

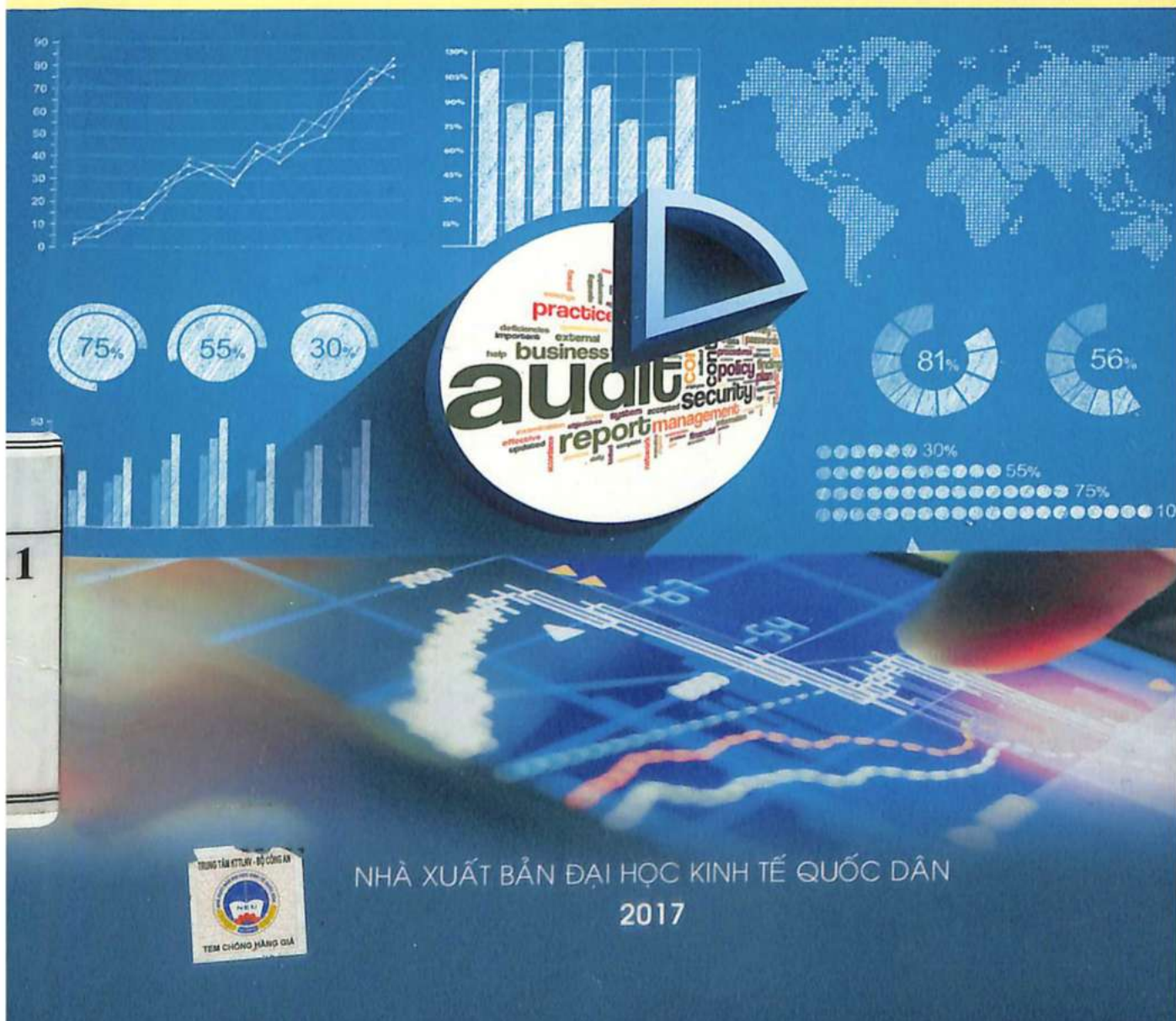


TRƯỜNG ĐẠI HỌC KINH TẾ QUỐC DÂN
VIỆN KẾ TOÁN - KIỂM TOÁN
BỘ MÔN KIỂM TOÁN

Đồng Chủ biên: GS.TS. Nguyễn Quang Quỳnh
PGS.TS. Nguyễn Thị Phương Hoa

Giáo trình

LÝ THUYẾT KIỂM TOÁN



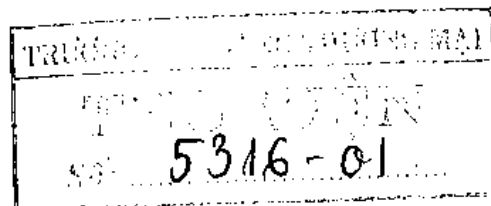
NHÀ XUẤT BẢN ĐẠI HỌC KINH TẾ QUỐC DÂN
2017

TRƯỜNG ĐẠI HỌC KINH TẾ QUỐC DÂN
VIỆN KẾ TOÁN - KIỂM TOÁN
BỘ MÔN KIỂM TOÁN



Đồng chủ biên:
GS.TS. Nguyễn Quang Quỳnh
PGS.TS. Nguyễn Thị Phương Hoa

Giáo trình
LÝ THUYẾT KIỂM TOÁN



NHÀ XUẤT BẢN ĐẠI HỌC KINH TẾ QUỐC DÂN
2017

MỤC LỤC

LỜI NÓI ĐẦU	5
Chương 1. KIỂM TRA - KIỂM SOÁT TRONG QUẢN LÝ	11
1.1. Kiểm tra - kiểm soát trong quản lý	12
1.2. Kiểm tra kế toán trong hoạt động tài chính	15
1.3. Lịch sử phát triển của kiểm tra tài chính	17
Chương 2. BẢN CHẤT VÀ CHỨC NĂNG CỦA KIỂM TOÁN	31
2.1. Bản chất của kiểm toán	31
2.2. Chức năng của kiểm toán	38
2.3. Ý nghĩa và tác dụng của kiểm toán trong quản lý	42
2.4. Các lý thuyết về kiểm toán	46
Chương 3. PHÂN LOẠI KIỂM TOÁN	59
3.1. Khái quát các cách phân loại kiểm toán	59
3.2. Phân loại kiểm toán theo đối tượng cụ thể	63
3.3. Phân loại kiểm toán theo hệ thống bộ máy tổ chức	69
Chương 4. ĐỐI TƯỢNG KIỂM TOÁN	99
4.1. Khái quát chung về đối tượng và khách thể kiểm toán	100
4.2. Các yếu tố cấu thành đối tượng kiểm toán	104
Chương 5. NHỮNG KHÁI NIỆM CƠ BẢN THUỘC NỘI DUNG KIỂM TOÁN	125
5.1. Gian lận và sai sót với việc xác định nội dung kiểm toán	126
5.2. Trọng yếu và rủi ro với việc lựa chọn nội dung kiểm toán cụ thể	131
5.3. Chứng từ kiểm toán, cơ sở dẫn liệu, bằng chứng kiểm toán và hồ sơ kiểm toán	141
Chương 6. HỆ THỐNG PHƯƠNG PHÁP KIỂM TOÁN	165
6.1. Khái quát về hệ thống phương pháp kiểm toán	166
6.2. Các phương pháp kiểm toán chứng từ	169
6.3. Các phương pháp kiểm toán ngoài chứng từ	174

Chương 7. CHỌN MẪU KIỂM TOÁN	195
7.1. Các khái niệm cơ bản về chọn mẫu kiểm toán.....	196
7.2. Các hình thức chọn mẫu	198
7.3. Phương pháp chọn các phần tử vào mẫu	199
7.4. Chọn mẫu theo đơn vị tiền tệ	206
7.5. Kỹ thuật phân nhóm trong chọn mẫu kiểm toán	210
7.6. Các áp dụng của chọn mẫu thống kê trong kiểm toán.....	211
Chương 8. TỔ CHỨC CÔNG TÁC KIỂM TOÁN.....	231
8.1. Mục tiêu và trình tự tổ chức công tác kiểm toán.....	232
8.2. Chuẩn bị kiểm toán.....	236
8.3. Thực hành kiểm toán	244
8.4. Kết thúc kiểm toán	247
Chương 9. TỔ CHỨC BỘ MÁY KIỂM TOÁN.....	269
9.1. Nguyên tắc và nhiệm vụ của tổ chức bộ máy kiểm toán.....	270
9.2. Kiểm toán viên	273
9.3. Các hiệp hội kiểm toán viên	287
9.4. Tổ chức bộ máy kiểm toán độc lập	289
9.5. Tổ chức bộ máy kiểm toán nhà nước	295
9.6. Tổ chức bộ máy kiểm toán nội bộ.....	302
Chương 10. CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN.....	317
10.1. Khái quát chung về chuẩn mực kiểm toán	318
10.2. Chuẩn mực kiểm toán được chấp nhận phổ biến.....	320
10.3. Đặc điểm của hệ thống chuẩn mực kiểm toán cụ thể trong các bộ máy kiểm toán	328
10.4. Xây dựng chuẩn mực kiểm toán.....	334
10.5. Chuẩn mực kiểm toán quốc tế và Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam	339
Chương 11. KIỂM SOÁT CHẤT LƯỢNG KIỂM TOÁN	363
11.1. Vai trò của kiểm soát chất lượng kiểm toán.....	363
11.2. Các cấp độ của kiểm soát chất lượng kiểm toán.....	365

LỜI NÓI ĐẦU

Kiểm toán có gốc từ Latinh là AUDIT nghĩa là NGHE. Cho đến nay, ý nghĩa này chỉ mang tính lịch sử. Thật vậy, ở thời điểm xuất xứ thế kỷ III trước Công nguyên - từ Audit (nghe) có ý nghĩa thật của nó. Khi đó, các nhà cầm quyền La Mã đã tuyển dụng các quan chức để kiểm tra độc lập về tình hình tài chính và nghe thuyết trình của họ về kết quả kiểm tra độc lập.

Tuy nhiên, từ Audit với nghĩa kiểm tra độc lập và bày tỏ ý kiến như vậy chỉ mới được du nhập vào các nước phát triển từ giữa thế kỷ XX này: vào Bắc Mỹ từ những năm 30, vào Tây Âu từ những năm 60... Kiểm toán Việt Nam được chính thức xuất hiện từ tháng 5/1991 với các công ty kiểm toán độc lập, tháng 7/1994 với Kiểm toán Nhà nước và tháng 11/1997 với Kiểm toán nội bộ.

Dù kiểm toán được nảy sinh rất sớm song lý luận về kiểm toán phát triển tương đối chậm do bị giới hạn cả về không gian và tính liên tục của sự phát triển. Cho đến nay, thực tiễn kiểm toán đã phát triển cao, đặc biệt ở Bắc Mỹ và Tây Âu bằng sự xuất hiện của nhiều loại hình kiểm toán, nhiều mô hình tổ chức và bằng sự thâm nhập sâu của kiểm toán vào nhiều lĩnh vực trong đời sống xã hội. Trong khi đó, lý luận về kiểm toán còn chưa được phát triển tương xứng: Phần lớn các ấn phẩm được phát hành về kiểm toán là những quy định, những chuẩn mực, những hướng dẫn về nghiệp vụ. Từ đó, việc đào tạo kiểm toán viên cũng mang nhiều tính kinh nghiệm do các hiệp hội kiểm toán viên công chứng hoặc các công ty kiểm toán độc lập thực hiện. Trong khoảng 30 năm gần đây mới có những đề xuất và triển khai phương hướng đào tạo mới: Chẳng hạn, Giáo sư - Tiến sĩ Tan Teck Meng, sau khi phê phán phương pháp truyền thống đã đưa mô hình đào tạo kế toán viên công chứng (CPA) ở các viện đại học và thực hiện tại Viện Đại học Kỹ thuật NANYANG. Tương tự với quan điểm trên là quan điểm của các giáo sư kiểm toán và kế toán tại Hoa Kỳ: Các chuyên ngành kiểm toán và kiểm soát quản lý đã được mở tại San Fransisco State University (SFSU), Đại học Paris Dauphine, Cao cấp thương mại Paris (ESCP),...

Ở Việt Nam, việc bồi dưỡng và đào tạo kiểm toán viên cũng đã được thực hiện: Lớp bồi dưỡng nghiệp vụ kiểm toán quốc tế đầu tiên do Công ty kiểm toán Việt Nam khởi xướng và Công ty Price Waterhouse thực hiện vào năm 1992. Việc đào tạo cấp bằng kiểm toán viên đã được thực hiện từ năm 1995 theo chỉ đạo của Bộ Tài chính. Sau khi thành lập vào 04/2005, Hội Kiểm toán viên hành nghề Việt Nam đã tổ chức các lớp cập nhật kiến thức cho kiểm toán viên Việt Nam và kiểm toán viên nước ngoài làm việc tại Việt Nam. Bên cạnh đó, nhiều cuộc hội thảo quốc tế do Ban Tổ chức Chính phủ (nay là Bộ Nội vụ), Kiểm toán Nhà nước, các viện, các trường đại học tổ chức đã góp phần tích cực trong việc phổ cập kiến thức kiểm toán quốc tế vào Việt Nam. Tuy nhiên, nguồn tài liệu cũng như các lớp tập huấn hoặc hội thảo này cũng từ các hiệp hội kế toán viên công chứng và các công ty kiểm toán độc lập nên tính nghiệp vụ vẫn được coi trọng hơn là tính hệ thống và đạo lý của các nghiệp vụ. Trong khi đó cũng có những đề xuất đào tạo kiểm toán viên ở các viện và các trường với tính hệ thống cao và đã được triển khai tại Đại học Kinh tế Quốc dân trong thực tế từ năm 1995. Tuy nhiên, những lý luận cơ bản về kiểm toán vẫn luôn luôn trong quá trình hoàn thiện để theo kịp với những tiến triển trong thực tiễn quản lý.

"Độ trễ" tương đối của lý luận so với thực tiễn kiểm toán, với hoàn cảnh cụ thể trên cũng là lẽ đương nhiên, hợp với mối quan hệ biện chứng giữa lý luận và thực tiễn. Tất nhiên, theo mối quan hệ này đã đến lúc đòi hỏi lý luận về kiểm toán phải phát triển nhanh để có thể đảm đương chức năng hướng dẫn thực tiễn.

Với cương vị là người đề xuất và thực hiện đào tạo chuyên ngành kiểm toán ở các viện, các trường đại học, Trường Đại học Kinh tế Quốc dân đã quan tâm và đang cố gắng xây dựng chương trình và tài liệu đào tạo kiểm toán với các chuyên môn chính như:

1. Lý thuyết kiểm toán: gồm những nguyên lý cơ bản về bản chất, đối tượng, phương pháp và tổ chức kiểm toán.
2. Kiểm toán tài chính: giới thiệu những mục tiêu, cách thức và tổ chức kiểm toán báo cáo tài chính.
3. Kiểm soát quản lý: gồm những nguyên tắc trong việc tổ chức thực hiện các hoạt động kiểm soát chủ yếu để điều hành hoạt động này tại các tổ chức, cơ quan.

4. Kiểm toán nội bộ: đi sâu vào việc vận dụng các nguyên tắc chung của kiểm toán vào kiểm toán nội bộ các tổ chức và cơ quan.

5. Kiểm toán hoạt động: Giới thiệu nội dung, phương pháp và tổ chức kiểm toán theo từng loại hoạt động (kho, quỹ, thanh toán, kinh doanh, tạo vốn, hiệu quả...).

Cuốn "**Lý thuyết kiểm toán**" này hướng nhiều vào nhận thức về vị trí, chức năng, nội dung, phương pháp và tổ chức kiểm toán nói chung. Với mục tiêu đó cuốn sách bao gồm 11 chương:

Chương 1: Kiểm tra - kiểm soát trong quản lý - Giới thiệu mối quan hệ của kiểm tra, kiểm soát như một chức năng của quản lý, kể cả quản lý tài chính - kế toán.

Chương 2: Bản chất, chức năng của kiểm toán - Giới thiệu khái niệm (với các quan niệm khác nhau và quan niệm chính thống) về kiểm toán trong quan hệ với 2 chức năng: xác minh và bày tỏ ý kiến (phán định) của kiểm toán - một hoạt động độc lập.

Chương 3: Phân loại kiểm toán - Giới thiệu các cách phân loại hoạt động kiểm toán và bộ máy kiểm toán.

Chương 4: Đối tượng của kiểm toán - Giới thiệu khái quát đối tượng chung và đối tượng cụ thể của kiểm toán.

Chương 5: Các khái niệm cơ bản thuộc nội dung kiểm toán - Giới thiệu các khái niệm về sai sót và gian lận, trọng yếu và rủi ro, về chứng từ và bằng chứng kiểm toán, về cơ sở dẫn liệu của kiểm toán...

Chương 6: Hệ thống phương pháp kiểm toán - Giới thiệu khái quát cơ sở hình thành, nội dung và phạm vi ứng dụng của hai phân hệ phương pháp: Kiểm toán chứng từ (cân đối, đối chiếu trực tiếp, đối chiếu lôgic) và kiểm toán ngoài chứng từ (kiểm kê, thực nghiệm, điều tra).

Chương 7: Chọn mẫu kiểm toán - Giới thiệu các phương pháp chọn mẫu và các ứng dụng phổ biến của chọn mẫu trong kiểm toán (chọn mẫu xác suất, chọn mẫu phi xác suất, các áp dụng của chọn mẫu trong kiểm toán và suy rộng kết quả chọn mẫu kiểm toán...).

Chương 8: Tổ chức công tác kiểm toán - Giới thiệu trình tự chung và nội dung cơ bản trong mỗi bước của một cuộc kiểm toán.

Chương 9: Tổ chức bộ máy kiểm toán - Giới thiệu về kiểm toán viên và các mô hình tổ chức từng bộ máy kiểm toán cụ thể: Kiểm toán Nhà nước, kiểm toán độc lập, kiểm toán nội bộ.

Chương 10: Chuẩn mực kiểm toán - Giới thiệu khái quát hệ thống chuẩn mực, các chuẩn mực kiểm toán được ứng dụng rộng rãi (Generally Accepted Auditing Standards - GAAS) trong quan hệ với việc xây dựng hệ thống chuẩn mực kiểm toán ở Việt Nam.

Chương 11: Kiểm soát chất lượng kiểm toán - Giới thiệu về vai trò của kiểm soát chất lượng kiểm toán, nội dung kiểm soát chất lượng kiểm toán ở cấp độ vĩ mô và vi mô.

Việc chia cuốn sách thành những chương cụ thể cũng có ý nghĩa tương đối. Tùy thuộc đối tượng học tập có thể rút bớt hoặc phát triển sâu thêm những nội dung cụ thể đặc biệt là phần nội dung và phần phương pháp kỹ thuật kiểm toán.

Cùng với những phân lý luận ở mỗi chương đều có phần bài tập và câu hỏi tương ứng. Lần biên soạn lại cuốn giáo trình này có cập nhật các quy định pháp lý có liên quan và thực tiễn phát triển của hoạt động kiểm toán ở Việt Nam. Tham gia biên soạn lại có:

1. GS.TS. Nguyễn Quang Quỳnh đồng chủ biên và trực tiếp biên soạn Chương 1, Chương 2, Chương 3, Chương 6 và Chương 12.

2. PGS.TS. Ngô Trí Tuệ tham gia biên soạn Chương 4, Chương 8 và Chương 9.

3. PGS.TS. Nguyễn Thị Phương Hoa đồng chủ biên và tham gia biên soạn Chương 2, Chương 4, Chương 6, Chương 7, Chương 8, Chương 10, Chương 11 và hiệu đính các chương còn lại.

4. TS. Bùi Thị Minh Hải tham gia biên soạn Chương 3, Chương 7.

5. TS. Tô Văn Nhật tham gia biên soạn Chương 5 và Chương 7.

6. TS. Nguyễn Thị Mỹ và ThS. Nguyễn Thị Lan Anh tham gia biên soạn Chương 8.

7. TS. Nguyễn Thị Hồng Thuý, TS. Đinh Thế Hùng và TS. Đoàn Thanh Nga tham gia biên soạn Chương 9.

8. PGS. TS. Trần Mạnh Dũng tham gia biên soạn Chương 10.

9. ThS. Tạ Thu Trang tham gia biên soạn Chương 5.

10. ThS. Lê Quang Dũng và ThS. Phan Thị Thanh Loan tham gia biên soạn Chương 11.

Phần bài tập và câu hỏi do tập thể giảng viên Bộ môn Kiểm toán - Viện Kế toán - Kiểm toán tham gia biên soạn: TS. Tô Văn Nhật, PGS.TS. Nguyễn Thị Phương Hoa, TS. Nguyễn Thị Hồng Thúy, PGS. TS. Phan Trung Kiên, TS. Nguyễn Thị Mỹ, TS. Đoàn Thanh Nga, TS. Bùi Thị Minh Hải, TS. Đinh Thế Hùng, ThS. Lê Quang Dũng, ThS. Nguyễn Thị Lan Anh, ThS. Phan Thị Thanh Loan, ThS. Hà Hồng Hạnh, ThS. Nguyễn Thị Thanh Diệp.

Sự ra đời của cuốn sách giáo trình này là một quyết tâm cao của lãnh đạo Nhà trường và tập thể Bộ môn Kiểm toán. Với hy vọng góp thêm công sức vào việc phát triển lý luận kiểm toán để thực hiện nhiệm vụ đào tạo và nghiên cứu "mang bản sắc Đại học Kinh tế Quốc dân", Nhà trường đã đánh giá và thống nhất biên soạn lại các giáo trình cốt lõi trong đó có Giáo trình Lý thuyết kiểm toán. Do hạn hẹp về thời gian và điều kiện thông tin biên soạn, cuốn sách chắc chắn không tránh khỏi thiếu sót. Rất mong ý kiến đóng góp của bạn đọc.

Để biên soạn được cuốn sách này, chúng tôi đã nhận được sự ủng hộ và giúp đỡ của nhiều đơn vị và cá nhân như: Ban Tổ chức Chính phủ, Văn phòng Chính phủ, Bộ Tài chính, Kiểm toán Nhà nước, Hội Kiểm toán viên hành nghề Việt Nam (VACPA), Hội Kế toán và Kiểm toán Việt Nam (VAA), Hiệp hội Kế toán viên công chứng Canada (CCA), các Công ty kiểm toán Deloitte Việt Nam, AASC, Price Waterhouse Coopers, Ernst and Young, KPMG, Khoa Kế toán của Trường Đại học Kinh tế Thành phố Hồ Chí Minh, Học viện Tài chính, Đại học Thương mại Hà Nội, Đại học POPONA (Hoa Kỳ), Đại học Saint Marys và Đại học Moncton (Canada), Đại học Edith Cowan (Australia) và Đại học Kỹ thuật Nanyang (Singapore) cùng nhiều cá nhân, đơn vị khác.

Chúng tôi trân trọng cảm ơn!

KIỂM TRA - KIỂM SOÁT TRONG QUẢN LÝ

Tóm tắt chương

Để bắt đầu vào một lĩnh vực mới, không có cách nào tốt hơn là kế thừa những kiến thức đã có. Theo đó, Chương đầu tiên này là cầu nối giữa khoa học kinh tế và quản lý với kiểm toán. Nội dung cơ bản của Chương là làm rõ hơn các khái niệm kiểm tra, thanh tra, kiểm soát và mối quan hệ giữa chúng với nhau và với quản lý nói chung, ... để hình thành khái niệm kiểm toán. Cụ thể nội dung của Chương gồm ba vấn đề cơ bản:

Thứ nhất: Kiểm tra - kiểm soát trong quản lý

Tất nhiên, có rất nhiều quan niệm khác nhau về quản lý và về chức năng, về trình tự (trật tự giữa các giai đoạn (các "pha") của quản lý song trong quan hệ với sự tồn tại tất yếu của kiểm tra - kiểm soát trong quản lý thì vấn đề quản lý cần được nhìn nhận trên góc độ chung nhất với hệ thống quan điểm sau:

Một là, quản lý bao gồm cả việc định hướng và tổ chức thực hiện những hướng đã định;

Hai là, trong suốt quá trình quản lý, kiểm tra - kiểm soát luôn luôn tồn tại trước, trong và sau mọi hoạt động định hướng hoặc tổ chức thực hiện để nắm bắt điều hành hoặc điều chỉnh mọi hoạt động đó. Như vậy, kiểm tra kiểm soát không phải là một "pha" hay một giai đoạn của quá trình quản lý mà là một chức năng gắn với mọi "pha" của quá trình đó.

Ba là, nếu như quản lý được thực hiện trên cả tầm vĩ mô và vi mô thì kiểm tra - kiểm soát cũng gắn với mọi phạm vi đó. Tuy nhiên, với ý niệm kiểm soát là việc xem xét để nắm bắt và điều hành đối tượng quản lý thì kiểm soát thường tồn tại phổ biến hơn ở tầm vi mô. Trong khi đó, kiểm tra thường được hiểu là việc xem xét lại một vấn đề cụ thể theo thứ bậc (từ trên xuống dưới). Với quan niệm đó, kiểm tra thường tồn tại phổ biến trong quản lý vĩ mô.

Thứ hai, kiểm tra kế toán trong hoạt động tài chính

Tài chính là một đối tượng đặc biệt của quản lý và do đó kế toán cũng là một hoạt động quản lý đặc thù: bản thân nó vừa là một hoạt động thông tin, vừa là hoạt động kiểm soát nói chung, kể cả kiểm soát chung về tài chính và tự kiểm soát bằng chính các phương pháp của mình. Những nguyên lý này đã được đề cập trong khoa học quản lý cũng như trong khoa học kế toán song cần được hệ thống và làm rõ hơn trong Chương này.

Thứ ba, lịch sử phát triển của kiểm tra là phần tổng hợp và phát triển các nguyên lý đã nêu trên để dẫn người đọc vào một lĩnh vực mới là kiểm toán. Ở đây, cũng như kế toán, kiểm toán được xem xét như một hoạt động kiểm tra - kiểm soát trong quản lý và chỉ xuất hiện khi những đòi hỏi về kiểm tra - kiểm soát của chủ thể quản lý vượt quá khả năng kiểm tra - kiểm soát của kế toán đồng thời được phát triển thành ngành khoa học thực thụ khi nhu cầu về độ tin cậy của thông tin do hoạt động kiểm toán cung cấp trở nên thường xuyên và bền vững. Từ đó, kiểm toán trở thành hoạt động chuyên nghiệp trong quản lý.

Ba nội dung trên được thể hiện trong ba mục tương ứng của Chương.

1.1. KIỂM TRA - KIỂM SOÁT TRONG QUẢN LÝ

Một cách chung nhất, quản lý là một quá trình định hướng và tổ chức thực hiện các hướng đã định trên cơ sở những nguồn lực xác định nhằm đạt hiệu quả cao nhất. Quá trình này bao gồm nhiều chức năng và có thể chia thành nhiều “pha” (giai đoạn): ở giai đoạn định hướng cần có những dự báo về nguồn lực và mục tiêu cần và có thể đạt tới, kiểm tra lại các thông tin về nguồn lực và mục tiêu, xây dựng các chương trình, kế hoạch,... Sau khi các chương trình, kế hoạch đã được kiểm tra, cần có các quyết định cụ thể để tổ chức thực hiện. Ở giai đoạn tổ chức thực hiện, các nguồn lực cần được kết hợp lại với nhau theo phương án tối ưu, đồng thời thường xuyên kiểm tra diễn biến và kết quả của các quá trình để điều hoà các mối quan hệ, điều chỉnh các định mức và mục tiêu trên quan điểm tối ưu hoá kết quả hoạt động,...

Rõ ràng, kiểm tra - kiểm soát không phải là một giai đoạn hay một pha của quản lý mà nó được thực hiện ở tất cả các giai đoạn của quá trình này. Bởi vậy cần quan niệm kiểm tra - kiểm soát là một chức năng của quản lý. Tuy nhiên, chức năng này được thể hiện rất khác nhau tùy thuộc vào cơ chế kinh tế và cấp quản lý, vào loại hình hoạt động cụ thể, vào truyền thống văn hoá và những điều kiện kinh tế - xã hội khác của mọi nơi trong từng thời kỳ lịch sử cụ thể.

Về phân cấp quản lý, có nhiều cấp quản lý khác nhau song chung nhất thường được phân thành quản lý vĩ mô và quản lý vi mô. Dĩ nhiên trong nhiều trường hợp, giữa hai cấp quản lý cơ bản nói trên còn có cấp quản lý trung gian vừa chịu sự quản lý vĩ mô của cấp trên, vừa thực hiện chức năng quản lý đối với các đơn vị cấp dưới. Trong mọi trường hợp để đảm bảo hiệu quả hoạt động, tất yếu mọi đơn vị cơ sở đều tự kiểm tra mọi hoạt động của mình trong tất cả các khâu: rà soát lại các tiềm năng, xem xét lại các dự báo, các mục tiêu và định mức, đối chiếu và truy tìm các thông số về sự kết hợp, soát xét lại các thông tin thực hiện để điều chỉnh kịp thời trên quan điểm đảm bảo hiệu năng quản lý mọi nguồn lực và hiệu quả kinh tế cuối cùng của các hoạt động; Tương tự, cấp trên cũng phải rà soát lại chính sách, mục tiêu và hoạt động trong phạm vi quản lý của mình. Công việc rà soát này gọi chung là kiểm soát. Như vậy, một cách chung nhất, kiểm soát được hiểu là tổng hợp những phương sách để nắm lấy và điều hành đối tượng hoặc khách thể quản lý. Với ý nghĩa đó, kiểm soát có thể hiểu theo nhiều chiều: cấp trên kiểm soát cấp dưới thông qua chính sách hoặc biện pháp cụ thể; đơn vị này kiểm soát đơn vị khác thông qua việc chi phối đáng kể về quyền sở hữu và lợi ích tương ứng; nội bộ đơn vị kiểm soát lẫn nhau thông qua quy chế và thủ tục quản lý,... Trong các phạm vi khác nhau đó, thông dụng nhất vẫn là kiểm soát nội bộ đơn vị. Trong khi đó, ở cấp vĩ mô, chủ thể quản lý cũng thực hiện chức năng kiểm tra của mình hoặc trực tiếp hoặc gián tiếp với cấp dưới: Ở mức trực tiếp chủ thể quản lý có thể trực tiếp kiểm tra các mục tiêu, các chương trình - kế hoạch, kiểm tra các nguồn lực, kiểm tra các quá trình và kết quả thực hiện các mục tiêu của các đơn vị cấp dưới, kiểm tra độ tin cậy của các thông tin và tính pháp lý của việc thực hiện các nghiệp vụ,... Với các đối tượng trên, việc kiểm tra có thể được nhà

quản lý thực hiện trực tiếp thường xuyên hoặc định kỳ hoặc đột xuất với một hoặc nhiều đối tượng. Trong kiểm tra trực tiếp, thường có ngay các kết luận làm rõ vụ việc được kiểm tra, thậm chí có thể có ngay quyết định điều chỉnh, xử lý gắn với kết luận kiểm tra; Ở mức kiểm tra gián tiếp, nhà quản lý có thể sử dụng kết quả kiểm tra của các chuyên gia hoặc các tổ chức kiểm tra chuyên nghiệp để thực hiện điều tiết vĩ mô. Các tổ chức kiểm tra chuyên nghiệp này có thể do lãnh đạo cấp cao nhất của mỗi cấp quản lý thành lập (Kiểm toán Nhà nước hoặc thanh tra nhà nước, kiểm toán nội bộ hoặc thanh tra chuyên ngành) hoặc các tổ chức hành nghề độc lập (điển hình là các công ty kiểm toán độc lập).

Về loại hình hoạt động cũng có nhiều loại cụ thể khác nhau: Theo mục tiêu của các hoạt động, có thể phân loại các hoạt động thành hai loại cơ bản: hoạt động kinh doanh và hoạt động hành chính, sự nghiệp. Với hoạt động kinh doanh, lợi nhuận được coi là mục tiêu và là thước đo chất lượng hoạt động. Do đó, kiểm tra cần hướng tới hiệu quả của vốn, của lao động, của tài nguyên. Trong khi đó hoạt động hành chính, sự nghiệp có mục tiêu chủ yếu là thực hiện tốt nhiệm vụ cụ thể về xã hội, về quản lý trên cơ sở tiết kiệm kinh phí cho việc thực hiện nhiệm vụ đó. Trong trường hợp này, kiểm tra thường xem xét mức độ tiết kiệm hay “tính kinh tế” cùng hiệu năng của quản lý thay cho hiệu quả kinh doanh.

Ngay trong bản thân hoạt động kinh doanh cũng rất đa dạng: sản xuất công nghiệp, sản xuất nông nghiệp, xây lắp, vận tải, du lịch,... Những hoạt động này tuy đều hướng tới mục tiêu lợi nhuận song lại khác nhau về lĩnh vực tạo ra lợi nhuận, về cơ cấu các nguồn lực sử dụng, về quy trình tạo ra sản phẩm, dịch vụ và từ đó khác nhau về cơ cấu chi phí, thu nhập,... Do vậy, nội dung và phương pháp cụ thể của kiểm tra, đặc biệt là kiểm tra nghiệp vụ kinh doanh cũng có sự khác biệt đáng kể.

Trong quan hệ với sở hữu cũng cần chỉ rõ hai hình thức sở hữu cơ bản: sở hữu nhà nước và sở hữu tư nhân. Hoạt động của các đơn vị thuộc cả hai hình thức sở hữu này thông thường đều chịu sự điều tiết vĩ mô của nhà nước nên đều cần được kiểm tra theo những chuẩn mực chung. Tuy nhiên, với các đơn vị thuộc sở hữu nhà nước, nhà nước vừa là chủ sở

hữu, vừa là người điều tiết hoạt động nên công việc kiểm tra thường do một bộ máy chuyên nghiệp của nhà nước tiến hành. Trong khi đó các đơn vị thuộc sở hữu tư nhân, tùy theo quy định của pháp luật cụ thể, có quyền lựa chọn đơn vị (cá nhân) làm nhiệm vụ kiểm tra kết quả hoạt động cần được công khai hóa.

Trong quan hệ với truyền thống văn hoá và các điều kiện kinh tế xã hội khác nhau có ảnh hưởng đến kiểm tra cần đặc biệt chú trọng tới trình độ kinh tế và dân trí, trình độ quản lý, tính kỷ cương và truyền thống luật pháp. Những yếu tố này có ảnh hưởng tới quản lý đồng thời tác động đến sự khác biệt trong cách thức và tổ chức kiểm tra.

Từ tất cả những điều trình bày trên, có thể đi đến những kết luận chủ yếu sau:

Một là, kiểm tra - kiểm soát gắn liền với quản lý đồng thời gắn liền với mọi hoạt động: Ở đâu có quản lý thì ở đó có kiểm tra - kiểm soát;

Hai là, quản lý gắn liền với cơ chế kinh tế, với điều kiện xã hội cụ thể. Khi các điều kiện tiền đề nói trên thay đổi thì hoạt động kiểm tra - kiểm soát cũng có thay đổi theo;

Ba là, kiểm tra - kiểm soát nảy sinh và phát triển từ chính nhu cầu quản lý. Khi nhu cầu kiểm tra chưa nhiều và chưa phức tạp, kiểm tra - kiểm soát được thực hiện đồng thời với các chức năng khác của quản lý trên cùng một bộ máy thống nhất. Trái lại, khi nhu cầu kiểm tra - kiểm soát đạt tới mức độ cao, kiểm tra - kiểm soát cũng cần tách ra một hoạt động độc lập và được thực hiện bằng một hệ thống chuyên nghiệp độc lập.

1.2. KIỂM TRA KẾ TOÁN TRONG HOẠT ĐỘNG TÀI CHÍNH

Hoạt động tài chính gắn liền với mọi hoạt động không phân biệt mục tiêu (kinh doanh hay sự nghiệp công cộng), không phân biệt lĩnh vực (sản xuất hay dịch vụ), không phân biệt sở hữu (công cộng hay tư nhân),... Trong khi đó, kế toán tài chính là hệ thống thông tin và kiểm tra về hoạt động tài chính bằng chứng từ, đối ứng tài khoản, tính giá và tổng hợp - cân đối kế toán^(*).

^(*) : Xem: Lý thuyết Hạch toán kế toán, NXB Thống kê, xuất bản 1991 và tái bản 1992, 1994.

Một trong những đặc trưng cơ bản của kiểm tra kế toán là gắn chặt giữa hai chức năng thông tin và kiểm tra không chỉ trên cả chu trình kế toán mà ngay trên từng yếu tố hay từng bước của chu trình đó: Chứng từ kế toán không phải chỉ là phương pháp ghi nhận và truyền đạt thông tin mà còn là minh chứng pháp lý cho sự hình thành các nghiệp vụ kinh tế; Đối ứng tài khoản không chỉ là phương pháp phân loại, phản ánh sự vận động của tài sản mà còn là phương pháp kiểm tra những quan hệ cân đối (đối ứng) cụ thể; Tính giá không chỉ là phương pháp tổng hợp số tiền hoặc chi phí phải trả cho việc hình thành một tài sản hay một khối lượng công việc (dịch vụ) mà còn là phương pháp đối chiếu với nhiều địa bàn phân tích chi phí, tài sản; Tổng hợp - cân đối kế toán không chỉ cung cấp những thông tin tổng hợp mà còn là phương pháp kiểm tra kết quả qua cân đối tổng quát thông tin kế toán v.v. Chính nhờ những ưu việt trên của kế toán nên ngay từ thời nguyên thủy, người cổ đại đã đánh dấu trên các thân cây, buộc nút trên các dây thừng vừa để theo dõi chi tiêu, kết quả, vừa để đối chiếu, xem xét, rà soát biến động về tài sản. Đặc biệt với sự ra đời của kế toán kép và sự phát triển ngày càng hoàn thiện của hệ thống phương pháp kế toán, hầu hết các nhu cầu kiểm tra tài chính từ thế kỷ XVII đến giữa thế kỷ XX đã được thoả mãn ngay trên bản thân hoạt động kế toán. Cho đến những năm 30 của thế kỷ XX này, bằng sự phá sản của hàng loạt các tổ chức tài chính, tín dụng lớn ở Bắc Mỹ và Tây Âu, chức năng tự kiểm tra của kế toán mới chịu bộc lộ yếu điểm của mình so với yêu cầu quản lý trước hết là đối với các tổ chức tài chính và tiếp đến là các doanh nghiệp sản xuất và dịch vụ qua các đơn vị sự nghiệp công cộng và đến cả cơ quan nhà nước quản lý tài sản công.

Cũng cần nói thêm rằng, phương pháp tự kiểm tra của kế toán dù có nhiều ưu việt song cũng chỉ tạo được niềm tin cho một giới hạn nhất định của người quan tâm đến tình hình tài chính ở một phạm vi xác định. Do vậy, việc kiểm tra độc lập ngoài kế toán là yêu cầu tất yếu của quản lý đặc biệt trong điều kiện đa phương hoá sở hữu và đa dạng hoá các loại hình đơn vị kinh doanh.

Đặc biệt, cần nhận thức rõ sự cách biệt giữa thực trạng hoạt động tài chính (thông tin tài chính phát ra) với mức độ thu thập thông tin đó của kế toán (thông tin tài chính thu được qua kế toán). Đây là khoảng

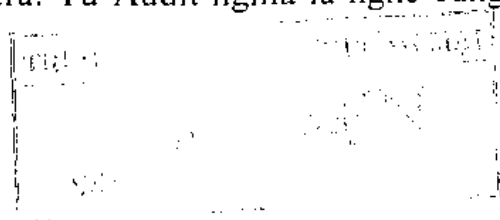
cách tất yếu giữa kỳ vọng của nhiều người quan tâm đến hoạt động tài chính với những giới hạn cho phép về nghề nghiệp trong các chính sách kế toán; giữa tính đa dạng, thường xuyên của lượng thông tin phát ra từ hoạt động tài chính với sự giới hạn không tránh khỏi về trình độ, về phương tiện thu thập các thông tin này. Đương nhiên, với sự tiến bộ của khoa học và kỹ thuật, khoảng cách này có thể được rút ngắn song trên thực tế không thể xoá bỏ sự cách biệt này. Do vậy, kiểm tra kế toán dù khoa học cũng chỉ kiểm tra phần thông tin đã thu được. Với lượng thông tin chưa thu được nhưng lại cần có để xác minh thực trạng tài chính rõ ràng cần có kiểm tra độc lập ngoài kế toán bằng những phương pháp riêng.

1.3. LỊCH SỬ PHÁT TRIỂN CỦA KIỂM TRA TÀI CHÍNH

Quan niệm trên về kiểm tra tài chính nói chung và kiểm tra kế toán nói riêng đã cho thấy kiểm tra tài chính là yêu cầu tất yếu của quản lý. Về tổ chức, kiểm tra có thể thực hiện ngay trong các hoạt động quản lý hoặc tách biệt thành hoạt động độc lập. Mức độ độc lập hay phụ thuộc của hoạt động kiểm tra trong quản lý là tùy thuộc vào yêu cầu quản lý và khả năng thoả mãn nhu cầu thông tin đó ở các phân hệ quản lý trước hết là kế toán. Lịch sử kế toán và kiểm tra tài chính đã chứng minh mối quan hệ hữu cơ này:

Ở thời kỳ cổ đại, kế toán được thực hiện chủ yếu bằng những dấu hiệu riêng trên các sợi dây, thân cây, lá cây,... Hình thức này phù hợp với giai đoạn đầu của thời kỳ cổ đại do xã hội còn chưa có của cải thừa, nhu cầu kiểm tra trong quản lý còn ít và ở mức đơn giản. Tuy nhiên vào cuối thời kỳ cổ đại, sản xuất đã phát triển, của cải thừa ngày càng nhiều, người sở hữu tài sản và người quản lý, cất trữ tài sản đã tách rời nhau. Nhu cầu kiểm tra tài sản và các khoản thu, chi ngày càng phức tạp. Do đó, hình thức kế toán đơn giản không còn đáp ứng được nhu cầu mới của quản lý và kiểm tra độc lập đã phát sinh trước hết ở La Mã, Anh và Pháp.

Ở La Mã, vào thế kỷ thứ III trước Công nguyên, các nhà cầm quyền đã tuyển dụng những quan chức chuyên kiểm tra và trình bày lại kết quả kiểm tra. Từ Audit nghĩa là nghe cũng có nguồn gốc lịch sử từ đây.



Ở Anh, theo Văn kiện của Nghị viện, Vua Eduoard Đệ nhất cho các nam tước quyền tuyển dụng kiểm tra viên (Auditors). Bản thân Vua cũng cho đối chiếu lại các tài khoản thuộc di chúc của cố Hoàng hậu Eleonor của Ngài.

Ở Pháp, Vua Charlemange (768 - 814) cũng theo tiền lệ của La Mã đã tuyển các quan chức cao cấp phụ trách giám sát công việc quản lý, đặc biệt là các nghiệp vụ tài chính của các quan chức địa phương và trình bày lại các kết quả với Hoàng đế hoặc các vị quan cận thần. Vào thế kỷ thứ III sau Công nguyên, ở Pháp đã có Chuyên luận "Quản hạt quan án" khuyến các vị nam tước hàng năm đọc công khai báo cáo về tài sản trước các kiểm tra viên (Acunters).

Từ Trung đại trở đi đã có sự hoàn thiện và phát triển dần của kế toán. Chẳng hạn với các khoản giao dịch buộc 2 bên cùng ghi sổ đã hợp thức được các quan hệ đối chiếu.

Đặc biệt từ thế kỷ thứ XVI trở đi, sự xuất hiện của kế toán kép đã đáp ứng đầy đủ nhu cầu quản lý và an toàn tài sản thời bấy giờ. Tiếp đó từ thế kỷ thứ XVII đến đầu thế kỷ thứ XX, các phương pháp kế toán và kỹ thuật thông tin phát triển đến mức tinh xảo đã đáp ứng ngày càng tốt hơn nhu cầu quản lý.

Từ những năm 30 của thế kỷ thứ XX các quan hệ tài chính đã phát triển tới mức vượt khỏi tầm kiểm soát của kế toán: Sự phá sản của hàng loạt tổ chức tài chính và khủng hoảng kinh tế, suy thoái về tài chính là dấu hiệu chứng minh yếu điểm của kế toán và kiểm tra so với yêu cầu quản lý mới:

Ở Mỹ, sau cơn sốt nặng nề về tài chính vào năm 1929, bắt đầu từ năm 1934, Ủy ban Bảo vệ và Trao đổi tiền tệ (SEC) đã được thành lập và Quy chế về Kiểm toán viên bên ngoài đã bắt đầu có hiệu lực. Đồng thời, Trường Đào tạo Kế toán viên công chứng của Mỹ (AICPA) đã in ra mẫu chuẩn đầu tiên về báo cáo kiểm toán tài khoản của các công ty.

Trong các xí nghiệp, việc kiểm tra của các kiểm toán viên nội bộ cũng bắt đầu phát triển: Năm 1941, Viện Kiểm toán viên nội bộ (IIA) được thành lập cũng công bố việc xác định chính thức về chức năng của kiểm toán nội bộ.

Từ những năm 50 của thế kỷ thứ XX, nghiệp vụ ngoại kiểm đã được bổ sung liên tục về cấu trúc, phương pháp và kỹ thuật. Đồng thời, hoạt động nội kiểm cũng vượt qua giới hạn chỉ ở lĩnh vực kế toán - tài chính để mở rộng sang việc đối soát và đánh giá cả hệ thống quản lý của doanh nghiệp:

Trong lĩnh vực công cộng, từ những năm này đã xuất hiện nhiều tổ chức kiểm toán của chính phủ trong các lĩnh vực quân đội, hành chính và các xí nghiệp công: Ở Mĩ, tổ chức quan trọng là Văn phòng Tổng Kế toán (General Accounting Office - GAO) nay là Văn phòng Giải trình Trách nhiệm (Government Accountability Office) đã có vai trò quyết định trong việc mở rộng địa bàn kiểm toán. Việc công bố các chuẩn mực của GAO vào năm 1972 (và rà soát lại vào năm 1981) một mặt khẳng định lợi ích kiểm toán trong khu vực phi thương mại và mặt khác đã khẳng định quan điểm và phương pháp mới để đánh giá hiệu quả của các nghiệp vụ phi thương mại.

Ở Pháp, việc kiểm tra của bên ngoài do những người chuyên nghiệp đảm nhận một cách độc lập đã được xác định trong Đạo luật về Các công ty thương mại ngày 24/7/1966. Đồng thời, kiểm toán nội bộ cũng đã xuất hiện chính thức ở Pháp vào năm 1960 trong các công ty chi nhánh của các tập đoàn ngoại quốc, các tổ chức ngân hàng và được phát triển với việc mở rộng quy mô của các công ty với ý nguyện tăng cường sự ổn định và hiệu quả của các xí nghiệp. Đến năm 1965 đã thành lập Hội Kiểm soát viên nội bộ của Pháp, sau trở thành Viện Nghiên cứu kiểm toán viên và kiểm soát viên nội bộ của Pháp (IFACI) vào năm 1973.

Trong khu vực công cộng, công việc tổ chức kiểm toán cũng có nhiều tiến triển rõ nét: Lúc đầu, tổ chức kiểm toán công nằm trong Ủy ban Đối chiếu tài khoản của các xí nghiệp công (Commission de verification des comptes des entreprise publiques) cho đến năm 1976. Từ 1976, Tòa Thẩm kế (Cour des comptes) được Đạo luật Tài chính sửa đổi ngày 22/6/1976 giao việc đối chiếu các tài khoản và quản lý các xí nghiệp công cộng.

Ở Việt Nam, kiểm tra nói chung cũng như kiểm tra kế toán nói riêng đã được quan tâm ngay từ thời kỳ bắt đầu xây dựng đất nước. Tất nhiên, trong cơ chế kế hoạch hoá tập trung, công tác kiểm tra và bộ máy

kiểm tra cũng được tổ chức phù hợp với cơ chế đó: Nhà nước với tư cách là người quản lý vĩ mô đồng thời là chủ sở hữu đã nắm trong tay toàn bộ công tác kế toán và kiểm tra nói chung. Kiểm soát nội bộ chủ yếu được thực hiện thông qua tự kiểm tra của kế toán; kiểm tra của Nhà nước chủ yếu được thực hiện thông qua xét duyệt hoàn thành kế hoạch, xét duyệt quyết toán và thanh tra theo vụ việc. *Từ những năm đầu của thập niên 90 thế kỷ XX*, sau khi chuyển đổi cơ chế kinh tế, kiểm toán độc lập đã hình thành, Kiểm toán Nhà nước cũng đã được thành lập. Có thể dẫn ra những nét cơ bản về lịch sử của kiểm tra kế toán, kiểm toán của Việt Nam thông qua các thời kỳ sau:

Về kiểm tra kế toán: Trong thời kỳ bắt đầu xây dựng xã hội chủ nghĩa ở Miền Bắc, năm 1957 lần đầu tiên Nhà nước đã ban hành Chế độ Sổ kế toán trên Hệ thống các lệnh nhật ký, trong đó có gần 27 lệnh nhật ký dùng cho các đơn vị kinh tế thuộc sở hữu nhà nước. Trong mỗi nhật ký đã kết hợp cả yêu cầu thông tin cho quản lý và yêu cầu kiểm tra hoạt động tài chính. Đây là mốc đầu tiên thể hiện mục tiêu thể chế và thực hiện sự thống nhất và tiêu chuẩn hoá công tác kế toán, kiểm tra của đất nước để phục vụ cho yêu cầu quản lý của xí nghiệp và của Nhà nước.

Trong những năm đầu tiên này, do hệ thống pháp chế còn đơn giản nhưng ý thức trách nhiệm và kỷ cương trong công tác tài chính kế toán rất tốt đã góp phần quan trọng đưa công tác quản lý tài chính đi vào nền nếp.

Năm 1967, Liên bộ Thống kê và Tài chính đã ban hành Chế độ Ghi chép ban đầu áp dụng cho các xí nghiệp quốc doanh và một loạt chế độ về tài khoản kế toán, bộ nhật ký chứng từ cùng hệ thống các báo cáo thống kê - kế toán. Các văn bản pháp lý của kế toán nêu trên đã phục vụ đắc lực cho sự quản lý của Nhà nước đối với công cuộc xây dựng chủ nghĩa xã hội. Đặc biệt, trong Hệ thống Nhật ký chứng từ đã chứa đựng nhiều yếu tố của kiểm tra từ cân đối tổng quát đến cân đối cụ thể qua đối chiếu các chỉ tiêu trên cùng một nhật ký và giữa các nhật ký, các bảng kê khác nhau. Nhờ đó, kế toán phục vụ đắc lực hơn cho bộ máy nhà nước và các doanh nghiệp quản lý nền kinh tế.

Năm 1971, Nhà nước ta tiếp tục ban hành Chế độ kế toán sửa đổi theo yêu cầu mới: Tính chất thống nhất, toàn diện và tiêu chuẩn hoá được nâng lên đáng kể; sự can thiệp của Nhà nước không chỉ dừng lại ở

kiểm soát các doanh nghiệp, đơn vị kinh tế Nhà nước mà còn thực hiện bước đầu công bằng về pháp luật, tài chính, lợi ích kinh tế giữa các tế bào kinh tế xã hội thuộc các lĩnh vực kinh doanh, các hình thức sở hữu khác nhau. Trong cơ chế kế hoạch hoá tập trung, quá trình phát triển trên trong lĩnh vực kế toán là những mốc biến đổi quan trọng, góp phần tăng cường quyền lực chính trị, kinh tế, tài chính của bộ máy quản lý nhà nước.

Từ tháng 5/1988, Nhà nước ta ban hành Pháp lệnh Kế toán Thống kê nhằm đưa công tác kế toán, thống kê vào kỷ cương và tăng cường pháp chế cho kế toán. Các chế độ kế toán trong giai đoạn này đã ban hành gồm: Chế độ kế toán áp dụng thống nhất trong nền kinh tế quốc dân cho mọi lĩnh vực, mọi thành phần kinh tế khác nhau (tài khoản, sổ kế toán và báo cáo kế toán); các chế độ kế toán chuyên ngành, chuyên lĩnh vực: Kế toán Kho bạc, Kế toán Hành chính Sự nghiệp, Kế toán Ngoài quốc doanh, Kế toán Thương mại - Dịch vụ và các chế độ kế toán cho các ngành chuyên sâu khác. Nhìn chung, chế độ kế toán đã đạt được những giá trị có tầm quan trọng đặc biệt:

Một là, thể chế chế độ thông tin - kiểm tra bằng kế toán trong một cơ chế thị trường, cho một cơ chế thị trường, cho một cơ chế quản lý tài chính nhà nước, tài chính doanh nghiệp mới;

Hai là, thể hiện sự phân biệt thông tin quản lý của kế toán với các loại thông tin khác trong hệ thống thông tin;

Ba là, phục vụ cho sự quản lý thống nhất của Nhà nước về các lĩnh vực tài chính nhà nước, tài chính doanh nghiệp trong cơ chế mới;

Bốn là, thể hiện tính thống nhất và tiêu chuẩn hoá cao về thông tin kế toán, phần nào tiếp cận được ngôn ngữ thông tin kế toán quốc tế và những chuẩn mực kế toán quốc tế;

Năm là, đứng trước những nhu cầu biến đổi có tính chất cách mạng trong cơ chế quản lý, cơ chế kinh tế, hệ thống chính sách trên cũng thể hiện sự thừa nhận một cách tất yếu khách quan nền sản xuất hàng hoá, kinh tế thị trường và một kiểu quản lý tài chính thích hợp với nó. Năm 1989, chế độ kế toán mới đã được ban hành thay thế cho chế độ kế toán trước đây. Về mặt lịch sử, đó là sự phát triển và hoàn thiện cần thiết vừa có tính kế thừa, vừa mang tính cách mạng thực sự. Thực tế từ năm 1988 đến năm 1990, Bộ Tài chính kết hợp với một số ngành hữu quan đã

lần lượt cải tiến và ban hành một hệ thống các chế độ và văn bản pháp lý về kế toán mới theo tinh thần kế thừa các chế độ kế toán trước đây và khắc phục những hạn chế có tính lịch sử của chúng để phù hợp với tiến trình phát triển của lịch sử kinh tế đất nước.

Nhằm hỗ trợ cho việc tổ chức thực hiện chế độ kế toán mới ban hành, ngay năm 1990, Nhà nước ta đã tiến hành hai cuộc tổng kiểm kê và đánh giá lại tài sản, tiền vốn trong khu vực doanh nghiệp quốc doanh và khu vực hành chính sự nghiệp với mục tiêu xác định lại vốn, tài sản theo mặt bằng giá thị trường. Trên cơ sở đó, tiến hành giao quyền sử dụng vốn, thực hiện tự chủ quản lý tài chính cho các chủ doanh nghiệp và các cơ sở kinh tế xã hội. Trong các năm tiếp theo (1990 đến 1992), một loạt cán bộ kế toán cơ sở của cả nước (trên 400.000 người) đã được tập huấn, đào tạo lại nghiệp vụ kế toán theo chế độ mới. Trong các khu vực doanh nghiệp và tổ chức kinh tế tư nhân đã thực hiện chế độ kế toán kép. Riêng các hộ kinh doanh cá thể có tới 180.000 hộ phải mở sổ kế toán; cho tới tháng 6/1993 đã thực hiện mở sổ kế toán và thực hiện chế độ kế toán mới được 52.000 hộ/180.000 hộ. Ích lợi thể hiện trong sự vận dụng chế độ kế toán 1989 - 1990 nêu trên trong thực tiễn đời sống doanh nghiệp, các tổ chức kinh tế xã hội đã khẳng định được giá trị lịch sử và cách mạng của nó trước những đòi hỏi của kinh tế thị trường, của cơ chế mới.

Tuy nhiên, chế độ kế toán mới ban hành 1989 vẫn có khoảng cách khá xa so với thông lệ quốc tế phổ biến của kế toán và có những đặc điểm cụ thể chưa bắt nhịp được đặc trưng của cơ chế thị trường. Do vậy, *từ năm 1994*, Thủ tướng Chính phủ đã chỉ thị và trực tiếp chỉ đạo cải cách kế toán. Qua gần 2 năm nghiên cứu, soạn thảo và thử nghiệm, *tháng 12/1995* hệ thống kế toán tài chính doanh nghiệp đã được chính thức ban hành. Đặc trưng cơ bản của hệ thống kế toán mới ban hành tháng 12/1995 là vừa đảm bảo yêu cầu quản lý vĩ mô của Nhà nước, vừa hội nhập với thông lệ phổ biến của kế toán quốc tế có tính đến điều kiện cụ thể của Việt Nam. Trong điều kiện đó, tổ chức kiểm toán cũng cần được đổi mới một cách thích ứng.

Về kiểm toán độc lập: Nếu không đứng trên góc độ tổ chức thống nhất cả nước thì hoạt động kiểm toán độc lập đã được hình thành và phát

triển ở nước ta trước ngày giải phóng Miền Nam: Các văn phòng kế toán với các giám định viên kế toán và cả văn phòng kiểm toán quốc tế như SGV, Arthur Andersen đã thực sự là những trung tâm thực hành kế toán cho các doanh nghiệp (nhỏ) ở một vài thành phố, các tỉnh phía Nam. Sau chuyển đổi cơ chế kinh tế, chủ trương đa dạng hoá các loại hình sở hữu và đa phương hoá đầu tư đã đặt ra những đòi hỏi cấp thiết về kiểm toán độc lập. Trước đòi hỏi đó, ngày 13/05/1991, theo Giấy phép Số 957/PPLT của Thủ tướng Chính phủ, Bộ Tài chính đã ký 2 quyết định thành lập 2 công ty: Công ty Kiểm toán Việt Nam với tên giao dịch là VACO (Quyết định Số 165-TC/QĐ/TCCB) và Công ty Dịch vụ kế toán Việt Nam với tên giao dịch ASC (Quyết định Số 164-TC/QĐ/TCCB ngày 14/9/1993). Với cương vị là các công ty kiểm toán đầu tiên, VACO và ASC đã đóng góp nhiều công sức không chỉ trong việc phát triển công ty, mở rộng địa bàn kiểm toán mà cả trong việc cộng tác với các công ty và tổ chức trong và ngoài nước trong quá trình phát triển sự nghiệp kiểm toán Việt Nam. Cũng trong năm 1991, cùng với 2 công ty trong nước, Công ty Ernst and Young là công ty kiểm toán nước ngoài đầu tiên được Nhà nước Việt Nam chấp nhận lập văn phòng và hoạt động tại Việt Nam.

Cho tới nay, số lượng các công ty kiểm toán đã tăng lên đáng kể và loại hình công ty cũng đa dạng hơn: Các công ty hợp danh, công ty TNHH của Việt Nam, các công ty 100% vốn của nước ngoài... Đồng thời với sự quan tâm của Nhà nước Việt Nam cùng sự hợp tác của các công ty, các tổ chức quốc tế, các công ty kiểm toán Việt Nam đang từng bước nâng cao chất lượng hoạt động của mình, phấn đấu từng bước hội nhập với trình độ kiểm toán quốc tế. Rất nhiều công ty đã hoạt động theo mô hình công ty thành viên của các hãng kiểm toán lớn, hay tham gia vào các công ty mạng lưới,... Đến năm 2016 thị trường kiểm toán độc lập hơn 160 công ty hoạt động, trong đó có 6 công ty có vốn đầu tư nước ngoài. Số doanh nghiệp kiểm toán thu hẹp so với giai đoạn bùng nổ thành lập công ty kiểm toán những năm 2007 - 2008, nhưng đó là kết quả của sự sàng lọc để thị trường kiểm toán độc lập phát triển quy củ, nền nếp hơn. Những công ty kiểm toán quy mô quá nhỏ, hoạt động yếu không đáp ứng được yêu cầu ngày càng chặt chẽ về điều kiện cung cấp dịch vụ đã giải thể, hoặc sáp nhập vào một công ty

kiểm toán khác để tăng quy mô kiểm toán viên, số lượng khách hàng nhằm đáp ứng các điều kiện kiểm toán cho các công ty đại chúng, niêm yết... Bên cạnh mảng dịch vụ chính là kiểm toán và soát xét báo cáo tài chính, các dịch vụ kiểm toán và tư vấn khác như kiểm toán quyết toán vốn đầu tư, dịch vụ kế toán, dịch vụ tư vấn thuế, dịch vụ thẩm định giá, dịch vụ tư vấn tài chính... được khối công ty kiểm toán độc lập cung cấp đang đáp ứng nhu cầu ngày càng đa dạng trong nền kinh tế. Tất cả tình hình đó, hứa hẹn những bước phát triển toàn diện cho kiểm toán độc lập ở Việt Nam.

Về kiểm tra vĩ mô của Nhà nước: Ngay từ những năm đầu xây dựng nước Việt Nam mới, Hồ Chủ Tịch đã ký Sắc lệnh thành lập Ban Thanh tra Đặc biệt (Sắc lệnh 64/SL ngày 23/11/1945). Tiếp theo đó là Sắc lệnh số 57/SL ngày 4/6/1946 quy định tổ chức bộ máy các bộ, trong đó có lập ra các Nha Thanh tra. Sắc lệnh số 76/SL ban hành ngày 25/08/1946 về tổ chức bộ máy tài chính và Nha Thanh tra Tài chính thuộc Bộ. Theo đó, nhiệm vụ của Cơ quan Thanh tra Tài chính được quy định gồm:

Một là, kiểm tra, thanh tra trong nội bộ ngành tài chính;

Hai là, thanh tra và kiểm soát việc thi hành các chế độ thể lệ tài chính - kế toán trong các cơ quan đơn vị kinh tế trực thuộc trực tiếp và gián tiếp vào Chính phủ;

Ba là, điều tra công việc, vụ việc có liên quan đến vấn đề tài chính, kế toán trước khiếu nại, kiện tụng, khiếu tố của công dân;

Bốn là, lập các biên bản nhằm chấn chỉnh công việc kế toán các đơn vị, ngành, cơ quan các cấp.

Đến ngày 12/10/1956, để củng cố, tăng cường quản lý tài chính của Nhà nước, Chính phủ đã ban hành Nghị định số 1077/CP. Trong Nghị định có quy định rõ hơn nhiệm vụ, quyền hạn và tổ chức của hệ thống Nha Thanh tra tài chính đã lập theo các Sắc lệnh ban hành trước đó. Nhiệm vụ của hệ thống Thanh tra tài chính từ Trung ương đến các tỉnh, thành phố trực thuộc Trung ương được khẳng định thêm là: kiểm tra nghiêm ngặt việc chấp hành chính sách, luật lệ, chế độ tài chính nhà nước tại các cơ quan chính quyền, tại các doanh nghiệp thuộc sở hữu nhà nước, các doanh nghiệp tư nhân, hợp tác xã, các tổ chức đoàn thể; Trên cơ sở đó nhanh chóng phát hiện các vụ việc vi phạm, tham ô lãng

phí tiền của, vật tư, tài sản của Nhà nước để trình các cơ quan có thẩm quyền xử lý nghiêm minh, đảm bảo kỷ cương, phép nước trong hoạt động kinh doanh, hoạt động kinh tế, xã hội, làm lành mạnh hoạt động tài chính doanh nghiệp và tài chính quốc gia.

Ngày 10/09/1978, tiếp theo Nghị định số 1077/CP, Chính phủ đã ban hành Nghị định số 174 - CP quy định điều lệ tổ chức Thanh tra Tài chính. Trong thời kỳ này, Thanh tra Tài chính phải thực hiện thêm nhiệm vụ lịch sử là: thanh tra việc chấp hành ngân sách các cấp, các ngành; kiểm soát việc chấp hành kế hoạch thu - chi ngân sách của các tổ chức cá nhân tài trợ, cấp phát của Ngân sách nhà nước; kiểm tra việc chấp hành dự toán thu, chi tài chính của đơn vị, tổ chức hành chính sự nghiệp.

Sau khi kết thúc chiến tranh và thực hiện nhiệm vụ tài chính mới trong thời kỳ thống nhất đất nước, các văn bản pháp lý ban hành trước giai đoạn lịch sử này vẫn là căn cứ để tổ chức các hoạt động kiểm tra tài chính, kể cả quản lý tài sản, công quỹ của chính quyền cũ để lại, cả trong cải tạo kinh tế tư doanh, cả trong thực hiện chính sách thuế ở các tỉnh phía Nam.

Trong thời kỳ đổi mới cơ chế quản lý kinh tế, Nhà nước đã ban hành Pháp lệnh Thanh tra (1990) và sau đó là Luật Thanh tra Nhà nước và Luật Thanh tra Chính phủ ngày nay. Theo đó, Bộ Tài chính đã ra Quyết định số 173-TC/QĐ/TCCB ngày 25/05/1991 ban hành Chế độ Tổ chức Hoạt động Thanh tra Tài chính. Quyết định trên khẳng định: kiểm tra, thanh tra tài chính là chức năng quan trọng hàng đầu của các cơ quan tài chính. Chức năng này đảm bảo hiệu lực của pháp lệnh, của các chế độ tài chính, kế toán để được ban hành.

Đặc biệt, công tác kiểm tra tài chính của Nhà nước đã có sự chuyển hướng đột biến từ ngày thành lập cơ quan Kiểm toán Nhà nước. Ngày 11/07/1994, Chính phủ ra Nghị định số 70/CP về việc thành lập cơ quan Kiểm toán Nhà nước. Đến 2005, kỳ họp thứ 7 của Quốc hội khóa XI đã thông qua Luật Kiểm toán Nhà nước và Chủ tịch nước đã ký Lệnh công bố ngày 24/6/2005 có hiệu lực thi hành từ 01/01/2006. Điều 13 của Luật này quy định: "Kiểm toán Nhà nước là cơ quan chuyên môn về lĩnh vực kiểm tra tài chính nhà nước do Quốc hội thành lập, hoạt động độc lập và chỉ tuân theo pháp luật". Ngày 28/11/2013 tại kỳ họp thứ 6 Quốc

hội khoá XIII đã thông qua Hiến pháp sửa đổi, Hiến pháp năm 2013 đã thể hiện một bước tiến mới khi quy định Kiểm toán Nhà nước là một cơ quan hiến định độc lập. Việc bổ sung thiết chế độc lập là Kiểm toán Nhà nước nhằm bảo đảm hiệu lực, hiệu quả và tính minh bạch trong hoạt động của các cơ quan, tổ chức quản lý, sử dụng tài chính, tài sản công, phát huy quyền làm chủ của nhân dân; phù hợp nguyên tắc quyền lực nhà nước là thống nhất, có sự phân công, phối hợp và kiểm soát giữa các cơ quan trong việc thực hiện các quyền lập pháp, hành pháp, tư pháp và phù hợp với thông lệ quốc tế. Từ yêu cầu bức thiết của hoạt động kiểm tra, kiểm soát và giám sát trong nền kinh tế thị trường định hướng xã hội chủ nghĩa, có thể khẳng định rằng, việc ghi nhận vai trò của thiết chế Kiểm toán Nhà nước trong Hiến pháp năm 2013 là vô cùng quan trọng. Ngày 24/6/2015, tại kỳ họp thứ 9, Quốc hội khoá XIII đã biểu quyết thông qua và ban hành Luật Kiểm toán Nhà nước sửa đổi (Luật số 81/2015/QH13). Luật Kiểm toán Nhà nước (sửa đổi) quy định về chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn, tổ chức và hoạt động của Kiểm toán Nhà nước; nhiệm vụ, quyền hạn của Tổng Kiểm toán Nhà nước; nhiệm vụ, quyền hạn của Kiểm toán viên Nhà nước; quyền hạn và trách nhiệm của các cơ quan, tổ chức, cá nhân có liên quan đối với hoạt động kiểm toán nhà nước phù hợp với các quy định trong Hiến pháp.

Điềm qua các mốc lịch sử trên để khẳng định rằng những mầm mống, những yếu tố của hoạt động kiểm toán đã xuất hiện ngay từ ngày đầu dựng nước (1945) và ngày nay đã phát triển cả về chiều rộng lẫn chiều sâu, góp phần không nhỏ vào việc quản lý tài chính, ngăn ngừa hiện tượng vi phạm pháp luật, vi phạm chính sách, chế độ kế toán tài chính, các tiêu cực trong kinh tế xã hội, góp phần giữ vững kỷ cương phép nước và lành mạnh hoá các quan hệ kinh tế xã hội.

Tuy vậy, lịch sử kiểm toán của các nước trên thế giới cũng cho thấy rằng: *Kiểm toán nhà nước, kiểm toán nội bộ và kiểm toán độc lập phải hình thành những hệ thống từ pháp lý đến tổ chức bộ máy, tổ chức hoạt động và từng bước hoàn thiện theo yêu cầu đổi mới quản lý.* Muốn vậy, trước hết cần có nhận thức đầy đủ về kiểm toán nói chung và từng loại kiểm toán trong hệ thống quản lý.

Câu hỏi và bài tập

A. Câu hỏi ôn tập

Câu 01: Bạn hiểu như thế nào về kiểm tra, kiểm soát trong quản lý?

Câu 02: Phân biệt các khái niệm kiểm soát, kiểm tra, thanh tra.

Câu 03: Trình bày bản chất kiểm tra kế toán.

Câu 04: Trình bày lịch sử hình thành và phát triển của kiểm tra tài chính trong quan hệ với việc hình thành kiểm toán.

Câu 05: Phân tích vai trò của kiểm tra - kiểm soát trong quản lý trong bối cảnh nền kinh tế hội nhập

Câu 06: Trình bày mối quan hệ giữa thanh tra nhà nước (Thanh tra Đặc biệt, Thanh tra Chính phủ trước đây ở Việt Nam) với Thanh tra tài chính.

Câu 07: Phân tích sự khác biệt của kiểm tra - kiểm soát giữa các cấp quản lý.

Câu 08: Phân tích sự khác biệt của kiểm tra - kiểm soát giữa các loại hình hoạt động được kiểm tra.

Câu 09: Phân tích ảnh hưởng của các nhân tố trình độ kinh tế và dân trí, trình độ quản lý, tính kỷ cương và truyền thống luật pháp đến kiểm tra - kiểm soát.

Câu 10: Trình bày tóm tắt lịch sử phát triển của kiểm tra tài chính ở Việt Nam.

99

B. Hãy chọn câu trả lời đúng nhất cho các câu dưới đây:

1.1. Kiểm tra và kiểm soát trong quản lý được quan niệm là:

- a. Một khâu trong các chương trình, kế hoạch để đưa ra các quyết định cụ thể.
- b. Một chức năng của quản lý.
- c. Một khâu trong quá trình thực hiện kế hoạch và kết quả của quá trình đó để điều hoà các mối quan hệ, điều chỉnh các định mức và mục tiêu trên quan điểm tối ưu hoá kết quả hoạt động.
- d. Pha đầu vào quan trọng nhất của quản lý.

1.2. Trong quản lý, khái niệm kiểm soát được hiểu là:

- a. Việc kiểm tra của cấp trên đối với cấp dưới theo thứ bậc hành chính.
- b. Việc kiểm tra nội bộ do một bộ phận độc lập trong đơn vị thực hiện.
- c. Việc soát xét lại những sai phạm để tìm nguyên nhân sửa chữa.
- d. Việc soát xét tất cả những dự kiến, những hành vi và những kết quả trong quá trình quản lý nhằm tạo ra quá trình tự kiểm tra trong quản lý.
- e. Tất cả các mặt trên.

1.3. Trong quản lý hành chính, kiểm tra thường được hiểu là:

- a. Việc soát xét, điều tra nhằm phát hiện và xử lý những sai phạm.
- b. Việc xem xét việc ban hành và thực hiện các văn bản pháp quy do các cơ quan hành pháp ban hành.
- c. Việc xem xét lại của cấp trên về việc thực hiện chức năng của đơn vị cấp dưới để tạo lập kỷ cương và nền nếp trong quản lý.
- d. Tất cả các câu trên

1.4. Chức năng kiểm tra được thể hiện:

- a. Giống nhau trong mọi cơ chế kinh tế và cấp quản lý.
- b. Giống nhau trên mọi loại hình hoạt động.
- c. Không phân biệt truyền thống văn hoá của mỗi dân tộc.
- d. Khác nhau trong những điều kiện kinh tế - xã hội của mỗi nước trong từng thời kỳ lịch sử cụ thể.

1.5. Để bảo đảm hiệu quả hoạt động, tất yếu mỗi đơn vị cơ sở đều tự kiểm tra mọi hoạt động của mình trong tất cả các khâu. Công việc này được gọi là:

- a. Ngoại kiểm.
- b. Nội kiểm.
- c. Kiểm tra các hoạt động bên trong công ty.
- d. Thanh tra.

1.6. Kiểm tra của Kiểm toán Nhà nước, các tổ chức và chuyên gia bên ngoài đối với một đơn vị kinh doanh được gọi là:

- a. Thanh tra.
- b. Kiểm soát nội bộ

- c. Ngoại kiểm.
- d. Kiểm soát độc lập.

1.7. Trong quan hệ với kiểm toán, đặc trưng của kế toán là gắn chặt hai chức năng thông tin và kiểm tra được thể hiện qua các mặt cơ bản nào sau đây:

- a. Chứng từ kế toán không chỉ là phương pháp truyền tin mà còn là sự minh chứng pháp lý cho các nghiệp vụ kinh tế phát sinh.
- b. Đối ứng tài khoản không chỉ là phương pháp phân loại, phản ánh sự vận động của tài sản mà còn là kỹ thuật kiểm tra quan hệ cân đối.
- c. Tính giá không chỉ là cách thức tổng hợp chi phí để hình thành một tài sản hay dịch vụ mà còn là phương pháp đối chiếu sự tương xứng giữa chi phí và tài sản.
- d. Tổng hợp - cân đối kế toán không chỉ là phương pháp tổng cộng các con số mà còn là cách thức cân đối tổng quát để tự kiểm tra kết quả tổng hợp.
- e. Bao gồm tất cả các câu trên.

1.8. Trong hoạt động kinh doanh, mục đích của các tổ chức là tối đa hoá lợi nhuận nên kiểm tra cần hướng tới:

- a. Hiệu năng của bộ phận quản lý.
- b. Hiệu quả của việc sử dụng các nguồn vốn.
- c. Hiệu quả của việc sử dụng lao động và tài nguyên.
- d. Các nghiệp vụ tài chính - kế toán.
- e. Tất cả các hướng trên.

1.9. Trong cơ chế kế hoạch hoá tập trung, Nhà nước ta với tư cách là người quản lý vĩ mô, đồng thời là chủ sở hữu nên việc kiểm tra tài chính được thực hiện thông qua các mặt nào sau đây:

- a. Kiểm soát nội bộ của kế toán trường.
- b. Xét duyệt hoàn thành kế hoạch và xét duyệt báo cáo quyết toán theo định kỳ.
- c. Tổ chức và hoạt động của bộ máy thanh tra tài chính.
- d. Tất cả các mặt trên.

1.10. Trong kiểm tra trực tiếp của nhà nước, kiểm tra có gắn với các quyết định điều chỉnh, xử lý sai phạm được gọi là:

- a. Kiểm soát nội bộ.
- b. Kiểm soát độc lập.
- c. Thanh tra.
- d. Giám sát.

C. Nhận định đúng (Đ), sai (S) cho mỗi câu sau đây và giải thích:

- a. Để đảm bảo hiệu lực của kiểm tra - kiểm soát, người sử dụng tài sản cần đồng thời cũng là người phụ trách sổ kế toán của tài sản đó.
- b. Kiểm tra - kiểm soát là một chức năng của quản lý và tồn tại ở tất cả các khâu của quá trình quản lý.
- c. Theo quan điểm hiện đại, kiểm toán chính là kiểm tra kế toán.
- d. Kiểm soát nội bộ và nội kiểm là đồng nghĩa.
- e. Thực trạng của hoạt động tài chính được phản ánh toàn bộ trên các tài liệu kế toán.
- f. Không phải tất cả mọi người quan tâm tới thông tin kế toán đều am hiểu tường tận về kế toán. Đó chính là một trong những sự cách biệt giữa những người quan tâm tới thông tin kế toán với những người thực hiện chức năng kiểm soát thông tin này.
- g. Kiểm toán với ý nghĩa là một hoạt động độc lập hình thành, tồn tại và phát triển gắn liền với kinh tế thị trường.
- h. Đối với các đơn vị hoạt động kinh doanh, kiểm tra thường hướng tới hiệu quả của vốn, của lao động, của tài nguyên.
- i. Trong nhìn nhận mối quan hệ giữa kế toán với kiểm toán có 5 quan điểm sau. Anh (chị) hãy phân tích đúng, sai của mỗi quan điểm:
 1. Kiểm toán hoàn toàn phụ thuộc vào kế toán.
 2. Kiểm toán điều tiết các hành vi của kế toán.
 3. Kiểm toán và kế toán đều phát sinh do sự tách rời giữa việc theo dõi tài sản với người sở hữu tài sản đó.
 4. Kế toán càng phát triển dẫn đến kiểm toán cũng phát triển theo.
 5. Kế toán và kiểm toán cùng phát sinh và phát triển.

BẢN CHẤT VÀ CHỨC NĂNG CỦA KIỂM TOÁN

Tóm tắt chương

Trên cơ sở nhận thức vị trí của kiểm toán trong hệ thống quản lý, cần xác định chính xác bản chất, chức năng của kiểm toán và ý nghĩa của nó trong quản lý.

2.1. Bản chất của kiểm toán: Có nhiều quan niệm khác nhau về bản chất kiểm toán. Do đó, cần hệ thống những quan điểm chủ yếu và chọn lọc để kế thừa những yếu tố cụ thể và đưa ra khái niệm về kiểm toán. Trong khái niệm này cần tập trung vào những đặc trưng chính như sau:

- *Xác minh và bày tỏ ý kiến độc lập.*
- *Kiểm toán viên có trình độ tương xứng thực hiện trên cơ sở hệ thống pháp lý có hiệu lực.*

2.2. Chức năng kiểm toán cần được xem xét trong 2 mặt của một hoạt động (kiểm toán) là xác minh và bày tỏ ý kiến trong tiến trình phát triển của nó.

2.2.1. Xác minh là mặt cơ bản với định hướng làm rõ độ tin cậy của thông tin.

2.2.2. Bày tỏ ý kiến cần hiểu rộng như những kết luận từ xác minh và đưa ra ý kiến dạng phán xir hoặc tư vấn.

2.3. Ý nghĩa của kiểm toán trong quản lý có nhiều song có thể xét trong các quan hệ chính giữa kiểm toán với chủ thể quản lý và người quan tâm khác, với đối tượng kiểm toán trước hết là hoạt động tài chính và với kết quả của hoạt động quản lý. Từ đó, hiểu rõ hơn vai trò "quan tòa", "dẫn dắt" và "cố vấn" của kiểm toán.

2.1. BẢN CHẤT CỦA KIỂM TOÁN

Thuật ngữ "kiểm toán" thực sự mới xuất hiện và được sử dụng ở nước ta từ hơn một chục năm cuối thế kỷ XX. Trong quá trình đó, cách hiểu và cách dùng khái niệm này chưa được thống nhất. Có thể khái quát các cách hiểu về kiểm toán theo 3 loại quan niệm chính như sau:

Theo quan điểm thứ nhất, kiểm toán được hiểu theo đúng thời cuộc của nó: Phát sinh cùng thời với cơ chế thị trường. Theo quan niệm đó, người ta thường dẫn ra định nghĩa trong Lời mở đầu "Giải thích các chuẩn mực kiểm toán" của Vương quốc Anh.

"Kiểm toán là sự kiểm tra độc lập và là sự bày tỏ ý kiến về những bản khai tài chính của một doanh nghiệp do một kiểm toán viên được bổ nhiệm để thực hiện những công việc đó theo đúng với bất cứ nghĩa vụ pháp định có liên quan". ()*

Hoặc cụ thể hơn, có thể dẫn ra quan niệm của các chuyên gia kiểm toán Hoa Kỳ:

*"Kiểm toán là sự tích lũy và đánh giá bằng chứng về thông tin để quyết định và báo cáo về sự phù hợp của của thông tin đó so với các tiêu chuẩn được thiết lập. Kiểm toán được thực hiện bởi một người độc lập, có năng lực chuyên môn." (**)*

Tương tự như vậy là quan niệm trong giáo dục và đào tạo kiểm toán ở Cộng hòa Pháp:

*"Kiểm toán là việc nghiên cứu và kiểm tra các tài khoản niên độ của một tổ chức do một người độc lập, đủ danh nghĩa gọi là một kiểm toán viên tiến hành để khẳng định rằng những tài khoản đó phản ánh đúng đắn tính hình tài chính thực tế, không che giấu sự gian lận và chúng được trình bày theo mẫu chính thức của luật định". (***)*

Các định nghĩa nêu trên tuy có khác nhau về từ ngữ với ý nghĩa cụ thể xác định song chung quy đều bao hàm vào khái niệm kiểm toán 5 yếu tố cơ bản:

1. *Chức năng của kiểm toán là xác minh và bày tỏ ý kiến (hoặc nghiên cứu và kiểm tra). Đây là yếu tố cơ bản chi phối cả quá trình kiểm toán và bộ máy kiểm toán. Vấn đề này được đề cập cụ thể hơn ở phần tiếp theo (xem Mục 2.2).*

(*) : Lời mở đầu "Giải thích về các chuẩn mực kiểm toán" của Vương Quốc Anh.

(**): Arens A., R. Elder, and M. Beasley (2014) *Auditing and Assurance Services: An Intergrated Approach*, 15th edition, Pearson Inc, trang 4.

(***): Jean Raffégean, Fernand Dubois, Didier de Moneville (1992) *L'AUDIT OPERATIONNEL*, Presses UNIVERSITAIRES de France.

2. *Đối tượng trực tiếp của kiểm toán* là các bảng khai tài chính (hay tài khoản niên độ) của các tổ chức hay một thực thể kinh tế. Thông thường, các bảng khai này được hiểu là các bảng tổng hợp kế toán (Bảng cân đối, bảng kết quả, bảng chu chuyển tiền tệ,...). Riêng A.A. Arens mở rộng thông tin lượng hoá được. Vấn đề này sẽ được bàn tới trong Chương 4 của cuốn sách này.

3. *Khách thể kiểm toán* được xác định là thực thể kinh tế hoặc một tổ chức được kiểm toán. Thực thể hay tổ chức ở đây được giải thích là thực thể pháp lý (một công ty, một đơn vị của Chính phủ, một chủ sở hữu) hoặc một bộ phận thậm chí có thể một cá nhân.

4. *Chủ thể (người thực hiện hoạt động) kiểm toán* là những kiểm toán viên độc lập, có nghiệp vụ. Quan niệm độc lập ở đây thường được hiểu là khi tham gia vào hoạt động kiểm toán có thái độ độc lập hay tính độc lập về nghiệp vụ; còn trình độ nghiệp vụ thường được giải thích ở trình độ lựa chọn và tập hợp bằng chứng kiểm toán,... Riêng Chuẩn mực kiểm toán của Vương quốc Anh khẳng định kiểm toán viên phải được bổ nhiệm.

5. *Cơ sở thực hiện kiểm toán* là những luật định, tiêu chuẩn hay chuẩn mực chung. Các luật định hoặc chuẩn mực này được giải thích với khái niệm rộng bao gồm cả trong lĩnh vực kế toán và kiểm toán hoặc rộng hơn tùy theo từng cuộc kiểm toán.

Với nội dung trên, các định nghĩa đã nêu khá đầy đủ các mặt đặc trưng cơ bản của kiểm toán. Tuy nhiên, các quan niệm này chủ yếu phù hợp với kiểm toán tài chính với đối tượng là các báo cáo tài chính, do kiểm toán viên độc lập (được bổ nhiệm) tiến hành trên cơ sở các chuẩn mực chung.

Theo quan điểm thứ hai, kiểm toán được đồng nghĩa với kiểm tra kế toán, một chức năng của bản thân kế toán, một thuộc tính cố hữu của kế toán. Nội dung của hoạt động này là rà soát các thông tin từ chứng từ kế toán đến tổng hợp cân đối kế toán.

Đây là quan điểm mang tính truyền thống trong điều kiện kiểm tra chưa phát triển và trong cơ chế kế hoạch hoá tập trung. Trong cơ chế này, Nhà nước vừa là chủ sở hữu, vừa thực hiện lãnh đạo trực tiếp nền kinh tế. Do đó, chức năng kiểm tra của Nhà nước được thực hiện trực tiếp với mọi thực thể kinh tế - xã hội thông qua nhiều khâu kể cả kiểm

tra kế hoạch, kiểm tra thực hiện kế hoạch, xét duyệt hoàn thành kế hoạch, kể cả kiểm tra tài chính thường xuyên qua "Giám sát viên của Nhà nước đặt tại xí nghiệp" là kế toán trưởng, đến việc xét duyệt quyết toán và kể cả thanh tra các vụ việc cụ thể.

Từ khi chuyển đổi cơ chế kinh tế, với chủ trương đa phương hoá đầu tư, đa dạng hoá các thành phần kinh tế, Nhà nước không còn là chủ sở hữu duy nhất. Từ đó sự can thiệp trực tiếp của Nhà nước bằng kế hoạch, bằng kiểm tra trực tiếp,... không thể thực hiện với các thành phần kinh tế ngoài quốc doanh, kể cả với các nhà đầu tư nước ngoài, thậm chí với các doanh nghiệp nhà nước. Cách thức can thiệp của Nhà nước cũng không thể như cũ được nữa.

Mặt khác, các nhà đầu tư, khách hàng, người lao động... cũng cần có niềm tin vào tài liệu kế toán trong khi họ không có đủ đội ngũ chuyên gia kế toán đông đảo như Nhà nước. Đồng thời những nhà kinh doanh trong cơ chế thị trường cũng cần biết và tránh rủi ro thường có, ... Như vậy, người quan tâm đến thông tin kế toán không chỉ có Nhà nước mà còn có tất cả các nhà đầu tư, những nhà quản lý, những khách hàng và người lao động,... Vì vậy, công tác kiểm tra cần được thực hiện rộng rãi, đa dạng song thật khoa học, khách quan, trung thực, đủ sức thuyết phục và tạo niềm tin cho mọi người quan tâm. Trong điều kiện đó, việc tách kiểm toán khỏi những hoạt động kế toán và hình thành khoa học kiểm toán độc lập là một xu hướng phát triển tất yếu của lịch sử:

"Nếu một hình thái vận động là do một hình thái vận động khác phát triển lên thì những phân nhánh của nó tức là những ngành khoa học khác nhau cũng từ một ngành này phát triển ra một ngành khác tất yếu". ()*

Quy luật phát triển đó đã được chứng minh rất rõ rằng không chỉ trong các khoa học tự nhiên như toán học, lý học, hoá học... mà cả trong lĩnh vực khoa học xã hội. Trong xu hướng chung đó, kế toán và kiểm toán được hình thành như những ngành khoa học độc lập là lẽ đương nhiên.

(*) : F. Anghen: "Phương pháp biện chứng tự nhiên". NXB Sự thật Hà Nội, 1963. Tr. 401- 402.

Tất nhiên, sự hình thành kiểm toán như những hoạt động độc lập không loại trừ những tác nghiệp kiểm tra thường xuyên của kế toán (trong từng nghiệp vụ kế toán và bằng các phương pháp của chính kế toán). Trong khi đó kiểm toán đã có đối tượng riêng và phương pháp riêng của mình.^(*)

Cũng trong quá trình phát triển đó, kiểm toán không chỉ giới hạn ở kiểm toán bảng khai tài chính hay tài liệu kế toán mà còn thâm nhập vào nhiều lĩnh vực khác nhau như hiệu quả của hoạt động kinh tế, hiệu năng của quản lý xã hội, hiệu lực của hệ thống pháp lý trong từng loại hoạt động,... Vì vậy, *theo quan điểm hiện đại*, phạm vi kiểm toán rất rộng, bao gồm những lĩnh vực chủ yếu sau:

1. *Kiểm toán thông tin* (Information audit) hướng vào việc đánh giá tính trung thực và hợp pháp của các tài liệu với các thông tin trong đó. Kiểm toán thông tin làm cơ sở pháp lý cho việc giải quyết các mối quan hệ về kinh tế (như đầu tư, cho vay, mua bán,...) và tạo niềm tin cho những người quan tâm đến tài liệu kế toán.

2. *Kiểm toán tính quy tắc* (Regularity audit) hướng vào việc đánh giá tình hình thực hiện luật pháp, chế độ, thể lệ hay nội quy của đơn vị được kiểm toán trong quá trình hoạt động (trước hết là hoạt động tài chính) của đơn vị.

3. *Kiểm toán hiệu quả* (Efficiency audit) xem xét kết quả đầu ra trong tương quan với yếu tố nguồn lực đầu vào (cố định). Đối tượng trực tiếp của kiểm toán hiệu quả là các yếu tố, các nguồn lực trong từng loại hoạt động kinh doanh: mua bán, sản xuất hay dịch vụ,... Kiểm toán hiệu quả không chỉ đánh giá hiệu quả thực tế của việc sử dụng nguồn lực ở từng hoạt động cụ thể, mà còn tìm kiếm nguyên nhân của thực tế kém hiệu quả, từ đó đề xuất các biện pháp cải thiện và nâng cao tính hiệu quả của hoạt động được kiểm toán. Kiểm toán hiệu quả thường được thực hiện ở khách thể kiểm toán thuộc khu vực kinh doanh do mục đích của các đơn vị này là lợi nhuận, nên cần sử dụng hiệu quả nguồn lực ở từng hoạt động. Kiểm toán hiệu quả giúp ích trực tiếp cho việc hoạch định chính sách và phương hướng, giải pháp cho việc hoàn thiện hoặc cải tổ hoạt động kinh doanh của đơn vị được kiểm toán.

(*) : Xem Chương 3 và Chương 4 của cuốn sách này.

4. *Kiểm toán hiệu năng* (Effectiveness audit) xem xét kết quả đầu ra có đạt được như mục tiêu (hay dự kiến) và nếu đạt được thì các yếu tố đầu vào như thế nào. Ví dụ, với một dự án phòng chống cúm gà, kiểm toán viên xem xét mục tiêu dự án có đạt được hay không, nếu đạt được thì chi phí của dự án là tiết kiệm hay lãng phí. Mục tiêu dự án đạt được với chi phí thực hiện thấp có thể đánh giá dự án có tính hiệu năng cao và ngược lại. Kiểm toán hiệu năng được đặc biệt quan tâm ở khu vực công cộng (kể các xí nghiệp công và các chương trình đầu tư từ ngân sách Nhà nước) nơi mà lợi ích và hiệu quả không còn giữ nguyên vẹn ý nghĩa của nó như trong doanh nghiệp, nơi mà năng lực quản lý cần được đánh giá toàn diện và bồi bổ thường xuyên nhằm không ngừng nâng cao hiệu năng quản lý của đơn vị kiểm toán. Tất nhiên loại kiểm toán này cũng cần và có thể ứng dụng đối với quản lý toàn bộ doanh nghiệp hoặc với từng bộ phận quản lý của mọi đơn vị kiểm toán.

Các quan niệm khác nhau kể trên không hoàn toàn đối lập nhau mà phản ánh quá trình phát triển của cả thực tiễn và lý luận kiểm toán. Có thể minh chứng cho nhận xét này bởi những kết luận chủ yếu rút ra từ những điều đã trình bày trên.

1. Là hoạt động độc lập, *chức năng cơ bản của kiểm toán là xác minh, thuyết phục* để tạo niềm tin cho những người quan tâm vào những kết luận kiểm toán cho dù những kết luận này có thể hướng vào những mục tiêu cụ thể khác nhau như tính trung thực của thông tin (information audit), tính quy tắc trong việc thực hiện các nghiệp vụ (Regularity audit), tính hiệu quả (Efficiency audit) hay tính hiệu năng (Effectiveness audit) của hoạt động. Qua xác minh, kiểm toán viên bày tỏ ý kiến của mình về những lĩnh vực tương ứng. Chức năng này quyết định sự tồn tại của hoạt động kiểm toán.

2. Với bản chất và chức năng trên, *kiểm toán phải thực hiện mọi hoạt động kiểm tra, kiểm soát* những vấn đề liên quan đến thực trạng tài sản, các nghiệp vụ tài chính và sự phản ánh của nó trên sổ sách kế toán cùng hiệu quả đạt được. Những loại công việc này tự nó đã gắn chặt với nhau. Đó là luận cứ cho việc tổ chức kiểm toán khoa học.

3. Nội dung trực tiếp của kiểm toán *trước hết và chủ yếu là thực trạng hoạt động tài chính*. Một phần của thực trạng này đã được phản ánh trên các bảng khai tài chính và những tài liệu kế toán nói chung. Tuy

nhiên, do giới hạn về trình độ và kỹ thuật xử lý thông tin kế toán, có những phần thông tin quan trọng khác về hoạt động tài chính chưa được phản ánh đầy đủ trong các tài liệu. Vì vậy, trong mọi trường hợp cần tận dụng những tài liệu kế toán như những bằng chứng đã có làm đối tượng trực tiếp của kiểm toán (kiểm tra chứng từ). Trong trường hợp thiếu bằng chứng trực tiếp này, kiểm toán cần sử dụng những phương pháp kỹ thuật để tạo lập các bằng chứng kiểm toán (kiểm tra ngoài chứng từ). Ngoài ra, nội dung kiểm toán có thể là những thông tin được lượng hóa, những thông tin có thể so sánh, đối chiếu hay kiểm tra được; hoặc có thể là những thông tin tài chính hoặc những thông tin phi tài chính.

4. Để thực hiện chức năng trên trong phạm vi hoạt động tài chính với nhiều mối quan hệ phức tạp *đòi hỏi kiểm toán phải hình thành một hệ thống phương pháp kỹ thuật riêng* bao gồm cả những *phương pháp kiểm toán chứng từ* (cân đối, đối chiếu logic, diễn giải thông tin, quy nạp nguồn thông tin,...) và *phương pháp kiểm toán ngoài chứng từ* (điều tra, quan sát, kiểm kê, thực nghiệm...) thích ứng với đối tượng (nội dung) của kiểm toán và phù hợp với các quy luật và quan hệ của phép biện chứng.

5. Kiểm toán là một hoạt động chuyên sâu, một khoa học chuyên ngành nên *hoạt động này phải được thực hiện bởi những người có trình độ nghiệp vụ chuyên sâu về kiểm toán*. Kiểm toán viên, giám định viên kiểm toán, thẩm kế viên, kế toán viên công chứng. Đây là những kiểm toán viên đảm bảo được tính độc lập và có năng lực chuyên môn phù hợp. Tính độc lập giúp cho kiểm toán viên trong quá trình kiểm toán không bị ảnh hưởng và chi phối bởi bất cứ yếu tố nào có thể dẫn đến làm lệch lạc kết quả kiểm toán. Tùy theo nội dung và tính chất của mỗi loại kiểm toán cụ thể khác nhau mà mức độ độc lập có thể có những yêu cầu khác nhau. Tuy nhiên, yêu cầu về tính độc lập là đòi hỏi thiết yếu đối với mọi loại hình kiểm toán. Năng lực chuyên môn đòi hỏi kiểm toán viên phải đảm bảo kỹ năng, yêu cầu về chuyên môn nghiệp vụ cần thiết để có thể thực hiện được cuộc kiểm toán có hiệu quả.

Từ những điều trình bày trên có thể đi đến kết luận: "*Kiểm toán là xác minh và bày tỏ ý kiến về thực trạng hoạt động cần được kiểm toán bằng hệ thống phương pháp kỹ thuật của kiểm toán chứng từ và kiểm toán ngoài chứng từ do các kiểm toán viên có trình độ nghiệp vụ tương xứng thực hiện trên cơ sở hệ thống pháp lý có hiệu lực*".

2.2. CHỨC NĂNG CỦA KIỂM TOÁN

Từ bản chất của kiểm toán có thể thấy kiểm toán có chức năng cơ bản là xác minh và bày tỏ ý kiến.

Chức năng xác minh nhằm khẳng định mức độ trung thực của tài liệu, tính pháp lý của việc thực hiện các nghiệp vụ hay việc lập các bảng khai tài chính.

Xác minh là chức năng cơ bản nhất gắn liền với sự ra đời, tồn tại và phát triển của hoạt động kiểm toán. Bản thân chức năng này không ngừng phát triển và được thể hiện khác nhau tùy đối tượng cụ thể của kiểm toán là bảng khai tài chính hay nghiệp vụ kinh tế cụ thể hoặc toàn bộ tài liệu kế toán. Đối với các bảng khai tài chính, việc thực hiện chức năng xác minh này trước hết được thực hiện ở sự xác nhận của người kiểm tra độc lập ở bên ngoài. Ngay từ thời cổ đại, những kiểm toán viên độc lập được Vua Edouard Đệ Nhất và các nam tước tuyển dụng cũng chỉ ghi một chữ "chứng thực" (Probatur) trên bảng khai tài chính. Cho đến ngày nay, do quan hệ kinh tế ngày càng phức tạp và yêu cầu pháp lý càng cao nên việc xác minh bảng khai tài chính cần có 2 mặt:

- *Tính trung thực của các con số*
- *Tính hợp thức của các biểu mẫu phản ánh tình hình tài chính.*

Ngày nay theo chuẩn mực của kiểm toán tài chính, chức năng xác minh này không chỉ còn biểu hiện bằng một chữ "chứng thực" nữa mà được chuyển hoá thành "Báo cáo kiểm toán" thích ứng với từng tình huống khác nhau (nêu trong Chương 10 của Giáo trình này và Giáo trình Kiểm toán tài chính).

Đối với các thông tin khác đã được lượng hóa: Thông thường việc xác minh được thực hiện trước hết qua kiểm soát nội bộ. Kết quả cuối cùng khi đã xác minh được điều chỉnh trực tiếp để có hệ thống thông tin tin cậy và lập các bảng khai tài chính. Trong lịch sử kể từ thời Trung đại, đặc biệt là thế kỷ XVI đến đầu thế kỷ XX có sự xuất hiện của kế toán kép đã đáp ứng nhu cầu kiểm tra thông tin ngay trong kế toán. Từ những năm 50 của thế kỷ XX trở đi mới xuất hiện kiểm toán trước hết là xác minh thông tin.

Kiểm toán các hoạt động cũng qua lịch sử phát triển lâu dài. Lúc đầu kiểm toán hoạt động được giới hạn ở các hoạt động tài chính. Ở hoạt động này, chức năng xác minh của kiểm toán có thể được thực hiện bởi hệ thống ngoại kiểm hay nội kiểm. Sản phẩm của hoạt động xác minh này thường là những biên bản (biên bản kiểm tra, biên bản xử lý sai phạm, biên bản thanh tra các nghiệp vụ cụ thể, biên bản kiểm kê, v.v.). Mãi tới nửa cuối thế kỷ XX, kiểm toán hoạt động mới được mở rộng sang lĩnh vực hiệu năng và hiệu quả hoạt động. Ở lĩnh vực này kiểm toán hướng nhiều vào việc thực hiện chức năng thứ hai là "bày tỏ ý kiến".

Theo thông lệ quốc tế, chức năng xác minh được cụ thể hóa thành các mục tiêu và tùy theo đối tượng hay loại hình kiểm toán, hệ thống mục tiêu sẽ khác nhau. *Đối với kiểm toán các bảng khai tài chính*, kiểm toán viên sẽ hướng tới xác minh xem các bảng khai tài chính có được lập trên cơ sở chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành hoặc được chấp nhận, có tuân thủ pháp luật liên quan và có phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu hay không. Như vậy, kiểm toán tài chính sẽ hướng tới xác minh ba mục tiêu tổng quát: trung thực, hợp lý và hợp pháp. Trong đó, trung thực được hiểu là các thông tin tài chính và tài liệu kế toán phản ánh đúng sự thật nội dung, bản chất và giá trị của nghiệp vụ kinh tế phát sinh; hợp lý được hiểu là thông tin tài chính và tài liệu kế toán phản ánh trung thực, cần thiết và phù hợp về không gian, thời gian, sự kiện được nhiều người thừa nhận; hợp pháp được hiểu là thông tin tài chính và tài liệu kế toán phản ánh đúng pháp luật, đúng chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành hoặc được chấp nhận (xem thêm nội dung Chương 2 của Giáo trình Kiểm toán tài chính). *Đối với kiểm toán hoạt động*, chức năng xác minh sẽ hướng tới đánh giá các mục tiêu hiệu lực quản trị nội bộ, hiệu quả hoạt động và hiệu năng quản lý. Trong đó, hiệu lực quản trị nội bộ thường được quan niệm là sự hoạt động liên tục của các quy chế kiểm soát một cách hữu hiệu; hiệu quả hoạt động (efficiency) thường được hiểu là mối tương quan giữa đầu ra hàng hóa và dịch vụ của hoạt động với đầu vào là các yếu tố nguồn lực khan hiếm; hiệu năng quản lý (effectiveness) hướng tới mối quan hệ giữa mức độ thực hiện với mức độ dự kiến của các mục tiêu (xem thêm nội dung Chương 1 của Giáo trình Kiểm toán hoạt động).

Trong chức năng xác minh của kiểm toán, một vấn đề đặt ra rất sôi động hiện nay là phát hiện gian lận và vi phạm trong tài chính. Trong kiểm toán ở hầu hết các nước, vấn đề này được đặt ra như những "khác biệt về kỳ vọng" (expectation gap) giữa kiểm toán và quản lý. Sự khác biệt này có phần mang tính tất yếu do thường xuyên có khoảng cách giữa mong muốn (phát hiện ra tất cả các gian lận và vi phạm) với khả năng thực tế của tổ chức kiểm toán cũng như quan hệ giữa chi phí và hiệu quả kiểm toán. Tuy nhiên, phần quan trọng là chưa thống nhất về nhận thức và tổ chức (kể cả ban hành chuẩn mực) kiểm toán. Về nhận thức, kiểm toán cần tạo niềm tin cho những người quan tâm nên nói chung không cho phép có sai sót trọng yếu trong đó có gian lận và sai sót lớn^(*). Trong khi đó cũng có quan niệm kiểm toán viên không có nghĩa vụ phát hiện tất cả các gian lận, sai sót. Thậm chí, có quan điểm cho rằng kiểm toán viên không có trách nhiệm phát hiện sai sót và coi đây là trách nhiệm của nhà quản lý^(**). Tất nhiên, nhận thức này có liên quan đến khái niệm trọng yếu và rủi ro (sẽ đề cập trong Chương 5 của Cuốn sách này). Về tổ chức, trước hết trong ban hành chuẩn mực cũng thường không thống nhất song phương hướng chung là phải phần đầu xóa bỏ dần sự cách biệt này. Để đạt mục tiêu này, các nhà kiểm toán quốc tế thường hướng tới việc hoàn thiện các chuẩn mực. Tuy nhiên, vấn đề quan trọng hơn cả chính là chất lượng toàn diện (kể cả phẩm hạnh và chuyên môn) của kiểm toán viên. Vấn đề này liên quan đến việc tuyển chọn, đào tạo và bồi dưỡng kiểm toán viên (sẽ đề cập ở Chương 9 của cuốn sách này)..

