kiểm toán viên tỉnh Saskatchewan, Văn phòng Kiểm toán tỉnh Saskatchewan

**Bonnie Lysyk**

Tổng Kiểm toán, Văn phòng Tổng Kiểm toán Ontario

**Barbara Waite**

Giám đốc Kiểm toán, Văn phòng Tổng Kiểm toán PEI

**Rebecca Yosapovich**

Giám đốc Thực hành Chuyên môn, Văn phòng Tổng Kiểm toán Ontario

## Sản xuất

**Lynne Casiple**

Cán bộ CNTT và trang Web, CAAF

**Laurel Hyatt**

Biên tập viên

**Công ty Dịch vụ Dịch thuật Francine Watkins Inc.**

Biên dịch viên