Chức năng bày tỏ ý kiến ^(***) có thể được hiểu rộng với ý nghĩa cả kết luận về chất lượng thông tin và cả pháp lý, tư vấn qua xác minh. Chức năng bày tỏ ý kiến phát sinh và hình thành sau chức năng xác minh. Chức năng bày tỏ ý kiến có quá trình phát sinh và phát triển riêng của nó. Nếu kết luận về chất lượng thông tin có quá trình phát triển lâu dài từ chỗ chỉ có từ "xác nhận" đến hình thành báo cáo kiểm toán theo chuẩn mực chung thì kết luận về pháp lý hoặc tư vấn cũng có quá trình

(*) : Xem khái niệm này ở Chương 5 của cuốn sách này.

(**) : Xem IAG 11 (International Auditing Guidelines 11) "Gian lận và sai sót".

(***) : Chỉ xét trong hoạt động kiểm toán

phát triển lâu dài. Trong quá trình đó, sản phẩm cụ thể của bày tỏ ý kiến chỉ phát triển mạnh mẽ vào giữa thế kỷ XX. Tuy nhiên, ngay ở thời kỳ ngắn ngủi này, cách thức thực hiện chức năng bày tỏ ý kiến về trách nhiệm và tư vấn cũng rất khác biệt giữa các khách thể kiểm toán và giữa các nước có cơ sở kinh tế và pháp lý khác nhau.

Ở khu vực công cộng (bao gồm cả các xí nghiệp công, các đơn vị sự nghiệp và các cá nhân hưởng thụ ngân sách nhà nước) đều đặt dưới sự kiểm soát của Kiểm toán Nhà nước. Trong quan hệ này, chức năng xác minh và kết luận về chất lượng thông tin của kiểm toán được thực hiện tương tự nhau. Tuy nhiên, chức năng "bày tỏ ý kiến" về pháp lý và tư vấn kiểm toán lại rất khác nhau.

Ở mức độ cao của chức năng này là sự phán quyết như các quan tòa. Có thể tìm thấy biểu hiện rõ nét nhất ở Tòa thẩm kế của Cộng hòa Pháp và các nước Tây Âu. Ở đây, cơ quan kiểm toán nhà nước có quyền kiểm tra các tài liệu và tình hình quản lý của các tổ chức sử dụng ngân sách nhà nước để xác minh tính chính xác và hợp lệ của tài liệu thu chi và quản lý ngân sách. Đồng thời, các cơ quan này cũng có quyền xét xử như một quan tòa bằng các phán quyết của mình. Để đảm bảo cho các Cơ quan này thực hiện các chức năng của mình, kiểm toán viên cao cấp được pháp luật thừa nhận những quyền đặc biệt: Chẳng hạn, ở Cộng hòa Pháp, họ được pháp luật thừa nhận quyền "Bất năng thuyên chuyển". Đặc biệt ở Cộng hòa Liên bang Đức - được thừa nhận quyền "Bất năng thay đổi".

Khác với các nước Tây Âu, ở các nước Bắc Mỹ và nhiều nước ở khu vực châu Á - Thái Bình Dương (đặc biệt là Australia và Singapore), chức năng "bày tỏ ý kiến" này lại thực hiện bằng phương thức tư vấn. Hoạt động tư vấn này trước hết và chủ yếu trong lĩnh vực nguồn thu và sử dụng công quỹ. Ngoài ra, chức năng tư vấn còn bao hàm cả việc phác thảo và xem xét những dự kiến về luật trước khi đưa ra quốc hội.

Ở khu vực kinh doanh hoặc các dự án ngoài ngân sách nhà nước, chức năng bày tỏ ý kiến cũng được thực hiện qua phương thức tư vấn. Tuy nhiên, do khách thể chủ yếu là các doanh nghiệp nên chức năng tư vấn chủ yếu được biểu hiện dưới hình thức các lời khuyên hoặc các đề án. Do đó, trong trường hợp này, nếu sản phẩm của bày tỏ ý kiến kết quả

xác minh về độ tin cậy của thông tin là "*Báo cáo kiểm toán*" thì sản phẩm của bày tỏ ý kiến dạng tư vấn là "*Thư quản lý*". Vấn đề này sẽ được đề cập cụ thể trong Kiểm toán tài chính.

Ngoài chức năng tư vấn cho quản trị doanh nghiệp, ngày nay các Công ty kiểm toán chuyên nghiệp còn phát triển chức năng tư vấn của mình trong nhiều lĩnh vực chuyên sâu đặc biệt là trong lĩnh vực tài chính như tư vấn về đầu tư, tư vấn về thuế, tư vấn về quản trị rủi ro, tư vấn về kiểm soát,...

Trong kiểm toán nội bộ, trước những năm 60 của thế kỷ XX phạm vi kiểm toán còn giới hạn chủ yếu trong lĩnh vực kế toán - tài vụ. Khoảng ba thập niên gần đây, kiểm toán nội bộ đi sâu vào các lĩnh vực hiệu năng và hiệu quả của hoạt động. Từ đó, chức năng tư vấn cho quản lý của kiểm toán có điều kiện phát huy đầy đủ tác dụng trong thực tiễn.

2.3. Ý NGHĨA VÀ TÁC DỤNG CỦA KIỂM TOÁN TRONG QUẢN LÝ

Kiểm toán không phải là hoạt động "*tự thân*" và "*vị thân*": Kiểm toán sinh ra từ yêu cầu của quản lý và phục vụ cho yêu cầu của quản lý. Từ đó, có thể thấy rõ ý nghĩa, tác dụng của kiểm toán trên nhiều mặt như tạo ra niềm tin cho những người quan tâm đến đối tượng kiểm toán, củng cố nền nếp tài chính kế toán và các hoạt động được kiểm toán đồng thời góp phần nâng cao năng lực và hiệu quả quản lý,... Có thể phân tích ý nghĩa và tác dụng của kiểm toán trên những mặt chủ yếu sau:

Thứ nhất, kiểm toán tạo niềm tin cho những "*người quan tâm*". Trong cơ chế thị trường, có nhiều người quan tâm tới tình hình tài chính và sự phản ánh của nó trong tài liệu kế toán. Trong "*thế giới*" của những người quan tâm có cả các cơ quan nhà nước, các nhà đầu tư, các nhà quản lý, khách hàng và người lao động,...

Các cơ quan nhà nước cần có thông tin trung thực để điều tiết vĩ mô nền kinh tế bằng hệ thống pháp luật hay chính sách kinh tế nói chung của mình với mọi thành phần kinh tế, với mọi hoạt động xã hội. Đặc biệt, các khoản thu chi của ngân sách nhà nước, các khoản vốn liếng và kinh phí nhà nước đầu tư cho các đơn vị kinh doanh hoặc sự nghiệp và tài sản, tài nguyên quốc gia,... càng cần được giám sát chặt chẽ theo hướng đúng

pháp luật và có hiệu quả. Chỉ có hoạt động kiểm toán phát triển trên cơ sở khoa học thực sự mới đáp ứng được những yêu cầu thông tin cho những quyết sách của Nhà nước và kế toán mới thực sự trở thành "cái nền" vững chắc cho cả sự can thiệp trực tiếp lẫn quản lý gián tiếp của nhà nước.

Các nhà đầu tư cần có tài liệu tin cậy để trước hết có hướng đầu tư đúng đắn, sau đó có điều hành sử dụng vốn đầu tư và cuối cùng có tài liệu trung thực về ăn chia phân phối kết quả đầu tư. Trong cơ chế thị trường, do tính đa phương hoá đầu tư và đa dạng hoá các thành phần kinh tế nên các nhà đầu tư không chỉ gồm có các nhà đầu tư trong nước mà cả các nhà đầu tư nước ngoài; với đầu tư trong nước cũng không chỉ có nhà nước mà còn có cả tư nhân, các cổ đông, các xã viên và các nhà đầu tư khác; trong đầu tư cũng không chỉ có đầu tư trực tiếp mà còn có đầu tư gián tiếp,... Để thu hút vốn của các nhà đầu tư và tạo cơ hội thuận lợi cho việc sử dụng hợp lý mọi nguồn đầu tư, cần có những thông tin trung thực và khách quan về tình hình tài chính trước hết và chủ yếu thông qua kiểm toán toàn bộ các bảng khai tài chính về tài sản, về thu nhập, về tài sản cùng các bảng thuyết minh kèm theo.

Các nhà quản trị doanh nghiệp và các nhà quản lý khác cần thông tin trung thực không chỉ trên các bảng khai tài chính mà còn thông tin cụ thể về tài chính, về hiệu quả và hiệu năng của mỗi bộ phận để có những quyết định trong mọi giai đoạn quản lý kể cả tiếp nhận vốn liếng, chỉ đạo và điều chỉnh các hoạt động kinh doanh và hoạt động quản lý. Những thông tin đó chỉ có được thông qua hoạt động kiểm toán khoa học.

Người lao động cũng cần có thông tin đáng tin cậy về kết quả kinh doanh, về ăn chia phân phối, về thực hiện chính sách tiền lương và bảo hiểm,... Nhu cầu đó chỉ có thể đáp ứng thông qua hệ thống kiểm toán hoàn chỉnh.

Khách hàng, nhà cung cấp và những người quan tâm khác cũng cần hiểu rõ thực chất về kinh doanh và về tài chính của các đơn vị được kiểm toán về nhiều mặt: số lượng và chất lượng sản phẩm hàng hoá, cơ cấu tài sản và khả năng thanh toán, hiệu năng và hiệu quả các bộ phận cung ứng, tiêu thụ hoặc sản xuất ở đơn vị được kiểm toán.

Tất cả những người quan tâm này không cần hoặc không thể biết tất cả các kỹ thuật nghiệp vụ của "nghề" tài chính, kế toán nhưng cần

biết thực trạng của hoạt động này. Chỉ có kiểm toán mới mang lại cho họ niềm tin vào những xác minh độc lập và khách quan. *Có thể nói việc tạo ra niềm tin cho những người quan tâm là yếu tố quyết định sự ra đời và phát triển của kiểm toán với tư cách là một hoạt động độc lập.*

Thứ hai, kiểm toán góp phần hướng dẫn nghiệp vụ và củng cố nền nếp hoạt động tài chính kế toán nói riêng và hoạt động của kiểm toán nói chung.

Mọi hoạt động, đặc biệt là hoạt động tài chính, đều bao gồm những mối quan hệ đa dạng, luôn biến đổi và được cấu thành bởi hàng loạt nghiệp vụ cụ thể. Để hướng các nghiệp vụ này vào mục tiêu giải quyết tốt các mối quan hệ trên, không chỉ cần có định hướng đúng và thực hiện tốt mà còn cần thường xuyên soát xét việc thực hiện để hướng các nghiệp vụ vào quỹ đạo mong muốn. Hơn nữa, chính định hướng và tổ chức thực hiện cũng chỉ được thực hiện tốt trên cơ sở những bài học từ soát xét và uốn nắn thường xuyên những lệch lạc trong quá trình thực hiện.

Hoạt động tài chính lại bao gồm nhiều mối quan hệ về đầu tư, về kinh doanh, về phân phối, về thanh toán. Tính phức tạp của hoạt động này càng tăng lên bởi quan hệ chặt chẽ giữa các quan hệ tài chính với lợi ích con người. Trong khi đó, thông tin kế toán là sự phản ánh của hoạt động tài chính. Ngoài việc chứa đựng những phức tạp của các quan hệ tài chính, thông tin kế toán còn là sản phẩm của quá trình xử lý thông tin bằng phương pháp kỹ thuật rất đặc thù. Do đó, nhu cầu hướng dẫn nghiệp vụ và củng cố nền nếp trong quản lý tài chính càng có đòi hỏi thường xuyên và ở mức độ cao hơn.

Đặc biệt nước ta đang trong quá trình chuyển đổi cơ chế kinh tế trong đó có các quan hệ tài chính, chế độ kế toán thay đổi nhiều lần cùng với sự "bung ra" của các thành phần kinh tế và các hoạt động kinh doanh khác nhau ở các tổ chức kinh tế xã hội khác nhau. Trong khi đó, ở nhiều nơi và nhiều lúc, công tác kiểm tra, kiểm soát chưa chuyển hướng kịp thời, dẫn tới tình trạng kỷ cương bị buông lỏng; nhiều kỷ cương trong kế toán, tài chính đã được tạo lập trước đây cũng bị phá vỡ, nhiều tổ chức kế toán và đơn vị kinh doanh ngoài quốc doanh không làm kế toán,... Thực tiễn đó, đặc biệt ở thời kỳ đầu của công cuộc đổi mới, đã nảy sinh quan điểm cho rằng chưa thể tiến hành cải cách công tác kiểm tra trong

khi chưa triển khai toàn diện và rộng khắp công tác kế toán. Tuy nhiên kinh nghiệm thực tế đã chỉ rõ, chỉ có triển khai tốt hơn công tác kiểm toán mới có thể nhanh chóng đưa công tác tài chính kế toán đi vào nề nếp. Thực tiễn đó đã chứng minh rõ tác dụng hướng dẫn nghiệp vụ và củng cố nền nếp tài chính kế toán của kiểm toán.

Thứ ba, kiểm toán góp phần nâng cao hiệu quả và năng lực quản lý: Rõ ràng, kiểm toán không chỉ xác minh rõ độ tin cậy của thông tin mà còn tư vấn về quản lý. Có thể thấy đặc biệt rõ tác dụng của vai trò tư vấn này trong kiểm toán hiệu năng và hiệu quả quản lý. Vai trò này phát huy đặc biệt rõ trong các đơn vị được kiểm toán thường xuyên. Trong điều kiện đó, việc tích lũy kinh nghiệm qua thực tiễn sẽ là cơ sở cho những bài học cho tương lai. Điều đó cũng có thể giải thích từ tính phức tạp và đa dạng trong việc giải quyết các mối quan hệ kinh tế - xã hội trong đơn vị được kiểm toán. Đặc biệt trong những bước chuyển đổi cơ chế kinh tế, có nhiều quan hệ mới, phức tạp nảy sinh. Trong cả nhận thức lẫn thực tiễn, có thể thấy rõ tính phức tạp của các quan hệ này từ chính những đặc trưng của kinh tế thị trường: Lợi nhuận là mục tiêu cuối cùng, công bằng xã hội, phúc lợi xã hội không còn đủ các điều kiện thuận lợi duy trì và phát triển trong cơ chế thị trường thuần túy. Cạnh tranh là quy luật đạt tới lợi nhuận, nhiều thành phần kinh tế cùng tồn tại, cạnh tranh và bình đẳng trước pháp luật. Kinh tế mở cửa, đa phương hoá, đầu tư và mở rộng, các quan hệ quốc tế có lợi ích kinh tế trực tiếp song không phải mọi quan hệ này đều chỉ đơn thuần về kinh tế,... Đặc biệt, trong điều kiện mới chuyển đổi cơ chế kinh tế, hệ thống pháp lý chưa hoàn chỉnh, kinh nghiệm và chuyên gia giỏi về quản lý chưa có nhiều, duy trì kỷ cương và bảo đảm phát triển đúng hướng và chỉ có thể có được trên cơ sở xây dựng đồng bộ và tổ chức thực hiện tốt kiểm toán trên mọi lĩnh vực để trên cơ sở tích lũy kinh nghiệm từ xác minh đi đến tư vấn cho mọi lĩnh vực hoạt động.

Từ tất cả những điều trình bày trên, có thể thấy rõ kiểm toán có ý nghĩa lớn trên nhiều mặt: Đó là "*quan toà công minh của quá khứ*", người dẫn dắt cho hiện tại" và "*người cố vấn sáng suốt cho tương lai*"^(*).

(*) : Lời của Ier-Khan-Sere

2.4. CÁC LÝ THUYẾT VỀ KIỂM TOÁN

2.4.1. Lý thuyết người đại diện (*Agent theory*)

Cho đến nay, lý thuyết người đại diện là lý thuyết nổi bật nhất và được trích dẫn phổ biến nhất về hoạt động kiểm toán.

Lý thuyết người đại diện cho rằng người ủy quyền (principal) ủy quyền cho người đại diện (agent) hoạt động trên danh nghĩa của người ủy quyền để phục vụ mục tiêu và/hoặc lợi ích của người ủy quyền. Sự ủy quyền làm nảy sinh rủi ro thông tin phi đối xứng (asymmetric information) và lựa chọn sai (adverse selection). Thông tin phi đối xứng là tình huống mà người đại diện biết nhiều về thực tế hoạt động được ủy quyền do họ xử lý, trong khi người ủy quyền biết ít về thực tế hoạt động họ giao ủy quyền. Từ đó, nảy sinh rủi ro là người đại diện không xử lý hoạt động được ủy quyền theo cách phục vụ mục đích và/hoặc lợi ích của người ủy quyền như người ủy quyền kỳ vọng. Thay vào đó, người đại diện xử lý hoạt động được ủy quyền theo cách phục vụ mục đích và lợi ích của người đại diện. Khi đó, hình thành sự lựa chọn sai của người ủy quyền về người đại diện. Như vậy, người ủy quyền luôn có nhu cầu kiểm tra người đại diện, liệu thực tế người đại diện có hoạt động theo cách phục vụ mục đích và lợi ích của người ủy quyền hay không.

Vận dụng lý thuyết người đại diện với hoạt động kiểm toán: các cổ đông đầu tư vốn vào doanh nghiệp, vốn được quản lý bởi giám đốc doanh nghiệp. Do đó, cổ đông đóng vai trò người ủy quyền, giám đốc doanh nghiệp đóng vai trò người đại diện. Cổ đông quan tâm đến vốn đầu tư của mình được giám đốc sử dụng như thế nào, có đúng như cam kết, có đạt hiệu quả không, các kết quả báo cáo của ban giám đốc có đáng tin cậy không... Tuy nhiên, từng cổ đông sẽ khó có thể kiểm tra kết quả hoạt động của ban giám đốc báo cáo. Do đó, nảy sinh nhu cầu kiểm toán kết quả hoạt động của ban giám đốc để báo cáo cho các cổ đông. Thực tế, báo cáo tài chính năm của các công ty cổ phần được kiểm toán để phục vụ cho các cuộc họp đại hội cổ đông thường niên, trong đó cổ đông đánh giá kết quả hoạt động của ban giám đốc, biểu quyết tiền thưởng hay bãi miễn cho ban giám đốc, biểu quyết chiến lược và kế hoạch năm sau giao cho ban giám đốc,...

Lý thuyết người đại diện phù hợp và giải thích tốt cho loại hình kiểm toán tài chính khi người sử dụng kết quả kiểm toán là các cổ đông,

ngân hàng, cơ quan thuế... - đóng vai trò người ủy quyền. Nhu cầu kiểm toán xuất phát từ các người ủy quyền và ở bên ngoài doanh nghiệp, muốn có kiểm toán viên (có năng lực chuyên môn và có đạo đức nghề nghiệp) xác minh kết quả báo cáo của giám đốc doanh nghiệp - người đại diện. Tuy nhiên, lý thuyết người đại diện không thực sự phù hợp với kiểm toán hoạt động, khi nhu cầu kiểm toán xuất phát từ bản thân nhà quản lý đơn vị và nhà quản lý là người sử dụng kết quả kiểm toán chủ yếu.

2.4.2. Lý thuyết thông tin (Information theory)

Lý thuyết thông tin nhấn mạnh tầm quan trọng của thông tin đáng tin cậy; rằng thông tin đáng tin cậy là rất quan trọng để đưa ra quyết định đúng đắn, hạn chế thiệt hại do quyết định sai lầm. Lý thuyết thông tin cho rằng kiểm toán là cần thiết để bảo đảm độ tin cậy của thông tin tài chính kế toán, do kiểm toán được thực hiện bởi kiểm toán viên có năng lực chuyên môn và có đạo đức nghề nghiệp. Thông tin càng phức tạp, dễ bị sai và khó thẩm tra thì sự cần thiết của kiểm toán càng rõ nét. Trong nền kinh tế hiện đại, khi quá trình tạo lập thông tin ngày càng phức tạp, khả năng gian lận và sai sót ngày càng nhiều, mức độ gian lận trong thông tin ngày càng tinh vi, hệ lụy của gian lận thông tin ngày càng lớn thì tính thuyết phục của kiểm toán theo lý thuyết thông tin ngày càng tăng và được thừa nhận rộng rãi.

Lý thuyết thông tin có khởi nguồn từ lý thuyết tạo niềm tin (Theory of inspired confidence) do GS. Theodore Limperg của Đại học Amsterdam (Hà Lan) khởi xướng năm 1932. Lý thuyết tạo niềm tin cho rằng kiểm toán tạo niềm tin cho người sử dụng thông tin, thông qua sự xác minh của kiểm toán viên độc lập và có năng lực chuyên môn; nếu kiểm toán viên không tạo được niềm tin thì hoạt động kiểm toán sẽ không thể tồn tại.

Lý thuyết thông tin như vậy tập trung vào loại hình kiểm toán thông tin (Information audit). Lý thuyết thông tin không thực sự phù hợp với kiểm toán hiệu quả và kiểm toán hiệu năng. Ở loại hình kiểm toán hiệu quả và kiểm toán hiệu năng, kiểm toán viên không chỉ đánh giá hiệu quả, hiệu năng thực tế mà hướng đến nhận diện các yếu điểm trong hoạt động được kiểm toán để đề xuất các biện pháp cải thiện nâng cao hiệu quả, hiệu năng cho hoạt động được kiểm toán.

2.4.3. Lý thuyết bảo hiểm (Insurance theory)

Lý thuyết bảo hiểm cho rằng với việc có dịch vụ kiểm toán, giám đốc doanh nghiệp đã có được cơ chế bảo hiểm trước những rủi ro từ thông tin báo cáo tài chính sai lệch. Nếu không có kiểm toán, giám đốc doanh nghiệp chịu trách nhiệm với người sử dụng về độ tin cậy của thông tin tài chính kế toán công bố. Luật Công ty của Anh (Company Act 2006), Luật Kế toán của Việt Nam 2015,... đều quy định trách nhiệm của người đứng đầu doanh nghiệp trong việc bảo đảm độ tin cậy của thông tin trong báo cáo tài chính công bố. Do đó, nếu thông tin có sai lệch trọng yếu, khiến người đọc báo cáo tài chính hiểu nhầm và đưa ra quyết định sai lầm và bị thiệt hại thì doanh nghiệp lập báo cáo tài chính phải có trách nhiệm bồi thường thiệt hại. Với dịch vụ kiểm toán, trách nhiệm về độ tin cậy của thông tin trong báo cáo tài chính công bố được chuyển từ doanh nghiệp sang kiểm toán viên. Nếu kiểm toán viên kết luận không đúng về độ tin cậy của thông tin trong báo cáo tài chính dẫn đến người sử dụng hiểu sai và đưa ra quyết định sai lầm, chịu thiệt hại thì kiểm toán viên có trách nhiệm bồi thường cho người bị thiệt hại.

Dịch vụ kiểm toán được nhìn nhận như dịch vụ bảo hiểm rất phù hợp với công ty đại chúng hay công ty niêm yết, vì có rất nhiều người sử dụng thông tin của các doanh nghiệp này và áp lực bồi thường do thông tin sai lệch sẽ rất lớn đối với doanh nghiệp khi công bố báo cáo tài chính.

2.4.4. Lý thuyết người canh sát (Policeman theory)

Đây là lý thuyết mang tính trực quan về kiểm toán. Lý thuyết người canh sát cho rằng kiểm toán viên có trách nhiệm như người canh sát thông tin: kiểm toán viên có trách nhiệm tìm kiếm, phát hiện và ngăn ngừa gian lận trong thông tin. Với chức năng hiện tại của kiểm toán là thẩm tra độ tin cậy của thông tin trong báo cáo tài chính về tính trung thực và hợp lý; kiểm toán viên cung cấp sự bảo đảm hợp lý về tính trung thực và hợp lý của thông tin chứ không có trách nhiệm ngăn ngừa gian lận. Lý thuyết này do đó không thực sự phù hợp với bối cảnh hiện tại khi mà những tranh luận về trách nhiệm của kiểm toán viên đối với gian lận còn đang tiếp diễn. Tuy nhiên, lý thuyết người canh sát có phù hợp với kiểm toán tính quy tắc, kiểm toán hiệu quả và kiểm toán hiệu năng. Ở các loại hình kiểm toán này, ban giám đốc doanh nghiệp muốn kiểm toán viên phát hiện và báo cáo về những khiếm khuyết và báo cáo những đề xuất cải thiện cho doanh nghiệp.

A. Câu hỏi ôn tập

Câu 01: Trình bày bản chất của kiểm toán.

Câu 02: Đối tượng nào quan tâm đến tình hình tài chính? Ai là người chuẩn bị các báo cáo tài chính cho những người sử dụng bên ngoài?

Câu 03: Phân biệt đối tượng kiểm toán và khách thể kiểm toán.

Câu 04: Phân biệt kế toán và kiểm toán.

Câu 05: Phân biệt kiểm toán hiệu quả và kiểm toán hiệu năng. Nêu ví dụ minh họa từng loại hình này.

Câu 06: Giải thích vì sao các khái niệm kiểm toán của các nước có nền kinh tế thị trường phát triển lại tập trung mô tả kiểm toán báo cáo tài chính.

Câu 07: Trình bày các chức năng của kiểm toán. Từ đó hãy liên hệ với tình hình thực hiện các chức năng kiểm toán ở Việt Nam.

Câu 08: Giải thích tại sao trong khu vực kinh doanh chức năng bày tỏ ý kiến luôn được thể hiện dưới hình thức tư vấn trong khi ở khu vực công chức năng bày tỏ ý kiến có thể thể hiện dưới hình thức tư vấn hoặc hình thức phán xét.

Câu 09: Trình bày ý nghĩa của kiểm toán trong nền kinh tế thị trường.

B. Hãy chọn câu trả lời hợp lý nhất cho các câu sau:

2.1. Kiểm toán có thể được khác họa rõ nét nhất qua các chức năng:

- a. Soát xét và điều chỉnh hoạt động quản lý.
- b. Kiểm tra để xử lý vi phạm và quản lý.
- c. Kiểm tra để tạo lập nền nếp tài chính kế toán.
- d. Xác minh và bày tỏ ý kiến về hoạt động tài chính.
- e. Tất cả các câu trên.

2.2. Kiểm toán tạo niềm tin cho những người quan tâm đến thông tin kế toán. Những người quan tâm ở đây là:

- a. Các cơ quan nhà nước cần thông tin trung thực và phù hợp để điều tiết vĩ mô nền kinh tế.

- b. Các nhà đầu tư cần có thông tin trung thực để ra quyết định hướng đầu tư đúng đắn.
- c. Các nhà doanh nghiệp để điều hành hoạt động kinh doanh.
- d. Gồm tất cả các câu trên.

2.3. Theo quan điểm hiện đại, chức năng của kiểm toán thông tin là hướng vào việc đánh giá:

- a. Tính hợp pháp của các tài liệu kế toán.
- b. Tính hợp lý của các tài liệu để tạo niềm tin cho những người quan tâm đến tài liệu kế toán.
- c. Tính trung thực và hợp pháp của thông tin được kiểm tra.
- d. Tình hình tuân thủ pháp luật, thể lệ, chế độ, của đơn vị được kiểm tra trong quá trình hoạt động.

2.4. Tổng hợp từ các mô hình Kiểm toán Nhà nước trên thế giới, chức năng bày tỏ ý kiến của Kiểm toán Nhà nước thực hiện bằng phương thức:

- a. Phán quyết như các quan toà.
- b. Tư vấn.
- c. Bao gồm cả 2 trường hợp trên.
- d. Không trường hợp nào đúng.

2.5. Kiểm toán góp phần nâng cao hiệu quả và năng lực quản lý, được thể hiện rõ nét trong chức năng của:

- a. Kiểm toán hoạt động.
- b. Kiểm toán tài chính.
- c. Kiểm toán liên kết.
- d. Không của loại hình nào trong ba loại trên.

2.6. Chức năng của kiểm toán quy tắc là hướng vào việc đánh giá:

- a. Các yếu tố, nguồn lực kinh tế của thực thể trên cơ sở những kế hoạch đặt ra.
- b. Tình hình tuân thủ pháp luật, thể lệ, chế độ của đơn vị được kiểm tra trong quá trình hoạt động.
- c. Tình hình tài chính của đơn vị.
- d. Hiệu quả và hiệu năng của đơn vị được kiểm tra.

2.7. Một cuộc kiểm toán được thiết kế để phát hiện ra những vi phạm luật pháp, các chế định của Nhà nước và các quy định của công ty chính là một cuộc kiểm toán:

- a. Tài chính.
- b. Tuân thủ.
- c. Hoạt động.
- d. Tất cả các câu trên đều sai.

2.8. Thuật ngữ kiểm toán thực sự mới xuất hiện và được sử dụng ở nước ta:

- a. Những năm đầu thập kỷ 30.
- b. Những năm đầu thập kỷ 80.
- c. Những năm đầu thập kỷ 90.
- d. Những năm cuối thế kỷ XX.

2.9. Chức năng xác minh trong kiểm toán tài chính ngày nay được biểu hiện:

- a. Bằng một chữ “chứng thực”.
- b. Bằng một báo cáo kiểm toán.
- c. Bằng lời.
- d. Tất cả các câu trên.

2.10. Chức năng bày tỏ ý kiến (dưới góc độ tư vấn) chủ yếu được thực hiện dưới hình thức:

- a. Báo cáo kiểm toán.
- b. Thư quản lý.
- c. Bằng lời.
- d. Gồm câu a, b.

2.11. Kiểm toán tạo niềm tin cho những người quan tâm đến:

- a. Doanh thu
- b. Chi phí
- c. Tình hình tài chính của khách thể kiểm toán
- d. Tài sản

2.12. Ngoài các bảng khai tài chính và tài liệu kế toán, kiểm toán cần tham nhập vào:

- a. Hiệu quả hoạt động kinh tế
- b. Hiệu năng quản lý xã hội
- c. Hiệu lực của hệ thống quản lý
- d. Hiệu quả hoạt động kinh tế, hiệu năng quản lý xã hội và hiệu lực của hệ thống quản lý

2.13. Loại kiểm toán nào giúp ích trực tiếp cho việc hoạch định chính sách và phương hướng, giải pháp cho việc thực hiện, cải tổ hoạt động kinh doanh của đơn vị được kiểm toán?

- a. Kiểm toán hiệu quả
- b. Kiểm toán hiệu năng
- c. Kiểm toán quy tắc
- d. Kiểm toán thông tin

2.14. Trường Đại học Kinh tế Quốc dân có mục tiêu chủ yếu là thực hiện tốt nhiệm vụ giáo dục. Vì vậy, việc kiểm tra cần xem xét:

- a. Hiệu quả của việc sử dụng vốn của Nhà nước.
- b. Hiệu năng của quản lý.
- c. Các nghiệp vụ tài chính - kế toán.
- d. Chất lượng của hoạt động giảng dạy.

2.15. Các nội dung cơ bản về bản chất kiểm toán không bao gồm:

- a. Kiểm toán việc thực hiện mọi nhiệm vụ kiểm tra, kiểm soát những vấn đề liên quan đến thực trạng tài sản, các nghiệp vụ tài chính và sự phản ánh của nó trên sổ sách kế toán cùng hiệu quả đạt được.
- b. Kiểm toán thực hiện bởi những người có trình độ chuyên sâu về kiểm toán.
- c. Kiểm toán là hoạt động độc lập, các kiểm toán viên cần tham khảo ý kiến xung quanh.
- d. Kiểm toán dựa trên hệ thống pháp lý có hiệu lực.

- 2.16. Mặt nào sau đây của chức năng xác minh hướng vào việc khẳng định: Mọi nghiệp vụ kinh tế phát sinh, mọi tài sản đều đã được bao hàm trên bảng khai tài chính.
- Tính hiệu lực
 - Tính trọn vẹn
 - Quyền và nghĩa vụ
 - Tính giá và định giá
- 2.17. Điền vào chỗ trống: Việc tạo niềm tin cho những người quan tâm là yếu tố... cho sự ra đời và phát triển của kiểm toán với tư cách là một hoạt động độc lập.
- Quan trọng
 - Quyết định
 - Thiết yếu
 - Cơ bản
- 2.18. Quan điểm về kiểm toán sau đây là của nước nào: Kiểm toán là một quá trình mà qua đó một người độc lập, có nghiệp vụ tập hợp và đánh giá rõ ràng về thông tin có thể lượng hoá có liên quan đến một thực thể kinh tế riêng biệt nhằm mục đích xác định và báo cáo mức độ phù hợp giữa thông tin có thể lượng hoá với những tiêu chuẩn đã được thiết lập.
- Anh
 - Pháp
 - Hoa Kỳ
 - Việt Nam
- 2.19. Chức năng xác minh của kiểm toán được cụ thể thành các mục tiêu:
- Tính hiệu lực, tính hiệu quả, tính trọn vẹn, quyền và nghĩa vụ, tính giá và định giá, phân loại và trình bày, tính chính xác số học.
 - Tính hiệu lực, tính hiệu quả, tính trọn vẹn, tính giá và định giá, tính chính xác số học, phân loại và trình bày.
 - Tính trọn vẹn, tính hiệu lực, tính chính xác số học, tính quy ước, tính thực tiễn, tính giá và định giá.
 - Tùy theo từng loại hình kiểm toán, chức năng xác minh được cụ thể hóa thành các mục tiêu khác nhau.

2.20. Kiểm toán có chức năng:

- a. Xác minh
- b. Báo cáo kết quả kinh doanh
- c. Bày tỏ ý kiến
- d. Xác minh và bày tỏ ý kiến

2.21. Chức năng xác minh của kiểm toán là hướng vào việc đánh giá:

- a. Hiệu quả của việc sử dụng các nguồn lực.
- b. Các nghiệp vụ tài chính kế toán.
- c. Mức độ trung thực của tài liệu, tính pháp lý của việc thực hiện các nghiệp vụ hay việc lập các bảng khai tài chính.
- d. Tình hình tuân thủ pháp luật, thể chế, chế độ của các đơn vị được kiểm toán.

2.22. Tính độc lập của kiểm toán viên được biểu hiện như thế nào?

- a. Kiểm toán viên không có quan hệ hôn nhân, huyết thống với lãnh đạo đơn vị được kiểm toán.
- b. Kiểm toán viên không có quan hệ kinh tế như vay - mượn, mua cổ phiếu hay trái phiếu,... với đơn vị được kiểm toán.
- c. Kiểm toán viên không được nhận bất cứ một lợi ích nào liên quan đến việc độc lập trong việc thu thập và đánh giá bằng chứng kiểm toán.
- d. Kiểm toán viên không có quan hệ xã hội, kinh tế với khách thể kiểm toán và độc lập trong việc thu thập, đánh giá bằng chứng kiểm toán.

2.23. Quan điểm đồng nhất giữa kiểm toán và kiểm tra kế toán phù hợp trong:

- a. Cơ chế kế hoạch hóa tập trung.
- b. Nền kinh tế thị trường.
- c. Cơ chế kế hoạch hóa tập trung và nền kinh tế thị trường.
- d. Nền kinh tế thị trường có định hướng của nhà nước.

2.24. Kiểm toán bao gồm những lĩnh vực:

- a. Kiểm toán thông tin, kiểm toán quy tắc, kiểm toán hiệu quả, kiểm toán hiệu năng.

- b. Kiểm toán nội bộ, Kiểm toán Nhà nước, kiểm toán độc lập.
- c. Kiểm toán thông tin, kiểm toán hiệu quả, kiểm toán nội bộ.
- d. Kiểm toán thường xuyên và kiểm toán định kỳ.

C. Nhận định các câu sau là đúng (Đ) hoặc sai (S) và giải thích:

- i) Kiểm tra là thuộc tính cố hữu của kế toán
- ii) Theo quan điểm hiện đại, kiểm toán được hiểu là kiểm toán báo cáo tài chính.
- iii) Kiểm toán là một môn khoa học vì nó có đối tượng và phương pháp nghiên cứu riêng.
- iv) Kiểm toán không phải là hoạt động “tự thân” và “vị thân” mà xuất phát từ yêu cầu của quản lý và phục vụ cho yêu cầu quản lý.
- v) Kiểm toán có hai chức năng cơ bản là xác minh và bày tỏ ý kiến.
- vi) Chức năng “bày tỏ ý kiến” của Kiểm toán Nhà nước, ở tất cả các nước trên thế giới, đều thực hiện theo cách thức tư vấn đối với mọi khách thể kiểm toán.
- vii) Tại Việt Nam, Kiểm toán Nhà nước có quyền ra mệnh lệnh xử lý các trường hợp vi phạm đối với đơn vị được kiểm toán.
- viii) Ngày nay, kiểm toán không chỉ giới hạn ở lĩnh vực kiểm toán bảng khai tài chính hay tài liệu kế toán mà kiểm toán còn thâm nhập vào nhiều lĩnh vực khác như hiệu quả hoạt động kinh tế; hiệu năng của quản lý xã hội; và hiệu lực của hệ thống pháp lý trong từng hoạt động....
- ix) Kiểm toán hiệu năng và kiểm toán hiệu quả là giống nhau.
- x) Theo quan điểm hiện đại, kiểm toán chính là kiểm tra kế toán
- xi) Kiểm soát nội bộ và nội kiểm là đồng nghĩa.
- xii) Kiểm toán độc lập hình thành, tồn tại và phát triển gắn liền với kinh tế thị trường.

D. Hãy điền những từ thích hợp nhất để hoàn thành các câu sau đây:

- a. Hai yếu tố chất lượng quan trọng nhất đối với một kiểm toán viên thực hiện chức năng xác minh là năng lực nghề nghiệp và
- b. Kiểm toán là hoạt động chuyên sâu, một khoa học chuyên

ngành nên hoạt động này phải được bởi những người có trình độ nghiệp vụ chuyên sâu về..... và

c. Chức năng là chức năng cơ bản nhất gắn liền với sự.....,và của hoạt động kiểm toán.

d. Kiểm toán sinh ra từ yêu cầu của và phục vụ cho yêu cầu

e. Kiểm toán tạo cho những “người quan tâm” đến tình hình tài chính; góp phần hướng dẫn nghiệp vụ và củng cố nền nếp hoạt động tài chính kế toán và các hoạt động khác của đơn vị.....; và nâng cao và của công tác quản lý.

f.và là chức năng của kiểm toán. Theo đó, việc thu thập thông tin, bằng chứng kiểm toán và đưa ra kết luận kiểm toán được gọi là mục đích kiểm toán. Các mốc cụ thể trong quá trình thu thập thông tin, bằng chứng để đưa ra ý kiến đó bao gồm việc xác minh về sự tồn tại và phát sinh, về sự trọn vẹn, về quyền và nghĩa vụ, về việc tính giá, về phân loại và trình bày, về sự chính xác máy móc - được coi là kiểm toán.

g. Kiểm toán là xác minh và về thực trạng bằng hệ thống phương pháp kỹ thuật của kiểm toán chứng từ và ngoài chứng từ do có trình độ nghiệp vụ tương xứng thực hiện trên cơ sở hệ thống có hiệu lực.

E. Bài tập tình huống

E1: Tình huống “Kiểm toán hay giải tán”

Orange & Rankle là một công ty có quy mô nhỏ tại San Jose chuyên sản xuất các phần mềm phục vụ cho lĩnh vực mua sắm online. Phần lớn nguồn vốn chủ sở hữu là do 40 cổ đông đóng góp. Trong những cổ đông này, một số làm luật sư và có hiểu biết tốt về kinh doanh cũng như các kiến thức pháp lý. Vì là công ty có quy mô nhỏ nên theo Luật Kiểm toán hiện hành, Công ty không cần thiết phải mời kiểm toán độc lập thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính thường niên. Công ty tính toán rằng mỗi năm có thể tiết kiệm một khoản chi phí liên quan đến phí kiểm toán là \$66,000.

Trong năm nay, năm hoạt động thứ 6 của Công ty, chiến lược kinh doanh dường như quá mạo hiểm khi Công ty mở rộng thêm nhiều lĩnh vực mới như đầu tư bất động sản và xuất nhập khẩu. Với chiến lược như vậy, Công ty cần huy động nguồn vốn đầu tư lớn. Tuy nhiên một số cổ đông có hiểu biết về kinh doanh và pháp lý nhận thấy rằng phương án quá rủi ro và từ chối không góp vốn. Mọi hoạt động của Công ty bị đình trệ và có nguy cơ bị phá sản.

Trong cuộc họp cổ đông, có sự bất đồng ý kiến gay gắt giữa các cổ đông và ban quản trị về các chính sách kiểm tra, kiểm soát đối với hoạt động đơn vị. Một ý kiến đề ra là phải tiến hành mời kiểm toán độc lập thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính cũng như các hoạt động của Công ty.

Trước tình huống trên các bạn hãy thảo luận về các nội dung cụ thể sau:

1. Công ty có nên mời kiểm toán độc lập thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính và các hoạt động trong Công ty hay không?
2. Vai trò và chức năng của kiểm toán trong trường hợp này là gì?
3. Những lĩnh vực cụ thể nào kiểm toán cần thực hiện?

E2: Tình huống “Chức năng của kiểm toán trong việc công bố thông tin”

Ngày 01/04/2016, Sở giao dịch Chứng khoán Thành phố Hồ Chí Minh đã chính thức ban hành quyết định đưa cổ phiếu EIB của Ngân hàng Thương mại Cổ phần Xuất nhập khẩu Việt Nam - Eximbank vào diện cảnh báo, với lý do lợi nhuận sau thuế chưa phân phối trên báo cáo tài chính năm được kiểm toán của Công ty là số âm (lỗ lũy kế). Cụ thể sau khi điều chỉnh hồi tố, lợi nhuận chưa phân phối tại ngày 31/12/2014 của EIB là âm 834,56 tỷ đồng. Và lợi nhuận chưa phân phối tại 31/12/2015 là âm 817,47 tỷ đồng. Như vậy, nếu báo cáo tài chính năm 2014 của Eximbank được kiểm toán chính xác và cho ra những kết quả hợp lý ngay từ đầu thì cổ phiếu EIB đã phải rơi vào diện cảnh báo từ cách đây một năm chứ không phải là đợi đến bây giờ.

Được biết Công ty kiểm toán ABC Việt Nam là đơn vị đã thực hiện kiểm toán các báo cáo tài chính năm của EIB trong suốt giai đoạn “cực thịnh” của ngân hàng này, từ 2010 - 2014 và Công ty kiểm toán

ABC Việt Nam đã đưa ra ý kiến chấp nhận toàn phần đối với báo cáo tài chính này trong báo cáo kiểm toán ngày 25 tháng 3 năm 2015.

Trong tình huống trên, hãy thảo luận về các nội dung:

1. Công ty kiểm toán ABC Việt Nam đã thực hiện chức năng xác minh và bày tỏ ý kiến của kiểm toán như thế nào?
2. Với những thông tin về tài chính của Eximbank được công bố như trên sẽ ảnh hưởng đến những đối tượng “quan tâm” nào?

E3: Tình huống “*Bản chất của kiểm toán*”

Quang Minh là chủ một quán cafe nhỏ với quy mô 100 khách mỗi ngày. Do điều kiện công việc nên Quang Minh không thể có mặt thường xuyên tại quán. Công việc hàng ngày ở quán được Quang Minh giao cho Đức Anh phụ trách. Khoảng 21 giờ hàng ngày Quang Minh đến thu tiền và kiểm tra sổ kế toán thu-chi. Một khoản tiền sau đó được giao lại cho Đức Anh để mua hoa quả vào sáng hôm sau. Gần đây, Quang Minh thấy lượng tiền thu về mỗi ngày không tăng theo đúng kỳ vọng. Quang Minh quyết định mời bạn của mình là Khánh Linh hiện đang làm việc tại một công ty kiểm toán Big4 tới uống cafe và học hỏi kinh nghiệm kiểm toán. Khánh Linh đã giải thích cho Quang Minh trong đó có đoạn nhấn mạnh kiểm toán không phải là kiểm tra kế toán. Theo bạn, Khánh Linh đã giải thích gì cho Quang Minh về bản chất của kiểm toán?

Chương 3

PHÂN LOẠI KIỂM TOÁN

Tóm tắt chương

Trên cơ sở hiểu khái quát chung về bản chất và chức năng của kiểm toán, cần cụ thể hóa ý niệm đó vào các loại hình kiểm toán. Cần chú ý rằng trên thực tế thường nhắc tới "ba loại" kiểm toán là kiểm toán tài chính, kiểm toán hoạt động và kiểm toán tuân thủ. Vấn đề đặt ra là khi nào kiểm toán tuân thủ được coi là loại hình kiểm toán độc lập và liệu trong kiểm toán tài chính và kiểm toán hoạt động có kiểm toán tuân thủ không? Giải quyết vấn đề này phải trên cơ sở khoa học từ các cách phân loại và tiêu thức lựa chọn làm cơ sở cho mỗi cách phân loại đó. Để cho vấn đề được giải quyết gọn và rõ ý, nội dung của Chương 3 chỉ giới hạn trong ba phần:

3.1. Khái quát các cách phân loại kiểm toán: giới thiệu khái quát các cách phân loại theo các tiêu thức khác nhau và các khái niệm kiểm toán theo các cách phân loại.

3.2. Phân loại kiểm toán theo đối tượng cụ thể: đi sâu vào các loại kiểm toán có đối tượng tương đối độc lập là bảng khai tài chính và các hoạt động cụ thể.

3.3. Phân loại kiểm toán theo hệ thống bộ máy tổ chức: đi sâu vào các bộ máy tương đối độc lập trong hệ thống kiểm toán nói chung là Kiểm toán Nhà nước, kiểm toán độc lập và kiểm toán nội bộ.

3.1. KHÁI QUÁT CÁC CÁCH PHÂN LOẠI KIỂM TOÁN

Qua nghiên cứu lịch sử và bản chất của kiểm toán, chúng ta đã tiếp cận các loại kiểm toán khác nhau. Để có nhận thức rõ hơn về kiểm toán và có cơ sở tổ chức tốt công tác kiểm toán cần đi sâu vào nghiên cứu các loại kiểm toán. Cũng như các hoạt động khác, kiểm toán cần và có thể phân loại theo nhiều tiêu thức khác nhau:

Theo đối tượng cụ thể, kiểm toán có thể phân thành *kiểm toán (bảng khai) tài chính, kiểm toán hoạt động và kiểm toán liên kết*. Nội dung và đặc điểm của các loại hình kiểm toán này sẽ được trình bày cụ thể tại Mục 3.2 của Chương.

Theo lĩnh vực cụ thể, có thể phân chia kiểm toán thành *kiểm toán thông tin, kiểm toán quy tắc (tuân thủ), kiểm toán hiệu năng và kiểm toán hiệu quả*. Các lĩnh vực kiểm toán này đã được trình bày tại Chương 2, Mục 2.1.

Theo phương pháp áp dụng trong kiểm toán, có thể phân kiểm toán thành *kiểm toán chứng từ và kiểm toán ngoài chứng từ*. Kiểm toán chứng từ là loại hình kiểm toán đối với chứng từ kế toán và các chứng từ có liên quan, sử dụng các phương pháp kiểm toán chứng từ. Đó là phương pháp kiểm toán dựa vào thông tin kế toán, trên cơ sở phương pháp luận và phương pháp kỹ thuật để xây dựng phương pháp riêng của mình như kiểm tra các cân đối hoặc đối chiếu. Kiểm toán ngoài chứng từ là phương pháp mà kiểm toán viên chưa có đủ các cơ sở dẫn liệu nếu chỉ dựa đơn thuần vào thông tin kế toán và thông tin có liên quan khác do khách thể kiểm toán cung cấp. Để thu thập bằng chứng, kiểm toán cần phải có các phương pháp thích hợp như kiểm kê, thực nghiệm và điều tra.

Theo quan hệ giữa chủ thể và khách thể kiểm toán có thể phân kiểm toán thành *nội kiểm và ngoại kiểm*. Kiểm toán từ bên ngoài (ngoại kiểm) là hình thức kiểm toán do chủ thể kiểm toán ở bên ngoài đơn vị được kiểm toán thực hiện. Nội kiểm là hình thức kiểm toán do đơn vị tự thực hiện các hoạt động kiểm tra, kiểm soát với mục đích quản trị nội bộ. Ví dụ, Kiểm toán Nhà nước thực hiện kiểm toán đối với Tổng Công ty Đầu tư Phát triển Nhà và Đô thị (HUD) được coi là ngoại kiểm, trong khi đó, kiểm toán nội bộ của Tổng Công ty thực hiện các cuộc kiểm toán đối với các đơn vị thành viên thuộc HUD là nội kiểm. Đặc điểm của ngoại kiểm là chủ thể kiểm toán có thể không biết rõ về khách thể kiểm toán (nhất là trong trường hợp kiểm toán năm đầu tiên) nên tìm hiểu của chủ thể về khách thể kiểm toán là rất quan trọng để chấp nhận kiểm toán và sau đó lập kế hoạch kiểm toán phù hợp.

Theo phạm vi tiến hành kiểm toán, có thể phân thành *kiểm toán toàn diện và kiểm toán chọn điểm* (điển hình). Kiểm toán toàn diện và

chọn điểm có thể được hiểu theo nhiều nghĩa. Chẳng hạn, trong phạm vi một tổ chức, kiểm toán toàn diện hướng đến việc kiểm tra, rà soát tất cả các hoạt động theo các yếu tố của kiểm soát nội bộ hoặc mục tiêu của tổ chức, trong khi đó, kiểm toán chọn điểm chỉ tập trung vào những yếu tố cơ bản, những mặt cụ thể và trọng yếu của từng loại hoạt động được thực hiện trong một đơn vị để nhà quản lý có thể nắm bắt và điều hành kịp thời. Trong phạm vi đối tượng kiểm toán, kiểm toán toàn diện đồng nghĩa với việc toàn bộ các chứng từ, nghiệp vụ thuộc đối tượng kiểm toán sẽ được chọn để áp dụng các thủ tục kiểm toán. Với chọn điểm hình, bằng phán đoán và kinh nghiệm nghề nghiệp, kiểm toán viên chỉ quan tâm đến những phần tử trong tổng thể chứa đựng các đặc trưng của tổng thể hoặc các phần tử có quy mô lớn, có khả năng sai phạm nhất.

Theo tính chu kỳ của kiểm toán, có thể phân kiểm toán thành *kiểm toán thường kỳ*, *kiểm toán định kỳ* và *kiểm toán bất thường (đột xuất)*. Kiểm toán thường kỳ hướng đến mục đích thường xuyên củng cố, tăng cường và lành mạnh hóa nề nếp các hoạt động, đặc biệt là hoạt động tài chính. Kiểm toán bất thường hướng đến việc phát hiện các tình huống sai sót, gian lận, vi phạm các quy định, thủ tục... trong quá trình thực hiện các hoạt động mà thời gian thực hiện các cuộc kiểm toán dạng này không được báo trước. Trong khi đó, kiểm toán định kỳ lại gắn liền với các kế hoạch, các lịch trình kiểm toán mà khách thể kiểm toán đã được biết trước và cần phải chủ động lên chương trình để thực hiện. Chẳng hạn, các công ty có cổ phiếu niêm yết trên sàn chứng khoán theo định kỳ hàng năm phải mời kiểm toán độc lập để thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính theo quy định của Luật Chứng khoán và Ủy ban Giao dịch Chứng khoán Nhà nước.

Theo quan hệ về thời điểm kiểm toán với thời điểm thực hiện hoạt động, kiểm toán bao gồm *kiểm toán trước*, *kiểm toán trong* và *kiểm toán sau*. Mục đích thực hiện kiểm toán trước nhằm cung cấp thông tin cho việc ra quyết định, góp phần ngăn chặn hoặc phòng ngừa những quyết định không hợp lý, không khả thi trong thực tế. Chẳng hạn, kiểm toán trước đối với khâu xác định chủ trương đầu tư các dự án do ngân sách nhà nước tài trợ nhằm ngăn chặn tình trạng các dự án đã được phê duyệt nhưng khi đi vào hoạt động có hiệu quả đầu tư thấp, gây lãng phí ngân sách và tài sản

công. Việc thực hiện kiểm toán song song với thời điểm thực hiện hoạt động giúp cho nhà quản lý có thể nắm bắt kịp thời diễn tiến của hoạt động, từ đó có những quyết sách điều hành linh hoạt, hợp lý. Kiểm toán được tiến hành sau khi kết thúc hoạt động lại hướng đến mục đích đánh giá kết quả thực hiện các hoạt động, đồng thời rút ra các bài học kinh nghiệm để việc thực hiện các hoạt động này trong tương lai hiệu quả hơn.

Theo tổ chức bộ máy kiểm toán, có thể phân kiểm toán thành *Kiểm toán Nhà nước, kiểm toán độc lập và kiểm toán nội bộ*. Các tổ chức này sẽ được trình bày trong Mục 3.3 của Chương.

Theo quan hệ pháp lý của kiểm toán, có thể có *kiểm toán bắt buộc* và *kiểm toán tự nguyện*. Kiểm toán bắt buộc là kiểm toán theo quy định pháp lý và không phụ thuộc vào ý muốn của khách thể kiểm toán; ví dụ kiểm toán báo cáo tài chính hàng năm và các thông tin tài chính khác của các doanh nghiệp, tổ chức do pháp luật quy định. Theo quy định của Luật Kiểm toán độc lập hiện hành, báo cáo tài chính của các doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài; tổ chức tín dụng được thành lập và hoạt động theo Luật các tổ chức tín dụng; tổ chức tài chính, doanh nghiệp kinh doanh bảo hiểm, doanh nghiệp môi giới bảo hiểm; công ty đại chúng, tổ chức phát hành và tổ chức kinh doanh chứng khoán theo quy định của pháp luật về chứng khoán; cơ sở thực hiện xã hội hóa,... bắt buộc phải được kiểm toán hàng năm bởi các doanh nghiệp kiểm toán. Kiểm toán tự nguyện liên quan đến các khách thể kiểm toán theo quy định của pháp luật không phải kiểm toán nhưng vẫn có nhu cầu kiểm toán báo cáo tài chính hoặc các công việc kiểm toán khác.

Theo tính chất và phạm vi của kiểm toán có thể phân thành kiểm toán ngân sách và tài sản công, kiểm toán dự án các công trình, kiểm toán các đơn vị dự toán,...

- v.v...

Trong các phần trên chúng ta đã tiếp cận với các khái niệm kiểm toán phân theo các lĩnh vực, theo quan hệ giữa chủ thể và khách thể kiểm toán, theo phương pháp kiểm toán,... Trong các phần sau của chương trình và trong thực tiễn tổ chức kiểm toán đòi hỏi phải đi sâu nghiên cứu hai cách phân loại cơ bản nhất là theo đối tượng cụ thể và theo tổ chức bộ máy kiểm toán.

3.2. PHÂN LOẠI KIỂM TOÁN THEO ĐỐI TƯỢNG CỤ THỂ

3.2.1. Kiểm toán (bảng khai) tài chính (*Audit of financial statements*)

Các bảng khai (báo cáo) tài chính thường có các bảng trình bày tình hình tài chính, trình bày thu nhập và trình bày những luồng tiền với những chú thích kèm theo. Theo thông lệ kế toán quốc tế, các doanh nghiệp thường phải công bố Bảng Cân đối tài sản, Báo cáo Kết quả kinh doanh và Bảng lưu chuyển tiền tệ cùng các Thuyết minh báo cáo tài chính. Thông thường, đây là đối tượng quan tâm trực tiếp của các tổ chức, cá nhân. Do đó, bảng khai tài chính là đối tượng trực tiếp và thường xuyên của kiểm toán. Tuy nhiên, tùy mối liên hệ giữa người quan tâm cụ thể với bảng khai thường tài chính phát sinh những đòi hỏi về tính pháp lý và chủ thể kiểm toán khác nhau. Thông thường, một đơn vị có 100% vốn đầu tư của Nhà nước, Nhà nước vừa là chủ sở hữu, vừa là người giữ vai trò điều tiết nên các bảng khai này do cơ quan kiểm toán của Nhà nước thực hiện kiểm toán. Trong các trường hợp còn lại, những người quan tâm thường có nhiều phía khác nhau. Do vậy, việc kiểm toán này lại do các công ty (hoặc văn phòng) kiểm toán độc lập thực hiện. Trong cả 2 loại khách thể trên, nếu chỉ có các nhà quản lý ở đơn vị kiểm toán quan tâm thì công việc kiểm toán này có thể do kiểm toán nội bộ thực hiện. Tất nhiên, trong mọi trường hợp, công việc kiểm toán đều phải quán triệt yêu cầu tiết kiệm và có lợi. Yêu cầu này sẽ được thực hiện tốt nhất nếu chỉ có một chủ thể kiểm toán duy nhất vẫn rút ra những kết luận có thể làm chỗ dựa cho tất cả những người sử dụng. Chỉ trong trường hợp người quan tâm cho rằng kiểm toán chung ở trên không cung cấp đầy đủ thông tin cho mục đích của mình mới cần lựa chọn cách nắm thêm những dữ kiện chưa có trong kiểm toán chung. Tất nhiên trong trường hợp này sẽ tốn thêm chi phí kiểm toán và cả thời gian của đơn vị được kiểm toán.

Điều quan trọng hơn là với đối tượng kiểm toán cụ thể này (bảng khai tài chính) có nhiều người quan tâm trên những góc độ khác nhau, đồng thời lại có nhiều chủ thể rất đa dạng... Do đó, kiểm toán tài chính cần có hệ thống chuẩn mực thống nhất làm cơ sở cho việc thực hiện kiểm toán. Đây cũng là đặc trưng nổi bật của kiểm toán tài chính so với kiểm toán hoạt động sẽ đề cập tiếp sau.

Tuy nhiên, hệ thống chuẩn mực kiểm toán chưa thể là thước đo đúng sai của bảng khai tài chính. Thước đo này phải là các chuẩn mực kế toán. Theo hệ thống chuẩn mực này, kiểm toán viên (chủ thể kiểm toán) phải xác minh toàn bộ bảng khai tài chính đã lập so với những chuẩn mực chung của kế toán được chấp nhận để kết luận về tính trung thực, hợp lý của thông tin trong các bảng khai và tính pháp lý của biểu mẫu chứa đựng các thông tin đó. Kết quả xác minh được trình bày trên các báo cáo kiểm toán. Đồng thời với kết luận về độ tin cậy của thông tin trong các bảng khai tài chính, chủ thể kiểm toán còn có thể đưa ra những lời khuyên cho những nhà quản lý của khách thể kiểm toán thông qua thư quản lý (management letter). Đây là cách thức mà các công ty (hoặc văn phòng) kiểm toán độc lập cung cấp dịch vụ giá trị gia tăng cho khách hàng của họ. Các vấn đề được đề cập trong thư quản lý thường liên quan đến những hạn chế hoặc tồn tại trong kiểm soát nội bộ, hệ thống thông tin kế toán,... của khách thể kiểm toán và ảnh hưởng của chúng đến việc đạt được mục tiêu của đơn vị. Trên cơ sở phân tích nguyên nhân, các kiến nghị hoặc giải pháp sẽ được kiểm toán viên đề xuất để giúp cho khách thể khắc phục những hạn chế hoặc tồn tại đó.

Kết quả của kiểm toán tài chính chủ yếu phục vụ nhu cầu về thông tin cho người sử dụng bên ngoài khách thể kiểm toán. Đối với các công ty có lợi ích liên quan đến nhiều người như công ty đại chúng, công ty niêm yết thì người quan tâm đến kết quả kiểm toán tài chính của những công ty này là các cổ đông, các nhà đầu tư,... Đối với các doanh nghiệp nhà nước thì người quan tâm đến kết quả kiểm toán chủ yếu là các cơ quan quản lý nhà nước. Kiểm toán tài chính đóng vai trò quan trọng nhằm xác minh và đảm bảo tính minh bạch của các thông tin tài chính của các cơ quan, tổ chức. Tính minh bạch là điều kiện tiên quyết để đảm bảo sự công bằng và quyền lợi của các bên tham gia vào các hoạt động tài chính khác nhau trong nền kinh tế.

Khi nói bảng khai tài chính là đối tượng trực tiếp của kiểm toán tài chính cũng có nghĩa đây không phải là đối tượng duy nhất. Để xác minh và bày tỏ ý kiến, kiểm toán viên còn phải thu thập bằng chứng qua nhiều nguồn như: các chứng từ và tài liệu kế toán do khách thể cung cấp, tổ chức điều tra để thu thập bằng chứng từ nguồn cung cấp bên ngoài khách thể hoặc kiểm toán viên tự tính toán khi cần thiết.

3.2.2. Kiểm toán hoạt động (Operational Audit)

Kiểm toán hoạt động là việc thẩm tra các trình tự và các phương pháp tác nghiệp ở bộ phận hoặc đơn vị kiểm toán. Các tác nghiệp này không chỉ giới hạn ở lĩnh vực tài chính - kế toán còn mở rộng sang cả đánh giá cơ cấu tổ chức, cả nghiệp vụ sử dụng máy tính, cả các phương thức sản xuất, marketing và mọi lĩnh vực quản lý nếu cần và có thể thực hiện... Kết thúc kiểm toán hoạt động, kiểm toán viên không chỉ đưa ra ý kiến đánh giá về các hoạt động cụ thể mà còn đưa ra các ý kiến hoặc giải pháp đề xuất để cải thiện hoạt động được kiểm toán.

Theo JEAN RAFFEGEAN và các cộng sự thì kiểm toán hoạt động là nhận định thành tích và hiệu quả, bao gồm 3 mặt sau:

- Nhận định về thành tích và hiệu quả của hệ thống thông tin và phương pháp điều hành.
- Nhận định về kết quả sử dụng các nguồn lực.
- Nhận định về tính chủ động trong xây dựng dự án và sự tương xứng về điều hành, phát triển^(*)

Có thể dễ dàng hơn trong việc tiếp cận khái niệm mới này trên góc độ lịch sử: Trong lịch sử, từ giữa thế kỷ XX về trước, kiểm toán hoạt động chủ yếu giới hạn ở các nghiệp vụ tài chính - kế toán. Mục tiêu mà kiểm toán hoạt động hướng tới đơn thuần là kiểm tra để phát hiện những sai sót hoặc gian lận có thể xảy ra trong các nghiệp vụ tài chính - kế toán, từ đó đề xuất cách thức điều chỉnh hoặc ngăn chặn chúng. Tuy nhiên, trong bối cảnh quy mô các tổ chức ngày càng mở rộng và phân tán, các hoạt động ngày càng phức tạp, cạnh tranh trong kinh doanh ngày càng gay gắt, nhà quản lý không chỉ đơn thuần quan tâm đến tính đúng sai của thông tin tài chính nữa mà họ còn quan tâm đến tính hữu dụng của thông tin phục vụ cho quá trình điều hành, cách thức sử dụng các nguồn lực khan hiếm một cách hiệu quả,... Chính vì vậy, từ những năm 1950 trở đi, kiểm toán hoạt động được mở rộng sang các lĩnh vực khác nhằm đánh giá về hiệu năng và hiệu quả quản lý. Vai trò của kiểm toán hoạt động hiện đại không chỉ giới hạn ở củng cố nền nếp tài chính kế toán mà còn nâng cao hiệu năng và hiệu quả của hoạt động quản lý.

(*) Jean Raffegean. L'Audit operational - NXB Giáo dục - Cộng hoà Pháp 1984.

Chủ thể thực hiện kiểm toán hoạt động chủ yếu là kiểm toán nội bộ trong các tổ chức có quy mô lớn, hoạt động đa ngành đa lĩnh vực với địa bàn hoạt động phân tán. Các hoạt động mà kiểm toán nội bộ quan tâm, đánh giá trong các tổ chức khá đa dạng. Chúng bao gồm hoạt động cung ứng các yếu tố đầu vào, quản lý và sử dụng nhân sự, hoạt động sản xuất hoặc cung ứng dịch vụ, hoạt động marketing, thu chi và thanh toán,... Trong lĩnh vực công, kiểm toán hoạt động do Kiểm toán Nhà nước thực hiện. Những hoạt động mà Kiểm toán Nhà nước quan tâm khá điển hình như hoạt động thu thuế cho ngân sách nhà nước do cơ quan thuế thực hiện, hoạt động chi ngân sách thông qua kho bạc nhà nước, hoạt động quản lý và sử dụng tài sản công,...

Mối quan hệ giữa chủ thể và khách thể trong kiểm toán hoạt động mang đậm sắc thái nội bộ, kể cả các trường hợp kiểm toán các hoạt động huy động, sử dụng ngân sách nhà nước và các tài sản công tại các cơ quan, doanh nghiệp nhà nước do Kiểm toán Nhà nước thực hiện. Mặc dù phạm vi cuộc kiểm toán rất rộng, song mục đích chủ yếu của kiểm toán là hướng đến việc đánh giá thực tế mức độ tiết kiệm trong chi tiêu, hiệu lực trong kiểm soát vĩ mô và năng lực quản lý của nhà nước đối với nội bộ nền kinh tế. Cần lưu ý rằng, mặc dù kiểm toán hoạt động chủ yếu do Kiểm toán Nhà nước và kiểm toán nội bộ thực hiện, nhưng loại hình kiểm toán này vẫn có thể đảm nhận bởi các văn phòng kiểm toán tư hoặc công ty kiểm toán độc lập - nếu đây là các dịch vụ tạo ra giá trị gia tăng do các khách hàng yêu cầu họ cung cấp.

Mục tiêu thực hiện kiểm toán hoạt động nhằm đánh giá (i) tính hiệu lực của hệ thống thông tin và quản trị nội bộ; (ii) tính hiệu quả trong thực hiện các hoạt động và (iii) tính hiệu năng trong quản lý. Trong kiểm toán hoạt động, hiệu lực thể hiện tần suất và cường độ tác động của các quy chế, thủ tục kiểm soát trong một đơn vị lên các hoạt động nhằm đạt được các mục tiêu mà nhà quản lý đơn vị đó mong đợi. Ví dụ, kiểm toán nội bộ thực hiện đánh giá hoạt động cho vay tại ngân hàng nhằm phát hiện các thủ tục phê duyệt tín dụng đang được áp dụng để kiểm soát việc cho vay có lỗ hổng như: phê duyệt các khoản vay quá dễ dãi, không cần tài sản đảm bảo từ đó gây ra các rủi ro về nợ xấu cho ngân hàng.

Nhận định về tính hiệu quả trong kiểm toán hoạt động là đánh giá về sự tiết kiệm trong mua sắm các nguồn lực, khả năng sản xuất (sức sản xuất) và khả năng sinh lợi của một hoạt động thuộc cơ quan hay tổ chức. Ví dụ khi kiểm toán hoạt động quản lý và sử dụng nhân lực, kiểm toán viên cần quan tâm đến năng suất của lao động trực tiếp tại bộ phận sản xuất. Đây chính là biểu hiện về khả năng sản xuất (sức sản xuất) của lực lượng lao động. Khi năng suất lao động cao, hiệu quả sử dụng lao động của đơn vị cao và ngược lại. Tuy nhiên, trong nền kinh tế hiện đại tính hiệu quả còn được đánh giá thông qua sức sinh lợi (cụ thể ở ví dụ là sản phẩm của công nhân có tiêu thụ được hay không) và tính tiết kiệm (công nhân tiêu hao các nguồn lực như điện, nguyên vật liệu...) trong quá trình tạo ra sản phẩm như thế nào.

Hiệu năng quản lý các hoạt động thể hiện ở mối quan hệ giữa kết quả đầu ra và mục tiêu của hoạt động. Nói cách khác, hiệu năng quản lý thể hiện khả năng hiện thực hóa các mục tiêu đã được xác lập của hoạt động trong một cơ quan hoặc tổ chức. Tuy nhiên, để đạt được các mục tiêu mà nhà quản lý mong đợi, điều kiện tiên quyết là phải đảm bảo được nguồn lực đầu vào, kể cả trong hiện tại và tương lai. Nhờ đó, kết quả thực hiện mới có thể đạt được thông qua việc so sánh giữa thành tích thực tế với kế hoạch, dự toán hay các mục tiêu đã xác lập từ trước.

Giữa kiểm toán tài chính và kiểm toán hoạt động có sự khác biệt khá lớn. Sự khác biệt không chỉ thể hiện ở đối tượng, mục tiêu đánh giá, mối quan hệ giữa chủ thể với khách thể kiểm toán,... mà còn thể hiện ở cơ sở tiến hành kiểm toán. Trong kiểm toán tài chính, để nhận định về mức độ tin cậy của các thông tin tài chính, kiểm toán viên phải dựa vào các nguyên tắc, chuẩn mực hay chế độ kế toán tài chính, tuy nhiên, các khái niệm hiệu năng quản lý hay hiệu quả hoạt động khó đánh giá khách quan hơn nhiều so với việc làm đúng hoặc trình bày bảng khai tài chính theo đúng các nguyên tắc kế toán được chấp nhận. Phạm vi kiểm toán hoạt động bao gồm các hoạt động tài chính và phi tài chính thường khá đa dạng và phức tạp được thực hiện ở các đơn vị khác nhau vì vậy khó có một khuôn mẫu hay chuẩn mực cụ thể, thống nhất nào để đánh giá các hoạt động. Trong kiểm toán hoạt động nhất thiết phải xây dựng các tiêu chí và thiết lập các tiêu chuẩn đánh giá phù hợp với đặc điểm của

từng loại hoạt động trong bối cảnh cụ thể. Ví dụ, trong kiểm toán hoạt động thanh toán, kiểm toán viên quan tâm đến việc đánh giá tính hiệu lực trong kiểm soát các khoản chi thông qua các thủ tục phê duyệt hay việc áp dụng các nguyên tắc bất kiêm nhiệm để hạn chế gian lận. Tuy nhiên, trong kiểm toán hoạt động cung ứng, các tiêu chí cần sử dụng lại là mức độ tiết kiệm chi tiêu trong việc mua sắm hoặc việc đạt được các mục tiêu như: cung ứng phải đủ về số lượng, chất lượng, kịp về thời gian và đáp ứng tốt nhất nhu cầu về các yếu tố đầu vào cho sản xuất và tiêu thụ.

Trong kiểm toán hoạt động, kết quả kiểm toán có thể được trình bày trên biên bản hoặc báo cáo kiểm toán. Hình thức và nội dung của báo cáo hoặc biên bản kiểm toán tùy thuộc vào yêu cầu quản lý và mối quan hệ giữa chủ thể và khách thể kiểm toán trong từng đơn vị cụ thể. Tuy vậy, giữa chúng thường có điểm chung, đó là báo cáo hoặc biên bản kiểm toán phải thể hiện ý kiến của kiểm toán viên về kết quả đánh giá các mục tiêu hiệu lực, hiệu quả hoặc hiệu năng của các hoạt động. Nội dung quan trọng nhất của báo cáo hoặc biên bản kiểm toán là các phát hiện kiểm toán cùng các tiêu chí và tiêu chuẩn đánh giá. Trên cơ sở phân tích các nguyên nhân dẫn đến những phát hiện đó, kiểm toán viên phải đề xuất được các giải pháp khắc phục hoặc các khuyến nghị để cải thiện. Nếu kiểm toán tài chính thiên về xác minh các thông tin trong quá khứ thì kiểm toán hoạt động lại hướng đến mục đích hoàn thiện các hoạt động trong tương lai. Kết quả của kiểm toán hoạt động thường cung cấp cho những người quan tâm bên trong đơn vị nhằm nâng cao hiệu lực trong kiểm soát và quản trị nội bộ, hiệu quả hoạt động và hiệu năng quản lý. Chính vì vậy, kiểm toán hoạt động mang màu sắc tư vấn cho quản lý nhiều hơn là kiểm toán.

3.2.3. Kiểm toán liên kết (Intergrated Audit)

Kiểm toán liên kết là sự sáp nhập các loại kiểm toán trên và thường được ứng dụng ở các đơn vị công cộng. Đây là việc thẩm định, soát xét công việc quản lý các nguồn tài chính, nhân lực, vật lực đã ủy quyền cho người sử dụng theo mục tiêu đã đặt ra. Với ý nghĩa như vậy, trong kiểm toán liên kết phải đồng thời giải quyết 2 yêu cầu:

Một là, xác minh tính trung thực của các thông tin tài chính cùng với xác định mức an toàn của các nghiệp vụ tài chính và chất lượng của

hệ thống kiểm soát nội bộ. Yêu cầu này tương ứng với các mục tiêu của kiểm toán tài chính.

Hai là, hướng vào những thành tích và hiệu quả trong đó cần xem xét việc thiết lập hệ thống thông tin và quản lý cũng như việc điều hành hướng tới tối ưu hoá việc sử dụng các nguồn lực. Nội dung tối ưu hoá được các nhà kiểm toán Canada xác định bằng ba chữ "E": Economy (tiết kiệm), Efficiency (hiệu quả), Effectiveness (hiệu năng).

Tiết kiệm (Economy) được hiểu là việc mua sắm các nguồn lực phải được xác định hợp lý về số lượng và bảo đảm yêu cầu chất lượng với chi phí thấp nhất.

Hiệu quả (Efficiency) được hiểu là quan hệ giữa một bên là các sản phẩm, dịch vụ làm ra với một bên là nguồn lực đã tạo ra chúng với yêu cầu có kết quả tối đa với chi phí về nguồn lực tối thiểu.

Hiệu năng (Effectiveness) phản ánh mức độ đạt được mục tiêu của kết quả cụ thể của một chương trình, hoạt động. Mức độ đạt được mục tiêu càng cao thì hiệu năng quản lý hoạt động càng tốt. Do các chương trình khác nhau về mục tiêu và về quản lý nên cách thức kiểm toán và hình thức báo cáo kiểm toán cũng khác nhau.

Như vậy, kiểm toán liên kết có thể thấy là sự kết hợp kiểm toán tài chính và kiểm toán hoạt động, để việc xác minh và đưa ra ý kiến đúng đắn và toàn diện hơn. Ví dụ về kiểm toán liên kết trong thực tế là kiểm toán báo cáo quyết toán dự án, hay chương trình. Trong đó, kiểm toán viên vừa đánh giá tính trung thực của thông tin trong báo cáo quyết toán, vừa đánh giá tính hiệu quả, hiệu năng của dự án hay chương trình (mục tiêu dự án, chương trình có đạt được hay không? nếu đạt được thì trên cơ sở tiết kiệm hay lãng phí nguồn lực như thế nào).

3.3. PHÂN LOẠI KIỂM TOÁN THEO HỆ THỐNG BỘ MÁY TỔ CHỨC

3.3.1. Kiểm toán độc lập

Kiểm toán độc lập là hoạt động đặc trưng của kinh tế thị trường. Đây là các tổ chức kinh doanh dịch vụ kiểm toán và tư vấn theo yêu cầu của khách hàng. Ở các nước sớm phát triển theo cơ chế thị trường, kiểm toán độc lập đã hành nghề trước khi có những chuẩn mực chung (về kiểm toán viên) và chuẩn mực chuyên ngành (về công tác kiểm toán).

Cho đến nay trên thế giới đã có hàng trăm ngàn tổ chức kiểm toán độc lập hoạt động trong lĩnh vực kiểm toán và tư vấn tài chính (riêng ở Mỹ có hơn 30.000 tổ chức này).

Kinh nghiệm ở các nước có lịch sử phát triển kiểm toán lâu dài cho thấy trong những năm phát triển, việc hành nghề riêng biệt của từng kiểm toán viên hoặc của một nhóm nhân viên trong lĩnh vực kiểm toán, tư vấn tài chính khá phổ biến. Đặc biệt ở Cộng hoà Pháp, các giám định viên hành nghề tự do đã đi vào từng công ty, từng hộ kinh doanh để làm các dịch vụ tư vấn kế toán, tài chính và thuế. Mô hình này đã thích nghi hàng trăm năm qua và hiện nay vẫn còn có hiệu quả đặc biệt với các doanh nghiệp nhỏ kể cả các hộ kinh doanh. Hiện nay, Cộng hoà Pháp tổ chức 24 văn phòng kiểm toán khu vực nhưng thực tế hành nghề lại ở 2.500 cơ sở với gần 10.000 người. Ngay ở Mỹ là nơi có nhiều công ty lớn song trong số 36.000 công ty CPA có tới 95% các công ty từ 1 - 25 người. Ở Trung Quốc cũng chỉ có số ít các tổ chức kiểm toán độc lập với quy mô hàng trăm nhân viên do các Sở Tài chính đỡ đầu như Thượng Hải CPA (246 người) và Bắc Kinh CPA (774 người) v.v. Ngay công ty liên doanh Deloitte Touche Toumatsu Shanghai Certified Public Accountants Ltd (DTT-SCPA) cũng chỉ có 20 người. Còn lại gần 600 văn phòng kiểm toán có quy mô rất nhỏ (3 - 5 kiểm toán viên). Ở Hồng Kông, bên cạnh văn phòng có 1.000 nhân viên vẫn có trên 100 văn phòng có quy mô nhỏ.

Hiện nay, thế mạnh trong cạnh tranh quốc tế của kiểm toán độc lập đã được thể hiện ở các công ty kiểm toán có quy mô lớn quốc gia và xuyên quốc gia. Chỉ tính riêng 28 công ty lớn của thế giới đã có gần 500.000 nhân viên, gần 8.000 văn phòng với doanh số trên 34.000 tỷ USD, bình quân 70.000 USD/người/năm. Trong số các công ty nói trên có 6 công ty xuyên quốc gia đứng hàng đầu thế giới (gọi tắt là 6 lớn) là Ernst and Young, KPMG Peat Marwick, Coopers and Lybrand, Arthur Andersen, Deloitte Touche Toumatsu và Price Waterhouse. Sau khi Price Waterhouse và Coopers and Lybrand sáp nhập với nhau thành Price Waterhouse Coopers thì còn lại "Năm lớn" (The big five), và gần đây Arthur Andersen bị xoá sổ vì dính líu vào vụ gian lận của các tập đoàn lớn của Mỹ như Enron, Xerox, WorldCom nên đến nay chỉ còn lại bốn lớn (The big four). Các công ty này đều đã đến Việt Nam, hiện đã có văn

phòng ở Việt Nam và có những công ty đã hoạt động ở Việt Nam trước năm 1976. Chúng đã và đang cạnh tranh với nhau trên thị trường quốc tế. Hình thức "Công ty lớn" rất phát triển ở Mỹ và công ty lớn này đã vươn ra thị trường thế giới bằng cách lập văn phòng ở các châu (kể cả châu Âu) để cạnh tranh với nhau, với các công ty kiểm toán và tư vấn của các nước sở tại chủ yếu trên địa bàn các xí nghiệp liên doanh.

Lĩnh vực hoạt động của các công ty này tập trung vào 4 loại dịch vụ: dịch vụ đảm bảo (chứng thực - assurance), dịch vụ kế toán, dịch vụ thuế và các dịch vụ khác.

Xét một cách chung nhất, dịch vụ đảm bảo là loại hình dịch vụ chứng thực về mức độ tin cậy của thông tin. Chủ thể thực hiện sau khi đã thực hiện công việc theo nghiệp vụ chuyên môn của mình phải công bố kết luận bằng văn bản khẳng định sự tin cậy của thông tin đã được chứng thực liên quan đến một thể nhân hoặc pháp nhân. Mục đích của dịch vụ đảm bảo nhằm cung cấp thông tin có chất lượng cho người sử dụng để họ có thể ra quyết định hợp lý và đúng đắn hơn. Dịch vụ chứng thực có phạm vi rất rộng được thực hiện bởi các chuyên gia có năng lực và trình độ tương xứng ở nhiều lĩnh vực khác nhau. Xét trong lĩnh vực kiểm toán, các công ty kiểm toán có thể cung cấp nhiều loại chứng thực với các mức độ khẳng định về độ tin cậy của thông tin khác nhau. Dịch vụ kiểm toán tài chính là dịch vụ điển hình trong các dịch vụ đảm bảo do công ty kiểm toán cung cấp. Dịch vụ soát xét báo cáo tài chính cũng là dịch vụ đảm bảo nhưng có sự hạn chế hơn về trách nhiệm của kiểm toán viên khi so sánh với dịch vụ kiểm toán, chính vì vậy chi phí cho dịch vụ này thấp hơn nhiều so với dịch vụ kiểm toán. Ngoài hai loại dịch vụ này, còn có những dịch vụ đảm bảo khác như chứng thực các dự báo trong tương lai (dự toán hoặc kế hoạch) hoặc báo cáo thống kê tình thực hiện đầu tư trong các dự án đầu tư,...

Dịch vụ thuế cũng là một trong những dịch vụ khá cơ bản được các công ty kiểm toán thực hiện bên cạnh dịch vụ kiểm toán. Để đáp ứng nhu cầu cho khách hàng, các kiểm toán viên có thể soạn thảo các bản kê khai thuế cho các thể nhân và pháp nhân và thực hiện tư vấn về thuế liên quan đến nhiều vấn đề như hoạch định chính sách thuế liên quan đến nhiều sắc thuế khác nhau. Hầu hết các công ty kiểm toán đều có bộ phận

chuyên môn về thuế để thực hiện dịch vụ này. Đối với các công ty kiểm toán nhỏ, dịch vụ thuế rất quan trọng và có thể chiếm tỷ trọng lớn trong tổng doanh thu của đơn vị.

Dịch vụ kế toán do các công ty kiểm toán thực hiện cũng khá đa dạng. Chúng có thể là dịch vụ lập và hợp nhất báo cáo tài chính, ghi chép sổ kế toán, tính giá thành sản phẩm, quản lý tài sản cố định,.. Bên cạnh các dịch vụ trên, công ty kiểm toán còn thực hiện các dịch vụ tư vấn khác như tư vấn tuyển dụng cho khách hàng, xây dựng hoặc hoàn thiện hệ thống kế toán, kiểm soát nội bộ, thiết lập hệ thống thông tin dành cho quản lý, tư vấn về tài chính doanh nghiệp, tư vấn về chiến lược tiếp thị hoặc quản lý các hoạt động cơ bản của đơn vị, tư vấn để quản trị rủi ro,... Các công ty kiểm toán lớn đều có bộ phận chức năng thực hiện cung cấp dịch vụ tư vấn cho khách hàng. Bộ phận này thường hoạt động độc lập với bộ phận cung cấp dịch vụ kiểm toán, kế toán và thuế, ngoại trừ một số dịch vụ chuyên sâu về kế toán, tài chính và kiểm soát nội bộ.

Ở Việt Nam, trước 1976 có công ty kiểm toán độc lập của nước ngoài và các giám định viên kế toán hành nghề độc lập ở các tỉnh và thành phố phía Nam. Tuy nhiên, sự hiện diện chính thức của kiểm toán độc lập Việt Nam được đánh dấu bằng sự ra đời của Công ty Kiểm toán Việt Nam (VACO) và Công ty Dịch vụ kế toán, kiểm toán và tư vấn tài chính (AASC) từ 5/1991. Cho đến nay đã xuất hiện thêm nhiều công ty kiểm toán Việt Nam: Công ty Tư vấn và kiểm toán (A&C), Công ty Tư vấn và kiểm toán Sài Gòn (AFC), Công ty Kiểm toán Đà Nẵng (ĐAC), Công ty Kiểm toán và dịch vụ tin học (AISC), Công ty Kiểm toán Hạ Long (HAACo.), Công ty Kiểm toán và kế toán Hà Nội...; Các công ty 100% vốn nước ngoài gồm: Công ty Deloitte Việt Nam, Công ty Ernst and Young Việt Nam (E&Y), KPMG Peat Marwick Việt Nam (KPMG), Price Waterhouse Coopers Việt Nam (PwC),... Tính đến 2016, đã có 247 công ty kiểm toán độc lập đủ điều kiện hành nghề kiểm toán tại Việt Nam (theo số liệu của Hiệp hội Kiểm toán viên hành nghề Việt Nam - VACPA^(*)). Sự ra đời của các công ty kiểm toán độc lập này góp phần quan trọng trong việc cung cấp dịch vụ kiểm toán, tư vấn cho những người quan tâm trong cơ chế kinh tế mới ở Việt Nam.

(*) www.vacpa.org.vn/Page/Detail.aspx?newid=4879 truy cập lúc 10h00 ngày 12/4/2016

Ngày 29/3/2011, Luật Kiểm toán độc lập được Quốc hội nước Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam thông qua và chính thức có hiệu lực từ 01/01/2012 đã đánh dấu một bước ngoặt quan trọng trong việc hoàn thiện hành lang pháp lý cho kiểm toán độc lập hoạt động và tạo điều kiện để nâng cao chất lượng hoạt động kiểm toán độc lập tại Việt Nam.

Kiểm toán là một nghề chuyên sâu nên đòi hỏi kiểm toán viên phải đáp ứng được các điều kiện nhất định. Về mặt chuyên môn và trình độ nghiệp vụ, kiểm toán viên cần phải có chứng chỉ kiểm toán viên (CPA) do các tổ chức có thẩm quyền cấp. Ở nhiều nước trên thế giới, chứng chỉ thường do các tổ chức nghề nghiệp tổ chức thi và cấp cho các kiểm toán viên đạt yêu cầu. Tại Việt Nam hiện nay thẩm quyền này thuộc về Bộ Tài chính. Để đảm bảo chất lượng kiểm toán, kiểm toán viên cần có phẩm chất đạo đức tốt, đặc biệt không có tiền án, tiền sự. Xét trên khía cạnh pháp lý, kiểm toán viên phải đăng ký hành nghề. Chẳng hạn tại Việt Nam, kiểm toán viên phải đăng ký hành nghề tại Bộ Tài chính, trong khi đó, ở một số quốc gia khác, kiểm toán viên đăng ký hành nghề tại Bộ Tư pháp. Kiểm toán viên cần phải đảm bảo tính độc lập khi hành nghề kiểm toán và cần phải cam kết về tính độc lập của mình đối với khách thể kiểm toán. Kiểm toán viên không có mối quan hệ ruột thịt với khách thể kiểm toán hoặc có chung lợi ích với khách thể kiểm toán. Độc lập là điều kiện quan trọng đảm bảo chất lượng kiểm toán và ý kiến khách quan của kiểm toán viên.

Mối quan hệ giữa chủ thể và khách thể trong kiểm toán độc lập là mối quan hệ tự nguyện. Tính tự nguyện trước hết thể hiện ở quyền của khách thể kiểm toán trong việc tìm kiếm và lựa chọn đối tác kiểm toán cho mình, sau nữa là quyền ngang bằng nhau trong đàm phán và thỏa thuận để đi đến việc ký kết hợp đồng kiểm toán giữa hai bên, trong đó một bên cung cấp dịch vụ kiểm toán (doanh nghiệp kiểm toán) và bên kia là các khách hàng có nhu cầu kiểm toán. Do các doanh nghiệp kiểm toán hoạt động vì mục tiêu lợi nhuận nên cuộc kiểm toán do kiểm toán độc lập thực hiện là cuộc kiểm toán có thu phí. Tuy nhiên, phải lưu ý rằng khách thể kiểm toán bao gồm hai loại: *tự nguyện* và *bắt buộc*. Một số khách thể kiểm toán, theo quy định của pháp luật, phải thực hiện kiểm toán. Theo Điều 44 Luật Kiểm toán độc lập tại Việt Nam thì các khách thể bắt buộc

của kiểm toán độc lập là: doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài; tổ chức tín dụng được thành lập và hoạt động theo Luật các tổ chức tín dụng; tổ chức tài chính, doanh nghiệp kinh doanh bảo hiểm, doanh nghiệp môi giới bảo hiểm; công ty đại chúng, tổ chức phát hành và tổ chức kinh doanh chứng khoán; các cơ sở thực hiện xã hội hóa; doanh nghiệp nhà nước (trừ các doanh nghiệp nhà nước thuộc các lĩnh vực an ninh quốc phòng; dự án quan trọng quốc gia và các dự án nhóm A sử dụng vốn nhà nước (trừ các dự án thuộc các lĩnh vực an ninh quốc phòng); và các khách thể khác theo quy định của pháp luật bắt buộc phải kiểm toán.

Bên cạnh các khách thể bắt buộc còn có các khách thể kiểm toán tự nguyện, là các cá nhân, tổ chức có nhu cầu kiểm toán mà không bị pháp luật yêu cầu phải kiểm toán. Ở nhiều nước trên thế giới đều có những quy định rõ ràng về khách thể bắt buộc và khách thể tự nguyện. Ví dụ, theo Luật Công ty tại Anh có quy định quyền được miễn trừ kiểm toán (audit exemption) đối với một số tổ chức nhất định kể từ 10/10/2012. Theo đó, các tổ chức sẽ không phải kiểm toán nếu thỏa mãn hai trong ba điều kiện: (i) doanh thu hàng năm không vượt quá 6,5 triệu bảng Anh, (ii) tổng tài sản không vượt quá 3,26 triệu bảng Anh, và; (iii) lực lượng lao động không vượt quá 50 nhân viên^(*).

Người sử dụng kết quả kiểm toán tùy thuộc vào loại hình kiểm toán do kiểm toán độc lập cung cấp. Nếu doanh nghiệp kiểm toán cung cấp các dịch vụ kiểm toán hoạt động hoặc các dịch vụ tư vấn khác về thuế, kế toán, quản trị doanh nghiệp,... thì người quan tâm đến kết quả thường bên trong đơn vị được kiểm toán. Nếu doanh nghiệp kiểm toán kiểm toán cung cấp dịch vụ kiểm toán tài chính cho khách thể bắt buộc phải kiểm toán thì những người quan tâm đến kết quả kiểm toán thường bên ngoài đơn vị được kiểm toán. Trong trường hợp này, báo cáo kiểm toán do kiểm toán độc lập phát hành thường có giá trị pháp lý cao. Về mặt hình thức và nội dung, báo cáo kiểm toán phải được lập theo mẫu do luật pháp và chuẩn mực kiểm toán quy định. Kết quả kiểm toán được sử dụng để giải quyết mối quan hệ kinh tế giữa khách thể kiểm toán với các bên có liên quan như cổ đông, các chủ nợ của đơn vị, các đối tác góp

^(*) www.gov.uk/audit-exemption-for-private-limited-companies. Truy cập lúc 11h30 ngày 12/4/2016

vốn liên doanh liên kết, các cơ quan có thẩm quyền quản lý của Nhà nước. Trong Luật Kiểm toán độc lập tại Việt Nam, Điều 6 đã quy định: Báo cáo kiểm toán là một trong những tài liệu để: (i) các cổ đông, các nhà đầu tư có quyền lợi trực tiếp với đơn vị được kiểm toán, các bên tham gia liên doanh, liên kết, các khách hàng và tổ chức, cá nhân khác sử dụng kết quả kiểm toán để xử lý các mối quan hệ về quyền lợi và nghĩa vụ của các bên có liên quan trong quá trình hoạt động của đơn vị; cơ quan nhà nước và đơn vị cấp trên sử dụng cho quản lý, điều hành theo chức năng, nhiệm vụ được giao. Ngoài ra, báo cáo kiểm toán độc lập còn giúp đơn vị được kiểm toán phát hiện, xử lý và ngăn ngừa kịp thời các sai sót, yếu kém trong hoạt động của đơn vị.

3.3.2. Kiểm toán Nhà nước

Kiểm toán Nhà nước là hệ thống bộ máy chuyên môn của nhà nước thực hiện các chức năng kiểm toán ngân sách và tài sản công. Ở thời kỳ trung đại, Kiểm toán Nhà nước đã xuất hiện để đối soát tài sản của vua chúa. Qua quá trình phát triển cho đến nay, Kiểm toán Nhà nước ở các nước phát triển đều thực hiện chức năng kiểm toán các đơn vị ở khu vực công cộng.

Ở *Cộng hoà Pháp*, cơ quan kiểm toán quốc gia là Toà thẩm kế (Cour des Comptes) do Napoleon đệ nhất thành lập từ 1807 song mãi đến 1976 mới được Đạo luật sửa đổi ngày 22/6/1976 giao việc đối chiếu các bảng khai tài chính và việc quản lý các xí nghiệp công cộng. Đến 1982, các cơ quan kiểm toán địa phương được thành lập để kiểm toán ngân sách địa phương, các tổ chức nhà nước, các xí nghiệp sử dụng vốn nhà nước và giám sát việc quản lý của các chính quyền địa phương. Do đó, cho đến nay Toà thẩm kế có quyền và nghĩa vụ kiểm tra tài khoản và sổ sách kế toán của bộ máy chính quyền trung ương (trừ tài khoản của Tổng thống, Quốc hội, Thượng viện và Ủy ban Tư pháp), các công sở quốc gia và các xí nghiệp công, các tổ chức xã hội. Đồng thời, Toà thẩm kế còn có quyền xét xử như một quan toà.

Ở *Mỹ*, cơ quan Kiểm toán Nhà nước (GAO - Government Accountability Office) được thành lập theo Luật Ngân sách và Kế toán năm 1921. Kiểm toán Nhà nước tại Mỹ là một cơ quan độc lập, không phe phái trong hệ thống lập pháp của Nhà nước liên bang và thực hiện

chức năng kiểm toán cho Quốc hội. Tổng Kiểm toán Nhà nước tại Mỹ (Comptroller General) được Tổng thống Mỹ chỉ định (căn cứ từ danh sách đề cử của các đại biểu Quốc hội) theo nhiệm kỳ 15 năm. Về cơ bản, GAO thực hiện chức năng giám sát cho Quốc hội Mỹ đối với việc chi tiêu ngân sách của Chính phủ liên bang. GAO thực hiện nhiệm vụ kiểm toán theo luật định và theo yêu cầu của các ủy ban trong Quốc hội. Cụ thể:

- Đánh giá tính hiệu năng và hiệu quả của các hoạt động chi tiêu ngân sách của Chính phủ liên bang;
- Điều tra các hoạt động vi phạm pháp luật liên quan đến thu chi ngân sách nhà nước;
- Đánh giá mức độ hoàn thành mục tiêu của các chương trình và chính sách do Chính phủ liên bang thực hiện;
- Thực hiện phân tích chính sách và đưa ra các đề xuất liên quan đến ngân sách nhà nước để trình Quốc hội xem xét;

Thông qua việc thực hiện các nhiệm vụ trên, Kiểm toán Nhà nước tại Mỹ tư vấn cho Quốc hội và thủ trưởng các cơ quan của Nhà nước cách thức tăng cường tính hiệu quả, hiệu năng trong việc thực hiện các hoạt động, đồng thời đảm bảo các giá trị đạo đức, sự công bằng và phản ứng nhanh nhạy trong việc ra quyết định và thực thi các chính sách. Về cơ bản, kết quả kiểm toán do GAO thực hiện có tác dụng cải thiện các hoạt động của Chính phủ liên bang và góp phần tiết kiệm tiền đóng thuế của người dân. Trong năm tài khóa 2015, với ngân sách hoạt động 551,6 triệu USD, căn cứ vào kết quả kiểm toán của GAO, ngân sách nhà nước tại Mỹ đã tiết kiệm được 74,7 tỷ USD^(*). Như vậy cứ 1 USD đầu tư cho hoạt động của GAO đã mang lại lợi ích cho nhà nước 134 USD.

Ở *Canada*, Văn phòng Tổng Kiểm toán trưởng OAG (The Office of the Auditor General of Canada) được thành lập từ 1878 tách biệt khỏi Chính phủ với trách nhiệm lúc đó là kiểm tra các nghiệp vụ đã phát sinh và cải tiến hay bãi bỏ việc phát hành tín phiếu của Chính phủ. Từ 1931 những khoản thanh toán được chuyển qua Kho bạc, Tổng Kiểm toán có trách nhiệm kiểm tra và ghi chép việc sử dụng các quỹ đó. Từ những

(*) Theo www.gao.gov/about US.Gao - About GAO truy cập lúc 20h00 ngày 7/4/2016

năm 50 Văn phòng Tổng Kiểm toán trưởng bắt đầu báo cáo về "Các khoản thanh toán phi sản xuất". Từ năm 1977, Luật quy định cho Văn phòng Tổng Kiểm toán Canada được thông qua. OAG thực hiện chức năng kiểm toán phục vụ cho Quốc hội Canada. Tổng Kiểm toán trưởng được bổ nhiệm theo nhiệm kỳ 10 năm. Các đại biểu quốc hội sử dụng báo cáo do OAG cung cấp để giám sát các hoạt động của Chính phủ liên bang và đảm bảo việc thực thi trách nhiệm của Chính phủ liên bang trên cơ sở sử dụng ngân sách nhà nước. Phạm vi và trách nhiệm của OAG được mở rộng không chỉ được đánh giá tính trung thực, hợp lý của báo cáo tài chính của Chính phủ mà còn được phép báo cáo về việc điều hành của Chính phủ. Các hoạt động thuộc đối tượng kiểm toán của OAG khá đa dạng liên quan đến nhiều lĩnh vực khác nhau như y tế, văn hóa, môi trường, tài chính, nông nghiệp, giao thông vận tải, nghiên cứu khoa học, ... Khách thể của OAG bao gồm hơn 100 cơ quan và tổ chức thuộc Chính phủ liên bang, 40 tập đoàn thuộc sở hữu của Chính phủ liên bang (ví dụ Tập đoàn Truyền thông Canada), các vùng lãnh thổ (khu vực tự trị) như Nunavut, Yukon, Northwest và các tập đoàn thuộc các khu vực này có nhận kinh phí từ ngân sách nhà nước.

Văn phòng Tổng Kiểm toán trưởng tại Canada (OAG) thực hiện các cuộc kiểm toán tài chính, kiểm toán hoạt động và các cuộc điều tra đặc biệt theo yêu cầu của Quốc hội. Trong lĩnh vực kiểm toán tài chính, OAG xác minh tính trung thực và hợp lý của các thông tin trình bày trên báo cáo tài chính hàng năm của các tập đoàn nhà nước, các cơ quan và tổ chức trực thuộc Chính phủ liên bang và các khu vực tự trị, đồng thời đánh giá mức độ tuân thủ của các cơ quan, tổ chức trong quá trình thực hiện các hoạt động tài chính theo quy định của luật pháp. Các cuộc kiểm toán tài chính chiếm khoảng 50%^(*) khối lượng công việc do OAG thực hiện hàng năm. Trong lĩnh vực kiểm toán hoạt động, OAG thực hiện đánh giá về tính kinh tế, tính hiệu quả hoạt động, hiệu năng quản lý và mức độ tác động đến môi trường của các chương trình do các cơ quan, tổ chức nhà nước thực hiện. Về thực chất, đây là hoạt động đánh giá có tính độc lập, khách quan và hệ thống về cách thức điều hành của Chính phủ, trách nhiệm của Chính phủ trong thực thi các nhiệm vụ và quá trình sử

(*) www.oag.gov What we do - truy cập lúc 21h00 ngày 7/4/2016

dụng các nguồn lực của nhà nước. Kiểm toán hoạt động được lập kế hoạch và thực hiện phù hợp với các chuẩn mực kiểm toán và các quy định pháp lý. Khi thực hiện kiểm toán hoạt động, các kiểm toán viên có năng lực và trình độ tương xứng thuộc Văn phòng Tổng Kiểm toán trưởng phải: (i) thiết lập các mục tiêu kiểm toán và tiêu chí, tiêu chuẩn để đánh giá hoạt động; (ii) thu thập bằng chứng cần thiết để đánh giá hoạt động theo các tiêu chí, tiêu chuẩn đã thiết lập; (iii) báo cáo các phát hiện kiểm toán (kể cả tích cực và tiêu cực); (iv) đưa ra kết luận về các mục tiêu kiểm toán và; (v) đề xuất các kiến nghị để cải thiện các hoạt động trong trường hợp có sự khác biệt đáng kể giữa các hoạt động được đánh giá với các tiêu chí, tiêu chuẩn đã thiết lập.

Các cuộc điều tra đặc biệt do OAG tiến hành thực chất thuộc loại hình kiểm toán hoạt động. Khách thể của những cuộc điều tra này là các tập đoàn thuộc sở hữu nhà nước. Mục đích cơ bản của cuộc điều tra là xem xét và đánh giá về tính kinh tế, hiệu quả hoạt động và hiệu năng quản lý của các tập đoàn. Theo quy định hiện hành, các tập đoàn sẽ chịu sự kiểm toán từ Kiểm toán Nhà nước Canada ít nhất 10 năm một lần. OAG sẽ lên kế hoạch đối với các cuộc điều tra đặc biệt trên cơ sở xem xét kỹ lưỡng nguồn lực thực hiện và các quy định về thời gian. Kết quả kiểm toán sẽ được gửi trực tiếp cho hội đồng quản trị của các tập đoàn, và trong trường hợp ngoại lệ sẽ được báo cáo cho bộ trưởng phụ trách trực tiếp tập đoàn và Quốc hội Canada.

Ở *Australia*, cơ quan Kiểm toán Quốc gia - ANAO (Australia National Auditing Office) được thành lập từ năm 1901 theo Luật Kiểm toán. Quốc hội là khách hàng đặc biệt của Cơ quan Kiểm toán Quốc gia và thông qua luật pháp để quy định hoạt động của cơ quan này. Mục đích cơ bản ANAO hướng đến là cung cấp sự đánh giá độc lập về các hoạt động quản lý công, hoạt động tài chính và trách nhiệm giải trình của các cơ quan hoặc tổ chức thuộc khu vực Nhà nước. ANAO thực hiện các cuộc kiểm toán hoạt động, kiểm toán tài chính và các dịch vụ đảm bảo khác. Tổng Kiểm toán Quốc gia (Auditor - General) chịu trách nhiệm trình trước Quốc hội về việc sử dụng các nguồn tài lực thông qua hoạt động kiểm toán độc lập của cơ quan Kiểm toán Quốc gia. Với các ban, bộ của Chính phủ, cơ quan Kiểm toán Quốc gia là cơ quan ngoại kiểm, không có bất kỳ sự tác động nào của các ban, bộ của Chính phủ đối với việc tổ chức và thực hiện các công việc kiểm toán.

Ở Việt Nam, trong những năm áp dụng cơ chế kế hoạch hoá tập trung, việc xét duyệt các báo cáo quyết toán do các vụ tài vụ của các bộ chủ quản, phòng tài chính của các sở chủ quản tiến hành; việc thanh tra về thực hiện chính sách và xem xét, giải quyết khiếu nại, tố cáo v.v. do các cơ quan thanh tra thực hiện. Từ ngày 11/7/1994, Kiểm toán Nhà nước được chính thức thành lập theo Nghị định 70/CP với chức năng "xác nhận tính đúng đắn, hợp pháp của tài liệu, số liệu kế toán, báo cáo quyết toán của các cơ quan nhà nước, các đơn vị sự nghiệp, đơn vị kinh tế nhà nước và các đoàn thể quần chúng, các tổ chức xã hội sử dụng kinh phí do ngân sách nhà nước cấp" (trích Điều 1 của Nghị định 70/CP).

Cũng theo Nghị định này, "Kiểm toán Nhà nước có nhiệm vụ xây dựng kế hoạch kiểm toán hàng năm. Qua kiểm toán, cung cấp kết quả cho chính phủ và góp ý kiến với đơn vị được kiểm toán cùng cố nền nếp tài chính kế toán và kiến nghị với cấp có thẩm quyền xử lý những vi phạm..." (Điều 2, Nghị định 70/CP).

Ngày 14/6/2005, Quốc hội nước Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam đã thông qua Luật Kiểm toán Nhà nước có hiệu lực thi hành từ 01/01/2006. Luật Kiểm toán Nhà nước quy định lại địa vị pháp lý của cơ quan Kiểm Toán nhà nước là cơ quan chuyên môn về kiểm tra tài chính nhà nước do Quốc hội thành lập, hoạt động độc lập và chỉ tuân theo pháp luật (Điều 13 Luật Kiểm toán Nhà nước 2005). Năm 2013, Hiến pháp nước Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam đưa ra quy định về địa vị pháp lý, tính độc lập của Kiểm toán Nhà nước, Tổng Kiểm toán Nhà nước tại Điều 118, với những nội dung: (1) Kiểm toán Nhà nước là cơ quan do Quốc hội thành lập, hoạt động độc lập và chỉ tuân theo pháp luật, thực hiện kiểm toán việc quản lý, sử dụng tài chính, tài sản công; (2) Tổng Kiểm toán Nhà nước là người đứng đầu Kiểm toán Nhà nước, do Quốc hội bầu. Nhiệm kỳ của Tổng Kiểm toán Nhà nước do luật định. Tổng Kiểm toán Nhà nước chịu trách nhiệm và báo cáo kết quả kiểm toán, báo cáo công tác trước Quốc hội; trong thời gian Quốc hội không họp chịu trách nhiệm và báo cáo trước Ủy ban thường vụ Quốc hội. (3) Tổ chức, nhiệm vụ và quyền hạn cụ thể của Kiểm toán Nhà nước do luật định. Để triển khai thi hành Hiến pháp mới, Luật Kiểm toán nhà nước 2015 được thông qua ngày 24/6/2015 nhằm nâng cao tính độc lập

trong tổ chức và hoạt động của Kiểm toán nhà nước (KTNN); quy định cụ thể địa vị pháp lý, chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn và tổ chức của KTNN; xác định rõ trách nhiệm của các cơ quan, tổ chức, đơn vị, cá nhân có liên quan đến hoạt động kiểm toán...

Sau hơn 20 năm thành lập, Kiểm toán Nhà nước Việt Nam về cơ bản đã ổn định bộ máy tổ chức, xây dựng các văn bản pháp quy, huấn luyện nghiệp vụ cho các kiểm toán viên và thực hiện những cuộc kiểm toán nhà nước có quy mô lớn. Qua quá trình hoạt động, vị trí Kiểm toán Nhà nước tại Việt Nam ngày càng được củng cố và tăng cường. Sự hiện diện và kết quả hoạt động của Kiểm toán Nhà nước đã góp phần quan trọng trong việc thiết lập và giữ vững kỷ cương tài chính, chấp hành Luật Ngân sách Nhà nước, phát hiện và ngăn chặn các hành vi tham nhũng, chi tiêu phung phí tài sản của nhà nước. Kiểm toán Nhà nước đã trở thành một bộ phận không thể thiếu của hệ thống kiểm tra, kiểm soát của Nhà nước.

Trên cơ sở nghiên cứu cơ quan kiểm toán nhà nước trên thế giới và tại Việt Nam, có thể rút ra một số đặc trưng cơ bản của Kiểm toán Nhà nước. *Chủ thể thực hiện kiểm toán* được gọi là các kiểm toán viên nhà nước. Thông thường họ là công chức nhà nước được bổ nhiệm vào ngạch kiểm toán để thực hiện nhiệm vụ kiểm toán. Chức năng và quyền hạn cụ thể của từng ngành bậc cũng có quy định cụ thể tùy theo từng nước song nói chung cũng có sự gần gũi giữa các quốc gia.

Mô hình tổ chức của cơ quan kiểm toán nhà nước ở các quốc gia khác nhau khá đa dạng. Trong quan hệ với bộ máy nhà nước, Kiểm toán Nhà nước có thể độc lập với hệ thống lập pháp và hệ thống hành pháp hoặc trực thuộc một phía hành pháp hoặc lập pháp. Kiểm toán Nhà nước ở nhiều quốc gia trên thế giới như Mỹ, Anh, Canada, Nga, Việt Nam (kể từ 01/01/2016),... *trực thuộc Quốc hội*, tức là cơ quan lập pháp. Với mô hình này, Kiểm toán Nhà nước trợ giúp đắc lực cho Nhà nước không chỉ ở kiểm tra thực hiện pháp luật mà trong cả việc soạn thảo và xây dựng các sắc luật cụ thể. Mô hình này cũng tạo điều kiện tối đa để có thể độc lập và thực hiện chức năng phản biện đối với Chính phủ, giúp Quốc hội thực thi quyền kiểm soát các hoạt động tài chính của chính phủ. Tuy nhiên, mô hình này cũng khiến cho cơ quan Kiểm toán Nhà nước không có cơ hội tiếp xúc trực tiếp thường xuyên với sự điều hành và các hoạt

động của Chính phủ, do đó có thể làm chậm đi công tác kiểm toán. Ở một số quốc gia khác như Trung Quốc, Nhật Bản, Indonexia,... *Kiểm toán Nhà nước trực thuộc Chính phủ*, tức là cơ quan hành pháp. Mô hình này giúp Chính phủ điều hành nhanh nhạy quá trình thực hiện ngân sách và các hoạt động khác. Tuy nhiên, nó cũng hạn chế phần nào tính độc lập của Kiểm toán Nhà nước khi thực hiện chức năng phản biện của Chính phủ. Việc tổ chức cơ quan Kiểm toán Nhà nước trực thuộc Chính phủ ở các nước khác nhau cũng không hoàn toàn như nhau. Chẳng hạn, ở Trung Quốc, Kiểm toán Nhà nước được tổ chức thành một cơ quan hành chính như một bộ, song có quyền kiểm toán các bộ khác của Chính phủ (kể cả Bộ Tài chính); hoặc Kiểm toán Nhà nước cũng có thể được tổ chức như một cơ quan chuyên môn. Ở địa vị pháp lý cao hơn, Kiểm toán Nhà nước tại một số quốc gia *độc lập với Quốc hội và Chính phủ*. Mô hình này được ứng dụng ở hầu hết các nước có nền kiểm toán phát triển, có nhà nước pháp quyền được xây dựng có nền nếp như: Kiểm toán Nhà nước CHLB Đức, Toà thẩm kế của Cộng hoà Pháp,... Nhờ đó, Kiểm toán Nhà nước phát huy được đầy đủ tính độc lập trong việc thực hiện các chức năng của mình. Trong quan hệ nội bộ, cơ quan kiểm toán nhà nước có thể liên hệ theo chiều dọc và chiều ngang. Nội dung này sẽ được trình bày rõ hơn ở Chương 9.

Khách thể của Kiểm toán Nhà nước, xét một cách chung nhất là các cơ quan, tổ chức và cá nhân có sử dụng nguồn vốn và kinh phí từ ngân sách nhà nước, và tài sản công, bao gồm: (i) Các dự án, công trình do ngân sách đầu tư; (ii) các doanh nghiệp nhà nước có 100% vốn ngân sách nhà nước; (iii) các xí nghiệp công cộng thuộc sở hữu nhà nước (100% vốn NSNN); (iv) các cơ quan kinh tế, quản lý của nhà nước và các đoàn thể xã hội; (v) các cá nhân (tài khoản cá nhân) có nguồn từ NSNN... Mối quan hệ giữa chủ thể và khách thể Kiểm toán Nhà nước là mối quan hệ có tính chất bắt buộc. Với tư cách là bộ máy chuyên môn nằm trong hệ thống các cơ quan của nhà nước, thực hiện chức năng kiểm toán ngân sách và tài sản công nên các cuộc kiểm toán do Kiểm toán Nhà nước thực hiện là các cuộc kiểm toán không thu phí. Đặc điểm này thể hiện sự khác biệt đáng kể giữa Kiểm toán Nhà nước và kiểm toán độc lập (sẽ được trình bày ở mục sau của Chương này).

Kiểm toán Nhà nước trên thế giới và tại Việt Nam chủ yếu thực hiện *kiểm toán tài chính, kiểm toán hoạt động* và *kiểm toán tuân thủ*. Với chức năng, nhiệm vụ của mình, Kiểm toán Nhà nước tiến hành xác minh tính trung thực, đúng đắn của Báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước, chỉ ra những sai phạm, bất cập trong việc thực hiện ngân sách nhà nước, kiến nghị với Chính phủ các giải pháp để quản lý, điều hành ngân sách nhà nước phục vụ cho phát triển kinh tế - xã hội; đánh giá hiệu quả và hiệu năng của các chương trình, dự án của Nhà nước trong lĩnh vực kinh tế - ngân sách. Báo cáo kiểm toán do Kiểm toán Nhà nước phát hành có *giá trị pháp lý cao*. Tại Việt Nam, báo cáo kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước phục vụ cho Quốc hội, Chính phủ, Hội đồng nhân dân,... xem xét và quyết định dự toán ngân sách nhà nước, địa phương, sử dụng trong quản lý, điều hành và thực thi nhiệm vụ của các cơ quan nhà nước. Đơn vị được kiểm toán sẽ phải thực hiện các kết luận, kiến nghị của Kiểm toán Nhà nước đối với các sai phạm trong báo cáo tài chính và các sai phạm trong việc tuân thủ pháp luật; thực hiện các biện pháp khắc phục yếu kém trong hoạt động của đơn vị do Kiểm toán Nhà nước phát hiện và kiến nghị. Những kết luận kiểm toán có giá trị bắt buộc thực hiện.

3.3.3. Kiểm toán nội bộ

Kiểm toán nội bộ là bộ máy thực hiện chức năng kiểm toán trong phạm vi đơn vị, phục vụ yêu cầu quản lý nội bộ đơn vị. Do mục tiêu được giới hạn ở phạm vi nội bộ đơn vị nên bộ máy này thường chỉ bao gồm những kiểm toán viên nội bộ. Về nội dung kiểm toán, trong thời kỳ đầu cũng giới hạn ở kiểm tra chất lượng thông tin kế toán, tài chính, sau này mới phát triển sang những lĩnh vực khác của quản lý. Có thể dẫn ra thực tiễn kiểm toán ở các nước phát triển để làm rõ khái niệm này.

Nghiên cứu lịch sử hình thành cho thấy kiểm toán nội bộ xuất hiện ở dạng đơn giản nhất trong các tổ chức như thẩm tra độc lập các hóa đơn trước khi chúng được thanh toán. Sau đó, bản chất công việc của kiểm toán nội bộ đã có sự chuyển dịch mạnh mẽ sang việc phát hiện các gian lận trong hoạt động tài chính để đáp ứng nhu cầu về thông tin của các nhà quản lý. Cách mạng Công nghiệp hình thành và phát triển tại châu Âu từ thế kỷ XVIII đã thúc đẩy sự xuất hiện của các công ty có quy mô lớn thuộc sở hữu của nhiều nhà đầu tư. Thêm vào đó, công nghệ sản xuất

phát triển nhanh chóng, quy mô hoạt động của các tổ chức ngày càng được mở rộng với nhiều cấp bậc quản lý khác nhau khiến cho nhà quản lý cấp cao khó có thể giám sát và điều hành toàn bộ các hoạt động của đơn vị. Trong bối cảnh đó, kiểm toán nội bộ bắt đầu có sự thay đổi và phát triển mạnh mẽ để đáp ứng được yêu cầu về thông tin ngày càng cao từ phía các nhà quản lý.

Có những dấu hiệu cho thấy kiểm toán nội bộ xuất hiện trong ngành giao thông đường sắt tại Anh và Mỹ từ những năm 1840. Do phạm vi hoạt động vận chuyển ngày càng rộng ở các khu vực địa lý khác nhau, nhà quản lý trong hệ thống các công ty giao thông đường sắt đã giao nhiệm vụ cho kiểm toán nội bộ để giám sát quá trình xử lý các nghiệp vụ tài chính. Công việc mà kiểm toán nội bộ thực hiện trong các công ty này chủ yếu là kiểm tra tài chính. Bên cạnh đó, kiểm toán nội bộ còn quan tâm (ở phạm vi giới hạn) đến các thông tin phi tài chính như số lượng hàng cung ứng, chất lượng của sản phẩm hay việc tuân thủ quy trình hoặc kế hoạch đã được xác lập.

Mặc dù có những dấu hiệu xuất hiện từ thế kỷ XIX, song chỉ sau cơn sốt nặng nề về tài chính xảy ra năm 1929 kiểm toán nội bộ mới thực sự phát triển. Năm 1941, tại Mỹ, Viện Kiểm toán nội bộ (IIA) được thành lập, đánh dấu mốc quan trọng trong việc xác lập kiểm toán nội bộ là một nghề nghiệp có tính chuyên nghiệp thực sự. Trong giai đoạn này, kiểm toán nội bộ vẫn chủ yếu quan tâm đến lĩnh vực tài vụ. Từ những năm 1950 trở đi, kiểm toán nội bộ phát triển vào các khía cạnh của quản lý khác nhau trong doanh nghiệp nhằm nâng cao hiệu quả kinh doanh và hiệu năng quản lý.

Ở Cộng hoà Pháp, chức năng của kiểm toán nội bộ đã xuất hiện chính thức vào năm 1960 trong các công ty nhánh của các tập đoàn ngoại quốc. Tiếp đó, các công ty khác (đặc biệt là trong ngân hàng với Vụ Tổng Thanh tra) cũng định ra những chức năng tương tự. Đồng thời việc du nhập kiểm toán nội bộ vẫn tiếp tục phát triển cùng với việc phát triển tầm cỡ của các công ty và do mong muốn duy trì sự ổn định và tăng hiệu quả của các công ty, đến năm 1965 đã thành lập Hội Kiểm toán viên nội bộ của Pháp sau đó trở thành Viện nghiên cứu của kiểm toán viên và kiểm toán viên nội bộ của Pháp (IFACI) vào năm 1973.

Như vậy, trong nhiều thập kỷ qua, kiểm toán nội bộ đã trở thành một hoạt động nghề nghiệp chính thức và phức tạp, đòi hỏi cả sự nghiên cứu, đào tạo và tổ chức tương ứng với chức năng và lĩnh vực hoạt động trong từng thời kỳ từ lĩnh vực tài chính và xử lý thông tin đến hiệu quả kinh doanh và hiệu năng quản lý. Vai trò của kiểm toán nội bộ ngày càng trở nên quan trọng, đặc biệt trong các tổ chức có quy mô lớn, tham gia nhiều lĩnh vực khác nhau với địa bàn hoạt động phân tán. Trước hết, kiểm toán nội bộ thể hiện vai trò giám sát nhằm đảm bảo các hoạt động của tổ chức tuân thủ theo các quy định pháp lý, bảo vệ tài sản, phòng tránh và phát hiện kịp thời các gian lận và sai sót có thể xảy ra trong tổ chức. Thứ hai, thông qua việc đo lường và đánh giá các hoạt động, kiểm toán nội bộ đóng vai trò thúc đẩy tính hiệu quả và hiệu năng của các hoạt động. Kiểm toán nội bộ hiện đại còn đóng vai trò tư vấn cho nhà quản lý ở nhiều khía cạnh như tăng cường tính hiệu lực của kiểm soát nội bộ, đảm bảo tính hữu hiệu của hệ thống quản trị rủi ro,... nhằm góp phần tạo nên giá trị gia tăng cho các cơ quan và tổ chức. Sự phát triển về vai trò của kiểm toán nội bộ kéo theo sự thay đổi của hàng loạt khía cạnh phản ánh bản chất của kiểm toán nội bộ như vị trí, chức năng của kiểm toán nội bộ trong tổ chức. Nội dung và phương pháp kiểm toán nội bộ cũng có sự phát triển đáng kể. Để đảm bảo tính độc lập, vị trí của kiểm toán nội bộ trong tổ chức đã được khẳng định chắc chắn hơn, thậm chí còn được thể chế hóa bằng các văn bản chính thức ở một số ngành đặc thù như ngân hàng, hoặc trong các tổ chức có lợi ích công chúng. Chức năng của kiểm toán nội bộ không chỉ dừng lại ở kiểm tra kế toán mà còn liên quan đến chức năng giám sát, đánh giá và thẩm tra nội bộ. Phạm vi và nội dung các lĩnh vực mà kiểm toán nội bộ quan tâm có sự thay đổi rõ rệt từ kiểm tra các hoạt động tài chính sang kiểm tra và đánh giá thành tích và hiệu quả của tổ chức, kiểm soát nội bộ và quản trị rủi ro. Phương pháp kiểm toán không dừng lại ở việc kiểm tra, đối chiếu các thông tin tài chính theo cách truyền thống mà đã có sự ứng dụng các công nghệ kiểm toán mới hiện đại và các phương pháp đánh giá phù hợp với từng loại hình hoạt động.

Kiểm toán nội bộ có thể được tổ chức dưới dạng giám định viên kế toán hoặc hội đồng hay bộ phận kiểm toán nội bộ. Vấn đề này sẽ được bàn luận cụ thể hơn ở Chương 9. Khách thể của kiểm toán nội bộ khá đa

dạng bao gồm các đơn vị thành viên, các phòng ban chức năng, các dự án,... trong một cơ quan hoặc tổ chức có quy mô lớn. Mỗi quan hệ giữa chủ thể và khách thể kiểm toán nội bộ có tính chất bắt buộc. Với mục đích cung cấp các dịch vụ tư vấn cho nhà quản lý trong nội bộ một tổ chức, cơ quan nên kiểm toán nội bộ tiến hành kiểm toán không thu phí. Kết quả kiểm toán nội bộ thường chỉ có giá trị trong phạm vi cơ quan tổ chức nhằm phục vụ cho mục đích quản trị nội bộ.

Ở nước ta, kiểm toán nội bộ đã nhiều năm được tổ chức và thực hiện gắn liền với hoạt động kế toán và quản lý. Đến tháng 10/1997, trên cơ sở Luật Ngân sách Chính phủ đã ban hành Nghị định 59/CP và sau đó, Bộ Tài chính lần lượt ban hành Quyết định số 832/TC/QĐ/CĐKT về Quy chế kiểm toán nội bộ, Thông tư 52/1998/TT-BTC ngày 14/6/1998 và Thông tư 171/1998/TT-BTC ngày 22/12/1998 đã đánh dấu sự hình thành các văn bản pháp quy đối với loại hình kiểm toán này. Tuy nhiên, do các văn bản pháp quy cũng đang trong quá trình xây dựng, việc đào tạo và bồi dưỡng nghiệp vụ cho đội ngũ kiểm toán nội bộ cũng đang ở bước đầu. Thêm vào đó, chức năng và nhiệm vụ cụ thể của kiểm toán nội bộ cũng chưa được quan niệm thống nhất đặc biệt là trong kiểm toán hiệu quả kinh doanh (Efficiency Audit) và hiệu năng quản lý (Effectiveness Audit). Ngay trong lĩnh vực truyền thống như kiểm toán quy tắc (Regularity Audit) và kiểm toán thông tin (Information Audit) cũng chưa thật nhất quán về nội dung cụ thể cần kiểm toán.

Lĩnh vực ngân hàng là lĩnh vực kinh doanh đặc biệt, rất nhạy cảm với sự biến động của môi trường kinh tế, chính trị, tiềm ẩn nhiều rủi ro khác nhau nên kiểm soát nội bộ nói chung và kiểm toán nội bộ nói riêng đã được quan tâm, chú ý tại Việt Nam trong những năm qua. Chính vì vậy, dấu ấn hình thành và phát triển của kiểm toán nội bộ trong lĩnh vực ngân hàng tại Việt Nam có nhiều điểm rõ nét hơn so với các lĩnh vực hoạt động khác trong nền kinh tế. Sau khi Luật các tổ chức tín dụng được Quốc hội thông qua năm 1997, Ngân hàng Nhà nước đã ban hành Quyết định số 03/1998/QĐ-NHNN3 ngày 3/1/1998 về Quy chế mẫu tổ chức và hoạt động kiểm tra, kiểm toán nội bộ trong các tổ chức tín dụng hoạt động tại Việt Nam. Tuy nhiên, văn bản này tồn tại một số bất cập về cách thức tổ chức bộ máy và hoạt động, nên kiểm toán nội bộ chưa

thực sự phát huy vai trò của nó trong các tổ chức tín dụng. Đến năm 2010, vai trò, vị trí của kiểm toán nội bộ trong các tổ chức tín dụng đã được thể chế hóa theo Điều 41 trong Luật các tổ chức tín dụng số 47/2010/QH12 có hiệu lực thi hành từ ngày 1 tháng 1 năm 2011. Năm 2011, Ngân hàng Nhà nước đã ra Thông tư 44/2011 ngày 29/12/2011 chi rõ phạm vi của kiểm toán nội bộ không chỉ giới hạn ở kiểm toán tuân thủ mà còn bao quát tất cả các hoạt động, quy trình nghiệp vụ của các đơn vị, bộ phận thuộc tổ chức tín dụng và kiểm toán đột xuất theo yêu cầu của hội đồng quản trị, ban kiểm soát và tổng giám đốc. Phương pháp tiếp cận của kiểm toán nội bộ (theo Điều 17 của Thông tư này) được quy định theo định hướng rủi ro. Như vậy, từ năm 1997 đến nay, quan điểm và nhận thức về kiểm toán nội bộ trong các tổ chức tín dụng tại Việt Nam đã có những bước tiến vượt bậc, thể hiện xu hướng hội nhập với thông lệ quốc tế về kiểm toán nội bộ và đáp ứng các yêu cầu về quản lý và kiểm soát của Nhà nước đối với lĩnh vực ngân hàng. Tuy nhiên, để phát huy vai trò và giá trị thực sự của kiểm toán nội bộ không chỉ riêng trong lĩnh vực ngân hàng mà còn ở các lĩnh vực khác của nền kinh tế, kiểm toán nội bộ ở nước ta cần tiến hành hàng loạt giải pháp từ xây dựng các nội quy, quy trình mẫu cho từng phần hành kiểm toán đồng thời với việc xây dựng hệ thống pháp lý cho kiểm toán nói chung đến tập huấn những nội dung và kỹ thuật cơ bản của kiểm toán nội bộ cho kiểm toán viên nội bộ; từ việc xây dựng mô hình tổ chức đến việc mở rộng địa bàn kiểm toán nội bộ mà trước đây chưa có điều kiện thực hiện như kiểm toán hiệu quả và kiểm toán hiệu năng quản lý.

A. Câu hỏi ôn tập

Câu 01: Trình bày các mục tiêu cụ thể trong các loại hình kiểm toán nhà nước, kiểm toán độc lập, và kiểm toán nội bộ. Nhận xét về việc thực hiện các mục tiêu trên của các loại hình kiểm toán trên ở Việt Nam.

Câu 02: So sánh ba loại hình kiểm toán cơ bản: Kiểm toán Nhà nước, kiểm toán độc lập, và kiểm toán nội bộ.

Câu 03: Nêu những đặc điểm của các loại Kiểm toán Nhà nước, kiểm toán độc lập và kiểm toán nội bộ ở Việt Nam.

Câu 04: So sánh ba loại hình kiểm toán được phân loại theo đối tượng cụ thể (Kiểm toán tài chính, kiểm toán hoạt động, kiểm toán liên kết) và quan hệ của các loại hình trên với bộ máy kiểm toán.

Câu 05: Hãy trình bày những dịch vụ kiểm toán chung nhất mà kiểm toán viên nội bộ có thể cung cấp.

Câu 06: Hãy trình bày những dịch vụ kiểm toán chung nhất mà kiểm toán viên nhà nước có thể cung cấp.

Câu 07: Hãy nêu sự khác biệt chủ yếu giữa báo cáo của kiểm toán viên độc lập về các báo cáo tài chính với báo cáo của kiểm toán viên nội bộ, kiểm toán viên nhà nước về tính hiệu quả, tính kinh tế và các cuộc kiểm toán kết quả hoạt động.

Câu 08: Hãy phân biệt những điểm khác nhau cơ bản giữa kiểm toán tài chính và kiểm toán hoạt động?

Câu 09: Phân biệt kiểm toán chọn điểm và kiểm toán toàn diện. Nêu điều kiện vận dụng của từng loại hình kiểm toán này.

Câu 10: Phân biệt nội kiểm và ngoại kiểm.

B. Hãy lựa chọn câu trả lời đúng nhất cho các câu sau đây:

3.1. Nếu phân loại kiểm toán thành kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán hoạt động và kiểm toán liên kết thì tiêu chí để phân loại là:

- a. Phạm vi kiểm toán
- b. Bộ máy kiểm toán

- c. Đối tượng cụ thể
- d. Phương pháp kiểm toán

3.2. Nếu lấy “lĩnh vực kiểm toán” làm tiêu chí phân loại thì kiểm toán được phân thành:

- a. Kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán nghiệp vụ và kiểm toán liên kết.
- b. Kiểm toán thông tin, kiểm toán quy tắc, kiểm toán hiệu năng và kiểm toán hiệu quả.
- c. Kiểm toán doanh nghiệp, kiểm toán chương trình dự án và kiểm toán các đơn vị hành chính sự nghiệp.
- d. Cả ba câu trên đều sai.

3.3. Nếu lấy tiêu chí “chu kỳ” để phân loại kiểm toán thì kiểm toán được phân thành:

- a. Nội kiểm và ngoại kiểm
- b. Kiểm toán trước, kiểm toán sau và kiểm toán hiện hành
- c. Kiểm toán thường kỳ, kiểm toán định kỳ và kiểm toán bất thường
- d. Kiểm toán toàn diện và kiểm toán điển hình

3.4. Nếu kiểm toán được phân thành Kiểm toán Nhà nước, kiểm toán độc lập và kiểm toán nội bộ thì tiêu chí phân loại phải là:

- a. Lĩnh vực cụ thể
- b. Đối tượng cụ thể
- c. Quan hệ giữa chủ thể với khách thể kiểm toán
- d. Tổ chức bộ máy

3.5. Trong khi thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính, thước đo đúng sai của bảng khai tài chính là:

- a. Các chuẩn mực kiểm toán
- b. Các chuẩn mực kế toán
- c. Các nguyên tắc chỉ đạo kiểm toán
- d. Tất cả các câu trên đều đúng.

3.6. Trên thế giới, kiểm toán hoạt động được mở rộng sang lĩnh vực hiệu năng và hiệu quả từ những năm:

- a. Đầu thế kỷ XX.
- b. Những năm 1950.
- c. 1930 do có sự phá sản của các tổ chức tài chính, khủng hoảng kinh tế và suy thoái về tài chính.
- d. Những năm đầu 1980.

3.7. Kiểm toán hoạt động còn được biết đến với tên khác như:

- a. Kiểm toán tuân thủ và kiểm toán quản lý
- b. Kiểm toán kết quả và kiểm toán quản lý
- c. Kiểm toán tài chính và kiểm toán liên kết
- d. Chưa có câu nào đúng.

3.8. Kiểm toán tuân thủ thực hiện việc kiểm tra và báo cáo về sự tuân thủ của tổ chức được kiểm tra đối với:

- a. Luật pháp.
- b. Quy định và thể lệ.
- c. Hợp đồng.
- d. Tất cả các yếu tố trên.

3.9. Kiểm toán tuân thủ còn được gọi dưới một tên nữa là:

- a. Kiểm toán hoạt động
- b. Kiểm toán quy tắc
- c. Kiểm toán hoạt động
- d. Kiểm toán tài chính

3.10. Kiểm toán liên kết thường được áp dụng cho những xí nghiệp công, do đó kiểm toán liên kết:

- a. Có chức năng xác minh tính trung thực của thông tin tài chính và chất lượng kiểm soát nội bộ.
- b. Hướng vào tính hiệu năng và hiệu quả trong hệ thống thông tin và quản lý.
- c. Hướng vào tối ưu hoá việc sử dụng các nguồn lực.
- d. Bao gồm câu a và b
- e. Bao gồm câu a và b, c

- 3.11. Ở Cộng hoà Pháp, cơ quan kiểm toán quốc gia là Toà Thẩm kế có quyền và nghĩa vụ kiểm tra tài khoản và sổ sách của:
- Bộ máy chính quyền Trung ương
 - Các công sở và các xí nghiệp công.
 - Các tổ chức xã hội có thụ hưởng ngân sách nhà nước
 - Bao gồm tất cả các câu trên.
- 3.12. Ở Mỹ, Văn phòng Tổng Kế toán trưởng (GAO) có chức năng:
- Kiểm toán thông tin tài chính của các cơ quan Chính phủ trước khi trình Quốc hội.
 - Kiểm toán tuân thủ về quyền hạn và trách nhiệm của các cơ quan Chính phủ trong việc thu chi ngân sách.
 - Đánh giá hiệu năng và hiệu quả nghiệp vụ của các chương trình liên bang.
 - Gồm tất cả các câu trên.
 - Gồm câu a và c.
- 3.13. Tại Canada, Tổng Kế toán trưởng có chức năng:
- Kiểm tra các báo cáo tài chính của khối các doanh nghiệp tư nhân.
 - Đánh giá việc sử dụng nguồn lực kinh tế của khối các doanh nghiệp nhà nước và tư nhân.
 - Đánh giá tính chính xác của báo cáo tài chính (báo cáo thu - chi ngân sách) của Chính phủ và báo cáo về việc điều hành của Chính phủ.
 - Tất cả các câu trên đều sai.
- 3.14. Kiểm toán tài chính thường được tiến hành theo trình tự:
- Ngược với trình tự kế toán
 - Xuôi với trình tự kế toán
 - Tiến hành theo trình tự riêng
 - Bao gồm tất cả các câu trên.
- 3.15. Cuộc kiểm toán được tiến hành có thu phí kiểm toán do:
- Kiểm toán nhà nước thực hiện
 - Kiểm toán độc lập thực hiện

- c. Bộ phận kiểm toán nội bộ thực hiện
- d. Bao gồm tất cả các câu trên

3.16. Kiểm toán tài chính là một loại hình kiểm toán hướng đến việc xác minh:

- a. Độ tin cậy của thông tin tài chính và tính hiệu quả trong việc sử dụng tài sản của khách thể kiểm toán.
- b. Tính hiệu lực của hệ thống thông tin và quản trị nội bộ cùng tính hợp thức của các biểu mẫu kế toán
- c. Tính trung thực và hợp lý của các thông tin được trình bày trên bảng khai tài chính
- d. Mức độ hoàn thành các kế hoạch về doanh thu trên cơ sở tiết kiệm các chi phí của khách thể kiểm toán.

3.17. Cơ sở đánh giá tính hiệu lực, hiệu quả và hiệu năng trong kiểm toán hoạt động tại một khách thể kiểm toán cụ thể là:

- a. Chuẩn mực kế toán và các văn bản pháp lý đang có hiệu lực.
- b. Chuẩn mực kiểm toán
- c. Các văn bản pháp lý đang có hiệu lực
- d. Là các tiêu chí, tiêu chuẩn được thiết lập hoặc được lựa chọn để áp dụng phù hợp với đặc điểm hoạt động của khách thể kiểm toán

3.18. Kiểm toán góp phần nâng cao hiệu quả và năng lực quản lý, được thể hiện rõ nét trong chức năng của:

- a. Kiểm toán hoạt động
- b. Kiểm toán tài chính
- c. Kiểm toán tuân thủ
- d. Không của loại hình nào trong ba loại trên

3.19. Lĩnh vực đặc trưng nhất của kiểm toán nội bộ là:

- a. Kiểm toán tuân thủ
- b. Kiểm toán hoạt động
- c. Kiểm toán tài chính
- d. Kiểm toán liên kết

- 3.20. Công ty kiểm toán độc lập là:
- Một pháp nhân kinh doanh độc lập có quyền hạn và nghĩa vụ bình đẳng và được hoạt động như mọi công ty khác
 - Một tổ chức phi lợi nhuận
 - Một đơn vị hành chính sự nghiệp
 - Một tổ chức khác với ba loại trên
- 3.21. Một cuộc kiểm toán được thiết kế để phát hiện ra những hành vi vi phạm luật pháp, các chế định của Nhà nước và các quy định của công ty chính là một cuộc kiểm toán:
- Tài chính
 - Tuân thủ
 - Hoạt động
 - Không có câu nào đúng
- 3.22. Lĩnh vực đặc trưng nhất của kiểm toán độc lập là:
- Kiểm toán tuân thủ
 - Kiểm toán hoạt động
 - Kiểm toán tài chính
 - Lĩnh vực khác
- 3.23. Khách thể bắt buộc của kiểm toán độc lập gồm:
- Các tổ chức kinh tế, cơ quan quản lý của Nhà nước và các đoàn thể xã hội
 - Các tổ chức kinh doanh thuộc mọi thành phần kinh tế, các tổ chức phi chính phủ, các tổ chức xã hội, các đoàn thể, cá nhân
 - Các bộ phận cấu thành trong một đơn vị
 - Không có câu nào đúng
- 3.24. Cơ quan kiểm toán nhà nước:
- Kiểm toán các cơ quan, doanh nghiệp, tổ chức, đơn vị và cá nhân sử dụng ngân sách nhà nước
 - Chỉ kiểm toán các cơ quan chính quyền Trung ương và địa phương
 - Kiểm toán theo yêu cầu của các doanh nghiệp, đơn vị, cá nhân
 - Chỉ kiểm toán các công ty có vốn đầu tư nước ngoài, các công ty TNHH, công ty hợp danh và doanh nghiệp tư nhân.
- 3.25. Mục tiêu chủ yếu của kiểm toán hoạt động là:
- Tính hiệu quả của hoạt động kinh doanh

- b. Tính hiệu năng của hoạt động quản lý
 - c. Tính trung thực và hợp lý của các bảng khai tài chính
 - d. Bao gồm câu a và b
- 3.26. Báo cáo của kiểm toán viên nội bộ
- a. Có giá trị pháp lý cao hơn báo cáo của kiểm toán độc lập vì nó được chủ doanh nghiệp rất tin tưởng
 - b. Có giá trị pháp lý cao hơn báo cáo của kiểm toán nhà nước vì tổ chức kiểm toán nội bộ độc lập với bộ phận được kiểm tra
 - c. Có giá trị pháp lý cao hơn các báo cáo kiểm toán khác vì bộ phận kiểm toán nội bộ được ủy quyền bởi người lãnh đạo cao nhất trong đơn vị.
 - d. Không có câu nào trong số 3 câu trên là đúng
- 3.27. Lĩnh vực đặc trưng nhất của kiểm toán nhà nước là:
- a. Kiểm toán tuân thủ
 - b. Kiểm toán tài chính
 - c. Kiểm toán hoạt động
 - d. Cả câu a và b
- 3.28. Khách thể tự nguyện của các tổ chức kiểm toán độc lập là:
- a. Các doanh nghiệp nhà nước
 - b. Các công trình, dự án có nguồn kinh phí từ bên ngoài ngân sách nhà nước
 - c. Công ty có vốn đầu tư nước ngoài
 - d. Tất cả các tổ chức, cơ quan, doanh nghiệp hay cá nhân có yêu cầu kiểm toán
- 3.29. Kiểm toán viên bắt buộc phải có chứng chỉ CPA khi hành nghề là:
- a. Kiểm toán nội bộ
 - b. Kiểm toán độc lập
 - c. Kiểm toán nhà nước
 - d. Cả ba loại trên
- 3.30. Khách thể bắt buộc của các tổ chức kiểm toán độc lập không phải là:
- a. Các doanh nghiệp có vốn đầu tư trực tiếp nước ngoài
 - b. Công ty niêm yết trên thị trường chứng khoán
 - c. Doanh nghiệp tư nhân
 - d. Ngân hàng thương mại

C. Điền từ thích hợp nhất vào chỗ trống để hoàn thành câu:

- a. Kiểm toán độc lập là đặc trưng cơ bản của..... Đây là tổ chức kinh doanh dịch vụ và theo yêu cầu của khách hàng.
- b. Sự ra đời của các công ty kiểm toán độc lập quốc tế và nội địa ở Việt Nam góp phần quan trọng trong việc cung cấp dịch vụ và cho những người quan tâm đến thông tin ở Việt Nam.
- c. Trong phạm vi đơn vị, kiểm toán là một bộ máy thực hiện chức năng phục vụ yêu cầu nội bộ của đơn vị và do các không chuyên nghiệp tiến hành kiểm toán.
- d. Từ những năm 1950 trở đi, kiểm toán nội bộ ở Mỹ mới phát triển vào các khía cạnh khác của quản lý doanh nghiệp nhằm nâng cao kinh doanh và quản lý.
- e. Những hoạt động xác minh do các kiểm toán viên độc lập thực hiện đối với các bảng khai tài chính được gọi là Trong khi hoạt động này do các kiểm toán viên nội bộ thực hiện nhằm đánh giá hiệu năng và hiệu quả được gọi là
- f. Thời kỳ đầu, kiểm toán nội bộ cũng chỉ giới hạn ở kiểm tra chất lượng thông tin kế toán tài chính, sau này mới phát triển sang lĩnh vực khác của.....

D. Nhận định đúng (Đ) hay sai (S) cho các câu sau đây:

- a..... Kiểm toán nội bộ được xem như một sự kiểm soát bên ngoài đối với Ban quản trị của công ty.
- b..... Kiểm toán hoạt động chỉ được thực hiện bởi các kiểm toán viên độc lập.
- c..... Trong khi thực hiện kiểm toán hoạt động, mọi kiểm toán viên bắt buộc phải sử dụng một chương trình kiểm toán chuẩn quốc gia.
- d..... Kiểm toán viên nội bộ không bao giờ thực hiện một cuộc kiểm toán tài chính.
- e..... Kiểm toán viên nội bộ không thể đảm bảo tính độc lập khi kiểm toán trong đơn vị mình.
- f..... Mục tiêu của kiểm toán báo cáo tài chính thường hướng về quá khứ còn mục tiêu của kiểm toán hoạt động thì thường hướng về tương lai.

g..... Khi phân loại kiểm toán dựa theo tiêu thức “phương pháp áp dụng” thì kiểm toán được phân thành kiểm toán chứng từ và kiểm toán ngoài chứng từ.

h..... Kiểm toán hoạt động được thực hiện thường xuyên và chủ yếu bởi kiểm toán viên nội bộ.

i..... Các tổ chức kiểm toán độc lập của Việt Nam chính thức ra đời vào đầu thập kỷ 90 - thế kỷ XX.

j..... Khi tiến hành kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước và kiểm toán viên nội bộ nhất thiết phải có chứng chỉ kế toán viên công chứng (CPA).

k..... Những báo cáo định kỳ nhằm phục vụ cho Ban quản lý của doanh nghiệp thường chuẩn bị bởi kiểm toán viên độc lập.

l..... Khi nói tới cụm từ “khách hàng kiểm toán” thì bạn phải hiểu ngay đó là thuật ngữ dành riêng cho khách thể của Kiểm toán Nhà nước.

m..... Các cuộc kiểm toán mang tính bắt buộc, cưỡng chế và không thu phí kiểm toán là đặc trưng của kiểm toán độc lập.

n..... Theo tính chu kỳ của kiểm toán thì kiểm toán được phân loại thành kiểm toán trước, kiểm toán hiện hành và kiểm toán sau.

o..... Kiểm toán liên kết chỉ hướng vào xem xét việc thiết lập hệ thống thông tin và quản lý, điều hành nhằm tối ưu hoá việc sử dụng các nguồn lực.

p..... Kiểm toán Nhà nước Việt Nam là cơ quan chuyên môn về lĩnh vực kiểm tra tài chính nhà nước do Chính phủ thành lập, hoạt động độc lập chỉ tuân theo pháp luật.

q..... Hệ thống chuẩn mực kiểm toán là cơ sở pháp lý duy nhất để tiến hành kiểm toán tài chính.

r..... Kết quả của kiểm toán quy tắc là việc nâng cao hiệu năng và hiệu quả của hoạt động quản lý.

E. Bài tập tình huống:

Tình huống 1

Doanh nghiệp X đang phát triển rất mạnh mẽ trong ngành sản xuất sắt thép ở Việt Nam. Năm 2004, Doanh nghiệp X quyết định tham gia thị trường chứng khoán và trở thành một trong những công ty niêm yết

có cổ phiếu với tính thanh khoản cao và tăng trưởng đều. Đến năm 2009, kinh tế thế giới rơi vào khủng hoảng và kinh tế đất nước suy giảm kinh tế làm ảnh hưởng rất lớn đến hoạt động của Doanh nghiệp. Các khách hàng trong và ngoài nước dừng hoặc rút hợp đồng, doanh thu giảm sút và tình hình tài chính xấu do luân chuyển tiền chậm. Các cổ đông của Doanh nghiệp quyết định vẫn phải tiếp tục duy trì thị trường cũ và mở rộng các thị trường mới. Do đó, Doanh nghiệp cần thu hút thêm vốn đầu tư đồng thời phải kiểm soát chặt chẽ tình hình hoạt động của doanh nghiệp. Để giúp các nhà quản trị doanh nghiệp cũng như các nhà đầu tư đưa ra các quyết định đúng đắn, bạn hãy tư vấn cho doanh nghiệp những hoạt động kiểm toán cần thiết trong giai đoạn hiện tại và tương lai. Nêu cụ thể tác dụng và những đặc trưng cơ bản của những hoạt động kiểm toán đó.

Tình huống 2

Dựa vào những mô tả, hãy xác định các cuộc kiểm toán dưới đây là loại hình kiểm toán gì? Thường do chủ thể kiểm toán nào thực hiện? Chỉ ra đối tượng, khách thể, mục đích kiểm toán và đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán?

1. Kiểm toán viên Tuấn thực hiện kiểm toán việc quản lý và sử dụng TSCĐ của công ty khai thác khoáng sản Nam Phong.

2. Công ty Cổ phần HT (đang niêm yết trên thị trường chứng khoán) được các cổ đông yêu cầu tiến hành kiểm toán hoạt động đầu tư phần mềm quản lý mới cho Công ty thành viên HT1 của Công ty.

3. Kiểm toán viên Duy thực hiện kiểm toán tác động môi trường của doanh nghiệp hoá chất AB ở Quảng Ninh.

4. Công ty Kiểm toán A&E thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính của Công ty Bánh kẹo BBC theo yêu cầu của Ngân hàng TMCP Đại Dương khi Công ty BBC muốn vay vốn để mở rộng sản xuất kinh doanh.

5. Kiểm toán tình hình hoạt động của một dự án nước sạch nông thôn do Ngân sách nhà nước cấp.

6. Kiểm toán viên thực hiện kiểm toán nợ công trong khi kiểm toán Báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước.

Tình huống 3

Hải Đăng là giám đốc của Công ty TNHH Minh Anh chuyên kinh doanh vật liệu xây dựng ở thành phố Hà Nội. Công ty chỉ có 1 kế toán

viên thực hiện hầu hết các công việc kế toán từ ghi sổ, thanh toán, bán hàng, theo dõi nợ, lập báo cáo tài chính,... Trên thực tế, từ khi thành lập từ năm 2010 đến nay Công ty chưa để xảy ra bất cứ sai phạm nghiêm trọng nào. Sau hơn 5 năm hoạt động kinh doanh, đầu năm 2016 ông đăng ký hợp đồng trở thành nhà phân phối cấp 1 cho công ty thép Việt - Hàn và dự định sẽ mở thêm 1 - 2 cửa hàng nữa ở ngoại thành Hà Nội. Với kế hoạch mở rộng thị trường này, ông Đăng được một người bạn tư vấn nên thuê thêm nhân viên kiểm soát để hỗ trợ quản lý hoạt động tài chính ở công ty, đồng thời nên tiến hành kiểm toán để xem xét tính khả thi của việc mở các cửa hàng. Ông Đăng thấy điều đó là không cần thiết vì hoạt động kinh doanh của Công ty đến nay vẫn rất tốt, tiến hành thuê nhân viên hay kiểm toán sẽ tốn kém chi phí.

Quan điểm của anh/ chị với vấn đề trên như thế nào? Loại hình kiểm toán phù hợp với tình huống trên là gì và ông Đăng liệu có nên làm theo lời tư vấn trên không? Tại sao?

Tình huống 4

Kiểm toán viên Khánh Linh được phân công nhiệm vụ kiểm toán các nghiệp vụ bán hàng và thu tiền của công ty An Phát. Sau khi tìm hiểu quy trình bán hàng thu tiền, Khánh Linh đã tính toán được số ngày thu hồi nợ bình quân của công ty An Phát là 44 ngày, kiểm tra các hợp đồng bán hàng thấy An Phát đều quy định thời hạn thanh toán là 30 ngày. Phòng vấn kế toán công nợ của An Phát, Khánh Linh thấy rằng kế toán không theo dõi chi tiết các khoản nợ phải thu theo tuổi nên không giải thích được nguyên nhân vì sao số ngày thu hồi nợ bình quân lại lớn hơn thời hạn thanh toán trên hợp đồng. Trong biên bản kiểm toán, Khánh Linh đã đề nghị công ty An Phát tăng cường các biện pháp thu hồi công nợ, đôn đốc việc thu hồi công nợ góp phần đảm bảo hiệu quả của việc sử dụng vốn bằng tiền. Hỏi rằng loại hình kiểm toán được Khánh Linh thực hiện trong trường hợp này là loại kiểm toán nào? Nêu những đặc trưng cơ bản của loại hình kiểm toán đó.

Chương 4

ĐỐI TƯỢNG KIỂM TOÁN

Tóm tắt chương

Từ lịch sử phát triển (1.3) và chức năng của kiểm toán (2.2) có thể thấy rõ từ hơn nửa thế kỷ qua đã hình thành hoạt động kiểm toán với những chức năng riêng biệt do một đội ngũ độc lập và được chuyên môn hóa thực hiện. Phù hợp với tính tất yếu của lịch sử và với logic của biện chứng, kiểm toán phải được hình thành một cách khoa học và độc lập (2.1). Với tư cách là một khoa học độc lập và một nghề nghiệp được thừa nhận trong nền kinh tế thị trường - kiểm toán có đối tượng riêng và phương pháp riêng, khác biệt đối tượng và phương pháp của các môn khoa học và các ngành nghề khác.

Trên cơ sở tổng kết lịch sử phát triển của kiểm toán cả về lý luận và thực tiễn, Chương 4 Đối tượng kiểm toán đi từ những vấn đề cụ thể đến khái quát hóa một cách có hệ thống những vấn đề liên quan đến đối tượng và khách thể kiểm toán, phù hợp với các loại hình kiểm toán cơ bản: kiểm toán tài chính, kiểm toán hoạt động và kiểm toán tuân thủ.

Về kết cấu trình bày môn học, Đối tượng kiểm toán là câu nói phát triển nhận thức của người học từ những vấn đề tổng quan của kiểm toán đến các phương pháp áp dụng trong kiểm toán, đến kỹ thuật cũng như tinh nghệ thuật trong tổ chức kiểm toán ở các chương tiếp theo. Bên cạnh đó, Đối tượng kiểm toán còn là tiền đề cho việc trình bày các phương pháp kiểm toán ở các chương tiếp sau một cách hệ thống. Như những vấn đề cơ bản luôn được xem xét trong mối quan hệ logic, "Đối tượng và Phương pháp" còn được cụ thể hóa vào các loại hình kiểm toán với các đối tượng kiểm toán cụ thể và những phương pháp hay trắc nghiệm áp dụng trong kiểm toán (xem các giáo trình Kiểm toán hoạt động và Kiểm toán tài chính).

Nội dung Chương 4 Đối tượng kiểm toán tập trung làm rõ các khái niệm cơ bản về đối tượng và khách thể kiểm toán, diễn giải chi tiết đối tượng chung của kiểm toán và các đối tượng cụ thể của kiểm toán. Trên cơ sở nhận thức kiểm toán vừa là một môn khoa học độc lập, vừa là hoạt động độc lập trong nền kinh tế thị trường, nội dung Chương 4 cũng nêu những điểm chung và phân biệt đối tượng kiểm toán với đối tượng của các môn khoa học và các hoạt động khác như kế toán, tài chính, phân tích kinh doanh...

4.1. KHÁI QUÁT CHUNG VỀ ĐỐI TƯỢNG VÀ KHÁCH THỂ KIỂM TOÁN

Từ nghiên cứu lịch sử (1.3) có thể thấy kiểm toán nảy sinh từ kế toán do đòi hỏi của quản lý đối với thông tin kế toán ngày càng phức tạp, do người quan tâm đến tài liệu kế toán ngày càng đa dạng và sự tách biệt ngày càng xa giữa chủ sở hữu với tài sản cùng hệ thống thông tin và kiểm tra tài sản (kế toán). Khi đó, “người quan tâm” đến tài sản (lúc đầu chỉ là chủ sở hữu nó) cần sự xác minh độc lập của một chuyên gia gọi là kiểm toán viên (auditor) soát xét, đối chiếu lại tài liệu kiểm soát với thực trạng về tài sản. Khi quan hệ đối chiếu về tài khoản giữa hai bên cũng theo dõi các khoản thanh toán và đặc biệt là quan hệ đối ứng của kế toán kép nảy sinh, bản thân kế toán đã tạo được niềm tin thời bấy giờ cho những người quan tâm thì kiểm toán cũng không có nhu cầu tồn tại. Cho đến những năm 30 của thế kỷ XX này, trước sự sụp đổ hàng loạt các công ty vô danh và sự ra đời của các công ty cổ phần, nhu cầu về kiểm toán lại nảy sinh với đòi hỏi cao hơn cả từ phía những người góp vốn và những nhà quan tâm khác. Đối tượng quan tâm trực tiếp của các phía là sản phẩm cuối cùng của kế toán: các bảng khai (bảng công bố) tài chính (Financial statements). Tuy nhiên, để xác minh tính trung thực và hợp lý của các khoản mục trong các bảng khai này, kiểm toán phải tiến hành đối chiếu với số dư của các tài khoản, thậm chí cả chứng từ kế toán. Như vậy, đối tượng kiểm toán trước hết là các tài liệu kế toán.

Tuy nhiên, với mọi người quan tâm, các con số và tài liệu khác của kế toán không có ý nghĩa nếu như không gắn với thực trạng của tài sản hay rộng hơn là thực trạng tài chính. Do tính phức tạp của quan hệ tài

chính và giới hạn của trình độ và phương tiện xử lý thông tin, kế toán không thể thu thập được tất cả lượng thông tin tài chính hiện có... Để xác minh và phân định về tình hình tài chính, kiểm toán không chỉ giới hạn đối tượng ở tài liệu kế toán mà còn mở rộng ra thực trạng của hoạt động tài chính kể cả phần đã được phản ánh trong tài liệu kế toán và phần chưa được phản ánh trong tài liệu này.

Đặc biệt trong thập kỷ cuối của thế kỷ XX này, ngoài lĩnh vực tài chính kế toán, kiểm toán còn quan tâm tới các lĩnh vực khác của quản lý như hiệu quả sử dụng nguồn lực và hiệu năng của các chương trình, mục tiêu, dự án.

Như vậy, đối tượng của kiểm toán là thực trạng tài chính cùng hiệu quả, hiệu năng của các hoạt động, hay dự án cụ thể.

Cả thực trạng tài chính cũng như hiệu năng, hiệu quả phải được thể hiện trong một đơn vị cụ thể (doanh nghiệp, xí nghiệp công cộng, đơn vị sự nghiệp, cơ quan kinh tế và hành chính) hoặc một dự án, công trình cụ thể. Trong quan hệ chủ sở hữu, các đơn vị đó thuộc sở hữu nhà nước, sở hữu tư nhân hoặc hỗn hợp. Trong quan hệ phạm vi một quốc gia, các đơn vị này có thể hình thành từ nguồn đầu tư trong nước, đầu tư nước ngoài hoặc liên doanh giữa trong và ngoài nước... Tổng hợp các tiêu thức trên có thể phân chia các đơn vị thành các khách thể kiểm toán trong quan hệ với chủ thể kiểm toán. Thông thường, khách thể kiểm toán được phân chia trong quan hệ với chủ thể kiểm toán như sau:

1) Khách thể của kiểm toán nhà nước thường bao gồm tất cả các đơn vị, cá nhân có sử dụng ngân sách nhà nước như:

- Các dự án, công trình do ngân sách đầu tư.
- Các doanh nghiệp nhà nước: 100% vốn ngân sách nhà nước (NSNN).
- Các xí nghiệp công cộng thuộc sở hữu nhà nước (100% vốn NSNN).
- Các cơ quan kinh tế, quản lý của Nhà nước và các đoàn thể xã hội.
- Các đơn vị quản lý và sử dụng tài sản công
- Các cá nhân (tài khoản cá nhân) có nguồn từ NSNN...

2) Khách thể của kiểm toán độc lập thường bao gồm:

- Các doanh nghiệp và xí nghiệp tư (kể cả các công ty trách nhiệm hữu hạn).
- Các doanh nghiệp có 100% vốn đầu tư nước ngoài.
- Các liên doanh giữa các tổ chức trong và ngoài nước.
- Các hợp tác xã và doanh nghiệp cổ phần.
- Các chương trình, dự án có nguồn kinh phí từ bên ngoài ngân sách nhà nước...

3) Khách thể của kiểm toán nội bộ có thể bao gồm:

- Các bộ phận cấu thành trong đơn vị.
- Các hoạt động, các chương trình, dự án cụ thể trong đơn vị.
- Các cá nhân trong đơn vị.

Như vậy, khách thể của kiểm toán có thể là đơn vị kế toán như các xí nghiệp, các đơn vị sự nghiệp hoặc quản lý hay cá nhân... Song khách thể của kiểm toán cũng có thể là một công trình hay dự án... với sự tham gia của nhiều đơn vị kế toán hoặc một bộ phận của một đơn vị nào đó.

Tất nhiên, việc phân chia các khách thể trong quan hệ với chủ thể kiểm toán chỉ là những nguyên tắc và nghệ thuật tổ chức kiểm toán. Trong khi đó, đối tượng kiểm toán lại không thể phân cho từng khách thể riêng biệt. Đó là đối tượng chung của kiểm toán. Tùy mục tiêu đặt ra cho từng cuộc kiểm toán của từng khách thể để xác định đối tượng trực tiếp và gián tiếp cho cuộc kiểm toán đó.

Mặt khác, do tính nghệ thuật của tổ chức kiểm toán nên trong thực tế, các chủ thể kiểm toán không nhất thiết bắt buộc kiểm toán tất cả các khách thể của mình: Tùy nhu cầu quản lý, khả năng kiểm toán và các quan hệ xã hội khác, luật pháp có quy định cụ thể khách thể phải được kiểm toán. Chẳng hạn, khách thể của Kiểm toán Nhà nước còn tùy thuộc vào khả năng thực hiện kiểm toán hàng năm (thể hiện qua kế hoạch kiểm toán), tùy thuộc vào hệ thống bộ máy quản lý và bộ máy kiểm toán... Theo đó, ngân sách các địa phương có thể thuộc các khách thể cụ thể khác nhau theo quy định của luật pháp và theo đó có thêm một số tài khoản của các nhân hoặc tổ chức đặc biệt không được kiểm toán...; Khách thể của kiểm toán độc lập thường được quy định cụ thể gắn với mức doanh số hoặc lợi tức đạt được của từng loại khách thể.

Ngoài ra, khách thể được pháp luật quy định thuộc chủ thể kiểm toán này cũng có thể tự nguyện mời chủ thể kiểm toán khác song không thay thế cho kiểm toán đã được luật pháp quy định.

Ở nước ta, khách thể của Kiểm toán Nhà nước được quy định trong Điều 55 của Luật Kiểm toán Nhà nước năm 2015 gồm có 1. Bộ, cơ quan ngang bộ, cơ quan thuộc Chính phủ và cơ quan khác của Nhà nước ở trung ương; 2. Cơ quan được giao nhiệm vụ thu, chi ngân sách nhà nước các cấp; 3. Hội đồng nhân dân, Ủy ban nhân dân các cấp, cơ quan khác của Nhà nước ở địa phương; 4. Đơn vị thuộc lực lượng vũ trang nhân dân; 5. Đơn vị quản lý, sử dụng dự trữ quốc gia; quỹ tài chính nhà nước ngoài ngân sách; 6. Tổ chức chính trị, tổ chức chính trị - xã hội, tổ chức chính trị xã hội - nghề nghiệp, tổ chức xã hội, tổ chức xã hội - nghề nghiệp có sử dụng kinh phí, ngân quỹ nhà nước; 7. Đơn vị sự nghiệp công lập; 8. Tổ chức quản lý tài sản quốc gia; 9. Ban quản lý dự án đầu tư có nguồn kinh phí ngân sách nhà nước hoặc có nguồn gốc từ ngân sách nhà nước; 10. Doanh nghiệp do Nhà nước nắm giữ trên 50% vốn điều lệ. Đối với doanh nghiệp do Nhà nước nắm giữ từ 50% vốn điều lệ trở xuống, khi cần thiết, Tổng Kiểm toán Nhà nước quyết định lựa chọn mục tiêu, tiêu chí, nội dung và phương pháp kiểm toán phù hợp; 11. Đơn vị nhận trợ giá, trợ cấp của Nhà nước, đơn vị có công nợ được Nhà nước bảo lãnh mà không phải là doanh nghiệp có quản lý, sử dụng vốn, tài sản nhà nước. Các đơn vị này có thể thuê doanh nghiệp kiểm toán thực hiện kiểm toán; doanh nghiệp kiểm toán phải thực hiện việc kiểm toán theo chuẩn mực, quy trình Kiểm toán Nhà nước và gửi báo cáo kiểm toán cho Kiểm toán Nhà nước; 12. Cơ quan được giao quản lý, sử dụng nợ công. Trong quy định này, giữa khách thể và đối tượng cụ thể của kiểm toán đã được gắn chặt với nhau để đảm bảo tính chặt chẽ của văn bản pháp quy. Khách thể bắt buộc của kiểm toán độc lập ở nước ta được xác định trong Luật Kiểm toán độc lập (Điều 45) bao gồm: a) doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài; Tổ chức tín dụng được thành lập và hoạt động theo Luật các tổ chức tín dụng; Tổ chức tài chính và doanh nghiệp kinh doanh bảo hiểm; Tổ chức phát hành, tổ chức niêm yết và tổ chức kinh doanh chứng khoán theo quy định của pháp luật về chứng khoán; b) Doanh nghiệp nhà nước; Báo cáo quyết toán vốn đầu tư xây dựng của các dự án sử dụng nguồn kinh phí ngân sách nhà nước; Công ty cổ phần,

công ty trách nhiệm hữu hạn và các đối tượng khác theo quy định của Chính phủ; Doanh nghiệp kiểm toán; c) Các doanh nghiệp, tổ chức khác mà theo quy định của pháp luật bắt buộc phải kiểm toán.

Trường hợp Doanh nghiệp nhà nước, Quỹ hỗ trợ phát triển và dự án đầu tư đã có trong thông báo kế hoạch kiểm toán năm của cơ quan kiểm toán nhà nước thì báo cáo tài chính năm đó không bắt buộc phải được doanh nghiệp kiểm toán kiểm toán.

Như vậy, khách thể bắt buộc của kiểm toán độc lập ở Việt Nam còn khá hạn hẹp so với các nước trên thế giới do khả năng của kiểm toán độc lập còn có những giới hạn nhất định và các doanh nghiệp thuộc khách thể này mới được hình thành và nói chung còn ở quy mô nhỏ. Với đà phát triển của kiểm toán như hiện nay, đối tượng này sẽ được mở rộng trong những năm tới.

Trong mỗi lần kiểm toán, một chủ thể kiểm toán được gán với một khách thể kiểm toán để thực hiện một nhiệm vụ xác định được gọi là một cuộc kiểm toán. Như vậy, khái niệm "Cuộc kiểm toán" trong thực tế đã bao gồm các yếu tố xác định:

- Đối tượng kiểm toán cụ thể.
- Chủ thể kiểm toán xác định.
- Khách thể kiểm toán tương ứng.
- Thời hạn kiểm toán cụ thể.
- Cơ sở pháp lý thực hiện kiểm toán.

4.2. CÁC YẾU TỐ CẤU THÀNH ĐỐI TƯỢNG KIỂM TOÁN

4.2.1. Thực trạng hoạt động tài chính - Đối tượng chung của kiểm toán

Hoạt động tài chính - hiểu theo nghĩa chung nhất - là dùng tiền để giải quyết các mối quan hệ kinh tế trong đầu tư, trong kinh doanh, trong phân phối và thanh toán nhằm đạt tới lợi ích kinh tế xác định.

Với quan niệm trên, các quan hệ kinh tế chính là nội dung bên trong của hoạt động tài chính, tiền chỉ là hình thức biểu hiện, là phương tiện để giải quyết các mối quan hệ kinh tế đó.

Để giải quyết tốt các mối quan hệ kinh tế nói trên theo mục tiêu đã xác định, hoạt động tài chính phải tuân theo những nguyên tắc cơ bản sau:

□ *Hoạt động tài chính phải có kế hoạch.*

Trong việc giải quyết các mối quan hệ kinh tế có liên quan đến nhiều khách thể khác nhau, mỗi cân đối cụ thể giữa các khâu, các giai đoạn khác nhau của hoạt động này đều có những hiệu quả khác nhau về kinh tế và xã hội. Do đó, trong hoạt động tài chính phải có định hướng cho từng thời kỳ cụ thể, ở từng công việc cụ thể. Hơn nữa, trong những định hướng này cần lượng hoá những cân đối khác nhau thành những phương án cụ thể và lựa chọn phương án tốt nhất. Quá trình lập kế hoạch cho hoạt động tài chính là quá trình nhà quản lý cân nhắc về các phương án khả thi khác nhau, từ đó chọn phương án tối ưu với điều kiện của đơn vị. Lập kế hoạch tài chính cũng giúp đơn vị chủ động thực hiện các hoạt động, tránh được những tình huống bị động phải giải quyết gấp dẫn đến chi phí gia tăng thêm.

□ *Hoạt động tài chính phải đảm bảo tiết kiệm và có lợi.*

Lợi ích là mục tiêu của hoạt động tài chính. Trong kinh doanh, lợi ích phải là lợi nhuận thực hiện, là giá trị vượt trội của doanh thu thu về so với chi phí bỏ ra để thực hiện hoạt động tài chính. Trong lĩnh vực xã hội lợi ích phải là kết quả thực hiện mục tiêu của chương trình, dự án cụ thể. Trong mọi trường hợp việc tiết kiệm cần thực hiện trên từng công việc, từng khoản chi trên quan điểm hướng tới lợi ích cuối cùng.

□ *Hoạt động tài chính phải bảo đảm tuân thủ pháp luật và thể lệ tài chính.*

Giải quyết các mối quan hệ kinh tế có liên quan đến nhiều khách thể khác nhau là nội dung của hoạt động tài chính. Mặt khác, các quan hệ giữa các bên có liên quan đã được xác định trong pháp luật và được cụ thể hoá trong các chế độ tài chính cụ thể. Để giải quyết tốt các mối quan hệ kinh tế, nhất thiết hoạt động tài chính phải tuân thủ các chuẩn mực đã được xác định trong hệ thống pháp lý trong từng thời gian cụ thể. Hoạt động tài chính trong doanh nghiệp phải tuân thủ các quy định pháp lý về thuế, kế toán, hợp đồng kinh tế, các quy định của ngành mà doanh nghiệp đang hoạt động.... Hoạt động tài chính trong khu vực công phải tuân thủ Luật Ngân sách nhà nước, pháp luật về thuế, kế toán, thanh toán qua Kho bạc, chủ trương phát triển kinh tế xã hội của đất nước hay địa phương...

Hoạt động tài chính với nội dung nêu trên là đối tượng của nhiều môn học. Kiểm toán chỉ quan tâm tới thực trạng của hoạt động này. Các nguyên tắc của hoạt động tài chính nói trên sẽ là cơ sở để kiểm toán viên đánh giá thực trạng hoạt động tài chính được kiểm toán.

Trong quan hệ với tính xác định các thông tin thu được, thực trạng của hoạt động tài chính bao gồm hai phần rõ rệt: Một phần được phản ánh trong tài liệu kế toán và phần còn lại chưa được phản ánh trong tài liệu này. Với mỗi phần, cơ sở xác minh của kiểm toán cũng khác nhau: Với phần thực trạng đã được phản ánh trong tài liệu kế toán, kiểm toán đã có chứng từ, tài liệu kế toán để thực hiện chức năng của mình. Kiểm toán trên cơ sở những chứng từ, tài liệu kế toán đã có như vậy gọi là kiểm toán chứng từ. Ngược lại với phần chưa được phản ánh trong tài liệu kế toán, kiểm toán cần có những phương pháp thu thập bằng chứng thích hợp. Kiểm toán thực hiện trên cơ sở chưa có tài liệu làm căn cứ như vậy được gọi là kiểm toán ngoài chứng từ. Khái niệm chứng từ kiểm toán ở đây bao gồm toàn bộ nguồn tài liệu đã có và sẽ được làm rõ thêm ở chương sau.

Về nguyên tắc, mọi hoạt động tài chính phát sinh đều phải được kế toán kiểm tra về tính hợp pháp, hợp lệ, hợp lý sau đó ghi sổ kế toán. Do đó, thông tin kế toán là hình thức biểu hiện của thực trạng hoạt động tài chính của đơn vị. Cuối kỳ, kế toán khoá sổ và lập Báo cáo tài chính doanh nghiệp (Báo cáo quyết toán ngân sách đối với đơn vị hành chính sự nghiệp). Thông tin trong Báo cáo tài chính và Báo cáo quyết toán ngân sách do đó khái quát toàn bộ các hoạt động tài chính mà đơn vị đã thực hiện trong kỳ, phản ánh các kết quả cơ bản và then chốt của tất cả các hoạt động tài chính trong kỳ. Do đó, Báo cáo tài chính doanh nghiệp (Báo cáo quyết toán ngân sách của đơn vị hành chính sự nghiệp) là mối quan tâm của rất nhiều người sử dụng để đưa ra các quyết định kinh tế. Kiểm toán Báo cáo tài chính doanh nghiệp/Báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước do đó là một hoạt động kiểm toán phổ biến để đáp ứng nhu cầu bảo đảm độ tin cậy của thông tin của đông đảo người sử dụng trong xã hội.

4.2.2. Tài liệu kế toán - Đối tượng cụ thể của kiểm toán

Tài liệu kế toán, trước hết là các bảng khai tài chính là đối tượng trực tiếp và thường xuyên của mọi cuộc kiểm toán. Điều đó được lý giải trước hết ở vị trí của tài liệu kế toán (đặc biệt là các bảng khai tài chính)

trong quan hệ với những người quan tâm tới thông tin tài chính trong cơ chế thị trường. Trong cơ chế này, tài liệu kế toán không chỉ là cơ sở để tổng kết các chỉ tiêu ở phạm vi rộng hơn, cũng không chỉ để kiểm tra, lưu trữ tài liệu và bảo vệ tài sản mà là cơ sở cho mọi người quan tâm ra các quyết định về quản lý, về đầu tư, về thanh toán, về phân phối... Mặt khác, trong cơ chế thị trường với tự do cạnh tranh, rủi ro trong kinh doanh và trong đầu tư rất lớn. Trong điều kiện đó, số lượng người quan tâm đến tài liệu kế toán cũng tăng lên song quan trọng là đòi hỏi của họ với chất lượng tài liệu kế toán cũng cao hơn... Ngoài ra, cũng phải kể đến tính phức tạp của quá trình xử lý thông tin kế toán cũng như kết cấu của các bảng công bố tài chính. Hậu quả của tình trạng này là không phải mọi người quan tâm đều am hiểu được tài liệu đó mà đôi khi chính các kế toán viên cũng gặp những khó khăn trong việc phân ánh các quan hệ phức tạp, đặc biệt là những quan hệ mới phát sinh. Tính phức tạp này ngày càng tăng lên theo rất nhiều nguyên nhân khác nhau: do quy mô của các khách thể kiểm toán không ngừng mở rộng; do tính phức tạp của đối tượng kế toán - hoạt động tài chính - có thể có nhiều bên cùng tham gia đầu tư kinh doanh với các phương thức tham gia khác nhau; do có nhiều quan hệ kinh tế mới phát sinh thâm nhập vào hoạt động này... Ngoài ra cũng phải kể đến sự cách biệt về chuẩn mực kế toán và các điều kiện thực hiện nó giữa các nước, giữa các thời kỳ... dẫn đến sự nhận thức khác nhau và tổ chức khác nhau, nhất là sự thay đổi của chế độ kế toán... Tất cả những thực tế đó đòi hỏi kiểm toán phải được thực hiện trước tiên đối với tài liệu kế toán để tạo niềm tin cho người quan tâm và thường xuyên hướng dẫn nghiệp vụ, củng cố nền nếp và cải tiến tổ chức... để nâng cao chất lượng kế toán.

Để đáp ứng nhu cầu trên, khi kiểm toán tài liệu kế toán, kiểm toán viên cần xác minh các vấn đề bao gồm:

□ *Tính hiện thực của các thông tin kế toán* (thông tin lượng hoá được). Ở nội dung này, với thông tin tài sản (hay công nợ), kiểm toán viên cần xác minh sự hiện hữu của tài sản (hay công nợ) trên thực tế; với thông tin về giao dịch hay nghiệp vụ, kiểm toán viên cần xác minh sự phát sinh của giao dịch hay nghiệp vụ đó; với thông tin về các thuyết minh hay khai báo, kiểm toán viên cần xác minh tính có thật của vấn đề

được thuyết minh. Ngoài ra, tính hiện thực của thông tin kế toán cũng bao hàm việc kiểm toán viên xác minh độ tin cậy của giá trị kế toán ghi sổ so với giá trị thực tế phát sinh. Ví dụ, thông tin về tiền cần được kiểm toán xác minh sự hiện hữu thông qua phương pháp kiểm kê, thông tin về doanh thu bán hàng cần được kiểm toán viên xác minh sự phát sinh qua kiểm tra hoá đơn bán hàng và/hoặc lấy xác nhận ở người mua... Để xác minh mục tiêu tính hiện thực của thông tin kế toán, thông thường kiểm toán viên sẽ cần thực hiện các phương pháp kiểm toán ngoài chứng từ để thu thập thông tin khách quan nhằm củng cố hay bác bỏ cho thông tin ở tài liệu kế toán được kiểm toán.

□ *Tính hợp pháp của các biểu mẫu, của trình tự lập và luân chuyển các tài liệu này.* Kiểm toán viên đánh giá sự phù hợp của các biểu mẫu, trình tự lập và luân chuyển tài liệu bằng cách so sánh với quy định của cơ quan chức năng, nội quy của đơn vị. Rất nhiều các biểu mẫu và tài liệu kế toán cần phải tuân thủ quy định pháp lý. Ví dụ, xác minh tính hợp thức của các hoá đơn bán hàng, báo cáo tài chính... Trình tự lập và luân chuyển tài liệu được thiết kế để thực hiện chức năng kiểm tra trong kế toán, nên cũng cần được đánh giá tính hiệu lực của các trình tự này. Ví dụ, kiểm toán viên đánh giá trình tự chi tiền qua Kho bạc để thực hiện dự án đầu tư công, trình tự luân chuyển chứng từ chi tiền mặt tạm ứng của doanh nghiệp,...

□ *Tính hợp lý của các đối tượng kế toán phù hợp với nội dung của các nghiệp vụ kinh tế phát sinh.* Ở nội dung này, kiểm toán viên kiểm tra việc phân loại nghiệp vụ phát sinh vào các tài khoản của kế toán viên có hợp lý, đúng với chuẩn mực và chế độ kế toán. Ví dụ, chi phí sửa chữa lớn tài sản cố định có được kế toán ghi tăng giá trị tài sản cố định hay lại tính vào chi phí hoạt động của năm; nghiệp vụ mua sắm công cụ dụng cụ có bị kế toán ghi tăng tài sản cố định, chi phí nghiên cứu - phát triển có được tách ra thành chi phí nghiên cứu (để hạch toán vào chi phí trong kỳ) và chi phí phát triển sản phẩm (để hạch toán vào chi phí dài hạn và phân bổ dần),... Như vậy, để xác minh được tính hợp lý của các đối tượng kế toán phù hợp với nội dung của các nghiệp vụ kinh tế phát sinh, kiểm toán viên không phải chỉ có sự am hiểu sâu các chuẩn mực và chế độ kế toán, mà còn phải cập nhật nhanh chóng các điểm mới trong chuẩn mực và chế độ tài chính kế toán.

□ *Tính pháp lý trong việc thực hiện các luật pháp, chuẩn mực và chế độ kinh tế tài chính.* Kiểm toán viên đánh giá tính tuân thủ của đơn vị đối với luật, chuẩn mực và chế độ kinh tế tài chính có liên quan. Ví dụ, tính pháp lý trong chi phí tiền lương của người lao động: chi phí tiền lương trả cho người lao động có trên mức tiền lương tối thiểu theo quy định trong Luật Lao động và các văn bản hướng dẫn, quy chế thu chi nội bộ của đơn vị; thuế và khoản phải nộp có đúng theo các quy định trong Luật thuế (thuế tài nguyên, thuế thu nhập doanh nghiệp, thuế GTGT, thuế thu nhập cá nhân, thuế nhập khẩu,...) và các quy định có liên quan (phí bảo vệ môi trường, phí cầu đường,...); các khoản bảo hiểm (bảo hiểm y tế, bảo hiểm xã hội, bảo hiểm thất nghiệp) và kinh phí công đoàn có được trích và nộp đúng theo quy định về các khoản trích theo lương...

Trong trường hợp kiểm toán chỉ giới hạn ở đối tượng là tài liệu kế toán thì kiểm toán được gọi là kiểm toán chứng từ. Tuy nhiên, trong thực tế, để kiểm toán các đối tượng trên thường phải thực nghiệm, điều tra (qua các đối tượng khác nhau, trên các văn bản khác nhau với các phương pháp cụ thể khác nhau) hoặc kiểm kê trên thực tế, lấy thực tế làm tiêu chuẩn đánh giá tính hiện thực của tài liệu và tính hợp pháp trong việc thực hiện các pháp luật, chuẩn mực và chế độ kế toán.

4.2.3. Thực trạng tài sản và nghiệp vụ tài chính - Đối tượng cụ thể của kiểm toán

Trong một đơn vị kinh doanh hay hành chính, sự nghiệp, tài sản là những nguồn lực có giá trị mà đơn vị cần sử dụng để thực hiện hoạt động kinh doanh hay hành chính sự nghiệp nhằm đạt được mục tiêu mong muốn. Tài sản trong doanh nghiệp hay đơn vị hành chính sự nghiệp đều biểu hiện dưới nhiều hình thái vật chất khác nhau với yêu cầu về quy cách, phẩm chất, bảo quản, bảo dưỡng... khác nhau, lại được lưu trữ trên nhiều kho, bãi khác nhau với những người quản lý khác nhau. Rủi ro đối với tài sản của đơn vị gồm có rất nhiều loại như rủi ro tài sản bị biến thủ, bị lạm dụng sử dụng sai mục đích, bị sử dụng không hiệu quả, tài sản bị hao hụt trong quá trình bảo quản, bị giảm phẩm cấp và giá trị, bị lỗi thời... nên cần xác minh hiện trạng tài sản cả về vật chất, giá trị và tình hình sử dụng để nhà quản lý nắm bắt và đưa ra các quyết định quản lý kịp thời và phù hợp. Ví dụ, kết quả kiểm toán cho

thấy tài sản bị hao hụt trong định mức thì kế toán sẽ ghi vào chi phí hoạt động trong kỳ, hao hụt ngoài định mức thì phải ghi vào khoản phải thu và xác minh người chịu trách nhiệm bồi hoàn cho đơn vị, tài sản chậm luân chuyển nên kém hiệu quả thì cần tìm cách tăng luân chuyển... Trong môi trường hội nhập và cạnh tranh gia tăng, việc sử dụng hiệu quả các tài sản (từ tiền mặt, hàng tồn kho đến máy móc thiết bị, xe vận tải, nhà xưởng, thương hiệu,...) là một trong các biện pháp của nhà quản lý để gia tăng doanh thu và lợi nhuận mà không phát sinh thêm chi phí đầu tư tài sản mới; khi đó cần có kiểm toán để đánh giá và tư vấn cho nhà quản lý về hiệu quả sử dụng tài sản. Trong tình huống tài sản được sử dụng làm tài sản thế chấp cho khoản vay, kiểm toán tài sản để đánh giá giá trị hợp lý và tính hợp pháp cho tài sản thế chấp sẽ cần được thực hiện, từ kết quả kiểm toán, tổ chức tín dụng sẽ có cơ sở để quyết định cho vay và giá trị khoản vay, giảm thiểu khả năng về nợ xấu cho tổ chức tín dụng.

Mối liên hệ giữa những người quản lý tài sản với nhau cũng như giữa người quản lý tài sản với người sở hữu tài sản được thực hiện theo những xu hướng và phương thức khác nhau song có xu hướng ngày càng tăng dần *sự cách biệt giữa người sở hữu với người bảo quản và sử dụng tài sản*. Người sở hữu tài sản có nhu cầu kiểm toán tình hình quản lý và sử dụng tài sản của mình có bảo đảm đúng mục đích, an toàn và hiệu quả. Trong khu vực công điều này càng thể hiện rõ, khi Quốc hội và Chính phủ luôn có nhu cầu kiểm toán các đơn vị sử dụng tiền, tài sản và ngân sách nhà nước để đánh giá việc sử dụng của các đơn vị là theo đúng mục tiêu nhiệm vụ được giao, quản lý và sử dụng an toàn, tiết kiệm, hiệu quả và hiệu năng. Mặt khác, khi sản xuất phát triển, quy mô tài sản cũng tăng lên, chủng loại phức tạp hơn; quy mô kinh doanh mở rộng, các mối liên kết kinh tế ngày càng đa dạng, phức tạp. Cộng vào đó là sự phong phú thêm của khái niệm truyền thống về tài sản, đặc biệt là sự xuất hiện của các tài sản vô hình, các quan hệ vay - mua, thuê - mua, các hậu quả của rủi ro dẫn đến những thu nhập hoặc tổn thất bất thường về tài sản, sự thâm nhập của các quan hệ thị trường, giá cả, tỷ giá mở ra trong phạm vi quốc tế,... Tất cả những yếu tố này dẫn đến *khả năng cách biệt giữa tài sản với sự phản ánh của nó trong thông tin kế toán*... Thực tế đó đã thúc đẩy sự ra đời của kiểm toán cùng tính tất yếu phải đặt thực trạng của tài sản vào đối tượng kiểm toán.

Tài sản trong doanh nghiệp hay đơn vị hành chính sự nghiệp gồm có nhiều loại khác nhau (ngắn hạn hay dài hạn, có dạng vật chất hay không có dạng vật chất, thuộc sở hữu của đơn vị hay không thuộc sở hữu đơn vị,...) với các đặc điểm và rủi ro khác nhau đòi hỏi kiểm toán viên phải xác định nội dung và phương pháp kiểm toán phù hợp với từng loại tài sản cụ thể. Về cơ bản, tài sản được phân chia theo thời gian được nắm giữ trong đơn vị hình thành 2 nhóm là tài sản ngắn hạn và tài sản dài hạn. Đặc tính của 2 loại tài sản này rất khác nhau nên mục tiêu quản lý khác nhau và do đó yêu cầu và mục tiêu kiểm toán cũng khác. Cụ thể, đối với tài sản ngắn hạn, sự luân chuyển nhanh thường là thước đo về tính hiệu quả của việc quản lý và sử dụng tài sản đó. Kiểm toán tài sản ngắn hạn về tính hiệu quả sẽ cần đánh giá tốc độ luân chuyển (của hàng tồn kho, của khoản phải thu, của tiền,...). Ngược lại, tài sản dài hạn như nhà xưởng, máy móc thiết bị,... nên được sử dụng lâu dài để bảo đảm tính ổn định cho hoạt động sản xuất kinh doanh, do đó luân chuyển không phải là nội dung phù hợp cần xác minh. Thay vào đó, kiểm toán chi phí khấu hao là nội dung đặc thù của kiểm toán tài sản dài hạn. Một số tài sản đặc thù như vàng, bạc, đá quý, toà nhà,... rất khó xác định giá trị; một số tài sản khác có rủi ro cao về chất lượng như ngoại tệ có rủi ro là tiền giả,... Trong các trường hợp đó, kiểm toán viên cần tham khảo ý kiến chuyên gia để làm bằng chứng kiểm toán thuyết phục.

Tài sản có thể được kiểm toán trong cuộc kiểm toán báo cáo tài chính, khi đó mục tiêu kiểm toán chủ yếu là đánh giá tính trung thực, hợp pháp, hợp lý của thông tin kế toán phản ánh tài sản. Tài sản cũng có thể là đối tượng riêng trong cuộc kiểm toán hoạt động, ví dụ kiểm toán hàng tồn kho ở một công ty xi măng, mục tiêu kiểm toán khi đó không chỉ là đánh giá tính trung thực của thông tin về hàng tồn kho xi măng, mà còn có mục tiêu đánh giá tính hiệu quả của hàng tồn kho (thông qua xem xét tốc độ luân chuyển, thời gian tồn kho của từng loại xi măng...), hiệu năng quản lý hàng tồn kho (bảo đảm chất lượng, không bị mất mát, phù hợp với các định mức về lưu kho...) và tính tiết kiệm trong quản lý hàng tồn kho (chi phí lưu kho, chi phí bảo quản...).

Tài sản trong kinh doanh cũng như trong mọi lĩnh vực hoạt động khác đều *thường xuyên vận động*. *Quá trình vận động này được cấu*

thành bởi các nghiệp vụ cụ thể. Các nghiệp vụ cụ thể này có thể quy về các nghiệp vụ cơ bản như xuất, nhập, tồn kho hoặc mua, bán, sản xuất (hoặc dịch vụ). Tuy nhiên, do đặc tính của từng loại tài sản cũng như mối quan hệ kinh tế của mỗi loại tài sản... cũng khác nhau; sự đa dạng về chủng loại hoạt động cũng như đặc tính của tài sản chứa đựng hoạt động đòi hỏi phải chia công tác kiểm toán các hoạt động này thành những phần hành kiểm toán khác nhau. Khác với phần hành kế toán, *phần hành về kiểm toán được phân chia trước hết trên cơ sở đầu mối của các mối quan hệ tài chính và sau nữa là vị trí và đặc điểm của từng loại nghiệp vụ.* Trên cơ sở đó, cần chia đối tượng kiểm toán ra các phần hành kiểm toán cơ bản, với kiểm toán hoạt động các phần hành cơ bản bao gồm:

1. Các hoạt động về tiền mặt (thu, chi và tồn quỹ).
2. Các hoạt động về thanh toán (không phân biệt vay, nợ, phải thu, phải trả).
3. Các hoạt động về tài sản cố định (đầu tư, xây dựng, mua sắm).
4. Các hoạt động về hàng hoá (bảo quản, sử dụng).
5. Các hoạt động về kinh doanh (mua, bán, sản xuất hoặc dịch vụ hoặc các nghiệp vụ mang tính sự nghiệp, xã hội... đối với các đơn vị phi kinh doanh).
6. Các hoạt động về tài chính (tạo vốn, hoàn trả, phân phối kết quả kinh doanh).

Tùy theo đặc điểm của mỗi đơn vị về quy mô, phương hướng hoạt động, tổ chức kinh doanh, tổ chức quản lý và tùy theo loại hình cũng như yêu cầu kiểm toán cụ thể, có thể lược bỏ, tách riêng hay sáp nhập các loại hoạt động cơ bản trên để có được những phần hành kiểm toán phù hợp với đơn vị cụ thể và mục tiêu kiểm toán. Tuy nhiên, trong bất cứ điều kiện nào, các hoạt động tài chính vẫn là đối tượng kiểm toán.

4.2.4. Từng hoạt động với mục tiêu 3Es - Đối tượng cụ thể của kiểm toán

Tài liệu kế toán, thực trạng tài sản và nghiệp vụ tài chính là đối tượng cụ thể gắn liền với sự phát sinh và phát triển của kiểm toán. Theo quan điểm truyền thống, đó là toàn bộ đối tượng của kiểm toán. Tuy nhiên, theo quan điểm hiện đại, để tối đa hoá lợi nhuận, doanh nghiệp

cần đạt được tính hiệu quả và hiệu năng ở từng hoạt động hay bộ phận. Kiểm toán đối với một hoạt động do vậy cần đánh giá tính hiệu quả (efficiency), tính hiệu năng (effectiveness) và tính tiết kiệm (economy) của hoạt động đó. Hiệu quả của một hoạt động được hiểu là mối quan hệ tương quan giữa kết quả đầu ra của hoạt động và các nguồn lực đầu vào đã sử dụng cho hoạt động đó, khi các nguồn lực đầu vào bị giới hạn. Hiệu năng của hoạt động được đánh giá bằng mức độ đạt được mục tiêu đã đặt ra, và tình hình thu xếp nguồn lực để thực hiện hoạt động. Trong doanh nghiệp, mục tiêu tối đa hoá lợi nhuận trong điều kiện nguồn lực có hạn đặt ra yêu cầu cho nhà quản lý là phải gia tăng kết quả đầu ra của các hoạt động trên cơ sở nguồn lực có hạn để thực hiện hoạt động đó. Ví dụ, một máy may hoạt động 100% công suất trong năm trước, cho ra nhiều áo sơ mi thành phẩm hơn là năm sau khi chiếc máy may hoạt động chỉ với mức 60% công suất. Hiệu quả sử dụng máy may trong năm trước được coi là cao hơn năm sau vì kết quả đầu ra của hoạt động sử dụng máy may năm trước cao hơn. Sử dụng hiệu quả các nguồn lực khi thực hiện các hoạt động ở các bộ phận sẽ giúp doanh nghiệp giảm sự lãng phí nguồn lực, hạ giá thành thông qua tăng sản lượng, từ đó tăng khả năng cạnh tranh và lợi nhuận cho doanh nghiệp. Hiệu năng được đo bằng mức độ đạt được của mục tiêu đặt ra, và tình hình thu xếp nguồn lực. Nếu mục tiêu đạt được ở mức độ cao (100% hay tương tự), và nguồn lực sử dụng không bị lãng phí (tính tiết kiệm) thì hiệu năng quản lý là tốt. Hiệu năng thường được sử dụng để đánh giá khi mục tiêu của hoạt động là rất quan trọng cần phải đạt được, sau đó mới quan tâm đến nguồn lực sử dụng có bị lãng phí. Ví dụ kiểm toán chương trình y tế (như chương trình phòng chống cúm gà, sởi, bại liệt, sốt rét, ho lao...) kiểm toán viên đánh giá liệu các mục tiêu về y tế (cứu chữa kịp thời với chất lượng tốt các ca mắc bệnh, ngăn chặn và dập tắt không để lây lan và bùng phát dịch bệnh trong cộng đồng, tuyên truyền để người dân hiểu và biết cách phòng chống,...) của chương trình có đạt được, và nếu đạt được thì chi tiêu cho dự án có tiết kiệm hay lãng phí. Tính tiết kiệm (economy) thường được hiểu là sử dụng nguồn lực thực tế cho hoạt động thấp hơn mức dự kiến về nguồn lực cho hoạt động đó mà vẫn bảo đảm đạt được các mục tiêu của hoạt động. Ví dụ, chi tiêu thực tế để mua một máy đóng gói sản phẩm của doanh nghiệp chế biến thực phẩm là 100 triệu

đồng, thấp hơn dự toán đặt ra là 105 triệu đồng mà chất lượng máy vẫn bảo đảm các tiêu chuẩn thì được coi là đạt được tính tiết kiệm của hoạt động đầu tư tài sản dài hạn; tương tự chi phí thực tế nhựa hoá đường giao thông liên xã là 500 triệu đồng thấp hơn dự toán đặt ra là 520 triệu đồng mà vẫn bảo đảm chất lượng con đường như thiết kế được coi là tính tiết kiệm của chi đầu tư công nhựa hoá đường giao thông liên xã.

Như phần lịch sử phát triển kiểm tra đã chỉ rõ quan điểm về đánh giá hoạt động theo định hướng 3Es đã xuất hiện ở Mỹ từ năm 1914 nhưng mãi tới năm 1972 mới được GAO công bố chuẩn mực và được rà soát lại năm 1981. Việc mở rộng đối tượng kiểm toán như vậy cũng xuất phát từ những đòi hỏi thực tế của quản lý trong điều kiện quy mô kinh doanh và hoạt động sự nghiệp ngày càng đòi hỏi mở rộng, trong khi nguồn lực bị giới hạn. Sự gia tăng quy mô kinh doanh và hoạt động sự nghiệp đòi hỏi gia tăng nhanh chóng về nguồn lực cần có để sử dụng, trong khi nguồn lực lại bị giới hạn bởi khả năng tái tạo và tốc độ tái tạo. Do đó, sử dụng tiết kiệm, hiệu quả các nguồn lực, bảo đảm vẫn đạt được mục tiêu của hoạt động là nhu cầu của các nhà quản lý hiện đại trong khu vực doanh nghiệp cũng như khu vực công. Trong lĩnh vực kinh doanh, khi cạnh tranh ngày càng gay gắt và thậm chí có khi là khốc liệt do hội nhập kinh tế, để thực hiện tiết kiệm, để thắng thế trong cạnh tranh qua hạ giá thành và bảo đảm chất lượng... vấn đề hiệu quả, hiệu năng, tiết kiệm cần được đặt ra cho từng hoạt động ở từng bộ phận của doanh nghiệp với từng yếu tố nguồn lực cụ thể. Trong khu vực công, vấn đề sử dụng tiết kiệm và hiệu năng (hay đạt được mục tiêu) của chi tiêu công cũng là áp lực ngày càng tăng của các chính phủ trước quốc hội và nhân dân. Sử dụng tiết kiệm chi tiêu công giúp các chính phủ có nguồn lực để thực hiện nhiều hơn các hoạt động đầu tư công để phát triển kinh tế xã hội đáp ứng nhu cầu dân số ngày càng tăng. Từ các khái niệm hiệu quả, hiệu năng, tiết kiệm, có thể thấy kiểm toán hoạt động trong doanh nghiệp chủ yếu quan tâm đến tính hiệu quả như kiểm toán hoạt động sản xuất, bán hàng, cung ứng; nhưng một số hoạt động hỗ trợ như hoạt động hành chính, hoạt động quản lý nhân sự, hoạt động kế hoạch kế toán,... cần được đánh giá theo tính hiệu năng và tính tiết kiệm. Trong khu vực công, kiểm toán các hoạt động sẽ tập trung đánh giá tính hiệu năng và tính tiết kiệm.

Rõ ràng, các hoạt động với mục tiêu 3Es là đối tượng mới xuất hiện gần đây của kiểm toán. Do các hoạt động là rất khác nhau (từ hoạt động tài chính đến phi tài chính,...) và trong các ngành nghề khác nhau (y tế, giáo dục, văn hoá xã hội, thương mại,...) với các mức độ công nghệ, vốn khác nhau nên các tiêu chuẩn đánh giá 3Es của từng hoạt động ở từng đơn vị cũng rất khác nhau. Do đó, cần xây dựng những chuẩn mực/tiêu chuẩn cụ thể và phù hợp, đầy đủ để đánh giá hiệu quả, hiệu năng, tiết kiệm. Tuy nhiên, trên góc độ đối tượng kiểm toán, cần nhận thức rõ các hoạt động với mục đích hiệu quả và hiệu năng là một bộ phận của kiểm toán hoạt động và gắn liền với một hoạt động hoặc một dự án hay chương trình cụ thể. Trong cuốn "Kiểm toán hoạt động" chúng tôi đưa ra mô hình cụ thể về kiểm toán hiệu quả hoạt động vụ mua hàng và kiểm toán hiệu năng của một dự án chi tiêu ngân sách. Ngay những việc đó cũng chỉ là những ví dụ bước đầu cho việc nghiên cứu kiểm toán theo mục tiêu 3Es.

Từ những nghiên cứu cụ thể về đối tượng kiểm toán có thể thấy, đối tượng chung của kiểm toán là thực trạng hoạt động tài chính và hiệu quả thực hiện các hoạt động, chương trình hay dự án. Có thể phân chia đối tượng đó thành các đối tượng cụ thể khác nhau như tài liệu kế toán, thực trạng tài sản và nghiệp vụ tài chính, hay từng nghiệp vụ, hoạt động, chương trình, dự án cụ thể với định hướng hiệu quả, hiệu năng, tiết kiệm. Tùy theo tính trọn vẹn của sự thể hiện đối tượng đó trong một hay nhiều đơn vị kế toán để xác định khách thể kiểm toán là một xí nghiệp, một đơn vị sự nghiệp hay một công trình, một dự án cụ thể. Từ đó, có thể thấy đối tượng kiểm toán rất rộng lại được thể hiện trên rất nhiều khách thể. Để thực hiện tốt chức năng kiểm toán rõ ràng phải có nghệ thuật trong tổ chức kiểm toán: Lý luận kiểm toán cũng không thể né tránh những vấn đề cơ bản nảy sinh từ đối tượng kiểm toán và liên quan đến thực hiện các chức năng của kiểm toán như gian lận và sai sót, trọng yếu và rủi ro, cơ sở dẫn liệu và bằng chứng kiểm toán,... Những vấn đề này được làm rõ thêm trong Chương tiếp theo (Chương 5) của quyển sách này.

Câu hỏi và bài tập

A. Câu hỏi ôn tập

Câu 01: Hãy giải thích tại sao Kiểm toán là môn khoa học độc lập?

Câu 02: Trình bày đối tượng kiểm toán. Nêu rõ những đặc điểm cơ bản của đối tượng kiểm toán. Từ đó chỉ rõ sự ảnh hưởng của các đặc điểm này tới việc hình thành các phương pháp kiểm toán.

Câu 03: Từ việc trình bày đối tượng kiểm toán để chỉ rõ mối quan hệ giữa kiểm toán với các môn khoa học khác.

Câu 04: Giải thích tại sao kiểm toán tính hiệu quả lại dễ hơn so với kiểm toán tính hiệu năng?

Câu 05: Trình bày đối tượng kiểm toán và mối quan hệ giữa đối tượng kiểm toán với khách thể kiểm toán.

Câu 06: Trình bày các khách thể bắt buộc của kiểm toán độc lập ở Việt Nam.

Câu 07: Trình bày khách thể của kiểm toán độc lập, kiểm toán nhà nước và kiểm toán nội bộ.

Câu 08: Trình bày khái niệm hoạt động tài chính và các nguyên tắc của hoạt động tài chính?

Câu 09: Phân biệt cuộc kiểm toán có đối tượng là tài sản (ví dụ hàng tồn kho của doanh nghiệp kinh doanh rau, hoa, quả tươi) và cuộc kiểm toán có đối tượng là hoạt động (ví dụ hoạt động tồn kho của doanh nghiệp kinh doanh rau, hoa, quả tươi).

Câu 10: Phân biệt cuộc kiểm toán có đối tượng là tài liệu kế toán (ví dụ Báo cáo quyết toán vốn đầu tư dự án nhựa hoá đường giao thông nông thôn huyện A) và cuộc kiểm toán có đối tượng là hoạt động (ví dụ hoạt động đầu tư nhựa hoá đường giao thông nông thôn huyện A).

B. Câu hỏi lựa chọn - Hãy lựa chọn câu trả lời đúng nhất cho các câu sau đây:

4.1. Tình hình tài chính của doanh nghiệp và những thay đổi về tài chính của nó:

- a. Luôn luôn được phản ánh toàn diện, không thiếu sót chi tiết nào trên các tài liệu của doanh nghiệp đó.

- b. Được phản ánh duy nhất trên các tài liệu kế toán của đơn vị.
 - c. Được phản ánh trên tài liệu một phần và một phần khác chưa được phản ánh trên bất cứ một tài liệu nào.
 - d. Không được phản ánh trên bất cứ tài liệu nào.
- 4.2. Cụm từ “khách thể kiểm toán” được sử dụng trong quản lý và chuyên ngành kiểm toán. Vậy “khách thể kiểm toán” sử dụng để đề cập đến:
- a. Người thực hiện công việc kiểm toán
 - b. Công ty kiểm toán.
 - c. Các bảng khai tài chính của đơn vị được kiểm toán.
 - d. Các đơn vị được kiểm toán.
- 4.3. Nếu là khách thể của kiểm toán nhà nước thì:
- a. Chỉ thuộc khách thể của kiểm toán nhà nước mà thôi.
 - b. Tự động trở thành khách thể của kiểm toán độc lập.
 - c. Cũng có thể trở thành khách thể của kiểm toán độc lập.
 - d. Không thể là khách thể của kiểm toán độc lập.
- 4.4. Khách thể của kiểm toán nhà nước thường bao gồm:
- a. Các dự án, công trình do ngân sách nhà nước đầu tư.
 - b. Các doanh nghiệp nhà nước; xí nghiệp công cộng thuộc sở hữu nhà nước; các tổ chức kinh tế, cơ quan quản lý của nhà nước và các đoàn thể xã hội và tài khoản cá nhân có nguồn từ ngân sách nhà nước.
 - c. Các công ty tư nhân.
 - d. Bao gồm tất cả những câu trên.
 - e. Gồm câu a và b.
- 4.5. Khách thể bắt buộc của kiểm toán độc lập gồm:
- a. Các tổ chức kinh tế, cơ quan quản lý của nhà nước và các đoàn thể xã hội.
 - b. Các tổ chức kinh doanh thuộc mọi thành phần kinh tế; các tổ chức phi Chính phủ, các tổ chức Chính phủ, tổ chức xã hội và các đoàn thể thậm chí cả cá nhân.
 - c. Các bộ phận cấu thành trong một đơn vị.
 - d. Chưa có câu nào đúng.

4.6. Đối tượng kiểm toán phải bao gồm cả phần thực trạng tài chính bên ngoài sổ sách kế toán là do:

- a. Tính phức tạp của các mối quan hệ tài chính tạo ra.
- b. Giới hạn về trình độ nghiệp vụ của kế toán.
- c. Phương tiện xử lý thông tin kế toán không thể thu thập được tất cả lượng thông tin tài chính phát ra.
- d. Bao gồm tất cả các câu trên.

4.7. Đối tượng trực tiếp của kiểm toán tài chính trước hết và chủ yếu là:

- a. Những tài liệu liên quan tới quá trình hình thành và phát triển của khách hàng, các biên bản họp ban quản trị và các tài liệu của những cuộc kiểm toán lần trước.
- b. Những quy chế hoạt động theo ngành dọc của đơn vị được kiểm toán.
- c. Những tài liệu gắn với mục tiêu của kiểm toán không nằm trong tài liệu kế toán của đơn vị được kiểm toán.
- d. Những tài liệu kế toán của đơn vị được kiểm toán.

4.8. Để xác minh và phán định tình hình tài chính của một công ty, đối tượng kiểm toán là:

- a. Các tài liệu kế toán của công ty.
- b. Các nghiệp vụ tài chính và thực trạng tài chính chưa phản ánh trên tài liệu của công ty.
- c. Hiệu năng và hiệu quả.
- d. Bao gồm câu a và b.

4.9. Đối tượng thường xuyên và chủ yếu của kiểm toán hoạt động là:

- a. Tính hiệu quả của hoạt động kinh doanh.
- b. Tính hiệu năng của hoạt động quản lý.
- c. Tính trung thực và hợp lý của các bảng khai tài chính.
- d. Bao gồm câu a và b.

4.10. Các bảng khai tài chính là đối tượng thường xuyên và trực tiếp của kiểm toán vì:

- a. Tính phức tạp của các thông tin trên bảng khai này.
- b. Mục đích của các cuộc kiểm toán chỉ bao gồm trong đó.

- c. Tầm quan trọng của nó đối với người sử dụng.
 - d. Các khách thể chỉ yêu cầu kiểm toán các bảng khai tài chính.
- 4.11. Chủ thể kiểm toán trong lĩnh vực kiểm toán đề cập đến:
- a. Các đơn vị được kiểm toán.
 - b. Người tiến hành công việc kiểm toán.
 - c. Công ty kiểm toán.
 - d. Bao gồm câu a, c.
 - e. Bao gồm câu b, c.
- 4.12. Khái niệm “cuộc kiểm toán” bao gồm các yếu tố:
- a. Thời hạn kiểm toán cụ thể.
 - b. Đối tượng kiểm toán cụ thể.
 - c. Khách thể kiểm toán tương ứng.
 - d. Chủ thể kiểm toán xác định.
 - e. Bao gồm tất cả các câu trên.
- 4.13. Kiểm toán tài sản
- a. Có thể được thực hiện trong cuộc kiểm toán BCTC.
 - b. Có thể được thực hiện trong cuộc kiểm toán hoạt động độc lập, thực hiện với tài sản đó mà thôi.
 - c. Có mục đích đánh giá sự bảo quản an toàn tài sản, tính đúng đắn về giá trị tài sản được phản ánh, tính hiệu quả của sử dụng tài sản.
 - d. Tất cả các câu trên đều đúng.
- 4.14. Mục tiêu của kiểm toán tài sản là:
- a. Tính đúng đắn của thông tin kế toán phản ánh tài sản
 - b. Tính hiệu quả của tài sản được sử dụng
 - c. Tính an toàn của việc bảo quản tài sản
 - d. Tất cả các câu trên

C. Điền các từ thích hợp nhất vào các câu sau:

- a. Đối tượng chung của kiểm toán là của đơn vị được kiểm toán trước hết là hoạt động Đối tượng chung này được cụ thể hoá cho các loại hình kiểm toán cụ thể như sau:

a₁. Kiểm toán tài chính: là và bảng khai tài chính.

a₂. Kiểm toán hoạt động: là và ở bộ phận hay đơn vị được kiểm toán.

a₃. Kiểm toán tuân thủ: là việc về việc chấp hành luật pháp, thể lệ, chế độ và của đơn vị được kiểm toán.

b. Theo nguyên lý chung của quản lý, trong kiểm toán, đơn vị (cá nhân) thực hiện hoạt động kiểm toán là kiểm toán; Đơn vị (cá nhân) được kiểm toán là kiểm toán. Theo đó, của kiểm toán nhà nước là cơ quan kiểm toán nhà nước; của kiểm toán độc lập là các công ty hoặc văn phòng tư hành nghề kiểm toán; của kiểm toán nội bộ là bộ phận (phòng, ban, tổ...) kiểm toán nội bộ.

c. Khi xác định đối tượng trực tiếp và thường xuyên của kiểm toán là thực trạng tài chính thì kiểm toán có quan hệ với các môn học:

C₁:

C₂:

C₃:

Tuy nhiên, khác với các môn học trên, kiểm toán quan tâm đến hoạt động tài chính.

d. Trong trường hợp kiểm toán chỉ giới hạn ở đối tượng là tài liệu kế toán thì kiểm toán được gọi là chứng từ. Khi đó, đối tượng cụ thể của kiểm toán thuộc phạm vi tài liệu kế toán bao gồm:

Tính của các thông tin kế toán.

Tính của các biểu mẫu, của trình tự lập và luân chuyển tài liệu này.

Tính của các đối tượng kế toán phù hợp với nội dung của các nghiệp vụ kinh tế phát sinh.

Tính trong việc thực hiện luật pháp, chuẩn mực và chế độ kinh tế tài chính.

e. Để xác minh tính và hợp pháp của các trong bảng khai tài chính, kiểm toán phải tiến hành đối chiếu, thậm chí cả chứng từ kế toán. Như vậy, đối tượng kiểm toán trước hết và chủ yếu là các

D. Nhận định đúng (Đ) hoặc sai (S) cho các câu sau đây và giải thích ngắn gọn:

1. Khi xác định đối tượng trực tiếp và thường xuyên của kiểm toán là thực trạng tài chính thì đặc điểm cơ bản nhất của đối tượng này là:

- Những mối quan hệ cụ thể được lượng hoá trong tài liệu kế toán.
- Những mối quan hệ cụ thể đã được hoạch định trong chính sách tài chính.
- Những mối quan hệ cụ thể đã được hệ thống hoá thành các chỉ tiêu phân tích tài chính.
- Những quan hệ đa dạng, biến động thường xuyên và chỉ được phản ánh một phần trong tài liệu kế toán và các thông tin khác

2. Theo Luật Kiểm toán độc lập của Việt Nam, kiểm toán Báo cáo tài chính của doanh nghiệp đại chúng là loại hình kiểm toán tự nguyện chứ không phải kiểm toán bắt buộc.

3. Hoạt động trong doanh nghiệp chủ yếu được đánh giá về tính hiệu năng.

4. Hoạt động trong khu vực hành chính sự nghiệp chủ yếu được đánh giá về tính hiệu quả.

5. Kiểm toán tài sản chỉ được thực hiện theo cách là một bộ phận cấu thành của kiểm toán báo cáo tài chính.

6. Kiểm toán tài liệu kế toán chỉ được thực hiện theo cách là một bộ phận cấu thành của kiểm toán báo cáo tài chính.

7. Kiểm toán tài sản luôn chỉ do kiểm toán độc lập thực hiện.

8. Kiểm toán tài liệu kế toán chỉ được thực hiện bởi kiểm toán độc lập hoặc kiểm toán nhà nước.

9. Kiểm toán hoạt động với mục đích 3Es luôn thực hiện theo cách kiểm toán trước.

10. Kiểm toán tài sản ngày càng gia tăng cùng với các rủi ro về tài sản ngày càng tăng.

E. Bài tập tình huống

1. Công ty TNHH AC muốn vay một khoản lớn thời hạn 5 năm của Ngân hàng DB. AC dự định thế chấp bằng khu nhà kho và quyền sử dụng đất 50 năm ở khu nhà kho đó, ước tính bằng 150% giá trị khoản vay từ DB. Ngân hàng DB yêu cầu AC đi mời kiểm toán xác minh để DB có cơ sở xem xét và ra quyết định cho vay. Đối tượng kiểm toán trong trường hợp này là gì? Mục tiêu kiểm toán? Chủ thể kiểm toán nên là ai? Đây là cuộc kiểm toán tự nguyện hay bắt buộc?

2. Công ty thi công cơ giới AV hoạt động trên địa bàn rộng khắp nhiều tỉnh thành phố. Công ty đã đầu tư rất nhiều vào các loại xe, máy thi công đa dạng, hiện đại để thực hiện nhiệm vụ. Giá trị xe, máy thi công chiếm tỉ lệ lớn trong tổng tài sản của công ty. Tuy nhiên, gần đây thị trường cho thuê xe, máy thi công phát triển rất nhanh, có thể thuê khá dễ dàng và nhanh chóng với chi phí hợp lý nhiều loại xe, máy khác nhau. Vì vậy, Tổng giám đốc AV gần đây quan tâm đến hiệu quả của máy thi công của công ty. Ông muốn biết cụ thể về tình trạng và hiệu quả cụ thể của từng loại xe, máy thi công trên từng địa bàn để từ đó có quyết định mua sắm, hay thuê cho phù hợp và muốn nghe kết quả kiểm toán. Đối tượng kiểm toán trong trường hợp này là gì? Mục tiêu kiểm toán? Chủ thể kiểm toán nên là ai? Đây là cuộc kiểm toán tự nguyện hay bắt buộc?

3. Công ty DS kinh doanh siêu thị ở nhiều tỉnh thành phố. Hàng tồn kho có rất nhiều loại và được lưu giữ để bảo đảm luôn đáp ứng nhu cầu của người mua. Do DS vay ngắn hạn ngân hàng khá nhiều và lãi suất có xu hướng tăng, nên Giám đốc tài chính DS muốn giảm bớt khoản vay để giảm chi phí tài chính. Ông cho rằng cần xem xét cụ thể để giảm lượng hàng tồn kho nhưng chưa rõ là những mặt hàng nào, vì vậy ông muốn có sự đánh giá tình hình tồn kho, chi phí lưu kho, thời gian tồn kho, hệ số quay vòng và tốc độ tiêu thụ của từng mặt hàng tồn kho để ra quyết định. Đối tượng kiểm toán trong trường hợp này là gì? Mục tiêu kiểm toán? Chủ thể kiểm toán nên là ai? Đây là cuộc kiểm toán tự nguyện hay bắt buộc?

4. Công ty cổ phần DH muốn chào bán cổ phần ra công chúng nên cần mời kiểm toán. Đối tượng kiểm toán trong trường hợp này là gì? Mục tiêu kiểm toán? Chủ thể kiểm toán nên là ai? Đây là cuộc kiểm toán tự nguyện hay bắt buộc?

5. An Phát là một công ty cổ phần đang niêm yết trên sàn chứng khoán Thành phố Hồ Chí Minh. Báo cáo tài chính của công ty đều được kiểm toán hàng năm. Khi kiểm toán báo cáo tài chính của An Phát, kiểm toán viên Linh đã tính toán các tỷ suất tài chính phản ánh khả năng thanh toán. Hỏi rằng khả năng thanh toán của công ty An Phát có phải là một phần thực trạng hoạt động tài chính của An Phát không? KTV Linh đã tính toán các tỷ suất này dựa vào các tài liệu kế toán nào? Vì sao thực trạng hoạt động tài chính của công ty An Phát mới chỉ được phản ánh một phần qua các tài liệu kế toán?

Chương 5

NHỮNG KHÁI NIỆM CƠ BẢN THUỘC NỘI DUNG KIỂM TOÁN

Tóm tắt chương

Đối tượng chung của kiểm toán là các hoạt động cần được kiểm toán, cụ thể bao gồm thực trạng hoạt động tài chính (bao gồm cả thông tin kế toán, thực trạng tài sản, hoạt động tài chính) và tính hiệu năng, hiệu quả, tính kinh tế của các hoạt động. Để có thể hiểu rõ nội dung kiểm toán cũng như giải quyết các yêu cầu cụ thể trong từng yếu tố cấu thành thì rất nhiều các khái niệm cơ bản, các vấn đề cụ thể cần phải được làm rõ. Chẳng hạn, trong việc xác minh tính trung thực của thông tin kế toán và hoạt động tài chính thì sai phạm (bao gồm gian lận và sai sót) được xem như vấn đề mấu chốt.

Trên thực tế cũng như lý luận cũng tồn tại những quan điểm khác nhau về gian lận và sai sót cũng như việc bao hàm nó trong đối tượng xác minh của kiểm toán. Bên cạnh đó, các vấn đề về trọng yếu và rủi ro, cơ sở dẫn liệu, bằng chứng kiểm toán, hồ sơ kiểm toán,... là những khái niệm có tính xuyên suốt các cuộc kiểm toán. Chúng là những luận cứ cho việc xác định nội dung và mục tiêu cụ thể cho một cuộc kiểm toán. Chính vì vậy, Chương 5 này sẽ lần lượt làm rõ các khái niệm cơ bản vừa nêu, đưa ra được bản chất của từng khái niệm và xét chúng trong mối quan hệ với việc xác định nội dung kiểm toán, cũng như chỉ rõ được mối quan hệ giữa các khái niệm này với nhau. Cụ thể, nội dung của Chương được trình bày thành các phần chính sau:

5.1. Gian lận và sai sót với việc xác định nội dung kiểm toán

5.2. Trọng yếu và rủi ro với việc lựa chọn nội dung kiểm toán cụ thể

5.3. Chứng từ kiểm toán, cơ sở dẫn liệu, bằng chứng kiểm toán và hồ sơ kiểm toán

5.1. GIAN LẬN VÀ SAI SÓT VỚI VIỆC XÁC ĐỊNH NỘI DUNG KIỂM TOÁN

5.1.1. Khái niệm về gian lận và sai sót - Mối quan hệ giữa gian lận và sai sót

Gian lận và sai sót đều là sai phạm. Tuy nhiên về mặt bản chất, gian lận và sai sót có nhiều điểm khác nhau.

5.1.1.1. Gian lận - Khái niệm và hình thức biểu hiện của hành vi gian lận

Gian lận là hành vi cố ý lừa dối, giấu diếm, xuyên tạc sự thật với mục đích tư lợi. Trong lĩnh vực tài chính kế toán, gian lận là hành vi cố ý do một hay nhiều người trong Ban quản trị, Ban Giám đốc, các nhân viên hoặc bên thứ ba thực hiện bằng các hành vi gian dối để thu lợi bất chính hoặc bất hợp pháp (Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240 “Trách nhiệm của kiểm toán viên liên quan đến gian lận trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính”).

Theo Alvin Arens và các cộng sự (2016) và Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 240, gian lận bao gồm 2 loại:

- *Lập báo cáo tài chính gian lận* có thể được thực hiện thông qua các hành vi như xuyên tạc, làm giả hoặc sửa đổi chứng từ, sổ kế toán có các nội dung, số liệu liên quan lập báo cáo tài chính, làm sai lệch hoặc cố tình bỏ sót các thông tin trình bày trong báo cáo tài chính hoặc ghi chép các nghiệp vụ không có thật trên báo cáo tài chính, cố ý áp dụng sai các nguyên tắc kế toán có liên quan đến các số liệu, sự phân loại, cách thức trình bày hoặc thuyết minh,...

- *Hành vi biến thủ tài sản* có thể được thực hiện theo nhiều dạng khác nhau như biến thủ các khoản phải thu, lấy cắp tài sản vật chất hoặc tài sản trí tuệ (ví dụ lấy cắp hàng tồn kho, tiền mặt, bán tài liệu kỹ thuật cho đối thủ cạnh tranh), dùng tài sản của đơn vị để đem lại lợi ích cá nhân (ví dụ: dùng xe công cho mục đích cá nhân,...), tạo khách hàng ảo để đơn vị thanh toán tiền hàng hoặc dịch vụ mà đơn vị không nhận được (ví dụ: thanh toán cho người bán không có thật, thanh toán cho người bán với giá trị cao hơn giá trị thực của giao dịch phát sinh để cá nhân được hưởng hoa hồng chênh lệch giá,...)

5.1.1.2. Sai sót - Khái niệm và hình thức biểu hiện của sai sót

Sai sót là lỗi không cố ý, thường được hiểu là sự nhầm lẫn, bỏ sót hoặc do yếu kém về năng lực nên gây ra sai phạm. Trong lĩnh vực kế toán tài chính, sai sót có thể là lỗi do cộng số học, bỏ sót hoặc hiểu sai sự việc một cách vô tình; áp dụng sai nguyên tắc, chế độ kế toán tài chính do thiếu năng lực.

5.1.1.3. Mối quan hệ giữa gian lận và sai sót

Qua các khái niệm trên, gian lận và sai sót đều là hành vi dẫn đến kết quả sai. Trong lĩnh vực tài chính kế toán, gian lận và sai sót đều làm lệch lạc thông tin, phản ánh sai thực tế. Hơn nữa, cho dù là bất cứ ai thực hiện hành vi gian lận và sai sót thì trách nhiệm luôn liên đới tới những nhà quản lý tài chính, kế toán nói riêng và nhà quản lý nói chung.

Mặc dù vậy, giữa gian lận và sai sót lại khác nhau về nhiều mặt. Trước hết, về mặt ý thức, sai sót là hành vi không có chủ ý, chỉ là vô tình bỏ sót, hoặc do năng lực hạn chế, hoặc do sao nhãng, thiếu thận trọng trong công việc,... gây ra sai phạm. Trong khi đó, gian lận là hành vi có tính toán, có chủ ý gây ra sự lệch lạc thông tin nhằm mục đích vụ lợi. Từ sự khác nhau về ý thức dẫn đến khác nhau về mức độ tinh vi của hai loại sai phạm này. Gian lận là hành vi trải qua ba giai đoạn: hình thành ý đồ gian lận, thực hiện hành vi gian lận, và cuối cùng là che giấu hành vi gian lận. Chính vì thế gian lận luôn được tính toán kỹ lưỡng và che giấu tinh vi nên rất khó phát hiện nhất là những gian lận gắn với những người quản lý cấp cao. Trong khi đó, sai sót là hành vi không có chủ ý nên rất dễ bị phát hiện. Một sự khác nhau nữa giữa gian lận và sai sót là tính trọng yếu của sai phạm. Nếu đã là hành vi gian lận thì luôn được xem như nghiêm trọng. Còn đối với sai sót thì phải tùy thuộc vào quy mô và tính chất của sai phạm.

5.1.2. Các yếu tố dẫn đến gian lận và sai sót có thể nảy sinh và phát triển - Dấu hiệu để phát hiện sai phạm

5.1.2.1. Các yếu tố dẫn đến gian lận có thể nảy sinh và phát triển

Khả năng để thực hiện hành vi gian lận cần phụ thuộc vào ba yếu tố: *động cơ hoặc áp lực, cơ hội, và thiếu tinh liêm khiết.*

Động cơ hoặc áp lực thực hiện hành vi gian lận: Động cơ hoặc áp lực thực hiện hành vi gian lận xuất hiện từ phía cá nhân hoặc nhóm người thực hiện hành vi gian lận hoặc bởi một người nào đó. Chẳng hạn, do có nhu cầu về tiền để trang trải một số khoản chi tiêu cá nhân như mua xe hoặc mua nhà, hoặc muốn trở nên giàu có nhanh, muốn nổi tiếng,... sẽ khiến con người nảy sinh ý muốn gian lận hoặc ai đó xúi giục hay tạo áp lực cho họ để thực hiện hành vi gian lận. Trong doanh nghiệp, động cơ hoặc áp lực thực hiện hành vi gian lận như áp lực cao với Ban Giám đốc nhằm đạt được kỳ vọng của các bên thứ ba như muốn huy động thêm vốn để đầu tư kinh doanh, đáp ứng yêu cầu về niên yết hoặc thanh toán các khoản công nợ đến hạn thanh toán,... hoặc áp lực cao đối với Ban Giám đốc đạt được mục tiêu tài chính do Hội đồng quản trị đặt ra bao gồm chính sách khen thưởng theo doanh thu hoặc tỷ suất lợi nhuận,...

Cơ hội: Cơ hội chính là thời cơ để thực hiện hành vi gian lận. Sau đây là một số ví dụ về cơ hội thuận lợi để thực hiện hành vi gian lận:

- Kiểm soát nội bộ kém hiệu lực như thiếu vắng các thủ tục kiểm soát tại đơn vị, thiếu giám sát đối với các thủ tục kiểm soát,... Ví dụ, việc kiểm kê và đối chiếu tài sản không đầy đủ và kịp thời, thiếu các biện pháp bảo vệ tài sản trong đơn vị như tiền mặt, tài sản đầu tư, hàng tồn kho, tài sản cố định,...

- Sự giám sát hoạt động của Ban Giám đốc, Ban quản trị không hiệu quả do sự độc quyền trong quản lý. Ví dụ: Phó giám đốc tài chính có thẩm quyền trong các quyết định đầu tư mà không có bất cứ sự giám sát, kiểm tra nào từ phía người khác.

- Đặc điểm của ngành hoặc các hoạt động của đơn vị, cơ cấu tổ chức phức tạp hoặc không ổn định,... như khó khăn không xác định bộ phận hoặc cá nhân kiểm soát các hoạt động trong đơn vị, cơ cấu tổ chức quá phức tạp hoặc thường xuyên thay đổi Ban quản trị hoặc Ban Giám đốc.

- ...

Thiếu liêm khiết (hoặc khả năng có thể biện minh cho hành vi gian lận): Thiếu liêm khiết sẽ làm cho sự kết hợp giữa động cơ/áp lực và cơ hội biến thành hành động gian lận. Thông thường, nếu giả sử có thực hiện hành vi gian lận thì hiếm khi người gian lận lại thừa nhận

rằng “tôi lấy tiền hôm nay là do tôi thiếu liêm khiết”. Họ sẽ tìm các cách khác nhau để biện minh cho hành động của mình với ngôn từ có thể chấp nhận được. Ví dụ: Ban Giám đốc tham vọng quá mức trong việc duy trì hoặc gia tăng giá trị cổ phiếu, xu hướng thu nhập của doanh nghiệp thì sẽ thực hiện điều chỉnh lợi nhuận tăng theo hướng có lợi cho doanh nghiệp, hoặc Ban Giám đốc sử dụng các biện pháp không thích hợp để giảm lợi nhuận báo cáo vì các lý do liên quan đến thuế,... hoặc đối với cá nhân trong doanh nghiệp bất mãn hoặc không hài lòng với mức lương, khen thưởng hiện có thì họ sẽ thực hiện hành vi gian lận để bù đắp vào sự thiếu hụt mà họ nghĩ họ xứng đáng được hưởng,...

5.1.2.2. Các yếu tố dẫn đến sai sót có thể nảy sinh và phát triển.

Đối với sai sót thì các yếu tố về *năng lực, sức ép*, cũng như *lề lối làm việc* có thể gây ra sai sót. Năng lực xử lý công việc yếu kém tất sẽ làm cho sai sót gia tăng. Bên cạnh đó, yếu tố về mặt sức ép cũng được xem như yếu tố quan trọng gây ra sai sót. Chẳng hạn, do áp lực về thời gian, cần phải hoàn thành công việc trong một khoảng thời gian ngắn, gấp rút; hoặc do sức ép về tâm lý, áp lực về môi trường làm việc không thoải mái, mâu thuẫn nội bộ,... đều có thể dẫn tới sai sót. Mặt khác, lề lối làm việc cầu thả, thiếu thận trọng, thiếu ý thức trách nhiệm sẽ làm sai sót nảy sinh.

Các điều kiện khiến cho gian lận và sai sót gia tăng.

Có nhiều nhân tố có thể làm gian lận và sai sót gia tăng. Sau đây là một số nhân tố chủ yếu:

- Các vấn đề liên quan đến tính chính trực hay năng lực của Ban giám đốc đơn vị
- Các yếu tố bất thường đối với đơn vị (người mua chủ đạo bị phá sản, bị phạt do vi phạm hợp đồng kinh tế, thua thiệt do các yếu tố tự nhiên, kinh tế,...)
- Những khó khăn liên quan đến việc thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp (tài liệu kế toán và lưu trữ tài liệu kế toán không đầy đủ, có thay đổi trong phần mềm kế toán nhưng không lưu được tài liệu cũ,...)

Dấu hiệu để phát hiện gian lận

Bằng việc gian lận và “thao tác trong kế toán”, các công ty có thể làm cho các báo cáo tài chính sai lệch một cách trọng yếu như khai tăng doanh thu và tài sản, khai giảm chi phí và công nợ, hoặc đưa ra những thông tin thiếu trung thực, không đầy đủ. Nhìn chung, các báo cáo tài chính có chứa gian lận nhằm trình bày tốt hơn tình hình tài chính so với sự thật của nó. Kiểm toán viên cần phải nắm bắt những dấu hiệu để phát hiện ra các hành vi sai phạm của ban quản lý khiến các báo cáo tài chính bị sai lệch. Viện kiểm toán viên công chứng Hoa Kỳ (AICPA) và Chuẩn mực Kiểm toán Việt Nam số 240 “Trách nhiệm của kiểm toán viên liên quan đến gian lận trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính” có đưa ra một số dấu hiệu để phát hiện các hành vi sai phạm tiềm năng của một công ty:

- Tồn tại các nghiệp vụ chưa phê duyệt;
 - Có dính líu các cuộc điều tra của Chính phủ;
 - Các báo cáo pháp luật liên quan tới vấn đề vi phạm pháp luật;
 - Chi trả cho các nhà tư vấn, luật gia hoặc một số nhân viên không rõ lý do;
 - Chi phí hoa hồng cho các đại lý hoặc người bán hàng quá lớn;
 - Các khoản chi tiền mặt lớn bất thường;
 - Các khoản chi cho quan chức Chính phủ không giải thích được; và
 - Không lưu các báo cáo nộp thuế, lệ phí,...
- Tồn tại mối quan hệ bất thường hoặc có vấn đề giữa Kiểm toán viên và Ban Giám đốc như Ban Giám đốc từ chối hoặc hạn chế tiếp kiểm toán viên tiếp cận với hồ sơ, tài liệu sổ sách kế toán, cơ sở vật chất, nhân viên, khách hàng,... để giúp kiểm toán viên thu thập bằng chứng, hoặc Ban Giám đốc đặt ra cho kiểm toán viên áp lực thời gian bất hợp lý để giải quyết những vấn đề phức tạp hay có bất đồng,...
- Có nhiều bằng chứng mâu thuẫn với nhau hoặc thiếu bằng chứng như chênh lệch bất thường giữa sổ sách kế toán của đơn vị với bên thứ ba; chỉ cung cấp tài liệu dưới dạng bản sao hoặc file điện tử (file mềm) thay vì cung cấp bản gốc, chứng từ; tài liệu kế toán bị mất hoặc bị xuyên tạc,...

5.1.3. Trách nhiệm của kiểm toán viên đối với gian lận và sai sót

Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị được kiểm toán chịu trách nhiệm trực tiếp trong việc ngăn ngừa, phát hiện và xử lý các gian lận và sai sót trong đơn vị thông qua việc xây dựng và duy trì thường xuyên hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ thích hợp. Trách nhiệm của kiểm toán viên và công ty kiểm toán theo quy định hiện tại là giúp đơn vị được kiểm toán phát hiện, xử lý và ngăn ngừa gian lận và sai sót nhưng kiểm toán viên và công ty kiểm toán không chịu trách nhiệm trực tiếp trong việc ngăn ngừa các gian lận và sai sót ở đơn vị mà họ kiểm toán (Theo Chuẩn mực Kiểm toán Việt Nam số 240 “Trách nhiệm của kiểm toán viên liên quan đến gian lận trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính” và Chuẩn mực kiểm toán số 450 “Đánh giá các sai sót phát hiện trong kiểm toán”; Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200 “Mục tiêu tổng thể của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán khi thực hiện kiểm toán theo chuẩn mực kiểm toán Việt Nam”).

Chuẩn mực cũng quy định kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải thiết lập các thủ tục kiểm toán thích hợp nhằm bảo đảm các gian lận và sai sót có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính đều được phát hiện. Trong quá trình kiểm toán khi xét thấy có dấu hiệu về gian lận hoặc sai sót, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải xem xét những ảnh hưởng của gian lận và sai sót đến báo cáo tài chính. Nếu ảnh hưởng có tính trọng yếu thì cần sửa đổi hoặc bổ sung các thủ tục kiểm toán thích hợp. Khi phát hiện có gian lận, hoặc có sai sót trọng yếu hay khi kiểm toán viên nghi ngờ về khả năng gian lận, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải thông báo kịp thời cho Giám đốc (hay người đứng đầu) đơn vị được kiểm toán trong thời hạn nhanh nhất.

5.2. TRỌNG YẾU VÀ RỦI RO VỚI VIỆC LỰA CHỌN NỘI DUNG KIỂM TOÁN CỤ THỂ

5.2.1. Khái niệm trọng yếu trong nội dung kiểm toán

Theo SAS 47, “kiểm toán viên nên xem xét rủi ro kiểm toán và vấn đề trọng yếu trong khi lập kế hoạch kiểm toán và thiết kế các thủ tục kiểm toán cũng như khi đưa ra kết luận kiểm toán”.

Trọng yếu, xét trong quan hệ với nội dung kiểm toán, là khái niệm chung chỉ rõ tầm cỡ và tính hệ trọng của phần nội dung cơ bản của kiểm toán có ảnh hưởng tới tính đúng đắn của việc nhận thức, đánh giá đối tượng kiểm toán và việc sử dụng thông tin đã đánh giá đó để ra quyết định quản lý. Trên góc độ của người sử dụng thông tin, nói một cách giản đơn, một thông tin quan trọng và cần phải được trình bày nếu nó có khả năng ảnh hưởng tới các quyết định của người sử dụng.

Theo Chuẩn mực Kiểm toán Việt Nam số 320 “Mức trọng yếu trong lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán”, trọng yếu là thuật ngữ dùng để thể hiện tầm quan trọng của một thông tin (một số liệu kế toán) trong báo cáo tài chính. Thông tin được coi là trọng yếu có nghĩa là nếu thiếu thông tin đó hoặc thiếu chính xác của thông tin đó sẽ ảnh hưởng đến các quyết định kinh tế của người sử dụng báo cáo tài chính.

Rõ ràng thực trạng hoạt động tài chính cũng như hiệu quả hoạt động nghiệp vụ là vấn đề rất rộng và trên thực tế không thể kiểm toán được tất cả thông tin đã thu được và chưa thu được của hoạt động tài chính và nghiệp vụ phải kiểm toán. Hơn nữa, người sử dụng cũng chỉ quan tâm tới bản chất của thực trạng tài chính và hiệu quả hoạt động. Điểm gặp nhau giữa kiểm toán và quản lý này đã dẫn tới tính tất yếu phải lựa chọn nội dung kiểm toán tối ưu, vừa đánh giá đúng bản chất của đối tượng kiểm toán, vừa đáp ứng kịp thời nhu cầu của người quan tâm với giá phí kiểm toán thấp trên cơ sở thực hiện tốt chức năng kiểm toán.

Vấn đề này chỉ có thể giải quyết trên cơ sở lựa chọn đúng và đủ những điều cốt yếu, cơ bản,... phản ánh bản chất của đối tượng kiểm toán. Điều đó cũng đồng nghĩa với việc có thể lược bỏ những vấn đề không cơ bản, không bản chất và từ đó không ảnh hưởng tới việc nhận thức đầy đủ và đúng đắn đối tượng kiểm toán. Ngược lại, nếu bỏ qua những điểm cốt yếu trong khi hướng chú ý nhiều vào những điểm không có vị trí xứng đáng và không thuộc bản chất của đối tượng sẽ có những nhận thức sai đối tượng và từ đó có quyết định sai trong quản lý. Giải quyết tốt mối quan hệ này chính là chìa khoá tháo gỡ sự cách biệt về kỳ vọng giữa những người quan tâm.

Để giải quyết các yêu cầu trên, trong khái niệm “trọng yếu” đã bao hàm hai mặt liên quan tới nhận thức đối tượng: quy mô hay tầm cỡ (mặt lượng) và vị trí hay tính hệ trọng (mặt chất) của phần nội dung cơ bản.

Về quy mô: Rất nhiều kế toán viên và kiểm toán viên mong muốn có được một chỉ dẫn ban hành để định hướng rõ cụ thể về mặt lượng đối với tính trọng yếu. Tuy nhiên, trong kiểm toán khó có thể ấn định con số cụ thể về tầm cỡ cho những điểm cốt yếu của nội dung kiểm toán, đặc biệt khi có yếu tố tiềm ẩn. Vì vậy, ranh giới của quy mô khác nhau của đối tượng kiểm toán được xét chủ yếu trong quan hệ với mức độ ảnh hưởng của các khoản mục, các nghiệp vụ đến kết luận kiểm toán từ đó tới việc ra quyết định của người sử dụng thông tin đã được kiểm toán.

Cũng có khi kiểm toán viên sử dụng *con số tuyệt đối* để đánh giá tính trọng yếu. Một con số tuyệt đối là số thể hiện mức quan trọng mà không cần cân nhắc thêm bất cứ một yếu tố nào khác. Chẳng hạn, một vài kiểm toán viên cho rằng “một triệu USD hoặc một con số lớn hơn thì luôn là con số trọng yếu, không cần quan tâm tới các vấn đề nào khác”. Song rất ít kiểm toán viên chỉ sử dụng con số tuyệt đối như một tiêu chuẩn để đánh giá tính trọng yếu vì với một con số cụ thể, giả sử 50.000 USD, có thể là trọng yếu đối với công ty này nhưng lại là quá nhỏ đối với một công ty khác.

Thông thường, kiểm toán viên khi xem xét vấn đề về quy mô của đối tượng kiểm toán thì họ quan tâm tới *quy mô tương đối*. Quy mô tương đối là mối quan hệ tương quan giữa đối tượng cần đánh giá với một số gốc. Số gốc thường khác nhau trong mỗi tình huống. Chẳng hạn, với báo cáo kết quả kinh doanh, số gốc có thể là thu nhập ròng hoặc bình quân thu nhập của mấy năm gần đây (Phân đồng kiểm toán viên đồng ý rằng nếu tổng hợp các sai phạm mà có tỉ lệ nhỏ hơn 5% so với giá trị thu nhập ròng thì được xem là không trọng yếu nhưng nếu lớn hơn 10% thì chắc chắn trọng yếu); với bảng cân đối kế toán, số gốc có thể là tài sản lưu động hoặc tổng tài sản; còn với bảng lưu chuyển tiền tệ, số gốc có thể là doanh thu thô,...

Ngoài ra, khi xem xét về quy mô của tính trọng yếu, kiểm toán viên cần phải chú ý không chỉ quy mô tuyệt đối hay quy mô tương đối mà còn phải cân nhắc cả sự ảnh hưởng *lũy kế* của đối tượng xem xét. Chẳng hạn, có nhiều sai phạm khi xem xét chúng một cách cô lập thì chúng không đủ trọng yếu do quy mô nhỏ. Song nếu kiểm toán viên cộng dồn tất cả những sai phạm sẽ phát hiện thấy sự liên quan và tính hệ thống của sai phạm và khi đó phát hiện tính trọng yếu của chúng.

Qua đó, có thể thấy việc xác định tính trọng yếu qua quy mô cũng không dễ dàng. Vì vậy, để xác định đúng nội dung kiểm toán trên phương diện này cần quán triệt các nguyên tắc cơ bản sau:

Thứ nhất, quy mô trọng yếu phải được xác định. Tùy đối tượng cụ thể (các bảng báo cáo tài chính hay toàn bộ tài liệu kế toán hay thực trạng tài chính nói chung) và khách thể kiểm toán (đơn vị kinh doanh công nghiệp, nông nghiệp, xây lắp, thương mại, sự nghiệp,...) và cần có sự am hiểu về tài chính kế toán của khách thể kiểm toán.

Thứ hai, quy mô của các khoản mục, hoạt động không chỉ xét về quy mô bằng con số tuyệt đối mà phải trong tương quan với toàn bộ đối tượng kiểm toán. Về định lượng đó là những tỉ lệ của các khoản mục, nghiệp vụ so với một cơ sở để tính toán như tổng số tài sản, tổng doanh thu, lợi tức chưa tính thuế,... Tùy quan hệ cụ thể với đối tượng cụ thể của kiểm toán có thể tính riêng biệt hay cộng dồn các hoạt động, các khoản mục cụ thể hay những sai sót có liên quan.

Thứ ba, quy mô trọng yếu còn tùy thuộc vào từng cuộc kiểm toán có đối tượng và mục tiêu khác nhau, chẳng hạn, kiểm toán tài chính hay kiểm toán hiệu quả với chức năng xác minh hay tư vấn,...

Về tính chất: Khái niệm trọng yếu gắn với tính hệ trọng của vấn đề xem xét. Một yếu tố định tính quan trọng cần xem xét đó là bản chất của khoản mục hoặc vấn đề đang được đánh giá. Liên quan tới vấn đề này, tất cả các hoạt động, khoản mục được xem là trọng yếu thường bao gồm:

1. Các khoản mục, hoạt động có gian lận hoặc chứa đựng khả năng gian lận như:

- Các hoạt động đấu thầu và giao thầu, giao dịch không hợp pháp;
- Các hoạt động thanh lý tài sản;
- Các hoạt động về tiền mặt;
- Các hoạt động mua bán và thanh toán;
- Các hoạt động bất thường;
- Các hoạt động phân chia quyền lợi;
- Các hoạt động cố ý bỏ ngoài sổ sách;
- Các hoạt động xảy ra vào cuối kỳ quyết toán hoặc thuộc loại hoạt động mới phát sinh; và
- Các khoản mục, chứng từ có sửa chữa.

1. Các nghiệp vụ, khoản mục có sai sót hệ trọng:

- Các khoản mục, hoạt động phát hiện có sai sót ở quy mô lớn hoặc có chênh lệch lớn với các kỳ trước hoặc giữa các nguồn thông tin có liên quan;
- Các hoạt động vi phạm quy tắc kế toán và pháp lý nói chung;
- Các hoạt động, khoản mục có sai sót lặp lại nhiều lần;
- Các khoản mục, hoạt động có ảnh hưởng nghiêm trọng đến kỳ sau; và
- Các khoản mục, hoạt động là đầu mối hoặc gây hậu quả liên quan đến nhiều khoản mục hoạt động khác.

Tất cả khoản mục, hoạt động thuộc về bản chất của đối tượng kiểm toán đều liên quan trực tiếp đến nhận thức đúng đối tượng và đưa ra ý kiến kiểm toán. Vì vậy, về nguyên tắc không được bỏ qua khoản mục hay hoạt động nào. Như vậy, khái niệm trọng yếu đã đặt ra yêu cầu xác định nội dung kiểm toán với tính nguyên tắc là không được bỏ sót các khoản mục, các hoạt động có quy mô lớn và có tính hệ trọng. Vi phạm nguyên tắc này cũng có nghĩa là tạo rủi ro kiểm toán.

5.2.2. Rủi ro kiểm toán (Audit Risk) - AR

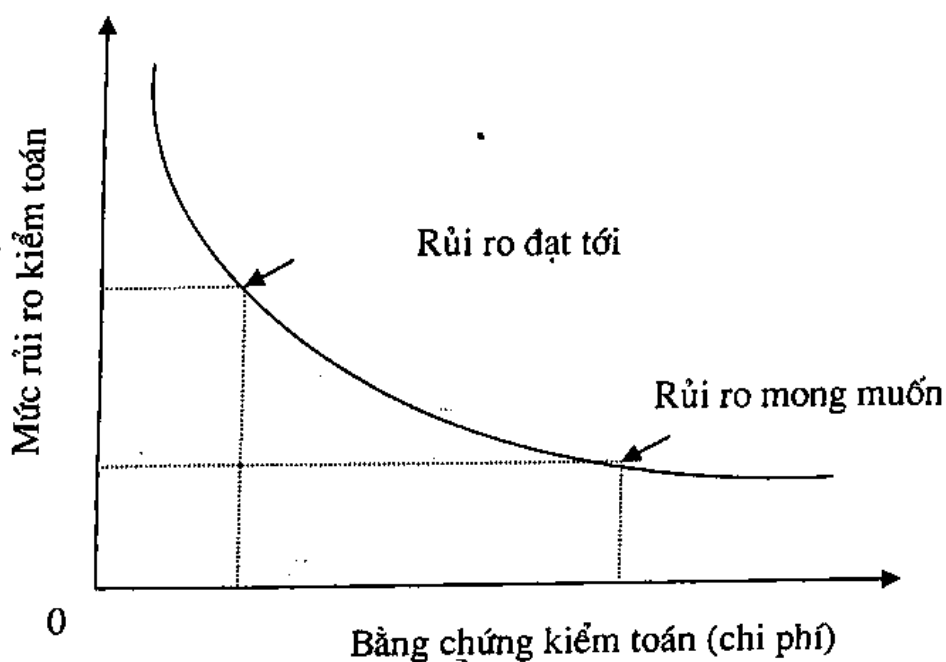
Theo Alvin Arens và các cộng sự (2016), rủi ro kiểm toán (AR) là rủi ro do kiểm toán viên và công ty kiểm toán đưa ra ý kiến kiểm toán không phù hợp khi báo cáo tài chính đã được kiểm toán còn có những sai phạm trọng yếu. Ví dụ, kiểm toán viên đưa ra ý kiến rằng báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán đã trình bày trung thực và hợp lý xét trên các khía cạnh trọng yếu, tuy nhiên, trên thực tế các báo cáo đã được kiểm toán này vẫn tồn tại các sai phạm trọng yếu mà kiểm toán viên không phát hiện ra trong quá trình kiểm toán. Rủi ro này luôn luôn có thể tồn tại, ngay cả khi cuộc kiểm toán được lập kế hoạch chu đáo và thực hiện một cách thận trọng. Rủi ro này sẽ tăng lên nếu việc lập kế hoạch kiểm toán kém và thực hiện thiếu thận trọng.

Trong Văn bản Chỉ đạo Kiểm toán quốc tế, rủi ro được xét trong quan hệ với kế hoạch kiểm toán (IAG4), lấy mẫu kiểm toán (IAG19) và lựa chọn phép thử (IAG29) nên rủi ro kiểm toán được hiểu là khả năng sai sót và việc đánh giá rủi ro tiến hành qua ước tính theo tỉ lệ từ 0% đến

100%. Trên thực tế, trong lĩnh vực nghề kiểm toán, không có một chuẩn mực chính thức nào về mức rủi ro kiểm toán có thể chấp nhận, loại trừ rằng rủi ro kiểm toán phải ở mức thấp cho phép. Tuy nhiên, kiểm toán viên cần phải biết rằng ngay cả 1% rủi ro cũng vẫn được xem là mức tối. Đối với một công ty kiểm toán lớn với 2.000 cuộc kiểm toán trong năm, 1% rủi ro cũng đồng nghĩa với 20 cuộc kiểm toán tối xảy ra trong một năm. Trên góc độ lý thuyết, rủi ro do kiểm toán nên nhỏ hơn 1%.

Trong thực tiễn, rủi ro kiểm toán thường xảy ra do giới hạn về quản lý, về kiểm toán mà trực tiếp là chi phí kiểm toán (và từ đó - lượng bằng chứng thu được) và ngay cả khi bằng chứng có khả năng đủ. Trong mối quan hệ này, rủi ro kiểm toán và chi phí kiểm toán có quan hệ tỉ lệ nghịch với nhau và được thể hiện qua Sơ đồ 5.1.

Sơ đồ 5.1. Quan hệ giữa rủi ro kiểm toán với chi phí kiểm toán (bằng chứng kiểm toán)



Do đối tượng kiểm toán là những thông tin được kiểm toán qua nhiều giai đoạn bằng các bộ máy kiểm toán khác nhau nên rủi ro kiểm toán cũng được xác định là hệ quả của rủi ro có sai phạm trọng yếu (gồm rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát) và rủi ro phát hiện (theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200).

Rủi ro có sai phạm trọng yếu là rủi ro khi báo cáo tài chính chứa đựng những sai phạm trọng yếu trước khi kiểm toán. Rủi ro có sai phạm trọng yếu có thể tồn tại ở 2 cấp độ: cấp độ tổng thể và cấp độ cơ sở dẫn liệu. Ở cấp độ tổng thể, rủi ro có sai phạm trọng yếu là những rủi ro có ảnh hưởng tới toàn bộ báo cáo tài chính và có thể có ảnh hưởng tiềm tàng tới nhiều cơ sở dẫn liệu. Đối với cấp độ cơ sở dẫn liệu, rủi ro có sai phạm trọng yếu bao gồm 2 bộ phận: rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát. Nếu xem xét rủi ro có sai phạm trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu thì dễ dàng giúp kiểm toán viên xác định nội dung, lịch trình, phạm vi của các thủ tục kiểm toán cần thực hiện để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp. Do đó, kiểm toán viên cần xem xét từng bộ phận cấu thành rủi ro có sai phạm trọng yếu như sau:

Rủi ro tiềm tàng (Inherent Risk) - IR

Theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200, rủi ro tiềm tàng là rủi ro tiềm ẩn, vốn có do khả năng cơ sở dẫn liệu của một nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh có thể chứa đựng sai phạm trọng yếu khi xét riêng rẽ hoặc tổng hợp lại, trước khi xem xét đến bất kỳ kiểm soát nào có liên quan.

Mức độ rủi ro tiềm tàng phụ thuộc vào đặc điểm tình hình kinh doanh của khách thể kiểm toán, loại hình kinh doanh và cả năng lực nhân viên của khách thể kiểm toán. Kiểm toán viên không tạo ra và cũng không kiểm soát rủi ro tiềm tàng mà chỉ có thể đánh giá rủi ro tiềm tàng.

Để đánh giá rủi ro tiềm tàng kiểm toán viên có thể dựa vào nhiều nguồn thông tin khác nhau. Chẳng hạn, kiểm toán viên có thể dựa vào kết quả của cuộc kiểm toán năm trước, ví dụ nếu năm trước kết quả kiểm toán chỉ ra rằng không phát hiện bất cứ sai phạm trọng yếu nào thì kiểm toán viên nên đánh giá khả năng tiềm ẩn rủi ro tiềm tàng sẽ lớn và phải chú ý nhiều. Hoặc thông qua thu thập các thông tin về ngành nghề kinh doanh của khách thể kiểm toán, về chính sách kinh tế, tài chính kế toán của đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên có thể hiểu được bản chất kinh doanh của đơn vị, hiểu được tính chất phức tạp của các nghiệp vụ... và từ đó có thể đưa ra dự đoán của mình về rủi ro tiềm tàng.

Rủi ro kiểm soát (Control Risk) - CR

Theo Alvin Arens và cộng sự (2016), rủi ro kiểm soát là rủi ro xảy

ra sai phạm, khi xét riêng lẻ hay tổng hợp lại, đối với cơ sở dẫn liệu của một nhóm giao dịch, số dư tài khoản hay thông tin thuyết minh mà kiểm soát nội bộ của đơn vị không thể ngăn chặn hoặc không phát hiện và sửa chữa kịp thời.

Rủi ro kiểm soát tồn tại do những hạn chế cố hữu của kiểm soát nội bộ (xem Chương 4 Giáo trình Kiểm toán tài chính, GS.TS. Nguyễn Quang Quỳnh và PGS.TS. Ngô Trí Tuệ, 2014).

Kiểm soát nội bộ (internal control) được hiểu là quá trình do Ban quản trị, Ban giám đốc và các cá nhân khác trong đơn vị thiết kế và thực hiện nhằm cung cấp sự đảm bảo hợp lý hướng tới các mục tiêu như (i) độ tin cậy của lập báo cáo tài chính; (ii) hiệu quả và hiệu năng của hoạt động; và (iii) tuân thủ luật lệ và quy định.

Kiểm soát nội bộ của đơn vị bao gồm 5 thành phần cơ bản là (i) môi trường kiểm soát, (ii) quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị; (iii) hệ thống thông tin và truyền thông; (iv) các hoạt động kiểm soát; và (v) giám sát.

+ Môi trường kiểm soát là nền tảng của kiểm soát nội bộ, gồm (i) truyền đạt và hiệu lực hóa tính chính trực và các giá trị đạo đức; (ii) cam kết về năng lực; (iii) sự tham gia của Ban quản trị; (iv) triết lý và phong cách điều hành của các nhà quản lý; (v) cơ cấu tổ chức; (vi) phân công quyền hạn và trách nhiệm; (vii) chính sách, thông lệ và nhân sự.

+ Quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị được hiểu là quy trình nhận diện và đối phó với rủi ro kinh doanh.

+ Hệ thống thông tin và truyền thông được coi là thành phần quan trọng trong kiểm soát nội bộ. Thông tin phải được nhận diện, thu thập và trao đổi trong biểu mẫu và thời gian mà nó cho phép nhân viên thực hiện nhiệm vụ của họ. Hệ thống thông tin bao gồm các bộ phận như phần cứng và các bộ phận vật chất khác, phần mềm, con người, thủ tục và dữ liệu.

+ Các hoạt động kiểm soát gồm cả các chính sách và thủ tục do Ban quản lý thiết lập để bảo đảm rằng các hướng dẫn được thực hiện. Các hoạt động kiểm soát có thể liên quan đến (i) soát xét thực hiện; (ii) xử lý thông tin; (iii) kiểm soát vật chất; và (iv) phân tách nhiệm vụ.

+ Giám sát các kiểm soát là quá trình được sử dụng để đánh giá tính hiệu quả trong việc thực hiện kiểm soát nội bộ. Giám sát liên quan đến việc đánh giá thiết kế và vận hành kiểm soát và sửa chữa nếu cần thiết. Kiểm toán nội bộ (nếu có) cũng góp phần vào quá trình kiểm tra giám sát.

Cho dù kiểm soát nội bộ hữu hiệu thì cũng không thể ngăn chặn và phát hiện được tất cả các sai phạm do hạn chế tiềm tàng của nó.

Kiểm toán viên chỉ có thể đánh giá kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán. Trên cơ sở kết quả đánh giá kiểm soát nội bộ, kiểm toán viên không thể kiểm soát được rủi ro kiểm soát mà chỉ đánh giá rủi ro kiểm soát. Nếu kiểm soát nội bộ hữu hiệu (mạnh) có nghĩa là các sai phạm trọng yếu được phát hiện, ngăn chặn và sửa chữa kịp thời; khi đó rủi ro kiểm soát được đánh giá ở mức thấp. Ngược lại, rủi ro kiểm soát được đánh giá ở mức cao. Việc xác định rủi ro kiểm soát rất quan trọng trong việc xác định các thủ nghiệm kiểm toán (tests) được thực hiện.

Chuẩn mực kiểm toán yêu cầu kiểm toán viên cần kết hợp việc đánh giá rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát hay còn gọi là “rủi ro có sai phạm trọng yếu” theo định lượng như tỷ lệ phần trăm, hoặc theo định tính theo các mức thấp, trung bình và cao để làm cơ sở xác định rủi ro phát hiện từ đó giảm thiểu rủi ro kiểm toán ở mức chấp nhận được.

Rủi ro phát hiện (Detection Risk) - DR

Theo Alvin Arens và cộng sự (2016) rủi ro phát hiện là khả năng kiểm toán viên không phát hiện được sai phạm trọng yếu trong quá trình kiểm toán. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200 định nghĩa: rủi ro phát hiện là rủi ro trong quá trình kiểm toán, các thủ tục mà kiểm toán viên thực hiện nhằm giảm rủi ro kiểm toán xuống tới mức có thể chấp nhận được nhưng vẫn không phát hiện được hết sai phạm trọng yếu khi xét riêng lẻ hay tổng hợp lại.

Ngược lại với rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải có trách nhiệm thực hiện các thủ tục thu thập các bằng chứng kiểm toán nhằm quản lý và kiểm soát đối với rủi ro phát hiện. Rủi ro phát hiện liên quan đến trách nhiệm của kiểm toán viên và công ty kiểm toán. Rủi ro phát hiện sẽ gia tăng nếu việc lập và thực hiện kế hoạch kiểm toán không được thực hiện nghiêm túc hoặc bản thân kiểm toán viên có năng lực nghề nghiệp hạn chế.

Mô hình rủi ro kiểm toán

Quan hệ giữa các loại rủi ro trên có thể được phản ánh qua một mô hình rủi ro sau đây:

$$\mathbf{AR = IR * CR * DR (1)}$$

Với mô hình này, kiểm toán viên có thể sử dụng để điều chỉnh rủi ro phát hiện dựa trên các loại rủi ro khác đã được đánh giá nhằm đạt được rủi ro kiểm toán ở mức thấp như mong muốn. Chẳng hạn, kiểm toán viên muốn thực hiện một cuộc kiểm toán cụ thể và muốn rủi ro kiểm toán đạt ở mức tương đối thấp (ví dụ, 0,05, có nghĩa là bình quân có khoảng 5% các quyết định kiểm toán là không chính xác). Tất cả các rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát đều được đánh giá dựa trên kinh nghiệm và nhận định nghề nghiệp và có minh chứng cụ thể. Giả sử, kiểm toán viên cho rằng rủi ro tiềm tàng đối với đối tượng kiểm toán là rất lớn ($IR = 0,90$) và hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán không được hiệu lực lắm ($CR = 0,70$). Nếu kiểm toán viên muốn đạt được mức rủi ro kiểm toán ở mức thấp như mong muốn ($AR = 0,05$), thì các thủ tục kiểm toán cần phải được thiết kế để sao cho rủi ro phát hiện (DR) không được vượt quá mức 0,08 (Tính ra từ công thức của mô hình).

Theo mô hình rủi ro, với những dữ kiện vừa nêu ta có kết quả như sau:

$$\mathbf{AR = IR * CR * DR}$$

$$\mathbf{0,05 = 0,90 * 0,70 * DR \Rightarrow DR = 0,08}$$

Như vậy, rủi ro phát hiện được xác định phụ thuộc vào các rủi ro khác. Từ phương trình (1) của mô hình rủi ro kiểm toán ta có thể suy ra:

$$\mathbf{DR = AR / (IR * CR) (2)}$$

Mặc dù đây là mô hình rủi ro có tính chất giản đơn nhưng có ý nghĩa rất lớn cho kiểm toán viên trong việc lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán sao cho hợp lý và đủ để bảo đảm duy trì rủi ro phát hiện ở mức thấp cho phép. Tuy nhiên, khi sử dụng mô hình rủi ro này, kiểm toán viên cần chú ý một số điểm sau:

Kiểm toán viên không thể giả sử rằng rủi ro tiềm tàng là bằng 0 để không cần đến các bước thu thập bằng chứng kiểm toán:

$$\mathbf{AR = IR (= 0) * CR * DR = 0}$$

Kiểm toán viên không thể đặt niềm tin tuyệt đối vào hệ thống kiểm soát nội bộ ($CR = 0$) để không cần đến các bước thu thập bằng chứng kiểm toán:

$$AR = IR * CR (= 0) * DR = 0$$

Kiểm toán viên không thể được xem là đã tận trọng nghề nghiệp thích đáng nếu như rủi ro của việc không phát hiện các sai phạm trọng yếu trong đối tượng kiểm toán ở mức quá cao, ví dụ:

$$AR = IR (=0,80) * CR (= 0,80) * DR (= 0,50) = 0,32$$

Kiểm toán viên có thể lựa chọn dựa hoàn toàn vào các bằng chứng thu được từ các thử nghiệm cơ bản (Sẽ được nghiên cứu sâu ở kiểm toán tài chính), kể cả nếu kiểm toán viên cho rằng rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát ở mức cực đại. Chẳng hạn, sự kết hợp dưới đây là có thể chấp nhận được (giả sử $AR = 0,05$ là mức cho phép):

$$AR = IR (= 1,00) * CR (= 1,00) * DR (= 0,05) = 0,05$$

Rủi ro kiểm toán và rủi ro phát hiện luôn luôn đi đôi với tính trọng yếu. Khi trọng yếu tăng rủi ro kiểm toán (và rủi ro phát hiện) giảm và ngược lại.

5.3. CHỨNG TỪ KIỂM TOÁN, CƠ SỞ DẪN LIỆU, BẢNG CHỨNG KIỂM TOÁN VÀ HỒ SƠ KIỂM TOÁN

5.3.1. Chứng từ kiểm toán

Chứng từ kiểm toán là nguồn tư liệu sẵn có cung cấp cho kiểm toán viên. Như đã phân tích ở chương trước, đối tượng kiểm toán là thực trạng hoạt động tài chính và hiệu năng, hiệu quả bao gồm cả thông tin đã thu thập được và thông tin chưa thu thập được. Để thực hiện tốt chức năng xác minh và bày tỏ ý kiến của mình với chi phí thấp nhất đồng thời cung cấp kịp thời thông tin cho người quan tâm, kiểm toán cần tận dụng mọi nguồn thông tin đã thu thập được. Những thông tin này có thể có những hình thức vật chất khác nhau như chứng từ kế toán, sổ chi tiết, sổ tổng hợp, bảng cân đối tổng hợp kế toán,... Ngoài tài liệu kế toán còn có những nguồn thông tin khác phản ánh thực trạng hoạt động tài chính và hiệu năng, hiệu quả hoạt động như tài liệu hạch toán ban đầu, tài liệu kiểm kê, biên bản xử lý,... Cụ thể, chứng từ kiểm toán bao gồm:

1. Các tài liệu kế toán:

- Chứng từ kế toán;
- Các bảng kê, bảng tổng hợp chứng từ gốc;
- Các sổ tổng hợp và chi tiết kế toán; và
- Các bảng cân đối - tổng hợp kế toán.

....

2. Các tài liệu khác:

- Tài liệu hạch toán ban đầu (các phiếu theo dõi lao động, thiết bị, hợp đồng,...);
- Các biên bản xử lý vi phạm hợp đồng và vi phạm khác; và
- Các đơn từ khiếu tố,...

Như vậy, tài liệu kế toán vừa là đối tượng kiểm toán (đặc biệt là kiểm toán nội bộ) đồng thời lại là chứng từ kiểm toán (trước hết là kiểm toán báo cáo tài chính). Từ đó, với hoạt động kiểm toán, chứng từ kiểm toán trước hết là sự hiện diện của đối tượng kiểm toán với hình thức vật chất cụ thể của thông tin. Từ đó, chứng từ kiểm toán vừa là cơ sở hoạch định nội dung, mục tiêu kiểm toán, vừa là minh chứng bằng văn bản các hoạt động, các nghiệp vụ. Tuy nhiên, để sử dụng vào các khâu công việc kiểm toán từ hoạch định đến sử dụng làm bằng chứng kiểm toán và nêu kết luận,... chứng từ phải được kiểm toán qua kiểm soát nội bộ hoặc qua chọn mẫu thẩm tra hay phân loại, đối chiếu, phân tích,... Các vấn đề này sẽ được đề cập ở chương sau.

5.3.2. Cơ sở dẫn liệu với việc xác định mục tiêu kiểm toán

Cơ sở dẫn liệu là các khẳng định của Ban giám đốc đơn vị được kiểm toán một cách trực tiếp hoặc dưới hình thức khác về các khoản mục thông tin trình bày trên báo cáo tài chính và được kiểm toán viên sử dụng để xem xét các loại sai phạm có thể xảy ra (Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315 “Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu thông qua hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và môi trường đơn vị”).

Để có thể hiểu được nghĩa của cơ sở dẫn liệu, hãy xem xét một khoản mục sau đây trên bảng cân đối kế toán:

Tài sản ngắn hạn:

Tiền mặt: \$ 150.000

Khi báo cáo khoản mục này trên bảng cân đối kế toán thì ban quản lý đã khẳng định một cách rõ ràng các cơ sở dẫn liệu sau: (1) tiền mặt hiện hữu (sự hiện hữu), và (2) số tiền chính xác là \$ 150.000 (đo lường). Ban quản lý tất yếu cũng khẳng định các cơ sở dẫn liệu sau một cách ngầm định: (1) tất cả tiền mặt cần được báo cáo thì đã được báo cáo (tính đầy đủ), (2) tất cả số tiền đã báo cáo là tiền của đơn vị (quyền và nghĩa vụ), và (3) không có sự cảm đoán nào trong việc sử dụng số tiền đó (trình bày và khai báo). Nếu bất cứ một trong số các cơ sở dẫn liệu trên bị phản ánh sai lệch thì báo cáo tài chính có thể bị trình bày sai lệch trọng yếu.

Các cơ sở dẫn liệu có liên quan trực tiếp với các nguyên tắc kế toán chung được thừa nhận rộng rãi (GAAP). Các cơ sở dẫn liệu này được ban quản lý sử dụng như một phần của các chuẩn mực trong việc trình bày và báo cáo các thông tin kế toán trên các báo cáo tài chính. Do vậy, kiểm toán viên cần phải hiểu được các cơ sở dẫn liệu đó để thực hiện các cuộc kiểm toán một cách thích đáng.

Trong kiểm toán tài chính, tùy thuộc vào các phương pháp thu thập bằng chứng khác nhau (phương pháp tuân thủ và phương pháp cơ bản) sẽ có nhóm các cơ sở dẫn liệu khác nhau.

Khi thu thập bằng chứng theo phương pháp tuân thủ, kiểm toán có các cơ sở dẫn liệu sau đây:

- **Sự hiện diện:** Quy chế kiểm soát có tồn tại
- **Tính liên tục:** Các quy chế kiểm toán hoạt động liên tục trong kỳ của báo cáo tài chính đã lập.

- **Tính hữu hiệu:** Quy chế kiểm soát đang hoạt động có hiệu lực

Khi thu thập bằng chứng kiểm toán theo phương pháp cơ bản, các cơ sở dẫn liệu được phân ra làm 6 nhóm cơ bản sau đây:

- **Sự hiện hữu (phát sinh)**

Mục tiêu kiểm toán liên quan tới cơ sở dẫn liệu về sự hiện hữu hoặc phát sinh là nhằm thu thập các bằng chứng để khẳng định rằng các tài sản, công nợ, và vốn chủ sở hữu thực sự tồn tại và các hoạt động tạo

ra doanh thu, chi phí đã thực sự phát sinh. Do đó, kiểm toán viên có thể phải kiểm kê tiền và hàng tồn kho hoặc tài sản khác, lấy xác nhận các khoản phải thu, và thực hiện các thủ tục khác để thu thập các bằng chứng liên quan tới các mục tiêu cụ thể nhằm xác định xem liệu tiền, hàng tồn kho, các khoản phải thu và các tài sản khác có thực sự hiện đang tồn tại hay không.

- **Tính trọn vẹn (tính đầy đủ)**

Mục tiêu kiểm toán liên quan tới cơ sở dẫn liệu về tính trọn vẹn là thu thập các bằng chứng nhằm khẳng định tất cả tài sản, các khoản nợ, hoạt động hay giao dịch đã xảy ra có liên quan đến báo cáo tài chính phải được ghi chép hết các sự kiện liên quan. Chẳng hạn, mục tiêu của kiểm toán viên là thu thập bằng chứng kiểm toán để xác định xem liệu tất cả hàng tồn kho hiện có đã được trình bày đầy đủ trên báo cáo tài chính hay không (kể cả số hàng tồn kho gửi bán, hoặc ký cược).

- **Quyền và nghĩa vụ**

Mục tiêu kiểm toán liên quan tới cơ sở dẫn liệu quyền và nghĩa vụ là thu thập bằng chứng kiểm toán để khẳng định số liệu được báo cáo là tài sản của công ty phải thực sự phản ánh quyền sở hữu (về tài sản) của công ty và những công nợ của công ty thì thực sự phản ánh nghĩa vụ của công ty. Khi xem xét về cơ sở dẫn liệu này kiểm toán viên cần lưu ý về khái niệm quyền, vì nhiều khi mặc dù công ty đang nắm giữ một tài sản nào đó nhưng trên thực tế tài sản đó lại không thuộc quyền sở hữu của đơn vị, ví dụ như tài sản đi thuê hoạt động.

- **Tính giá và đo lường**

Mục tiêu liên quan tới cơ sở dẫn liệu tính giá và đo lường là thu thập bằng chứng kiểm toán để xác định liệu các tài sản, công nợ được ghi chép theo giá trị thích hợp trên cơ sở chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành (hoặc được chấp nhận).

- **Trình bày và công bố**

Kiểm toán viên cần xác định xem liệu các chính sách tài chính kế toán, các nguyên tắc kế toán có được lựa chọn và áp dụng một cách hợp lý không và liệu các thông tin cần khai báo có đầy đủ và thích đáng không. Cụ thể hơn nữa đối với cơ sở dẫn liệu này là việc sắp xếp, phân

loại, tổng hợp và trình bày các khoản mục trên báo cáo tài chính có phù hợp với chuẩn mực kế toán, nguyên tắc kế toán hay không.

- **Chính xác**

Mục tiêu kiểm toán liên quan tới cơ sở dẫn liệu chính xác là thu thập bằng chứng kiểm toán để khẳng định một nghiệp vụ hay một sự kiện được ghi chép theo đúng giá trị, đúng về toán học, các phép tính cộng dồn và chuyển số là đúng.

Tuy nhiên, với phương pháp cơ bản khi tiếp cận cơ sở dẫn liệu theo các khoản mục trong báo cáo tài chính được phân loại như sau:

- **Các cơ sở dẫn liệu đối với nhóm giao dịch và sự kiện đã xảy ra và liên quan đến đơn vị:** thường áp dụng các thông tin trên Báo cáo kết quả kinh doanh và Báo cáo lưu chuyển tiền tệ thì cơ sở dẫn liệu bao gồm:

Sự phát sinh (Occurrence): nhằm khẳng định các giao dịch và sự kiện đã ghi nhận trên báo cáo tài chính thực sự xảy ra trong kỳ kế toán.

Tính đầy đủ (Completeness): Tất cả các giao dịch hoặc sự kiện đã xảy ra đều được ghi đầy đủ trên báo cáo tài chính. Ban Giám đốc khẳng định không bỏ sót các giao dịch hay sự kiện trên báo cáo tài chính.

Tính chính xác (Accuracy): Số liệu và dữ liệu liên quan đến các giao dịch và sự kiện đã ghi nhận được phản ánh phù hợp.

Đúng kỳ (Cut off): Các giao dịch và sự kiện được ghi nhận đúng kỳ kế toán.

Phân loại (Classification): Các giao dịch và sự kiện được ghi nhận đúng tài khoản.

- **Các cơ sở dẫn liệu đối với số dư tài khoản vào cuối kỳ:** áp dụng với các số dư trên Bảng cân đối kế toán thì cơ sở dẫn liệu bao gồm:

Tính hiện hữu (Existence): Tài sản, nợ phải trả và nguồn vốn chủ sở hữu thực sự tồn tại.

Tính đầy đủ (Completeness): Tất cả tài sản, nợ phải trả và nguồn vốn chủ sở hữu cần ghi nhận đầy đủ.

Quyền và nghĩa vụ (Rights and Obligations): Đơn vị có quyền nắm giữ các quyền liên quan đến tài sản thuộc sở hữu của đơn vị và có nghĩa vụ với các khoản nợ phải trả và nguồn vốn chủ sở hữu.

Tính giá và phân bổ (Valuation and allocation): Tài sản, nợ phải trả và nguồn vốn chủ sở hữu được thể hiện trên báo cáo tài chính theo giá trị phù hợp (appropriate amounts) và những điều chỉnh liên quan đến tính giá và phân bổ đã được ghi nhận phù hợp.

• **Các cơ dẫn liệu đối với các trình bày và công bố**

Sự phát sinh (Occurrence), quyền và nghĩa vụ (Rights and Obligations): Các sự kiện, giao dịch và các vấn đề khác được thuyết minh thực sự xảy ra và có liên quan đến đơn vị.

Tính đầy đủ (Completeness): Tất cả các thuyết minh được công bố cần trình bày đầy đủ trên báo cáo tài chính.

Phân loại và dễ hiểu (Classification and Understandability): các thông tin cần trình bày trên báo cáo tài chính được trình bày, diễn giải và công bố hợp lý, rõ ràng và dễ hiểu.

Tính chính xác và tính giá (Accuracy and Valuation): Thông tin tài chính và thông tin khác được trình bày hợp lý và theo giá trị phù hợp.

5.3.3. Bằng chứng kiểm toán

Theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 500 “Bằng chứng kiểm toán”: bằng chứng kiểm toán là tất cả các tài liệu, thông tin do kiểm toán viên thu thập được liên quan đến cuộc kiểm toán và dựa trên các tài liệu, thông tin này kiểm toán viên đưa ra kết luận và từ đó hình thành ý kiến kiểm toán. Bằng chứng kiểm toán bao gồm những tài liệu, thông tin chứa đựng trong tài liệu, sổ kế toán, kê cả báo cáo tài chính và những tài liệu, thông tin khác. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải thu thập đầy đủ các bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến của mình về báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán.

Bằng chứng là những minh chứng cụ thể cho những kết luận kiểm toán. Trong kiểm toán, cùng với những kết luận kiểm toán thể hiện trong báo cáo kiểm toán, bằng chứng kiểm toán là sản phẩm của hoạt động kiểm toán: Bằng chứng không chỉ là cơ sở pháp lý cho kết luận kiểm toán mà còn là cơ sở tạo niềm tin cho những người quan tâm.

Bằng chứng kiểm toán có thể thu thập được từ nguồn tài liệu sẵn có (chứng từ kiểm toán). Đây là nguồn bằng chứng phổ biến vì nó cung cấp bằng chứng với tốc độ nhanh và với chi phí thấp. Tuy nhiên, nguồn

cung cấp này chỉ đủ tin cậy khi kiểm soát nội bộ có hiệu lực cao. Trong rất nhiều trường hợp, bằng chứng phải được tạo ra ngoài chứng từ kiểm toán. Tình huống xảy ra không chỉ khi chứng từ kiểm toán không đủ độ tin cậy mà trên thực tế không có (không thu thập thông tin từ hệ thống kế toán).

Chuẩn mực kiểm toán đã chỉ rõ kiểm toán viên phải thu thập “đầy đủ” các bằng chứng kiểm toán “thích hợp” để làm căn cứ hợp lý cho việc đưa ra ý kiến kiểm toán. Như vậy, trong mọi trường hợp, bằng chứng kiểm toán phải bảo đảm hai yêu cầu cơ bản đó là “đầy đủ” và “thích hợp”.

Yêu cầu về tính đầy đủ

Tính đầy đủ của bằng chứng kiểm toán chỉ số lượng bằng chứng cần thu thập phải đủ để đưa ra kết luận kiểm toán. Yêu cầu đầy đủ không đặt ra một số lượng cụ thể mà đòi hỏi sự xét đoán nghề nghiệp của kiểm toán viên trong mối quan hệ với các nhân tố quyết định số lượng bằng chứng kiểm toán. Các nhân tố đó bao gồm:

Tính trọng yếu của đối tượng kiểm toán cụ thể: Nhìn chung, số lượng bằng chứng kiểm toán sẽ phải nhiều lên khi kiểm toán các khoản mục có tính trọng yếu cao. Chẳng hạn, khi kiểm toán một đơn vị sản xuất thì số lượng bằng chứng kiểm toán cần thu thập để đạt được mục tiêu kiểm toán đối với hàng tồn kho bao giờ cũng phải lớn hơn so với số lượng bằng chứng cần thu thập cho khoản trả trước.

Mức độ rủi ro của đối tượng kiểm toán: Cũng tương tự như tính trọng yếu, thông thường số lượng bằng chứng kiểm toán cần thu thập sẽ tăng lên trong những trường hợp mà có nhiều khả năng xảy ra sai phạm.

Tính thuyết phục của bằng chứng kiểm toán: Bằng chứng kiểm toán thu được càng có sức thuyết phục cao thì số lượng cần thu thập càng thấp.

Tính kinh tế: Kiểm toán viên bao giờ cũng phải đối mặt với sự giới hạn về nguồn lực do vậy việc thu thập đủ các bằng chứng kiểm toán cũng phải được thực hiện trong khoảng thời gian hợp lý và với mức chi phí có thể chấp nhận được. Kiểm toán viên luôn luôn phải cân nhắc giữa lợi ích thu được với chi phí bỏ ra trong quá trình thu thập bằng chứng kiểm toán.

Tính thích hợp

Tính thích hợp chỉ chất lượng hay độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán. Đối với bằng chứng thích hợp thì nó phải đáng tin cậy và có liên quan tới mục tiêu kiểm toán.

Tính phù hợp: Tính phù hợp có nghĩa rằng bằng chứng kiểm toán phải liên quan tới mục tiêu kiểm toán. Bằng chứng kiểm toán có thể liên quan tới một mục tiêu hoặc nhiều mục tiêu khác nhau. Chẳng hạn, khi kiểm toán viên quan sát hàng tồn kho để xác minh tính hiện hữu đối với hàng tồn kho, nhưng cùng đồng thời kiểm toán viên có thể có những bằng chứng về đo lường dựa trên thông tin quan sát đó. Tuy nhiên, cũng có thể nhiều loại bằng chứng khác nhau chỉ để phục vụ cho một mục tiêu cụ thể nào đó. Kiểm toán viên cần phải nắm bắt rõ được khía cạnh này để có thể phối kết công việc kiểm toán sao cho thích hợp tránh trùng lặp từ đó nâng cao hiệu quả công tác kiểm toán.

Tính đáng tin cậy: Tính đáng tin cậy của bằng chứng kiểm toán chịu ảnh hưởng bởi nhiều yếu tố, chẳng hạn như nguồn và bản chất của thông tin, tính thời điểm, và sự khách quan của bằng chứng kiểm toán. Các yếu tố này được giải thích rõ như sau:

+ *Nguồn và bản chất của thông tin được thu thập:* Liên quan tới vấn đề này, Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 500 “Bằng chứng kiểm toán” có đưa ra những giả định về sự ảnh hưởng của nguồn thông tin tới tính đáng tin cậy của bằng chứng kiểm toán như sau:

- Bằng chứng kiểm toán thu được từ nguồn bên ngoài có độ tin cậy hơn so với các bằng chứng thu được từ nguồn nội bộ.
- Bằng chứng thu thập từ nguồn nội bộ sẽ có độ tin cậy cao khi hệ thống kiểm soát nội bộ liên quan có hiệu lực.
- Bằng chứng kiểm toán thu thập được một cách trực tiếp bởi kiểm toán viên sẽ đáng tin cậy hơn so với bằng chứng cung cấp bởi đơn vị.
- Bằng chứng bằng tài liệu, văn bản sẽ tin cậy hơn so với bằng chứng bằng lời.
- Bằng chứng kiểm toán là các chứng từ, tài liệu gốc đáng tin cậy hơn bằng chứng kiểm toán là bản copy, bản fax hoặc các tài liệu được quay phim, số hóa hoặc được chuyển thành bản điện tử mà độ tin cậy

của các tài liệu này có thể phụ thuộc vào các kiểm soát đối với việc lập và lưu trữ tài liệu và thông tin.

+ *Thời điểm thu thập bằng chứng kiểm toán*: Thời điểm thu thập bằng chứng kiểm toán cũng có thể ảnh hưởng tới tính đáng tin cậy của bằng chứng kiểm toán. Tính thời điểm của bằng chứng kiểm toán sẽ đặc biệt quan trọng trong việc xác minh các tài sản lưu động, nợ ngắn hạn. Chẳng hạn, bằng chứng thu được từ việc kiểm kê hàng tồn kho tại thời điểm lập bảng cân đối kế toán sẽ có độ tin cậy cao hơn so với kiểm kê tại thời điểm khác trong năm.

+ *Tính khách quan của bằng chứng kiểm toán*: Về mặt bản chất, bằng chứng kiểm toán càng khách quan thì càng được xem là có độ tin cậy cao. Chẳng hạn, bằng chứng thu được từ nguồn độc lập bên ngoài được xem là khách quan hơn so với bằng chứng kiểm toán do đơn vị được kiểm toán cung cấp. Những bằng chứng liên quan tới các ước đoán hoặc dự tính của ban giám đốc chẳng hạn như ước lượng số hàng tồn kho bị lỗi thời, bị hỏng hoặc ước lượng tỉ lệ phần trăm khoản phải thu khách hàng khó có khả năng thu hồi,... luôn được xem là nặng tính chủ quan.

Giữa bằng chứng kiểm toán, cơ sở dẫn liệu và chứng từ kiểm toán có mối liên hệ chặt chẽ với nhau và với các khái niệm trọng yếu và rủi ro kiểm toán. Mối quan hệ này được biểu hiện trên Sơ đồ 5.2. Bằng chứng kiểm toán cần được thu thập cho từng cơ sở dẫn liệu. Bằng chứng liên quan đến một cơ sở dẫn liệu không thể thay thế cho việc thiếu bằng chứng liên quan đến cơ sở dẫn liệu khác. Ví dụ, bằng chứng qua kiểm tra tài liệu về sự phân loại đúng khoản phải thu không thay thế được cho bằng chứng (qua xác nhận) về khả năng thanh toán khoản phải thu đó.

Các bằng chứng kiểm toán thu thập được sẽ được sắp xếp, cất trữ một cách khoa học vào hồ sơ kiểm toán để làm căn cứ pháp lý cho cuộc kiểm toán. Phần tiếp theo sẽ làm rõ khái niệm, chức năng và các loại hồ sơ kiểm toán.

5.3.4. Hồ sơ kiểm toán

Theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 230 “Tài liệu, hồ sơ kiểm toán”: hồ sơ kiểm toán là các tài liệu do kiểm toán viên lập, thu thập, phân loại, sử dụng và lưu trữ. Tài liệu trong hồ sơ kiểm toán được thể

hiện trong giấy, phim ảnh, trên phương tiện tin học hay bất kỳ phương tiện lưu trữ nào khác theo quy định của pháp luật hiện hành.

Chuẩn mực cũng quy định: “Kiểm toán viên phải thu thập và lưu trong hồ sơ kiểm toán mọi tài liệu, thông tin cần thiết liên quan đến cuộc kiểm toán đủ để làm cơ sở cho việc hình thành ý kiến kiểm toán của mình và chứng minh rằng cuộc kiểm toán đã được thực hiện theo đúng các chuẩn mực kiểm toán”.

Hồ sơ kiểm toán thường được sử dụng để:

- Lưu trữ những bằng chứng kiểm toán thu được trong quá trình thực hiện kiểm toán, và làm cơ sở cho việc đưa ra ý kiến của kiểm toán viên;
- Trợ giúp cho việc lập kế hoạch và thực hiện công việc kiểm toán;
- Trợ giúp cho việc kiểm tra, soát xét và đánh giá chất lượng công việc kiểm toán;
- Trợ giúp cho việc xử lý các phát sinh sau cuộc kiểm toán; và
- Làm tài liệu tham khảo cho các cuộc kiểm toán sau;
- Phục vụ các cuộc kiểm tra, thanh tra từ bên ngoài theo yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan.

Hồ sơ kiểm toán được phân ra làm hai loại cơ bản đó là *hồ sơ kiểm toán chung* (hồ sơ lưu trữ) và *hồ sơ kiểm toán năm* (hồ sơ hiện hành).

Hồ sơ kiểm toán chung: là hồ sơ kiểm toán chứa đựng các thông tin chung về khách thể kiểm toán liên quan tới hai hay nhiều cuộc kiểm toán trong nhiều năm với cùng một khách thể kiểm toán.

Hồ sơ kiểm toán năm: là hồ sơ kiểm toán chứa đựng những thông tin về khách thể kiểm toán chỉ liên quan tới cuộc kiểm toán của năm hiện tại.

Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên phải lập hồ sơ kiểm toán đầy đủ và chi tiết sao cho kiểm toán viên khác hoặc người có trách nhiệm kiểm tra (soát xét) đọc sẽ hiểu được toàn bộ về cuộc kiểm toán.

Kiểm toán viên phải ghi chép và lưu giữ trong hồ sơ kiểm toán của mình tất cả các tài liệu và thông tin liên quan đến:

- Kế hoạch kiểm toán;
- Việc thực hiện cuộc kiểm toán: Nội dung, chương trình và phạm vi của các thủ tục đã được thực hiện;
- Kết quả của các thủ tục đã thực hiện; và
- Những kết luận mà kiểm toán viên rút ra từ những bằng chứng kiểm toán thu thập được.

Hồ sơ kiểm toán cần phải được sắp xếp, lưu giữ một cách thuận tiện, khoa học theo một trật tự dễ tìm, dễ lấy, dễ tra cứu và được lưu giữ, quản lý tập trung tại nơi lưu giữ hồ sơ và phải bảo đảm giữ bí mật, an toàn cho hồ sơ kiểm toán.

Câu hỏi và bài tập

A. Câu hỏi ôn tập

Câu 01: Trình bày và phân biệt các khái niệm gian lận và sai sót.

Câu 02: Phân tích trách nhiệm của kiểm toán viên về các gian lận và sai sót.

Câu 03: Trình bày các khái niệm trọng yếu và rủi ro.

Câu 04: Hãy phân biệt giữa rủi ro kinh doanh và rủi ro kiểm toán.

Câu 05: Trình bày các khái niệm trọng yếu và rủi ro kiểm toán và mối quan hệ giữa chúng.

Câu 06: Định nghĩa bằng chứng kiểm toán. Quan hệ giữa bằng chứng kiểm toán với chứng từ kiểm toán và báo cáo kế toán?

Câu 07: Phân biệt giữa chứng từ bên trong và chứng từ bên ngoài như những bằng chứng kiểm toán và hãy đưa ra ví dụ mỗi loại.

Câu 08: Hãy cho biết mục đích việc thu thập và đánh giá bằng chứng kiểm toán của kiểm toán viên.

Câu 09: Nêu khái niệm hồ sơ kiểm toán và trình bày chức năng cũng như các loại hồ sơ kiểm toán.

Câu 10: Phân biệt chứng từ kiểm toán và chứng từ kế toán.

B. Hãy lựa chọn câu trả lời thích hợp nhất cho các câu sau đây:

5.1. Khái niệm về gian lận biểu hiện là:

- a. Lỗi về tính toán số học hay ghi chép sai.
- b. Áp dụng nhầm lẫn các nguyên tắc, phương pháp và chế độ kế toán do giới hạn về trình độ của các cán bộ kế toán.
- c. Áp dụng sai các nguyên tắc, phương pháp trong chế độ kế toán một cách có chủ ý.
- d. Bao gồm các câu trên.

5.2. Khái niệm về sai sót biểu hiện là:

- a. Ghi chép chứng từ không đúng sự thật có chủ ý.
- b. Vô tình bỏ sót hoặc hiểu sai các khoản mục, các nghiệp vụ.

- c. Che giấu các thông tin, tài liệu hoặc nghiệp vụ.
 - d. Bao gồm câu a và b.
 - e. Bao gồm câu a và c.
- 5.3. Một kiểm toán viên độc lập có trách nhiệm lập kế hoạch kiểm toán để nhằm phát hiện ra những sai sót và gian lận có thể có ảnh hưởng trọng yếu đối với báo cáo tài chính. Những hành vi có thể xem là hành vi gian lận là:
- a. Ghi chép các nghiệp vụ không có thật hoặc giả mạo chứng từ.
 - b. Giấu giếm hồ sơ tài liệu một cách cố tình.
 - c. Ghi chép các nghiệp vụ không chính xác về số học không cố ý.
 - d. Áp dụng nhầm các nguyên tắc kế toán.
 - e. Bao gồm câu a và b.
- 5.4. Các yếu tố ảnh hưởng đến việc nảy sinh gian lận và sai sót gồm:
- a. Tính liêm chính, năng lực và trình độ của các nhà quản lý của đơn vị.
 - b. Sức ép đối với cán bộ kế toán phải hoàn tất các báo cáo tài chính trong khoảng thời gian ngắn.
 - c. Quản lý kém để xảy ra tình trạng khủng hoảng tiến độ hoàn thành công việc.
 - d. Quản lý bằng quyền lực quá tập trung, không tin tưởng cấp dưới.
 - e. Tất cả các câu trên.
- 5.5. Với khía cạnh phát hiện sai sót và gian lận, kiểm toán được hiểu là một quá trình:
- a. Tìm kiếm mọi sai sót và gian lận.
 - b. Phát hiện những sai sót hoặc gian lận.
 - c. Phát hiện ra các sai sót trọng yếu và gian lận.
 - d. Tìm kiếm những sai sót và gian lận có thể có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính.
- 5.6. Khái niệm về tính trọng yếu được hiểu là:
- a. Quy mô về tiền của một khoản mục trong quan hệ với những khoản mục khác trên báo cáo tài chính.

- b. Bản chất của một khoản mục và số tiền.
- c. Một vấn đề quan trọng của sự xét đoán chuyên nghiệp.
- d. Tính trọng yếu là cố định.

5.7. Rủi ro kiểm toán là:

- a. Khả năng tồn tại những sai sót trọng yếu trong hoạt động tài chính kế toán trước khi xét đến tính hiệu lực của hệ thống kiểm soát nội bộ.
- b. Khả năng hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị không phát hiện, ngăn chặn được những gian lận và sai sót trọng yếu.
- c. Khả năng báo cáo tài chính còn sai sót và gian lận trọng yếu mà kiểm toán viên không phát hiện ra, do đó đưa ra ý kiến không thích hợp về báo cáo tài chính.
- d. Khả năng báo cáo tài chính còn có sai sót trọng yếu mà kiểm toán viên có thể không nhận ra trong quá trình kiểm toán.
- e. Bao gồm cả a, b, c.

5.8. Việc phân tích, đánh giá rủi ro tiềm tàng là cơ sở để:

- a. Lựa chọn các thủ pháp kiểm toán.
- b. Xác định khối lượng công việc kiểm toán.
- c. Xác định thời gian và chi phí cần thiết cho một cuộc kiểm toán.
- d. Bao gồm tất cả các câu trên.

5.9. Kiểm toán viên kỳ vọng rủi ro kiểm toán là 5% trong đó kiểm toán viên đánh giá rủi ro tiềm tàng là 50% và rủi ro kiểm soát là 50% thì rủi ro phát hiện là:

- a. 1%
- b. 2%
- c. 3%
- d. 4%

5.10. Kiểm toán viên đánh giá các loại rủi ro cấu thành rủi ro kiểm toán tại 3 mức: thấp, trung bình và cao. Trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán, kiểm toán viên kỳ vọng rủi ro kiểm toán ở mức thấp trong khi đó kiểm toán viên đánh giá rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát ở mức cao thì rủi ro phát hiện ở mức nào dưới đây:

- a. Thấp
- b. Trung bình
- c. Cao
- d. Không bị ảnh hưởng

5.11. Mục đích thu thập bằng chứng của kiểm toán viên nhằm:

- a. Xây dựng một chương trình kiểm toán tối ưu.
- b. Chỉ để xác định quy mô kiểm toán.
- c. Đạt được những dữ liệu và thông tin làm cơ sở pháp lý cho các ý kiến kiểm toán.
- d. Không câu nào ở trên đúng.

5.12. Bằng chứng kiểm toán có thể xuất hiện dưới các hình thức khác nhau và với các mức độ thuyết phục khác nhau. Loại bằng chứng về thanh toán với người bán có ít tính thuyết phục nhất là:

- a. Hóa đơn bán hàng của nhà cung cấp (người bán).
- b. Bản kê khai ngân hàng do khách hàng cung cấp.
- c. Những tính toán do kiểm toán viên thực hiện
- d. Bằng chứng bằng lời.

5.13. Bằng chứng có mức tin cậy cao nhất là các chứng từ, tài liệu:

- a. Cung cấp trực tiếp cho kiểm toán viên từ các nguồn độc lập ở bên ngoài.
- b. Có nguồn gốc từ bên ngoài, nhưng đã qua xử lý bởi kiểm soát nội bộ có hiệu lực của khách hàng.
- c. Của khách hàng với hệ thống kiểm soát nội bộ kém hiệu lực.
- d. Thu thập trực tiếp bằng các phương pháp giám sát, tính toán của chính các kiểm toán viên độc lập.

5.14. Bằng chứng nói chung được xem là đầy đủ khi:

- a. Bằng chứng được thu thập là hợp lý và khách quan.
- b. Có đầy đủ bằng chứng để có thể đưa ra một quyết định cơ bản hợp lý cho một ý kiến về các báo cáo tài chính.
- c. Bằng chứng có chất lượng về tính hợp lý, khách quan và không thiên lệch.
- d. Bằng chứng phải được thu thập bằng cách lựa chọn ngẫu nhiên.

5.15. Kiểm toán viên phát hiện kế toán cố tình ghi 1 nghiệp vụ xuất kho hàng tồn kho ngày 1/1/201N+1 vào ngày 31/12/201N làm doanh thu bán hàng và cung cấp của đơn vị tăng thêm 300 triệu. Sai phạm trên ảnh hưởng tới cơ sở dẫn liệu nào dưới đây:

- a. Sự hiện hữu (hoặc phát sinh)
- b. Tính giá và đo lường
- c. Chính xác
- d. Tính trọn vẹn

5.16. Kế toán bán hàng biến thủ tiền từ khách nợ bằng cách không ghi sổ kế toán và ghi giảm nợ tài khoản phải thu bằng cách lập dự phòng phải thu khó đòi. Hành vi đó là:

- ✓ a. Sai sót
- b. Gian lận
- c. Nhầm lẫn
- d. Không câu nào ở trên đúng

5.17. Các yếu tố ảnh hưởng đến tính hiệu lực của bằng chứng kiểm toán:

- a. Hình thức biểu hiện.
- b. Nguồn gốc thu thập.
- c. Sự kết hợp của các bằng chứng.
- d. Chất lượng của hệ thống kiểm soát nội bộ.
- e. Bao gồm các câu trên.

5.18. Rủi ro tiềm tàng liên quan đến:

- a. Hoạt động và ngành nghề kinh doanh của khách hàng.
- b. Sự yếu kém của hệ thống kiểm soát nội bộ.
- c. Việc kiểm toán viên không phát hiện ra các sai sót trọng yếu trong quá trình kiểm toán.
- d. Bao gồm các câu trên.

5.19. Kiểm toán phát hiện kế toán cố tình không ghi sổ 1 nghiệp vụ mua hàng hóa ngày 31/12/200N vì hóa đơn mua hàng chưa về. Sang ngày 1/1/200N, hóa đơn mua hàng về thì kế toán mới tiến hành ghi sổ nghiệp vụ trên. Sai phạm trên ảnh hưởng tới cơ sở dẫn liệu nào dưới đây:

- a. Sự hiện hữu (hoặc phát sinh)
 - b. Tính trọn vẹn
 - c. Tính chính xác
 - d. Cả 3 câu trên đều sai
- 5.20. Rủi ro kiểm soát liên quan tới:
- a. Đặc điểm hoạt động kinh doanh của khách thể kiểm toán.
 - b. Sự yếu kém của hệ thống kiểm soát nội bộ.
 - c. Do kiểm toán viên thực hiện các thủ tục kiểm toán không thích hợp trong quá trình thực hiện kiểm toán.
 - d. Bao gồm các câu trên.
- 5.21. Kiểm toán viên phát hiện kế toán hạch toán chi phí sửa chữa thường xuyên TSCĐ vào nguyên giá TSCĐ, sai phạm đó vi phạm cơ sở dẫn liệu nào dưới đây:
- a. Tính trọn vẹn
 - b. Quyền và nghĩa vụ
 - c. Chính xác
 - d. Các câu trên đều sai
- 5.22. Mục đích chính của thu thập bằng chứng kiểm toán là để:
- a. Hình thành kết luận kiểm toán
 - b. Phát hiện sai sót
 - c. Đánh giá rủi ro tiềm tàng
 - d. Các câu trên đều sai
- 5.23. Khi xem xét về sự thích hợp của bằng chứng kiểm toán, ý kiến nào sau đây là luôn luôn đúng?
- a. Bằng chứng thu thập từ bên ngoài đơn vị thì rất đáng tin cậy.
 - b. Số liệu kế toán được cung cấp từ đơn vị có kiểm soát nội bộ hữu hiệu thì thích hợp hơn số liệu thu thập từ bên thứ ba độc lập.
 - c. Trả lời phỏng vấn của nhà quản lý là bằng chứng không có giá trị.
 - d. Bằng chứng thu thập phải đáng tin cậy và phù hợp với mục tiêu kiểm toán mới được xem là thích hợp.

5.24. Kiểm toán viên nên xem xét những loại bằng chứng văn bản nào dưới đây là đáng tin cậy nhất?

- a. Xác nhận số dư tài khoản ngân hàng được kiểm toán viên gửi qua thư tay và được ngân hàng gửi trả trực tiếp lại cho kiểm toán viên.
- b. Xác nhận về số dư khoản phải trả được kiểm toán viên gửi qua thư điện tử và bản trả lời được gửi trả lại kiểm toán viên.
- c. Một Séc do công ty khách hàng phát hành và chứng thực của người trả tiền có liên quan kèm theo với báo cáo tiền gửi được gửi trực tiếp tới kiểm toán viên.
- d. Một hoá đơn bán hàng do khách hàng phát hành và các chứng từ vận chuyển từ công ty vận chuyển bên ngoài.

C. Nhận định đúng (Đ) hoặc sai (S) cho các câu sau đây:

- a. Kiểm toán viên phát hiện hành vi gian lận của đơn vị khi kế toán cố tình hạch toán 2 lần nghiệp vụ doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ nhằm khai không lợi nhuận trong kỳ của đơn vị.
- b. Kiểm toán viên phát hiện hành vi gian lận khi kế toán vô tình tính sai giá xuất kho của hàng tồn kho trong kỳ của đơn vị.
- c. Kiểm toán viên cho rằng kế toán không ghi sổ một nghiệp vụ nhận hàng do làm thất lạc hóa đơn là hành vi sai sót.
- d. Trách nhiệm của kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải thiết lập các thủ tục kiểm toán thích hợp để phát hiện toàn bộ các gian lận và sai sót có ảnh hưởng đến báo cáo tài chính của đơn vị.
- e. Khi phát hiện gian lận có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên và công ty kiểm toán có trách nhiệm báo cho các cơ quan điều tra và những người quan tâm về các thông tin gian lận đó.
- f. Kiểm toán viên có thể kiểm soát được rủi ro kiểm soát trong quá trình đánh giá rủi ro kiểm toán.
- g. Rủi ro kiểm soát có thể không xảy ra ($CR = 0$) nếu kiểm soát nội bộ hoạt động hữu hiệu.
- h. Rủi ro kiểm toán và trọng yếu có mối quan hệ tỷ lệ thuận với nhau.

i. Doanh nghiệp tiến hành thuê hoạt động 1 ô tô trong thời gian 1 tháng nhưng kế toán hạch toán nghiệp vụ thuê tài sản vào thuê tài chính là vi phạm cơ sở dẫn liệu về tính trọn vẹn.

j. Kiểm toán viên phát hiện trong bộ máy quản lý doanh nghiệp có nhiều người thân của Giám đốc đơn vị nắm vị trí chủ chốt. Hành vi đó có thể có tác động tới rủi ro phát hiện trong quá trình đánh giá rủi ro kiểm toán.

k. Thư xác nhận thu thập được từ khách hàng có độ tin cậy cao hơn thư xác nhận thu thập được từ ngân hàng.

l. Trong quá trình thu thập bằng chứng kiểm toán, kiểm toán viên chỉ quan tâm đến chất lượng bằng chứng kiểm toán mà không cần quan tâm đến số lượng bằng chứng kiểm toán.

m. Hồ sơ kiểm toán năm lưu trữ các thông tin liên quan khách thể kiểm toán trong nhiều năm.

n. Hồ sơ kiểm toán năm lưu trữ báo cáo kiểm toán của năm tài chính hiện hành.

o. Hồ sơ kiểm toán chung lưu trữ các thông tin liên quan đến khách thể kiểm toán trong 1 năm hiện hành.

p. Rủi ro kiểm toán và bằng chứng kiểm toán có mối quan hệ tỷ lệ thuận với nhau.

D. Bài tập tình huống

D01: Dưới đây là một số bằng chứng kiểm toán mà kiểm toán viên đã thu thập được trong quá trình kiểm toán:

1. Hoá đơn của nhà cung cấp.
2. Sổ cái.
3. Bảng chấm công.
4. Biên bản nghiệm thu hàng hoá.
5. Hóa đơn bán hàng.
6. Sổ chi tiết các khoản phải thu.
7. Giấy yêu cầu trả tiền từ phía nhà cung cấp.
8. Biên bản bàn giao tài sản cố định cho bộ phận sử dụng.
9. Bảng tổng hợp chi tiết Tài khoản phải thu, phải trả.

10. Phiếu xuất kho kiêm vận chuyển nội bộ.
11. Phiếu xuất kho bán hàng đại lý.
12. Giấy báo có tài khoản tiền gửi ngân hàng tại ngày 31/12.
13. Bản đối chiếu xác nhận tiền gửi ngân hàng của khách hàng do ngân hàng lập.
14. Thư xác nhận tiền gửi ngân hàng.
15. Sổ phụ ngân hàng.
16. Biên bản họp của Hội đồng quản trị và Đại hội cổ đông.
17. Hợp đồng Liên doanh.
18. Điều lệ Liên doanh
19. Thư xác nhận các khoản phải thu, phải trả.
20. Khế ước vay vốn.
21. Biên bản kiểm kê hàng tồn kho.
22. Bản kê khai thuế GTGT đầu ra.
23. Bản quyết toán bảo hiểm xã hội.
24. Biên bản xác nhận giá trị vốn góp.
25. Giấy chứng nhận quyền sử dụng đất.
26. Thông báo lãi liên doanh cho đơn vị từ các bên liên doanh.

Yêu cầu: Phân loại bằng chứng kiểm toán trên theo nguồn hình thành.

D02: Cho một số các tình huống liên quan đến các rủi ro cấu thành rủi ro kiểm toán sau:

a. Trong năm 201N, kế toán trong đơn vị đã thay đổi phương pháp tính giá xuất kho từ phương pháp bình quân gia quyền sang phương pháp bình quân sau mỗi lần nhập.

b. Khách hàng đang thiếu vốn để duy trì hoạt động kinh doanh.

c. Kiểm toán viên phát hiện một số khoản mục dự phòng khoản đầu tư chứng khoán ngắn hạn được lập dựa trên việc đánh giá của giám đốc đơn vị.

d. Nhân viên đơn vị biển thủ tiền mặt vì hàng ngày đơn vị không tiến hành đối chiếu số tiền trong két và số tiền trong sổ kế toán tiền mặt.

e. Kiểm toán viên phát hiện trong quy trình mua hàng, đơn vị cho phép một nhân viên chịu trách nhiệm từ việc mua hàng, nhận hàng, xuất kho hàng hóa đó.

f. Chương trình kiểm toán bỏ sót một số thủ tục kiểm toán quan trọng.

g. Kiểm toán viên áp dụng phương pháp kiểm toán không phù hợp.

h. Kế toán kho kiêm nhiệm thủ kho.

i. Kiểm toán viên chính không giám sát các trợ lý kiểm toán viên.

Dưới đây là các tình huống liên quan đến mô hình rủi ro kiểm toán, giải thích mỗi tình huống trên có liên quan trực tiếp đến loại rủi ro nào? (Rủi ro tiềm tàng, rủi ro kiểm soát, hay rủi ro phát hiện?)

a. Kiểm toán viên đánh giá rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát là 100%, kỳ vọng rủi ro kiểm toán là 5% thì rủi ro phát hiện đạt là bao nhiêu? Hãy giải thích ý nghĩa của con số 5% của rủi ro kiểm toán.

b. Kiểm toán viên đánh giá rủi ro tiềm tàng ở mức thấp và rủi ro kiểm soát ở mức cao để rủi ro kiểm toán ở mức thấp thì rủi ro phát hiện có thể đạt mức nào? Mối liên hệ giữa rủi ro phát hiện với bằng chứng kiểm toán cần thu thập như thế nào?

D03: Dưới đây là số liệu đánh giá của kiểm toán viên Hương về rủi ro kiểm toán (AR), rủi ro tiềm tàng (IR), rủi ro kiểm soát (CR) đối với khoản mục hàng tồn kho của Công ty cổ phần Công nghệ VIFA.

AR	IR	CR	DR
5%	100%	70%	?

Yêu cầu:

1. Nhận xét về IR và giải thích.
2. Nhận xét về CR và giải thích.
3. Tính DR và nhận xét.

D04: Các nghiệp vụ kinh tế sau ảnh hưởng đến mục tiêu xác minh nào trong kiểm toán báo cáo tài chính.

a. Ghi nhận một khoản doanh thu và phải thu của khách hàng căn cứ vào hợp đồng kinh tế trong khi hàng hoá chưa bàn giao quyền sở hữu cho khách hàng.

b. Chưa phản ánh nghiệp vụ mua chịu tài sản cố định trong năm tài chính mặc dù đơn vị đã nhận tài sản cố định và các chứng từ hoá đơn có liên quan đến mua sắm tài sản cố định.

c. Đơn vị đã cung cấp dịch vụ cho xí nghiệp trực thuộc và kế toán đã hạch toán vào doanh thu bán hàng.

d. Trong kỳ, đơn vị có tiến hành mua sắm tài sản cố định từ nước ngoài. Trong quá trình hạch toán tăng nguyên giá tài sản cố định, kế toán hạch toán thiếu các chi phí lắp đặt chạy thử và thuế nhập khẩu.

e. Hạch toán trùng 2 lần doanh thu bán hàng trong năm.

D05: Thảo luận tình huống

Khi kiểm toán công ty An Phát, KTV Linh phát hiện có 3 người có tên trên bảng lương nhưng lại không có trong danh sách lao động và cũng không có hợp đồng lao động. Tính lại tiền lương của 10 lao động khác trên bảng lương căn cứ vào hợp đồng lao động và các quyết định có liên quan, KTV Linh phát hiện có 2 trường hợp bị tính sai do đặt nhầm công thức trong bảng tính excel. Theo bạn các sai phạm trên là gian lận hay sai sót? Trách nhiệm của KTV đối với gian lận và sai sót của đơn vị được kiểm toán như thế nào?

E. Hãy điền từ thích hợp nhất vào chỗ trống để hoàn thiện các câu sau:

a. Khái niệm liên quan đến số lượng của bằng chứng mà kiểm toán viên phải thu thập.

b. Theo mô hình rủi ro kiểm toán, rủi ro kiểm toán phụ thuộc vào ba loại rủi ro gồm:,, và, Trong đó, là sự tồn tại sai sót trọng yếu trong bản thân đối tượng kiểm toán; là sự tồn tại sai sót trọng yếu mà hệ thống kiểm soát nội bộ không và kịp thời; và là sự tồn tại sai sót trọng yếu mà hệ thống kiểm toán không phát hiện được.

c. Những minh chứng cụ thể cho những kết luận của kiểm toán là Ta có thể thu thập từ chứng từ kiểm toán sẵn có. Nhưng trong nhiều trường hợp, phải được tạo ra ngoài Để bảo đảm tính thuyết phục của, trong mọi trường hợp, phải thoả mãn yêu cầu cơ bản là và

d. Gian lận và đều là những hành vi sai phạm. Trong lĩnh vực tài chính kế toán, gian lận và đều tạo ra sai lệch thông tin về tài sản. Giữa gian lận và lại khác nhau về nhiều mặt: về mặt ý thức, về mức tinh vi và tính

e. Kiểm toán có các cơ sở dẫn liệu khi thu thập bằng chứng kiểm toán bằng phương pháp tuân thủ: sự hiện diện, tính liên tục và Khi thu thập bằng chứng kiểm toán bằng phương pháp cơ bản, kiểm toán có cácsau: sự hiện diện,, đầy đủ, đo lường, trình bày và khai báo, chính xác.

f. Quan hệ giữa rủi ro kiểm toán với bằng chứng kiểm toán (chi phí để thu thập bằng chứng kiểm toán) là mối quan hệ Điều đó có nghĩa là nếu rủi ro kiểm toán cao thì đòi hỏi số lượng thu thập càng nhiều và ngược lại.

HỆ THỐNG PHƯƠNG PHÁP KIỂM TOÁN

Tóm tắt chương

Nếu tính độc lập của mỗi môn khoa học được quyết định bởi đối tượng và phương pháp riêng thì đến lượt mình, tính độc lập của phương pháp kiểm toán được quyết định bởi tính độc lập trong kỹ thuật hành nghề kiểm toán. Mặc dù trên thực tế, kiểm toán là một nghề độc lập thực thụ nhưng việc khái quát các kỹ thuật hành nghề thành một hệ thống phương pháp khoa học cần có thời gian đủ cho việc ổn định hoạt động và tích lũy kinh nghiệm. Thực tế hoạt động kiểm toán còn mới mẻ nên việc khái quát này phải được hoàn thiện từng bước. Tuy nhiên, về phương pháp luận, phương pháp của mỗi môn khoa học đều xuất phát từ cơ sở phương pháp luận chung (đuy vật biện chứng), từ cơ sở phương pháp kỹ thuật chung (toán học) và từ đặc điểm đối tượng nghiên cứu của mình. Với logic đó, Chương "Hệ thống phương pháp kiểm toán" sẽ cung cấp những cơ sở khoa học chung cùng với các phân hệ phương pháp chung cho kiểm toán. Việc cụ thể hoá các phương pháp chung này vào kiểm toán tài chính, kiểm toán hoạt động, ... sẽ được trình bày trong các môn học tương ứng. Do đó, nội dung của Chương sẽ tập trung vào ba phần:

6.1. Khái quát về hệ thống phương pháp kiểm toán là phần dẫn dắt người đọc từ triết học đuy vật biện chứng và toán học cùng đặc điểm đối tượng kiểm toán (cần có trước cho người đọc) vào việc hình thành hệ thống phương pháp kiểm toán. Đây là phần cơ bản nhất cung cấp cho người đọc những luận cứ để nhìn nhận một vấn đề đang phát triển.

6.2. Các phương pháp kiểm toán chứng từ (gồm kiểm toán cân đối, đối chiếu trực tiếp, đối chiếu logic).

6.3. Các phương pháp kiểm toán ngoài chứng từ (gồm kiểm kê, thực nghiệm, điều tra).

Hai phần sau này là cầu nối giữa lý luận chung ở trên với kỹ thuật hành nghề kiểm toán, cụ thể (sẽ trình bày ở các môn học kiểm toán tài chính và kiểm toán hoạt động).

Nội dung cụ thể của các phần thể hiện trên các mục tương ứng.

6.1. KHÁI QUÁT VỀ HỆ THỐNG PHƯƠNG PHÁP KIỂM TOÁN

Hoạt động kinh tế xã hội nói chung, trong đó có hoạt động tài chính chứa đựng nhiều mối quan hệ kinh tế xã hội khác nhau và diễn ra ở phạm vi khác nhau. Các mối quan hệ này đa dạng về chủng loại, phong phú về hình thức biểu hiện và thường xuyên biến đổi. Hơn nữa, thực trạng của hoạt động này không phải được biểu lộ rõ ràng, trực diện; cũng không luôn luôn được biểu lộ đầy đủ. Do đó, xác minh và bày tỏ ý kiến về thực trạng này không phải là công việc đơn giản và dễ dàng. Trong khi đó, những người quan tâm lại luôn gửi niềm tin, có khi cả những kỳ vọng vào hoạt động kiểm toán. Thực tế khách quan này đã và đang đòi hỏi kiểm toán phải hình thành một hệ thống phương pháp hoàn chỉnh và khoa học.

Kiểm toán là một ngành khoa học còn non trẻ: Thực tiễn hoạt động trong nửa thế kỷ chưa phải đã đầy đủ cơ sở kinh nghiệm cho việc hình thành những kỹ thuật đa dạng và cho việc đúc kết thành hệ phương pháp khoa học hoàn chỉnh và chuẩn hoá đầy đủ bằng mô hình, những chương trình cụ thể.

Tuy vậy, cũng như mọi ngành khoa học khác, kiểm toán có phương pháp chung như những cơ sở phương pháp luận và phương pháp kỹ thuật để hình thành những phương pháp xác minh và bày tỏ ý kiến của mình phù hợp với đối tượng kiểm toán. Thêm vào đó, thực tiễn dù chưa nhiều nhưng kinh nghiệm tích lũy đã đủ cho việc khẳng định tính độc lập của hoạt động kiểm toán cả trong lý luận lẫn thực tiễn. Vì vậy, trong lý luận kiểm toán trước hết cần làm rõ những phương pháp chung hay cơ sở phương pháp luận, cơ sở phương pháp kỹ thuật của kiểm toán trên cơ sở đặc điểm riêng của đối tượng kiểm toán.

Cơ sở phương pháp luận của kiểm toán là phép biện chứng duy vật. Quan điểm biện chứng không những chỉ ra tính logic của quá trình nhận thức mà còn vạch ra các mối quan hệ và quy luật vận động của mọi sự vật và hiện tượng. Trong quan hệ với quá trình nhận thức, tính biện chứng thể hiện ở quan hệ logic từ trực quan sinh động đến tư duy trừu tượng, từ cảm tính đến lý tính với những bước cụ thể từ quan sát, sao chụp đến phán đoán, suy lý,... Mỗi bước nhận thức này cần được cụ thể hoá thành những phương pháp với những hình thức vật chất xác định để nhận thức đúng và rõ ràng trong quá trình xác minh và bày tỏ ý kiến.

Trong quan hệ với phương pháp kiểm toán, các phạm trù và quy luật của mối quan hệ và sự vận động cần quan tâm, quán triệt đầy đủ các mối quan hệ và quy luật khách quan sau:

- Mọi sự vật và hiện tượng cũng như giữa các mặt của sự vật hiện tượng đó có mối quan hệ chặt chẽ với nhau. Muốn xác minh, phán định về một mặt hay một sự vật, hiện tượng nào đó phải xem xét nó trong mối quan hệ biện chứng với các mặt, các sự vật, hiện tượng khác có liên quan.

- Mọi sự vật và hiện tượng đều vận động; vận động là tuyệt đối, đứng im là tương đối. Nghiên cứu và phán xét mọi sự vật, hiện tượng tại thời điểm kiểm toán phải có phương pháp nghiên cứu chúng trong trạng thái động.

- Nội tại mỗi sự vật hiện tượng đều có tính thống nhất và đấu tranh giữa các mặt đối lập: Thống nhất là tương đối, mâu thuẫn là tuyệt đối và đấu tranh giữa các mặt đối lập sẽ phá vỡ sự thống nhất tạm thời để tạo ra sự thống nhất mới. Trong kiểm toán, mối quan hệ này không chỉ là cơ sở cho phương pháp kiểm tra cân đối về lượng giữa tài sản với nguồn hình thành, giữa doanh số với thu nhập và chi phí, giữa số phát sinh Nợ và số phát sinh Có... mà còn phải xem xét về chất của các mối liên hệ.

- Mỗi sự vật và hiện tượng đều có bản chất riêng và được biểu hiện dưới những hình thức cụ thể. Việc nghiên cứu và kết luận về bản chất sự vật, hiện tượng phải xem xét trên những hình thức biểu hiện khác nhau, ở tính phổ biến của chúng.

Cũng tương tự như vậy, các phương pháp xác minh và bày tỏ ý kiến của kiểm toán không thể tách rời những quy luật và mối quan hệ giữa cái chung và cái riêng, giữa cái đơn nhất và cái phổ biến, giữa sự vận động và tính "không mất đi" của vật chất trong quá trình vận động...

Trong quan hệ với *phương pháp kỹ thuật* kiểm toán trước hết phải kể đến phương pháp toán học, trực tiếp là các phương pháp chọn mẫu, ước lượng khả năng sai sót cùng các mối quan hệ tương quan trong việc xem xét, dự báo các mối liên hệ cụ thể. Mặt khác, do đối tượng kiểm toán có quan hệ chặt chẽ với đối tượng của kiểm toán, của phân tích kinh doanh nên kỹ thuật kiểm toán không thể tách rời các phương pháp kỹ thuật của các

khoa học này. Mỗi quan hệ này được xác lập bởi cơ sở phương pháp luận chung, cơ sở phương pháp kỹ thuật chung và sự gắn gũi trong đối tượng nghiên cứu của các khoa học kế toán, phân tích và kiểm toán.

Trong quan hệ với đối tượng kiểm toán, cần đặc biệt quan tâm tới hai phần riêng biệt: Một phần là thực trạng hoạt động tài chính đã được phản ánh trong tài liệu kế toán và phần khác chưa được phản ánh kể cả phản ánh chưa trung thực (kể cả gian lận và sai sót) trong tài liệu này. Đối với phần thứ nhất, việc xác minh và bày tỏ ý kiến đã có cơ sở chứng minh là các tài liệu kế toán (kể cả các tài liệu lưu giữ tại khách hàng). Do vậy, kiểm toán có thể kế thừa cơ sở phương pháp kế toán, phân tích để xây dựng phương pháp riêng của mình như: Kiểm toán cân đối kế toán, đối chiếu các chỉ tiêu theo quan hệ trực tiếp hoặc logic; Đối với phần thứ hai (ngoài chứng từ) kiểm toán chưa có cơ sở dữ liệu và do đó cần có những phương pháp thích hợp để có bằng chứng kiểm toán: điều tra, kiểm kê hay thực nghiệm. Loại phương pháp thứ nhất gọi là các phương pháp kiểm toán chứng từ; loại thứ hai các phương pháp kiểm toán ngoài chứng từ.

Như vậy, hệ thống phương pháp kiểm toán bao gồm 2 phân hệ rõ rệt: các phương pháp kiểm toán chứng từ và các phương pháp kiểm toán ngoài chứng từ.

Phân hệ phương pháp kiểm toán chứng từ bao gồm:

- *Kiểm toán các cân đối kế toán* (gọi tắt là kiểm toán cân đối) là phương pháp dựa trên các cân đối (phương trình) kế toán và các cân đối khác để kiểm toán các quan hệ nội tại của các yếu tố cấu thành quan hệ cân đối đó.

- *Đối chiếu trực tiếp*: là đối chiếu một chỉ tiêu trên các nguồn tài liệu khác nhau.

- *Đối chiếu logic*: là việc nghiên cứu các mối liên hệ giữa các chỉ tiêu có quan hệ với nhau.

Phân hệ phương pháp kiểm toán ngoài chứng từ bao gồm:

- *Kiểm kê*: là việc kiểm tra tại chỗ các loại tài sản có dạng vật chất.

- *Điều tra*: là dùng các cách khác nhau để tiếp cận và đánh giá đối tượng kiểm toán.

- *Thực nghiệm*: là việc tái diễn các hoạt động, nghiệp vụ để xác minh lại kết quả của một quá trình, một sự việc đã qua.

6.2. CÁC PHƯƠNG PHÁP KIỂM TOÁN CHỨNG TỪ

6.2.1. Kiểm toán cân đối

Trong hàng loạt các mối liên hệ giữa các mặt của các sự vật, hiện tượng, xuất hiện mối liên hệ thống nhất và mâu thuẫn giữa hai mặt đối lập. Trong hoạt động kinh tế tài chính cũng xuất hiện nhiều mối liên hệ như vậy. Các quan hệ này được cụ thể hoá bằng các quan hệ cân đối khác nhau: cân đối giữa nguồn lực và kết quả, cân đối giữa số phát sinh Nợ và số phát sinh Có, giữa tài sản với nguồn hình thành tài sản đó v.v.

Trong kiểm toán, trước hết phải xét đến cân đối tổng quát theo các mô hình (phương trình) cân đối khái quát.

Ví dụ: Với Bảng Cân đối kế toán:

$$\text{Tài sản} = \text{Vốn chủ sở hữu} + \text{Nợ phải trả}$$

$$\text{Hoặc: Tổng số tài sản} = \text{Tổng số (nguồn) vốn.}$$

Trong thực tế, có thể có những trường hợp, các mối quan hệ cân bằng này thường xuyên không được duy trì. Khi đó phải xem xét lại bản chất riêng của mỗi liên hệ. Trong một số trường hợp, do bản thân các quy định, chế độ về kinh tế nói chung và về kế toán nói riêng làm cho quan hệ này không cân bằng về lượng. Thông thường trong tổ chức quản lý có các đơn vị kế toán cơ sở (độc lập) có liên hệ dọc theo ngành kinh tế - kỹ thuật hoặc ngành chuyên sâu quá chặt chẽ về tài chính (các ga, trạm, ... của vận tải đường sắt, hàng không, bưu chính, viễn thông, ...); các đơn vị kế toán được phân cấp tài chính không đầy đủ (các nhà máy, nông trường, công ty, ... trong một liên hợp hay trong một công ty mẹ v.v.), các đơn vị độc lập trong một ngành độc quyền, ... Các đơn vị này nếu không quy định cụ thể về kỹ thuật kế toán tài chính thì Bảng Cân đối kế toán có thể không duy trì được cân bằng về lượng.

Trong một số trường hợp khác, có thể cân bằng không tồn tại trong khoảng thời gian dài lại do lỗi về xử lý tài chính. Các trường hợp này thường gặp trong các đơn vị khó phân định trong việc xử lý các mối liên hệ từ liên kết qua hợp đồng chuyển qua liên doanh hoặc trong các đơn vị không xử lý triệt để về tài chính trong trường hợp tài sản, vật tư có thất

thoát hoặc thừa ra trong kiểm kê, trong kinh doanh... Cũng có thể có nguyên nhân cố ý không thực hiện quy tắc tài chính dẫn đến tình trạng mất cân bằng về kế toán như lập quyết toán giả để nhận vốn dẫn đến vốn không cân đối với tài sản thực v.v.

Trong một số trường hợp khác, tình trạng mất cân bằng này hoàn toàn chỉ do lỗi của kế toán. Chẳng hạn do kế toán làm tắt, do những quan hệ kinh tế mới phát sinh nên chưa xử lý đúng hoặc do yếu tố tâm lý không thật tốt trong khi ghi sổ, khoá sổ, lập quyết toán v.v.

Dù quan hệ cân đối tổng quát có tồn tại hay không, kiểm toán các cân đối cụ thể vẫn phải đặt ra. Trong cân đối cụ thể, kiểm toán viên phải kiểm tra/dựa vào cân đối giữa số ghi Nợ với số ghi Có của một định khoản kế toán hoặc giữa số đầu kỳ và số tăng trong kỳ với số cuối kỳ và số giảm trong kỳ của kế toán kép. Khi kiểm toán một định khoản kế toán, kiểm toán viên cần kiểm tra tính cân đối giữa giá trị ghi Nợ và ghi Có trong định khoản, kiểm tra tính đúng đắn về sự phân loại nghiệp vụ phát sinh vào tài khoản so với thực tế nghiệp vụ phát sinh và so với quy định kế toán. Ví dụ, kiểm toán viên kiểm tra định khoản kế toán trong sổ của đơn vị là:

Nợ TK 111: 100 triệu đồng

Có TK 155: 110 triệu đồng

thì có thể thấy nghiệp vụ này không cân về giá trị Nợ - Có, không đúng theo quy định kế toán vì giá vốn của thành phẩm xuất bán phải hạch toán vào TK 632 chứ không phải TK 111.

Phương pháp kiểm toán cân đối kế toán đòi hỏi kiểm toán viên phải am hiểu về nguyên tắc, chuẩn mực và chế độ kế toán và phải được cập nhật với các quy định kế toán mới không ngừng. Trong kiểm toán Báo cáo tài chính, phương pháp này là then chốt để đánh giá độ tin cậy của Báo cáo tài chính cần kiểm toán. Việc áp dụng kế toán máy của các đơn vị hiện nay có loại trừ được nguy cơ ghi lệch giá trị Nợ và giá trị ghi Có, nhưng không loại bỏ được khả năng phân loại nghiệp vụ nhầm tài khoản kế toán. Thông thường, phân loại nhầm nghiệp vụ phát sinh thường tập trung vào các loại hình nghiệp vụ mới, hay các nghiệp vụ mà còn có nhiều quan điểm khác biệt về cách hạch toán, hay do trình độ chuyên môn của kế toán viên chưa vững,...

Những mối quan hệ của cân đối kế toán cụ thể là rất nhiều vì liên quan đến toàn bộ các hoạt động kinh tế phát sinh. Để kiểm toán, kiểm toán viên thường phải dùng chọn mẫu ngẫu nhiên hoặc chọn mẫu điển hình, từ đó suy rộng cho quần thể mẫu (Xem Chương 7 Chọn mẫu kiểm toán).

6.2.2. Đối chiếu trực tiếp

Đối chiếu trực tiếp là so sánh (về mặt lượng) trị số của cùng một chỉ tiêu trên các chứng từ kiểm toán. Đối chiếu này thường có trong các trường hợp sau đây:

1) Đối chiếu giữa số cuối kỳ và số đầu năm hoặc giữa các kỳ trên các Bảng Cân đối kế toán để nghiên cứu động thái của các mặt hoạt động tương ứng với chỉ tiêu đó (đối chiếu ngang) hoặc giữa các bộ phận tổng thể để xem xét cơ cấu, phân bố từng quần thể (đối chiếu dọc). Ví dụ, kiểm toán viên đối chiếu giá trị hàng tồn kho đầu kỳ và cuối kỳ của doanh nghiệp rau quả tươi để đánh giá rủi ro về giảm phẩm cấp và khai báo sai giá trị hàng tồn kho.

2) Đối chiếu giữa số dự đoán, định mức, kế hoạch với số thực tế để đánh giá mức độ phấn đấu thực hiện các mục tiêu thể hiện trên các chỉ tiêu tương ứng.

3) Đối chiếu trị số của cùng một chỉ tiêu trong cùng một thời kỳ trên các chứng từ khác nhau; chẳng hạn, chỉ tiêu lợi nhuận hay lợi nhuận còn lại trên các bảng cân đối, các sổ tổng hợp; chỉ tiêu doanh thu trong Hoá đơn bán hàng với doanh thu trong Sổ chi tiết TK 511, số tiền trong Phiếu Thu hay Phiếu Chi với số tiền trong Sổ Quỹ...

4) Đối chiếu các con số của cùng một chứng từ nhưng được bảo quản, lưu trữ ở các địa điểm khác nhau. Loại đối chiếu này được thực hiện phổ biến trong kiểm toán các khoản giao dịch với ngân hàng, các khoản thu về bán hàng, các khoản chi về mua hàng.

5) Đối chiếu trị số của các chỉ tiêu với trị số của các yếu tố cấu thành chỉ tiêu đó. Chẳng hạn: đối chiếu các yếu tố số lượng, đơn giá với số tiền trong các chứng từ gốc; đối chiếu các khoản mục cấu thành các loại tài sản hoặc nguồn vốn trong Bảng Cân đối tài sản, đối chiếu các khoản chi, thu với các loại hoạt động trong Báo cáo Lưu chuyển tiền tệ hoặc Báo cáo Kết quả kinh doanh, v.v.

Như vậy, phương pháp đối chiếu trực tiếp đơn giản và dễ thực hiện, hiệu quả về mặt thời gian và có phạm vi sử dụng rất rộng rãi trong mọi cuộc kiểm toán. Phương pháp này giúp khẳng định tính chính xác và hiệu lực/có thật của giá trị sổ sách hoặc khoanh vùng rủi ro.

Tuy nhiên, đối chiếu trực tiếp chỉ được sử dụng trong trường hợp các chỉ tiêu được hạch toán theo cùng một chuẩn mực (cùng nội dung, phương pháp, đơn vị tính toán,...) và trong cùng khoảng thời gian và điều kiện tương tự nhau. Phương pháp đối chiếu trực tiếp cũng không có nghĩa là cho phép kiểm toán viên kết luận về độ tin cậy và tính có thực của thông tin ngay khi kết quả đối chiếu khớp đúng giữa sổ kế toán và chứng từ, chứng từ kế toán và chứng từ gốc. Kiểm toán viên vẫn phải duy trì thái độ thận trọng nghề nghiệp đúng mực để đánh giá độ tin cậy của chứng từ gốc và nếu có nghi ngờ thì phải thực hiện các phương pháp kiểm toán ngoài chứng từ như điều tra, thực nghiệm, kiểm kê để thu thập bằng chứng kiểm toán nhằm giải toả hay khẳng định nghi ngờ đó.

6.2.3. Đối chiếu lôgic

Là việc xem xét mức biến động tương ứng về trị số của các chỉ tiêu có quan hệ kinh tế trực tiếp song có thể có mức biến động khác nhau và có thể theo hướng khác nhau. *Chẳng hạn:*

- Hàng tồn kho giảm có thể dẫn đến tiền mặt, tiền gửi hoặc các khoản phải thu phải tăng. Xu hướng biến động giữa hàng tồn kho và các khoản mục liên quan nói trên là ngược nhau và mức biến động cũng có thể không đồng nhất trên từng khoản mục.

- Tài sản cố định tăng có thể dẫn đến tiền vay, nợ dài hạn tăng hoặc chi phí xây lắp giảm. Trường hợp này có thể mức biến động tương ứng và xu hướng có thể có cùng chiều (nếu vay nợ), hoặc ngược chiều (nếu kết chuyển chi phí xây lắp hoặc dùng tiền để mua).

- Vốn bằng tiền giảm có thể dẫn tới hàng hoá vật tư tăng hoặc các khoản phải trả giảm.

- v.v.

Cách đối chiếu này được sử dụng rất phổ biến trong việc xem xét khái quát tính hợp lý của các mối quan hệ kinh tế - tài chính thuộc đối tượng kiểm toán. Trên cơ sở đó, định hướng cho việc kiểm toán các đối

tượng cụ thể khi phát hiện những mâu thuẫn trong mức và xu hướng biến động của các chỉ tiêu có liên quan. Đối chiếu logic đặc biệt phù hợp trong kiểm toán Báo cáo tài chính, giúp kiểm toán viên đánh giá tính hợp lý của các chỉ tiêu và mối quan hệ kinh tế, khoanh vùng rủi ro và chọn mẫu kiểm toán phù hợp.

Phương pháp đối chiếu logic có ưu điểm là hiệu quả về thời gian, giúp kiểm toán viên nhận diện rủi ro để xác định trọng tâm kiểm toán, từ đó đạt được mục tiêu kiểm toán mà không bị sa đà vào kiểm tra chi tiết các nghiệp vụ cụ thể. Thách thức của phương pháp này là kiểm toán viên phải có kinh nghiệm về ngành nghề của đơn vị được kiểm toán, nhận diện được rủi ro từ các quan hệ tính toán được. Phương pháp này cũng chưa khẳng định và kết luận được độ tin cậy của dữ liệu ngay cả khi các kết quả của đối chiếu logic cho thấy tính hợp lý. Do đó, phương pháp đối chiếu logic thường được thực hiện ban đầu để khoanh vùng rủi ro sau đó kiểm toán viên sẽ tiếp tục thực hiện các phương pháp kiểm toán khác để xác minh.

Phương pháp đối chiếu logic không chỉ thực hiện đối chiếu các chỉ tiêu tài chính với nhau, mà còn bao hàm cả việc đối chiếu chỉ tiêu tài chính và chỉ tiêu phi tài chính để nhận diện rủi ro. Ví dụ, kiểm toán viên đối chiếu chi phí tiền lương với số lượng cán bộ nhân viên của đơn vị để đánh giá tính hợp lý của chi phí tiền lương, đối chiếu giá trị hàng tồn kho với diện tích kho bãi, đối chiếu giá trị thành phẩm sản xuất trong kỳ với số lượng máy móc sản xuất của đơn vị, đối chiếu chi phí khấu hao trong kỳ với số lượng máy móc, nhà xưởng,... qua đó nhận diện các mối quan hệ bất thường để đánh giá rủi ro về khả năng sai số và tập trung xác minh.

Các phương pháp đối chiếu logic và đối chiếu trực tiếp trên đây còn được gọi là "*Phương pháp rà soát tài liệu*". Tuy nhiên, trên thực tế, các phương pháp đối chiếu này còn được sử dụng rộng rãi hơn như những cách tư duy, suy lý cho nhiều mối liên hệ kể cả chưa được lượng hoá trong công tác kiểm toán. Theo đó, kiểm toán tài chính đã hình thành 3 loại trắc nghiệm: trắc nghiệm công việc, trắc nghiệm trực tiếp các số dư và trắc nghiệm phân tích. Các trắc nghiệm này sẽ đề cập cụ thể trong môn học Kiểm toán tài chính.

6.3. CÁC PHƯƠNG PHÁP KIỂM TOÁN NGOÀI CHỨNG TỬ

6.3.1. Kiểm kê

Kiểm kê là phương pháp kiểm tra tại chỗ các loại tài sản có dạng vật chất như tiền, hàng tồn kho, máy móc thiết bị, xe vận tải, nhà xưởng,... Đây là phương pháp kiểm toán đơn giản, phù hợp với chức năng xác minh của kiểm toán. Do vậy, trong nhận thức phải luôn gắn chặt kiểm kê vào quy trình chung của kiểm toán, đặc biệt là ngoại kiểm. Trong thực tế, đặc biệt khi quan hệ chủ thể - khách thể kiểm toán chưa được xác lập ổn định về pháp lý hoặc trong thực hành, nhiều công ty kiểm toán chỉ được mời sau khi đơn vị được kiểm toán đã kiểm kê xong. Trường hợp này rủi ro kiểm toán rất lớn và là một trong những yếu tố tạo ra sự khác biệt về kỳ vọng giữa kiểm toán viên và những người quan tâm. Tất nhiên, chức năng của kiểm toán được thực hiện với nhiều đối tượng khác nhau, trong nhiều khách thể với những chủ thể khác nhau và ở những điểm thời gian khác nhau. Vì vậy, phương pháp kiểm kê cũng được thực hiện thích ứng về thời điểm (định kỳ hay đột xuất hoặc thường xuyên), về loại hình (kiểm kê toàn diện hay kiểm kê điển hình hoặc chọn mẫu),... Khi thực hiện kiểm kê chọn mẫu (ví dụ kiểm kê chọn mẫu hàng tồn kho của một doanh nghiệp kinh doanh siêu thị), kiểm toán viên cần đánh giá rủi ro ở các đối tượng kiểm kê và địa bàn kiểm kê, bản chất hay tầm quan trọng của đối tượng cần kiểm kê, và cân đối với thời gian và chi phí kiểm kê. Với đối tượng hay địa bàn không được chọn để kiểm kê, kiểm toán viên cần phải đoán chắc là rủi ro ở mức độ chấp nhận được.

Yêu cầu chung của kiểm kê là cần tiến hành kiểm kê đồng thời với đối tượng kiểm kê ở các địa bàn khác nhau. Trong trường hợp không thể, kiểm toán viên phải có biện pháp loại bỏ nguy cơ là đối tượng kiểm kê có thể bị di chuyển giữa các địa bàn trước khi kiểm kê dẫn đến sai lệch về kết quả kiểm kê.

Ưu điểm của phương pháp kiểm kê là cung cấp bằng chứng kiểm toán (các biên bản kiểm kê) có độ tin cậy cao vì bằng chứng là do chính kiểm toán viên tạo lập. Hạn chế của phương pháp này là tốn công sức và thời gian, và chỉ cung cấp bằng chứng về sự hiện hữu của tài sản hữu hình chứ không khẳng định được quyền sở hữu của khách thể kiểm toán đối với

tài sản hiện diện. Vì vậy, kiểm kê cần được thực hiện kết hợp với kiểm tra chứng từ để xác minh quyền sở hữu của khách thể kiểm toán đối với tài sản được kiểm kê. Khi kiểm kê, kiểm toán viên không chỉ xác định số lượng tài sản thực tế tồn tại mà còn đánh giá tình trạng của tài sản được kiểm kê (chất lượng, mức độ xuống cấp, khả năng tác dụng còn lại,...) sau đó kết hợp với các phương pháp định giá để đánh giá giá trị còn lại của tài sản.

Trong mọi trường hợp, để phát huy tác dụng và nâng cao hiệu quả kiểm kê, công tác kiểm kê cần được thực hiện theo quy trình chung từ khâu chuẩn bị đến thực hành và kết thúc kiểm kê.

Chuẩn bị kiểm kê phải căn cứ vào mục tiêu, quy mô, thời hạn kiểm kê để bố trí lực lượng và cơ cấu nhân viên, các thiết bị đo lường phù hợp và chính xác. Nếu thời hạn kiểm kê rất ngắn, phạm vi kiểm kê rộng thì lực lượng kiểm kê cần được tăng cường và ngược lại. Công tác chuẩn bị kiểm kê là yếu tố quyết định chất lượng của kiểm kê nói riêng và của kiểm toán nói chung.

Thực hành kiểm kê phải theo đúng yêu cầu và ghi chép đầy đủ theo từng mã cân hoặc ô hàng,... Phiếu (số) mã cân hay Phiếu kiểm kê trở thành chứng từ kiểm toán.

Kết thúc kiểm kê cần có Biên bản kiểm kê trong đó phải nêu rõ chênh lệch (thừa/thiếu phát hiện qua kiểm kê), các nguyên nhân (chủ quan hay khách quan) và xử lý cụ thể. Biên bản cần được đính kèm phiếu kiểm kê (mã cân) và bảng kê chênh lệch về kết quả kiểm kê.

6.3.2. Thực nghiệm

Thực nghiệm là phương pháp diễn lại hoặc nghiên cứu, phân tích từng yếu tố cấu thành của một tài sản, một quá trình đã có, đã diễn ra và cần xác minh lại. Do vậy, thực nghiệm còn được gọi là phương pháp "làm lại". Chẳng hạn, để xác minh lại chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm hoặc kết quả sản xuất (chất lượng sản phẩm trong điều kiện sản xuất hiện tại của đơn vị) kiểm toán viên có thể phải làm thử lại một mẻ hàng để có cơ sở khẳng định hay bác bỏ những điều nghi vấn về chi phí sản xuất giá thành sản phẩm, chất lượng sản phẩm cần kiểm toán. Thực nghiệm cũng có thể áp dụng chi tiết hơn để xác minh mức hao phí vật liệu hoặc lao động hoặc sản lượng,... Trong một số trường hợp, kiểm

toán phải sử dụng nhiều cách thức trong hoá nghiệm, trong kỹ thuật hình sự,... để khẳng định một vụ việc trước khi đưa ra những kết luận kiểm toán. Ví dụ, phân tích (trong phòng thí nghiệm) về cấu thành đồng, bạch kim và vàng nguyên chất,... của sản phẩm vàng nữ trang của công ty mỹ nghệ; phân tích (trong phòng thí nghiệm) các yếu tố cấu thành của xăng sinh học để đánh giá chất lượng và giá thành của sản phẩm xăng của công ty xăng dầu; phân tích (trong phòng thí nghiệm) về thành phần tá dược của thuốc hay các sản phẩm dược liệu của công ty dược phẩm; phân tích về các thành phần hoá chất độc hại với sức khoẻ người tiêu dùng có thể tồn dư trong sản phẩm dệt may, đồ chơi trẻ em,...

Phương pháp thực nghiệm cũng có thể sử dụng trong thử nghiệm kiểm soát - khi kiểm toán viên muốn đánh giá tính hiệu lực của các thủ tục kiểm soát của đơn vị được kiểm toán. Ví dụ, để đánh giá tính hiệu lực của máy chấm công (bằng cách quẹt thẻ) thời gian làm việc của công nhân một công ty may mặc, kiểm toán viên quẹt thử một số thẻ của công nhân, sau đó, theo dõi kết quả của máy chấm công (có đúng tên công nhân, đúng thời gian quẹt thẻ,... hay không).

Phương pháp thực nghiệm cung cấp bằng chứng kiểm toán có độ tin cậy cao nhất vì bằng chứng này do chính kiểm toán viên tạo lập. Tuy nhiên, phương pháp thực nghiệm tốn kém về thời gian, công sức kiểm toán viên và chi phí kiểm toán. Do đó, phương pháp thực nghiệm thường chỉ áp dụng với đối tượng kiểm toán cụ thể có vai trò rất quan trọng (về giá trị, về những tác động có thể với người sử dụng, mức độ rủi ro,...). Phương pháp này cũng phù hợp hơn với các cuộc kiểm toán tính quy tắc nhằm đánh giá sự tuân thủ các quy định cao về an toàn sản phẩm. Phương pháp thực nghiệm có sự áp dụng khá hạn chế trong thực tiễn kiểm toán tài chính, khi thời gian kiểm toán luôn bị ràng buộc theo các thời hạn nộp Báo cáo tài chính và Báo cáo kiểm toán cho các cơ quan quản lý hữu quan. Trong một số trường hợp, phương pháp thực nghiệm có thể không khả thi như thực nghiệm để xác minh lại giá thành của công trình xây dựng cơ bản đã hoàn thành,...

6.3.3. Điều tra

Điều tra là phương pháp xác định lại một tài liệu hoặc một thực trạng để đi đến những quyết định hay kết luận kiểm toán. Điều tra bao

gồm các kỹ thuật phỏng vấn, quan sát, gửi thư xác nhận, tham khảo ý kiến chuyên gia,... Tùy theo đối tượng kiểm toán cụ thể mà kiểm toán viên lựa chọn kỹ thuật phù hợp. Phỏng vấn thường được vận dụng với một số người quan trọng như nhà quản lý hay kế toán trưởng, quan sát được sử dụng đối với hoạt động (như hoạt động kiểm soát, hoạt động kiểm định hàng trước khi nhận và nhập kho,...), gửi thư xác nhận thường được vận dụng với người xác minh ở bên ngoài khách thể kiểm toán hay xác minh ở một số lớn các người xác minh, tham khảo ý kiến chuyên gia được vận dụng với vấn đề cần xác minh có tính chuyên biệt đòi hỏi kiến thức chuyên sâu để đánh giá mà kiểm toán viên không có đủ.

Điều tra được sử dụng rất rộng rãi trong kiểm toán do phù hợp với việc xác minh số lượng lớn các giao dịch phát sinh trong kỳ, cũng như các khoản phải thu và công nợ của đơn vị được kiểm toán. Phương pháp điều tra cũng được thực hiện trong mọi giai đoạn của cuộc kiểm toán. Trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán, điều tra giúp tìm hiểu về khách thể kiểm toán để chấp nhận/từ chối kiểm toán (đối với kiểm toán độc lập) hay quyết định kiểm toán (đối với kiểm toán nhà nước và kiểm toán nội bộ), sau đó điều tra giúp xác định rủi ro của đối tượng kiểm toán và lập kế hoạch kiểm toán phù hợp. Trong giai đoạn thực hành kiểm toán, điều tra giúp thu thập các bằng chứng kiểm toán nhằm giúp kiểm toán viên khẳng định hay loại bỏ các nghi ngờ của kiểm toán viên từ kiểm tra chứng từ. Trong giai đoạn kết thúc kiểm toán, điều tra giúp kiểm toán viên thu thập những bằng chứng cuối cùng để bảo đảm cuộc kiểm toán đã hoàn thành có chất lượng và ý kiến kiểm toán là xác đáng.

Các công việc trong phương pháp điều tra:

- *Tìm hiểu khách thể kiểm toán (nói chung) hay làm quen với khách hàng (của kiểm toán độc lập).* Có thể tìm hiểu trực tiếp hoặc qua các kiểm toán viên tiền nhiệm hoặc gửi phiếu điều tra, phỏng vấn,... Đây là bước điều tra sơ bộ nhằm đưa ra quyết định chấp nhận hoặc không chấp nhận thư hẹn kiểm toán của khách hàng (đối với kiểm toán độc lập) hoặc lập kế hoạch kiểm toán (đối với kiểm toán nhà nước). Ngay trong kiểm toán nội kiểm, với một kiểm toán viên chưa có hiểu biết đầy đủ về khách thể kiểm toán cũng cần có bước tìm hiểu hay làm quen. Chẳng hạn kiểm toán lương ở một đơn vị phụ thuộc phải tìm hiểu

và làm quen với từng nhân viên để xác định mức phù hợp giữa danh sách trả lương với nhân viên thực có ở đơn vị đó.

- *Tiếp cận với các bên có liên quan*, dò hỏi, phỏng vấn, thu lượm và tích lũy dữ liệu; loại dần và thu gọn đối tượng xác minh cho những vấn đề kiểm toán.

- *Xác minh bằng văn bản qua thư xác nhận của các bên có liên quan như nhà cung cấp, người mua, ngân hàng,...* khi đối tượng xác minh ở bên ngoài khách thể kiểm toán và có nhiều đối tượng cần xác minh, gửi thư xác nhận sẽ phù hợp hơn là phỏng vấn trực tiếp.

- *Chọn mẫu hoặc chọn điển hình các đối tượng kiểm toán*, xác minh làm rõ các vấn đề cần kiểm toán.

Để bảo đảm hiệu quả kiểm toán, điều tra cần được kết hợp với hàng loạt kỹ thuật dự báo, dự đoán cụ thể như chi tiết, phân loại, tổng hợp đối tượng kiểm toán, chọn mẫu ngẫu nhiên hoặc chọn điển hình,... và cả những kinh nghiệm trong việc tiếp cận, tìm hiểu những đối tượng có liên quan.

Ưu điểm của phương pháp điều tra là cung cấp bằng chứng kiểm toán có độ tin cậy cao cho kết luận kiểm toán, vì nguồn gốc của bằng chứng kiểm toán là độc lập với khách thể kiểm toán. Tuy nhiên, nhược điểm của phương pháp điều tra trong kiểm toán là thời gian và chi phí kiểm toán lớn, nhất là khi phụ thuộc vào phản hồi của bên thứ ba có liên quan. Điều tra do đó sẽ không được áp dụng đối với các nghi vấn mà theo xét đoán của kiểm toán viên là không quan trọng. Trong cuộc kiểm toán báo cáo tài chính do kiểm toán độc lập thực hiện, phương pháp điều tra thường rất được cân nhắc về phạm vi thực hiện do các cuộc kiểm toán này thường vướng giới hạn về thời gian kiểm toán. Trong cuộc kiểm toán do kiểm toán nhà nước hay kiểm toán nội bộ thực hiện, yêu cầu kết quả xác minh quan trọng hơn nên phạm vi thực hiện phương pháp điều tra cũng có thể rộng hơn.

Do vai trò hữu hiệu và phạm vi áp dụng rộng của phương pháp điều tra trong kiểm toán nên để hỗ trợ cho kiểm toán viên thực hiện phương pháp điều tra được hiệu quả, Luật Kiểm toán độc lập và Luật Kiểm toán Nhà nước ở Việt Nam đều quy định trách nhiệm phối hợp của khách thể kiểm toán và bên thứ ba về “cung cấp đầy đủ và kịp thời các tài liệu, thông tin cần thiết cho cuộc kiểm toán” theo yêu cầu của kiểm toán viên.

Kiểm toán là hoạt động phức tạp, lại hoàn toàn mới mẻ. Trong khi đó, các phương pháp kỹ thuật kiểm toán lại là sự đúc kết, khái quát hoá những kinh nghiệm kiểm toán trên cơ sở phương pháp luận biện chứng và phương pháp kỹ thuật cụ thể của các khoa học về giải tích, về quy hoạch, về xác suất và thống kê toán. Do vậy, hệ thống phương pháp này cần được hoàn thiện không ngừng qua nghiên cứu và điều tiết thực tiễn hoạt động kiểm toán.

Câu hỏi và bài tập

A. Câu hỏi ôn tập

Câu 01: Trình bày hệ thống phương pháp kiểm toán, nêu rõ cơ sở hình thành, nội dung cụ thể và điều kiện ứng dụng của mỗi phương pháp.

Câu 02: Phân tích các ảnh hưởng của đối tượng kiểm toán đến việc hình thành hệ thống phương pháp kiểm toán.

Câu 03: Phân tích mối quan hệ giữa các phương pháp kiểm toán với các phương pháp của kế toán.

Câu 04: Phân tích mối quan hệ giữa các phương pháp kiểm toán với các phương pháp của phân tích hoạt động kinh doanh.

Câu 05: Phân biệt đối chiếu trực tiếp và đối chiếu logic.

Câu 06: Giải thích tại sao cần có các phương pháp kiểm toán ngoài chứng từ.

Câu 07: So sánh các phương pháp kiểm toán chứng từ và các phương pháp kiểm toán ngoài chứng từ.

Câu 08: Phân biệt phương pháp kiểm toán đối chiếu trực tiếp và phương pháp đối chiếu logic. Lấy ví dụ minh họa.

Câu 09: Phân biệt phương pháp kiểm toán cân đối cụ thể và phương pháp kiểm toán cân đối tổng quát. Lấy ví dụ minh họa.

Câu 10: Phân biệt phương pháp kiểm toán cân đối và phương pháp kiểm kê. Lấy ví dụ minh họa.

B. Hãy chọn câu trả lời đúng nhất cho các câu sau:

6.1. Phương pháp kiểm toán:

- a. Được xây dựng phù hợp với đối tượng kiểm toán.
- b. Không nhất thiết phải hoàn toàn dựa vào đối tượng kiểm toán.
- c. Nhất thiết phải dựa vào đối tượng kiểm toán.
- d. Được xây dựng trên cơ sở phép biện chứng duy vật, phương pháp kỹ thuật chung và đặc điểm của đối tượng kiểm toán.
- e. Tất cả các câu trên đều sai.

6.2. Hệ thống phương pháp kiểm toán:

- a. Chỉ bao gồm các phương pháp của kế toán.
- b. Chỉ bao gồm các phương pháp của phân tích hoạt động sản xuất kinh doanh.
- c. Chỉ bao gồm các phương pháp của toán, thống kê.
- d. Có liên quan chặt chẽ đến các phương pháp của kế toán mà thôi.
- e. Được xây dựng trên cơ sở phép biện chứng duy vật, phương pháp kỹ thuật chung và đặc điểm đối tượng kiểm toán.

6.3. Phương pháp kiểm toán:

- a. Là đồng nhất với phương pháp kế toán.
- b. Bị bao trùm bởi phương pháp kế toán vì khoa học kế toán là nguồn gốc của khoa học kiểm toán.
- c. Bao hàm cả phương pháp kế toán.
- d. Không liên quan tới các phương pháp kế toán.
- e. Có kế thừa phương pháp kế toán dựa trên những cơ sở phương pháp luận chung (phép biện chứng) và phương pháp kỹ thuật chung (toán học).

6.4. Trong các cuộc kiểm toán, khi kiểm toán viên nhận thấy chỉ số hàng bán kỳ này tăng lên rõ rệt thì kiểm toán viên thường liên tưởng ngay tới chỉ số hàng tồn kho, doanh thu bán hàng, phải thu của khách hàng và vốn bằng tiền và kiểm toán viên biết rằng hàng tồn kho trong kỳ giảm xuống, doanh thu bán hàng tăng lên, phải thu của khách hàng tăng lên.

Theo cách đó ta nói kiểm toán viên đã sử dụng:

- a. Phương pháp kiểm toán cân đối.
- b. Phương pháp kiểm kê.
- c. Phương pháp đối chiếu trực tiếp.
- d. Phương pháp đối chiếu lôgic.

6.5. Phân hệ các phương pháp kiểm toán ngoài chứng từ được áp dụng:

- a. Để kiểm toán thực trạng hoạt động tài chính chưa được phản ánh trên tài liệu kế toán.
- b. Đối với sổ sách kế toán.

- c. Đối với tài liệu kế toán là chủ yếu.
- d. Tất cả các câu trên đều sai.
- e. Tất cả các câu trên đều đúng.

6.6. Trong hoạt động kinh doanh, có rất nhiều nghiệp vụ đồng chất. Do vậy, hiểu được bản chất của nghiệp vụ đại diện có thể suy ra cho các nghiệp vụ tương tự. Dựa vào đó, trong hệ thống các phương pháp của kiểm toán đã nảy sinh:

- a. Phương pháp kiểm toán cân đối
- b. Phương pháp đối chiếu lôgic
- c. Phương pháp chọn mẫu xác suất
- d. Phương pháp đối chiếu trực tiếp

6.7. Phương pháp kiểm toán chứng từ gồm:

- a. Phương pháp kiểm toán cân đối.
- b. Phương pháp đối chiếu trực tiếp.
- c. Phương pháp đối chiếu lôgic.
- d. Cả ba phương pháp trên.

6.8. Phân hệ phương pháp kiểm toán chứng từ:

- a. Áp dụng để kiểm toán các tài liệu kế toán.
- b. Áp dụng đối với mọi đối tượng kiểm toán.
- c. Tất cả các câu trên đều sai.
- d. Tất cả các câu trên đều đúng.

6.9. Phương pháp kiểm toán đối chiếu trực tiếp gồm đối chiếu về lượng trên cùng một chỉ tiêu của:

- a. Kỳ này với một hoặc nhiều kỳ trước.
- b. Nhiều giấy tờ, sổ sách, chứng từ khác nhau.
- c. Thực tế với kế hoạch và dự báo của công ty.
- d. Tất cả các câu trên đều đúng.

6.10. Trong các đối chiếu sau, hãy chỉ ra đối chiếu nào thuộc đối chiếu trực tiếp:

- a. Đối chiếu trị số của chỉ tiêu với trị số của các yếu tố cấu thành nên chỉ tiêu đó.
- b. Đối chiếu trị số của cùng một chỉ tiêu trong cùng một thời kỳ trên các chứng từ khác nhau.

- c. Tất cả các câu trên đều không thuộc đối chiếu trực tiếp.
- d. Tất cả đều thuộc đối chiếu trực tiếp.

6.11. Một lần kiểm toán các nghiệp vụ tiền mặt, kiểm toán viên A đã đối chiếu con số của cùng một chứng từ số hiệu 352, với nhiều liên và được lưu trữ ở nhiều địa điểm khác nhau, phát hiện thấy số liệu không khớp nhau. Trong trường hợp như vậy, có ý kiến cho rằng kiểm toán viên A đã sử dụng phương pháp đối chiếu logic. Vậy theo anh (chị) thì ý kiến đó:

- a. Đúng.
- b. Sai.
- c. Chưa có cơ sở để kết luận đúng hay sai.
- d. Không đúng, nhưng chưa hiểu là sai.

6.12. Phương pháp kiểm toán đối chiếu logic:

- a. Sử dụng phương pháp đối ứng tài khoản của kế toán để phân tích nội dung được hạch toán.
- b. Sử dụng phương pháp của phân tích hoạt động kinh doanh để phân tích nội dung được hạch toán.
- c. Cả hai câu trên đều sai.
- d. Cả hai câu a và b đều đúng.

6.13. Khi tiến hành kiểm toán tài khoản tiền gửi ngân hàng, kiểm toán viên tiến hành đối chiếu số dư cuối năm trên sổ chi tiết, trên bảng cân đối kế toán, giấy báo có tiền gửi ngân hàng tại ngày cuối năm, thư xác nhận tiền gửi ngân hàng. Theo cách đó, kiểm toán viên đã sử dụng:

- a. Phương pháp đối chiếu logic.
- b. Phương pháp đối chiếu trực tiếp.
- c. Phương pháp kiểm toán cân đối.
- d. Phương pháp điều tra.

6.14. Trong các cuộc kiểm toán, khi kiểm toán viên nhận thấy rằng tài sản cố định tăng lên rõ rệt thì kiểm toán viên suy luận đến vốn bằng tiền giảm, xây dựng cơ bản dở dang giảm, phải trả nhà cung cấp tăng và vay dài hạn tăng. Qua kiểm toán, kiểm toán viên biết rằng vay dài hạn tăng lên. Vậy theo cách đó, kiểm toán viên đã áp dụng phương pháp kiểm toán:

- a. Phương pháp kiểm toán cân đối
- b. Phương pháp đối chiếu trực tiếp.
- c. Phương pháp đối chiếu lôgic
- d. Phương pháp tính toán

6.15. Phương pháp kiểm toán ngoài chứng từ gồm:

- a. Phương pháp kiểm kê
- b. Phương pháp điều tra
- c. Phương pháp kiểm toán cân đối
- d. Phương pháp thực nghiệm
- e. Bao gồm a, b, d
- f. Tất cả các câu trên đều đúng

6.16. Phương pháp rà soát số liệu được hiểu là:

- a. Phương pháp kiểm toán cân đối
- b. Phương pháp đối chiếu trực tiếp và đối chiếu lôgic
- c. Phương pháp kiểm kê
- d. Phương pháp điều tra
- e. Phương pháp thực nghiệm
- f. Câu a và câu b

C. Nhận định các vấn đề sau là đúng hay sai và giải thích ngắn gọn:

1. Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên đã áp dụng phương pháp điều tra khi đối chiếu số dư tiền mặt trên báo cáo tài chính, sổ cái, sổ chi tiết tài khoản tiền, sổ quỹ; biên bản kiểm kê quỹ tiền mặt.

2. Các phương pháp kiểm toán chứng từ rất hiệu quả về thời gian và chi phí nên kiểm toán viên độc lập và doanh nghiệp kiểm toán chỉ nên khai thác các phương pháp này nhằm tiết kiệm chi phí hoạt động và gia tăng lợi nhuận.

3. Kiểm toán viên khi kiểm toán tài khoản phải thu khách hàng, kiểm toán viên đã lập và gửi thư xác nhận tới khách hàng để xác nhận số dư tài khoản phải thu tại thời điểm khóa sổ kế toán. Phương pháp kiểm toán được kiểm toán viên sử dụng trong trường hợp này là kiểm toán cân đối.

4. Khi kiểm toán giá trị khoản mục hàng tồn kho kiểm toán viên sử dụng phương pháp đối chiếu trực tiếp (để khẳng định quyền sở hữu của đơn vị đối với hàng tồn kho) hoặc phương pháp kiểm kê (để khẳng định sự hiện hữu và phẩm cấp của hàng tồn kho).

5. Phương pháp thực nghiệm cung cấp bằng chứng có độ tin cậy cao, tính thuyết phục lớn nên cần được sử dụng rộng rãi trong quá trình kiểm toán, các cuộc kiểm toán BCTC vì yêu cầu về chất lượng kiểm toán cao.

6. Phương pháp duy nhất để kiểm toán số dư khoản mục tiền mặt trên báo cáo tài chính là phương pháp kiểm kê.

7. Trong quá trình kiểm toán quy trình tiền lương và nhân viên, nhằm đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị liên quan tới việc chăm công, kiểm toán viên đã quan sát việc chăm công bằng hình thức quẹt thẻ của đơn vị và phát hiện thấy có một số nhân viên quẹt hai thẻ khi vào đơn vị. Phương pháp kiểm toán viên thực hiện trong trường hợp này là phương pháp thực nghiệm.

8. Các phương pháp kiểm toán chứng từ tốn kém về thời gian và chi phí, không nên được thực hiện trong kiểm toán Báo cáo tài chính vì cuộc kiểm toán bị nhiều ràng buộc về thời gian.

9. Kiểm toán viên đối chiếu khoản mục nguyên giá tài sản cố định cuối năm so với đầu năm, kết hợp với việc đối chiếu số dư khoản vay dài hạn. Kiểm toán viên thấy rằng tài sản cố định có sự tăng lên đáng kể trong khi các khoản vay cũng có sự tăng lên đáng kể. Từ đó, kiểm toán viên nhận định rằng có thể doanh nghiệp đã sử dụng nguồn vốn vay dài hạn để đầu tư cho tài sản cố định. Phương pháp kiểm toán được kiểm toán viên sử dụng trong trường hợp này là phương pháp đối chiếu logic.

10. Khi kiểm soát nội bộ ở đơn vị được kiểm toán là hữu hiệu và tài liệu kế toán ở đơn vị được kiểm toán có độ tin cậy cao thì các phương pháp kiểm toán ngoài chứng từ cần được tăng cường và ngược lại.

11. Kiểm toán viên đối chiếu số dư hàng tồn kho cuối năm so với đầu năm, kết hợp với việc đối chiếu số dư tài khoản phải thu khách hàng. Kiểm toán viên thấy rằng hàng tồn kho có sự sụt giảm đáng kể trong khi các khoản phải thu có sự tăng lên đáng kể. Từ đó, kiểm toán viên nhận định rằng có thể đơn vị đã bán được hàng nhưng chưa thu được tiền. Phương pháp kiểm toán được sử dụng trong trường hợp này là phương pháp đối chiếu trực tiếp.

D. Bài tập

Bài tập 01:

Khi kiểm toán Báo cáo tài chính của Công ty cổ phần AC, kiểm toán viên phát hiện:

a. Ngày 1/12/201N AC phát hành trái phiếu doanh nghiệp mệnh giá 100 tỉ đồng thời hạn 5 năm lãi suất 12%/năm. Đến 31/12/201N kế toán AC chưa vào sổ nghiệp vụ phát hành trái phiếu và lãi phải trả;

b. Khoản ứng trước 20 triệu đồng của khách hàng SD ngày 22/12/201N chưa được kế toán AC vào sổ, nói rằng khi nào xuất hoá đơn thì sẽ vào sổ khoản tiền này;

c. 1 lô hàng tồn kho 100 triệu đồng phát hiện thiếu qua kiểm kê chưa rõ nguyên nhân nên kế toán AC chưa hạch toán vào sổ kế toán năm 201N.

Bảng Cân đối kế toán tại ngày 31/12/201N trước kiểm toán của AC

(ĐVT: 1.000.000 VNĐ)

Tài sản	Số tiền	Nguồn	Số tiền
Tiền	10.000	Phải trả người bán	150.000
Phải thu khách hàng	90.000		
Hàng tồn kho	200.000	Vốn chủ sở hữu	180.000
Nhà xưởng	40.000	Lợi nhuận giữ lại	15.000
Xe vận tải	10.000	Phải trả người lao động	5.000
Tổng	350.000	Tổng	350.000

Yêu cầu:

Phát hiện các sai sót trong Bảng Cân đối kế toán của AC. Lập lại Bảng Cân đối kế toán cho AC, nhận xét về công tác kế toán của AC.

Bài tập 02:

Một công ty của Việt Nam liên doanh với một công ty nước ngoài để thành lập một Công ty liên doanh chuyên sản xuất thiết bị với thời hạn liên doanh 30 năm. Tổng số vốn góp liên doanh là 120,8 tỉ VND được các bên góp vốn tại thời điểm 30/06/201N như sau:

A - Phía Công ty Việt Nam góp:

1. Nhà xưởng: 20 tỉ VND;
2. Đất diện tích 5.000 m² với giá cho thuê đất đã thỏa thuận là 10.000 VND/m²/tháng.

B - Phía Bạn góp:

1. Thiết bị rời trị giá là 80 tỉ VND;
2. Vật liệu trị giá 8,6 tỉ VND;
3. Tiền chuyển qua ngân hàng 1,2 tỉ VND;
4. Tiền vé máy bay cho các chuyến đi lại chuẩn bị thành lập nhà máy trị giá 100 triệu VND.

Kế toán tổng hợp đã thử lập Bảng Cân đối kế toán của Công ty liên doanh tại 30/06/201N như sau:

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN

Tại ngày 30/06/201N

Đơn vị: triệu VND

TÀI SẢN	Số tiền	NGUỒN VỐN	Số tiền
A. TÀI SẢN NGẮN HẠN	<u>89.300</u>	A. NỢ PHẢI TRẢ	-
1. Tiền	1.000	1. Nợ ngắn hạn	-
- Tiền gửi ngân hàng	1.200		
- Tiền vé máy bay	100		
2. Vật liệu	8.000	2. Nợ dài hạn	-
3. Thiết bị rời	80.000	3. Nợ khác	-
B. TÀI SẢN DÀI HẠN	<u>21.500</u>	B. NGUỒN VỐN CHỦ SỞ HỮU	<u>120.800</u>
1. Tài sản cố định	21.500	1. Nguồn vốn, quỹ	120.800
- Nhà cửa, vật kiến trúc	20.000	- Nguồn vốn kinh doanh	120.800
- Quyền sử dụng đất	1.500		
CỘNG TÀI SẢN	120.800	CỘNG NGUỒN VỐN	120.800

Sau khi xem bản dự thảo này, kế toán trưởng đã chỉ dẫn 4 điểm cần xem lại sau:

1. Tổng số vốn sai.
2. Thiết bị rời (chưa lắp đặt) chưa được xếp vào tài sản cố định.
3. Tiền vé không được đưa vào khoản mục Vốn bằng tiền, mà cần phải đưa vào mục khác thích hợp vì tiền vé là khoản chi phí thành lập doanh nghiệp.
4. Có phải tất cả tài sản này đều thuộc nguồn vốn chủ sở hữu không?

Yêu cầu:

Hãy lập lại Bảng Cân đối kế toán tại ngày 30/06/201N (tại thời điểm góp vốn) dựa vào 4 chỉ dẫn trên (Nếu chấp nhận chỉ dẫn này) và lập luận về những chỉ dẫn không chấp nhận.

Bài tập 03:

Một Công ty du lịch Việt Nam liên doanh với công ty nước ngoài để thành lập Công ty liên doanh chuyên về kinh doanh khách sạn và du lịch với thời hạn hợp đồng là 40 năm. Tiến trình góp vốn của hai bên đến ngày 20/09/201N như sau:

A - Phía Công ty Việt Nam góp:

- 1- Khách sạn cũ 35.600.000.000 VND;
- 2- Phương tiện và thiết bị nội thất: 900.000.000 VND;
- 3- Đất 5.000 m² với cho thuê đã thoả thuận: 11.000 VND/m²/tháng.

B - Phía Bạn góp:

- 1- Phương tiện và thiết bị rời: 1.200.000.000 VND;
- 2- Tiền mặt (được gửi qua ngân hàng): 12.000.000.000 VND;
- 3- Một dây chuyền công nghệ chế biến đồ ăn đặc sản trị giá 1.400.000.000 VND, trong đó giá trị bản quyền 600.000.000 VND;

Ngoài ra, cũng tại ngày 20/09/201N, phía Bạn còn đại diện Công ty liên doanh thuê một du thuyền trị giá 10.000.000.000 VND trong thời gian 6 tháng với tiền thuê là 300.000.000 VND (chưa thanh toán cho Bên cho thuê).

Kế toán đã lập Bảng Cân đối kế toán tại ngày 20/09/201N của Công ty liên doanh như sau:

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN

Tại ngày 20/09/201N

Đơn vị: 1.000 VND

TÀI SẢN	Số tiền	NGUỒN VỐN	Số tiền
A. TÀI SẢN NGẮN HẠN	<u>12.900.000</u>	A. NỢ PHẢI TRẢ	<u>300.000</u>
1. Tiền	12.000.000	1. Nợ ngắn hạn	300.000
- Tiền gửi ngân hàng	12.000.000	- Phải trả cho người bán	300.000
2. Phương tiện, thiết bị	900.000		
B. TÀI SẢN DÀI HẠN	<u>49.100.000</u>	B. NGUỒN VỐN CHỦ SỞ HỮU	<u>61.700.000</u>
1. Nhà cửa, vật kiến trúc	35.600.000	1. Nguồn vốn, quỹ	61.700.000
2. Dây chuyền công nghệ	1.400.000	- Nguồn vốn kinh doanh	61.700.000
3. Quyền sử dụng đất	2.200.000		
4. Du thuyền	10.000.000		
CỘNG TÀI SẢN	62.000.000	CỘNG NGUỒN VỐN	62.000.000

Yêu cầu:

Phát hiện sai sót có thể có trong việc lập Bảng Cân đối kế toán tại 20/09/201N và lập lại Bảng Cân đối kế toán mới. Biết thêm rằng các tài sản của phía Công ty Việt Nam đều được đánh giá thấp hơn so với giá thị trường tại thời điểm góp vốn là 10%.

Bài tập 04:

Một Công ty điện tử Việt Nam liên doanh với công ty Nhật Bản để thành lập Công ty liên doanh chuyên về vui chơi giải trí với thời hạn hợp đồng là 20 năm. Tiến trình góp vốn của hai bên đến 18/09/201N như sau:

A - Phía Công ty điện tử Việt Nam góp:

- 1 - Nhà cửa, vật kiến trúc: 30.500.000.000 VND;
- 2 - Tiền mặt (được gửi qua ngân hàng): 1.500.000.000 VND;
- 3 - Đất 3.000 m² với giá cho thuê đã thoả thuận: 15.000 VND/m²/tháng.

B - Phía Nhật Bản góp:

- 1 - Phương tiện và thiết bị rời: 200.000.000 VND;
- 2 - Tiền ngoại tệ (được gửi qua ngân hàng): \$60.000 (Sáu mươi ngàn đô la Mỹ).
- 3 - Một dây chuyền công nghệ điện tử vui chơi: \$100.000, trong đó giá trị bản quyền là \$25.000.
- 4 - Chi phí đi lại trong thời gian thành lập doanh nghiệp: \$10.000.

Ngoài ra, tại ngày 18/09/201N Công ty liên doanh tiến hành thuê 1 vũ trụ bay trị giá 5.000.000.000 VND trong thời gian 6 tháng với tổng số tiền thuê là 600.000.000 VND (chưa thanh toán cho Bên cho thuê).

Kế toán tổng hợp đã lập Bảng Cân đối kế toán tại ngày 18/09/201N của Công ty liên doanh như sau:

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN

Tại ngày 18/09/201N

Đơn vị: 1.000 VND

TÀI SẢN	Số tiền	NGUỒN VỐN	Số tiền
A. TÀI SẢN NGẮN HẠN	<u>3.241.000</u>	A. NỢ PHẢI TRẢ	<u>600.000</u>
1. Tiền	3.041.000	1. Nợ ngắn hạn	600.000
- Tiền mặt	-	- Phải trả cho người bán	600.000
- Tiền gửi ngân hàng	2.820.000		
- Chi phí thành lập DN	221.000		
2. Phương tiện, thiết bị	200.000		

B. TÀI SẢN DÀI HẠN	<u>38.610.000</u>	B. NGUỒN VỐN CHỦ SỞ HỮU	<u>41.251.000</u>
1. Nhà cửa, vật kiến trúc	30.500.000	1. Nguồn vốn, quỹ	41.251.000
2. Dây chuyền công nghệ	2.210.000	- Nguồn vốn kinh doanh	41.251.000
3. Quyền sử dụng đất	900.000	- Chênh lệch tỷ giá	-
4. Vũ trụ bay	5.000.000		
CỘNG TÀI SẢN	41.851.000	CỘNG NGUỒN VỐN	41.851.000

Biết rằng:

- Phía nước ngoài góp vốn bằng ngoại tệ tại ngày 18/09/201N có tỷ giá: 22.100 VND/USD.

- Hai bên thống nhất phía nước ngoài góp vốn bằng tài sản có gốc bằng ngoại tệ được quy đổi theo tỷ giá giống như tỷ giá tại thời điểm. Công ty liên doanh nhận được tiền USD.

Yêu cầu:

Phát hiện sai sót có thể có trong việc lập Bảng Cân đối kế toán tại ngày 18/09/201N và lập lại Bảng Cân đối kế toán mới. Biết thêm rằng các tài sản của phía Công ty Nhật Bản đều được đánh giá cao hơn so với giá thị trường là 12%.

Bài tập 05:

Một Hãng kiểm toán độc lập ABC tiến hành kiểm toán Báo cáo tài chính cho năm tài chính 201N của Công ty Thương mại HHT. Số liệu đã có đến ngày kiểm toán như sau:

A. Bảng Cân đối kế toán tại 31/12/201N. (Với những số liệu đã được kiểm toán và đã lược bỏ các khoản mục không có số dư và rút gọn).

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN

Tại ngày 31/12/201N

Đơn vị tính: 100.000.000 VND

TÀI SẢN	Số đầu năm	Số cuối năm	NGUỒN VỐN	Số đầu năm	Số cuối năm
A. TÀI SẢN NGẮN HẠN	1.480		A. NỢ PHẢI TRẢ	950	
1. Tiền	<u>50</u>		1. Nợ ngắn hạn	<u>600</u>	<u>720</u>
- Tiền gửi ngân hàng	50		- Vay ngắn hạn	300	500
- Tiền đang chuyển	-		- Phải trả cho người bán	100	20
			- Thuế và các khoản phải nộp NN	120	-
			- Phải trả công nhân viên	80	200
2. Các khoản phải thu	<u>450</u>	<u>420</u>	2. Nợ dài hạn	<u>350</u>	<u>1.320</u>
- Phải thu của khách hàng	450	420	- Vay dài hạn	350	1.320
3. Hàng tồn kho	<u>900</u>	<u>1000</u>	3. Nợ khác	-	-
- Hàng hoá	900	800	- Chi phí phải trả	-	-
- Hàng gửi đi bán	-	200	- Nhận ký quỹ, ký cược dài hạn	-	-
4. Tài sản ngắn hạn khác	<u>80</u>				
- Chi phí trả trước	80				

B. TÀI SẢN DÀI HẠN	1.520		B. NGUỒN VỐN CHỦ SỞ HỮU	2.050	
1. TSCĐ hữu hình	1.700		1. Nguồn vốn, quỹ		
2. Khấu hao TSCĐ	(200)		- Nguồn vốn kinh doanh	1.500	
3. Chi phí XDCB dở dang	20		- Quỹ đầu tư phát triển	150	50
			- Lợi nhuận chưa phân phối	0	30
			- Nguồn vốn đầu tư XDCB	400	
CỘNG TÀI SẢN	3.000		CỘNG NGUỒN VỐN	3.000	

B. Số liệu trên một số tài khoản phát sinh trong quý IV/201N của Công ty HHT chưa được kiểm toán:

TK 241	TK 211	TK 214	TK 142
Sd: 900	Sd: 1.700	Sd: 200	Sd: 00
900	(1) 600	260	(4) 60
		TK 331	
		Sd: 20	
		300	
TK 411	TK441	TK 111	TK 113
Sd: 1.500	Sd: 400	Sd: 200	
Sd: 00	(3) 400	150	(2) 510

Yêu cầu:

- 1 - Phát hiện sai sót có thể có trên tài khoản và hoàn tất số liệu trên Bảng Cân đối kế toán.
- 2 - Kiểm toán số liệu trên Bảng Cân đối kế toán đã được hoàn tất và hình thành tờ trình để chuẩn bị lập báo cáo kiểm toán.
- 3 - Khái quát các phương pháp kiểm toán đã được sử dụng

Chương 7

CHỌN MẪU KIỂM TOÁN

Tóm tắt chương

Chương thứ năm đã chỉ rõ sự cần thiết phải thu thập đầy đủ các bằng chứng có hiệu lực để làm căn cứ cho việc đưa ra các ý kiến trên báo cáo kiểm toán. Trong khi đó quy mô của đối tượng kiểm toán ngày càng lớn (với xu hướng sáp nhập như ngày nay, các công ty có quy mô tài sản, quy mô hoạt động tài chính ngày càng mở rộng) đã đặt ra vấn đề làm thế nào để có được một chương trình kiểm toán nhằm đạt được mục tiêu trên một cách hiệu quả. Để xây dựng một chương trình kiểm toán, kiểm toán viên phải quyết định các vấn đề về nội dung, thời gian và quy mô của các thử nghiệm kiểm toán. Theo đó, nội dung liên quan tới việc thủ tục nào sẽ được sử dụng để thu thập bằng chứng kiểm toán; thời gian thực hiện các thủ tục trên. Còn quy mô muốn đề cập tới số các nghiệp vụ, khoản mục mà thủ tục đó áp dụng,... Bên cạnh đó, một vấn đề nữa là với quy mô đã ấn định, những đơn vị nào sẽ được lựa chọn để kiểm tra. Chương 7 sẽ giúp trả lời các vấn đề trên thông qua nghiên cứu kỹ các khái niệm cơ bản trong chọn mẫu kiểm toán và tìm hiểu các phương pháp chọn mẫu được ứng dụng trong kiểm toán. Chương 7 gồm các phần sau:

7.1. Các khái niệm cơ bản về chọn mẫu kiểm toán: giới thiệu các khái niệm cơ bản liên quan đến chọn mẫu kiểm toán làm cơ sở để nghiên cứu các mục tiếp theo.

7.2. Các hình thức chọn mẫu: phân biệt chọn mẫu thống kê và chọn mẫu phi thống kê, với chọn mẫu xác suất và chọn mẫu phi xác suất.

7.3. Phương pháp chọn các phần tử vào mẫu: đề cập các cách chọn thuộc nội dung chọn mẫu xác suất (chọn mẫu ngẫu nhiên, và chọn mẫu hệ thống) và chọn mẫu phi xác suất (chọn mẫu theo khối và chọn mẫu trực tiếp).

7.4. *Chọn mẫu theo đơn vị tiên tề*: giới thiệu đặc điểm mẫu chọn khi đơn vị tổng thể được xác định là đơn vị tiên tề.

7.5. *Kỹ thuật phân nhóm trong kiểm toán*: kỹ thuật này giúp thực hiện chọn mẫu kiểm toán khi tổng thể không đồng đều.

7.6. *Các áp dụng của chọn mẫu trong kiểm toán*: giới thiệu chọn mẫu thuộc tính (để đánh giá tỉ lệ sai phạm) và chọn mẫu biến số (để đánh giá quy mô sai phạm).

7.1. CÁC KHÁI NIỆM CƠ BẢN VỀ CHỌN MẪU KIỂM TOÁN

Chọn mẫu kiểm toán là quá trình chọn một nhóm các phần tử hoặc đơn vị (gọi là mẫu) từ một tập hợp lớn các phần tử hoặc đơn vị (gọi là tổng thể) và sử dụng các đặc trưng của mẫu để suy rộng cho đặc trưng của toàn bộ tổng thể.

Tổng thể là một tập hợp bao gồm tất cả các phần tử hoặc đơn vị thuộc đối tượng nghiên cứu. Mỗi một phần tử trong tổng thể được gọi là *đơn vị tổng thể*; khi chọn mẫu kiểm toán, mỗi đơn vị được chọn vào mẫu gọi là *đơn vị mẫu*. Tập hợp các đơn vị mẫu được gọi là *một mẫu*.

Vấn đề cơ bản của chọn mẫu là phải chọn được *mẫu đại diện*. *Mẫu đại diện* là mẫu mang những đặc trưng của tổng thể. Chẳng hạn, qua kiểm soát nội bộ xác định 3% phiếu chi không có chứng từ gốc đính kèm. Nếu trong hàng ngàn phiếu chi, chọn ra một trăm phiếu và kiểm tra thấy đúng có ba lần thiếu chứng từ gốc thì mẫu chọn là đại diện.

Khi chọn mẫu, *rủi ro chọn mẫu* luôn phát sinh. *Rủi ro chọn mẫu* là khả năng mà kết luận của kiểm toán viên dựa trên mẫu sai lệch so với kết luận mà kiểm toán viên có được khi dùng thử nghiệm tương tự đối với toàn bộ tổng thể. Nói cách khác, rủi ro chọn mẫu là sự sai khác giữa kết quả mẫu chọn với kết quả có được từ tổng thể. Ví dụ, kiểm toán viên chọn một mẫu hoá đơn bán hàng, sau khi kiểm tra mẫu, kiểm toán viên đưa ra dự kiến tối đa 5% tổng hoá đơn bán hàng “chưa được phê duyệt tín dụng”. Trong khi đó, nếu kiểm toán viên kiểm tra tất cả doanh thu bán chịu của thời kỳ đó, kiểm toán viên sẽ thấy tỉ lệ hoá đơn “chưa được phê duyệt tín dụng” chiếm 8%. Như vậy, sai lệch giữa tỉ lệ thực tế (8%) với tỉ lệ theo kết quả mẫu chọn (5%) là sai số chọn mẫu (3%).

Rủi ro chọn mẫu sẽ giảm khi kích cỡ của mẫu chọn tăng. Nếu tăng kích cỡ mẫu chọn cho tới khi bằng toàn bộ tổng thể thì rủi ro chọn mẫu bằng không. Tuy nhiên, kích cỡ mẫu tăng lên cũng đồng nghĩa với chi phí kiểm toán tăng lên vì phải kiểm tra mẫu có kích cỡ lớn. Do đó, yếu tố cơ bản trong việc chọn mẫu kiểm toán một cách hiệu quả là cần phải cân đối giữa rủi ro chọn mẫu với chi phí do chọn mẫu có kích cỡ lớn.

Bên cạnh rủi ro chọn mẫu, kiểm toán viên cũng có thể đưa ra những kết luận sai lầm không phải do lỗi chọn mẫu mà do các yếu tố không liên quan trực tiếp đến việc chọn mẫu. Rủi ro này được gọi là *rủi ro không do chọn mẫu*. Nguyên nhân của rủi ro này thường là khả năng (trí lực và thể lực) của kiểm toán viên. Ví dụ, do năng lực nghề nghiệp yếu nên đánh giá sai rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát, thiết kế sai thủ tục kiểm toán, hoặc khi thủ tục kiểm toán được thiết kế đúng nhưng không phát hiện ra sai phạm trong mẫu do khả năng hạn chế hoặc thiếu thận trọng khi kiểm tra chi tiết. Cụ thể, các trường hợp dẫn tới rủi ro không do chọn mẫu thường bao gồm:

1. *Đánh giá rủi ro tiềm tàng không đúng*: Kiểm toán viên có thể đánh giá sai lầm về rủi ro tiềm tàng trong đối tượng kiểm toán. Có thể kiểm toán viên cho rằng có ít sai phạm trọng yếu tồn tại trong đối tượng kiểm toán nên họ có xu hướng giảm quy mô công việc cần thực hiện, do đó không phát hiện được các sai phạm.

2. *Đánh giá không đúng về rủi ro kiểm soát*: Kiểm toán viên có thể quá lạc quan tin tưởng vào khả năng của hệ thống kiểm soát nội bộ trong việc ngăn chặn, phát hiện và sửa chữa kịp thời các sai phạm nên họ có xu hướng giảm khối lượng công việc kiểm tra cần thiết, vì vậy kết quả cũng giống như trường hợp đánh giá sai về rủi ro tiềm tàng là không phát hiện hết các sai phạm.

3. *Lựa chọn các thủ tục kiểm toán không thích hợp và thực hiện công việc kiểm toán không hợp lý*: Như ví dụ trên đã đề cập, kiểm toán viên có thể chọn các thủ nghiệm kiểm toán không phù hợp với mục tiêu kiểm toán (Ví dụ, gửi thư xác nhận các khoản phải thu theo sổ sách trong khi đó mục tiêu là tìm ra các khoản phải thu chưa được ghi sổ), hoặc cũng có thể đã chọn được các thủ tục thích hợp nhưng việc triển khai các thủ tục đó lại dễ xảy ra sai sót do hạn chế về năng lực, về thể lực hay về thời gian.

Kiểm toán viên và công ty kiểm toán có thể kiểm soát được rủi ro không do chọn mẫu và có khả năng làm giảm rủi ro không do chọn mẫu tới mức có thể chấp nhận được thông qua lập kế hoạch và giám sát việc thực hiện kế hoạch một cách chu đáo, đồng thời phải thực hiện các thủ tục kiểm soát chất lượng chặt chẽ và thích hợp đối với công việc kiểm toán.

7.2. CÁC HÌNH THỨC CHỌN MẪU

Có hai cách tiếp cận trong chọn mẫu kiểm toán: Chọn mẫu thống kê và chọn mẫu phi thống kê. Hai cách nói trên, nếu được áp dụng hợp lý, đều có thể cung cấp đủ các bằng chứng có hiệu lực. Thường thì trên thực tế kiểm toán viên kết hợp cả hai cách đó trong các cuộc kiểm toán của mình.

Chọn mẫu thống kê và chọn mẫu phi thống kê đều bao gồm 3 bước: lập kế hoạch chọn mẫu, thực hiện chọn mẫu, thực hiện kiểm tra mẫu, và đánh giá kết quả.

Chọn mẫu thống kê khác với chọn mẫu phi thống kê ở chỗ, thông qua việc vận dụng các quy tắc toán học, chọn mẫu thống kê có thể xác định được rủi ro chọn mẫu trong giai đoạn lập kế hoạch về mẫu (giai đoạn 1) và đánh giá kết quả (giai đoạn 3). Trong chọn mẫu phi thống kê, kiểm toán viên không xác định được rủi ro chọn mẫu. Các phần tử được chọn vào mẫu là những phần tử mà kiểm toán viên cho rằng sẽ cung cấp thông tin tốt nhất cho tình huống nghiên cứu. Kết luận về tổng thể sẽ được đưa ra trên cơ sở cân nhắc và phán xét của kiểm toán viên. Vì thế, chọn mẫu phi xác suất thường được gọi là chọn theo phán xét nghề nghiệp. Áp dụng của chọn mẫu thống kê trong kiểm toán thể hiện ở hai hình thức là chọn mẫu thuộc tính và chọn mẫu biến số.

Chọn mẫu xác suất và chọn mẫu phi xác suất được thực hiện trong giai đoạn 2 (lựa chọn các phần tử mẫu từ tổng thể). Chọn mẫu xác suất là cách chọn mẫu mà mỗi phần tử trong tổng thể có xác suất nhất định được chọn vào mẫu và quá trình chọn mẫu diễn ra ngẫu nhiên. Chọn mẫu xác suất thường bao gồm: chọn mẫu ngẫu nhiên, chọn mẫu hệ thống. Chọn mẫu phi xác suất là cách chọn mẫu mà kiểm toán viên dựa vào nhận định nghề nghiệp để chọn phần tử tổng thể vào mẫu. Chọn mẫu phi xác suất bao gồm: chọn mẫu theo khối, chọn mẫu trực tiếp.

7.3. PHƯƠNG PHÁP CHỌN CÁC PHẦN TỬ VÀO MẪU

7.3.1. Chọn mẫu xác suất

7.3.1.1. Chọn mẫu ngẫu nhiên

Chọn mẫu ngẫu nhiên là một phương pháp lựa chọn các phần tử vào mẫu theo nguyên tắc mỗi phần tử trong tổng thể đều có cơ hội như nhau để được chọn vào mẫu. Mặc dù chọn mẫu ngẫu nhiên cho kết quả là một mẫu không thiên lệch nhưng không nhất thiết mẫu đó sẽ đại diện vì khả năng mẫu chọn được không chứa đựng những đặc tính giống như đặc tính của tổng thể.

Trong chọn mẫu ngẫu nhiên không có sự phân biệt đối xử giữa các phần tử tổng thể nên chọn mẫu ngẫu nhiên được vận dụng khi các phần tử trong tổng thể được đánh giá là tương đối đồng đều (về khả năng có sai phạm, về quy mô,...). Nếu kiểm toán viên nhận thấy các phần tử trong tổng thể là khác nhau (ví dụ về khả năng có sai phạm) thì kiểm toán viên sẽ không sử dụng chọn mẫu ngẫu nhiên mà chọn phi xác suất (các phần tử có khả năng sai phạm cao theo đánh giá của kiểm toán viên sẽ được ưu tiên chọn vào mẫu).

Chọn mẫu ngẫu nhiên có thể được thực hiện với việc sử dụng Bảng số ngẫu nhiên, hay theo chương trình máy vi tính.

a. Chọn mẫu dựa trên Bảng số ngẫu nhiên

Một trong những cách chọn mẫu ngẫu nhiên trực quan nhất là chọn mẫu sử dụng Bảng số ngẫu nhiên. Bảng 7.1 minh họa một trang của Bảng số ngẫu nhiên.

Bảng số ngẫu nhiên bao gồm nhiều số ngẫu nhiên được sắp xếp thành các cột và dòng theo kiểu bàn cờ, mỗi số ngẫu nhiên gồm 5 chữ số thập phân. Bảng số ngẫu nhiên được xây dựng bởi Hội hiệp Thương mại Liên quốc gia Hoa kỳ. Việc sắp xếp các số ngẫu nhiên theo dòng và cột trên Bảng số ngẫu nhiên nhằm giúp người sử dụng Bảng có thể chọn các số một cách dễ dàng, ngoài ra không có ý nghĩa nào khác.

Quá trình chọn mẫu theo Bảng số ngẫu nhiên có thể gồm bốn bước sau:

1. Định lượng đối tượng kiểm toán bằng hệ thống con số duy nhất

Thông thường, đối tượng kiểm toán (các chứng từ, tài sản,...) đã được mã hoá (đánh số) trước bằng con số duy nhất. Chẳng hạn, có 5.000 các khoản phải thu từ khách hàng và được đánh số thứ tự từ 0001 đến 5.000. Khi đó, bản thân các con số thứ tự trên là các đối tượng chọn mẫu. Tuy nhiên, trong một số trường hợp, kiểm toán viên có thể cần thiết phải đánh số lại cho tổng thể để có được hệ thống các con số duy nhất tương thích với Bảng số ngẫu nhiên. Chẳng hạn, nếu các nghiệp vụ đã được đánh số A-001, B-001,... thì kiểm toán viên có thể dùng các con số để thay thế các ký tự chữ cái và khi đó có thể dãy số mới là 1-001, 2-001,...

Trường hợp phải đánh số lại cho đối tượng kiểm toán thì nên tận dụng các con số đã có một cách tối đa để đơn giản hoá việc đánh số. Ví dụ, trong một quyển sổ chứa các khoản mục tài sản kiểm toán gồm 90 trang, mỗi trang gồm 30 dòng. Để có số duy nhất, có thể kết hợp số thứ tự của trang với số thứ tự của dòng trên mỗi trang để có số thứ tự từ 0101 đến 9030.

**Bảng 7.1. Một trang của Bảng số ngẫu nhiên
(được trích ra từ Bảng số ngẫu nhiên)**

	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
1	10480	15011	01536	02011	81647	91646	69179
2	22368	46573	25595	85393	30995	89198	27982
3	24130	48360	22527	97265	76393	64809	15179
4	42167	93093	06243	61680	07856	16376	39440
5	37570	39975	81837	16656	06121	91782	60468
6	77921	06907	11008	42751	27756	53498	18602
7	99562	72905	56420	69994	98872	31016	71194
8	96301	91977	05463	07972	18876	20922	94595
9	89579	14342	63661	10281	17453	18103	57740
10	85475	36857	53342	53988	53060	59533	38867
11	28918	69578	88231	33276	70997	79936	56865
12	63553	40961	48235	03427	49626	69445	18663
13	09429	93969	52636	92737	88974	33488	36320
14	10365	61129	87529	85689	48237	52267	67689

15	07119	97336	71048	08178	77233	13916	47564
16	51085	12765	51821	51259	77452	16308	60756
17	02368	21382	52404	60268	89368	19885	55322
18	01011	54092	33362	94904	31273	04146	18594
19	52162	53916	46369	58586	23216	14513	83149
20	07056	97628	33787	09998	42698	06691	76988
21	48663	91245	85828	14346	09172	30168	90229
22	54164	58492	22421	74103	47070	25306	76468
23	32639	32363	05597	24200	13363	38005	94342
24	29334	27001	87637	87308	58731	00256	45834
25	02488	33062	28834	07351	19731	92420	60952
26	81525	72295	04839	96423	24878	82551	66566
27	29676	20591	68086	26432	46901	20849	89768
28	00742	57392	39064	66432	84673	40027	32832
29	05366	04213	25669	26122	44407	44048	37937
30	91921	26418	64117	94305	26766	25940	39972
31	00582	04711	87917	77341	42206	35126	74087
32	00725	69884	62797	56170	86324	88072	76222
33	69011	65795	95876	55293	18988	27354	26575
34	25976	57948	29888	88604	67917	48708	18912
35	09763	83473	73577	12908	30883	18317	28290
36	91567	42595	27958	30134	04024	86385	29880
37	17955	56349	90999	49127	20044	59931	06115
38	46503	18584	18845	49618	02304	51038	20655
39	92157	89634	94824	78171	84610	82834	09922
40	14577	62765	35605	81263	39667	47358	56873
41	98427	07523	33362	64270	01638	92477	66969
42	34914	63976	88720	82765	34476	17032	87589
43	70060	28277	39475	46473	23219	53416	94970
44	53976	54914	06990	67245	68350	82948	11398
45	76072	29515	40980	07591	58745	25774	22987

Nguồn: AICPA, *Hướng dẫn chọn mẫu kiểm toán*, 1983, New York

2. Thiết lập mối quan hệ giữa Bảng số ngẫu nhiên với đối tượng kiểm toán đã định lượng

Do đối tượng kiểm toán đã được định lượng bằng các con số cụ thể nên vấn đề đặt ra là lựa chọn các số định lượng tương ứng với số ngẫu nhiên trong Bảng. Có thể có 3 trường hợp xảy ra:

Thứ nhất, các con số định lượng của đối tượng kiểm toán cũng gồm 5 chữ số như các con số ngẫu nhiên trong Bảng. Khi đó có quan hệ tương quan 1-1 giữa số định lượng đối tượng kiểm toán với số ngẫu nhiên trong Bảng. Việc tìm được số ngẫu nhiên trong Bảng có nghĩa phần tử nào trong tổng thể có số định lượng bằng với số ngẫu nhiên đó thì sẽ được chọn vào mẫu.

Thứ hai, các con số định lượng của đối tượng kiểm toán gồm số lượng chữ số ít hơn 5 chữ số. Chẳng hạn, trong ví dụ nêu ở bước 1, kiểm toán viên cần chọn ra 100 khoản phải thu trong số 5.000 khoản phải thu từ các khách hàng có đánh số từ 0001 đến 5.000. Các số định lượng có 4 chữ số. Do vậy, kiểm toán viên có thể xây dựng mối quan hệ giữa số định lượng và số ngẫu nhiên bằng cách quy ước sử dụng 4 chữ số đầu hoặc 4 chữ số cuối của số ngẫu nhiên trong Bảng.

Thứ ba, các số định lượng của đối tượng kiểm toán lớn hơn 5, trong khi số ngẫu nhiên trong Bảng chỉ có 5 chữ số. Để thiết lập mối quan hệ giữa số định lượng và số ngẫu nhiên, cần ghép thêm số chữ số còn thiếu vào số ngẫu nhiên cho tương xứng với số chữ số của số định lượng. Kiểm toán viên phải xác định cột chính và cột phụ trong Bảng, sau đó chọn thêm những chữ số ở cột phụ để ghép vào số ngẫu nhiên ở cột chính cho tương ứng với số định lượng. Chẳng hạn, với số định lượng có 7 chữ số ta cần ghép số ngẫu nhiên ở cột chính với 2 chữ số của số ngẫu nhiên ở cột phụ.

3. Lập hành trình sử dụng Bảng

Là việc xác định hướng đi của việc chọn các số ngẫu nhiên. Hướng đó có thể dọc

c (theo cột) hoặc ngang (theo hàng). Có thể xuôi (từ trên xuống) hoặc ngược (từ dưới lên). Việc xác định này thuộc quyền phán quyết của kiểm toán viên xong cần được đặt ra từ trước và thống nhất trong toàn bộ quá trình chọn mẫu. Một vấn đề cần phải được đặc biệt quan tâm ở

đây là lộ trình chọn mẫu phải được ghi chép lại trong hồ sơ kiểm toán để khi một kiểm toán viên khác có kiểm tra lại việc chọn mẫu thì họ cũng chọn được mẫu tương tự.

4. Chọn điểm xuất phát

Bảng số ngẫu nhiên bao gồm rất nhiều trang. Để chọn điểm xuất phát, Bảng số ngẫu nhiên nên được mở ra một cách ngẫu nhiên và ngẫu nhiên chọn ra một số trong Bảng để làm điểm xuất phát.

Để minh họa cho quá trình chọn mẫu này ta có thể tiếp tục với ví dụ đã nêu ở trên. Với 5.000 khoản phải thu khách hàng đánh số thứ tự từ 0001 đến 5.000, chọn ra 100 khoản để kiểm toán. Ở đây, bước 1 có thể bỏ qua vì đối tượng kiểm toán đã được đánh số trước. Chú ý rằng đối tượng kiểm toán bao gồm các số có 4 chữ số do vậy bước thứ hai ta phải quy ước lấy bốn chữ số nào trong 5 chữ số của các số ngẫu nhiên. Giả sử lấy 4 chữ số đầu để có được mối quan hệ giữa đối tượng kiểm toán với các số ngẫu nhiên trong Bảng. Bước tiếp theo là xác định lộ trình chọn mẫu. Ở ví dụ này, giả định lộ trình chọn là xuôi theo cột. Điểm xuất phát trong bước 4 được chọn ngẫu nhiên là dòng 3 cột 1. Theo cách đó, kiểm toán viên sẽ chọn được khoản mục đầu tiên là 2413, sau đó các khoản mục tiếp tục được lựa chọn bao gồm 4216, 3757. Đến số ngẫu nhiên thứ 4,5,... cho đến số ngẫu nhiên thứ 8, các số này đều lớn hơn 5.000 (vượt quá phạm vi của đối tượng kiểm toán) do đó bị loại bỏ và tiếp tục chọn ta được các số tiếp theo 2891, 0942,...

Khi sử dụng Bảng số ngẫu nhiên để chọn mẫu, có thể có những phần tử xuất hiện nhiều hơn một lần. Nếu kiểm toán viên không chấp nhận lần xuất hiện thứ hai trở đi thì cách chọn đó được gọi là **chọn mẫu không lặp lại (chọn mẫu thay thế)**. Ngược lại, **chọn mẫu lặp lại (chọn mẫu không thay thế)** là cách chọn mà một phần tử trong tổng thể có thể được chọn vào mẫu nhiều hơn một lần. Trong hầu hết các trường hợp kiểm toán viên thường loại bỏ các phần tử trùng lặp, hay nói cách khác là thường sử dụng các chọn mẫu không thay thế. Mặc dù chọn mẫu thay thế vẫn bảo đảm tính ngẫu nhiên nhưng số lượng phần tử mẫu thực tế khảo sát sẽ giảm đi và lúc đó rủi ro chọn mẫu cũng tăng. Do vậy, chọn mẫu lặp lại thường ít được sử dụng.

b. Chọn mẫu ngẫu nhiên theo chương trình máy vi tính.

Hiện nay phần lớn các hãng kiểm toán đã thuê hoặc tự xây dựng các chương trình chọn mẫu ngẫu nhiên qua máy vi tính nhằm tiết kiệm thời gian và giảm sai sót trong mẫu.

Các chương trình chuyên dụng này rất đa dạng, nói chung vẫn tôn trọng hai bước đầu tiên của chọn mẫu ngẫu nhiên theo Bảng số ngẫu nhiên là lượng hoá đối tượng kiểm toán bằng hệ thống con số duy nhất và xác lập mối quan hệ giữa số định lượng của đối tượng kiểm toán với các số ngẫu nhiên. Tuy nhiên, số ngẫu nhiên do máy vi tính tạo ra.

Thông thường, ở đầu vào của chương trình cần có: số nhỏ nhất và số lớn nhất trong dãy số thứ tự của đối tượng kiểm toán, quy mô mẫu cần chọn và có thể cần có một số ngẫu nhiên làm điểm xuất phát. Ở đầu ra thường là bảng kê số ngẫu nhiên theo trật tự lựa chọn hoặc theo dãy số tăng dần hoặc cả hai. Chọn mẫu bằng chương trình máy vi tính có thể loại bỏ được những số không thích hợp, tự động loại bỏ những phần tử bị trùng lặp và tự động phản ánh kết quả vào giấy tờ làm việc. Song ưu điểm nổi bật nhất vẫn là làm giảm sai sót chủ quan của con người (rủi ro không do chọn mẫu) trong quá trình chọn mẫu.

7.3.1.2. Chọn mẫu hệ thống

Chọn mẫu hệ thống là cách chọn mà các phần tử được chọn cách đều nhau một khoảng gọi là khoảng cách mẫu (k). Khoảng cách mẫu được tính bằng cách lấy kích cỡ tổng thể chia cho kích cỡ mẫu. Ví dụ, nếu tổng thể có kích cỡ $N = 1052$ đơn vị và cỡ mẫu cần chọn là $n = 100$ thì khoảng cách mẫu k sẽ được tính như sau:

$k = N/n = 1052/100 = 10.52$ (làm tròn thành 10 - thông thường phải làm tròn xuống để có thể chọn đủ số phần tử mẫu theo yêu cầu)

Đơn vị mẫu đầu tiên (m_1) được chọn một cách ngẫu nhiên trong khoảng từ phần tử đầu tiên trong tổng thể (x_1) đến phần tử cách đó $(k-1)$ vị trí.

$$x_1 \leq m_1 \leq x_k$$

Các đơn vị mẫu kế tiếp được xác định theo công thức:

$$m_{i+1} = m_i + k$$

Giả sử trong ví dụ trên chúng ta chọn ngẫu nhiên được điểm xuất

phát $m_1 = 5$ thì các đơn vị mẫu tiếp theo sẽ là $m_2 = 15$, $m_3 = 25$, $m_4 = 35, \dots$ cho đến khi chọn đủ 100 đơn vị mẫu và $m_{100} = 995$.

Đơn vị mẫu đầu tiên được chọn ngẫu nhiên nên mỗi đơn vị tổng thể ban đầu có cơ hội được chọn ngang nhau. Tuy nhiên, sau khi đơn vị mẫu đầu tiên được chọn, mỗi đơn vị về sau lại không có cơ hội như nhau để được chọn vào mẫu.

Ưu điểm chủ yếu của chọn mẫu hệ thống là đơn giản, dễ làm và dễ sử dụng. Tuy nhiên, kiểm toán viên cần tránh thiên vị trong lựa chọn. Để tăng tính đại diện của mẫu, kiểm toán viên sắp xếp tổng thể theo một thứ tự ngẫu nhiên. Dùng nhiều điểm xuất phát cũng là một cách tốt để hạn chế nhược điểm của cách chọn này. Kinh nghiệm chỉ ra rằng khi ứng dụng phương pháp chọn mẫu hệ thống thì cần phải sử dụng ít nhất 5 điểm xuất phát. Khi sử dụng nhiều điểm xuất phát thì khoảng cách mẫu phải được điều chỉnh bằng cách lấy khoảng cách mẫu hiện tại nhân với số điểm xuất phát ngẫu nhiên cần thiết. Ví dụ, nếu ở ví dụ trên khoảng cách mẫu hiện tại là 10 và với số điểm xuất phát ngẫu nhiên cần thiết là 5 thì ta có khoảng cách mẫu điều chỉnh là 50 (5×10). Năm điểm xuất phát được lựa chọn ngẫu nhiên trong khoảng từ 1 đến 51. Sau đó tất cả các khoản mục (đơn vị) cách nhau một khoảng cách $k = 50$ sẽ được chọn ra kể từ các điểm xuất phát ban đầu.

7.3.2. Chọn mẫu phi xác suất

Trong chọn mẫu phi xác suất, các phần tử không có cơ hội như nhau để được lựa chọn vào mẫu. Kiểm toán viên dựa vào nhận định nhà nghề để phán xét và quyết định chọn phần tử nào vào mẫu. Chọn mẫu phi xác suất bao gồm chọn mẫu theo khối (lô) và chọn mẫu trực tiếp.

7.3.2.1. Chọn mẫu theo khối (theo lô)

Chọn mẫu theo khối (theo lô) là việc chọn một tập hợp các phần tử kế tiếp nhau trong một tổng thể. Trong trường hợp này, phần tử đầu tiên trong khối được chọn thì các phần tử còn lại cũng được chọn tất yếu. Mẫu chọn có thể là một khối liền hoặc nhiều khối rời gộp lại. Chẳng hạn, chọn ra một mẫu bao gồm tất cả các phiếu chi trong tháng 3 và tháng 8 để kiểm tra nghiệp vụ chi trong năm. Hoặc kiểm toán viên cũng có thể lấy tất cả các nghiệp vụ trong quý 4 để kiểm tra sau đó suy rộng kết quả cho cả năm. Việc chọn mẫu theo khối để kiểm toán các nghiệp vụ, tài sản, hoặc khoản mục chỉ được áp dụng khi đã nắm chắc tình hình

của đơn vị được kiểm toán và khi có số lượng các khối vừa đủ. Do đó trong việc xác định các mẫu cụ thể cần đặc biệt chú ý đến các tình huống đặc biệt như: thay đổi nhân sự, thay đổi hệ thống kế toán và chính sách kinh tế, tính thời vụ của ngành kinh doanh,...

7.3.2.2. Chọn mẫu trực tiếp

Chọn mẫu trực tiếp là cách chọn các phần tử mẫu dựa trên các tiêu thức xác lập bởi kiểm toán viên. Các phần tử trong tổng thể không có xác suất như nhau để được chọn vào mẫu, mà kiểm toán viên chủ tâm lựa chọn các phần tử theo các tiêu thức đã xác lập. Các tiêu thức thường được sử dụng bao gồm:

Các phần tử có khả năng có sai phạm nhất: Khi kiểm toán viên nhận định một số phần tử tổng thể có khả năng sai phạm rõ ràng (ví dụ như khoản phải thu quá hạn thanh toán đã lâu, các giao dịch có giá trị lớn bất thường hay có tính phức tạp cao) thì kiểm toán viên sẽ chọn ngay các phần tử đó để kiểm tra chi tiết. Sau khi kiểm tra các khoản mục được chọn này, kiểm toán viên sẽ kết luận về tổng thể trên cơ sở phán xét. Cụ thể, nếu các phần tử được chọn để kiểm tra không có sai phạm thì hầu như không có khả năng tổng thể có sai phạm trọng yếu.

Các phần tử có đặc trưng của tổng thể: khi kiểm toán viên muốn có mẫu đại diện cho tổng thể. Ví dụ, mẫu các khoản chi tiền mặt có thể bao gồm một số khoản chi tiền mặt của từng tháng, một số khoản chi tiền cho từng loại giao dịch.

Các phần tử có quy mô tiền tệ lớn: Khi mẫu bao gồm các phần tử có quy mô tiền tệ lớn thì rủi ro của kết luận sai lầm do bỏ qua không kiểm tra các phần tử nhỏ sẽ trở thành không đáng kể. Đây là cách tiếp cận rất thực tế trong các cuộc kiểm toán do kiểm toán độc lập thực hiện.

7.4. CHỌN MẪU THEO ĐƠN VỊ TIỀN TỆ

Chọn mẫu theo đơn vị tiền tệ được sử dụng phổ biến trong thử nghiệm cơ bản. Trong chọn mẫu theo đơn vị tiền tệ, mỗi đơn vị tiền tệ (1 USD, 1 VND, hoặc 1 pound,...) là một đơn vị tổng thể. Do vậy, tổng thể sẽ là tổng số tiền lũy kế của đối tượng kiểm toán.

Đặc điểm cơ bản của chọn mẫu theo đơn vị tiền tệ là nếu khoản mục nào có quy mô tiền tệ càng lớn (chứa đựng càng nhiều đơn vị tổng thể) thì càng có cơ hội được chọn.

Chọn mẫu theo đơn vị tiền tệ cũng sử dụng Bảng số ngẫu nhiên, chương trình máy tính và chọn mẫu hệ thống.

Chọn mẫu theo Bảng số ngẫu nhiên

Giả sử khi kiểm toán các khoản phải trả của một đơn vị, kiểm toán viên quyết định chọn ra 5 khoản để gửi thư xác nhận đến người bán trong tổng số 20 khoản phải trả của đơn vị. Số liệu về các khoản phải trả trong Bảng số 7.2.

Bảng 7.2. Số dư khoản phải trả của đơn vị

(Đơn vị tính: đồng)

Số TT tài khoản	Số dư trên sổ	Số tiền cộng dồn	Số TT tài khoản	Số dư trên sổ	Số tiền cộng dồn
1	1405	1405	11	2278	77643
2	9136	10541	12	125	77768
3	668	11209	13	5896	83664
4	3450	14659	14	910	84574
5	5725	20384	15	1810	86384
6	8216	28600	16	3459	89843
7	569	29169	17	610	90453
8	44110	73279	18	899	91352
9	832	74111	19	4580	95932
10	1254	75365	20	19210	115142

Tổng thể bao gồm toàn bộ các đơn vị tiền tệ (đồng), nên bao gồm 115142 phần tử. Mỗi phần tử trong tổng thể là một đơn vị tiền tệ (đồng) có số thứ tự (số định lượng) trong khoảng 000001 - 115142. Các bước như đã trình bày ở phần trên đối với chọn mẫu theo đơn vị hiện vật (đơn vị tự nhiên) sử dụng Bảng số ngẫu nhiên được áp dụng. Việc định lượng cho đối tượng kiểm toán ở đây coi như đã được thực

hiện vì mỗi đơn vị tổng thể đều được gán với một số duy nhất đó chính là số thứ tự của đơn vị tiền tệ đó trong tổng thể. Vì số định lượng trong ví dụ này có 6 chữ số do vậy kiểm toán viên phải quyết định ghép thêm 1 chữ số của số ngẫu nhiên ở cột phụ vào số ngẫu nhiên (ở cột chính). Giả thiết lấy chữ số cuối cùng của số ngẫu nhiên ở bên phải số ngẫu nhiên ở cột chính và ghép vào bên phải số ngẫu nhiên ở cột chính. Lộ trình chọn mẫu mà kiểm toán viên quyết định cho trường hợp này giả sử từ trên xuống xuôi theo cột và từ trái qua phải. Điểm xuất phát ngẫu nhiên mà kiểm toán viên chọn được là dòng 10 cột 1 (số giao nhau giữa dòng 11 và cột 2 là 854757). Số ngẫu nhiên 854757 không tương ứng với đơn vị tiền tệ nào trong tổng thể vì vượt quá phạm vi của đối tượng chọn do vậy loại bỏ số này. Tiếp tục lộ trình đã xác định với Bảng số ngẫu nhiên tìm được các số ngẫu nhiên 94299; 103659; 71196; 23682; và 10112.

Số ngẫu nhiên 94299 chọn được có nghĩa là đơn vị tiền tệ có số thứ tự (số định lượng) 94299 sẽ được chọn vào mẫu. Nhìn vào Bảng 7.2 có thể thấy, Tài khoản 1 có giá trị 1405 đồng, tức là gồm có 1405 đơn vị tiền tệ (1405 phần tử tổng thể). Các phần tử này được đánh số thứ tự từ 0001 đến 1405. Tài khoản 2 có giá trị 9136 đồng, tức là gồm có 9136 đơn vị tiền tệ (9136 phần tử tổng thể). Các phần tử này có số thứ tự từ 1406 đến 10541. Tài khoản thứ 1 và 2 có giá trị 10541 đồng, tức là gồm 10541 đơn vị tiền tệ (10541 phần tử tổng thể, các phần tử này có số định lượng từ 0001 đến 10541). Tương tự như vậy, Tài khoản thứ 20 có giá trị 19210 đồng nên gồm 19210 đơn vị tiền tệ, các đơn vị tiền tệ này có số thứ tự từ 95933 đến 115142. Số ngẫu nhiên 94299 tương ứng với đơn vị tiền tệ có số thứ tự 94299 thuộc về Tài khoản thứ 19 vì 18 Tài khoản đầu có 91352 đơn vị tiền tệ có số thứ tự từ 00001 đến 91352. Tài khoản thứ 19 có 4580 đơn vị tiền tệ có số thứ tự từ 91353 đến 95932 nên chứa số ngẫu nhiên 94299. Tương tự, số ngẫu nhiên 103659 thuộc Tài khoản thứ 20, số ngẫu nhiên 71196 thuộc Tài khoản thứ 8, số ngẫu nhiên 23682 thuộc Tài khoản thứ 6, số ngẫu nhiên 10112 thuộc Tài khoản thứ 2 (Bảng 7.3).

Bảng 7.3. Kết quả chọn mẫu ngẫu nhiên

Số ngẫu nhiên chọn được	Số lũy kế tương ứng	Số dư của tài khoản chứa số ngẫu nhiên	Số thứ tự của tài khoản chứa số ngẫu nhiên
94299	95932	4580	19
103659	115142	19210	20
71196	73279	44110	8
23682	28600	8216	6
10112	10541	9136	2

Kết quả trên minh họa đặc trưng của chọn mẫu theo đơn vị tiền tệ là mẫu chọn được thường gồm các khoản mục có số tiền lớn. Ở ví dụ trên, 80% các khoản phải trả được chọn vào mẫu đều có quy mô lớn (lớn hơn quy mô trung bình một khoản phải trả là $115142/20 = 5757$). Các khoản phải trả được chọn (tài khoản số 8 và số 20) có giá trị lớn hơn nhiều lần so với quy mô trung bình một khoản phải trả.

Chọn mẫu hệ thống theo đơn vị tiền tệ cũng có trình tự giống như trình tự phương pháp này trong chọn mẫu theo đơn vị hiện vật. Trong ví dụ trên, khoảng cách mẫu $k = 115142/5 = 23028.4$ (theo nguyên tắc làm tròn xuống thành 23028). Phần tử mẫu thứ nhất m_1 được chọn sẽ nằm trong khoảng từ $x_1 = 0001$ và $x_1 + (k-1) = 1 + 23027$, giả sử m_1 chọn được một cách ngẫu nhiên là 905, thì các số tiếp theo sẽ là $m_2 = 23933$, $m_3 = 46961$, $m_4 = 69989$ và $m_5 = 93017$. Các đơn vị tiền tệ có số thứ tự này thuộc các khoản phải trả thứ 1 (số tiền 1450), khoản phải trả thứ 6 (số tiền 8216 đồng), khoản phải trả thứ 8 (số tiền 44110 đồng) - được chọn 2 lần, và khoản phải trả thứ 19 (số tiền 4580 đồng). Như vậy, trong chọn mẫu hệ thống, phần lớn (60%) các khoản phải trả được chọn vào mẫu là có giá trị lớn (lớn hơn giá trị trung bình một khoản phải trả), và khoản phải trả thứ 8 có giá trị rất lớn.

Chương trình vi tính cũng được ứng dụng rộng rãi cho chọn mẫu theo đơn vị tiền tệ.

Kết quả chọn mẫu theo đơn vị tiền tệ dựa theo Bảng số ngẫu nhiên và chọn mẫu hệ thống đã cho thấy, các đơn vị được chọn vào mẫu thường là những khoản mục có số dư lớn, đặc biệt là trong trường hợp có sự đột biến về mặt lượng (tiền). Các khoản mục có số dư lớn cũng có xu hướng được chọn nhiều lần vào mẫu. Như vậy, khác với chọn mẫu theo đơn vị tự nhiên, chọn mẫu theo đơn vị tiền tệ đã chú ý tới quy mô (một biểu hiện của tính trọng yếu) nên đã khắc phục được nhiều nhược điểm của phương pháp này trong chọn mẫu theo đơn vị hiện vật. Do vậy, chọn mẫu kiểm toán theo đơn vị tiền tệ được ứng dụng khá rộng rãi trong kiểm toán với điều kiện là các khoản mục trong tổng thể có tính chất giống nhau (tiền, hàng tồn kho,...). Ngược lại, trong trường hợp các khoản mục không đồng nhất về tính trọng yếu biểu hiện qua số tiền thì chọn mẫu theo đơn vị tiền tệ có thể không phát huy được ưu điểm nói trên. Ngoài ra, một nhược điểm của chọn mẫu theo đơn vị tiền tệ là các khoản mục có giá trị bằng 0 sẽ không có cơ hội được chọn ngay cả khi nó có sai phạm. Tương tự như vậy, các khoản mục có giá trị nhỏ, nếu là sai phạm xảy ra ở mức đáng quan tâm, thì cần tiến hành kiểm toán riêng cho số dư nhỏ hoặc bằng 0.

Một vấn đề khác cũng cần phải quan tâm đó là tình huống có các số dư nhỏ hơn 0 - có giá trị âm (dư Có của các khoản phải thu hoặc dư Nợ các khoản phải trả). Trong trường hợp này, nếu đưa vào chọn mẫu, số phải xử lý khi cộng dồn phải là số tuyệt đối của giá trị âm song sẽ rất phức tạp trong đánh giá. Vì vậy, trong những trường hợp đặc biệt này thì chúng cần được kiểm tra riêng hoặc dùng các phương pháp khác để chọn mẫu kiểm toán.

7.5. KỸ THUẬT PHÂN NHÓM TRONG CHỌN MẪU KIỂM TOÁN

Kiểm toán viên thường chia tổng thể thành các nhóm trước khi xác định quy mô mẫu cũng như thực hiện chọn mẫu. Phân nhóm là kỹ thuật phân chia một tổng thể thành nhiều nhóm nhỏ hơn mà các đơn vị trong cùng một nhóm có những đặc tính khá tương đồng với nhau (thường là theo quy mô lượng tiền). Chọn mẫu độc lập được áp dụng đối với các tổng thể con (nhóm). Kết quả của các mẫu có thể được đánh giá một cách độc lập hoặc kết hợp để từ đó suy rộng kết quả cho toàn tổng thể.

Nhiệm vụ của kiểm toán viên là phải phân định nhóm sao cho mỗi đơn vị mẫu chỉ thuộc một nhóm.

Việc phân nhóm sẽ làm giảm sự khác biệt của các phần tử trong cùng một nhóm và giúp kiểm toán viên tập trung vào những bộ phận (được xếp vào những nhóm) chứa đựng nhiều khả năng sai phạm. Từ đó sẽ làm tăng hiệu quả chọn mẫu vì có thể giảm được quy mô mẫu chọn. Chẳng hạn kiểm toán viên có thể tập trung vào những khoản mục hoặc đơn vị có tính trọng yếu và có những đặc tính đặc biệt và bỏ qua những nhóm không quan trọng hoặc không tương thích với mục tiêu kiểm toán. Ví dụ, khi chọn ra các khoản phải thu để gửi thư xác nhận, kiểm toán viên có thể phân tầng đối với tổng thể và hướng kiểm tra như sau (Bảng 7.4):

Bảng 7.4. Ví dụ về phân nhóm trong chọn mẫu kiểm toán

Nhóm	Quy mô	Cấu tạo của nhóm	Chọn mẫu
1	22	Các khoản phải thu có giá trị > \$5.000	Kiểm tra 100%
2	121	Các khoản phải thu có giá trị \$1000 - 5000	Chọn theo nhận định
3	85	Các khoản phải thu có giá trị <\$1000	Chọn theo BSNN
4	14	Các khoản phải thu có số dư có	Kiểm tra 100%

7.6. CÁC ÁP DỤNG CỦA CHỌN MẪU THỐNG KÊ TRONG KIỂM TOÁN

7.6.1. Chọn mẫu thuộc tính

Chọn mẫu thuộc tính (attribute sampling) là cách chọn mẫu giúp kiểm toán viên ước lượng tỉ lệ xuất hiện của những thuộc tính cụ thể trong tổng thể. Chẳng hạn, kiểm toán viên muốn ước lượng tỉ lệ các nghiệp vụ chi tiền xảy ra trong năm chưa được phê duyệt trong tổng số các nghiệp vụ chi tiền trong năm. Thông qua chọn mẫu, kiểm toán viên xác định tỉ lệ xuất hiện của thuộc tính trong mẫu, sau đó suy rộng tỉ lệ xuất hiện của thuộc tính này trong tổng thể. Chọn mẫu thuộc tính được sử dụng rộng rãi trong thử nghiệm kiểm soát khi kiểm toán viên muốn

ước lượng tỉ lệ sai lệch của các hoạt động kiểm soát thực tế so với thiết kế. Chẳng hạn, nếu mẫu chọn chỉ ra tỉ lệ sai lệch 5% với mức rủi ro cho phép là 3% thì kiểm toán viên có thể suy ra rằng khoảng từ 2% đến 8% số khoản mục trong tổng thể có thể bị sai lệch. Trong ví dụ này, 2% là tỉ lệ sai lệch dưới (giới hạn dưới) và 8% là tỉ lệ sai lệch trên (giới hạn trên) đối với ước đoán từ mẫu.

Thử nghiệm kiểm soát được thiết kế và thực hiện nhằm giúp kiểm toán viên bảo đảm rằng tỉ lệ sai lệch không vượt quá mức độ cho phép. Do vậy, kiểm toán viên chỉ quan tâm tới tỉ lệ sai lệch trên đối với ước đoán từ mẫu. Trong thử nghiệm kiểm soát, tỉ lệ sai lệch trên được gọi là tỉ lệ sai lệch cho phép.

Chọn mẫu thuộc tính đối với thử nghiệm kiểm soát bao gồm các bước:

1. Xác định mục tiêu của chọn mẫu, đơn vị mẫu, tổng thể và thuộc tính
2. Xác định quy mô mẫu, tỉ lệ xuất hiện dự đoán (của thuộc tính), tỉ lệ xuất hiện có thể chấp nhận (của thuộc tính), rủi ro của việc đánh giá thấp
3. Chọn mẫu trên cơ sở xác suất
4. Kiểm tra mẫu và liệt kê các sai phạm
5. Đánh giá kết quả mẫu

Xác định thuộc tính

Một số thuộc tính (đặc điểm kiểm soát) kiểm toán viên thường quan tâm trong thử nghiệm kiểm soát bao gồm:

- Các hoá đơn mua hàng được phê chuẩn đúng trước khi thanh toán
- Phân loại vào tài khoản là đúng
- Giá bán thực tế nhất quán với danh mục giá của đơn vị

Xác định kích cỡ mẫu

Kích cỡ mẫu là hàm số của các yếu tố sau:

Quy mô tổng thể: trong chọn mẫu thuộc tính, quy mô tổng thể có ảnh hưởng đáng kể đến kích cỡ mẫu khi quy mô tổng thể nhỏ hơn 1000. Thực tế phần lớn tổng thể có quy mô lớn hơn 1000 nên khi xác định quy mô mẫu người ta không xét đến quy mô tổng thể.

Tỉ lệ xuất hiện dự kiến (của thuộc tính): là tỉ lệ sai phạm dự kiến, được xác định dựa trên hiểu biết ban đầu về kiểm soát nội bộ, hoặc dựa trên kinh nghiệm kiểm toán của các năm trước.

Tỉ lệ xuất hiện có thể chấp nhận (của thuộc tính): là tỉ lệ tối đa của lỗi có thể chấp nhận được bởi kiểm toán viên trong khi vẫn bảo đảm rủi ro kiểm soát ở mức thấp hơn mức tối đa. Tỉ lệ xuất hiện có thể chấp nhận tỉ lệ nghịch với kích cỡ mẫu, tỉ lệ xuất hiện có thể chấp nhận của thuộc tính càng thấp thì kích cỡ mẫu càng cao. Khi xác định tỉ lệ xuất hiện có thể chấp nhận kiểm toán viên cân nhắc tầm quan trọng của thuộc tính: thuộc tính càng quan trọng thì tỉ lệ xuất hiện có thể chấp nhận càng thấp.

Tỉ lệ xuất hiện dự kiến và tỉ lệ xuất hiện có thể chấp nhận xác định độ chính xác, tức là khoảng trong đó câu trả lời đúng có khả năng rơi vào nhất (Bảng 7.5). Tỉ lệ xuất hiện dự kiến và tỉ lệ xuất hiện có thể chấp nhận càng gần nhau cỡ mẫu phải càng lớn và ngược lại. Với tỉ lệ xuất hiện dự kiến nhất định, tỉ lệ xuất hiện càng thấp thì cỡ mẫu càng cần phải lớn.

Bảng 7.5. Độ chính xác và cỡ mẫu

Tỉ lệ xuất hiện dự kiến (%)	Tỉ lệ xuất hiện có thể chấp nhận (%)	Độ chính xác (%)	Cỡ mẫu
1	4	3	156
1	5	4	93
1	6	5	78
1	7	6	66
1	8	7	58
2	8	6	77
3	8	5	95
4	8	4	146

Nguồn: Konrath, L. (1999), trang 364

Rủi ro của việc đánh giá thấp rủi ro kiểm soát: rủi ro của việc đánh giá rủi ro kiểm soát thấp hơn mức tối đa. Đó là rủi ro khi mẫu khiến kiểm toán viên đánh giá thấp rủi ro kiểm soát trong khi rủi ro kiểm soát thực tế ở mức cao.

Bảng 7.6. Kích cỡ mẫu khi rủi ro của đánh giá thấp là 5% (số sai phạm dự kiến trong ngoặc)

Tỉ lệ xuất hiện dự kiến (%)	Tỉ lệ xuất hiện có thể chấp nhận (%)										
	2	3	4	5	6	7	8	9	10	15	20
0	149 (0)	99 (0)	74 (0)	59 (0)	49 (0)	42 (0)	36 (0)	32 (0)	29 (0)	19 (0)	14 (0)
0.25	236 (1)	157 (1)	117 (1)	93 (1)	78 (1)	66 (1)	58 (1)	51 (1)	46 (1)	30 (1)	22 (1)
0.50	*	157 (1)	117 (1)	93 (1)	78 (1)	66 (1)	58 (1)	51 (1)	46 (1)	30 (1)	22 (1)
0.75	*	208 (2)	117 (1)	93 (1)	78 (1)	66 (1)	58 (1)	51 (1)	46 (1)	30 (1)	22 (1)
1.00	*	*	156 (2)	93 (1)	78 (1)	66 (1)	58 (1)	51 (1)	46 (1)	30 (1)	22 (1)
1.25	*	*	156 (2)	124 (2)	78 (1)	66 (1)	58 (1)	51 (1)	46 (1)	30 (1)	22 (1)
1.50	*	*	192 (3)	124 (2)	103 (2)	66 (1)	58 (1)	51 (1)	46 (1)	30 (1)	22 (1)
1.75	*	*	227 (4)	153 (3)	103 (2)	88 (2)	77 (2)	51 (1)	46 (1)	30 (1)	22 (1)
2.00	*	*	*	181 (4)	127 (3)	88 (2)	77 (2)	68 (2)	46 (1)	30 (1)	22 (1)
2.25	*	*	*	208 (5)	127 (3)	88 (2)	77 (2)	68 (2)	61 (2)	30 (1)	22 (1)
2.50	*	*	*	*	150 (4)	109 (3)	77 (2)	68 (2)	61 (2)	30 (1)	22 (1)
2.75	*	*	*	*	173 (5)	109 (3)	95 (3)	68 (2)	61 (2)	30 (1)	22 (1)

3.00	*	*	*	*	*	195 (6)	129 (4)	95 (3)	84 (3)	61 (2)	30 (1)	22 (1)
3.25	*	*	*	*	*	*	148 (5)	112 (4)	84 (3)	61 (2)	30 (1)	22 (1)
3.50	*	*	*	*	*	*	167 (6)	112 (4)	84 (3)	76 (3)	40 (2)	22 (1)
3.75	*	*	*	*	*	*	185 (7)	129 (5)	100 (4)	76 (3)	40 (2)	22 (1)
4.00	*	*	*	*	*	*	*	146 (6)	100 (4)	89 (4)	40 (2)	22 (1)
5.00	*	*	*	*	*	*	*	*	158 (8)	116 (6)	40 (2)	30 (2)
6.00	*	*	*	*	*	*	*	*	*	170 (11)	50 (3)	30 (2)
7.00	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	68 (5)	37 (3)

*: cỡ mẫu quá lớn không nên vận dụng vì không hiệu quả

Nguồn: AICPA, *Hướng dẫn chọn mẫu kiểm toán*, 1983, New York, trang 106

Chọn các phần tử mẫu

Chọn mẫu xác suất (chọn ngẫu nhiên theo Bảng số ngẫu nhiên, theo chương trình máy tính hoặc chọn hệ thống) được thực hiện.

Kiểm tra mẫu

Sau khi chọn mẫu, kiểm toán viên kiểm tra từng phần tử mẫu về thuộc tính mà kiểm toán viên quan tâm. Khi kiểm tra một tài liệu cụ thể, kiểm toán viên thường quan tâm đến nhiều thuộc tính. Ví dụ, khi kiểm tra biên lai, các thuộc tính sau có thể được xem xét:

- Đầy đủ tài liệu kèm theo
- Phê chuẩn đúng và rà soát đúng
- Phân loại vào tài khoản đúng
- Nhất quán giữa hoá đơn của người bán và báo cáo nhận hàng về khối lượng và chủng loại hàng
- Nhất quán về giá giữa đơn đặt hàng và hoá đơn của người bán

Đánh giá kết quả mẫu

Sau khi kiểm tra các phần tử mẫu về thuộc tính quan tâm, kiểm toán viên tiến hành đánh giá kết quả mẫu theo các bước:

- Tính giới hạn trên của sự xuất hiện sai phạm (upper occurrence limit)
- So sánh giới hạn xuất hiện trên với giới hạn xuất hiện có thể chấp nhận
- Xem xét ảnh hưởng đến chương trình kiểm toán

Giới hạn xuất hiện trên được xác định là hàm số của tỉ lệ sai phạm (số lần thuộc tính bị vi phạm phát hiện trong mẫu so với kích cỡ mẫu) và rủi ro của đánh giá thấp. Bảng 7.7 cho thấy cách tính giới hạn xuất hiện trên.

Bảng 7.7. Giới hạn xuất hiện trên (%) khi rủi ro đánh giá thấp là 5%

Cỡ mẫu	Số sai phạm thực tế phát hiện trong mẫu										
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
25	11.3	17.6	*	*	*	*	*	*	*	*	*
30	9.5	14.9	19.6	*	*	*	*	*	*	*	*
35	8.3	12.9	17.0	*	*	*	*	*	*	*	*
40	7.3	11.4	15.0	18.3	*	*	*	*	*	*	*
45	6.5	10.2	13.4	16.4	19.2	*	*	*	*	*	*
50	5.9	9.2	12.1	14.8	17.4	19.9	*	*	*	*	*
55	5.4	8.4	11.1	13.5	15.9	18.2	*	*	*	*	*
60	4.9	7.7	10.2	12.5	14.7	16.8	18.8	*	*	*	*
65	4.6	7.1	9.4	11.5	13.6	15.5	17.4	19.3	*	*	*
70	4.2	6.6	8.8	10.8	12.6	14.5	16.3	18.0	19.7	*	*
75	4.0	6.2	8.2	10.1	11.8	13.6	15.2	16.9	18.5	20.0	*
80	3.7	5.8	7.7	9.5	11.1	12.7	14.3	15.9	17.4	18.9	*
90	3.3	5.2	6.9	8.4	9.9	11.4	12.8	14.2	15.5	16.8	18.2
100	3.0	4.7	6.2	7.6	9.0	10.3	11.5	12.8	14.0	15.2	16.4
125	2.4	3.8	5.0	6.1	7.2	8.3	9.3	10.3	11.3	12.3	13.2
150	2.0	3.2	4.2	5.1	6.0	6.9	7.8	8.6	9.5	10.3	11.1
200	1.5	2.4	3.2	3.9	4.6	5.2	5.9	6.5	7.2	7.8	8.4

*: trên 20%

Nguồn: AICPA, *Hướng dẫn chọn mẫu*, New York, 1983, trang 108

Nếu giới hạn xuất hiện trên (upper occurrence limit) lớn hơn tỉ lệ xuất hiện có thể chấp nhận, kiểm toán viên có thể cân nhắc đánh giá rủi ro kiểm soát ở mức tối đa. Khi đó, chương trình kiểm toán có thể phải tăng cường các thủ tục kiểm tra chi tiết. Nếu giới hạn xuất hiện trên nhỏ hơn hoặc bằng tỉ lệ xuất hiện có thể chấp nhận, có thể đánh giá rủi ro kiểm soát ở mức thấp hơn tối đa.

Một cách ngắn gọn hơn kiểm toán viên có thể sử dụng là so sánh số sai phạm dự kiến với số sai phạm phát hiện thực tế trong mẫu. Số sai phạm dự kiến được tính bằng nhân tỉ lệ xuất hiện dự kiến với kích cỡ mẫu. Nếu số sai phạm dự kiến lớn hơn số sai phạm phát hiện, có thể kết luận giới hạn xuất hiện trên thấp hơn tỉ lệ xuất hiện có thể chấp nhận.

Ví dụ, kiểm toán viên Hà xem xét chính sách kiểm soát nội bộ đối với chu trình thu mua có tồn tại và hoạt động hiệu lực hay không. Một đặc tính được kiểm tra là có đầy đủ tài liệu cho mỗi nghiệp vụ mua hàng. Với mỗi biên lai, việc thiếu một trong các tài liệu sau được xem là sai phạm:

- Yêu cầu mua
- Đơn đặt hàng
- Báo cáo nhận hàng
- Hoá đơn của nhà cung cấp

Dựa trên kinh nghiệm cuộc kiểm toán năm trước và kiểm tra sơ bộ năm nay, kiểm toán viên Hà cho rằng các biên lai có lỗi (thiếu một trong các tài liệu nêu trên) ở mức 3% (tỉ lệ sai phạm dự kiến). Kiểm toán viên muốn chắc chắn ở độ tin cậy 95% (rủi ro của việc đánh giá thấp là 5%) rằng tỉ lệ sai phạm trong tổng thể là không quá 6% (tỉ lệ sai phạm có thể chấp nhận). Bảng 7.6 cho thấy kích cỡ mẫu tương ứng với tỉ lệ sai phạm dự kiến 3% và tỉ lệ sai phạm có thể chấp nhận 6% là 195. Do đó, kiểm toán viên Hà chọn xác suất 195 biên lai và kiểm tra từng biên lai này. Kết quả kiểm tra cho thấy có 3 biên lai không đủ chứng từ cần thiết. Với kết quả mẫu như vậy, kiểm toán viên tính giới hạn xuất hiện trên (của sai phạm) là 4% (xem Bảng 7.7). Giới hạn xuất hiện trên tính được nhỏ hơn tỉ lệ sai phạm có thể chấp nhận (6%) nên rủi ro kiểm soát có thể được đánh giá ở mức thấp hơn tối đa và chương trình kiểm toán không cần phải mở rộng.

7.6.2. Chọn mẫu biến số

Chọn mẫu thuộc tính ước tính tỉ lệ sai phạm trong mẫu và từ đó đánh giá rủi ro kiểm soát. Chọn mẫu biến số ước tính quy mô sai phạm. Chọn mẫu biến số thường được thực hiện theo cách giá trị trung bình một phần tử (mean per unit). Giá trị trung bình một phần tử tính giá trị trung bình của mẫu và suy rộng ra cho tổng thể.

Sau khi mẫu được chọn kiểm toán viên kiểm tra từng khoản mục theo đặc tính quan tâm và tính giá trị trung bình mẫu (\bar{y}) theo công thức:

$$\bar{y} = \frac{\sum y_i}{n}$$

$$n = \left(\frac{N \times SD \times U_r}{A} \right)^2$$

Trong đó, N là quy mô tổng thể, SD là độ lệch chuẩn trong mẫu, U_r chỉ khả năng mẫu chứa giá trị thực của tổng thể. U_r phụ thuộc vào độ tin cậy trong chọn mẫu (Bảng 7.8).

Bảng 7.8. Giá trị hệ số U_r

Độ tin cậy	Rủi ro kiểm toán	Hệ số U_r
.99	.01	2.58
.95	.05	1.96
.90	.10	1.65

Nguồn: Konrath, L. (1999), trang 404

A: độ chính xác mong muốn, biểu thị khoảng có khả năng nhất về chứa giá trị thật của tổng thể. A là hàm số của mức trọng yếu và rủi ro có thể chấp nhận, xác định bởi công thức:

$$A = M \left(\frac{1}{1 + \frac{Z_b}{Z_a/2}} \right)$$

Trong đó, M: mức trọng yếu biểu thị theo quy mô tuyệt đối, Z_a là giá trị Z tương ứng với rủi ro kiểm toán mong muốn chia cho 2, Z_b là giá trị Z tương ứng với rủi ro phát hiện mong muốn (Bảng 7.9).

**Bảng 7.9. Giá trị Z tương ứng với rủi ro kiểm toán
và rủi ro phát hiện mong muốn**

Rủi ro phát hiện (rủi ro kiểm toán/2)	Giá trị Z tương ứng	Rủi ro phát hiện (rủi ro kiểm toán/2)	Giá trị Z	Rủi ro phát hiện (rủi ro kiểm toán/2)	Giá trị Z
1.00	2.33	17.00	0.96	34.00	0.42
2.00	2.06	18.00	0.92	35.00	0.39
2.50	1.96	19.00	0.88	36.00	0.36
3.00	1.89	20.00	0.85	37.00	0.34
4.00	1.76	21.00	0.81	38.00	0.31
5.00	1.65	22.00	0.78	39.00	0.28
6.00	1.56	23.00	0.74	40.00	0.26
7.00	1.48	24.00	0.71	41.00	0.23
8.00	1.41	25.00	0.68	42.00	0.21
9.00	1.35	26.00	0.65	43.00	0.18
10.00	1.29	27.00	0.62	44.00	0.16
11.00	1.23	28.00	0.59	45.00	0.13
12.00	1.18	29.00	0.56	46.00	0.11
13.00	1.13	30.00	0.53	47.00	0.08
14.00	1.09	31.00	0.50	48.00	0.06
15.00	1.04	32.00	0.47	49.00	0.03
16.00	1.00	33.00	0.44	50.00	0.00

Nguồn: Konrath, L. (1999), trang 405

Để suy rộng từ mẫu ra tổng thể, trước hết cần tính giá trị tổng thể:

$$Y = \bar{y} * N$$

Độ chính xác đạt được $A' = N \times U_r \left(\frac{SD}{\sqrt{n}} \right)$

Nếu độ chính xác đạt được A' lớn hơn độ chính xác mong muốn A thì rủi ro kiểm toán thực tế sẽ cao hơn rủi ro kiểm toán mong muốn trong kế hoạch kiểm toán, khi đó kích cỡ mẫu phải tăng để giảm rủi ro kiểm toán xuống mức mong muốn.

Giá trị thật của tổng thể cần ước tính có khả năng thuộc khoảng $[Y-A', Y+A']$ tại độ tin cậy đã chọn.

Ví dụ: Kiểm toán viên An kiểm tra hàng tồn kho của Công ty cổ phần Đại Dương sản xuất đồ gia dụng và áp dụng chọn mẫu biến số để ước lượng giá trị hàng tồn kho. Kiểm toán viên An muốn tính giá trị trung bình đối với mẫu để suy rộng cho tổng thể. Các số liệu sau được xác định:

Quy mô tổng thể: 25000 mặt hàng tồn kho

Giá trị sổ sách: 30 triệu đô la

Mức trọng yếu: 1 triệu đô la

Rủi ro kiểm toán 5%

Rủi ro phát hiện: 7%

Độ lệch chuẩn trong mẫu: 310 đô la (giả thiết kiểm toán viên An đã chọn thử 30 mặt hàng tồn kho để tính độ lệch chuẩn này), theo đó quy mô mẫu bằng:

$$n = \left(\frac{N \times SD \times U_r}{A} \right)^2 = \left(\frac{25000 \times 310 \times 1.96}{569768} \right)^2 = 710$$

$$A = M \left(\frac{1}{1 + \frac{Z_b}{Z_a/2}} \right) = 1000000 \left(\frac{1}{1 + 1.48/1.96} \right) = 569768$$

Như vậy kiểm toán viên An phải chọn thêm 680 mặt hàng tồn kho để kiểm tra. Kiểm toán viên An quyết định chọn tất cả 100 mặt hàng tồn kho có giá trị trên 10 triệu đô la và còn lại 580 mặt hàng tồn kho sẽ chọn ngẫu nhiên. Với mẫu chọn được, kiểm toán viên An tính giá trị trung bình mẫu: $\bar{y} = 990$ đô la, giá trị tổng thể là

$$Y = \bar{y} * N = 990 * 25000 = 24750000$$

Giả thiết với mẫu 710 phần tử chọn ra, độ lệch chuẩn trong mẫu là 290 thì độ chính xác đạt được với mẫu là:

$$A' = N * U_r \left(\frac{SD}{\sqrt{n}} \right) = 25000 * 1.96 * \left(\frac{290}{\sqrt{710}} \right) = 533009$$

Độ chính xác đạt được với mẫu thấp hơn độ chính xác mong muốn nên kiểm toán viên không cần mở rộng chương trình kiểm toán.

Khi đó, kiểm toán viên An có thể phát biểu: Tôi tin tưởng ở mức 95% rằng giá trị thực của hàng tồn kho của Công ty Đại Dương là nằm trong khoảng $[24750000 - 533009, 24750000 + 533009]$.

Câu hỏi và bài tập

A. Câu hỏi ôn tập

Câu 01: Hãy nêu các khái niệm cơ bản trong chọn mẫu kiểm toán.

Câu 02: Phân biệt chọn mẫu xác suất và chọn mẫu phi xác suất.

Câu 03: Phân biệt chọn mẫu thống kê và chọn mẫu phi thống kê.

Câu 04: Nêu sự khác nhau giữa rủi ro do chọn mẫu và rủi ro không do chọn mẫu.

Câu 05: Hãy giải thích ý nghĩa của chọn mẫu thay thế và chọn mẫu không thay thế.

Câu 06: Các yếu tố chủ yếu nào quyết định cỡ mẫu cần chọn trong chọn mẫu thuộc tính.

Câu 07: Khi thực hiện chọn mẫu thuộc tính, kiểm toán viên có thể có nhiều loại thuộc tính để xác định một sai lệch? Giải thích điều này.

Câu 08: Trình bày đặc trưng của chọn mẫu theo đơn vị tiền tệ. Giải thích tại sao có đặc trưng này.

Câu 09: Trình bày điều kiện áp dụng chọn mẫu xác suất.

Câu 10: Trình bày điều kiện áp dụng chọn mẫu phi xác suất.

B. Hãy lựa chọn câu trả lời đúng nhất cho những câu sau:

7.1. Các kiểm toán viên cần chọn mẫu kiểm toán vì:

- a. Đó là quy định bắt buộc đã được quy định bởi GAAS đối với các cuộc kiểm toán.
- b. Đó là cách duy nhất mà kiểm toán viên có thể sử dụng trong ứng dụng kiểm toán.
- c. Họ có thể thực hiện kiểm toán một cách hiệu quả trong một khoảng thời gian ngắn và thông qua kết quả kiểm tra chọn mẫu để suy rộng cho cả tổng thể.
- d. Chọn mẫu kiểm toán sẽ làm tính hiệu lực kiểm toán cao.

7.2. Trong ứng dụng chọn mẫu kiểm toán, kiểm toán viên thực hiện các bước kiểm toán trên:

- a. Các báo cáo tài chính trong mọi cuộc kiểm toán.
- b. Các tài liệu kế toán cho mọi cuộc kiểm toán.

- c. Toàn bộ tổng thể để có được ý kiến về tổng thể đó.
 - d. Tất cả ba câu trên đều sai.
- 7.3. Nếu khả năng của mọi phân tử trong tổng thể được chọn vào mẫu là như nhau thì đó là cách chọn:
- a. Hệ thống
 - b. Phi xác suất
 - c. Ngẫu nhiên
 - d. Theo khối
- 7.4. Trong các ứng dụng chọn mẫu kiểm toán, rủi ro do chọn mẫu là:
- a. Xác suất mà kiểm toán viên không phát hiện ra các lỗi kế toán trên các tài liệu của khách hàng đã được chọn mẫu.
 - b. Xác suất mà kết luận của kiểm toán viên dựa trên mẫu có thể khác so với kết luận dựa trên cuộc kiểm toán toàn bộ.
 - c. Xác suất mà các lỗi kế toán sẽ xảy ra trong các nghiệp vụ và vào sổ kế toán.
 - d. Chưa có câu nào đúng.
- 7.5. Khái niệm rủi ro không do chọn mẫu bao hàm:
- a. Một mẫu chọn ngẫu nhiên có thể không mang tính đại diện cho tổng thể về các đặc trưng chung.
 - b. Một kiểm toán viên có thể lựa chọn các chu trình kiểm toán không phù hợp trong việc đạt được các mục tiêu cụ thể.
 - c. Kiểm toán viên không phát hiện ra các lỗi trong các tài liệu được kiểm tra đối với mẫu.
 - d. Câu b và câu c.
- 7.6. Trong quá trình chọn mẫu theo Bảng số ngẫu nhiên, nếu mẫu được chọn ít hơn số mẫu dự tính cần chọn thì đó là:
- a. Chọn mẫu thay thế
 - b. Chọn mẫu không thay thế
 - c. Chọn mẫu ngẫu nhiên
 - d. Chưa có câu nào đúng.
- 7.7. Nếu chọn mẫu kiểm toán căn cứ vào hình thức biểu hiện của kiểm toán thì chọn mẫu kiểm toán có thể là:
- a. Chọn mẫu xác suất và chọn mẫu phi xác suất.

- b. Chọn mẫu ngẫu nhiên và chọn mẫu hệ thống.
 - c. Chọn mẫu theo đơn vị hiện vật và chọn mẫu theo đơn vị tiền tệ.
 - d. Chưa có câu nào đúng.
- 7.8. Nếu chọn mẫu kiểm toán căn cứ vào cách thức cụ thể thì chọn mẫu kiểm toán có thể là:
- a. Chọn mẫu ngẫu nhiên và chọn mẫu hệ thống.
 - b. Chọn mẫu xác suất và chọn mẫu phi xác suất.
 - c. Chọn mẫu theo đơn vị hiện vật và chọn mẫu theo đơn vị tiền tệ.
 - d. Tất cả các câu trên đều đúng.
- 7.9. Chọn mẫu theo phán đoán chủ quan và không dựa theo phương pháp máy móc gọi là:
- a. Chọn mẫu ngẫu nhiên.
 - b. Chọn mẫu phi xác suất.
 - c. Chọn mẫu theo hệ thống.
 - d. Chưa có câu nào đúng.
- 7.10. Cách thức chọn mẫu dựa trên hình thức biểu hiện của đối tượng kiểm toán bằng thước đo tiền tệ là:
- a. Chọn mẫu theo đơn vị hiện vật.
 - b. Chọn mẫu theo đơn vị tiền tệ.
 - c. Chọn mẫu theo nhận định nhà nghề.
 - d. Tất cả các câu trên đều đúng.

C. Hãy nhận định đúng (Đ), sai (S) cho mỗi câu sau đây:

- a. Vấn đề trung tâm của chọn mẫu kiểm toán là phải chọn được mẫu đại diện.
- b. Chọn mẫu ngẫu nhiên là phương pháp chọn khách quan nhằm đảm bảo cho mọi phần tử cấu thành tổng thể có khả năng như nhau trong việc hình thành mẫu chọn.
- c. Trong phương pháp chọn mẫu hệ thống, ta chỉ cần biết quy mô mẫu cần chọn mà không cần biết quy mô của tổng thể.
- d. Cách chọn mẫu theo phán đoán chủ quan và không dựa theo phương pháp máy móc, khách quan được gọi chung là chọn mẫu xác suất.
- e. Chọn mẫu theo khối là một trong những phương pháp chọn mẫu phi xác suất.

f. Phương pháp chọn mẫu theo đơn vị tiền tệ mất rất nhiều thời gian vì phải cộng dồn lũy kế số tiền của các khoản mục trong tổng thể nên không được khuyến khích sử dụng rộng rãi trong ứng dụng chọn mẫu kiểm toán.

g. Chọn mẫu theo đơn vị tiền tệ đã chú ý tới quy mô (một biểu hiện của tính trọng yếu) và phương pháp này được ứng dụng khá phổ biến.

D. Bài tập:

Bài tập 01: Dưới đây là danh sách chi tiết các khoản phải thu của khách hàng của Công ty Jake Bookbinding tại ngày 31/12/201N:

STT	Tên khách hàng	Số tiền (\$)	STT	Tên khách hàng	Số tiền (\$)
1	Hà Anh Co.	2.500	21	Khách sạn Daiha	4.662
2	Đức Bằng Co.	660	22	Cửa hàng nông sản I	14.622
3	Hoa Hồng Hotel	1.211	23	Công ty Phích nước	3.698
4	Sao Mai Co.	86	24	Trung tâm tư vấn	437
5	Xuân Hoà Co.	8.753	25	Công ty cán thép	9.120
6	Thức ăn gia súc Co.	1.500	26	Xưởng đóng bàn ghế	320
7	Mì ăn liền Co.	1.800	27	Nhà máy in SGK	3.290
8	Hải Âu Co.	3.250	28	XN chế biến gỗ tròn	11.480
9	Điện dân dụng Co.	980	29	Liên doanh ô tô 1-5	2.870
10	May Thái Tuấn Co.	750	30	Khách Sạn Thượng Hải	2.442
11	Công ty giải khát IBC	675	31	Khách sạn Hoàng Long	510
12	Công ty dệt ĐX	6.425	32	Công ty nước sạch HN	1.917
13	Nhà máy rượu Thăng long	346	33	Đại diện bia Tiger	9.842
14	Nhà máy Động cơ điện	15.819	34	Công ty Lâm thủy sản	4.500
15	Nhà máy Z153	6.315	35	Trại nuôi bò giống	1.200
16	Nhà máy gà Phúc Thịnh	934	36	Công ty rượu Tân Bình	189
17	Công ty hoá chất 3C	5.750	37	Đại lý xi măng Bim Sơn	819
18	Công ty gạch P.T	1.000	38	Đại lí xuất khẩu gạo	346
19	Công ty xe đạp T.N	4.250	39	Công ty XNK xe máy	50
20	Công ty Dược phẩm I	719	40	XN phụ tùng xe đạp	12.816
					148.853

Kiểm toán viên muốn gửi thư xác nhận cho 10 đơn vị để kiểm tra độ tin cậy của các khoản nợ trong sổ sách đối với công ty Jake Bookbinding.

Yêu cầu:

Những công ty nào sẽ được chọn ra để kiểm toán nếu kiểm toán viên:

1. Sử dụng bảng số ngẫu nhiên của Hiệp hội Thương mại Hoa Kỳ. Điểm xuất phát 1003, cột 1 và áp dụng a) chọn mẫu theo đơn vị hiện vật (mỗi khoản phải thu là mỗi phần tử tổng thể), b) chọn mẫu theo đơn vị tiền tệ với cột lẻ là cột chính và lấy thêm 1 chữ số giữa cột bên phải cột chính ghép vào bên trái số ngẫu nhiên ở cột chính để có chữ có 6 chữ số. So sánh kết quả chọn mẫu trong hai trường hợp trên.

2. Sử dụng cách chọn mẫu hệ thống theo a) đơn vị hiện vật, b) đơn vị tiền tệ. Điểm xuất phát là 12256. So sánh các kết quả chọn mẫu.

Bài tập 02: Sau đây là bảng liệt kê các khoản phải trả vào thời điểm 30/09/201N của Công ty ABC Ltd.:

1	Hà Anh Co.	2.500	21	Khách sạn Daiha	4.662
2	Đức Bằng Co.	660	22	Cửa hàng nông sản I	14.622
3	Hoa Hồng Hotel	1.211	23	Công ty Phích nước	3.698
4	Sao Mai Co.	86	24	Trung tâm tư vấn	437
5	Xuân Hoà Co.	8.753	25	Công ty cán thép	9.120
6	Thức ăn gia súc Co.	1.500	26	Xưởng đóng bàn ghế	320
7	Mì ăn liền Co.	1.800	27	Nhà máy in SGK	3.290
8	Hải âu Co.	3.250	28	XN chế biến gỗ tròn	11.480
9	Điện dân dụng Co.	980	29	Liên doanh ô tô 1-5	2.870
10	May Thái tuần Co.	750	30	Khách Sạn Thượng Hải	2.442
11	Công ty giải khát IBC	675	31	Khách sạn Hoàng Long	510
12	Công ty dệt ĐX	6.425	32	Công ty nước sạch HN	1.917
13	Nhà máy rượu Thăng long	346	33	Đại diện bia Tiger	9.842
14	Nhà máy Đông cơ điện	15.819	34	Công ty Lâm thủy sản	4.500
15	Nhà máy Z153	6.315	35	Trại nuôi bò giống	1.200
16	Nhà máy gà Phúc Thịnh	934	36	Công ty rượu Tân Bình	189
17	Công ty hoá chất 3C	5.750	37	Đại lý xi măng Bim Sơn	819
18	Công ty gạch P.T	1.000	38	Đại lý xuất khẩu gạo	346
19	Công ty xe đạp T.N	4.250	39	Công ty XNK xe máy	50
20	Công ty Dược phẩm I	719	40	XN phụ tùng xe đạp	12.816
					148.853

Yêu cầu:

1. Chọn một mẫu gồm 15 đơn vị theo phương pháp ngẫu nhiên với đơn vị tiền tệ. Sử dụng bảng số ngẫu nhiên của Hiệp hội Thương mại Hoa Kỳ, điểm xuất phát là dòng 1.006, cột 1 thêm một chữ số cuối của cột bên phải cột chủ để có số có 6 chữ số. Hướng từ trên xuống và trái qua phải (đọc xuôi). Không chấp nhận mẫu lặp lại.

2. Chọn 1 mẫu gồm 15 đơn vị theo phương pháp hệ thống với đơn vị tiền tệ và điểm xuất phát là 3500.

Nhận xét về kết quả chọn mẫu trong hai trường hợp trên.

Bài tập 03: Chọn ra 10 mẫu từ các phiếu chi có số thứ tự từ 3600 đến 9800 để tiến hành kiểm toán.

Yêu cầu:

1. Tiến hành chọn mẫu ngẫu nhiên theo bảng số ngẫu nhiên của Hiệp hội Thương mại Hoa Kỳ, điểm xuất phát là dòng 1002, cột 1. Hướng từ trên xuống và từ trái qua phải. Không chấp nhận mẫu lặp.

2. Tiến hành chọn mẫu ngẫu nhiên theo hệ thống và điểm xuất phát là 3650.

Bài tập 04: Kiểm toán viên Hoàn kiểm toán công ty sản xuất đồ chơi An Lạc. Khi đánh giá rủi ro kiểm soát trong chu trình doanh thu, kiểm toán viên Hoàn xem xét các đơn đặt hàng, hoá đơn và thủ tục vận chuyển để đánh giá tính hiệu quả. Kiểm toán viên áp dụng chọn mẫu thuộc tính đối với tổng thể gồm 70.000 hoá đơn bán hàng trong năm 2006. Sau khi xác định rủi ro của đánh giá thấp là 5% cô Hoàn dự kiến kiểm tra các thuộc tính:

- Có đầy đủ tài liệu cho mỗi nghiệp vụ bán hàng,
- Nhật quán về khối lượng và chủng loại hàng thể hiện trên hoá đơn và
- Nhật quán về giá bán giữa giá trên hoá đơn và giá trong danh mục của công ty
- Có bằng chứng thích đáng về sự phê chuẩn bán chịu
- Hạch toán doanh thu vào đúng tài khoản

Dựa trên kinh nghiệm kiểm toán năm trước và hiểu biết sơ bộ về

kiểm soát nội bộ năm nay của công ty An Lạc, kiểm toán viên Hoàn tin rằng các hoá đơn bán hàng có sai phạm ở mức 2% đối với các thuộc tính 1, 3, 5 và 1% đối với các thuộc tính 2 và 4. Cô Hoàn cũng muốn tỉ lệ sai phạm có thể chấp nhận ở mức 5%.

Yêu cầu:

i. Xác định cỡ mẫu cần chọn

ii. Giả sử đối với mẫu chọn ra, kiểm toán viên Hoàn tính được các sai phạm liên quan đến các thuộc tính như sau:

Thuộc tính	1	2	3	4	5	6
Số sai phạm	6	3	2	1	4	1

Tính giới hạn trên của sự xuất hiện sai phạm (upper occurrence limit) và đánh giá kết quả chọn mẫu.

iii. Kết quả trên có ảnh hưởng đến chương trình kiểm toán như thế nào?

Bài tập 05: Kiểm toán viên Hưng kiểm toán công ty hoá chất Ba Sao đã lập kế hoạch chọn mẫu để kiểm toán thành phẩm. Công ty Ba Sao có 25 mặt hàng thành phẩm có giá trị xấp xỉ nhau. Mỗi loại thành phẩm có nhiều cấp độ chất lượng. Giá trị thành phẩm là 47.500.000 đô la. Khi quan sát kho, kiểm toán viên hài lòng với khối lượng. Mỗi thành phẩm có một thẻ kho. Thành phẩm khi in ra từ máy tính gồm các thông tin: số hiệu thành phẩm, mô tả, vị trí, khối lượng, đơn giá, thành tiền.

Để thuận tiện cho chọn mẫu ngẫu nhiên, kiểm toán viên yêu cầu công ty Ba Sao in ra danh mục các số hiệu hàng tồn kho theo trật tự tăng dần. Có tổng cộng 2100 số. Với hệ thống kiểm soát nội bộ hữu hiệu đối với giai đoạn thu mua và sản xuất của Ba Sao, kiểm toán viên Hưng đặt các tham số cho chọn mẫu là:

Rủi ro kiểm toán: 10%

Rủi ro phát hiện: 40%

Trọng yếu: 2.000.000 đô la

Độ lệch chuẩn ban đầu đối với thành phẩm được tính bởi máy tính là 4.800 đô la.

Yêu cầu:

i. Xác định cỡ mẫu

ii. Giả thiết mẫu chọn được cho các kết quả: giá trị trung bình là 6.200 đô la, độ lệch chuẩn là 4.200 đô la. Hãy xác định giá trị tổng thể, độ chính xác đạt được.

iii. Kiểm toán viên Hung có thể có kết luận như thế nào về thành phẩm và nên làm tiếp những việc gì?

TỔ CHỨC CÔNG TÁC KIỂM TOÁN

Tóm tắt chương

Tổ chức công tác kiểm toán là một trong những vấn đề cơ bản bao hàm trong khái niệm tổ chức kiểm toán. Có thể dễ dàng đi đến thống nhất rằng một cuộc kiểm toán chỉ có thể thực hiện thành công nếu đối tượng kiểm toán được xác định thống nhất giữa chủ thể và khách thể kiểm toán, trong đó chủ thể kiểm toán phải xác định rõ mục tiêu và phạm vi kiểm toán và kết hợp khéo léo các phương pháp kỹ thuật theo trình tự kiểm toán trong khuôn khổ những cơ sở pháp lý nhất định để thực hiện cuộc kiểm toán, thoả mãn nhu cầu khách thể kiểm toán và các bên quan tâm. Theo đó, tổ chức công tác kiểm toán là một vấn đề cơ bản, có ý nghĩa quyết định sự thành công và tính hiệu quả thực hiện một cuộc kiểm toán.

Chương 8. Tổ chức công tác kiểm toán không chỉ hướng dẫn cho người học tổng hợp những kiến thức đã học trong các chương trước và gắn kết chúng trong một quy trình kiểm toán cụ thể mà còn là tiền đề giúp người học phát triển tư duy vào tổ chức công tác kiểm toán ở những loại hình cụ thể như kiểm toán tài chính và kiểm toán hoạt động. Chương Tổ chức công tác kiểm toán giúp người học nhanh chóng bắt nhập những kiến thức về tổ chức kiểm toán với các phần hành cụ thể trong Kiểm toán hoạt động hoặc tổ chức kiểm toán báo cáo tài chính với những chu trình nghiệp vụ theo quy trình kiểm toán cơ bản (xem các chương 5, 6, 7 và các chương tiếp theo trong Kiểm toán tài chính).

Xuất phát từ nhận thức tổ chức công tác kiểm toán vừa mang tính khoa học (với quy trình kỹ thuật được thực hiện một cách tuần tự và logic), vừa mang tính nghệ thuật (với tính linh hoạt và sáng tạo trong thực hiện kiểm toán), Chương 8. Tổ chức công tác kiểm toán đi từ lý luận chung về tổ chức đến khái niệm tổ chức công tác kiểm toán, từ đó diễn giải một cách chi tiết các nguyên tắc và công việc cụ thể cần thực hiện trong quy trình kiểm toán với ba bước cơ bản: chuẩn bị kiểm toán, thực hành kiểm toán và kết thúc kiểm toán.

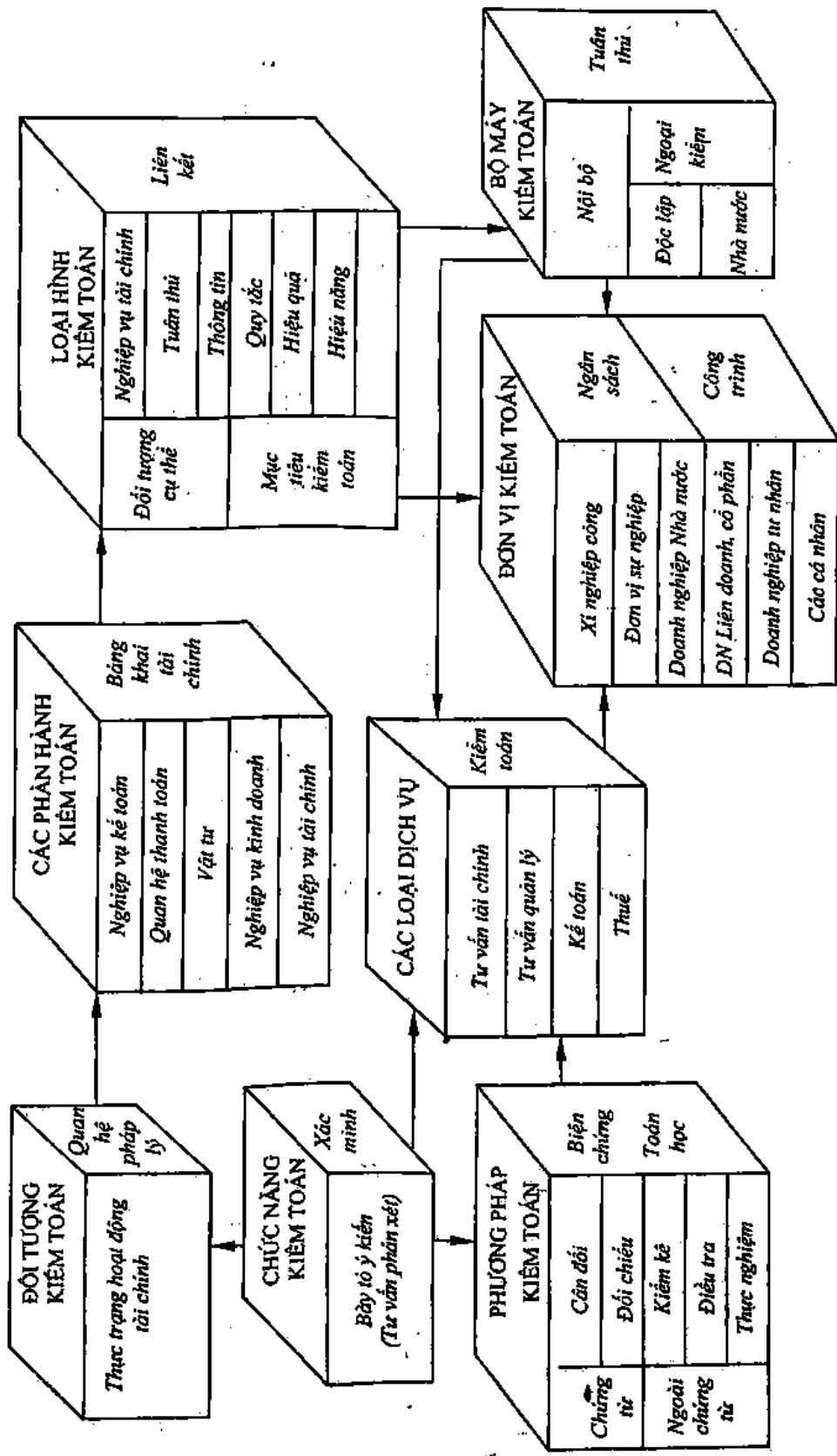
8.1. MỤC TIÊU VÀ TRÌNH TỰ TỔ CHỨC CÔNG TÁC KIỂM TOÁN

Tổ chức nói chung là mối liên hệ giữa các yếu tố trong một hệ thống. Mức độ liên hệ này được xác định qua biên độ dao động từ 0 đến 1. Ở mức độ 0, các yếu tố trong hệ thống không tồn tại bất kỳ mối liên hệ nào. Khi đó hệ thống rơi vào tình trạng tan rã hay vô tổ chức. Ở mức độ 1, ngược lại, các yếu tố quan hệ chặt chẽ, khoa học và hệ thống hoạt động tối ưu.

Kiểm toán là một hệ thống có chức năng xác minh và bày tỏ ý kiến về thực trạng hoạt động cần kiểm toán. Các phương pháp kiểm toán giúp kiểm toán viên thực hiện xác minh và bày tỏ ý kiến là kiểm toán cân đối, đối chiếu logic, đối chiếu trực tiếp, kiểm kê, thực nghiệm và điều tra,... Các phương pháp này cần được kết hợp theo một trình tự khoa học phù hợp với đối tượng cụ thể ở một khách thể xác định. Có nhiều cách kết hợp cụ thể khác nhau và mang lại hiệu quả cụ thể khác nhau. Đó chính là tính nghệ thuật của tổ chức. Tuy nhiên, với góc độ là một khoa học, tổ chức kiểm toán cũng cần và có thể khái quát các cách kết hợp theo các trình tự khoa học chung giữa các phương pháp, kỹ thuật trong thực tiễn kiểm toán.

Từ quan niệm trên có thể thấy mục tiêu của tổ chức công tác kiểm toán hướng tới việc tạo ra mối liên hệ khoa học và nghệ thuật các phương pháp kỹ thuật kiểm toán dùng để xác minh và bày tỏ ý kiến về đối tượng kiểm toán. Mối liên hệ này xuất phát từ yêu cầu thực hiện chức năng kiểm toán theo từng đối tượng, loại hình, khách thể,... cụ thể của kiểm toán. Có thể khái quát các mối liên hệ này trên Sơ đồ 8.1.

SƠ ĐỒ 8.1. CÁC MỐI LIÊN HỆ TRONG KIỂM TOÁN



Như phần trên đã xác định, đối tượng cụ thể của kiểm toán có thể là các nghiệp vụ cụ thể đã được định lượng và tuân theo luật định hay quy tắc xác định, cũng có thể là các bảng khai tài chính cụ thể. Trong trường hợp thứ nhất, kiểm toán phải đi từ cụ thể đến tổng quát nên phương thức kết hợp các phương pháp kiểm toán thường bắt đầu từ đối chiếu đến điều tra,... kiểm tra cân đối tổng hợp. Nếu các nghiệp vụ đã được phản ánh trong chứng từ và tài liệu kế toán thì trình tự của kiểm toán nói chung phù hợp với trình tự kế toán. Trong trường hợp thứ hai, kiểm toán thường bắt đầu bằng kiểm toán cân đối tổng quát, qua đối chiếu các khoản mục có liên quan đến điều tra hoặc kiểm kê hay thử nghiệm khi cần thiết. Nếu chỉ giới hạn ở kiểm toán chứng từ thì kiểm toán các bảng khai tài chính có trình tự ngược với trình tự kế toán.

Tính quy luật chung nói trên của trình tự kiểm toán cũng không bao hàm toàn bộ “cái riêng”: Tùy phạm vi kiểm toán và quan hệ giữa chủ thể với khách thể kiểm toán, trình tự chung của kiểm toán cũng thay đổi với mục tiêu bảo đảm hiệu quả kiểm toán.

Với kiểm toán hoạt động, do đặc điểm, vị trí của từng loại nghiệp vụ rất khác nhau nên phạm vi kiểm toán chung - và từ đó trình tự kiểm toán các nghiệp vụ này cũng rất khác nhau. Chẳng hạn, với các nghiệp vụ về tiền mặt, do tính gọn nhẹ dễ di chuyển, dễ bảo quản của đồng tiền với cương vị là phương tiện thanh toán, do tính biến động thường xuyên và mật độ lớn của nó và do vận động của tiền tệ là bộ mặt của hoạt động ở đơn vị kiểm toán... nên thông thường phải tiến hành kiểm toán toàn diện. Khi đó, trình tự kiểm toán chứng từ thường phù hợp với trình tự kiểm toán đối tượng này. Trong khi đó hàng tồn kho, tài sản cố định chẳng hạn thường bao gồm nhiều loại cụ thể, mỗi loại lại có khối lượng lớn được bảo quản ở nhiều kho, bãi khác nhau. Với các đối tượng này, kiểm toán - thông thường lại đi từ điều tra sơ bộ, chọn mẫu kiểm toán, kiểm kê và đối chiếu sổ kế toán,...

Cũng tương tự, kiểm toán bảng khai tài chính không phải có trình tự như nhau cho mỗi lần kiểm toán ở một cương vị cụ thể với điều kiện và lực lượng kiểm toán cụ thể. Mặc dù đối tượng trực tiếp của kiểm toán tài chính chỉ là những bảng khai tài chính song khách thể của kiểm toán tài chính lại rất đa dạng: Khách thể này có thể là Bộ, tỉnh, huyện, xã, là

các cấp ngân sách nhà nước; có thể là các doanh nghiệp có ngân sách riêng và các khách thể tự nguyện khác. Đặc biệt với các đối tượng và khách thể phức tạp hoặc có nhiều thể lực cản trở hay cố tình giấu giếm, vi phạm,... trình tự công tác kiểm toán cũng phải hết sức linh hoạt, sáng tạo như một nghệ thuật thực thụ. Hơn nữa trong khu vực nhà nước, kiểm toán tài chính thường kết hợp chặt chẽ với kiểm toán hoạt động và kiểm toán tuân thủ để hình thành kiểm toán liên kết. Trong trường hợp này các trình tự ngược - xuôi của kiểm toán (so với trình tự kế toán) phải được kết hợp chặt chẽ. Chẳng hạn, kiểm toán ngân sách nhà nước cuối kỳ trình tự kiểm toán phổ biến là ngược với trình tự kế toán trong khi công việc kiểm toán của kiểm soát viên nhà nước đặt tại đơn vị nói chung phải thực hiện đồng thời với trình tự kế toán.

Dù trình tự của bản thân công tác kiểm toán khác nhau song trong mọi trường hợp, tổ chức kiểm toán đều phải được thực hiện theo một quy trình chung với 3 bước cơ bản:

Bước 1: Chuẩn bị kiểm toán bao gồm tất cả các công việc khác nhau nhằm tạo được cơ sở pháp lý, kế hoạch kiểm toán cụ thể và các điều kiện vật chất cho công tác kiểm toán.

Bước 2: Thực hành kiểm toán bao gồm tất cả các công việc thực hiện chức năng xác minh của kiểm toán nhằm thu thập bằng chứng kiểm toán để khẳng định thực chất của đối tượng và khách thể kiểm toán cụ thể.

Bước 3: Kết thúc kiểm toán bao gồm các công việc đưa ra kết luận kiểm toán, lập báo cáo kiểm toán và giải quyết các công việc phát sinh sau khi lập báo cáo kiểm toán.

Để thực hiện quy trình kiểm toán với 3 bước cơ bản nêu trên, khái niệm “Cuộc kiểm toán” phải bao hàm đầy đủ các yếu tố sau:

- a) Đối tượng kiểm toán.
- b) Mục tiêu và phạm vi kiểm toán.
- c) Chủ thể kiểm toán.
- d) Khách thể kiểm toán.
- e) Phương pháp áp dụng trong kiểm toán và cơ sở pháp lý thực hiện kiểm toán.
- f) Thời hạn kiểm toán.

8.2. CHUẨN BỊ KIỂM TOÁN

Chuẩn bị là bước công việc đầu tiên của tổ chức công tác kiểm toán nhằm tạo ra tất cả tiền đề và điều kiện cụ thể trước khi thực hành kiểm toán. Đây là công việc có ý nghĩa quyết định chất lượng kiểm toán. Đặc biệt là trong điều kiện Việt Nam, công tác kiểm toán còn mới mẻ, có khi vừa làm vừa học, vừa tạo nếp nghĩ và thói quen trong kiểm toán. Trong khi đó các văn bản pháp lý chưa đầy đủ và phân tán, nguồn tài liệu thiếu về số lượng, về tính đồng bộ và cả chất lượng... Do vậy, chuẩn bị kiểm toán càng cần được coi trọng đặc biệt. Các tiền đề và điều kiện cụ thể cần tạo ra trong giai đoạn chuẩn bị kiểm toán có rất nhiều đặc biệt trong những loại hình kiểm toán cụ thể như kiểm toán tài chính, kiểm toán hoạt động hoặc tùy thuộc vào bộ máy kiểm toán (Kiểm toán Nhà nước, kiểm toán độc lập và kiểm toán nội bộ) (xem Chương 9 của Giáo trình) song có thể quy về một số công việc chủ yếu sau:

1- Xác định mục tiêu, phạm vi kiểm toán: Mục tiêu và phạm vi này cần xác định cụ thể cho một cuộc kiểm toán. Trong điều kiện kiểm toán đã phát triển ổn định thì mục tiêu và phạm vi kiểm toán không còn là vấn đề phức tạp song trong điều kiện kiểm toán còn mới mẻ rất cần có nhận thức đầy đủ về mục tiêu, phạm vi kiểm toán.

Mục tiêu kiểm toán là *đích cần đạt tới* đồng thời là *thước đo kết quả* kiểm toán cho mỗi cuộc kiểm toán cụ thể. Mục tiêu chung của kiểm toán phải *gắn chặt với mục tiêu, yêu cầu của quản lý*. Vì vậy, trước hết mục tiêu của kiểm toán phải *tùy thuộc vào quan hệ* giữa chủ thể với khách thể kiểm toán, *tùy thuộc vào loại hình* kiểm toán.

Quan hệ giữa chủ thể và khách thể kiểm toán biểu hiện trước hết ở bộ máy kiểm toán (chủ thể kiểm toán): Kiểm toán nhà nước, kiểm toán độc lập hay kiểm toán nội bộ. Mỗi bộ máy có lĩnh vực và phạm vi hoạt động khác nhau, yêu cầu pháp lý khác nhau nên mục tiêu kiểm toán không thể trùng hợp cho dù cùng thực hiện ở một khách thể. Ngược lại, với cùng một chủ thể kiểm toán, mục tiêu kiểm toán cũng có thể khác nhau tùy quan hệ giữa khách thể đó với chủ thể kiểm toán: Khách thể trực tiếp hay gián tiếp, bắt buộc hay tự nguyện, cũ hay mới,...

Trong quan hệ với loại hình kiểm toán, có thể thấy rõ sự khác biệt giữa mục tiêu xác minh tính trung thực và hợp lý của bảng khai tài chính

trong kiểm toán tài chính với mục tiêu đánh giá hiệu quả, hiệu năng trong kiểm toán hoạt động và đánh giá việc chấp hành các quy tắc, chế độ, luật pháp của kiểm toán tuân thủ. Tất nhiên các mục tiêu đặt ra cần gắn chặt với nhau song không thể trùng hợp.

Mục tiêu khái quát trong kiểm toán tài chính là việc các kiểm toán viên thu thập các bằng chứng kiểm toán nhằm xác minh và đưa ra ý kiến về tính trung thực, hợp lý và hợp pháp của bảng khai tài chính. Cụ thể hơn, mục tiêu kiểm toán tài chính hướng tới xác minh:

Tính có thật: hướng tới xác minh sự phát sinh trong thực tế của giao dịch được ghi trong sổ, sự tồn tại trên thực tế của tài sản hay công nợ trong sổ kế toán.

Tính đầy đủ: hướng tới xác minh liệu tất cả các nghiệp vụ đã phát sinh, tất cả các tài sản, công nợ và vấn đề cần thuyết minh có được phản ánh vào hệ thống kế toán đầy đủ hay bị bỏ sót.

Tính đúng đắn của tính giá: hướng tới xác minh việc tính giá của tài sản, nguồn vốn, kết quả kinh doanh phù hợp với quy định hiện hành và nhất quán.

Tính phân loại và trình bày: hướng tới xác minh việc phân loại các nghiệp vụ phát sinh đúng tài khoản và niên độ kế toán; việc trình bày trên các báo cáo tài chính là đúng đắn.

Quyền và nghĩa vụ: hướng tới xác minh quyền sở hữu của đơn vị đối với tài sản và nghĩa vụ đối với các khoản công nợ của đơn vị.

Tính chính xác cơ học: hướng tới xác minh việc thực hiện các phép tính cũng như tính đúng đắn của việc luân chuyển thông tin.

Cũng như kiểm toán tài chính, trong kiểm toán hoạt động, mục tiêu cần xác định cụ thể bao gồm:

Tính hiệu lực quản trị nội bộ: xem xét tính hiệu lực của kiểm soát nội bộ trong đơn vị thông qua việc nhận diện về điểm mạnh và điểm yếu của kiểm soát nội bộ.

Tính hiệu quả hoạt động: xem xét về sức sản xuất, sức sinh lợi và tính tiết kiệm của các nguồn lực trong quan hệ với kết quả đầu ra của các hoạt động.

Tính hiệu năng quản lý: xem xét kết quả đạt được của hoạt động so với mục tiêu đặt ra, và tình hình thu xếp nguồn lực thực tế.

Cũng trong quan hệ với loại hình kiểm toán, cần phân định mục tiêu kiểm toán định kỳ với kiểm toán đột xuất, kiểm toán thường xuyên và thông thường. Kiểm toán thường xuyên hướng tới tạo lập nền nếp quản lý tài chính kế toán, kiểm toán đột xuất thường gắn với xử lý các vụ việc cụ thể; còn kiểm toán định kỳ thường gắn với những kết luận, đánh giá tổng quát các vấn đề theo yêu cầu quản lý chung.

Để định hướng và đánh giá được kết quả, mục tiêu của một cuộc kiểm toán phải cụ thể và chính xác. Đây là yêu cầu đầu tiên đối với công việc chuẩn bị kiểm toán. Tùy thuộc vào các hoạt động kiểm toán nêu trên, mục tiêu kiểm toán có thể biểu hiện trong kế hoạch, hợp đồng hoặc lệnh kiểm toán.

Phạm vi kiểm toán là sự giới hạn về không gian và thời gian của đối tượng kiểm toán. Phạm vi kiểm toán thường được xác định đồng thời với mục tiêu kiểm toán và là một hướng cụ thể hoá mục tiêu này. Với một khách thể kiểm toán cần xác định rõ đối tượng cụ thể của kiểm toán: Bảng cân đối kế toán hay toàn bộ các bảng khai tài chính, tất cả các loại nghiệp vụ hay chỉ nghiệp vụ về kho, về kết (tiền mặt), về thù lao, thậm chí phải chỉ rõ kết nào, khi nào hoặc thanh toán lương ở đơn vị cụ thể nào?... Cùng với việc cụ thể hoá về đối tượng, phải cụ thể hoá về khoảng thời gian thuộc phạm vi kiểm toán (tháng, quý, năm). Trong điều kiện kiểm toán năm đầu tiên phải xét phạm vi kiểm toán trong cả quan hệ với thời kỳ trước có liên quan do thông tin tài chính của kỳ trước có ảnh hưởng đến số dư đầu kỳ này.

Ví dụ: cuộc kiểm toán BCTC năm 201N của công ty X: Kiểm toán viên cần xác định đối tượng kiểm toán cụ thể ở đây là BCTC năm 201N của công ty X. Vậy phạm vi kiểm toán về mặt thời gian là năm 201N (chú ý, thời gian kiểm toán có thể 201N+1...) và phạm vi kiểm toán về mặt không gian là Công ty X với các đơn vị trực thuộc có liên quan mật thiết.

Cuộc kiểm toán hoạt động quản lý và sử dụng nhân sự năm 201N của công ty X: phạm vi kiểm toán về mặt thời gian là năm 201N, về mặt không gian là bộ phận quản lý nhân sự của công ty X và các bộ phận có liên quan.

Việc xác định đúng đắn phạm vi kiểm toán không chỉ giúp cho kiểm toán xác định rõ cơ sở pháp lý cho cuộc kiểm toán mà còn giúp kiểm toán viên xác định thời gian, nhân sự cần thiết cho cuộc kiểm toán.

Có thể mục tiêu và phạm vi kiểm toán đã được xác định trước trong kế hoạch kiểm toán hàng năm (của kiểm toán nhà nước) hoặc trong thư mời kiểm toán (với kiểm toán độc lập) song trước khi thực thi một cuộc kiểm toán mục tiêu kiểm toán vẫn phải được xác định rõ ràng chuẩn xác.

2- Chi định người phụ trách công việc kiểm toán và chuẩn bị các điều kiện vật chất cơ bản

Tùy mục tiêu và phạm vi kiểm toán, cần chi định trước người chủ trì cuộc kiểm toán sẽ tiến hành lần này. Công việc này có thể làm đồng thời với việc xây dựng mục tiêu cụ thể song cần thực hiện trước khi thu thập thông tin, đặc biệt là việc làm quen với đối tượng, với khách thể mới của kiểm toán. Yêu cầu chung của việc chi định này là phải có người phụ trách có trình độ tương xứng với mục tiêu, phạm vi kiểm toán nói riêng và tương xứng với vị trí, yêu cầu, nội dung và tinh thần của cuộc kiểm toán nói chung. Người phụ trách kiểm toán sẽ là người chịu trách nhiệm soạn thảo kế hoạch kiểm toán cụ thể, điều hành, giám sát và chịu trách nhiệm về cuộc kiểm toán. Người phụ trách kiểm toán vừa phải đảm bảo giám sát chuyên môn, nghiệp vụ của cuộc kiểm toán đồng thời phải có khả năng tổ chức điều hành nhân sự. Do vậy, người phụ trách cuộc kiểm toán cần có tố chất "người lãnh đạo". Có thể nói, họ chính là người "thuyền trưởng" của cuộc kiểm toán đó. Chính vì vậy, đây là vấn đề rất hệ trọng cho từng cuộc kiểm toán.

Đây là vấn đề hệ trọng, đặc biệt với kiểm toán tài chính nên đã được ghi trong chuẩn mực thứ nhất trong 10 chuẩn mực kiểm toán được chấp nhận phổ biến (*Xem Chương 10 của sách này*).

Cùng với việc chi định con người, cần chuẩn bị các thiết bị và điều kiện vật chất các khác kèm theo: phương tiện tính toán và kiểm tra thích ứng với đặc điểm tổ chức kế toán, phương tiện kiểm kê thích ứng với từng loại vật tư, đá quý,...

3- Thu thập thông tin

Ở bước chuẩn bị, thu thập thông tin chỉ hướng tới việc hiểu biết khái quát về đối tượng và khách thể kiểm toán nhằm đưa ra các bước quyết định về kiểm toán (kể cả lập kế hoạch kiểm toán) mà chưa đặt ra mục đích thu thập bằng chứng cho kết luận kiểm toán. Việc thu thập

thông tin ban đầu nhằm giúp cho kiểm toán viên có cái nhìn tổng quát để từ đó xác định những vùng ảnh hưởng trọng yếu, những khu vực có rủi ro để thiết lập các công việc, thủ tục kiểm toán phù hợp và đảm bảo thận trọng. Do vậy, nhiệm vụ thu thập thông tin ở bước này cần đặt ra tương ứng với mục tiêu và phạm vi kiểm toán song nói chung cần quan tâm đến chiều rộng hơn là chiều sâu. Thậm chí có trường hợp chỉ xét tới khả năng hiện diện của các nguồn tài liệu (thông tin) cụ thể như: Chế độ, chuẩn mực có liên quan, truyền thống và tín nhiệm của khách thể kiểm toán,...

Trong thu thập thông tin, trước hết cần tận dụng tối đa nguồn tài liệu đã có song khi cần thiết vẫn phải có những biện pháp điều tra bổ sung.

Các nguồn tài liệu đã có thường bao gồm:

- Các nghị quyết có liên quan đến hoạt động của đơn vị được kiểm toán.

- Các văn bản có liên quan đến đối tượng và khách thể kiểm toán.

- Các kế hoạch, dự toán, dự báo có liên quan.

- Các báo cáo kiểm toán lần trước, các biên bản kiểm kê hoặc biên bản xử lý các vụ đã xảy ra trong kỳ kiểm toán.

- Các tài liệu khác có liên quan.

Trong nhiều trường hợp, nguồn thông tin đã có chưa đủ cần tiến hành khảo sát, điều tra bổ sung, song cũng ở mức khái quát phục vụ cho việc lập kế hoạch kiểm toán.

4- Lập kế hoạch kiểm toán

Cũng như các kế hoạch khác, lập kế hoạch kiểm toán là quá trình cân đối tích cực giữa nhu cầu và nguồn lực đã có. Trong kiểm toán, kế hoạch chung này gọi là kế hoạch chiến lược. Tuy nhiên, giới hạn lập kế hoạch đề cập ở đây là kế hoạch tổng quát cho một cuộc kiểm toán. Do đó, việc xác định nhu cầu được thực hiện chủ yếu qua việc cụ thể hoá mục tiêu và phạm vi kiểm toán đã dự kiến trên (điểm 1 của phần này). Việc cụ thể hoá này trước hết nên xác định những công việc cụ thể phải làm (ổn định) và trên cơ sở đó lượng hoá quy mô từng việc và xác định thời gian

kiểm toán tương ứng (định lượng). Để thực hiện được cả hai quá trình đó, cần thiết không chỉ cụ thể hoá và chính xác hoá mục tiêu và phạm vi kiểm toán mà còn cần thiết xác định các nguồn thông tin có thể có.

Trên cơ sở xem xét các quan hệ trên, cần xác định số người, kiểm tra phương tiện và xác định thời hạn thực hiện công tác kiểm toán.

Số người tham gia kiểm toán cần được xem xét cả về tổng số và cơ cấu. Tổng số người phải tương xứng với quy mô kiểm toán nói chung đã xác định ở phần trên; Cơ cấu của nhóm công tác phải thích ứng với từng việc cụ thể đã chính xác hoá mục tiêu, phạm vi ở phần xác định nhu cầu. Chẳng hạn, công việc kiểm tra chứng từ cần cân đối với số kiểm toán viên có kinh nghiệm nhất định tương xứng với mức độ đầy đủ và tính phức tạp của nguồn tài liệu đã có; công việc kiểm kê cần có đủ người hiểu biết các đối tượng cụ thể của kiểm kê như lương thực, thực phẩm, xăng dầu, vải sợi,... Tất nhiên, các thiết bị đo lường đã được chuẩn bị cần được kiểm tra về chất lượng và cân đối lại về số lượng và chủng loại. Do đó, nhiệm vụ của xây dựng kế hoạch kiểm toán là xác định cụ thể số lượng, cơ cấu, chất lượng về người và phương tiện tương ứng với khối lượng nhiệm vụ kiểm toán.

Cũng tương tự, thời hạn thực hiện công tác kiểm toán cần ấn định cụ thể cả về thời hạn chung cũng như thời hạn cần thiết và thời điểm thực hiện từng công việc cụ thể đã phân công cho từng người theo quan hệ lôgic giữa các công việc cụ thể.

Nội dung quan trọng nhất của khâu lập kế hoạch kiểm toán là đánh giá trọng yếu và xác định rủi ro kiểm toán trong cuộc kiểm toán cụ thể. Việc đánh giá trọng yếu nhằm giúp kiểm toán viên xác định đúng đắn các thủ tục kiểm toán cũng như sắp xếp thời gian và nhân sự cụ thể cho từng công việc, từng phần hành. Đánh giá trọng yếu dựa trên việc nghiên cứu tổng hợp các thông tin đã thu thập khái quát trong bước trước mà còn tuân thủ các quy định cụ thể trong xây dựng mức trọng yếu cụ thể.

Ví dụ, với kiểm toán tài chính, chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 320 - Mức trọng yếu trong lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán hướng dẫn một số nội dung liên quan đến việc xác định trọng yếu khi lập kế hoạch: Việc xác định mức trọng yếu đòi hỏi các xét đoán chuyên môn.

Thông thường, kiểm toán viên sử dụng một tỷ lệ phần trăm (%) áp dụng cho một tiêu chí được lựa chọn làm điểm khởi đầu trong việc xác định mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính.

Cùng với việc đánh giá trọng yếu, kiểm toán viên xác định mức rủi ro kiểm toán mong muốn, đánh giá rủi ro tiềm tàng, rủi ro kiểm soát, rủi ro phát hiện (xem thêm Chương 5 của giáo trình). Việc đánh giá tính trọng yếu có quan hệ tỷ lệ nghịch với xác định mức rủi ro kiểm toán và ảnh hưởng sâu sắc đến thiết kế các thủ tục kiểm toán, xác định thời gian, nhân sự kiểm toán thích hợp.

Trên cơ sở tính toán cụ thể số người, phương tiện, thời gian kiểm toán và đánh giá trọng yếu, rủi ro kiểm toán, lập kế hoạch kiểm toán cần xác định kinh phí cần thiết cho từng cuộc kiểm toán. Việc xác định kinh phí kiểm toán sẽ giúp cho quá trình kiểm toán được chủ động. Tuy nhiên, việc xác định kinh phí kiểm toán liên quan mật thiết với bộ máy kiểm toán cụ thể. Đối với Kiểm toán Nhà nước và kiểm toán nội bộ, đây là quá trình xây dựng dự trù kinh phí thực hiện để trình cấp trên xem xét, phê duyệt và là cơ sở thanh toán sau này. Đối với kiểm toán độc lập, công việc này cần đặc biệt chú ý trong quan hệ với khách hàng. Kiểm toán độc lập hoạt động trên cơ sở cung cấp dịch vụ và thu phí kiểm toán đối với các khách hàng. Do vậy, việc xác định chi phí kiểm toán cần có sự trao đổi và thỏa thuận với khách hàng.

Trình tự lập kế hoạch kiểm toán cũng phải được thực hiện trên cơ sở trình tự lập kế hoạch nói chung từ xác định cụ thể mục tiêu, phạm vi, dự tính nhu cầu, cân đối sơ bộ, điều chỉnh theo hướng tích cực. Kế hoạch sau khi dự kiến cần được thảo luận thu thập ý kiến của các chuyên gia, của những người điều hành và trực tiếp thực hiện kế hoạch.

Kế hoạch từng cuộc kiểm toán cũng phải được xây dựng phù hợp với từng loại hình kiểm toán. Trong kiểm toán độc lập, kế hoạch kiểm toán cần được cụ thể hoá qua hợp đồng kiểm toán, trong đó quy định rõ trách nhiệm và quyền hạn từng bên cả trong việc chuẩn bị và cả trong thực hiện kế hoạch kiểm toán.

5- Xây dựng chương trình kiểm toán

Trên cơ sở kế hoạch tổng quát, cần xây dựng chương trình cụ thể cho từng phần hành kiểm toán (kế hoạch chi tiết). Do mỗi phần hành

kiểm toán có vị trí, đặc điểm khác nhau nên phạm vi, loại hình kiểm toán cũng khác nhau dẫn đến số lượng và thứ tự các bước kiểm toán khác nhau. Xây dựng chương trình kiểm toán chính là việc xác định số lượng và thứ tự các bước kể từ điểm bắt đầu đến điểm kết thúc công việc kiểm toán. Chẳng hạn, các nghiệp vụ về tiền mặt thường biến động lớn, tiền là phương tiện thanh toán gọn nhẹ, dễ di chuyển, dễ bảo quản, dự trữ. Do đó, khả năng gian lận, sai sót nhiều. Hơn nữa, các nghiệp vụ này lại phản ánh được thực chất quá trình hoạt động của đơn vị kiểm toán. Do đó, nghiệp vụ tiền mặt thường là đối tượng thường xuyên, trực tiếp và toàn diện của kiểm toán.

Trong khi đó, các loại tài sản khác như vật tư, lại có khối lượng lớn với rất nhiều chủng loại, lại được bảo quản trên nhiều kho, bãi khác nhau nên nội dung và trình tự kiểm toán không giống như đối với tiền mặt. Cũng tương tự, nghiệp vụ bán hàng và thu tiền có đặc điểm riêng so với các nghiệp vụ về nguồn vốn, càng khác biệt với các nghiệp vụ sản xuất, dịch vụ,... Do vậy cần xây dựng quy trình kiểm toán riêng cho từng loại nghiệp vụ.

Mặt khác, sự khác nhau giữa các loại hình kiểm toán: kiểm toán tài chính, kiểm toán tuân thủ hay kiểm toán hoạt động cũng dẫn đến trình tự kiểm toán khác nhau ngay đối với mỗi loại nghiệp vụ. Chẳng hạn, các nghiệp vụ tiền mặt, do vị trí quan trọng và những đặc điểm nổi bật của nó nên trong kiểm toán nội bộ thường được kiểm toán toàn diện và theo trình tự từ khi phát sinh đến khi lập báo cáo quỹ. Trong khi đó, cũng với nghiệp vụ này trong kiểm toán tài chính lại đi từ xem xét khoản mục tiền mặt trên bảng cân đối tài sản, đánh giá các thủ tục kiểm soát đối với các số dư và nghiệp vụ tiền mặt và chỉ khi cần thiết mới kiểm toán toàn diện số dư chi tiết hay các số phát sinh của tài khoản và chỉ đặc biệt, mới kiểm toán đến các nghiệp vụ cụ thể trên các tài liệu, chứng từ kế toán một cách chi tiết.

Việc thiết kế chương trình kiểm toán là đưa ra những hướng dẫn cụ thể đối với từng phân hành kiểm toán mà kiểm toán viên dựa vào đó thực hiện kiểm toán, đồng thời cũng là cơ sở để người phụ trách kiểm toán giám sát cuộc kiểm toán. Tùy thuộc vào từng bộ máy kiểm toán, việc thiết kế chương trình kiểm toán có sự khác nhau. Đối với kiểm toán

nhà nước, chương trình kiểm toán được thiết kế sẵn và các kiểm toán viên tuân thủ. Đối với kiểm toán độc lập, các công ty kiểm toán thiết kế chương trình kiểm toán riêng cho từng công ty. Đối với kiểm toán nội bộ, tùy thuộc vào từng đơn vị, thiết kế chương trình kiểm toán theo từng nội dung cụ thể.

Như vậy, giai đoạn chuẩn bị kiểm toán cần được xây dựng trên những cơ sở cụ thể trước hết là mục tiêu, loại hình kiểm toán và đặc điểm cụ thể của đối tượng kiểm toán.

8.3. THỰC HÀNH KIỂM TOÁN

Thực hành kiểm toán là quá trình thực hiện đồng bộ các công việc đã ấn định trong kế hoạch, chương trình kiểm toán. Do vậy, trong bước công việc này, tính nghệ thuật trong tổ chức bao trùm suốt quá trình. Mặc dù vậy, tính khoa học của tổ chức vẫn đòi hỏi thực hành kiểm toán phải tôn trọng những nguyên tắc cơ bản:

Thứ nhất: Kiểm toán phải tuyệt đối tuân thủ kế hoạch, chương trình kiểm toán đã được xây dựng. Trong mọi trường hợp, kiểm toán viên không được tự ý thay đổi chương trình.

Nguyên tắc này được hiểu cụ thể: Các kiểm toán viên cần tuân thủ về nội dung các thủ tục kiểm toán, thời gian và phân công nhiệm vụ trong kế hoạch và chương trình kiểm toán đã xây dựng nhằm đảm bảo cuộc kiểm toán đạt chất lượng đúng đắn. Bên cạnh đó, như đã nêu ở giai đoạn trước, kế hoạch và chương trình kiểm toán còn là cơ sở để người phụ trách kiểm toán giám sát và kiểm soát chất lượng kiểm toán nên việc tuân thủ các nội dung đã thiết kế là yêu cầu cần thiết. Tuy nhiên, không có nghĩa là không được thay đổi kế hoạch và chương trình trong mọi trường hợp. Nếu khi thực hiện kiểm toán, kiểm toán viên nhận thấy một số thủ tục kiểm toán xây dựng không phù hợp hoặc do những hoàn cảnh khách quan, chủ quan không thể thực hiện, cũng như việc phân công nhiệm vụ hay dự kiến thời gian, nhân sự kiểm toán cần có sự thay đổi để đảm bảo đáp ứng yêu cầu thực tiễn, kiểm toán viên cần thông báo với người phụ trách kiểm toán để có sự điều chỉnh kịp thời.

Thứ hai: Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên phải thường xuyên ghi chép những phát giác, những nhận định về các nghiệp vụ, các

con số các sự kiện,... nhằm tích lũy bằng chứng, nhận định cho những kết luận kiểm toán và loại trừ những ấn tượng, nhận xét ban đầu không chính xác về nghiệp vụ, các sự kiện thuộc đối tượng kiểm toán.

Nguyên tắc này được hiểu cụ thể, giai đoạn thực hiện kiểm toán là giai đoạn thu thập bằng chứng kiểm toán chủ yếu. Bằng chứng kiểm toán cần đảm bảo tính thích hợp (hiệu lực, phù hợp) và đầy đủ. Do vậy, các kiểm toán viên luôn phải đảm bảo việc thu thập bằng chứng kiểm toán trong các hoàn cảnh. Giai đoạn thực hiện kiểm toán thể hiện rõ nhất chức năng xác minh kiểm toán. Qua đó, khi tiến hành xác minh về đối tượng kiểm toán, các kiểm toán viên có những nghi vấn, dấu hiệu, phát hiện,... cần được ghi chép đầy đủ trên giấy làm việc và từ đó cần thực hiện các thủ tục kiểm toán thích hợp để có kết luận đầy đủ về những phát hiện trên. Việc ghi chép trên giấy làm việc còn là trách nhiệm của kiểm toán viên trong việc hình thành hồ sơ kiểm toán (xem thêm khái niệm hồ sơ kiểm toán ở Chương 5 của Giáo trình này).

Thứ ba: Định kỳ tổng hợp kết quả kiểm toán (trên các bảng tổng hợp) để nhận rõ mức độ thực hiện so với khối lượng công việc chung. Thông thường, cách tổng hợp rõ nhất là dùng các bảng kê chênh lệch hoặc bảng kê xác minh (Bảng 8.1 và 8.2).

Nguyên tắc này đòi hỏi trong giai đoạn thực hiện kiểm toán, các phát hiện kiểm toán luôn được tích lũy trên giấy làm việc. Các phát hiện này có thể đã được thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp và đầy đủ (Bảng 8.1), nhưng cũng có phát hiện kiểm toán cần có sự hỗ trợ của các kiểm toán viên khác hoặc liên kết với các phần hành khác (Bảng 8.2). Việc định kỳ tổng hợp kết quả kiểm toán còn giúp kiểm toán viên phần hành đánh giá kết quả kiểm toán qua đó có sự điều chỉnh kịp thời về thời gian, nhân sự đảm bảo tiến độ chung của cuộc kiểm toán. Bên cạnh đó, việc định kỳ tổng hợp kết quả kiểm toán trong từng phần hành còn giúp người phụ trách kiểm toán giám sát và kiểm soát chất lượng cuộc kiểm toán.

Thứ tư: Mọi điều chỉnh về nội dung, phạm vi, trình tự kiểm toán,... đều phải có ý kiến thống nhất của người phụ trách chung công việc kiểm toán (chủ thể) và người ký thư mời và hợp đồng kiểm toán (khách hàng) nếu có. Mức độ pháp lý của những điều chỉnh này phải tương ứng với tính pháp lý trong lệnh kiểm toán hoặc hợp đồng kiểm toán.

Nguyên tắc trên được hiểu cụ thể, khi thực hiện kế hoạch và chương trình kiểm toán, nếu có sự điều chỉnh thì cần thông báo cho người phụ trách cuộc kiểm toán để đảm bảo sự kiểm soát chất lượng, thông báo cho khách hàng để có được sự phối hợp của khách thể kiểm toán. Bên cạnh đó, trong quá trình tiến hành kiểm toán, kiểm toán viên phát hiện những hành vi sai phạm (gian lận hoặc nhầm lẫn), kiểm toán viên vừa phải đảm bảo thu thập bằng chứng kiểm toán đầy đủ và thích hợp đồng thời thông báo với người phụ trách kiểm toán (thông qua báo cáo trên giấy làm việc) và khách thể kiểm toán. Việc thông báo cho khách thể kiểm toán nhằm giúp cho việc chấn chỉnh cũng như kiểm soát hậu quả được nhanh chóng và kịp thời.

Bảng 8.1. Bảng kê chênh lệch

Chứng từ		Diễn giải	Số tiền			Ghi chú mức độ sai phạm
Số	Ngày		Số sách	Thực tế	Chênh lệch	

Bảng 8.2. Bảng kê xác minh

Chứng từ		Diễn giải	Số tiền	Đối tượng xác minh		Ghi chú mức độ sai phạm
Số	Ngày			Trực tiếp	Gián tiếp	

Thực hành kiểm toán diễn ra theo các chu trình nghiệp vụ hoặc các phân hành kiểm toán với các trình tự khác nhau, phương pháp áp dụng cụ thể khác nhau và hướng tới những mục tiêu không giống nhau tùy thuộc vào quan hệ chủ thể - khách thể kiểm toán, tùy thuộc vào loại hình kiểm toán tiến hành và đặc điểm của các đối tượng kiểm toán cụ thể (xem chi tiết trong các giáo trình Kiểm toán tài chính, Kiểm toán hoạt động, Kiểm toán nội bộ).

8.4. KẾT THÚC KIỂM TOÁN

Giai đoạn kết thúc kiểm toán là quá trình kiểm toán thực hiện chức năng bày tỏ ý kiến một cách rõ nhất. Để kết thúc kiểm toán, cần đưa ra kết luận kiểm toán và lập báo cáo hoặc biên bản kiểm toán.

Nội dung và hình thức cụ thể của kết luận hay báo cáo kiểm toán rất đa dạng tùy theo mục tiêu, phạm vi, loại hình kiểm toán. Tuy nhiên, về mặt khoa học cũng cần khái quát các yêu cầu và nội dung cơ bản của kết luận và báo cáo hoặc biên bản kiểm toán.

Kết luận kiểm toán là sự khái quát kết quả thực hiện các chức năng kiểm toán trong từng cuộc kiểm toán cụ thể. Vì vậy, để kết luận kiểm toán phải bảo đảm yêu cầu cả về nội dung cũng như tính pháp lý.

Về nội dung, kết luận kiểm toán phải phù hợp và đầy đủ. Sự phù hợp của kết luận kiểm toán là sự nhất quán giữa kết luận nêu ra với mục tiêu kiểm toán (đã nêu trong kế hoạch hoặc hợp đồng hay lệnh kiểm toán). Sự đầy đủ của kết luận kiểm toán tức là kết luận kiểm toán phải bao hàm toàn bộ yêu cầu, phạm vi kiểm toán đã xác định và được điều chỉnh (nếu có): mọi khía cạnh khác nhau về nội dung đã xác định trong yêu cầu và mọi bộ phận thuộc phạm vi kiểm toán đã nêu trong kế hoạch kiểm toán hoặc được điều chỉnh (nếu có) đều phải được bao hàm trong kết luận kiểm toán.

Tính pháp lý của kết luận trước hết đòi hỏi những bằng chứng tương xứng theo yêu cầu của các quy chế, chuẩn mực và luật pháp. Đồng thời, tính pháp lý này cũng đòi hỏi các kết luận phải chuẩn xác trong từ ngữ và văn phạm. Chẳng hạn, kết luận kiểm toán không được dùng các cụm từ “nói chung là...”, “tương đối là...”.

Đối với kiểm toán tài chính, để có thể đưa ra kết luận kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán, kiểm toán viên phải tiến hành hàng loạt công việc cụ thể trong giai đoạn kết thúc kiểm toán. Những công việc này thường bao gồm: xem xét các khoản nợ ngoài dự kiến; xem xét các sự kiện xảy ra sau ngày kết thúc niên độ; xem xét giả thuyết về tính liên tục trong hoạt động của đơn vị; thu thập thư giải trình của Ban giám đốc đơn vị; tổng hợp kết quả kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán (*xem chi tiết Chương 7 Giáo trình Kiểm toán tài chính*). Để bảo đảm các yêu cầu pháp lý, trong kiểm toán báo cáo tài chính, các kiểm toán viên độc lập sẽ

đưa ra ý kiến kiểm toán theo quy định trong chuẩn mực kiểm toán với 4 loại phù hợp với các tình huống cụ thể:

1. Ý kiến chấp nhận toàn phần được sử dụng trong tình huống các bảng khai tài chính trung thực, hợp lý và tuân thủ chuẩn mực, chế độ kế toán hiện hành xét trên khía cạnh trọng yếu.

2. Ý kiến kiểm toán ngoại trừ được sử dụng khi dựa trên các bằng chứng kiểm toán đầy đủ, thích hợp đã thu thập được, kiểm toán viên kết luận là các sai sót, xét riêng lẻ hay tổng hợp lại, có ảnh hưởng trọng yếu nhưng không lan tỏa đối với báo cáo tài chính, hoặc kiểm toán viên không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán nhưng kiểm toán viên kết luận rằng những ảnh hưởng có thể có của những sai sót không được phát hiện (nếu có) có thể trọng yếu nhưng không lan tỏa đối với báo cáo tài chính.

3. Ý kiến kiểm toán trái ngược được sử dụng khi dựa trên các bằng chứng kiểm toán đầy đủ và thích hợp thu thập được, kiểm toán viên kết luận là các sai sót, xét riêng lẻ hay tổng hợp lại, có ảnh hưởng trọng yếu và lan tỏa đối với báo cáo tài chính.

4. Ý kiến từ chối được đưa ra khi kiểm toán viên không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán và kiểm toán viên kết luận rằng những ảnh hưởng có thể có của các sai sót không được phát hiện (nếu có) có thể là trọng yếu và lan tỏa đối với báo cáo tài chính. Các trường hợp mà kiểm toán viên không thể thu thập đầy đủ các bằng chứng kiểm toán thích hợp bao gồm: do điều kiện khách quan như thiếu điều kiện thực hiện, thiếu chứng từ, tài liệu kế toán,...

Báo cáo hoặc biên bản kiểm toán là hình thức biểu hiện các chức năng kiểm toán và thể hiện kết luận kiểm toán.

Biên bản kiểm toán thường được sử dụng trong kiểm toán nội bộ hoặc trong từng phần kiểm toán báo cáo tài chính (biên bản kiểm tra tài sản, biên bản xác minh tài liệu hay sự việc,...).

Biên bản kiểm toán thường cần có những yếu tố cơ bản sau:

1. Khái quát lý do (mục tiêu) kiểm toán.
2. Nêu cụ thể cơ cấu, chức trách của những người tham gia.

3. Khái quát quá trình kiểm toán đặc biệt những diễn biến không bình thường.

4. Tổng hợp kết quả kiểm toán.

5. Kết luận kiểm toán (kèm theo các bằng chứng kiểm toán).

6. Nêu kiến nghị.

7. Ghi rõ thời gian lập biên bản.

8. Tên và chữ ký của những người phụ trách.

Báo cáo kiểm toán thường sử dụng cho kiểm toán Báo cáo tài chính do kiểm toán độc lập tiến hành là hình thức biểu hiện chức năng xác minh và bày tỏ ý kiến về báo cáo tài chính được kiểm toán phục vụ yêu cầu của những người quan tâm cụ thể. Báo cáo kiểm toán về Báo cáo tài chính phải tuân thủ chuẩn mực về nội dung, hình thức và kết cấu. Nội dung cơ bản của Báo cáo kiểm toán cần có những yếu tố:

1. Nơi gửi báo cáo kiểm toán.

2. Đối tượng kiểm toán.

3. Cơ sở thực hiện kiểm toán.

4. Kết luận kiểm toán.

5. Nơi lập và ngày lập báo cáo.

6. Chữ ký của kiểm toán viên.

Mẫu Báo cáo kiểm toán về Báo cáo tài chính với ý kiến chấp nhận toàn phần theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700:

Công ty kiểm toán XYZ

Địa chỉ, điện thoại, fax...

Số: ... /20×2

BÁO CÁO KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP

Kính gửi: [Người nhận báo cáo kiểm toán]

Chúng tôi đã kiểm toán báo cáo tài chính kèm theo của Công ty ABC, được lập ngày..., từ trang... đến trang..., bao gồm Bảng cân đối kế toán tại ngày 31/12/N, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu (nếu có), Báo cáo lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc cùng ngày và Bản thuyết minh báo cáo tài chính.

Trách nhiệm của Ban Giám đốc

Ban Giám đốc Công ty chịu trách nhiệm về việc lập và trình bày trung thực và hợp lý báo cáo tài chính của Công ty theo chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính và chịu trách nhiệm về kiểm soát nội bộ mà Ban Giám đốc xác định là cần thiết để đảm bảo cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính không có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn.

Trách nhiệm của Kiểm toán viên

Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính dựa trên kết quả của cuộc kiểm toán. Chúng tôi đã tiến hành kiểm toán theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Các chuẩn mực này yêu cầu chúng tôi tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp, lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán để đạt được sự đảm bảo hợp lý về việc liệu báo cáo tài chính của Công ty có còn sai sót trọng yếu hay không.

Công việc kiểm toán bao gồm thực hiện các thủ tục nhằm thu thập các bằng chứng kiểm toán về các số liệu và thuyết minh trên báo cáo tài chính. Các thủ tục kiểm toán được lựa chọn dựa trên xét đoán của kiểm toán viên, bao gồm đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính do gian lận hoặc nhầm lẫn. Khi thực hiện đánh giá các rủi ro này, kiểm toán viên đã xem xét kiểm soát nội bộ của Công ty liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính trung thực, hợp lý nhằm thiết kế các thủ tục kiểm toán phù hợp với tình hình thực tế, tuy nhiên không nhằm mục đích đưa ra ý kiến về hiệu quả của kiểm soát nội bộ của Công ty. Công việc kiểm toán cũng bao gồm đánh giá tính thích hợp của các chính sách kế toán được áp dụng và tính hợp lý của các ước tính kế toán của Ban Giám đốc cũng như đánh giá việc trình bày tổng thể báo cáo tài chính.

Chúng tôi tin tưởng rằng các bằng chứng kiểm toán mà chúng tôi đã thu thập được là đầy đủ và thích hợp làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán của chúng tôi.

Ý kiến của Kiểm toán viên

Theo ý kiến của chúng tôi, báo cáo tài chính đã phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu tình hình tài chính của Công ty ABC tại ngày 31/12/N, cũng như kết quả hoạt động kinh doanh và tình hình lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc cùng ngày, phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính.

[(Hà Nội), ngày ... tháng ... năm ...]

Công ty kiểm toán XYZ

Tổng Giám đốc

(Họ và tên, chữ ký, đóng dấu)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

Kiểm toán viên

(Họ và tên, chữ ký)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

Ở Việt Nam do những nét đặc thù trong quản lý, báo cáo kiểm toán được bổ sung thêm một số yếu tố cho phù hợp với đặc điểm của Việt Nam (xem chuẩn mực kiểm toán quốc gia Việt Nam số 700 Báo cáo kiểm toán).

Kèm theo báo cáo kiểm toán có thể có “Thư quản lý” gửi cho người quản lý, trong đó kiểm toán viên nêu lên những phát hiện về các vấn đề tồn tại trong đơn vị và những khuyến nghị đề xuất giúp đơn vị cải thiện tình hình.

Mẫu Thư quản lý do Hội kiểm toán viên hành nghề giới thiệu:

Trang 1

(Hà Nội), ngày ... tháng ... năm ...

THƯ QUẢN LÝ

Kính gửi: Hội đồng quản trị và Ban Giám đốc

Công ty Cổ phần Sản Xuất và Thương mại VAS

Thưa Quý vị,

Chúng tôi đã hoàn thành cuộc kiểm toán Báo cáo tài chính cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/N của Công ty Cổ phần Sản Xuất và

Thương mại VAS (“Công ty”). Trong quá trình này, chúng tôi đã tiến hành xem xét kiểm soát nội bộ và hệ thống kế toán của Công ty. Các vấn đề mà chúng tôi cho rằng Quý vị cần quan tâm được đề cập trong Thư quản lý kèm theo. Mục đích chính của công việc này không phải để phát hiện các nhược điểm, tìm kiếm gian lận và sai sót của Công ty mà để giúp chúng tôi đưa ra ý kiến kiểm toán của mình và do đó không nên dựa vào đây để kết luận là không tồn tại những nhược điểm khác.

Thư quản lý này bao gồm các quan sát của chúng tôi về những thủ tục và chính sách hiện hành và các gợi ý của chúng tôi để hoàn thiện các quy trình của Công ty. Chúng tôi đã thảo luận các gợi ý của mình với Ban Giám đốc Công ty. Ý kiến của Ban Giám đốc Công ty được phản ánh trong Thư quản lý dưới tiêu đề “Ý kiến của Công ty”.

Tuy nhiên, chúng tôi cũng xin lưu ý rằng các vấn đề đề cập trong Thư quản lý này là kết quả của việc thực hiện cuộc kiểm toán thông thường để chúng tôi đưa ra ý kiến kiểm toán về Báo cáo tài chính của Công ty. Do đó Thư quản lý này không bao gồm đầy đủ các khiếm khuyết có thể tồn tại trong kiểm soát nội bộ và hệ thống kế toán của Công ty.

Thư quản lý này chỉ phục vụ cho mục đích sử dụng của [Ban Giám đốc Công ty Cổ phần Sản xuất và Thương mại VAS] và không nhằm mục đích cung cấp thông tin cho bất cứ bên thứ ba nào sử dụng. Vì vậy việc cung cấp Thư này cho bên thứ ba sử dụng mà chưa có sự đồng ý bằng văn bản của chúng tôi là không phù hợp và trong trường hợp đó chúng tôi sẽ không chịu trách nhiệm đối với bất kỳ quyết định nào của bên thứ ba do đã sử dụng bản sao của Thư quản lý này.

Nhân dịp này, chúng tôi cảm ơn sự hợp tác và giúp đỡ của Công ty trong quá trình kiểm toán. Nếu Công ty cần thêm thông tin về các gợi ý của chúng tôi hoặc các trợ giúp nào khác, xin vui lòng liên hệ với chúng tôi.

Kính thư,

Trần Văn A

Giám đốc

Thay mặt và đại diện cho

Công ty TNHH Kiểm toán ABC

GIỚI THIỆU

Thư quản lý này đưa ra nhận xét và khuyến nghị nhằm cải tiến các thủ tục kiểm soát nội bộ, quy trình lập các báo cáo tài chính và kế toán của Quý Công ty. Quý Công ty vui lòng xem xét và tiến hành cải thiện kịp thời các đề xuất được trình bày dưới đây.

A. Các vấn đề đã đề cập trong Thư quản lý năm trước

Chúng tôi đã xem xét lại Thư quản lý phát hành cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/N-1 và tổng hợp việc giải quyết những vấn đề đã nêu trong Thư quản lý năm trước cho đến thời điểm hiện tại như sau:

.....

Vấn đề đã nêu:

Giải quyết thực tế:

.....

Vấn đề đã nêu:

Giải quyết thực tế:

B. Các phát hiện trong quá trình kiểm toán năm nay

.....

Phát hiện kiểm toán:

Ảnh hưởng:

Mức độ ưu tiên:

Đề xuất của kiểm toán viên:

Ý kiến của Công ty:

.....

Phát hiện kiểm toán:

Ảnh hưởng:

Mức độ ưu tiên:

Đề xuất của kiểm toán viên:

Ý kiến của Công ty:

.....
Phát hiện kiểm toán:

Ảnh hưởng:

Mức độ ưu tiên:

Đề xuất của kiểm toán viên:

Ý kiến của Công ty:

Những mẫu biểu và cách lập cụ thể của Báo cáo kiểm toán và Thư quản lý được trình bày cụ thể trong Giáo trình Kiểm toán tài chính (Chương 7).

Ngoài ra, nội dung của giai đoạn kết thúc kiểm toán còn tùy thuộc bộ máy kiểm toán. Với kiểm toán nhà nước và kiểm toán nội bộ, sau khi phát hành báo cáo kiểm toán (biên bản kiểm toán), các kiểm toán viên còn theo dõi, kiểm tra việc thực hiện các kết luận, kiến nghị kiểm toán tại khách thể kiểm toán để đảm bảo tính hiệu lực của báo cáo kiểm toán. Với kiểm toán độc lập, sau khi phát hành báo cáo kiểm toán, các kiểm toán viên còn xem xét các sự kiện xảy ra sau khi phát hành báo cáo kiểm toán để đánh giá ảnh hưởng của các sự kiện này tới đối tượng kiểm toán và có thể phải phát hành lại báo cáo kiểm toán trong các trường hợp cụ thể.

Cụ thể, đối với kiểm toán nhà nước và kiểm toán nội bộ, giai đoạn kết thúc kiểm toán được tách ra theo 2 nội dung:

Thứ nhất là bước tổng hợp và lập báo cáo kiểm toán: với bước công việc này, kiểm toán viên sẽ tập hợp và đánh giá các bằng chứng kiểm toán đã thu thập trên cơ sở tính thích hợp và đầy đủ, từ đó thảo luận với nhà quản lý của khách thể kiểm toán về các nội dung trong báo cáo kiểm toán (biên bản kiểm toán) dự thảo, phát hành báo cáo kiểm toán chính thức.

Thứ hai là bước theo dõi việc thực hiện các kết luận và kiến nghị kiểm toán. Mục đích của bước công việc này có ý nghĩa không chỉ với chủ thể kiểm toán mà đối với khách thể kiểm toán cũng có nhiều ý nghĩa. Đối với chủ thể kiểm toán (các kiểm toán viên), bước theo dõi kiến nghị kiểm toán vừa làm tăng tính hiệu lực của báo cáo kiểm toán, đồng thời còn là quá trình xem xét và điều chỉnh cũng như nâng cao chất lượng kiểm toán. Đối với khách thể kiểm toán, đây là quá trình thực hiện

các kiến nghị kiểm toán nhằm đạt mục tiêu quản lý và hoạt động đồng thời nâng cao hiệu quả hoạt động và năng lực quản lý. (xem thêm *Chương 3 - Giáo trình Kiểm toán hoạt động*).

Đối với kiểm toán độc lập, giai đoạn kết thúc kiểm toán, các kiểm toán viên phải thực hiện rất nhiều công việc:

Một là, xem xét các khoản nợ không chắc chắn.

Hai là, xem xét các sự kiện phát sinh sau ngày khóa sổ kế toán lập báo cáo tài chính (trước ngày phát hành báo cáo kiểm toán).

Ba là, đánh giá giả định hoạt động liên tục.

Bốn là, tích lũy các bằng chứng cuối cùng.

Năm là, đánh giá các phát hiện kiểm toán.

Sáu là, thảo luận với ban quản trị và ủy ban kiểm toán của khách thể kiểm toán về các nội dung trên báo cáo kiểm toán dự thảo và thư quản lý dự thảo (nếu có).

Bảy là, phát hành báo cáo kiểm toán chính thức và thư quản lý (nếu có).

(Xem thêm *Chương 7 - Giáo trình Kiểm toán tài chính*).

Câu hỏi và bài tập

A. Câu hỏi ôn tập

Câu 01: Trình bày những nội dung cơ bản của tổ chức công tác kiểm toán. Nêu rõ cơ sở lý luận của tổ chức công tác kiểm toán.

Câu 02: Vì những lý do gì mà một kiểm toán viên từ bên ngoài cần phải đạt được sự hiểu biết về hệ thống kiểm soát nội bộ của khách hàng?

Câu 03: Trình bày các loại kết luận kiểm toán (trong kiểm toán tài chính) và quan hệ của chúng với báo cáo kiểm toán.

Câu 04: Hãy nêu những kiến thức cần thiết về ngành nghề và hoạt động kinh doanh của khách hàng mà một kiểm toán viên cần thu thập được.

Câu 05: Hãy chỉ ra một vài phương pháp cơ bản và các nguồn thông tin nhằm đạt được sự hiểu biết về ngành nghề kinh doanh của khách hàng.

Câu 06: Hãy phân biệt trách nhiệm của các nhà quản lý và trách nhiệm của các kiểm toán viên về các báo cáo tài chính được kiểm toán.

Câu 07: Giải thích tại sao tổ chức công tác kiểm toán được nhận định là vừa mang tính khoa học vừa mang tính nghệ thuật?

Câu 08: Trình bày nội dung và ý nghĩa của giai đoạn chuẩn bị kiểm toán.

Câu 09: Trình bày nội dung và ý nghĩa của giai đoạn thực hiện kiểm toán.

Câu 10: Phân biệt kế hoạch kiểm toán và chương trình kiểm toán.

Câu 11: Vì sao trong bước chuẩn bị kiểm toán, KTV cần xây dựng chương trình cụ thể cho từng phần hành kiểm toán?

Câu 12: Tại sao quy trình kiểm toán cần được xây dựng dựa trên mục tiêu và phạm vi kiểm toán?

Câu 13: Tại sao trong quá trình thực hiện kiểm toán, KTV phải tuyệt đối tuân thủ chương trình kiểm toán đã được xây dựng?

Câu 14: KTV có được điều chỉnh chương trình kiểm toán đã được xây dựng trong giai đoạn chuẩn bị kiểm toán?

Câu 15: Hãy trình bày các yếu tố cơ bản của một cuộc kiểm toán.

B. Hãy lựa chọn câu trả lời đúng nhất cho các câu dưới đây:

8.1. Khái niệm về kiểm toán được xếp như một cơ sở của tổ chức kiểm toán:

- a. Không hoàn toàn hợp lý
- b. Hợp lý vì có hiểu biết chính xác về chức năng và đối tượng của tổ chức mới có thể định hình được các công việc tổ chức cần làm.
- c. Chỉ đơn thuần vì lý do tương đối.
- d. Không một câu nào trong số các câu trên là đúng.

8.2. Tổ chức kiểm toán bao gồm:

- a. Tổ chức nhân sự cho cuộc kiểm toán mà thôi.
- b. Tổ chức các công việc kiểm toán nhưng không bao gồm việc tổ chức nhân sự.
- c. Tổ chức bộ máy kiểm toán và tổ chức công tác kiểm toán.
- d. Tất cả các câu trên đều đúng.

8.3. Khi một chủ thể kiểm toán các bảng khai tài chính của các khách thể khác nhau thì:

- a. Trình tự chung của kiểm toán không thay đổi.
- b. Không có lý do gì phải thay đổi trình tự chung của kiểm toán vì đối tượng của nó vẫn là các bảng khai tài chính.
- c. Phải thay đổi trình tự chung của kiểm toán phù hợp với chức năng, nhiệm vụ của chủ thể kiểm toán cụ thể.
- d. Bắt buộc phải xáo trộn các bước để khách thể không được biết trước chương trình kiểm toán để tìm cách đối phó.

8.4. Để tiến hành kiểm toán các nghiệp vụ cụ thể thì :

- a. Trình tự kiểm toán của tất cả các nghiệp vụ hoàn toàn giống nhau.
- b. Trình tự kiểm toán, các nghiệp vụ khác nhau là hoàn toàn khác nhau kể cả các hướng kiểm toán (hướng kết hợp: từ cụ thể tới tổng quát hoặc từ tổng quát tới cụ thể).
- c. Trình tự kiểm toán hoạt động cụ thể là do kiểm toán viên quyết định mà không căn cứ trên bất cứ một nguyên tắc nào.
- d. Tất cả các câu trên đều sai.

8.5. Trình tự tổ chức công tác kiểm toán bao gồm:

- a. Bước chuẩn bị kiểm toán
- b. Bước thực hành kiểm toán
- c. Bước kết thúc kiểm toán
- d. Chỉ bao gồm giai đoạn chuẩn bị kiểm toán thôi vì thực tế trong hai giai đoạn thực hành kiểm toán và kết thúc kiểm toán, kiểm toán viên chỉ tuân theo các nguyên tắc và các biểu mẫu quy định sẵn, mà không phải tổ chức hoạt động kiểm toán nào.
- e. Bao gồm a, b, c.

8.6. Chuẩn bị kiểm toán nhằm tạo cơ sở trí tuệ và vật chất cho công tác kiểm toán theo nghĩa:

- a. Thu thập văn bản và xác định mục tiêu, phạm vi của cuộc kiểm toán tạo lập cơ sở cho thực hành kiểm toán.
- b. Chỉ định người phụ trách và xác định số lượng, cơ cấu kiểm toán viên cần thiết cho cuộc kiểm toán tạo lập cơ sở trí tuệ và chuẩn bị các thiết bị, phương tiện, điều kiện vật chất khác kèm theo tạo lập cơ sở vật chất.
- c. Xác định kinh phí thực hiện.
- d. Bao gồm tất cả các câu trên.

8.7. Một cuộc kiểm toán cần được tiến hành theo một quy trình chung với 3 bước cơ bản: chuẩn bị, thực hành, và kết thúc kiểm toán. Việc thu thập những thông tin cơ bản nằm trong bước:

- a. Chuẩn bị
- b. Thực hành
- c. Kết thúc
- d. Không nằm trong bước nào ở trên.

8.8. Bổ nhiệm kiểm toán viên thực hiện các công việc kiểm toán một cách phù hợp với năng lực chuyên môn và kiến thức kinh nghiệm là công việc được xác định trong bước:

- a. Chuẩn bị
- b. Thực hành
- c. Kết thúc
- d. Sau kết thúc

8.9. Văn bản pháp quy cần thu thập trong giai đoạn chuẩn bị kiểm toán bao gồm:

- a. Các quy chế về tài chính - kế toán chung cho cả nền kinh tế.
- b. Các quy định hoạt động của ngành trong đó khách thể kiểm toán hoạt động.
- c. Các quy chế do bản thân khách thể kiểm toán đặt ra.
- d. Các quy chế do kiểm toán viên lần trước khuyên khách thể kiểm toán nên vận dụng.
- e. Tất cả các câu trên đều đúng.

8.10. Thu thập thông tin trong giai đoạn chuẩn bị kiểm toán có thể được thực hiện thông qua các công việc cụ thể sau:

- a. Điều tra thực tế (tiếp xúc, hỏi han) các cá nhân cụ thể thuộc khách thể kiểm toán.
- b. Điều tra thực tế (tiếp xúc, hỏi han) các cá nhân cụ thể không nhất thiết phải thuộc khách thể kiểm toán.
- c. Gửi thư xác nhận về tình hình cụ thể của khách thể kiểm toán mà kiểm toán viên quan tâm.
- d. Xem xét các tài liệu, ghi chép của khách thể kiểm toán.
- e. Tất cả các câu trên đều đúng.

8.11. Việc thu thập báo cáo kiểm toán lần trước trong giai đoạn chuẩn bị kiểm toán chủ yếu là nhằm giúp kiểm toán viên:

- a. Xem xét liệu các kiến nghị trong lần kiểm toán trước có được vận dụng trong kỳ kế toán này hay không.
- b. Có nhận định sơ bộ về tình hình hoạt động của khách thể kiểm toán.
- c. Có nhận định sơ bộ về tình hình tài chính - kế toán của khách thể kiểm toán.
- d. Khoanh vùng những sai sót có thể cần tập trung trong cuộc kiểm toán lần này.
- e. Tất cả các câu trên đều đúng.

8.12. Trong quá trình thực hành kiểm toán thì:

- a. Kiểm toán viên có thể tự ý thay đổi quy trình kiểm toán nếu thấy cần thiết.

- b. Kiểm toán viên phải thường xuyên thay đổi quy trình kiểm toán để khách hàng không biết đường đối phó.
 - c. Kiểm toán viên nên thay đổi quy trình kiểm toán một cách nghệ thuật để phát hiện ra các sai sót và gian lận.
 - d. Kiểm toán viên không được phép tự ý thay đổi quy trình kiểm toán đã xây dựng.
- 8.13. Báo cáo kiểm toán là hình thức biểu hiện trực tiếp của:
- a. Chức năng kiểm toán
 - b. Kết luận kiểm toán
 - c. Thư hẹn kiểm toán
 - d. Cả câu a và b đều đúng.
- 8.14. Trong kiểm toán tài chính, có những điểm chưa được xác minh rõ ràng hoặc còn có những sự kiện chưa thể giải quyết xong trước khi kết thúc kiểm toán thì kiểm toán viên sẽ đưa ra ý kiến:
- a. Chấp nhận toàn phần
 - b. Ngoại trừ
 - c. Từ chối
 - d. Trái ngược
- 8.15. Khi kiểm toán báo cáo tài chính, ý kiến trái ngược được đưa ra khi:
- a. Không thực hiện được hợp đồng kiểm toán do điều kiện khách quan mang lại.
 - b. Không chấp nhận toàn bộ bảng khai tài chính.
 - c. Có những điểm xác minh chưa được rõ ràng hoặc có những sự kiện, hiện tượng chưa thể giải quyết xong trước khi kết thúc kiểm toán.
 - d. Cả ba câu trên đều sai.
- 8.16. Báo cáo của kiểm toán viên nội bộ:
- a. Có giá trị pháp lý hơn báo cáo của kiểm toán viên độc lập vì nó được chủ doanh nghiệp rất tin tưởng.
 - b. Có giá trị pháp lý hơn báo cáo Kiểm toán Nhà nước vì tổ chức kiểm toán nội bộ độc lập với bộ phận được kiểm tra.

- c. Có giá trị pháp lý hơn các báo cáo kiểm toán khác vì bộ phận kiểm toán nội bộ được ủy quyền bởi người lãnh đạo cao nhất trong đơn vị.
 - d. Không có câu nào trong số 3 câu trên là đúng.
- 8.17. Trong quá trình thực hành kiểm toán, khi kiểm toán viên chưa có bằng chứng cụ thể về các sai phạm trong hoạt động tài chính kế toán của doanh nghiệp thì kiểm toán viên sử dụng:
- a. Bảng kê chênh lệch
 - b. Bảng kê xác minh
 - c. Bảng kê sai sót
 - d. Tất cả các câu trên đều sai
- 8.18. Một kiểm toán viên thu thập hiểu biết về hoạt động và ngành nghề kinh doanh của khách hàng nhằm:
- a. Đưa ra các khuyến nghị để giúp khách hàng hoạt động hiệu quả hơn
 - b. Đánh giá các sự kiện, nghiệp vụ có chứa đựng sai phạm trọng yếu
 - c. Lập kế hoạch kiểm toán
 - d. Tất cả các câu trên đều đúng
- 8.19. Chương trình kiểm toán được hiểu là:
- a. Tài liệu phản ánh đầy đủ các thông tin về đơn vị được kiểm toán
 - b. Tài liệu chứa các thủ tục nhằm phát hiện và khống chế các gian lận tiềm ẩn trong hoạt động của doanh nghiệp
 - c. Tài liệu có các thủ tục kiểm toán các hoạt động quan trọng của đơn vị được kiểm toán
 - d. Là tài liệu phản ánh số lượng, thứ tự và nội dung các bước kể từ điểm bắt đầu đến điểm kết thúc công việc kiểm toán.
- 8.20. Thu thập thông tin trong giai đoạn chuẩn bị kiểm toán nhằm:
- a. Đánh giá hiệu quả kinh doanh hiệu lực quản trị nội bộ của Ban quản lý
 - b. Thu thập bằng chứng kiểm toán có giá trị
 - c. Đề xuất phương án tăng năng suất lao động cho đơn vị được kiểm toán
 - d. Lập kế hoạch kiểm toán chu đáo

8.21. Lập kế hoạch kiểm toán là:

- a. Quá trình thu thập bằng chứng kiểm toán có hiệu lực
- b. Quá trình cân đối tích cực giữa nhu cầu và nguồn lực đã có
- c. Giai đoạn tốn thời gian và chi phí nhất
- d. Quá trình xác định mục tiêu và phát hành Thư quản lý

C. Hãy nhận định đúng (Đ), sai (S) những câu sau đây và giải thích:

.....a. Tổ chức nói chung là mối liên hệ giữa các yếu tố trong một hệ thống.

.....b. Có thể trình tự công tác kiểm toán là khác nhau tùy theo điều kiện cụ thể của mỗi cuộc kiểm toán song quy trình chung của công tác kiểm toán là như nhau trong mọi cuộc kiểm toán.

.....c. Trong bước thực hành kiểm toán, rất nhiều công việc phải được tiến hành như xác định mục tiêu và phạm vi kiểm toán; phân bổ nhân lực ...; thu thập thông tin... Đây là giai đoạn đầu của quy trình kiểm toán.

.....d. Một trong những nguyên tắc cơ bản của bước thực hành kiểm toán là kiểm toán viên phải tuyệt đối tuân thủ quy trình kiểm toán đã được xây dựng.

.....e. Trong quy trình chung của công tác tổ chức kiểm toán, đưa ra kết luận kiểm toán và lập báo cáo hoặc biên bản kiểm toán là công việc thuộc giai đoạn thực hành kiểm toán.

.....f. Trong kết luận kiểm toán, kiểm toán viên thường hay sử dụng các cụm từ như “nói chung là ...” và “tương đối là ...” vì đó chính là những cụm từ phù hợp với các kết luận tổng quát.

.....g. Trong kiểm toán báo cáo tài chính, ý kiến từ chối được đưa ra khi không thực hiện được kế hoạch hoặc hợp đồng kiểm toán do điều kiện khách quan mang lại như thiếu điều kiện thực hiện, thiếu chứng từ ...

.....h. Trong giai đoạn chuẩn bị kiểm toán, thu thập thông tin thực chất là thu thập và đánh giá các bằng chứng kiểm toán làm cơ sở cho các ý kiến nhận xét của kiểm toán viên về bảng khai tài chính.

.....i. Trong trường hợp kiểm toán viên đưa ra ý kiến khác với

ý kiến chấp nhận toàn phần thì kiểm toán viên phải nêu rõ lý do trong báo cáo kiểm toán.

.....j. Báo cáo kiểm toán có giá trị pháp lý cao hơn biên bản kiểm toán.

.....k. Phí kiểm toán luôn được xác định trước khi cuộc kiểm toán bắt đầu

.....l. Để có một kế hoạch kiểm toán phù hợp thì kiểm toán viên phải có những hiểu biết tốt về ngành nghề và lĩnh vực kinh doanh của khách hàng.

.....m. Việc thu thập thông tin về ngành nghề và lĩnh vực kinh doanh của khách hàng cần được thực hiện trong giai đoạn thực hành kiểm toán.

.....n. Chương trình kiểm toán chỉ có tác dụng đối với những kiểm toán viên chưa có nhiều kinh nghiệm trong nghề

.....o. Để tiết kiệm thời gian và chi phí, tổ chức kiểm toán cần xây dựng một chương trình mẫu áp dụng cho mọi cuộc kiểm toán.

.....p. Khi kết thúc cuộc kiểm toán, KTV phải phát hành báo cáo kiểm toán và thư quản lý để nêu ý kiến của mình về đối tượng được kiểm toán.

.....q. Mục tiêu của kiểm toán hoạt động là xác minh tính trung thực, hợp lý của các thông tin trên bảng khai tài chính.

.....r. Kế hoạch kiểm toán phải được xây dựng phù hợp với từng loại hình kiểm toán.

.....s. Do đặc trưng cơ bản của các loại hình kiểm toán là khác nhau dẫn tới trình tự cụ thể trong từng bước của quy trình kiểm toán cũng có điểm khác biệt.

.....t. Trong quá trình kiểm toán, KTV cần ghi chép lại các phát hiện của mình nhằm tích lũy bằng chứng kiểm toán.

.....u. Kết luận của KTV về BCTC được kiểm toán phải được ghi rõ trong phần cuối cùng của thuyết minh BCTC.

.....v. Mục đích của việc tìm hiểu sâu sắc ngành nghề và lĩnh vực kinh doanh của khách hàng là để tư vấn cho đơn vị được kiểm toán biện pháp nhằm tăng cường hiệu quả hoạt động.

D. Hãy điền những từ hoặc cụm từ thích hợp nhất vào các chỗ trống sau đây:

1. Trong mọi cuộc kiểm toán, tổ chức kiểm toán đều phải được thực hiện theo trình tự chung với ba bước cơ bản : I:, II: và III: Công việc đầu tiên của tổ chức công tác kiểm toán nhằm tạo ra tất cả tiền đề và điều kiện cụ thể trước khi thực hành kiểm toán gọi là; là quá trình thực hiện đồng bộ các công việc đã ấn định trong kế hoạch, quy trình kiểm toán. là việc đưa ra kết luận kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán hay biên bản kiểm toán.

2. Kèm theo báo cáo kiểm toán có thể có văn bản do kiểm toán viên lập và gửi kèm cho Ban quản lý được gọi là để nêu lên những của kiểm toán viên nhằm giúp cho đơn vị được kiểm toán khắc phục những hạn chế của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ.

3. Trong kết luận kiểm toán, kiểm toán viên đưa ra ý kiến về toàn bộ báo cáo tài chính. được sử dụng trong trường hợp bảng khai tài chính được trình bày trung thực và hợp lý và lập theo đúng chuẩn mực.

..... được sử dụng khi có những điểm chưa xác minh được rõ ràng hoặc còn có những sự kiện, hiện tượng chưa thể giải quyết xong trước khi kết thúc kiểm toán.

..... được sử dụng khi không chấp nhận (toàn bộ) bảng khai tài chính.

..... được đưa ra khi kiểm toán viên không thực hiện được kế hoạch hay hợp đồng kiểm toán do điều kiện khách quan mang lại như thiếu điều kiện thực hiện, thiếu chứng từ ...

4. Kiểm toán có mục tiêu xác minh tính trung thực và hợp pháp của bảng khai tài chính.

Kiểm toán có mục tiêu bảo vệ tài sản, xác minh nhiệm vụ tài chính kế toán.

Kiểm toán có mục tiêu đánh giá việc chấp hành các quy tắc, chế độ, luật pháp.

E. Bài tập tình huống

Tình huống 1

Công ty cổ phần Đầu tư và Xây lắp Dầu khí Sài Gòn hoạt động đa ngành nghề ở thị trường trong nước, có uy tín và thương hiệu trong Tập đoàn Dầu khí, kinh doanh có hiệu quả, nâng cao tỷ suất lợi nhuận so với tổng số vốn, không ngừng nâng cao đời sống vật chất và tinh thần cho người lao động trong doanh nghiệp, góp phần xây dựng và phát triển Tổng Công ty cổ phần Xây lắp Dầu khí Việt Nam. Ngành nghề kinh doanh chủ yếu: khai thác đá, cát, sỏi, đất sét (không hoạt động tại trụ sở); sản xuất thùng, bể chứa, dụng cụ chứa đựng bằng kim loại; gia công cơ khí, xử lý và tráng phủ kim loại; lắp đặt máy móc và thiết bị công nghiệp; xây dựng nhà các loại; xây dựng công trình đường bộ, công trình công ích; xây dựng công trình kỹ thuật dân dụng.

Theo quy định của Ủy ban chứng khoán Nhà nước, đây là doanh nghiệp bắt buộc phải được kiểm toán hàng năm bởi kiểm toán độc lập. Nếu được bổ nhiệm kiểm toán BCTC năm N cho Công ty, theo bạn, quá trình chuẩn bị kiểm toán cần được tiến hành như thế nào?

Tình huống 2

Ngân hàng AMB là một trong những ngân hàng hàng đầu cung cấp các sản phẩm, dịch vụ ngân hàng hiện đại, tiện ích; dịch vụ bảo hiểm vượt trội; các dịch vụ về chứng khoán và đầu tư tài chính... Với đội ngũ gần 30.000 cán bộ, nhân viên là các chuyên gia tư vấn tài chính được đào tạo bài bản, có kinh nghiệm; hệ thống các chi nhánh, văn phòng giao dịch ở khắp các tỉnh thành trong cả nước. AMB duy trì một bộ phận kiểm toán nội bộ, thường xuyên thực hiện các cuộc kiểm toán hoạt động nhằm tăng cường hiệu lực quản trị nội bộ của Ban Tổng giám đốc.

Theo bạn, quy trình của cuộc kiểm toán hoạt động cần được thực hiện như thế nào bởi các kiểm toán viên nội bộ?

Tình huống 3

Công ty Hòa An đề nghị KTV tiến hành kiểm toán sớm hơn so với thời hạn trong Hợp đồng cung cấp dịch vụ kiểm toán tài chính nửa tháng với lý do: đề nghị KTV thực hiện công việc kế toán của tháng cuối năm và lập BCTC cho họ (vì kế toán tổng hợp nghỉ ốm và không có

D. Hãy điền những từ hoặc cụm từ thích hợp nhất vào các chỗ trống sau đây:

1. Trong mọi cuộc kiểm toán, tổ chức kiểm toán đều phải được thực hiện theo trình tự chung với ba bước cơ bản : I:, II: và III: Công việc đầu tiên của tổ chức công tác kiểm toán nhằm tạo ra tất cả tiền đề và điều kiện cụ thể trước khi thực hành kiểm toán gọi là; là quá trình thực hiện đồng bộ các công việc đã ấn định trong kế hoạch, quy trình kiểm toán. là việc đưa ra kết luận kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán hay biên bản kiểm toán.

2. Kèm theo báo cáo kiểm toán có thể có văn bản do kiểm toán viên lập và gửi kèm cho Ban quản lý được gọi là để nêu lên những của kiểm toán viên nhằm giúp cho đơn vị được kiểm toán khắc phục những hạn chế của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ.

3. Trong kết luận kiểm toán, kiểm toán viên đưa ra ý kiến về toàn bộ báo cáo tài chính. được sử dụng trong trường hợp bảng khai tài chính được trình bày trung thực và hợp lý và lập theo đúng chuẩn mực.

..... được sử dụng khi có những điểm chưa xác minh được rõ ràng hoặc còn có những sự kiện, hiện tượng chưa thể giải quyết xong trước khi kết thúc kiểm toán.

..... được sử dụng khi không chấp nhận (toàn bộ) bảng khai tài chính.

..... được đưa ra khi kiểm toán viên không thực hiện được kế hoạch hay hợp đồng kiểm toán do điều kiện khách quan mang lại như thiếu điều kiện thực hiện, thiếu chứng từ ...

4. Kiểm toán có mục tiêu xác minh tính trung thực và hợp pháp của bảng khai tài chính.

Kiểm toán có mục tiêu bảo vệ tài sản, xác minh nhiệm vụ tài chính kế toán.

Kiểm toán có mục tiêu đánh giá việc chấp hành các quy tắc, chế độ, luật pháp.

E. Bài tập tình huống

Tình huống 1

Công ty cổ phần Đầu tư và Xây lắp Dầu khí Sài Gòn hoạt động đa ngành nghề ở thị trường trong nước, có uy tín và thương hiệu trong Tập đoàn Dầu khí, kinh doanh có hiệu quả, nâng cao tỷ suất lợi nhuận so với tổng số vốn, không ngừng nâng cao đời sống vật chất và tinh thần cho người lao động trong doanh nghiệp, góp phần xây dựng và phát triển Tổng Công ty cổ phần Xây lắp Dầu khí Việt Nam. Ngành nghề kinh doanh chủ yếu: khai thác đá, cát, sỏi, đất sét (không hoạt động tại trụ sở); sản xuất thùng, bể chứa, dụng cụ chứa đựng bằng kim loại; gia công cơ khí, xử lý và tráng phủ kim loại; lắp đặt máy móc và thiết bị công nghiệp; xây dựng nhà các loại; xây dựng công trình đường bộ, công trình công ích; xây dựng công trình kỹ thuật dân dụng.

Theo quy định của Ủy ban chứng khoán Nhà nước, đây là doanh nghiệp bắt buộc phải được kiểm toán hàng năm bởi kiểm toán độc lập. Nếu được bổ nhiệm kiểm toán BCTC năm N cho Công ty, theo bạn, quá trình chuẩn bị kiểm toán cần được tiến hành như thế nào?

Tình huống 2

Ngân hàng AMB là một trong những ngân hàng hàng đầu cung cấp các sản phẩm, dịch vụ ngân hàng hiện đại, tiện ích; dịch vụ bảo hiểm vượt trội; các dịch vụ về chứng khoán và đầu tư tài chính... Với đội ngũ gần 30.000 cán bộ, nhân viên là các chuyên gia tư vấn tài chính được đào tạo bài bản, có kinh nghiệm; hệ thống các chi nhánh, văn phòng giao dịch ở khắp các tỉnh thành trong cả nước. AMB duy trì một bộ phận kiểm toán nội bộ, thường xuyên thực hiện các cuộc kiểm toán hoạt động nhằm tăng cường hiệu lực quản trị nội bộ của Ban Tổng giám đốc.

Theo bạn, quy trình của cuộc kiểm toán hoạt động cần được thực hiện như thế nào bởi các kiểm toán viên nội bộ?

Tình huống 3

Công ty Hòa An đề nghị KTV tiến hành kiểm toán sớm hơn so với thời hạn trong Hợp đồng cung cấp dịch vụ kiểm toán tài chính nửa tháng với lý do: đề nghị KTV thực hiện công việc kế toán của tháng cuối năm và lập BCTC cho họ (vì kế toán tổng hợp nghỉ ốm và không có

người thay thế) trước khi tiến hành kiểm toán. KTV Hạnh hoàn toàn nhất trí với nguyện vọng của Hòa An vì cô cho rằng: trách nhiệm của KTV không chỉ là thực hiện các thủ tục kiểm toán theo quy định trong Luật Kiểm toán độc lập mà còn phải hoàn tất một số công việc kế toán theo yêu cầu của khách hàng.

Tình huống 4

Công ty kiểm toán AAC kiểm toán thường niên cho doanh nghiệp nhà nước Thiên Bình. Ngày 15 tháng 11 năm 2015 công ty AAC lại tiếp tục được bổ nhiệm kiểm toán BCTC năm 2015 cho Thiên Bình. Sau khi thu thập một số thông tin ban đầu, KTV nhận thấy khách hàng của mình có sự thay đổi sau: năm 2015, Công ty có giai đoạn chuyển đổi sau: 6 tháng đầu là DNNN, 6 tháng cuối năm chuyển sang hình thức công ty TNHH một thành viên. Vậy, quy trình kiểm toán cho Thiên Bình có cần thiết phải thay đổi không? Vì sao?

Tình huống 5

Tháng 1 năm 2014, Mạng lưới cơ quan an toàn thực phẩm quốc tế (INFOSAN) đã phát đi cảnh báo về việc thu hồi trên phạm vi toàn cầu đối với táo và các sản phẩm táo caramel chế biến và đóng gói sẵn được nhập khẩu bởi các nước từ Hoa Kỳ do nghi ngờ nhiễm vi khuẩn *Listeria monocytogenes* (một loại vi khuẩn có thể gây tử vong). Sản phẩm bị thu hồi này đã được xuất khẩu sang Việt Nam gây ra tâm lí lo ngại cho người tiêu dùng. Hệ thống các nhà hàng, đại lí, siêu thị ngưng nhập hàng. Điều này ảnh hưởng lớn đến công ty thực phẩm Hoàng Hà, khi hàng trăm tấn táo Mỹ không có khả năng tiêu thụ. Là kiểm toán viên kiểm toán BCTC hàng năm cho Hoàng Hà, theo bạn thông tin trên có ảnh hưởng gì đến quá trình kiểm toán BCTC năm 2014 không? Vì sao?

Tình huống 6

Khi kiểm toán BCTC của công ty xi măng PS - một công ty con của tập đoàn công nghiệp xi măng Việt Nam, kiểm toán viên Lê phát hiện thấy tại ngày 31/12/20XX số dư khoản nợ ngắn hạn cao hơn tài sản ngắn hạn khoảng 280 tỷ đồng. Lê nghi ngờ khả năng hoạt động liên tục của PS nên đã yêu cầu ban quản trị của PS giải trình. Ban giám đốc PS vẫn tin tưởng rằng BCTC của công ty vẫn đang được lập trên cơ sở giá định hoạt động liên tục. Lý do được Ban Giám đốc đưa ra là trong tổng

các khoản nợ ngắn hạn của công ty có 260 tỷ đồng là khoản nợ phải trả tập đoàn về phần vốn nhà nước sau cổ phần hóa. Công ty PS đã gửi công văn đề nghị tập đoàn điều chỉnh khoản nợ trên thành khoản nợ dài hạn với lãi suất nội bộ. Mặt khác để cân đối lại dòng tiền, Hội đồng quản trị cũng đã nhất trí phương án trình đại hội đồng cổ đông thông qua kế hoạch tăng vốn điều lệ. Ban giám đốc tin tưởng rằng các kế hoạch trên sẽ đều được thực hiện thành công. Với tư cách là KTV phụ trách cuộc kiểm toán công ty PS, ý kiến kiểm toán nào cần được Lê xem xét đưa ra trong báo cáo kiểm toán.

TỔ CHỨC BỘ MÁY KIỂM TOÁN

Tóm tắt chương

Tiếp theo Chương 8, Chương này của giáo trình đề cập đến vấn đề thứ hai trong tổ chức kiểm toán đó là tổ chức bộ máy kiểm toán. Bộ máy kiểm toán gồm cả con người và phương tiện chứa đựng các yếu tố của kiểm toán để thực hiện chức năng kiểm toán. Tổ chức bộ máy kiểm toán với những mô hình tổ chức và cơ chế hoạt động linh hoạt nhằm thích ứng với đặc điểm của đối tượng và khách thể kiểm toán trong các cuộc kiểm toán cụ thể và hướng tới việc thực hiện các chức năng của kiểm toán.

Những vấn đề được trình bày trong Chương 10 Tổ chức bộ máy kiểm toán tương đối rộng, bao quát hầu hết các khía cạnh của các chủ thể kiểm toán nên những vấn đề này sẽ không nhắc lại trong tổ chức kiểm toán báo cáo tài chính, tổ chức kiểm toán hoạt động. Đi từ nguyên tắc và nhiệm vụ của tổ chức bộ máy kiểm toán, Chương 10 Tổ chức bộ máy kiểm toán mô tả một cách có hệ thống các yếu tố trong "giới nghề nghiệp" thuộc lĩnh vực kiểm toán qua phân giới thiệu về các chức danh kiểm toán viên và các tổ chức nghề nghiệp của các kiểm toán viên trong các quốc gia trên thế giới, các tổ chức quốc tế và tại Việt Nam. Chương này cũng làm rõ nhân tố cơ sở hình thành các bộ máy kiểm toán là kiểm toán viên với hai yêu cầu cơ bản là trình độ chuyên môn và đạo đức nghề nghiệp. Các tổ chức hiệp hội nghề nghiệp kiểm toán cũng là vấn đề được xem xét đến trong chương này. Tuy nhiên, vấn đề cơ bản nhất và dành nhiều dung lượng nghiên cứu nhất trong chương này là tổ chức các bộ máy kiểm toán bao gồm kiểm toán nhà nước, kiểm toán độc lập và kiểm toán nội bộ. Chương 9 cũng dành khá nhiều thời lượng mô tả thực trạng tổ chức các bộ máy kiểm toán trên ở Việt Nam hiện nay.

9.1. NGUYÊN TẮC VÀ NHIỆM VỤ CỦA TỔ CHỨC BỘ MÁY KIỂM TOÁN

Như đã đề cập trong Chương 8, các yếu tố cấu thành hệ thống phương pháp kiểm toán bao gồm hai phân hệ là các phương pháp kiểm toán chứng từ (gồm kiểm toán cân đối, đối chiếu logic, đối chiếu trực tiếp) và các phương pháp kiểm toán ngoài chứng từ (gồm điều tra, thực nghiệm, kiểm kê), những yếu tố này phải trở thành nhận thức và cả kinh nghiệm trong con người và trở thành cơ chế hoạt động (kể cả phần cứng và phần mềm) của các phương tiện cấu thành bộ máy kiểm toán.

Lý thuyết hệ thống cũng chỉ rõ mối liên hệ logic giữa các yếu tố, phân hệ và hệ thống. Đó là mối liên hệ giữa cái riêng - cái chung và chúng có thể chuyển hóa cho nhau song sự bao gồm cái riêng trong cái chung vẫn phải được tôn trọng trong tổ chức bộ máy kiểm toán nói riêng cũng như trong mọi hệ thống tổ chức nói chung. Ngoài ra, theo nguyên lý chung của tổ chức bộ máy, bộ máy kiểm toán cũng có thể được tổ chức theo phương thức trực tuyến - tham mưu hoặc phương thức chức năng và có thể chọn loại hình tập trung hay phân tán tùy theo quy mô và địa bàn hoạt động, tùy khả năng và phương tiện điều hành,...

Do có sự khác nhau về các điều kiện trên và thêm vào đó là trình độ nhận thức và kinh nghiệm kiểm toán cùng mức trang bị các phương tiện kiểm toán ở mỗi nơi, mỗi lúc khác nhau nên bộ máy kiểm toán không thể tổ chức theo một khuôn mẫu máy móc. Hơn nữa, khi đã đề cập tới yếu tố con người là đề cập tới các mối quan hệ xã hội, đến truyền thống văn hoá cụ thể. Vì vậy, tổ chức bộ máy kiểm toán không chỉ mang tính khoa học mà còn mang cả tính nghệ thuật nữa. Trong trường hợp này tính khoa học của tổ chức bộ máy kiểm toán đòi hỏi phải tạo ra những mối liên hệ giữa các yếu tố, các phân hệ với hệ thống; giữa bản thân hệ thống kiểm toán với các yếu tố khác và cả với môi trường hoạt động của hệ thống này. Trong khi đó, tính nghệ thuật của tổ chức bộ máy kiểm toán đòi hỏi phải xử lý các mối liên hệ này thật mềm dẻo để duy trì được biên độ tổ chức ở mức cao nhất (như đã nêu trong mục 8.1) thích ứng với từng điều kiện cụ thể về nhân viên, thiết bị và môi trường thực hiện,...

Tất cả các yêu cầu trên đòi hỏi khoa học về tổ chức kiểm toán trước hết phải xác định được những nguyên tắc cơ bản về tổ chức bộ máy kiểm

toán, trên cơ sở đó xác định các mô hình tổ chức trong hàng loạt các mối liên hệ trong và ngoài hệ thống, đồng thời phân tích điều kiện và xác định mục tiêu và bước đi trong tổ chức bộ máy kiểm toán ở Việt Nam.

Từ nhận thức trên về bản chất của tổ chức và tổ chức bộ máy kiểm toán, có thể nhận thấy *nguyên tắc cơ bản của tổ chức bộ máy kiểm toán* là:

1. *Phải xây dựng đội ngũ kiểm toán viên đủ về số lượng và bảo đảm yêu cầu chất lượng phù hợp với từng bộ máy kiểm toán.*

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

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

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

2. *Hệ thống bộ máy kiểm toán phải bao gồm các phân hệ chứa đựng các mối liên hệ trong - ngoài khác nhau phù hợp với nguyên tắc chung của lý thuyết tổ chức và phù hợp với quy luật của phép biện chứng về liên hệ.*

Thật vậy, mục tiêu của tổ chức là tạo ra mối liên hệ giữa các yếu tố trong một hệ thống theo một trật tự xác định. Trong kiểm toán, trật tự này được xác định khác nhau do quan hệ giữa các mục tiêu kiểm toán khác nhau với các khách thể kiểm toán khác nhau. Mỗi khách thể, mỗi

chủ thể này lại có nhiều mối liên hệ khác ngoài kiểm toán. Trong việc xử lý hàng loạt mối liên hệ phức tạp này cần phải có phương pháp luận biện chứng giữa các sự vật, hiện tượng, giữa cái chung và cái riêng, giữa cái mới và cái cũ.

3. Tổ chức bộ máy kiểm toán phải quán triệt nguyên tắc chung của mọi hệ thống tổ chức bộ máy: tập trung, dân chủ thích ứng với từng bộ phận kiểm toán.

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

4. Tổ chức bộ máy phải phù hợp với mục tiêu hoạt động của tổ chức kiểm toán. Tùy theo mục tiêu của tổ chức kiểm toán là tập trung thực hiện kiểm toán tài chính, kiểm toán hoạt động hay kiểm toán liên kết mà yêu cầu về trình độ của kiểm toán viên là khác nhau. Mục tiêu hoạt động của kiểm toán nhà nước ở mỗi quốc gia cũng khác nhau, trong mỗi thời kỳ tại một quốc gia cũng khác nhau ảnh hưởng đến cách thức tổ chức khác nhau của kiểm toán nhà nước.

Từ ý nghĩa và nguyên tắc tổ chức bộ máy kiểm toán có thể thấy nhiệm vụ cơ bản của tổ chức bộ máy kiểm toán là xây dựng mô hình tổ chức bộ máy, xác định kiểu liên hệ trong từng mô hình và mối liên hệ giữa các yếu tố cơ bản cấu thành hệ thống bộ máy kiểm toán - kiểm toán viên. Để giải quyết nhiệm vụ cơ bản này cần lần lượt nghiên cứu các vấn đề cụ thể sau:

- a) *Kiểm toán viên*
- b) *Tổ chức hiệp hội kiểm toán viên*
- c) *Tổ chức bộ máy kiểm toán nội bộ*
- d) *Tổ chức bộ máy kiểm toán độc lập*
- e) *Tổ chức bộ máy kiểm toán nhà nước*

9.2. KIỂM TOÁN VIÊN

9.2.1. Khái quát chung về kiểm toán viên

Kiểm toán viên (KTV) là khái niệm chung chỉ những người làm công tác kiểm toán cụ thể có trình độ nghiệp vụ tương xứng với công việc đó. Trong ý nghĩa hẹp, từ kiểm toán viên (Auditor) thường gắn với chức danh kế toán viên công chứng (Certified Public Accountant - CPA). Tuy nhiên trong cả lý luận và thực tế, khái niệm kiểm toán viên cũng bao hàm cả kiểm toán viên nhà nước (Government Auditor) và cả kiểm toán viên nội bộ (Internal Auditor).

Kiểm toán viên nhà nước: là các công chức nhà nước thực hiện nhiệm vụ kiểm toán. Các kiểm toán viên nhà nước thường được sắp xếp theo ngạch bậc của công chức nhà nước. Cơ chế tuyển dụng và bổ nhiệm kiểm toán viên nhà nước tùy thuộc vào quy định của từng quốc gia và từng thời kỳ cụ thể. Chức năng và nhiệm vụ của Kiểm toán Nhà nước và kiểm toán viên nhà nước cũng được quy định khác nhau giữa các quốc gia. Mặc dù các quy định của từng quốc gia khác nhau nhưng kiểm toán viên nhà nước giữa các quốc gia cũng phải tuân thủ những quy định về chuyên môn nghiệp vụ và đạo đức nghề nghiệp mang tính tương đồng. Theo xu hướng hiện đại, các kiểm toán viên nhà nước cũng sẽ thực hiện tất cả các loại hình kiểm toán bao gồm cả kiểm toán tài chính, kiểm toán hoạt động và kiểm toán tuân thủ. Do đó, tính chuyên nghiệp đối với kiểm toán viên nhà nước ngày càng được đòi hỏi cao hơn.

Kiểm toán viên độc lập: là những người hành nghề kiểm toán chuyên nghiệp. Các kiểm toán viên độc lập có thể hoạt động trong các hãng kiểm toán hoặc văn phòng kiểm toán tư. Các kiểm toán viên độc lập thường phải tuân thủ các yêu cầu về chuyên môn và đạo đức nghề nghiệp theo chuẩn mực của từng quốc gia. Tuy nhiên, loại hình kiểm toán này cho phép mở rộng phạm vi hoạt động của kiểm toán viên không chỉ trong từng quốc gia mà có thể trên phạm vi khu vực và thế giới. Một số chứng chỉ nghề nghiệp kiểm toán độc lập tại các nước phát triển được chấp nhận sử dụng ở rất nhiều nước trên thế giới.

Kiểm toán viên nội bộ: Phần lớn các công ty có quy mô lớn hoặc địa bàn hoạt động rộng, đặc biệt là các doanh nghiệp đa quốc gia đều duy trì hoạt động của các kiểm toán viên nội bộ. Các kiểm toán viên nội

bộ cũng có thể làm việc trong các cơ quan nhà nước, các tổ chức phi lợi nhuận. Mục tiêu lớn nhất của kiểm toán viên nội bộ là đánh giá tính hiệu lực và hiệu quả của hệ thống kiểm soát nội bộ, của từng tác nghiệp trong hệ thống. Khác với kiểm toán viên độc lập thường thực hiện kiểm toán định kỳ theo niên độ kế toán, kiểm toán viên nội bộ có thể thực hiện kiểm toán vào bất kỳ thời điểm nào theo yêu cầu quản lý. Kiểm toán viên nội bộ sẽ báo cáo trực tiếp cho ủy ban kiểm toán hoặc chủ tịch hội đồng quản trị hoặc các quản lý cấp cao.

Kiểm toán viên nội bộ có thể có xuất phát điểm là các kế toán viên, nhà quản lý, kỹ thuật viên có kinh nghiệm và hiểu biết về các lĩnh vực liên quan đến kiểm toán, đặc biệt là các loại hình công nghệ, các quy trình kỹ thuật, các định mức. Theo xu hướng hiện đại, trách nhiệm của nhà quản lý là xác định và quản trị rủi ro còn trách nhiệm của kiểm toán viên nội bộ là cung cấp sự đảm bảo về tính phù hợp và hiệu lực của quản trị rủi ro trong doanh nghiệp. Để nâng cao hơn nữa vai trò và vị trí trong doanh nghiệp, kiểm toán viên nội bộ cần định vị công việc của mình trong bối cảnh khuôn khổ quản trị rủi ro. Điều này liên quan đến phương pháp các nhà quản lý phát hiện, đánh giá, phản ứng lại và lập báo cáo về rủi ro và theo đó kiểm toán viên nội bộ sẽ đánh giá và hỗ trợ nhằm cải thiện hoạt động.

9.2.2. Yêu cầu về trình độ chuyên môn

Năng lực chuyên môn là yếu tố quan trọng đối với kiểm toán viên. Năng lực chuyên môn cao hay thấp sẽ ảnh hưởng rất lớn đến chất lượng của cuộc kiểm toán vì nó có ảnh hưởng đến khả năng của kiểm toán viên trong việc đánh giá và đưa ra ý kiến xác đáng về đối tượng được kiểm toán.

Yêu cầu về năng lực chuyên môn được hiểu là kiểm toán viên phải đạt được trình độ chuyên môn nhất định. Cụ thể, kiểm toán viên phải có kiến thức kinh tế, tài chính, kế toán và kiểm toán tương đối rộng. Thêm vào đó, kiểm toán viên cũng cần có kiến thức về pháp luật nói chung, đặc biệt pháp luật trong lĩnh vực tài chính, kế toán và kiểm toán. Để đạt được điều đó, kiểm toán viên phải có bằng cấp để xác nhận trình độ được đào tạo như bằng cấp xác nhận trình độ học vấn cao đẳng, đại học hay các chứng chỉ nghề nghiệp,...

Trình độ chuyên môn có thể còn được yêu cầu về kinh nghiệm làm việc, thời gian thực tế hành nghề. Khi đã đạt được trình độ chuyên môn, kiểm toán viên phải duy trì trình độ chuyên môn bằng cách liên tục cập nhật những thay đổi trong lĩnh vực tài chính, kế toán, kiểm toán... kể cả các công bố quốc gia và quốc tế, các quy định phù hợp và các yêu cầu khác của luật pháp. Kiểm toán viên phải tuân thủ ít nhất là chương trình cập nhật kiến thức hàng năm theo luật định để đảm bảo kiểm soát chất lượng trong hoạt động kiểm toán.

Trong điều kiện nền kinh tế thế giới ngày càng quốc tế hóa sâu rộng, kiểm toán viên cần phải thông thạo ngoại ngữ để có thể mở rộng phạm vi hoạt động và nghiên cứu các tài liệu quốc tế nhằm nâng cao trình độ. Bên cạnh đó, việc sử dụng thành thạo các công cụ tin học cũng là một yêu cầu chuyên môn trong kiểm toán. Hiện nay, trong thời đại công nghệ thông tin được ứng dụng rộng rãi, việc sử dụng hệ thống hoạch định nguồn lực (ERP) hay kế toán máy ngày càng phổ biến, do đó các kiểm toán viên cần phải có kiến thức về tin học.

Năng lực chuyên môn còn bao gồm cả khả năng giao tiếp. Với một nghề nghiệp phải tiếp xúc nhiều với các khách hàng, với các đối tượng có liên quan như kiểm toán thì khả năng giao tiếp tốt càng quan trọng. Có được một nghệ thuật giao tiếp tốt sẽ giúp cho kiểm toán viên tránh được những hiểu lầm, những bất đồng với đơn vị được kiểm toán. Hơn nữa, tạo thuận lợi trong việc thu thập các số liệu làm bằng chứng kiểm toán và nhất là việc duy trì mối quan hệ tốt đẹp và lâu dài giữa đơn vị kiểm toán và đơn vị được kiểm toán.

Ngoài năng lực chuyên môn cần có để đảm bảo cho yêu cầu kiểm toán, KTV cần có các kỹ năng sau: kỹ năng sử dụng thành thạo các phương tiện trang thiết bị phục vụ cho kiểm toán; kỹ năng thực hiện công việc độc lập như tự tổ chức công việc, đánh giá sự phù hợp của các công việc cần thực hiện trong quá trình kiểm toán; kỹ năng làm việc theo nhóm; kỹ năng phát hiện và giải quyết vấn đề; kỹ năng thu thập thông tin; kỹ năng thuyết trình vấn đề bằng lời và bằng văn bản; kỹ năng xét đoán nghề nghiệp; kỹ năng về khả năng kiểm chế cảm xúc, nhạy cảm nghề nghiệp,... Các kỹ năng này là những yếu tố góp phần làm nên chất lượng và tính chuyên nghiệp của kiểm toán viên.

Từ tầm quan trọng của năng lực chuyên môn đối với kiểm toán viên như trên, hầu hết các công ty kiểm toán, các tổ chức kiểm toán đều có các chính sách cụ thể cho việc tuyển nhân viên, đào tạo chuyên môn và các tiêu chuẩn về cơ hội thăng tiến đối với các kiểm toán viên cũng như với các nhân viên khác nhằm không ngừng nâng cao trình độ chuyên môn, kinh nghiệm hành nghề và nâng cao chất lượng uy tín của kiểm toán. Năng lực về chuyên môn nghiệp vụ thường được cụ thể hóa theo từng loại hình kiểm toán.

Kiểm toán viên nội bộ thường là những người làm nghề kiểm toán không chuyên nghiệp, họ có thể là những người được chọn ra từ các phòng ban trong đơn vị như các kế toán viên giỏi, những nhà quản lý có kinh nghiệm, những kỹ thuật viên có hiểu biết về những lĩnh vực có liên quan đến kiểm toán đặc biệt là các loại hình công nghệ, các quy trình kỹ thuật, các định mức,... Tuy nhiên, những người này cũng cần có trình độ nghiệp vụ tương xứng với công việc được giao, do đó họ có thể được đào tạo nghiệp vụ kiểm toán tại một cơ sở đào tạo (như đào tạo kiểm toán viên nội bộ của Mỹ tại Viện kiểm toán viên nội bộ - IIA chẳng hạn). Hơn nữa, trong nhiều trường hợp, kiểm toán viên nội bộ cũng có thể là kiểm toán viên chuyên nghiệp như những giám định viên trong hệ thống kiểm toán ở Tây Âu, các kiểm soát viên chuyên nghiệp trong các doanh nghiệp nhà nước và các đơn vị công cộng (có quy mô lớn) hoặc các chuyên gia được các hội đồng quản trị sử dụng trong ủy ban kiểm toán. Kiểm toán viên nội bộ được khuyến khích áp dụng một số nguyên tắc cơ bản như: tính liêm chính, tính khách quan, tính bảo mật, trình độ chuyên môn và có thẩm quyền. Kiểm toán viên nội bộ có thể chia theo các chức danh sau:

- Kiểm toán viên nội bộ cao cấp;
- Kiểm toán viên nội bộ chính;
- Kiểm toán viên nội bộ.

Để trở thành kiểm toán viên nội bộ tại một công ty cần đáp ứng một số tiêu chuẩn sau:

- Yêu cầu về trình độ: Các kiểm toán viên nội bộ thường phải có bằng cấp hoặc chứng chỉ liên quan đến kế toán, kiểm toán, quản trị, ngân hàng và tài chính. Hơn nữa, kiểm toán viên nội bộ cần có sự trau dồi và cập nhật về chuyên môn thường xuyên.

- Yêu cầu về kinh nghiệm: Kiểm toán viên nội bộ thường phải đảm bảo các yêu cầu về kinh nghiệm làm việc trong chính tổ chức mà họ sẽ đảm nhiệm công việc kiểm toán. Đối với kiểm toán viên nội bộ mới, cần có sự hỗ trợ của các kiểm toán viên có kinh nghiệm đồng thời phải thường xuyên tham gia các khóa đào tạo để tích lũy thêm kinh nghiệm và kiến thức.

Đối với kiểm toán viên nội bộ của Việt Nam, hiện nay vẫn chỉ có Quyết định 832/TC-QĐ-CĐKT về việc ban hành quy chế Kiểm toán nội bộ đưa ra các quy định cụ thể về kiểm toán viên như sau:

+ Đã tốt nghiệp đại học chuyên ngành kinh tế, tài chính, kế toán hoặc quản trị doanh nghiệp.

+ Đã công tác thực tế trong lĩnh vực quản lý tài chính, kế toán từ 5 năm trở lên, trong đó có 3 năm làm việc tại đơn vị.

+ Đã qua huấn luyện về nghiệp vụ kiểm toán, kiểm toán nội bộ theo nội dung thống nhất của cơ quan quản lý.

+ Có phẩm chất trung thực, khách quan, chưa có tiền án và chưa bị kỷ luật từ mức cảnh cáo trở lên do sai phạm trong quản lý kinh tế, tài chính, kế toán.

Kiểm toán viên độc lập là những người hành nghề kiểm toán. Để hành nghề, họ phải có đủ các điều kiện để hành nghề như:

□ *Về nghiệp vụ chuyên môn*: Phải có bằng (chứng chỉ) kế toán viên công chứng (CPA). Mỗi quốc gia khác nhau quy định về nội dung, thời gian thi, kỳ hạn chứng chỉ khác nhau. Hiện nay, có một số chứng chỉ nghề nghiệp của các quốc gia phát triển được công nhận tại nhiều quốc gia trên thế giới như chứng chỉ CPA của Hoa Kỳ, chứng chỉ CA và chứng chỉ ACCA của Anh, chứng chỉ CPA của Australia.

□ *Về phẩm hạnh*: Đáp ứng được các yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp như trung thực, liêm khiết... Yêu cầu tối thiểu về phẩm hạnh của kiểm toán viên độc lập ở tất cả các quốc gia là kiểm toán viên độc lập phải có đủ năng lực hành vi dân sự, không có tiền án tiền sự.

□ *Về pháp lý*: Phải đăng ký hành nghề (tại Bộ Tư pháp - riêng ở Việt Nam tại Bộ Tài chính).

□ *Về xã hội*: Không có chung lợi ích, không có quan hệ ruột thịt (thường là 3 đời) với khách thể kiểm toán.

Kiểm toán viên độc lập thường có hai chức danh:

1. *Kiểm toán viên*: thường là đã tốt nghiệp đại học và sau hai năm làm thư ký (hoặc trợ lý) kiểm toán và tốt nghiệp kỳ thi tuyển kiểm toán viên (quốc gia hoặc quốc tế) để lấy bằng (chứng chỉ) kiểm toán viên (CPA). Trên thực tế, phải có khả năng độc lập thực hiện công việc kiểm toán cụ thể.

2. *Kiểm toán viên chính*: là người đã từng qua kiểm toán viên (thường từ 3 - 5 năm) và qua kỳ thi nâng bậc. Về chuyên môn họ phải có khả năng tổ chức một nhóm kiểm toán viên tiến hành những công việc kiểm toán có quy mô lớn.

Những kiểm toán viên độc lập được hành nghề trong một tổ chức (công ty) hoặc với văn phòng tư tuyền điều kiện cụ thể do pháp luật quy định.

Tại Việt Nam, Luật Kiểm toán độc lập năm 2015 quy định về tiêu chuẩn đối với kiểm toán viên độc lập tại Điều 21 như sau:

1. Kiểm toán viên phải có đủ các tiêu chuẩn sau đây:

a) Có năng lực hành vi dân sự đầy đủ;

b) Có phẩm chất đạo đức tốt, có ý thức trách nhiệm, liêm khiết, trung thực, khách quan;

c) Có bằng tốt nghiệp đại học trở lên thuộc chuyên ngành tài chính, ngân hàng, kế toán, kiểm toán hoặc chuyên ngành khác theo quy định của Bộ Tài chính;

d) Có Chứng chỉ kiểm toán viên theo quy định của Bộ Tài chính.

2. Trường hợp người có chứng chỉ của nước ngoài được Bộ Tài chính công nhận, đạt kỳ thi sát hạch bằng tiếng Việt về pháp luật Việt Nam và có đủ các tiêu chuẩn quy định tại Điểm a và Điểm b Khoản 1 Điều này thì được công nhận là kiểm toán viên.”

Kiểm toán viên nhà nước là những công chức (viên chức nhà nước) làm nghề kiểm toán. Do đó, họ được tuyển chọn và hoạt động do tổ chức kiểm toán nhà nước phân công. Đồng thời, họ được xếp vào các ngành bậc chung của công chức (theo tiêu chuẩn cụ thể của từng nước trong từng thời kỳ):

- Kiểm toán viên.
- Kiểm toán viên chính.
- Kiểm toán viên cao cấp.

Chức năng và quyền hạn cụ thể của từng ngành bậc cũng được quy định cụ thể tùy theo từng nước song nói chung cũng có sự gần gũi giữa các quốc gia và có các mối quan hệ tương ứng với các chức danh của kiểm toán viên độc lập. Riêng kiểm toán viên cao cấp thường giữ cương vị lãnh đạo cơ quan kiểm toán nhà nước hoặc là những chuyên gia cao cấp có chức năng và quyền hạn trong kiểm toán, trong tư vấn (kể cả soạn thảo luật pháp) thậm chí trong phán xử (như một quan tòa),... tùy quy định cụ thể của từng nước.

Tại Việt Nam, Luật Kiểm toán Nhà nước năm 2015 (Luật số 81/2015/QH13) quy định về tiêu chuẩn đối với kiểm toán viên nhà nước trong Điều 20 và Điều 21.

Về chức danh Kiểm toán viên nhà nước: Kiểm toán viên nhà nước là công chức nhà nước được bổ nhiệm vào ngạch kiểm toán để thực hiện nhiệm vụ kiểm toán. Kiểm toán viên nhà nước gồm các ngạch sau đây:

- Kiểm toán viên;
- Kiểm toán viên chính;
- Kiểm toán viên cao cấp.

Về tiêu chuẩn chung của kiểm toán viên nhà nước:

Kiểm toán viên nhà nước phải có đủ các tiêu chuẩn của cán bộ, công chức theo quy định của pháp luật về cán bộ, công chức và các tiêu chuẩn sau đây:

- Có phẩm chất đạo đức tốt, có ý thức trách nhiệm, liêm khiết, trung thực, khách quan;
- Có bằng tốt nghiệp đại học trở lên thuộc một trong các chuyên ngành kiểm toán, kế toán, tài chính, ngân hàng, kinh tế, luật hoặc chuyên ngành khác có liên quan trực tiếp đến hoạt động kiểm toán;
- Đã có thời gian làm việc liên tục từ 5 năm trở lên theo chuyên ngành được đào tạo hoặc có thời gian làm nghiệp vụ kiểm toán ở Kiểm toán Nhà nước từ 3 năm trở lên;

o Đã tốt nghiệp chương trình bồi dưỡng kiểm toán viên nhà nước và được Tổng Kiểm toán Nhà nước cấp chứng chỉ.

Trong Quyết định 06/2010/QĐ-KTNN ban hành ngày 9/11/2010 về Hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước có quy định mang tính mở hơn trong đòi hỏi về chuyên môn nghiệp vụ. Cụ thể, kiểm toán viên nhà nước phải có trình độ, năng lực chuyên môn cần thiết theo quy định để đáp ứng nhiệm vụ kiểm toán được phân công. Kiểm toán viên nhà nước phải được đào tạo theo các chương trình và cấp học phù hợp với tiêu chuẩn từng ngạch kiểm toán viên nhà nước và theo từng lĩnh vực, chuyên ngành kiểm toán được phân công. Nghĩa là về trình độ chuyên môn của kiểm toán viên nhà nước không chỉ thu hẹp trong lĩnh vực được trình bày ở trên.

Đối với kỹ năng chuyên môn, kiểm toán viên nhà nước phải có các kỹ năng chuyên môn để thực hiện các công việc của một cuộc kiểm toán; chủ động, sáng tạo, có khả năng vận dụng các kỹ năng chuyên môn phù hợp với sự đa dạng, phức tạp của nhiệm vụ được giao.

Đồng thời, chuẩn mực này cũng yêu cầu kiểm toán viên nhà nước phải thường xuyên duy trì, cập nhật, bổ sung và nâng cao trình độ thành thạo các kỹ năng nghiệp vụ phù hợp với yêu cầu của thực tiễn kiểm toán trong môi trường pháp lý và tiến bộ khoa học kỹ thuật không ngừng phát triển.

9.2.3. Yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp

Trong mọi nghề nghiệp, để hướng dẫn hành nghề thực hiện công việc với chất lượng cao, tuân thủ pháp luật và phục vụ tốt nhất cho lợi ích xã hội, các cơ quan chức năng hay nghề nghiệp thường phải thiết lập các quy định cho người hành nghề. Kiểm toán là một nghề nghiệp mang tính chuyên nghiệp cao, vì vậy càng cần phải chịu sự chi phối bởi các quy định có liên quan, trong đó quy định về đạo đức nghề nghiệp là rất quan trọng.

Đạo đức nói chung thuộc hình thái ý thức xã hội là tập hợp những nguyên tắc, quy tắc nhằm điều chỉnh và đánh giá cách ứng xử của con người trong quan hệ với nhau, với xã hội, với tự nhiên trong quá khứ,

hiện tại cũng như với tương lai. Trong kiểm toán, đạo đức nghề nghiệp được định nghĩa là những quy tắc để hướng dẫn cho các thành viên ứng xử và hoạt động một cách trung thực, phục vụ cho lợi ích chung của nghề nghiệp và xã hội. Về thực chất, chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp là sự tiêu chuẩn hóa các nguyên tắc và hướng dẫn nhằm giúp các thành viên hoạt động một cách trung thực để đáp ứng sự mong đợi của xã hội đối với nghề nghiệp.

Đạo đức nghề nghiệp yêu cầu mỗi kiểm toán viên phải là người có đạo đức và mỗi tổ chức kiểm toán phải là cộng đồng của những người có đạo đức. Vì thế, điều lệ đạo đức nghề nghiệp phải được xác định rõ ràng, công bố và trở thành yêu cầu bắt buộc trong nghề kiểm toán. Đạo đức nghề nghiệp giúp quản lý và giám sát chặt chẽ hoạt động của kiểm toán viên, đồng thời giúp cho công chúng hiểu biết và đánh giá về các hành vi đạo đức của kiểm toán viên.

Đạo đức nghề nghiệp có vai trò quan trọng trong quá trình hoàn thiện nghề nghiệp và sự phát triển của nền kinh tế và của thị trường chứng khoán. Đạo đức nghề nghiệp là một bộ phận trong hệ thống chuẩn mực nhằm nâng cao chất lượng hoạt động kiểm toán. Để ổn định và phát triển kinh tế, chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp được xem là một phương tiện giúp tăng cường lòng tin của công chúng vào các thông tin tài chính đặc biệt đối với các công ty niêm yết trên thị trường chứng khoán.

Các quy định về đạo đức nghề nghiệp cho người làm kiểm toán đã hình thành từ rất lâu và xuất phát từ quan điểm cần xây dựng hình tượng lý tưởng của nghề nghiệp được khởi đầu ở Anh và Mỹ. Nguyên tắc đạo đức nghề nghiệp kiểm toán xuất hiện tại Anh vào thế kỷ XIX. Tuy nhiên, khái niệm về đạo đức trong thời gian này chưa được nhận thức là một đức tính quan trọng của người hành nghề kiểm toán. Thuật ngữ đạo đức chỉ giới hạn ở sự trung thành của kiểm toán viên với các nhà đầu tư, các công ty được kiểm toán.

Đến năm 1933, Hoa Kỳ đã ban hành Luật Chứng khoán Liên bang và thành lập Ủy ban Chứng khoán và đã đưa ra quan điểm mới về tính độc lập của kiểm toán viên. Cụ thể, năm 1934 ban hành Luật Giao dịch chứng khoán đã đưa ra yêu cầu về tính độc lập của kiểm toán viên khi tiến hành kiểm toán báo cáo tài chính. Yêu cầu này đã chuyển quan

niệm về sự trung thành với một nhóm người sang quan điểm ưu tiên cho tính khách quan và trung thực để bảo vệ cho người sử dụng báo cáo tài chính.

Đến năm 1988, Hoa Kỳ ban hành bộ đạo đức nghề nghiệp và đến năm 1996, Liên đoàn Kế toán Quốc tế (IFAC) cũng đã ban hành bộ đạo đức nghề nghiệp. Trong thời gian này, kiểm toán đã xây dựng chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp khá hoàn chỉnh trong đó tập trung vào các nguyên tắc độc lập, chính trực và khách quan, năng lực chuyên môn và tính thận trọng, tư cách nghề nghiệp và tuân thủ chuẩn mực chuyên môn.

Sau hàng loạt vụ bê bối tài chính, đặc biệt là các vụ bê bối liên quan đến sự phá sản của Công ty kiểm toán Arthur Andersen trong những năm đầu của thế kỷ XXI, Ủy ban chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp quốc tế cũng như nhiều Hiệp hội nghề nghiệp của các quốc gia trên thế giới đã sửa đổi một số quy định về đạo đức nghề nghiệp. Trong đó tập trung nhiều vào việc nâng cao mức độ độc lập giữa kiểm toán viên và nhà quản lý của đơn vị được kiểm toán.

Nội dung chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp do IFAC ban hành bao gồm:

- Chính trực: Kiểm toán viên phải thực hiện công việc với một tinh thần trung thực, thẳng thắn, bất vụ lợi.

- Khách quan: Kiểm toán viên phải công minh, nghĩa là không được phép phán quyết một cách vội vàng hoặc áp đặt, hay gây áp lực đối với người khác.

- Độc lập: Kiểm toán viên phải độc lập về tư tưởng và độc lập về hình thức.

- Bảo mật: Kiểm toán viên phải giữ bí mật những thông tin đã thu thập được trong thời gian thực hiện các hoạt động chuyên môn và không được sử dụng hoặc tiết lộ bất cứ thông tin nào nếu không có thẩm quyền rõ ràng và hợp lý, trừ khi có nghĩa vụ pháp lý hoặc trách nhiệm nghề nghiệp yêu cầu phải công bố.

- Chấp hành các chuẩn mực nghiệp vụ trong khi tiến hành công việc.

- Trình độ nghiệp vụ: Kiểm toán viên có nghĩa vụ phải duy trì trình

độ nghiệp vụ của mình trong suốt quá trình hành nghề; kiểm toán viên chỉ được phép thực hiện các công việc khi đã có đủ trình độ nghiệp vụ để hoàn thành nhiệm vụ.

- Tư cách nghề nghiệp: Kiểm toán viên phải tự điều chỉnh những hành vi của mình cho phù hợp với uy tín của ngành nghề và phải tự kiềm chế những hành động có thể phá hoại uy tín nghề nghiệp.

Tại Việt Nam, các quy định về đạo đức nghề nghiệp cũng đã được ban hành cùng với quá trình phát triển của hoạt động kiểm toán.

Đối với kiểm toán viên độc lập: Đầu tiên, theo Quy chế Kiểm toán độc lập (1994) đã quy định kiểm toán viên phải đảm bảo trung thực, độc lập, khách quan, công bằng và bí mật số liệu. Đến năm 1999, vấn đề đạo đức được quy định cụ thể hơn trong Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200 (VSA 200) - Mục tiêu và nguyên tắc cơ bản chi phối kiểm toán báo cáo tài chính bao gồm 7 yêu cầu: độc lập, chính trực, khách quan, năng lực chuyên môn và tính thận trọng, tính bảo mật, tư cách nghề nghiệp, tuân thủ chuẩn mực chuyên môn. Và vấn đề đạo đức nghề nghiệp được quy định đầy đủ và toàn diện trong Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán do Bộ Tài chính ban hành năm 2015 theo Thông tư 70/2015/TT-BTC.

Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán đã quy định các nguyên tắc đối với người làm kiểm toán như sau:

- *Tính chính trực và tính khách quan:* Chuẩn mực nêu rõ tính chính trực không đơn thuần để chỉ tính trung thực mà còn nhấn mạnh đến sự công bằng và sự tín nhiệm. Yêu cầu về tính khách quan cho rằng nghĩa vụ của người làm kiểm toán là phải công bằng, trung thực trong tư tưởng và không có xung đột về lợi ích. Chuẩn mực lưu ý khi tiến hành cung cấp dịch vụ và có quyền hạn như thế nào thì người làm kiểm toán cũng phải bảo vệ tính chính trực khi thực hiện công việc và giữ tính khách quan trong các đánh giá của mình.

- *Năng lực chuyên môn và tính thận trọng:* Người làm kiểm toán không được thể hiện là có những khả năng và kinh nghiệm mà bản thân không có. Ngoài ra, kiểm toán viên phải có nghĩa vụ duy trì kiến thức và nghiệp vụ chuyên môn và phải hành động đúng mực, phù hợp với các chuẩn mực về kỹ thuật và nghề nghiệp khi cung cấp dịch vụ chuyên môn.

- *Tính bảo mật*: Người làm kiểm toán có nghĩa vụ tôn trọng nguyên tắc bảo mật các thông tin về khách hàng hoặc của chủ doanh nghiệp thu được trong quá trình tiến hành các hoạt động chuyên môn và phải tôn trọng nguyên tắc bảo mật ngay cả trong các mối quan hệ gia đình và xã hội, trừ khi thông tin cần được cung cấp cho cơ quan chức năng có liên quan hoặc trách nhiệm nghề nghiệp hoặc luật pháp yêu cầu phải báo cáo.

- *Tính độc lập*: Chuẩn mực yêu cầu tất cả những người tham gia cung cấp dịch vụ kiểm toán, công ty kiểm toán phải độc lập với các khách hàng sử dụng dịch vụ kiểm toán. Kiểm toán viên đưa ra ý kiến kết luận nhằm nâng cao mức độ tin cậy của người sử dụng thông tin do đó cần phải đảm bảo tính độc lập. Tính độc lập của người làm kiểm toán bao gồm:

+ *Độc lập về tư tưởng*: yêu cầu này quy định người làm kiểm toán có thái độ, suy nghĩ độc lập để đưa ra ý kiến mà không chịu ảnh hưởng của các tác động trái với những đánh giá chuyên môn. Độc lập về tư tưởng giúp cho kiểm toán viên hành động một cách chính trực, khách quan và có sự thận trọng nghề nghiệp.

+ *Độc lập về hình thức* - được hiểu là không có các quan hệ thực tế và hoàn cảnh có ảnh hưởng đáng kể làm cho bên thứ ba hiểu là không độc lập, hoặc hiểu là tính chính trực, khách quan và thận trọng nghề nghiệp của người làm kiểm toán không được duy trì.

Tính độc lập không đòi hỏi người đưa ra ý kiến đánh giá nghề nghiệp phải hoàn toàn độc lập về các quan hệ kinh tế, tài chính và các mối quan hệ khác vì mọi người trong xã hội đều có mối quan hệ với nhau. Các quan hệ kinh tế, tài chính và các mối quan hệ khác cần được đánh giá thỏa đáng xem có ảnh hưởng đến tính độc lập hay không. Khi thông tin nhận được xét thấy có ảnh hưởng đến tính độc lập thì các mối quan hệ đó không chấp nhận được.

- *Quảng cáo*: Trong hoạt động tiếp thị và quảng bá về mình, người làm kiểm toán không được sử dụng các phương tiện có thể làm ảnh hưởng tới hình ảnh và danh tiếng nghề nghiệp, hoặc phóng đại về những công việc có thể làm hoặc dịch vụ có thể cung cấp, các bằng cấp hay kinh nghiệm,...

- *Áp dụng chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp cho các hoạt động chuyên nghiệp xuyên quốc gia:* Chuẩn mực này quy định nếu tiêu chuẩn đạo đức của Việt Nam không chặt chẽ bằng chuẩn mực đạo đức của Liên đoàn Kế toán Quốc tế (IFAC) thì phải áp dụng theo chuẩn mực đạo đức của IFAC. Nếu tiêu chuẩn đạo đức của Việt Nam chặt chẽ hơn chuẩn mực đạo đức của IFAC thì phải áp dụng theo chuẩn mực đạo đức của Việt Nam. Còn khi tiêu chuẩn đạo đức của quốc gia mà người làm kiểm toán tại Việt Nam cung cấp dịch vụ chuyên môn chặt chẽ hơn cả chuẩn mực đạo đức của Việt Nam và của IFAC thì phải áp dụng theo chuẩn mực đạo đức của quốc gia đó.

Đối với kiểm toán viên nhà nước: Ngày 7/5/2014, Kiểm toán Nhà nước cũng ban hành Quyết định số 01 /2014/QĐ-KTNN về Chuẩn mực Kiểm toán Nhà nước số 30 - “Bộ Quy tắc đạo đức nghề nghiệp”. Theo đó, các kiểm toán viên nhà nước cần tuân thủ các yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp như sau:

- *Liên chính, độc lập và khách quan*

Liên chính: Trong hoạt động kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải công minh, chính trực, thẳng thắn, trung thực để có chính kiến rõ ràng; công bằng, tôn trọng sự thật, không thành kiến và thiên vị, phải có thái độ cư xử đúng mực, không được có hành vi sách nhiễu, gây khó khăn, phiền hà cho đơn vị được kiểm toán.

Độc lập, khách quan: Trong hoạt động kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải thật sự độc lập, khách quan, không bị chi phối hoặc bị tác động bởi bất kỳ lợi ích vật chất hoặc tinh thần khi kiểm toán và đưa ra kết luận, kiến nghị kiểm toán. Sự độc lập và không thiên vị không chỉ biểu hiện hình thức bên ngoài mà phải đảm bảo là độc lập thật sự trong mọi hoạt động kiểm toán.

- *Trình độ, năng lực và kỹ năng chuyên môn*

Trình độ, năng lực: Kiểm toán viên nhà nước phải có trình độ, năng lực chuyên môn cần thiết theo quy định để đáp ứng nhiệm vụ kiểm toán được phân công. Theo đó, kiểm toán viên nhà nước phải có sự am tường về hiến pháp, pháp luật, các nguyên tắc và chuẩn mực điều chỉnh hoạt động của đơn vị được kiểm toán; hiểu rõ quy định của pháp luật trong các lĩnh vực quản lý nhà nước về kinh tế, tài chính công; về quản

lý, sử dụng ngân sách, tiền và tài sản nhà nước thuộc lĩnh vực, chuyên ngành được phân công kiểm toán.

Kỹ năng chuyên môn: Kiểm toán viên nhà nước phải có kỹ năng lập kế hoạch, chương trình kiểm toán; kỹ năng thu thập, phân tích thông tin, thu thập bằng chứng kiểm toán để đưa ra các kết luận và kiến nghị về những nội dung đã kiểm toán hoặc đưa ra ý kiến trung cầu giám định chuyên môn khi cần thiết; kỹ năng lập báo cáo kiểm toán, thuyết trình, thảo luận và các kỹ năng hỗ trợ cần thiết khác phục vụ cho công việc kiểm toán.

- Thận trọng nghề nghiệp và bảo mật

Thận trọng nghề nghiệp: Kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện công việc với sự thận trọng cần thiết trong mọi giai đoạn của cuộc kiểm toán. Kiểm toán viên nhà nước phải có thái độ hoài nghi mang tính nghề nghiệp trong quá trình lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán, phải luôn có ý thức rằng có thể tồn tại những tình huống dẫn đến những sai sót trọng yếu trong các giải trình, báo cáo của đơn vị được kiểm toán.

Bảo mật thông tin: Kiểm toán viên nhà nước phải có trách nhiệm thực hiện theo các quy định của pháp luật về giữ bí mật nhà nước, bí mật của đơn vị được kiểm toán về những thông tin mà kiểm toán viên nhà nước đã thu thập được trong hoạt động kiểm toán; không được tiết lộ thông tin dưới bất kỳ hình thức nào khi chưa được phép của cấp quản lý có thẩm quyền, trừ khi có nghĩa vụ phải công khai theo quy định của pháp luật.

Đối với kiểm toán viên nội bộ: do đặc thù là được bổ nhiệm và làm việc theo yêu cầu của Ban quản lý của các đơn vị nên yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp của kiểm toán viên nội bộ không được quy định chặt chẽ như đối với kiểm toán viên độc lập và kiểm toán viên nhà nước. Tuy nhiên, trong quá trình thực hiện công việc, kiểm toán viên nội bộ phải tuân thủ luật pháp, tuân thủ các nguyên tắc và chuẩn mực nghề nghiệp về kiểm toán, các chính sách, chế độ hiện hành của Nhà nước. Kiểm toán viên nội bộ cũng phải khách quan, đề cao tính độc lập trong hoạt động kiểm toán, không ngừng nâng cao năng lực chuyên môn, cập nhật kiến thức, giữ gìn đạo đức nghề nghiệp. Ngoài ra, kiểm toán viên nội bộ cũng cần tuân thủ nguyên tắc bảo mật các số liệu, tài liệu đã được kiểm toán (loại trừ các trường hợp có yêu cầu của toà án, hoặc các nghĩa vụ liên quan đến tiêu chuẩn nghiệp vụ).

9.3. CÁC HIỆP HỘI KIỂM TOÁN VIÊN

Để tăng cường quan hệ hợp tác, hướng dẫn và bồi dưỡng nghiệp vụ kể cả về nhận thức cũng như kinh nghiệm thực tế, những người làm công tác kế toán và kiểm toán đã tự nguyện tập hợp vào các hiệp hội kiểm toán viên khác nhau: Hiệp hội kế toán viên công chứng, Hiệp hội kiểm toán viên nội bộ và Hiệp hội của các tổ chức kiểm toán nhà nước.

Các hiệp hội thường được lập ra độc lập ở các nước hoặc từng vùng và gia nhập hiệp hội quốc tế: Liên đoàn Kế toán quốc tế (The International Federation of Accountants - IFAC) được thành lập từ 1977 theo sự thỏa thuận của 63 tổ chức hiệp hội đại diện cho 49 nước tham dự. Hiện nay IFAC đã có 179 tổ chức thành viên của 130 nước tham dự với số lượng hội viên lên đến 2,5 triệu người. Đây là những tổ chức hiệp hội rộng rãi của những người làm kế toán và kiểm toán. Bên cạnh đó có những hiệp hội chuyên sâu của từng loại kiểm toán viên.

Hiệp hội kiểm toán viên độc lập (CPA) là hình thức phát triển không chỉ trong phạm vi quốc gia mà cả quốc tế. Có những hiệp hội đã có lịch sử hàng thế kỷ như Hiệp hội kế toán viên công chứng của Anh và xứ Wales (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales) thành lập từ ngày 11/5/1880 với hơn 142.000 hội viên, song phần lớn các hiệp hội kế toán viên hoặc hiệp hội kiểm toán viên nói chung ở các nước được thành lập vào thế kỷ XX này. Từ năm 1977, cùng với sự ra đời của IFAC, Ủy ban thực hành kiểm toán quốc tế (International Auditing Practices Committees - IAPC) đã ra đời và công bố các văn bản chỉ đạo kiểm toán quốc tế làm cơ sở cho việc soạn thảo chuẩn mực và thực hành kiểm toán. Ngoài ra, còn có Hội Kế toán viên công chứng Anh quốc (Association of Chartered Certified Accountants - viết tắt ACCA) thành lập năm 1904. Đây là hiệp hội được đánh giá là là tổ chức nghề nghiệp có tốc độ phát triển nhanh trên thế giới với khoảng 162.000 thành viên và hơn 428.000 sinh viên đang theo học các chương trình ACCA trong đó hơn 75% là thành viên ngoài nước Anh^(*). Hội Kế toán viên công chứng Australia (Certified Practising Accountants Australia - viết tắt CPA Australia) là một tổ chức nghề nghiệp lớn nhất châu Úc

^(*) Số liệu cập nhật trên website của ACCA <http://www.accaglobal.com/gb/en.html> tháng 3, 2014

được thành lập năm 1886. Hội Kế toán viên công chứng Australia hoạt động với tôn chỉ phát triển các dịch vụ gồm giáo dục, đào tạo, hỗ trợ và giúp đỡ kỹ thuật cho hội viên giúp phát triển các kỹ năng cần thiết trong nghề nghiệp. CPA Australia hiện có hơn 150.000 thành viên hoạt động trong những lĩnh vực kế toán, tài chính và kiểm toán ở 121 quốc gia. Hiện nay, cả ACCA, ICAEW, CPA Australia đều đã có văn phòng đại diện tại Việt Nam. *Hiệp hội (học viện) của các tổ chức kiểm toán viên nhà nước*: là tổ chức quốc tế (hoặc khu vực) của tất cả các tổ chức kiểm toán nhà nước khác nhau. Tổ chức quốc tế của các cơ quan kiểm toán nhà nước (INTOSAI - International Organization of Supreme Audit Institutions) với sự tham gia của 192 thành viên chính thức và 3 thành viên liên kết cứ 3 năm họp một lần thảo luận những vấn đề chuyên môn hiện đang quan tâm và xuất bản tạp chí định kỳ. Các hiệp hội khu vực cũng đang được thành lập. Một trong các tổ chức này là Hiệp hội (Viện) kiểm toán nhà nước Châu Á (ASOSAI - Asian Organization of Supreme Audit Institutions). Kiểm toán nhà nước Việt Nam cũng đã tham gia vào các tổ chức này.

Hiệp hội kiểm toán viên nội bộ lần đầu tiên được lập ra ở Pháp từ 1965 và sau đó trở thành Viện nghiên cứu của kiểm toán viên và kiểm toán viên nội bộ của Pháp (IFAC) vào năm 1973. Phổ biến ở các nước, việc trao đổi kinh nghiệm và bồi dưỡng nghiệp vụ kiểm toán nội bộ đã được thực hiện ở các hiệp hội kế toán viên. Tuy nhiên, trong điều kiện kiểm toán nội bộ phát triển sang các lĩnh vực mới: kiểm toán quy tắc, hiệu năng, hiệu quả,... và đội ngũ kiểm toán viên nội bộ cũng phát triển đến cả những nhà quản lý, các nhà kỹ thuật,... thì yêu cầu bồi dưỡng này cần được tăng cường và làm phong phú, đa dạng cho phù hợp với yêu cầu và điều kiện cụ thể. Hiện nay, ở một số quốc gia phát triển, hiệp hội kiểm toán viên nội bộ đang ngày càng được mở rộng. Điển hình là Hội Kiểm toán viên nội bộ (Institute of Internal Auditors - viết tắt IIA) là tổ chức nghề nghiệp của những người hành nghề kiểm toán nội bộ, quản trị rủi ro, kiểm toán hệ thống thông tin kế toán cho các tổ chức, các doanh nghiệp. IIA được thành lập năm 1941 tại Hoa Kỳ và đặt trụ sở chính tại đây. Tuy nhiên, hiện nay IIA hướng đến sự phát triển quốc tế với khoảng 170.000 thành viên với chứng chỉ chuyên nghiệp CIA (Certified Internal Auditor) ở 165 quốc gia trên thế giới.

9.4. TỔ CHỨC BỘ MÁY KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP

Bộ máy kiểm toán độc lập là tổ chức của các kiểm toán viên chuyên nghiệp hành nghề kiểm toán và cung cấp các dịch vụ theo thỏa thuận với khách hàng như dịch vụ kiểm toán và các dịch vụ khác có liên quan. Đây là các tổ chức kinh doanh, một đơn vị kiểm toán độc lập phải thực hiện các nghĩa vụ và có quyền lợi như các tổ chức kinh doanh khác. Hơn nữa, kinh doanh dịch vụ kiểm toán là kinh doanh một nghề chuyên sâu nên phải có kiểm toán viên đủ điều kiện hành nghề. Do đó chỉ có những người có chứng chỉ kiểm toán viên và đủ điều kiện hành nghề khác nhau mới được phép tổ chức các đơn vị kinh doanh dịch vụ này. Thông thường cùng với dịch vụ kiểm toán, bộ máy này có thể thực hiện các dịch vụ khác có liên quan như kế toán, thuế, tư vấn, tài chính, tin học,... Để thực hiện các loại dịch vụ này, các tổ chức kiểm toán độc lập có quan hệ với khách hàng tự nguyện hoặc bắt buộc theo quy định của pháp luật.

Bộ máy kiểm toán độc lập có hai mô hình cơ bản là văn phòng kiểm toán tư và công ty kiểm toán.

Văn phòng kiểm toán tư được hình thành bởi một hoặc vài kiểm toán viên độc lập (kế toán viên công chứng - CPA) để kinh doanh dịch vụ kiểm toán và các dịch vụ khác liên quan. Tất nhiên, các văn phòng tư này được thành lập theo các quy định chung cho các văn phòng tư. Đồng thời, người lập văn phòng phải có bằng (chứng chỉ) kiểm toán viên độc lập và có đủ các điều kiện hành nghề khác. Mô hình này được phát triển rất phổ biến ở Cộng hoà Pháp (2500 văn phòng) và ở các nước Tây Âu. Ngay ở Mỹ cũng có tới 95% công ty nhỏ từ 1 - 25 người, ở Trung Quốc có tới 600 văn phòng kiểm toán nhỏ (3 - 5 người). Các văn phòng tư (kể cả công ty nhỏ) được tổ chức theo phương thức trực tuyến và loại hình tập trung.

Ưu việt cơ bản của loại hình này là phát huy tính năng động cao của bộ máy kiểm toán, rất thích ứng với nhu cầu kiểm toán và tư vấn của các doanh nghiệp vừa và nhỏ cũng như nhu cầu đại lý thuế (thu nhập) cho nhà nước.

Tuy nhiên, ở mô hình này, các văn phòng chỉ thực hiện giới hạn các dịch vụ và sức cạnh tranh của mỗi tổ chức kiểm toán cũng hạn chế. Bên cạnh đó, sự hợp tác, tự bồi dưỡng kinh nghiệm nghiệp vụ giữa các kiểm toán viên cũng hạn chế. Do đó, khi thành lập văn phòng, kiểm toán

viên độc lập phải có năng lực khá toàn diện và có trình độ chuyên môn vững. Đến khi số lượng các văn phòng và công ty nhỏ nhiều đòi hỏi phải tăng cường hoạt động của Hiệp hội kiểm toán viên độc lập.

Công ty kiểm toán (quy mô lớn) là bộ máy tổ chức kiểm toán độc lập với số lượng lớn các kiểm toán viên độc lập (hàng chục nghìn kiểm toán viên trong một công ty). Đây là những công ty quốc gia hoặc quốc tế (xem Mục 3.2.2).

Các công ty kiểm toán này thực hiện nhiều loại dịch vụ trên địa bàn rộng lớn (có thể hàng trăm dịch vụ cụ thể). Do đó, chúng được tổ chức theo loại hình phân tán và điều hành theo phương thức chức năng hoặc kết hợp. Cụ thể mỗi công ty thường có nhiều văn phòng bố trí ở nhiều vùng trong nước (công ty quốc gia) hoặc nhiều văn phòng ở nhiều nước khác nhau (công ty quốc tế). Trong các công ty này (đặc biệt là các công ty kiểm toán quốc tế) từng văn phòng cụ thể hoặc văn phòng khu vực có thể có quyền tự chủ như một công ty con và có thể được hạch toán độc lập. Mỗi văn phòng riêng hoặc văn phòng khu vực cũng kinh doanh nhiều loại dịch vụ và có thể được tổ chức thành các bộ phận chức năng riêng biệt.

Do quy mô lớn phân tán và cơ cấu tổ chức phức tạp nên các công ty lớn đòi hỏi trình độ tổ chức phối hợp cao của các nhà quản lý, đòi hỏi khả năng chuyên môn cao và toàn diện của kiểm toán viên và lãnh đạo công ty, đòi hỏi đầu tư lớn cả về chuyên gia, kinh nghiệm và tiền vốn,... Tuy nhiên cũng do vậy mà mỗi công ty này khi đã hình thành và tồn tại, luôn luôn có tiềm năng lớn, hoàn tất nhiều loại dịch vụ có quy mô lớn trong khoảng thời gian ngắn và có sức cạnh tranh lớn trên thị trường.

Ở Việt Nam hiện nay, theo Luật Kiểm toán độc lập, các doanh nghiệp kiểm toán chỉ được tổ chức theo 3 loại hình là: công ty trách nhiệm hữu hạn hai thành viên trở lên, công ty hợp danh, doanh nghiệp tư nhân, chi nhánh doanh nghiệp kiểm toán nước ngoài. Từ khi hình thành năm 1991 đến nay đã có nhiều biến động trong việc tổ chức các loại hình doanh nghiệp kiểm toán.

- Năm 1991, Bộ Tài chính thành lập 2 công ty đầu tiên là doanh nghiệp nhà nước làm kiểm toán đó là Công ty Kiểm toán Việt Nam (VACO) và Công ty Dịch vụ tư vấn Tài chính Kế toán và Kiểm toán (AASC).

- Với Luật Doanh nghiệp ra đời năm 1999, đã tạo điều kiện để cho các thành phần kinh tế phát triển mạnh trong lĩnh vực kiểm toán. Số lượng các công ty kiểm toán thành lập mới tăng nhanh (năm 1999: 2 công ty, năm 2000: 7 công ty, năm 2001: 20 công ty, năm 2002: 10 công ty, năm 2003: 14 công ty).

Nhưng sau khi có Nghị định 105/2004/NĐ-CP của Chính phủ về Kiểm toán độc lập chỉ cho phép thành lập mới công ty kiểm toán là công ty hợp danh hoặc doanh nghiệp tư nhân nên số lượng các công ty kiểm toán được thành lập mới tăng chậm hơn so với trước. Từ tháng 4 năm 2003 đến tháng 10 năm 2005 chỉ có 8 công ty được thành lập và có 2 công ty ngừng hoạt động, 1 công ty thôi cung cấp dịch vụ kiểm toán và Công ty liên doanh PwCAISC chấm dứt hoạt động.

Tuy nhiên, sau khi Nghị định 133/2005/NĐ-CP điều chỉnh, bổ sung Nghị định 105/2004 cho phép thành lập công ty TNHH hoạt động kiểm toán thì số lượng các công ty kiểm toán lại tăng rất nhanh: năm 2005 tăng 14 công ty, năm 2006 tăng 40 công ty, năm 2007 tăng 16 công ty.

Hiện nay, số lượng các công ty kiểm toán tại Việt Nam có hơn 140 công ty có trụ sở văn phòng hoạt động trên toàn quốc bao gồm: 3 công ty hợp danh (Công ty hợp danh Kiểm toán Trí Tuệ, Công ty hợp danh Kiểm toán và Định giá Việt Nam, Công ty hợp danh Kiểm toán và Tư vấn Nam Việt), 6 công ty có vốn đầu tư nước ngoài (Ernst và Young Việt Nam, KPMG Việt Nam, PriceWaterhouse Coopers Việt Nam, Grant Thornton Việt Nam, Mazars Việt Nam, và Công ty Kiểm toán HSK Việt Nam); 28 công ty là hãng thành viên quốc tế (Deloitte Việt Nam, Hãng kiểm toán AASC, Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán Nam, Hãng kiểm toán AASC, Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán (AAC), Công ty TNHH Kiểm toán và Tư vấn NEXIA ACPA, Công ty TNHH Dịch vụ Kiểm toán và Tư vấn UHY,...) và các công ty TNHH của Việt Nam như:

- Công ty TNHH Kiểm toán AS
- Công ty TNHH Kế toán Kiểm toán Tư vấn Việt Nam (AACC)
- Công ty TNHH Tư vấn - Kiểm toán S&S
- Công ty TNHH Kiểm toán và Tư vấn tài chính kế toán SGN
- Công ty TNHH Kiểm toán Miền Trung (CENACO)

- Công ty TNHH Kiểm toán Tư vấn Thủ đô (CACC)

- ...

Hiện tại chúng ta chưa cho thành lập văn phòng kiểm toán tư. Các công ty kiểm toán của ta còn ít, quy mô nhỏ. Mặc dù mới ra đời khoảng chục năm trở lại đây song các công ty đã có những đóng góp đáng kể cho sự nghiệp đổi mới nói chung và cho sự phát triển kiểm toán độc lập nói riêng. Tuy nhiên, để đáp ứng đầy đủ yêu cầu đổi mới và hội nhập với khu vực và quốc tế, kiểm toán độc lập của ta phải phấn đấu phát triển và củng cố về nhiều mặt kể cả số lượng và cơ cấu tổ chức, số lượng nhân viên, kể cả về quy mô, cơ cấu và chất lượng dịch vụ.

Để nâng cao sức cạnh tranh trong bối cảnh hội nhập ngành kiểm toán, các công ty kiểm toán Việt Nam đã đăng ký là thành viên các hãng kiểm toán quốc tế, hoặc tham gia vào mạng lưới các công ty kiểm toán nước ngoài,...

Hiện nay, trên thế giới các hãng kiểm toán toàn cầu có thể hoạt động theo các mô hình: Mô hình Công ty mạng lưới; Mô hình Hiệp hội các công ty uy tín; Mô hình Liên kết.

Thứ nhất, Mô hình Công ty mạng lưới

Công ty mạng lưới là một tổ chức lớn hướng tới việc chia sẻ lợi nhuận hoặc chi phí, hoặc cùng được sở hữu, kiểm soát hoặc quản lý chung, có chung các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng, chiến lược kinh doanh, sử dụng chung thương hiệu, hoặc cùng chung một phần đáng kể nguồn lực chuyên môn. Các hãng điển hình như Big4, bao gồm PWC, Deloitte, E&Y và KPMG, là ví dụ điển hình cho mô hình công ty mạng lưới. Ngoài ra, một số hãng kiểm toán đã có thành viên tại Việt Nam như Grant Thornton, BDO, RSM, Crowe Horwath,... cũng hoạt động dưới Mô hình Công ty mạng lưới.

Mô hình Công ty mạng lưới có đặc điểm:

Một là, tên của các hãng thành viên thường gắn với thương hiệu của hãng quốc tế. Ví dụ như Deloitte Việt Nam, E&Y Việt Nam, Nexia ACPA, UHY Việt Nam hay Horwath DTL.

Hai là, các hãng thành viên trong cùng mạng lưới đều được sử dụng logo và hình ảnh của hãng trong các hoạt động marketing của mình.

Ba là, hãng thành viên cũng nhận được sự hỗ trợ mạnh mẽ từ hãng quốc tế mà mình là một thành viên trong mạng lưới.

Tuy nhiên, do tính gắn kết chặt chẽ của nó, mô hình này cũng tạo ra rủi ro cho hãng quốc tế khi có bất kỳ xì - căng - đan hay vi phạm của các hãng thành viên trong cùng mạng lưới.

Thứ hai, Mô hình Hiệp hội các công ty uy tín

Mô hình Hiệp hội các công ty uy tín là rất phổ biến trong các hãng kiểm toán quốc tế. Đây là các công ty kiểm toán có uy tín tại các quốc gia khác nhau tập hợp nhau lại và hoạt động dưới một tên chung. Đại diện cho mô hình này có thể kể đến Moore Stephens International, Kreston International, Integra International, IAPA, MGI, IGAF Worldwide, hay AGN International,...

Dưới dạng một hiệp hội, các hãng thành viên chịu trách nhiệm đảm bảo chất lượng dịch vụ đạt theo chuẩn của hãng quốc tế và phát triển, giữ uy tín của hãng. Các hãng thành viên cũng có sự gắn kết chặt chẽ với nhau và được sự hỗ trợ đáng kể từ hãng quốc tế thông qua các chương trình đào tạo chung thường niên, hội nghị toàn cầu hay hội nghị vùng, cũng như thông qua việc trao đổi nhân viên giữa các thành viên. Thông thường, các hãng thành viên vẫn giữ nguyên tên cũ của mình và quảng bá hình ảnh với tư cách là thành viên của hãng quốc tế. Tuy nhiên, cũng có một số hãng như MGI khuyến khích các hãng thành viên gắn tên MGI với tên hiện tại của hãng thành viên.

Lợi thế của mô hình này là các hãng thành viên vẫn hoạt động độc lập và ít chịu sự ảnh hưởng từ rủi ro hay sự sụp đổ của các hãng thành viên khác, cho dù uy tín ít nhiều cũng bị ảnh hưởng. Hãng thành viên vẫn được sử dụng logo và hình ảnh của hãng quốc tế khi quảng bá hình ảnh của mình với tư cách là thành viên chính thức, và cung cấp dịch vụ toàn cầu thông qua các hãng thành viên khác.

Hiện nay, Mô hình Hiệp hội các công ty uy tín có thể phân chia thành hai loại:

Một là, hãng quốc tế dưới dạng hiệp hội do một hãng kiểm toán lớn đứng ra thành lập. Ví dụ, Moore Stephens International là do hãng Moore Stephens tại London, Anh đứng ra thành lập, Integra International là do hai hãng kiểm toán lớn thành lập tại Canada.

Hai là, hãng quốc tế là các hiệp hội thuần túy như IGAF Worldwide, IAPA. Bản thân tên của các hãng này cũng nói lên điều

đó. IGAF viết tắt của cụm từ “International Group of Accounting Firms”, có nghĩa là “Nhóm quốc tế của các công ty kế toán, kiểm toán”. IAPA viết tắt của cụm từ “International Association of Practising Accountants”, có nghĩa là “Hiệp hội quốc tế của các kế toán viên hành nghề”.

Thứ ba, Mô hình Liên kết

Mô hình Liên kết là sự liên kết của rất nhiều loại hình các công ty hoạt động trong các lĩnh vực khác nhau như kiểm toán, tư vấn kế toán, tư vấn luật, tư vấn sở hữu trí tuệ, tư vấn kinh doanh...

Mô hình này ít hơn trong các hãng kiểm toán quốc tế. Đại diện cho mô hình này có thể kể đến Geneva Group International hay Alliot Group.

Trong mô hình này, mối liên hệ giữa các hãng thành viên yếu hơn so với mô hình công ty mạng lưới và mô hình hiệp hội các công ty uy tín do các hãng thành viên hoạt động trong rất nhiều lĩnh vực khác nhau, không chỉ kế toán và kiểm toán. Thành viên chính thức của hãng quốc tế liên kết cũng được phép sử dụng logo và hình ảnh của hãng trong hoạt động quảng bá của mình. Hãng thành viên cũng không được mang tên của hãng quốc tế.

Mỗi hãng kiểm toán quốc tế có chính sách thành viên khác nhau. Nhưng thông thường có thể chia ra làm ba cấp độ: hãng thành viên, hãng hội viên hiệp hội và hãng đại diện liên lạc. Các công ty kiểm toán độc lập của Việt Nam muốn trở thành thành viên theo cấp độ nào thì còn tùy thuộc vào một số yếu tố như: điều kiện tài chính; chiến lược quốc tế; vùng địa lý; uy tín của hãng đăng ký; khả năng cung cấp dịch vụ chất lượng,...

** Một là, hãng thành viên (Member firm)*

Những công ty được công nhận là hãng thành viên của hãng kiểm toán quốc tế có đầy đủ tất cả các quyền lợi và nghĩa vụ khi tham gia vào mạng lưới, hiệp hội hay liên kết. Hãng thành viên được phép đại diện cho hãng quốc tế tại vùng địa lý được công nhận. Ví dụ như Deloitte Việt Nam sẽ đại diện cho Deloitte International tại Việt Nam bởi vì Deloitte Việt Nam được công nhận là hãng thành viên chính thức trong cùng mạng lưới của Deloitte International.

Hai là, hãng hội viên hiệp hội (Associate firm)

Hãng hội viên hiệp hội là cấp độ thấp hơn so với hãng thành viên. Tùy theo chính sách từng hãng quốc tế, hãng hội viên hiệp hội có thể sẽ bị hạn chế một số quyền lợi khi tham gia vào hãng quốc tế. Trong một số trường hợp, hãng hội viên hiệp hội hoạt động trong lĩnh vực tương đối khác so với lĩnh vực chính của hãng quốc tế. Khi đó, hãng hội viên hiệp hội được công nhận tham gia vào mạng lưới hay hiệp hội nhằm đa dạng hoá dịch vụ cung cấp. Cấp độ hãng hội viên hiệp hội phổ biến hơn trong các hãng quốc tế hoạt động theo Mô hình Liên kết.

Ba là, hãng đại diện liên lạc (Correspondent firm)

Hãng đại diện liên lạc là cấp độ thấp nhất khi tham gia vào các hãng kiểm toán quốc tế. Thông thường, đối với các hãng quốc tế, khi xem xét đơn xin gia nhập của các công ty kiểm toán, nếu nhận thấy công ty này chưa đủ điều kiện để công nhận là hãng thành viên thì các hãng kiểm toán quốc tế có thể bổ nhiệm công ty trở thành hãng đại diện liên lạc. Có nghĩa là trong trường hợp một khách hàng muốn liên hệ với hãng quốc tế tại khu vực lãnh thổ đó thì có thể liên lạc qua hãng đại diện liên lạc được bổ nhiệm.

Hãng đại diện liên lạc này không có quyền lợi như các hãng thành viên chính thức, không có quyền biểu quyết khi tham gia đại hội của các hãng kiểm toán quốc tế. Hãng đại diện liên lạc cũng không có quyền sử dụng logo hoặc hình ảnh của hãng kiểm toán quốc tế trong các hoạt động quảng bá của mình. Trong trường hợp hãng kiểm toán quốc tế nhận được một đơn xin gia nhập đủ điều kiện của một công ty khác có cùng vùng hoạt động thì quyền đại diện của hãng đại diện liên lạc cũng bị xoá bỏ. Tuy nhiên, mức phí thường niên của hãng đại diện liên lạc phải nộp cho các hãng kiểm toán quốc tế cũng rất thấp so với phí của thành viên chính thức.

9.5. TỔ CHỨC BỘ MÁY KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

Bộ máy kiểm toán nhà nước là hệ thống tập hợp những công chức nhà nước để thực hiện chức năng kiểm toán ngân sách và tài sản công.

Như vậy, trong quan hệ với hệ thống bộ máy nhà nước, Kiểm toán Nhà nước là một phân hệ thực hiện chức năng kiểm toán. Xét trong hệ thống kiểm toán nói chung, Kiểm toán Nhà nước lại là phân hệ thực hiện chức năng này với một đối tượng cụ thể là tài sản nhà nước trong đó có

ngân sách nhà nước. Xét trong quan hệ với kiểm toán viên nhà nước, kiểm toán nhà nước là một hệ thống tập hợp các kiểm toán viên này theo một trật tự xác định. Trong hàng loạt mối liên hệ phức tạp đó đã hình thành những mô hình tổ chức khác nhau tùy theo phạm vi các mối liên hệ.

Kiểm toán Nhà nước cần được xây dựng dựa trên các nguyên tắc cơ bản sau:

- Độc lập về tổ chức: Kiểm toán nhà nước chỉ có thể hoàn thành nhiệm vụ một cách khách quan và có hiệu lực nếu như nó được đặt độc lập với đơn vị được kiểm toán và có thể giảm đến mức tối thiểu các tác động từ bên ngoài.

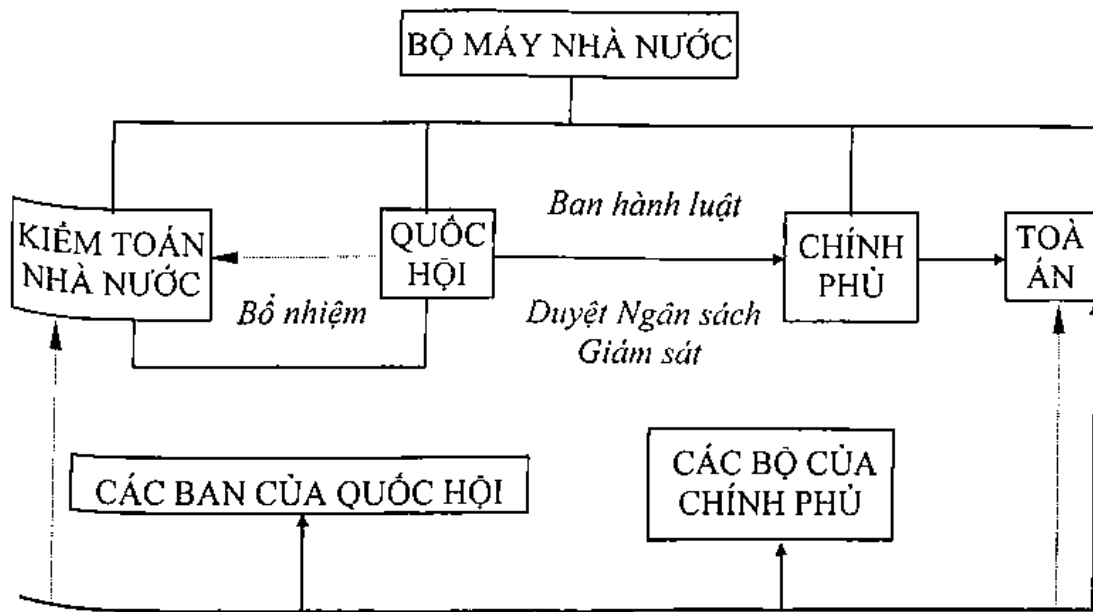
- Độc lập và khách quan trong hoạt động: Kiểm toán nhà nước cần đảm bảo tính độc lập kể từ giai đoạn đầu tiên là lập kế hoạch kiểm toán đến giai đoạn lập báo cáo kiểm toán và giám sát thực hiện kiến nghị.

- Độc lập về nguồn kinh phí hoạt động: Cơ quan kiểm toán nhà nước phải có quyền trực tiếp đề nghị cơ quan phân bổ ngân sách nhà nước cấp kinh phí và thiết lập quỹ này theo một kênh ngân sách riêng và tự chịu trách nhiệm về việc quản lý và sử dụng chúng.

Trước hết trong quan hệ với bộ máy nhà nước, Kiểm toán Nhà nước có thể độc lập với hệ thống lập pháp và hệ thống hành pháp hoặc trực thuộc một phía hành pháp hoặc lập pháp (trực thuộc một phía).

Mô hình tổ chức độc lập hoàn toàn giữa cơ quan kiểm toán nhà nước với các cơ quan lập pháp và hành pháp (Sơ đồ 9.1) được ứng dụng ở hầu hết các nước có nền kiểm toán phát triển, có nhà nước pháp quyền được xây dựng có nền nếp,... Theo hình thức này có khoảng 20% các quốc gia trên thế giới đang áp dụng như Kiểm toán Nhà nước CHLB Đức, Toà Thẩm kế của Cộng hoà Pháp, Tây Ban Nha, Indonesia, Hy Lạp, Thụy Sĩ, Panama, Bồ Đào Nha,... Nhờ đó, kiểm toán phát huy được đầy đủ tính độc lập trong việc thực hiện các chức năng của mình. Mô hình này đòi hỏi môi trường pháp lý cho hoạt động quản lý kinh tế và tài chính phải minh bạch và đầy đủ. Mặt khác, mô hình này đòi hỏi tính chuyên môn của kiểm toán viên rất cao bởi vì quyền cao nhất của kiểm toán viên theo mô hình này là quyền kiến nghị và giám sát hoạt động.

**SƠ ĐỒ 9.1. KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC TỔ CHỨC ĐỘC LẬP
VỚI QUỐC HỘI VÀ CHÍNH PHỦ**



Ghi chú:

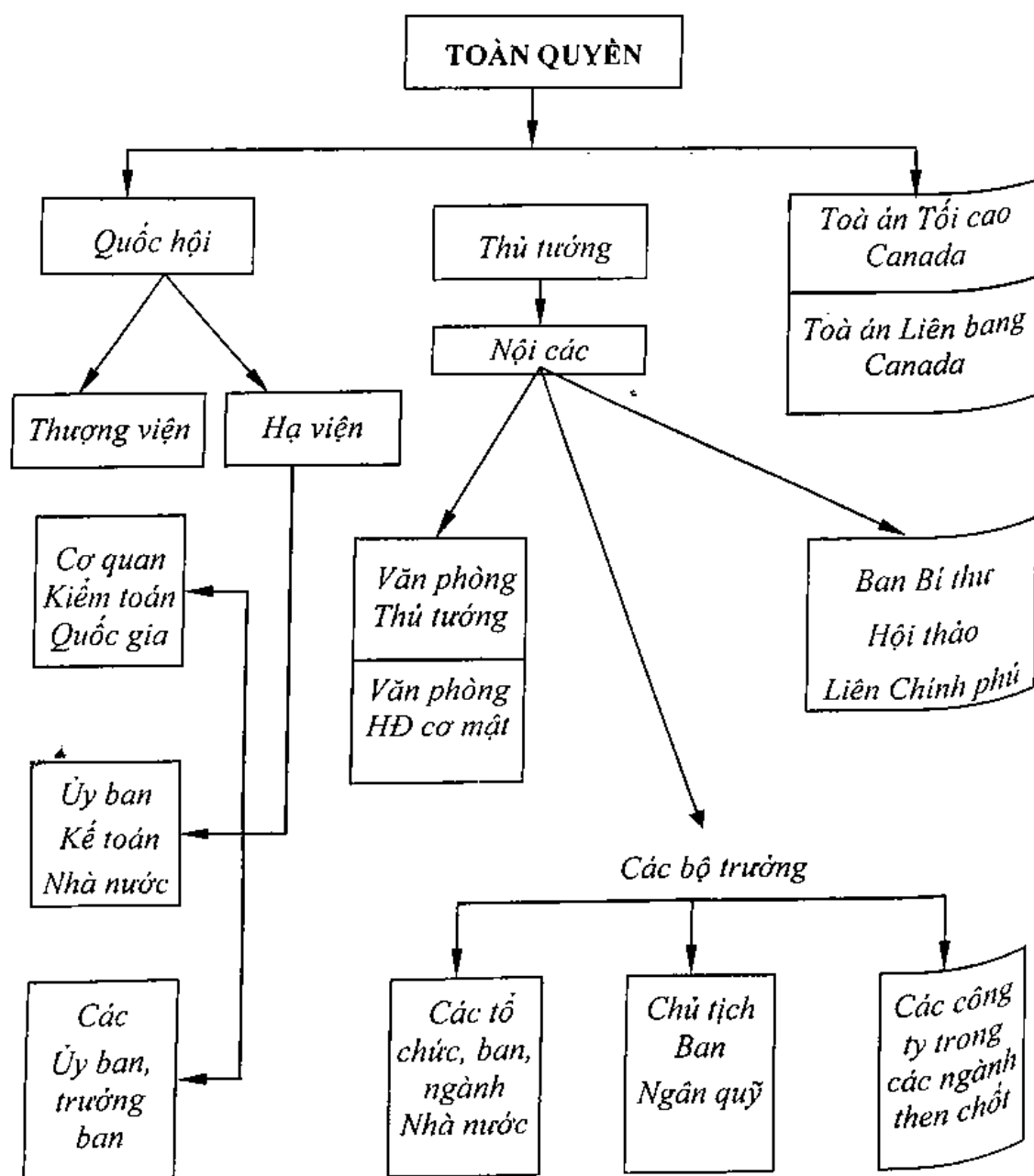
- : Liên hệ trong tổ chức
- .-.- : Quan hệ chỉ đạo
- .-.-→ : Quan hệ đặt hàng kiểm toán
- : Quan hệ kiểm toán

Mô hình tổ chức cơ quan kiểm toán trực thuộc cơ quan hành pháp (Chính phủ): Có khoảng 21% các nước trên thế giới áp dụng hình thức này như Trung Quốc, Nhật Bản, Thái Lan, Lào, Thụy Điển,... Việc tổ chức kiểm toán nhà nước cũng không hoàn toàn giống nhau giữa các nước, chẳng hạn: ở Trung Quốc, cơ quan kiểm toán nhà nước (CNAO) được tổ chức thành cơ quan hành chính như một bộ song có quyền kiểm toán các bộ khác của Chính phủ (kể cả Bộ Tài chính); ở Nhật Bản, Kiểm toán Nhà nước được tổ chức như một cơ quan chuyên môn bên cạnh nội các,... Mô hình này giúp chính phủ điều hành nhanh nhạy quá trình thực hiện ngân sách và các hoạt động khác. Hiệu lực của các kết luận và kiến nghị của Kiểm toán Nhà nước sẽ nhanh chóng được triển khai. Tuy nhiên, mô hình này có nhược điểm là địa vị pháp lý của Kiểm toán Nhà nước sẽ bị giới hạn bởi chức năng và quyền hạn của Chính phủ. Kiểm

toán Nhà nước không phải là công cụ trực tiếp phục vụ quyền giám sát tối cao của cơ quan quyền lực cao nhất.

Trong trường hợp khác, cơ quan Kiểm toán Nhà nước lại trực thuộc cơ quan lập pháp (Quốc hội): có khoảng 38% các nước trên thế giới thực hiện theo mô hình này như Mỹ, Nga, Anh, Đan Mạch, Úc, Hà Lan,... chẳng hạn mô hình tổ chức kiểm toán Nhà nước Canada được mô tả qua Sơ đồ 9.2.

SƠ ĐỒ 9.2. TỔ CHỨC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC CANADA



Với mô hình này, kiểm toán nhà nước trợ giúp đắc lực cho Nhà nước không chỉ ở kiểm tra thực hiện pháp luật mà cả trong việc soạn thảo và xây dựng các sắc luật cụ thể. Kiểm toán nhà nước được thiết lập theo mô hình này sẽ gắn với quyền giám sát của cơ quan lập pháp. Quyền hạn của cơ quan kiểm toán nhà nước sẽ gắn với quyền của cơ quan lập pháp do đó kết luận, kiến nghị để xử lý sai phạm đối với sai phạm trong quản lý sử dụng ngân sách của cơ quan nhà nước gắn với vai trò giám sát tối cao của cơ quan lập pháp (Quốc hội). Tuy nhiên, nhược điểm lớn nhất của mô hình này là sự ảnh hưởng của cơ chế tập thể của Quốc hội. Yêu cầu của hoạt động kiểm toán là cần đảm bảo tính độc lập như do cơ chế hoạt động của Quốc hội theo cơ chế tập thể, quyết định theo đa số do đó kiểm toán nhà nước sẽ bị ảnh hưởng trong việc lựa chọn danh sách đơn vị kiểm toán, kinh phí thực hiện.

Mô hình kiểm toán nhà nước trực thuộc người đứng đầu Nhà nước (Tổng thống) được khoảng 19% các nước trên thế giới áp dụng như Hàn Quốc, Banglades, Ấn Độ, Pakistan, Paragoay...

Xét về liên hệ nội bộ, cơ quan kiểm toán nhà nước lại có thể liên hệ theo chiều dọc (liên hệ dọc) và theo chiều ngang (liên hệ ngang). Liên hệ ngang là mối liên hệ nội bộ trong cơ quan kiểm toán cùng cấp (trung ương hay khu vực hoặc địa phương). Liên hệ này có thể trực tuyến hoặc chức năng.

Trong liên hệ trực tuyến tổng kiểm toán trưởng (hoặc phó tổng kiểm toán được ủy nhiệm) trực tiếp chỉ huy các hoạt động của kiểm toán nhà nước. Chẳng hạn, Điều lệ tổ chức và hoạt động của kiểm toán nhà nước (Việt Nam) quy định: “cơ cấu tổ chức bộ máy giúp Tổng kiểm toán Nhà nước thực hiện nhiệm vụ được giao gồm:

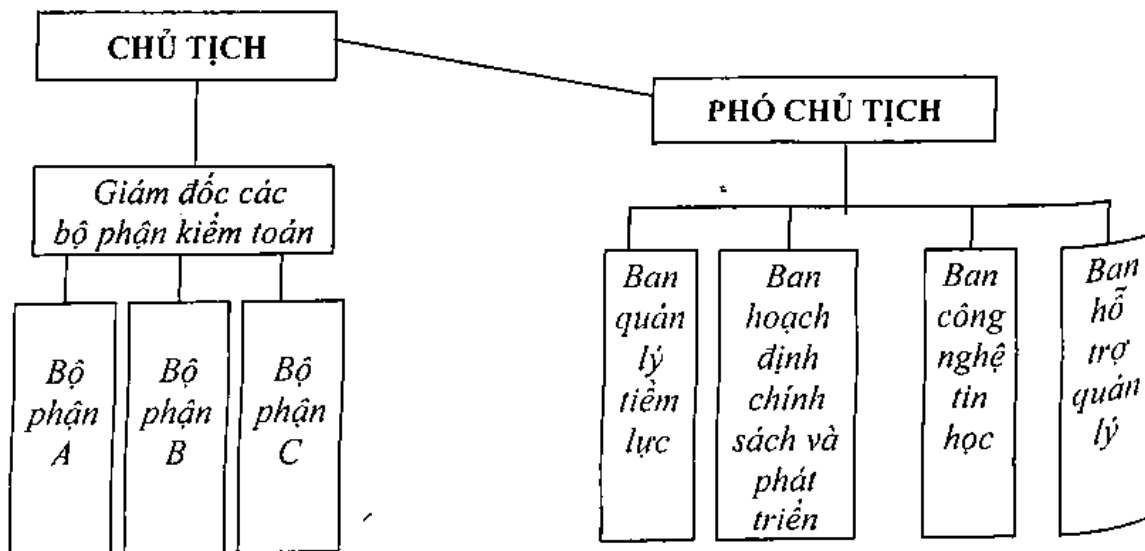
1. Kiểm toán Nhà nước chuyên ngành (từ Chuyên ngành Ia đến Chuyên ngành VII);
2. Kiểm toán Nhà nước khu vực (Có 13 kiểm toán nhà nước khu vực);
3. Các vụ chức năng;
4. Văn phòng Kiểm toán Nhà nước;
5. Các trung tâm sự nghiệp”.

Tương tự như vậy là mô hình tổ chức của Hội đồng kiểm toán Nhật Bản, Singapore,...

Liên hệ trực tuyến có ưu việt bảo đảm lệnh của Tổng kiểm toán trưởng được chuyển trực tiếp đến các kiểm toán viên, bảo đảm điều hành nhanh, nhạy và thông tin ngược xuôi kịp thời. Tuy nhiên, mô hình này chỉ thích hợp trong điều kiện quy mô kiểm toán và số lượng nhân viên kiểm toán không quá lớn.

Trong liên hệ chức năng quyền điều hành công việc được phân thành nhiều khối, mỗi khối lại chia thành nhiều cấp khác nhau. Lấy mô hình tổ chức kiểm toán Australia làm ví dụ (Sơ đồ 9.3). Mô hình này thích hợp với bộ máy kiểm toán có quy mô lớn.

SƠ ĐỒ 9.3. CÁC MỐI LIÊN HỆ TRONG CƠ QUAN KIỂM TOÁN QUỐC GIA AUSTRALIA



Liên hệ dọc của tổ chức kiểm toán nhà nước có thể khái quát trong hai mô hình chủ yếu.

- Mô hình 1: Cơ quan kiểm toán nhà nước trung ương (Quốc gia) có mạng lưới ở tất cả các địa phương. Mô hình này thích hợp với các nước có quy mô lớn, các địa phương phân bố rộng và phân tán, khối lượng tài sản công ở mỗi địa phương lớn và quan hệ phức tạp. Đồng thời mỗi địa phương cũng có khối lượng công sản, tài sản tương đối đồng đều. Tình hình đó đòi hỏi phải có tổ chức kiểm toán nhà nước ngay tại địa phương.

- Mô hình 2: Cơ quan kiểm toán nhà nước trung ương (Quốc gia) có mạng lưới kiểm toán ở từng khu vực. Những khu vực này trước hết có khối lượng công sản đủ lớn và thường ở xa trung tâm nên đòi hỏi có tổ chức kiểm toán nhà nước tại thực địa để thực hiện chức năng của Kiểm toán Nhà nước. Mô hình này thích ứng với những nước có quy mô nhỏ song địa bàn tương đối phân tán. Ở một số nước nhỏ và tương đối tập trung có thể không có liên hệ dọc; cũng có trường hợp, liên hệ dọc này lại thực hiện ngay trong liên hệ ngang bằng cách bố trí kiểm toán một vài khu vực nào đó thành một bộ phận trong các bộ phận chuyên môn. Mô hình tổ chức kiểm toán của Nhật Bản là một ví dụ cho trường hợp này: Trong 5 bộ phận của Hội đồng kiểm toán quốc gia, bộ phận thứ III vừa phụ trách kiểm toán các lĩnh vực giao thông, vận tải và xây dựng, vừa phụ trách các vùng Hokkaido, vừa phụ trách đất công.

Kiểm toán Nhà nước Việt Nam cũng đã triển khai và thiết lập được mạng lưới Kiểm toán Nhà nước khu vực rộng khắp toàn quốc, phù hợp với địa bàn tương đối phân tán và đặc điểm quản lý của Việt Nam, bao gồm: Kiểm toán Nhà nước khu vực I, Kiểm toán Nhà nước khu vực II, Kiểm toán Nhà nước khu vực III, Kiểm toán Nhà nước khu vực IV, Kiểm toán Nhà nước khu vực V,...

Ngoài mối liên hệ trong bộ máy, liên hệ giữa việc thực hiện các chức năng kiểm toán với bộ máy kiểm toán cũng hình thành những mô hình tổ chức kiểm toán nhà nước khác nhau. Trong việc thực hiện chức năng xác minh, thông thường Kiểm toán Nhà nước chỉ thực hiện xác minh bằng khai tài chính và nghiệp vụ của các đơn vị thuộc khu vực công cộng. Công việc xác minh các vụ việc cụ thể do khiếu tố hoặc phát giác bất thường, thông thường do các tổ chức thanh tra đảm nhận. Tuy nhiên, ở một số nước cả những công việc thanh tra này cũng được thống nhất trong tổ chức kiểm toán nhà nước. Xu hướng hoà nhập hai hoạt động này không chỉ ở Tây Âu mà cả ở Đông Nam Á như Hàn Quốc chẳng hạn.

Trong việc bày tỏ ý kiến, thông lệ phổ biến là các cơ quan kiểm toán nhà nước chỉ thực hiện chức năng tư vấn kể cả kiến nghị giải quyết thực trạng tài chính, pháp lý, thậm chí cả khởi thảo và tham gia xây dựng luật pháp (Bắc Mỹ và một số nước khác ở khu vực châu Á). Tuy

nhiên, ở mô hình Tòa thẩm kế (thẩm kế viện) ở các nước Tây Âu, Kiểm toán Nhà nước còn thực hiện cả chức năng phán xử của toà kinh tế nhằm gắn xác minh với xử lý các vi phạm phát hiện qua kiểm toán.

Ở Việt Nam, Kiểm toán nhà nước ra đời và hoạt động trên cơ sở Nghị định số 70/CP ngày 11 tháng 7 năm 1994, Luật Ngân sách nhà nước được Quốc hội thông qua ngày 20 tháng 3 năm 1996 có đề cập về Kiểm toán nhà nước. Tuy nhiên ở thời điểm đó địa vị pháp lý của Kiểm toán nhà nước còn chưa cao do Kiểm toán nhà nước chưa có vị trí trong luật gốc (Hiến pháp) và chưa có luật hay pháp lệnh về Kiểm toán nhà nước. Điều này đã gây trở ngại không nhỏ cho tổ chức và hoạt động của cơ quan kiểm toán nhà nước hiện nay: một mặt, tổ chức bộ máy của Kiểm toán nhà nước không đảm đương được hết chức năng kiểm tra nền tài chính công, mặt khác lại có sự chồng chéo, trùng lặp giữa các cơ quan nhà nước trong việc thanh tra, kiểm tra các đơn vị kinh tế cơ sở. Năm 2005, Quốc hội đã ban hành Luật Kiểm toán nhà nước tạo điều kiện pháp lý để kiện toàn bộ máy tổ chức và hoạt động của Kiểm toán nhà nước Việt Nam. Trải qua quá trình xây dựng và phát triển, Kiểm toán nhà nước Việt Nam đã từng bước thể hiện rõ vai trò quan trọng trong việc kiểm soát các hoạt động liên quan đến việc sử dụng ngân sách và quản lý hoạt động của các đơn vị hành chính sự nghiệp. Năm 2013, Quốc hội đã thông qua Hiến pháp mới trong đó đã quy định về tổ chức hoạt động của Kiểm toán Nhà nước tạo điều kiện nâng cao vị trí pháp lý của Kiểm toán nhà nước. Luật Kiểm toán nhà nước sửa đổi năm 2015 cũng đề cập đến tổ chức cơ quan kiểm toán nhà nước theo Hiến pháp năm 2013.

Như vậy, cơ quan kiểm toán nhà nước chứa đựng rất nhiều mối liên hệ về tổ chức tùy thuộc vào đặc điểm của đối tượng, của phạm vi, của khách thể kiểm toán, tùy thuộc vào đặc điểm tổ chức bộ máy nhà nước và hàng loạt quan hệ khác bên trong và bên ngoài hệ thống kiểm toán.

9.6. TỔ CHỨC BỘ MÁY KIỂM TOÁN NỘI BỘ

Kiểm toán nội bộ (KTNB) là một hoạt động độc lập có chức năng kiểm tra, đánh giá xác nhận và tư vấn nhằm trợ giúp cho nhà quản lý, cải thiện các hoạt động của một tổ chức bằng một cách tiếp cận có hệ thống trong phạm vi tổ chức đó. Yêu cầu mới trong quản trị doanh nghiệp 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 là một chức năng 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 và cải thiện hoạt động của tổ chức.

Sẽ không tồn tại một cách thức tổ chức bộ máy kiểm toán nội bộ hiệu quả duy nhất. Cách thức tổ chức bộ máy kiểm toán nội bộ phụ thuộc vào rất nhiều yếu tố. Tổ chức bộ máy kiểm toán nội bộ tùy thuộc vào yêu cầu quản lý của từng thời kỳ, phạm vi hoạt động, đặc điểm lĩnh vực kinh doanh, yêu cầu về pháp lý.

Theo nghĩa truyền thống, bộ máy kiểm toán nội bộ là hệ thống tổ chức của các kiểm toán viên do đơn vị tự lập ra theo yêu cầu quản trị nội bộ và thực hiện nền nếp, kỷ cương quản lý. Với ý nghĩa như trên có thể căn cứ vào những khía cạnh sau để thiết lập bộ máy kiểm toán nội bộ.

Thứ nhất, xét theo phạm vi hoạt động của kiểm toán nội bộ, có hai mô hình cơ bản để tổ chức kiểm toán nội bộ: tập trung và phân tán. Tổ chức kiểm toán theo mô hình tập trung thường được hiểu là chỉ tổ chức kiểm toán nội bộ tại bộ máy hoạt động cấp cao như công ty mẹ, tổng công ty mà không tổ chức kiểm toán nội bộ tại các đơn vị thành viên cấp dưới. Theo mô hình phân tán, kiểm toán nội bộ được thành lập ở cả công ty mẹ và các đơn vị thành viên. Mô hình này bị giới hạn bởi chi phí kiểm toán, số lượng kiểm toán viên, kiểm soát hoạt động kiểm toán...

Thứ hai, dựa trên quy mô của bộ phận kiểm toán, có thể lựa chọn hai mô hình sau: bộ phận kiểm toán nội bộ hoặc giám định viên kế toán. Bộ phận kiểm toán nội bộ: Bộ phận có thể gọi là ban (hay phòng) kiểm toán nội bộ có số lượng lớn các kiểm toán viên nội bộ. Để tổ chức và quản lý hoạt động kiểm toán nội bộ trong bộ máy lãnh đạo cao nhất của đơn vị phải cử ra những người phụ trách công việc này. Theo yêu cầu đó, thông thường một Ủy ban kiểm toán được lập ra do một tập thể thường bao gồm 3 thành viên hội đồng quản trị phụ trách. Trong trường hợp cần thiết, hội đồng quản trị có thể quyết định thuê các chuyên gia kiểm toán tham gia hoặc tư vấn cho ủy ban. Ủy ban kiểm

toán, vừa có trách nhiệm trong tổ chức hoạt động kiểm toán nội bộ (nội kiểm), vừa có trách nhiệm tạo lập mối quan hệ với chủ thể kiểm toán tài chính từ bên ngoài (ngoại kiểm). Trong trường hợp không có hội đồng quản trị, chủ đầu tư hoặc người được ủy quyền phụ trách sẽ chỉ đạo công tác kiểm toán. Mô hình này có nhiều ưu điểm và rất thích hợp với các doanh nghiệp có quy mô lớn. Tuy nhiên, điều kiện tiên quyết để phát huy ưu việt này là chất lượng đội ngũ kiểm toán viên nội bộ.

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 kiểm toán nội bộ tại doanh nghiệp. Thậm chí ở một số nước trong các doanh nghiệp nhà nước kiểm toán nội bộ có thể được thực hiện bởi các giám sát viên nhà nước và các giám sát viên này có thể được biên chế trong bộ máy Kiểm toán Nhà nước. Với mô hình này, chỉ cần một kiểm toán viên nội bộ để thực hiện nhiệm vụ kiểm toán trong các doanh nghiệp. 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 hoặc giám sát viên nhà nước 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. Tổ chức giám định viên kế toán hoặc giám sát viên nhà nước là mô hình tổ chức được vận dụng phổ biến trong các doanh nghiệp có vốn nhà nước chi phối và các doanh nghiệp hoạt động đơn ngành.

Thứ ba, 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.

Theo quan điểm hiện đại, kiểm toán nội bộ không nhất thiết phải do các kiểm toán viên nội bộ thực hiện mà có thể sử dụng dịch vụ thuê ngoài hoặc sử dụng cơ chế đồng kiểm toán. Mô hình này thường được

gọi là *mô hình linh hoạt*, sử dụng các nhân viên kiểm toán đặc biệt hoặc các nhân viên kiểm toán không chính thức hay thuê ngoài hoàn toàn dịch vụ kiểm toán nội bộ. Dịch vụ kiểm toán nội bộ có thể do các hãng kiểm toán độc lập hoặc do các công ty dịch vụ kế toán thực hiện. Mức độ thực hiện dịch vụ thuê ngoài tùy thuộc vào từng loại hình doanh nghiệp và yêu cầu quản lý của từng thời kỳ.

Ở Việt Nam, theo Quy chế quản lý tài chính và hạch toán kinh doanh đối với doanh nghiệp Nhà nước, ban hành kèm theo Nghị định 59/CP ngày 3/10/1996 của Chính phủ (được sửa đổi, bổ sung một số điều tại Nghị định 27/CP - 1999) báo cáo tài chính hàng năm của doanh nghiệp nhà nước phải được kiểm tra, xác nhận của kiểm toán độc lập hoặc kiểm toán nội bộ. Như vậy, quy định này đã bước đầu tạo hành lang pháp lý cho việc tổ chức và hoạt động của kiểm toán nội bộ. Đến ngày 28/10/1997 Bộ trưởng Bộ Tài chính ký Quyết định số 832/TC/QĐ/CĐKT ban hành *Quy chế kiểm toán nội bộ* và tiếp đó là Thông tư số 52/1998/TT-BTC ngày 16/4/1998 *Hướng dẫn tổ chức bộ máy kiểm toán nội bộ tại doanh nghiệp nhà nước*. Do một số quy định trong Thông tư số 52/1998/TT-BTC tương đối cứng nhắc, gây khó khăn, lúng túng cho các doanh nghiệp trong tổ chức bộ máy kiểm toán nội bộ và thực hiện Quy chế kiểm toán nội bộ, ngày 22/12/1998 Bộ Tài chính ban hành Thông tư số 171/1998/TC-BTC hướng dẫn thực hiện kiểm toán nội bộ tại doanh nghiệp nhà nước. Thông tư này đưa ra nội dung tổ chức kiểm toán nội bộ là không bắt buộc đối với các doanh nghiệp. Ngoài ra, còn có các quy định cụ thể tổ chức kiểm toán nội bộ đối với một số ngành đặc thù như Quyết định 37/2006/QĐ-NHNN ban hành quy chế kiểm toán nội bộ của các tổ chức tín dụng.

Tóm lại, ở Việt Nam hiện nay, vấn đề kiểm toán nội bộ còn chưa được xây dựng đồng bộ nên cần quan tâm trước hết đến việc xây dựng đội ngũ kiểm toán viên nội bộ, đặc biệt trong quá trình đổi mới quản lý doanh nghiệp nhà nước và cổ phần hoá các doanh nghiệp nhà nước. Ngay ở các đơn vị quốc doanh cũng phải tách biệt chức năng kiểm toán ra khỏi chức năng tổ chức công việc tài chính, kế toán của kế toán trưởng.

A. Câu hỏi ôn tập

Câu 01: Nêu rõ những nguyên tắc cơ bản trong tổ chức bộ máy kiểm toán.

Câu 02: Nêu ưu và nhược điểm của các mô hình cơ bản trong tổ chức bộ máy Kiểm toán Nhà nước.

Câu 03: Nêu các mô hình cơ bản trong tổ chức bộ máy kiểm toán nội bộ. Đánh giá ưu và nhược điểm của từng mô hình trên.

Câu 04: Hãy trình bày vai trò của các tổ chức hiệp hội nghề nghiệp kế toán - kiểm toán trong tổ chức bộ máy kiểm toán.

Câu 05: Hãy nêu rõ điều kiện để trở thành một kiểm toán viên công chứng tại Việt Nam và trên thế giới.

Câu 6: Hãy nêu các yêu cầu cơ bản về chuyên môn đối với từng loại hình kiểm toán viên.

Câu 7: Hãy nêu các yêu cầu cơ bản về đạo đức nghề nghiệp đối với kiểm toán viên.

B. Hãy lựa chọn câu trả lời thích hợp nhất cho các câu sau:

9.1. Kiểm toán nội bộ của các cơ quan, doanh nghiệp được xem như :

- a. Một pháp nhân
- b. Một tổ chức kinh doanh dịch vụ tư vấn quản lý
- c. Một bộ phận chức năng của đơn vị
- d. Một bộ phận trong doanh nghiệp thực hiện kiểm toán và các dịch vụ khác để thu phí kiểm toán

9.2. Lĩnh vực đặc trưng nhất của kiểm toán nội bộ là:

- a. Kiểm toán tuân thủ
- b. Kiểm toán hoạt động
- c. Kiểm toán tài chính
- d. Kiểm toán liên kết

9.3. Kiểm toán viên nội bộ phải báo cáo kết quả kiểm toán của mình:

- a. Một cách rộng rãi
- b. Cho riêng kiểm toán viên độc lập
- c. Cho riêng kiểm toán viên nhà nước
- d. Cho cấp lãnh đạo cao nhất của mình

9.4. Tại Việt Nam hiện nay, việc tổ chức bộ phận kiểm toán nội bộ ở các doanh nghiệp nhà nước là:

- a. Tự nguyện
- b. Bắt buộc
- c. Không tồn tại
- d. Không quy định

9.5. Công ty kiểm toán độc lập (Công ty CPA) là:

- a. Một pháp nhân kinh doanh độc lập có quyền hạn và nghĩa vụ bình đẳng và được hoạt động như mọi công ty khác.
- b. Một tổ chức phi lợi nhuận.
- c. Một đơn vị hành chính sự nghiệp.
- d. Một tổ chức khác với ba loại trên.

9.6. Lĩnh vực đặc trưng nhất của kiểm toán viên độc lập là:

- a. Kiểm toán tuân thủ
- b. Kiểm toán hoạt động
- c. Kiểm toán tài chính
- d. Lĩnh vực khác

9.7. Nếu kiểm toán viên độc lập sử dụng tư liệu của kiểm toán viên nội bộ thì trách nhiệm của kiểm toán viên độc lập đối với kết quả kiểm toán:

- a. Được giảm nhẹ.
- b. Chịu trách nhiệm về ý kiến mà mình đưa ra.
- c. Có thể được giảm nhẹ, có thể không tùy theo từng tình huống cụ thể.
- d. Hoàn toàn không chịu trách nhiệm.

9.8. Khách thể tự nguyện của các tổ chức kiểm toán độc lập là :

- a. Các doanh nghiệp nhà nước.
- b. Công trình, dự án có nguồn kinh phí từ bên ngoài ngân sách nhà nước.
- c. Công ty có vốn đầu tư nước ngoài.
- d. Tất cả các tổ chức, cơ quan, doanh nghiệp hay cá nhân có yêu cầu kiểm toán.

9.9. Theo Luật Kiểm toán Nhà nước, Kiểm toán Nhà nước Việt Nam là:

- a. Công ty kiểm toán do Nhà nước sở hữu.
- b. Một bộ phận quản lý nhà nước về kiểm toán độc lập tại Việt Nam.
- c. Cơ quan thuộc Chính phủ.
- d. Một tổ chức dưới sự chi đạo trực tiếp của Quốc hội.

9.10. Theo Quyết định 06/2010/QĐ-KTNN ban hành ngày 9/11/2010, kiểm toán viên nhà nước là:

- a. Công chức nhà nước được giao trách nhiệm thực hiện nhiệm vụ kiểm toán theo quy định của pháp luật.
- b. Kiểm toán viên làm trong các công ty kiểm toán sở hữu nhà nước.
- c. Người có chứng chỉ kiểm toán viên.
- d. Cả ba câu trên đều sai.

9.11. Cơ quan kiểm toán nhà nước :

- a. Chỉ kiểm toán các cơ quan, doanh nghiệp, tổ chức, đơn vị và cá nhân sử dụng ngân sách nhà nước.
- b. Chỉ kiểm toán các cơ quan chính quyền Trung ương và địa phương.
- c. Kiểm toán theo yêu cầu của các doanh nghiệp, đơn vị, cá nhân.
- d. Chỉ kiểm toán các công ty có vốn đầu tư nước ngoài, các công ty TNHH, công ty hợp doanh và doanh nghiệp tư nhân.

9.12. Lĩnh vực đặc trưng nhất của kiểm toán nhà nước là :

- a. Kiểm toán tuân thủ
- b. Kiểm toán hoạt động
- c. Kiểm toán tài chính
- d. Lĩnh vực khác

9.13. Hiện nay, chức năng của Kiểm toán Nhà nước Việt Nam là cơ quan:

- a. Quản lý nhà nước về hoạt động kiểm toán độc lập.
- b. Thay mặt Nhà nước đưa ra tiêu chuẩn kiểm toán viên, tổ chức tuyển chọn, công nhận kiểm toán viên được phép hành nghề kiểm toán.
- c. Cấp hoặc thu hồi giấy phép hoạt động cho các công ty kiểm toán độc lập.
- d. Thu hồi chứng chỉ kiểm toán viên.
- e. Tất cả các điều trên đều đúng.
- f. Tất cả các điều trên đều sai.

9.14. Bàn về vai trò của kiểm toán nhà nước, hiện nay có hai ý kiến trái ngược nhau. Quan điểm thứ nhất cho rằng: “Kiểm toán nhà nước giữ vai trò chủ đạo, có vị trí hàng đầu và là cơ quan quản lý nhà nước đối với mọi hoạt động kiểm toán và ban hành các chuẩn mực kiểm toán”. Quan điểm thứ hai cho rằng: “Kiểm toán nhà nước có chức năng, nhiệm vụ, đối tượng phục vụ, phạm vi hoạt động riêng. Vì vậy, Kiểm toán nhà nước không quản lý chỉ đạo nghiệp vụ cho kiểm toán độc lập và kiểm toán nội bộ”. Theo ý kiến anh (chị) thì:

- a. Quan điểm thứ nhất đúng
- b. Quan điểm thứ hai đúng
- c. Không có quan điểm nào đúng
- d. Quan điểm nào khác :

9.15. Xét về mối quan hệ giữa khách thể với chủ thể kiểm toán nhà nước thì đó là mối quan hệ:

- a. Tự nguyện
- b. Bắt buộc
- c. Bình đẳng giữa hai bên
- d. Chủ - thợ

9.16. Khi nói rằng: “Trong hệ thống kiểm toán nhà nước có thể thành lập các công ty kiểm toán quốc doanh, thực hiện kiểm toán theo yêu cầu của khách hàng”, điều đó là:

- a. Đúng
- b. Sai
- c. Điều đó thực tế đang chứng minh
- d. Không thể kết luận được

9.17. Kiểm toán nhà nước và công ty kiểm toán thuộc sở hữu nhà nước (trước đây) được xem là:

- a. Giống nhau
- b. Khác nhau
- c. Tương tự
- d. Không có cơ sở để kết luận

9.18. Tại Việt Nam và phần lớn các nước trên thế giới, khi tiến hành kiểm toán, cơ quan được quyền thu phí kiểm toán của các đơn vị được kiểm toán là:

- a. Cơ quan kiểm toán nhà nước
- b. Công ty kiểm toán độc lập
- c. Kiểm toán nội bộ
- d. Cả ba loại trên

9.19. Dấu hiệu khác nhau cơ bản giữa kiểm toán nhà nước, kiểm toán độc lập và kiểm toán nội bộ là:

- a. Phương pháp sử dụng để kiểm toán.
- b. Phạm vi hoạt động và mục đích của kiểm toán.
- c. Các chuẩn mực kiểm toán được áp dụng.
- d. Không có sự khác nhau.

9.20. Ở Việt Nam hiện nay, cơ quan quản lý nhà nước đối với hoạt động kiểm toán độc lập là:

- a. Kiểm toán nhà nước
- b. Tổng cục Thuế
- c. Bộ Tài chính
- d. Quốc hội

9.21. Công ty kinh doanh dịch vụ kiểm toán thuộc sở hữu nhà nước (trước đây) thuộc tổ chức:

- a. Kiểm toán độc lập
- b. Kiểm toán nhà nước
- c. Kiểm toán nội bộ
- d. Tổng hợp của kiểm toán độc lập và kiểm toán nhà nước.

9.22. Những báo cáo kiểm toán định kỳ nhằm phục vụ cho Ban quản lý của doanh nghiệp thường chuẩn bị bởi:

- a. Kiểm toán viên nhà nước
- b. Kiểm toán viên độc lập
- c. Kiểm toán viên nội bộ
- d. Cả ba loại kiểm toán viên trên.

9.23. Kiểm tra các báo cáo tài chính của một bộ phận Chính phủ nhằm bảo đảm rằng các báo cáo đó được trình bày một cách trung thực và hợp lý, phù hợp với các hoạt động trong suốt khoảng thời gian nhất định. Công việc này thường được thực hiện bởi:

- a. Thanh tra Tổng cục Thuế
- b. Thanh tra Ngân hàng Nhà nước
- c. Kiểm toán viên nhà nước
- d. Kiểm toán viên độc lập
- e. Kiểm toán viên nội bộ

9.24. Kiểm toán viên buộc phải có chứng chỉ CPA khi hành nghề là:

- a. Kiểm toán viên nhà nước
- b. Kiểm toán viên độc lập
- c. Kiểm toán viên nội bộ
- d. Cả ba loại trên

9.25. Khi nói tới cụm từ "khách hàng kiểm toán" thì bạn phải hiểu ngay đó là thuật ngữ dành riêng cho khách thể của:

- a. Kiểm toán nội bộ
- b. Kiểm toán nhà nước
- c. Kiểm toán độc lập
- d. Cả ba loại trên

9.26. Người có thẩm quyền cấp chứng chỉ kiểm toán viên theo quy định hiện nay tại Việt Nam là:

- a. Tổng Kiểm toán Nhà nước.
- b. Bộ trưởng Bộ Tài chính.
- c. Chủ tịch Hội Kế toán - Kiểm toán Việt Nam.
- d. Không ai trong ba người trên có thẩm quyền được cấp.

9.27. Nếu kinh phí hoạt động được bù đắp theo nguyên tắc tự trang trải thì đó là hoạt động của:

- a. Kiểm toán nhà nước
- b. Kiểm toán độc lập
- c. Kiểm toán nội bộ
- d. Cả ba loại trên

9.28. Tổ chức công tác kiểm toán nội bộ và giải quyết các mối quan hệ với các cơ quan ngoại kiểm là chức năng của:

- a. Kiểm toán nội bộ
- b. Kiểm toán độc lập
- c. Kiểm toán nhà nước
- d. Khác với 3 loại trên

9.29. Các cuộc kiểm toán mang tính bắt buộc, cưỡng chế và không thu phí kiểm toán là đặc trưng của:

- a. Kiểm toán nội bộ
- b. Kiểm toán độc lập
- c. Kiểm toán nhà nước
- d. Bao gồm a, c

9.30. Một kiểm toán viên độc lập cần đáp ứng:

- a. Tính chính trực
- b. Khách quan
- c. Độc lập
- d. Tất cả các câu trên

C. Hãy điền đúng (Đ) hoặc sai (S) những câu dưới đây:

- a. Kiểm toán viên nội bộ bắt buộc phải có chứng chỉ nghề nghiệp khi hành nghề kiểm toán.
- b. Bộ máy kiểm toán nhà nước là tổ chức của các kiểm toán viên chuyên nghiệp kinh doanh dịch vụ kiểm toán và các dịch vụ khác có liên quan.
- c. Bộ máy kiểm toán nội bộ là hệ thống tổ chức của các kiểm toán viên do đơn vị tự lập ra theo yêu cầu quản trị nội bộ và thực hiện nề nếp, kỷ cương quản lý chứ không thể thuê ngoài.
- d. Kiểm toán viên là yếu tố cơ bản cấu thành bộ máy kiểm toán và là khái niệm chung chỉ những người làm công tác kiểm toán cụ thể chỉ cần đáp ứng các yêu cầu về trình độ nghiệp vụ tương xứng.
- e. Bộ máy kiểm toán nhà nước là hệ thống tập hợp những viên chức nhà nước thực hiện nhiệm vụ kiểm toán nền tài chính công và cả các đơn vị khác nếu có nhu cầu.
- f. Văn phòng kiểm toán tư không đòi hỏi phải có người sáng lập có chứng chỉ kiểm toán viên và có đăng ký hành nghề.

D. Bài tập trình hướng:

Tình huống 1

Theo bạn, các cuộc kiểm toán dưới đây có đối tượng kiểm toán là gì và khách thể kiểm toán, chủ thể kiểm toán trong cuộc kiểm toán đó có thể là ai, mục đích kiểm toán là gì?

a. Công ty Cổ phần CHIFON (một doanh nghiệp đang niêm yết trên thị trường chứng khoán TP. Hồ Chí Minh) được các cổ đông yêu cầu tiến hành kiểm toán hoạt động đầu tư phần mềm quản lý mới cho Công ty thành viên là Công ty CHIFON INVEST.

b. Ban quản lý dự án lọc dầu Vũng Rô được yêu cầu tiến hành kiểm toán báo cáo tài chính năm 2011 cho giai đoạn 1 của dự án. Biết rằng dự án này do ngân sách nhà nước đầu tư 70% vốn và 30% còn lại do Tập đoàn FISH OIL của Mỹ đầu tư.

c. Bộ phận kiểm toán nội bộ của Công ty Cổ phần May Chiến Thắng tiến hành kiểm tra nghiệp vụ thu chi trong xí nghiệp thành viên là Xí nghiệp May Hà Nội. Biết rằng Công ty cổ phần May Chiến Thắng đang niêm yết trên thị trường chứng khoán Hà Nội.

Tình huống 2

Hãy đánh giá tính độc lập của kiểm toán viên có bị ảnh hưởng không trong các trường hợp sau. Những tình huống này hoàn toàn không có liên quan đến nhau:

a. Giám đốc trước đây của công ty kiểm toán Saigon Audit đang là Giám đốc hoặc là thành viên Ban Giám đốc của khách hàng AlphaPETIT. Công ty khách hàng này sử dụng dịch vụ kiểm toán báo cáo tài chính của công ty Saigon Audit.

b. Công ty Kiểm toán ACAS giao cho kiểm toán viên hành nghề Hoài 3 năm liên giữ chức vụ trưởng nhóm cung cấp dịch vụ đảm bảo của cùng một khách hàng là công ty TNHH AVIN. Dịch vụ mà ACAS cung cấp là kiểm toán báo cáo tài chính.

Tình huống 3

Minh Anh là một kế toán giỏi và có gần 4 năm kinh nghiệm kế toán kể từ khi tốt nghiệp đại học chính quy ngành kế toán. Bạn của Minh Anh có nhiều người đang làm việc cho các công ty kiểm toán độc lập và những người này đều đang hoàn thiện hồ sơ thi lấy chứng chỉ CPA. Để khẳng định chuyên môn của mình, Minh Anh cũng dự định sẽ thi và lấy chứng chỉ CPA trong năm nay. Hãy giải thích cho Minh Anh rõ hơn về điều kiện, tiêu chuẩn để trở thành kiểm toán viên theo quy định hiện hành của Việt Nam.

Tình huống 4

Các cuộc kiểm toán có thể là kiểm toán tài chính, kiểm toán tuân thủ, kiểm toán nghiệp vụ. Tại Việt Nam, công việc kiểm toán có thể được thực hiện bởi các kiểm toán viên độc lập, kiểm toán viên nội bộ, kiểm toán viên nhà nước. Dưới đây là danh sách về mục đích của các cuộc kiểm toán khác nhau:

1. Thăm tra về thuế thu nhập cá nhân đối với cá nhân có thu nhập cao của ông Giám đốc doanh nghiệp nhà nước để xem ông ta có nộp đầy đủ khoản thuế thu nhập theo quy định về thuế thu nhập cá nhân đối với cá nhân có thu nhập cao không?

2. Xác định tính hiệu lực và hiệu quả của một chương trình đặc biệt, trợ giúp đồng bào bão lụt do cơn bão số 05 ở miền Trung, được chi từ ngân sách nhà nước.

3. Nghiên cứu các nghiệp vụ sử dụng máy vi tính của một tổ chức nhằm đánh giá xem Trung tâm máy tính của tổ chức đó hoạt động có hiệu quả không?

4. Thẩm tra khả năng thành công của việc đưa sản phẩm mới ra thị trường Thành phố Hồ Chí Minh.

5. Xác minh các khoản thu về thuế thu nhập cá nhân trên địa bàn Thành phố Hà Nội để xem các luật thuế có được thực hiện nghiêm túc không?

6. Xác định xem các báo cáo tài chính của một đại lý quảng cáo X có được trình bày một cách hợp lý, phù hợp với các chuẩn mực kế toán được chấp nhận rộng rãi không?

Yêu cầu: Hãy lập một bảng gồm hai cột, trong đó cột thứ nhất trình bày loại hình kiểm toán và cột thứ hai hãy chỉ ra người có thể thực hiện công việc này một cách thích hợp nhất.

CHUẨN MỤC KIỂM TOÁN

Tóm tắt chương

Kiểm toán cũng được xem như một nghề cùng với các nghề khác. Mà trong tất cả mọi ngành nghề đều tồn tại các quy tắc, chuẩn mực nhằm điều tiết hành vi của các thành viên trong nghề theo một hướng nhất định bảo đảm uy tín nghề nghiệp nói chung và để kiểm soát chất lượng công việc của các thành viên nói riêng.

Trong các chương trước đã đề cập tới vấn đề tổ chức kiểm toán trên góc độ công việc và nhân sự. Chương này sẽ đề cập tới những chuẩn mực mà kiểm toán viên phải tuân thủ trong quá trình tổ chức kiểm toán. Trước hết, Chương đề cập tới lý luận chung về chuẩn mực kiểm toán, trong đó lần lượt chỉ rõ những khái niệm như thế nào là chuẩn mực hiểu theo nghĩa chung, chuẩn mực kiểm toán là gì, chuẩn mực chung, chuẩn mực cụ thể, chuẩn mực đạo đức, cũng như các nguyên tắc xuyên suốt cuộc kiểm toán. Sau đó, Chương đề cập tới Chuẩn mực kiểm toán được chấp nhận phổ biến (GAASs) và phân tích chi tiết về nội dung của từng chuẩn mực nhằm làm rõ bản chất của chúng. Các chuẩn mực cụ thể cho từng loại hình kiểm toán sẽ được trình bày nhằm thấy rõ mối quan hệ giữa chúng. Tiếp đến, Chương đề cập tới vấn đề xây dựng chuẩn mực kiểm toán, một vấn đề quan trọng trong sự nghiệp phát triển nghề nghiệp kiểm toán và giới thiệu về chuẩn mực kiểm toán quốc tế và chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Cụ thể, nội dung của Chương này sẽ được trình bày theo các phần dưới đây:

- 10.1. Khái quát chung về chuẩn mực kiểm toán.
- 10.2. Chuẩn mực kiểm toán được chấp nhận phổ biến (GAAS).
- 10.3. Đặc điểm của hệ thống chuẩn mực kiểm toán cụ thể trong các bộ máy kiểm toán.
- 10.4. Xây dựng chuẩn mực kiểm toán.
- 10.5. Chuẩn mực kiểm toán quốc tế & Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam.

10.1. KHÁI QUÁT CHUNG VỀ CHUẨN MỤC KIỂM TOÁN

Trong tất cả các ngành nghề, chuẩn mực chính là những nguyên tắc hay tiêu chuẩn tối thiểu để các thành viên của một nghề tuân theo và là cơ sở để đánh giá chất lượng công việc. Theo đó, chuẩn mực kiểm toán là những quy phạm pháp lý, thước đo chung về chất lượng công việc kiểm toán và là cơ sở điều tiết những hành vi của kiểm toán viên và các bên liên quan theo hướng và mục tiêu xác định.

Do quan hệ giữa chủ thể kiểm toán với khách thể kiểm toán và đối tượng cụ thể của từng cuộc kiểm toán khác nhau nên chuẩn mực cụ thể để điều chỉnh các quan hệ đó cũng khác nhau. Từ đó, chuẩn mực kiểm toán có thể được biểu hiện theo các hình thức khác nhau, song có thể quy về các hình thức cơ bản, đó là luật kiểm toán và hệ thống chuẩn mực kiểm toán cụ thể.

Hình thức pháp lý cao nhất để điều tiết hành vi của kiểm toán viên là Luật kiểm toán do Cơ quan lập pháp (Quốc hội) thông qua và ban hành. Với hình thức này, tính pháp lý của Luật kiểm toán rất cao và điều tiết hành vi nhiều bên có liên quan. Tại Việt Nam, trong hệ thống kiểm toán nhà nước và kiểm toán độc lập đều đã tồn tại Luật Kiểm toán Nhà nước và Luật Kiểm toán độc lập. Luật Kiểm toán Nhà nước được Quốc hội thông qua và ban hành ngày 14/06/2005 và có hiệu lực từ 01/01/2006; tiếp đến ngày 24/06/2015, Luật Kiểm toán Nhà nước được sửa đổi, bổ sung và được thông qua và có hiệu lực từ 01/01/2016. Luật Kiểm toán độc lập được Quốc hội ban hành ngày 29/03/2011 và có hiệu lực thi hành từ 01/01/2012.

Hình thức phổ biến của chuẩn mực kiểm toán là hệ thống chuẩn mực cụ thể sử dụng trong kiểm toán tài chính. Theo nghĩa rộng thì hệ thống chuẩn mực bao gồm những nguyên tắc cơ bản về đạo đức nghề nghiệp và nghiệp vụ chuyên môn. Trong từng chuẩn mực cụ thể thường là những quy định chung, nội dung chuẩn mực và hướng dẫn áp dụng chuẩn mực. Thông thường, các hướng dẫn cụ thể này được ban hành cho từng loại hình kiểm toán và từng bộ máy kiểm toán. Các hệ thống chuẩn mực kiểm toán được ban hành phù hợp với tính đa dạng của hoạt động kiểm toán và bộ máy kiểm toán và điều tiết cho từng bộ máy kiểm toán.

Để có được hệ thống chuẩn mực kiểm toán quốc tế như hiện tại, ban đầu Liên đoàn Kế toán Quốc tế (IFAC) soạn thảo và ban hành các văn bản chỉ đạo kiểm toán quốc tế (IAGs). Đôi khi, văn bản chỉ đạo này được đồng nghĩa với chuẩn mực (chung nhất) của kiểm toán. Các văn bản chỉ đạo kiểm toán quốc tế được trình bày trong Bảng 10.1.

**Bảng 10.1. Các văn bản chỉ đạo kiểm toán quốc tế
(International Auditing Guidelines - IAGs)**

Số hiệu	Tên văn bản	Thời gian ban hành
IAG1	Mục đích và phạm vi của kiểm toán các báo cáo tài chính	01/1980
IAG2	Thư hẹn kiểm toán	10/1980
IAG3	Các nguyên tắc cơ bản xuyên suốt cuộc kiểm toán	06/1980
IAG4	Kế hoạch kiểm toán	02/1980
IAG5	Sử dụng tư liệu của các kiểm toán viên khác	06/1981
IAG6	Nghiên cứu, đánh giá hệ thống kế toán và các quy chế kiểm soát nội bộ có liên quan đến một cuộc kiểm toán	06/1981
IAG7	Kiểm soát chất lượng công việc kiểm toán	09/1981
IAG8	Bảng chứng kiểm toán	01/1982
IAG9	Dẫn chứng bằng tài liệu	07/1982
IAG10	Sử dụng tài liệu của kiểm toán viên nội bộ	07/1982
IAG11	Gian lận và sai sót	10/1982
IAG12	Thủ tục phân tích	06/1983
IAG13	Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính	10/1983
IAG14	Các thông tin khác trong báo cáo tài chính đã được kiểm toán	02/1984
IAG15	Kiểm toán trong môi trường cơ sở dữ liệu điện tử	02/1984
IAG16	Kỹ thuật kiểm toán bằng máy vi tính	10/1984
IAG17	Các bên hữu quan	10/1984

IAG18	Sử dụng tư liệu của các bên hữu quan	02/1985
IAG19	Lấy mẫu kiểm toán	02/1985
IAG20	Những ảnh hưởng của môi trường xử lý dữ liệu bằng phương pháp điện tử đối với nghiên cứu và đánh giá hệ thống kế toán và các quy chế kiểm soát nội bộ có liên quan	06/1985
IAG21	Ngày ghi trên báo cáo kiểm toán, các sự kiện sau ngày lập bảng cân đối kế toán và các sự kiện phát sinh sau ngày phát hành báo cáo tài chính	10/1985
IAG22	Giải trình của các nhà quản lý doanh nghiệp	10/1985
IAG23	Tính liên tục hoạt động của doanh nghiệp.	10/1989
IAG24	Báo cáo kiểm toán cho những mục đích đặc biệt	10/1986
IAG25	Trọng yếu và rủi ro trong kiểm toán	10/1987
IAG26	Kiểm toán các ước đoán kế toán	10/1987
IAG27	Kiểm toán các thông tin tài chính trong tương lai	02/1987
IAG28	Kiểm toán năm đầu tiên, số dư đầu kỳ	07/1990
IAG29	Đánh giá rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát, tác động của sự đánh giá đối với phương pháp thử nghiệm cơ bản.	07/1990

Mỗi văn bản chỉ đạo nói trên có thể là những hướng dẫn nghiệp vụ cụ thể như IAG 5, IAG 7,... hoặc hướng dẫn một chuyên mục cụ thể như IAG 4, IAG 6,... hoặc khái quát những nguyên tắc theo một hệ thống xác định như IAG 3, IAG 13,... Do đó, việc nghiên cứu có hệ thống các văn bản này để sử dụng tổng hợp theo loại vấn đề cụ thể sẽ giúp ích nhiều trong việc xây dựng hoặc ứng dụng các chuẩn mực kiểm toán cụ thể.

10.2. CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN ĐƯỢC CHẤP NHẬN PHỔ BIẾN (Generally Accepted Auditing Standards - GAAS)

Mỗi văn bản chỉ đạo nói trên có thể chứa đựng nhiều chuẩn mực cụ thể, thậm chí nhiều loại chuẩn mực. Trong hàng loạt chuẩn mực cụ thể đó, có những chuẩn mực quyết định là thước đo chất lượng kiểm toán. Những chuẩn mực này trở thành thông lệ quốc tế phổ biến. Chúng không đề cập một cách chi tiết tới các vấn đề kiểm toán cụ thể mà chỉ là

những hướng dẫn chung cho kiểm toán tài chính. Với những vấn đề cụ thể thì Hội đồng chuẩn mực kiểm toán thường ban hành những bản công bố về chuẩn mực kiểm toán (SASs).

Ví dụ, ở Hoa Kỳ, 10 Chuẩn mực chung được chấp nhận phổ biến được chia thành 3 nhóm: Nhóm chuẩn mực chung, Nhóm chuẩn mực thực hành và Nhóm chuẩn mực báo cáo.

- **Nhóm chuẩn mực chung (*General Standards*):** Nhóm này gồm 3 chuẩn mực về kiểm toán viên. Chúng bao gồm các chuẩn mực đào tạo nghiệp vụ và sự thành thạo chuyên môn, tính độc lập và sự thận trọng nghề nghiệp thích đáng. Cụ thể:

1. Việc kiểm toán phải do một người hay một nhóm được đào tạo nghiệp vụ tương xứng và thành thạo chuyên môn như một kiểm toán viên thực hiện;

2. Trong tất cả các vấn đề liên quan tới cuộc kiểm toán kiểm toán viên phải giữ một thái độ độc lập;

3. Kiểm toán viên phải duy trì sự thận trọng nghề nghiệp đúng mực trong suốt cuộc kiểm toán (lập kế hoạch, thực hiện kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán).

Các chuẩn mực trên được hiểu như sau:

Đào tạo nghiệp vụ và thành thạo về chuyên môn như một kiểm toán viên (adequate technical training & proficiency to perform an audit): Người thực hiện kiểm toán phải được đào tạo một cách đầy đủ và hợp lý về lĩnh vực kiểm toán; phải am hiểu sâu sắc về kế toán và kiểm toán. Việc đào tạo về nghiệp vụ và thành thạo về chuyên môn không chỉ qua đào tạo chính quy ở các viện, trường, mà còn qua cả kinh nghiệm thực tế của kiểm toán viên. Họ phải nắm bắt được những phát triển mới trong lĩnh vực kế toán, kiểm toán và kinh doanh, đồng thời phải cập nhật những thay đổi về chế độ, chính sách, chuẩn mực về kế toán và kiểm toán.

Thái độ độc lập của kiểm toán viên (maintain independence in mental attitude in all matters relating to the audit): Thái độ độc lập phụ thuộc vào hai yếu tố là bản chất thực của kiểm toán viên và cách nhìn nhận của công chúng đối với kiểm toán viên. Có thể bản chất của kiểm

toán viên là không cho phép bất cứ yếu tố nào ảnh hưởng tới tính độc lập của mình, ngay cả khi kiểm toán viên có dính líu về mặt kinh tế hoặc tình cảm với đơn vị được kiểm toán. Tuy nhiên, chỉ bản chất thì vẫn chưa đủ mà phải bảo đảm cả về mặt hình thức thể hiện. Chẳng hạn, một khi kiểm toán viên có dính líu về mặt kinh tế hoặc quan hệ thân nhân thì dù có thực bản chất của kiểm toán viên là độc lập, công chúng vẫn cho rằng không bảo đảm tính độc lập.

Thận trọng nghề nghiệp thích đáng (*exercise due professional care in the performance of the audit and the preparation of the report*): Chuẩn mực này đòi hỏi kiểm toán viên luôn phải có thái độ hoài nghi mang tính nghề nghiệp chẳng hạn như luôn đặt ra các câu hỏi cho các dấu hiệu nghi ngờ, phân tích các bằng chứng và đánh giá để hoặc khẳng định, hoặc loại bỏ những nghi ngờ đó. Thận trọng nghề nghiệp thích đáng cho phép kiểm toán viên bảo đảm một cách hợp lý rằng các báo cáo tài chính không còn tồn tại các sai sót trọng yếu.

- **Nhóm chuẩn mực thực hành** (*Standards of Field Work*): Chuẩn mực thực hành yêu cầu kiểm toán viên phải tuân thủ khi thực hiện công việc kiểm toán thực tế. Những chuẩn mực này đề cập tới việc lập kế hoạch và giám sát công việc kiểm toán, đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ và thu thập đầy đủ các bằng chứng kiểm toán thích hợp. Cụ thể:

1. Phải lập kế hoạch chu đáo cho công việc kiểm toán và giám sát chặt chẽ những người trợ lý (nếu có).

2. Phải hiểu biết đầy đủ về hệ thống kiểm soát nội bộ để lập kế hoạch kiểm toán và xác định nội dung, thời gian và quy mô của các thử nghiệm kiểm toán sẽ thực hiện.

3. Phải thu được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp thông qua việc kiểm tra, quan sát, thẩm vấn và xác nhận để có được những cơ sở hợp lý cho ý kiến về báo cáo tài chính được kiểm toán.

Các chuẩn mực này được giải thích như sau:

Lập kế hoạch và giám sát công việc kiểm toán (*adequately plan the work and properly supervise any assistants*). Công việc kiểm toán rất phức tạp đòi hỏi phải lập kế hoạch một cách chi tiết nhằm xác định rõ lượng công việc cần hoàn thành, số lượng kiểm toán viên cần thiết, các thủ pháp kiểm toán cần thực hiện và khi nào thì áp dụng đối với từng thủ

pháp. Đối với các trợ lý giúp việc đòi hỏi phải có sự giám sát hợp lý, thường xuyên kiểm tra các công việc giao cho họ, và rà soát lại các công việc họ đã thực hiện ...

Đánh giá kiểm soát nội bộ (obtain a sufficiency understanding internal control and assess it): Một cách đơn giản, kiểm soát nội bộ được thiết kế nhằm để ngăn ngừa, phát hiện và sửa chữa kịp thời các sai sót trọng yếu để giúp Ban quản trị đạt được các mục tiêu của mình. Kiểm soát nội bộ hữu hiệu sẽ làm giảm số lượng bằng chứng kiểm toán cần thu thập và ngược lại. Vì vậy, kiểm toán viên phải am hiểu một cách đầy đủ về đơn vị được kiểm toán; môi trường kiểm soát để đánh giá rủi ro có sai phạm trọng yếu có thể do gian lận hoặc sai sót tạo ra, và để xác định bản chất, thời gian và phạm vi các thủ tục kiểm toán nhằm thu thập bằng chứng kiểm toán đầy đủ và thích hợp.

Thu thập đầy đủ các bằng chứng kiểm toán thích hợp (obtain sufficient appropriate audit evidence): Bằng chứng là căn cứ để kiểm toán viên đưa ra các kết luận kiểm toán của mình. **Đầy đủ và thích hợp** là nói tới số lượng và độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán cần thu thập. Kiểm toán viên cần sử dụng xét đoán nghề nghiệp để quyết định số lượng bằng chứng kiểm toán và loại bằng chứng kiểm toán cần thu thập. Điều này phụ thuộc vào bản chất của khoản mục được xem xét, mức trọng yếu của sai sót và mức độ rủi ro cũng như chủng loại và chất lượng của bằng chứng sẵn có.

- **Nhóm chuẩn mực báo cáo** (*Standards of Reporting*): Chuẩn mực báo cáo cung cấp cho kiểm toán viên những chỉ dẫn để lập báo cáo kiểm toán. Những chuẩn mực này nhấn mạnh về việc báo cáo kiểm toán phải đưa ra được những vấn đề có liên quan tới tuân thủ các nguyên tắc kế toán, tính nhất quán, sự trình bày khai báo, và việc đưa ra ý kiến trên báo cáo kiểm toán. Cụ thể:

1. Báo cáo kiểm toán phải xác nhận mức độ phù hợp của toàn bộ bảng khai tài chính với các nguyên tắc kế toán được chấp nhận rộng rãi;

2. Báo cáo kiểm toán phải chỉ ra các trường hợp không nhất quán về nguyên tắc giữa kỳ này với các kỳ trước;

3. Phải xem xét mức độ đầy đủ của các khai báo trên bảng khai tài chính trừ những trường hợp khác được chỉ ra trong báo cáo kiểm toán;

4. Báo cáo kiểm toán phải đưa ra ý kiến về toàn bộ bảng khai tài chính hoặc khẳng định không thể đưa ra ý kiến được kèm theo việc nêu rõ lý do. Trong mọi trường hợp ký tên vào báo cáo kiểm toán, kiểm toán viên phải nêu rõ trong báo cáo đặc điểm cuộc kiểm toán và trách nhiệm của kiểm toán viên.

Các chuẩn mực trên được giải thích như sau:

Tuân thủ các nguyên tắc kế toán được chấp nhận phổ biến (whether the financial statements are presented in accordance with generally accepted accounting principles - GAAP): Chuẩn mực đầu tiên yêu cầu kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến về mức độ tuân thủ GAAP của báo cáo tài chính đã được kiểm toán.

Tính nhất quán (identify in the auditor's report those circumstances in which such principles have not been consistently observed in the current period pertaining to the preceding period): GAAP đòi hỏi công ty khách hàng phải sử dụng một cách thống nhất các phương pháp và thủ tục kế toán từ năm này qua năm khác. Vì vậy, kiểm toán viên phải chỉ rõ những trường hợp không nhất quán giữa các kỳ kế toán. Đối với những trường hợp thay đổi nhưng không được chỉ ra thì kiểm toán viên phải bảo đảm rằng chúng không ảnh hưởng tới những thông tin trên báo cáo tài chính. Tuy nhiên, nếu công ty khách hàng có thay đổi một phương pháp hay một thủ tục nào đó thì kiểm toán viên nên đưa ra chú ý trên báo cáo nhằm hướng sự chú ý của người sử dụng vào sự thay đổi thực tế đó.

Khai báo đầy đủ (informative disclosures are reasonably adequate): Chuẩn mực này đòi hỏi kiểm toán viên phải sử dụng những nhận định nghề nghiệp của mình để xác định mức độ bao hàm đầy đủ các thông tin kế toán mà người sử dụng cần cho các quyết định của các báo cáo tài chính và những khai báo liên quan. Điều đó có nghĩa, tất cả các thông tin tài chính quan trọng đều được trình bày trên báo cáo tài chính và các tài liệu liên quan ngoại trừ trường hợp kiểm toán viên đã lưu ý. Đầy đủ được hiểu là bao gồm cả những thuyết minh tài chính, các

thuật ngữ sử dụng trên báo cáo tài chính, những nhận xét về tình hình tài chính, các mẫu, trình tự sắp xếp và nội dung của báo cáo tài chính, và cả sự phân loại các khoản mục trên báo cáo tài chính.

Trình bày ý kiến (express an opinion regarding to the financial statements, taken as a whole, or state that opinion cannot be expressed, in the auditor's report): Đây là chuẩn mực phức tạp nhất trong 10 chuẩn mực của GAAS. Nó đòi hỏi kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến về toàn bộ báo cáo tài chính hoặc từ chối đưa ra ý kiến. Kiểm toán viên có hai lựa chọn để đưa ra ý kiến trong báo cáo kiểm toán của mình đó là: ý kiến chấp nhận toàn phần và ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần (ý kiến chấp nhận từng phần, ý kiến trái ngược, hoặc ý kiến từ chối đưa ra ý kiến). Trong trường hợp kiểm toán viên không thể đưa ra được ý kiến chấp nhận toàn phần thì phải nêu rõ lý do. Trong mọi trường hợp, kiểm toán viên luôn phải nêu rõ đặc điểm của công việc kiểm toán (nếu có thể), và mức độ trách nhiệm của kiểm toán viên.

Như vậy, chuẩn mực kiểm toán được chấp nhận rộng rãi (GAAS) có thể phân thành 2 phân hệ rõ rệt.

Phân hệ thứ nhất: Các chuẩn mực chung cũng là những chuẩn mực về kiểm toán viên. Các chuẩn mực này được tổng quát trên 3 mặt:

- (i) Được đào tạo nghiệp vụ và có trình độ tương xứng;
- (ii) Độc lập;
- (iii) Thận trọng thích đáng.

Phân hệ thứ hai: Các chuẩn mực thực hành gồm 2 loại:

Loại 1: Các chuẩn mực nghiệp vụ hay chuẩn mực công việc tại chỗ, đề cập đến 3 khía cạnh:

- (i) Lập kế hoạch chu đáo và giám sát người giúp việc;
- (ii) Hiểu biết hệ thống kiểm soát nội bộ và lựa chọn các thủ nghiệm kiểm toán thích hợp;
- (iii) Thu thập bằng chứng kiểm toán thích hợp và đầy đủ.

Loại 2: Các chuẩn mực báo cáo kiểm toán, gồm 4 chuẩn mực cụ thể:

Thứ nhất, phải xác nhận báo cáo tài chính trong quan hệ phù hợp với các nguyên tắc kế toán được chấp nhận phổ biến (GAAP).

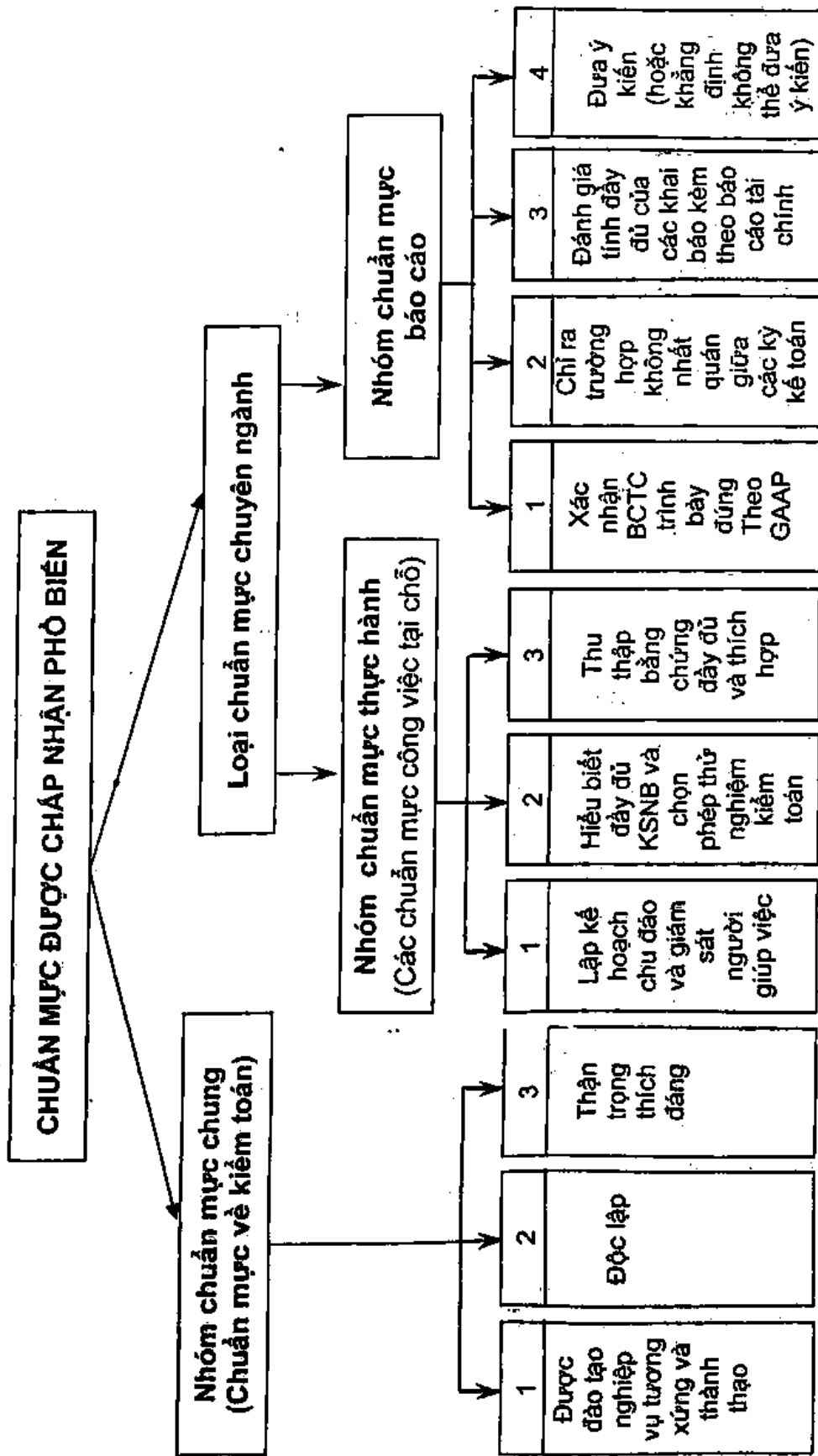
Thứ hai, phải chỉ rõ các trường hợp không nhất quán giữa các kỳ kế toán.

Thứ ba, phải xem xét các khai báo kèm theo các báo cáo tài chính và đánh giá tính đầy đủ của khai báo.

Thứ tư, phải đưa ra ý kiến về toàn bộ báo cáo tài chính hoặc khẳng định không đưa ra ý kiến được (có lý do), phải nêu rõ đặc điểm của cuộc kiểm toán và trách nhiệm của kiểm toán viên.

Mối quan hệ giữa các chuẩn mực được phản ánh trên Sơ đồ 10.1.

Sơ đồ 10.1. Chuẩn mực kiểm toán được chấp nhận phổ biến (GAAS)



10.3. ĐẶC ĐIỂM CỦA HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN CỤ THỂ TRONG CÁC BỘ MÁY KIỂM TOÁN

Hệ thống Văn bản chỉ đạo kiểm toán quốc tế (IAGs) do Liên đoàn Kế toán quốc tế (IFAC) ban hành và Chuẩn mực kiểm toán được chấp nhận phổ biến (GAAS) có thể được ứng dụng ở tất cả các bộ máy kiểm toán như bộ máy Kiểm toán Nhà nước, bộ máy kiểm toán độc lập và bộ máy kiểm toán nội bộ. Tuy nhiên, ở mỗi phân hệ khác nhau, sự thể hiện các chuẩn mực trên cũng có những mặt khác nhau.

Trong phân hệ kiểm toán độc lập, tính "*nguyên vẹn*" của các chuẩn mực trên được thể hiện rõ nét hơn cả. Nguyên do của tình hình này chính là ở "*tính nghề nghiệp*" của IFAC - Tổ chức của những người hành nghề kế toán và kiểm toán mà trước hết là kiểm toán độc lập. Tất nhiên, mức độ "*nguyên vẹn*" này còn tùy thuộc vào tình hình cụ thể của kiểm toán độc lập ở từng quốc gia.

Ngược lại, với Kiểm toán Nhà nước, ngoài tính nghề nghiệp của kiểm toán viên còn đặc tính tổ chức của các cơ quan kiểm toán nhà nước. Cụ thể trong bộ máy nhà nước, ở các nước đã hình thành cơ quan kiểm toán nhà nước (SAI) và hầu hết các cơ quan này đã gia nhập Tổ chức quốc tế các cơ quan kiểm toán nhà nước (INTOSAI). Trong tình hình đó, trách nhiệm và quyền hạn của Kiểm toán Nhà nước trong bộ máy nhà nước trước hết đặt lên vai cơ quan kiểm toán nhà nước có gắn với trách nhiệm cá nhân của kiểm toán viên. Do đó, hệ thống chuẩn mực của Kiểm toán Nhà nước phải thể hiện trên cả hai phía: Cơ quan kiểm toán nhà nước và cá nhân kiểm toán viên. Chẳng hạn, với các chuẩn mực chúng đã nêu (ở Mục 10.2), INTOSAI đã cụ thể hóa trong chuẩn mực của mình thành 2 loại:

Loại 1: Những chuẩn mực chung cho kiểm toán viên và cơ quan kiểm toán nhà nước (SAI), gồm:

Thứ nhất, kiểm toán viên và cơ quan kiểm toán nhà nước phải có năng lực đáp ứng yêu cầu kiểm toán;

Thứ hai, kiểm toán viên và cơ quan kiểm toán nhà nước phải độc lập;

Thứ ba, kiểm toán viên và cơ quan kiểm toán nhà nước phải thận trọng trong lập kế hoạch kiểm toán, trong thu thập và đánh giá các bằng chứng kiểm toán, và trong kết luận và lập báo cáo kiểm toán.

Loại 2: Các chuẩn mực chung chỉ áp dụng cho cơ quan kiểm toán nhà nước, gồm:

Thứ nhất, tuyển mộ nhân viên có trình độ phù hợp;

Thứ hai, phát triển đào tạo cán bộ của cơ quan kiểm toán nhà nước để có đủ khả năng thực hiện có hiệu quả nhiệm vụ của họ;

Tiếp đến, chuẩn bị các cẩm nang, tài liệu hướng dẫn nghiệp vụ liên quan đến các cuộc kiểm toán.

Thứ tư, nuôi dưỡng các kỹ năng và kinh nghiệm sẵn có trong nội bộ, kịp thời nhận biết và bổ khuyết những kỹ năng còn thiếu, phân phối và sử dụng các kỹ năng cho các nhiệm vụ kiểm toán phù hợp; lập kế hoạch kiểm toán sát đúng, giám sát thường xuyên, chặt chẽ quá trình thực hiện kế hoạch kiểm toán,...

Cũng tương tự như kiểm toán nhà nước, kiểm toán nội bộ cũng được tổ chức trong mối liên hệ chặt chẽ về pháp lý giữa các thành viên với bộ phận kiểm toán nội bộ. Vì vậy, chuẩn mực kiểm toán cũng có sự phân biệt giữa kiểm toán viên nội bộ với bộ phận kiểm toán nội bộ. Tuy nhiên, do kiểm toán nội bộ giới hạn trong phạm vi từng đơn vị cụ thể nên tính đồng nhất của các chuẩn mực cũng có tính bộ phận. Mặt khác, do kiểm toán nội bộ là một bộ phận của kiểm soát nội bộ nên cũng trở thành đối tượng kiểm toán từ bên ngoài (ngoại kiểm). Từ đó, cách thức biểu hiện các chuẩn mực cụ thể cũng có những nét đặc thù. Tính thống nhất và sự khác biệt giữa 3 phân hệ chuẩn mực: kiểm toán độc lập, kiểm toán nhà nước và kiểm toán nội bộ có thể khái quát qua Bảng 10.2.

Bảng 10.2. Tóm tắt các phân hệ của hệ thống chuẩn mực kiểm toán

Loại chuẩn mực	Chuẩn mực kiểm toán (của IFAC) được chấp nhận rộng rãi	Chuẩn mực Kiểm toán Nhà nước - KTTN (của INTOSAI)		Chuẩn mực kiểm toán nội bộ (của Văn phòng Tổng kế toán Canada)		
		Chung cho KTV và cơ quan KTTN	Riêng cho cơ quan KTTN	Chung cho KTV và bộ phận KTNB	Bộ phận KTNB	Kiểm toán viên nội bộ - KTVNB
1	2	3	4	5	6	7
Chuẩn mực chung	Độc lập	Kiểm toán viên và cơ quan KTTN phải độc lập	* Tuyển mộ nhân viên phải có trình độ phù hợp. * Phát triển và đào tạo cán bộ của KTTN để có đủ khả năng thực hiện có hiệu quả nhiệm vụ của họ. * Chuẩn bị các cảm nang, các tài liệu hướng dẫn nghiệp vụ liên quan đến việc tiến hành các cuộc kiểm toán. * Nuôi dưỡng các kỹ	<i>Trình độ lập:</i> các KTVNB phải độc lập với các hoạt động mà họ kiểm toán. <i>Trình độ chuyên môn:</i> các cuộc kiểm toán nội bộ phải được thực hiện với trình độ cao và phải có được sự quan tâm chuyên môn đúng mức.	<i>Cơ cấu tổ chức:</i> Cơ cấu tổ chức của bộ phận KTNB phải phù hợp với trách nhiệm kiểm toán. <i>Nhân sự:</i> Bộ phận KTNB phải đảm bảo được rằng: trình độ chuyên môn và trình độ học vấn của các KTVNB phải phù hợp với cuộc kiểm toán phải thực hiện. <i>Kiến thức, kỹ năng và chuyên môn:</i> Bộ phận KTNB phải có kỹ năng	<i>Trình khách quan:</i> Các KTVNB phải tỏ ra khách quan trong khi tiến hành kiểm toán. <i>Tuân thủ các chuẩn mực đạo đức:</i> KTVNB phải tuân thủ các chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp. <i>Kiến thức, kỹ năng và chuyên môn:</i> KTVNB phải có kiến thức, kỹ năng, và chuyên môn cần thiết đối với việc thực hiện các cuộc KTNB. <i>Các mối quan hệ có nhân:</i> KTVNB phải có kỹ năng giao tiếp và trao đổi với mọi người.

			<p>năng và kinh nghiệm sẵn có trong nội bộ, kịp thời nhận biết và bổ khuyết những kỹ năng còn thiếu, phân phối, sử dụng các kỹ năng phù hợp...</p>		<p>và chuyên môn cần thiết để thực hiện trách nhiệm kiểm toán của mình.</p> <p>Sự giám sát: Bộ phận KTNB phải đảm bảo được rằng: Các cuộc KTNB được giám sát một cách đúng đắn.</p>	<p>Năng cao học vấn: KTVNB phải duy trì trình độ chuyên môn của mình bằng cách tiếp tục học tập.</p> <p>Mối quan hệ nghề nghiệp đúng mức: KTVNB phải quan tâm nghề nghiệp đúng mức trong khi thực hiện các cuộc kiểm toán nội bộ.</p>
			<p>năng và kinh nghiệm sẵn có trong nội bộ, kịp thời nhận biết và bổ khuyết những kỹ năng còn thiếu, phân phối, sử dụng các kỹ năng phù hợp...</p>	<p>Thường xuyên kiểm tra, xem xét lại hiệu lực và hiệu quả của việc thực hiện các quy trình và chuẩn mực kiểm toán trong cơ quan KTNB nhằm đảm bảo chất lượng cao của các cuộc kiểm toán.</p>	<p>Phạm vi công việc: phạm vi KTNB phải bao gồm việc kiểm tra và đánh giá sự phù hợp và tính hiệu quả của hệ thống kiểm soát nội bộ của ngành... và chất lượng của việc thực hiện các trách nhiệm đã được giao.</p>	<p>Độ tin cậy và tính đồng bộ của thông tin: Các loại KTNB phải kiểm tra độ tin cậy và tính đồng bộ của các thông tin tài chính, hành chính, sự nghiệp và các phương pháp sử dụng để xác định, đánh giá, phân loại và báo cáo các thông tin đó.</p> <p>Tuân thủ các chính sách, kế hoạch, quy trình, luật pháp và quy định.</p> <p>Bảo quản tài sản.</p> <p>Sử dụng hữu hiệu và kinh tế các nguồn lực.</p> <p>Hoàn thành các mục tiêu hoạt động.</p>
				<p>KTV và cơ quan KTNB phải quan tâm thích đáng vào việc tuân thủ các chuẩn mực kiểm toán của INTOSAI bao gồm sự thận trọng trong việc tập hợp kế hoạch, trong việc xác định thu nhập và đánh giá các bằng chứng và trong việc lập báo cáo kết quả kiểm toán, đưa ra kết luận và kiến nghị.</p>		
	Thận trọng thích đáng					

1	chuẩn mực thực hành	2	Lập kế hoạch và giám sát người giúp việc
		3 - 4	5 - 6 - 7
	<p>* KTV phải lập kế hoạch kiểm toán sao cho cuộc kiểm toán đạt chất lượng cao được tiến hành tiết kiệm, hiệu quả, hiệu lực và đúng thời hạn.</p> <p>* Công việc của nhân viên kiểm toán ở mức độ và các giai đoạn kiểm toán phải được giám sát chặt chẽ trong quá trình tiến hành cuộc kiểm toán. Việc lập hồ sơ phải được tiến hành bởi một nhân viên cao cấp.</p> <p>* KTV khi xem xét phạm vi và giới hạn của cuộc kiểm toán phải nghiên cứu và đánh giá mức độ tin cậy của hệ thống kiểm soát nội bộ.</p> <p>* Khi thực hiện kiểm toán Bảng khai tài chính, phải kiểm tra tính tuân thủ. KTV phải đề ra các bước và quy trình để bảo đảm chương cho việc phát hiện gian lận, sai sót và các hành vi trái pháp luật có ảnh hưởng cơ bản đến số liệu trong bảng khai tài chính... Phải thận trọng với các tình huống và giao dịch... có ảnh hưởng gián tiếp đến kết quả kiểm toán.</p> <p>* Các bảng chứng thích hợp, có liên quan phải được thu thập để giúp phân đoán và kết luận của KTV về tổ chức chương trình, hoạt động hay chức năng trong quá trình tiến hành kiểm toán.</p> <p>* KTV phải phân tích các bảng khai tài chính để xem xét tuân thủ chuẩn mực kiểm toán... trên cơ sở thu thập các vấn đề thiết yếu.</p>	<p>Thực hiện công việc kiểm toán: Việc kiểm toán phải bao gồm việc lập kế hoạch kiểm toán, việc kiểm tra và đánh giá các thông tin, công bố kết quả và kiểm tra lại việc thực hiện các kiến nghị kiểm toán.</p> <p>* Công việc của KTNB phải được lập kế hoạch và thực hiện theo các chuẩn mực nghề nghiệp.</p> <p>* Việc kiểm tra với mọi bộ phận KTNB là xem xét kết quả đạt được mục đích thuộc chức năng KTNB và đóng góp tích cực cho đơn vị đó. Chú ý các chiều hướng không khách quan.</p> <p>- Không có tiêu chuẩn đánh giá chất lượng kiểm toán hiệu quả.</p> <p>- Ngoài kiểm toán lại không có phương pháp khoa học phù hợp.</p> <p>- Khó định lượng đóng góp KTNB.</p> <p>- KTNB có quyền cao trong kiểm toán hoạt động.</p> <p>Kiểm tra công việc KTNB:</p> <p>- Sự thích hợp của phạm vi kiểm toán.</p> <p>- Kết quả đạt được so với quy trình kiểm toán.</p> <p>- Chọn các mẫu báo cáo tiêu chuẩn, kiểm tra giấy làm việc của KTV, các chương trình kiểm toán, các kế hoạch và phòng vấn các đơn vị được kiểm toán.</p> <p>Tài liệu kiểm toán và kết quả của nó: chứng minh sự đóng góp của KTNB đối với hệ thống (phần quy trình -2V.1.1.1; bảng chứng kiểm toán phù hợp để hỗ trợ cho việc phát hiện các kết luận và các kiến nghị kiểm toán (Danh mục kiểm tra 2.4.3) "Hãy tìm bằng chứng về các bất đồng lớn giữa KTNB và lãnh đạo đơn vị được kiểm toán."</p>	

<p>Chuẩn mực báo cáo</p>	<p>* Phải xác nhận bằng khai tài chính trong quan hệ phù hợp với các nguyên tắc kế toán được chấp nhận rộng rãi (GAAP).</p> <p>* Phải chỉ rõ các trường hợp không nhất quán giữa các kỳ kế toán.</p> <p>* Phải xem xét khai báo trên bảng khai tài chính và đánh giá tính đầy đủ của khai báo.</p> <p>* Phải đưa ý kiến về toàn bộ bảng khai hoặc kháng định không đưa được ý kiến. Phải nêu rõ đặc điểm của cuộc kiểm toán và trách nhiệm của KTV.</p>	<p>* Yêu cầu:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Khi kết thúc cuộc kiểm toán, kiểm toán viên phải chuẩn bị ý kiến hay báo cáo tùy trường hợp cụ thể. - Nội dung ý kiến hay báo cáo phải rõ ràng, dễ hiểu, chi gồm thông tin sàng lọc qua bảng chứng. - Báo cáo hay ý kiến phải độc lập khách quan, trung thực và có ý thực xây dựng. * Hình thức và nội dung ý kiến hay báo cáo. - Tiêu đề: - Chữ ký, ngày tháng. - Mục đích và phạm vi (tham chiếu với kế hoạch). - Tính toán điện: + Kiểm toán tài chính: phát hành cho các bên liên quan + Kiểm toán hoạt động: ý kiến có thể tách riêng. - Các bên có liên quan. - Xác định vấn đề cơ bản. + Tên của khách thể. + Ngày tháng và giai đoạn kê khai. + Các vấn đề cơ bản đã được kiểm toán. - Nền tảng pháp lý. - Việc tuân thủ các chuẩn mực. - Kịp thời (sẵn sàng cho người đọc, phục vụ hành động kịp thời). 	<p>* Sai phải xử lý báo cáo tuân thủ của KTV trực thuộc (xử lý sai phạm trong báo cáo của KTV).</p> <p>* Sai có quyền yêu cầu cung cấp bất cứ lúc nào. Những thông tin liên quan đến lợi ích quốc gia không được tiết lộ tùy tiện.</p>	<p>Độ phận KTNB phải lập báo cáo chính thức về các kết quả kiểm toán, phải thảo luận về các kết luận và kiến nghị của cuộc kiểm toán đó với cấp lãnh đạo có liên quan và phải hành báo cáo kịp thời để gửi cho người phụ trách và ủy ban kiểm toán (UBKT).</p> <p>* Việc báo cáo: mỗi cuộc kiểm toán nội bộ đều phải lập báo cáo để gửi cho người phụ trách và các bộ phận được kiểm toán... các báo cáo phải nêu rõ ảnh hưởng của các phát triển trên quy mô toàn đơn vị và phải làm nổi bật các kiến nghị cơ bản khi các biện pháp khác phục là cần thiết nhưng chưa được tiến hành.</p> <p>- Khi KTVNB nhận thấy ban lãnh đạo cần có hành động cải tiến bộ máy quản lý thì các kết luận kiểm toán phải được đưa ra theo cách thức nhằm thúc đẩy hoạt động đó...</p> <p>- Các phát hiện phải trên nhiều góc độ để ban lãnh đạo không nhầm tưởng về độ tin cậy của hệ thống KSNB và cũng không có những quan tâm không cần thiết về tình trạng kiểm soát.</p> <p>* Kiểm tra việc thực hiện các kiến nghị kiểm toán: là nhân tố quan trọng đối với kết quả tốt đẹp của KTNB... Các phát hiện và kiến nghị phải được KTNB kiểm tra có hệ thống để xác định phạm vi và sự thích hợp của các biện pháp khắc phục. Đồng thời người phụ trách và UBKT phải được thông báo về các rủi ro trong trường hợp không có biện pháp cần thiết...</p>
--------------------------	---	--	--	---

10.4. XÂY DỰNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN

Chuẩn mực kiểm toán dù biểu hiện ở hình thức luật pháp (qua luật) hay hệ thống chuẩn mực cụ thể (chuẩn mực kiểm toán) cũng phải xuất phát từ những nhận thức đúng về bản chất của lĩnh vực được thể hiện và mối liên hệ của nó với các lĩnh vực khác có liên quan. Những nhận thức này lại phải đặt trong mối quan hệ giữa cái chung và cái riêng cùng hàng loạt mối quan hệ khác. Đồng thời để thống nhất trong hoạt động, những vấn đề về cơ bản và các mối liên hệ này cũng cần được thể chế hóa đầy đủ trên cơ sở các quy phạm pháp lý gồm:

Thứ nhất, quy phạm điều chỉnh là những quy định quyền và nghĩa vụ của các bên tham gia quan hệ pháp lý;

Tiếp đến, quy phạm bảo vệ xác định các biện pháp cưỡng chế đối với hành vi bất hợp pháp;

Thứ ba, quy phạm hoạt động quy định ra các nguyên tắc, định hướng cho các hành vi;

Thứ tư, quy phạm thủ tục quy định trình tự thực hiện các quy phạm nội dung nói trên.

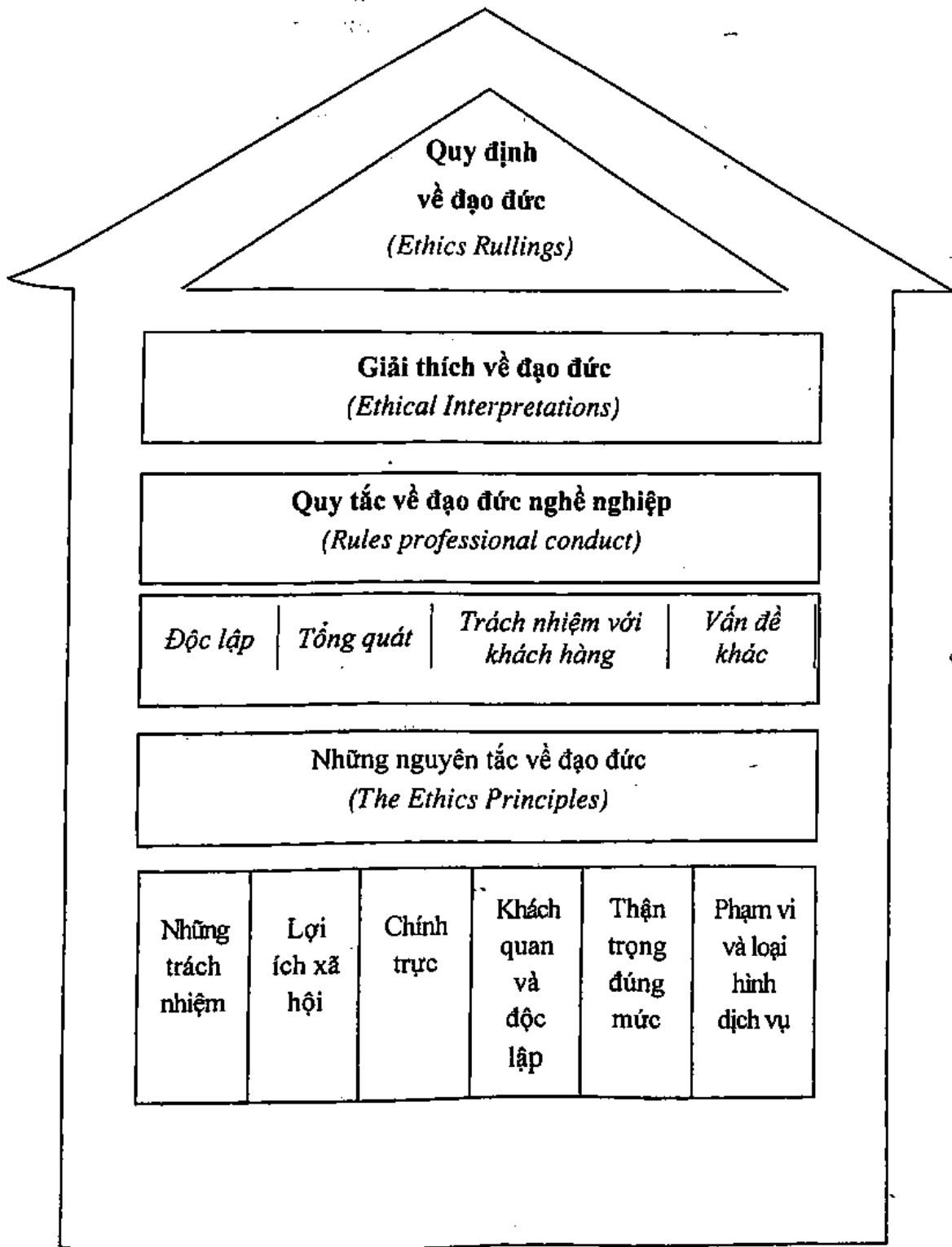
Trong trường hợp xây dựng hệ thống chuẩn mực cụ thể, Ủy ban chuẩn mực kiểm toán đã giới hạn các quan hệ pháp lý chỉ trong hoạt động kiểm toán trên cơ sở đó hình thành 2 khối quy phạm: quy phạm đạo đức nghề nghiệp và quy phạm nghiệp vụ chuyên môn kiểm toán.

Trong thực tiễn kiểm toán của các nước, đặc biệt là ở các nước mới hình thành hoạt động kiểm toán, các chuẩn mực cụ thể thường được nghiên cứu vận dụng từ chuẩn mực kiểm toán quốc tế. Trong trường hợp này việc lựa chọn những chuẩn mực cụ thể cũng không thể tách rời đặc điểm riêng của từng nước, đặc biệt là truyền thống văn hóa và trình độ tổ chức ở những nội dung cần điều chỉnh.

Trong xây dựng chuẩn mực kiểm toán, điều đặc biệt chú ý là hệ thống chuẩn mực kiểm toán gồm 2 phân hệ riêng biệt.

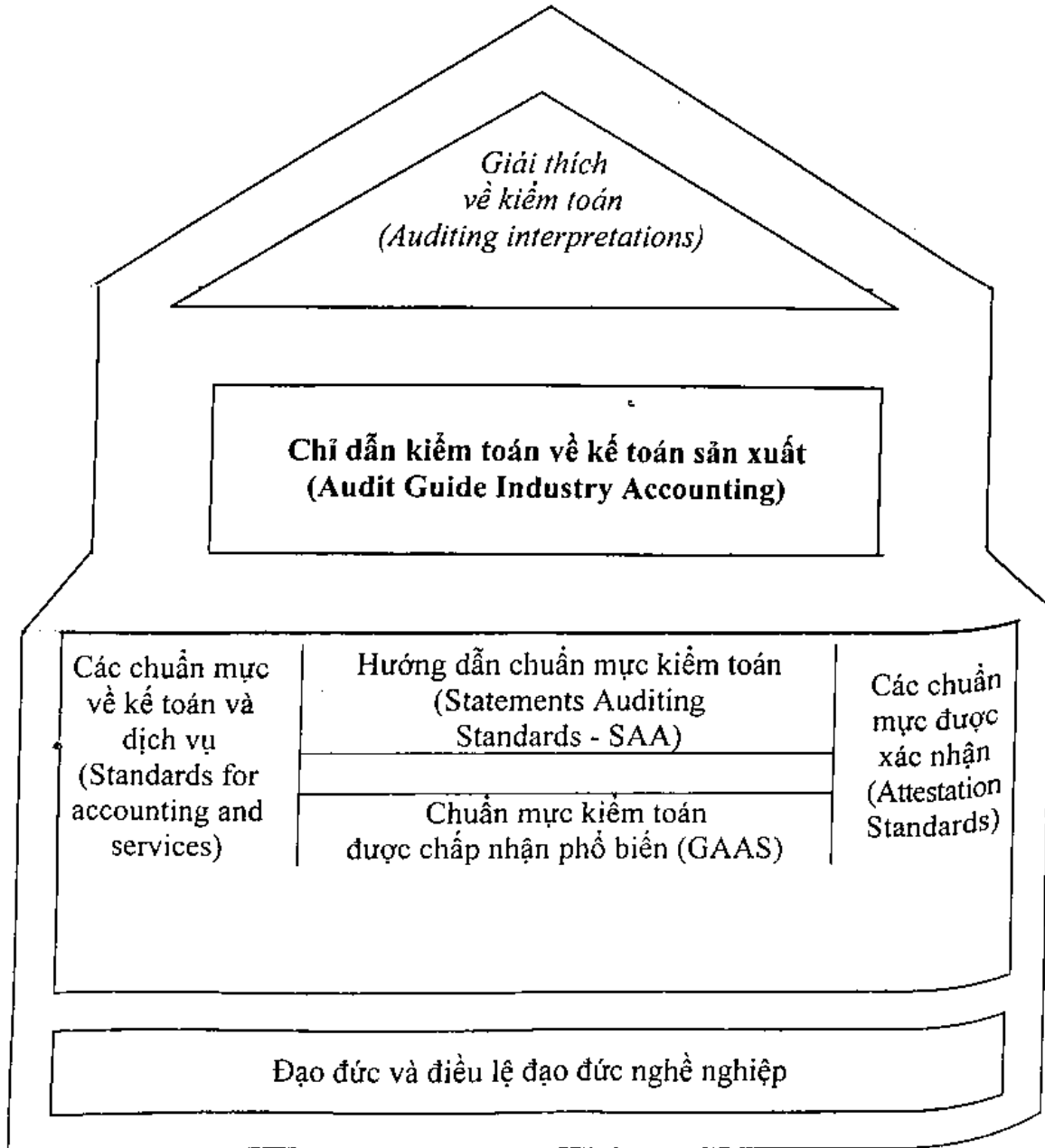
Thứ nhất, Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp: phân hệ chuẩn mực này được xây dựng trên cơ sở quan niệm và truyền thống đạo đức của mỗi dân tộc và bản chất của kiểm toán (Ví dụ minh họa qua Sơ đồ 10.2)

Sơ đồ 10.2. Xây dựng hệ thống chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp tại Hoa Kỳ (House of Ethics)



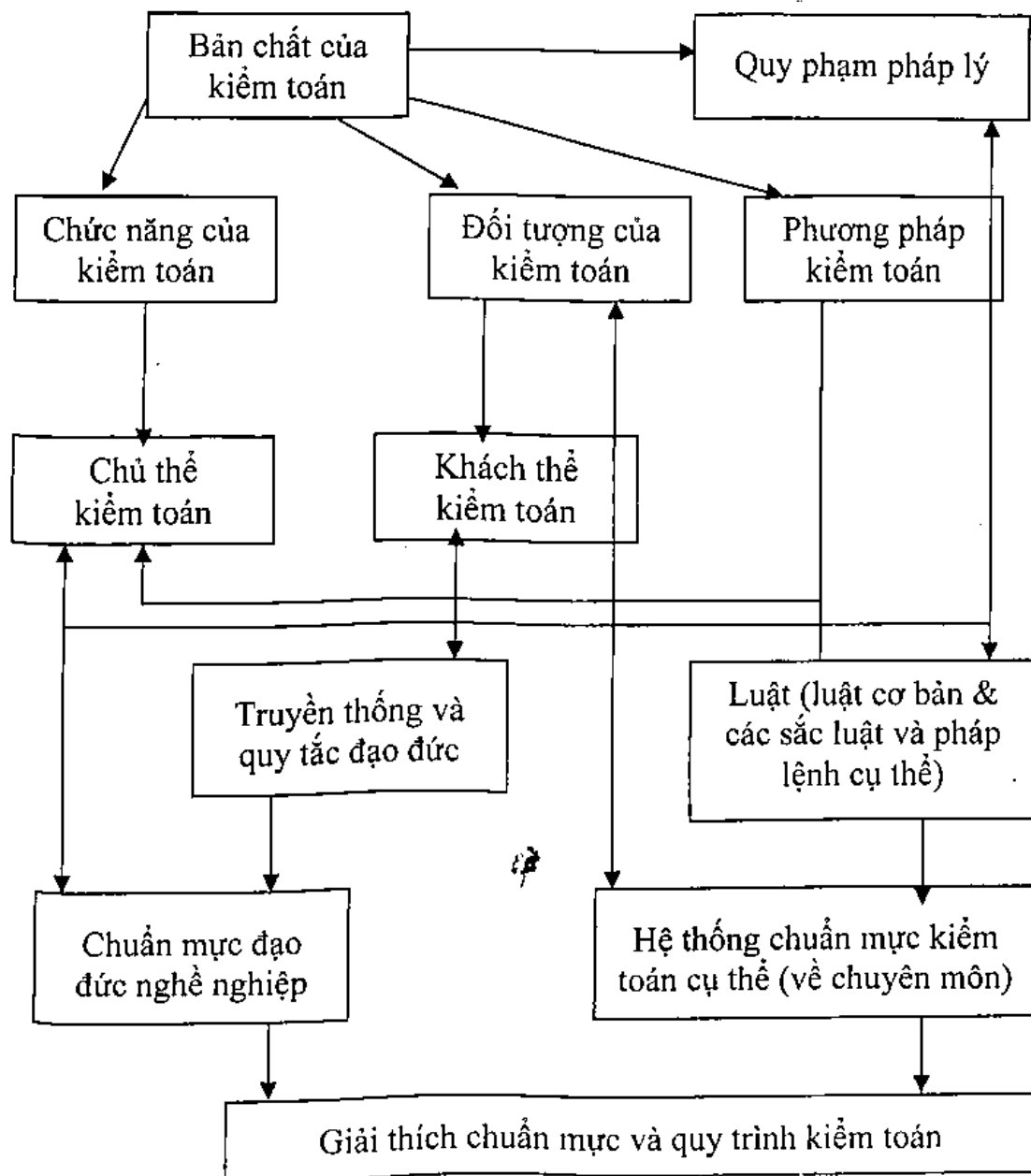
Thứ hai, Chuẩn mực chuyên môn về kiểm toán: Phân hệ chuẩn mực này cần được xây dựng dựa trên cơ sở nhận thức thống nhất về bản chất, chức năng, đối tượng, khách thể, phương pháp kiểm toán được thể chế hóa cùng những chuẩn mực kiểm toán được chấp nhận phổ biến (Ví dụ minh họa qua Sơ đồ 10.3).

**Sơ đồ 10.3. Xây dựng hệ thống chuẩn mực kiểm toán
(House of Generally Accepted Auditing Standards - GAAS)**



Có thể khái quát chung trình tự xây dựng chuẩn mực kiểm toán ở các cấp độ khác nhau trên Sơ đồ 10.4.

Sơ đồ 10.4. Trình tự xây dựng chuẩn mực kiểm toán



Có thể khái quát trình tự xây dựng chuẩn mực kiểm toán thành hai loại công việc.

Thứ nhất, nhận thức đầy đủ, rõ ràng về bản chất (chức năng, đối tượng và phương pháp) của kiểm toán cùng quan hệ giữa bản chất trên với chủ thể - khách thể kiểm toán cũng như quan hệ giữa chủ thể với

khách thể kiểm toán. Trên cơ sở đó, liên hệ với quy phạm pháp lý để hệ thống các loại quan hệ cần điều chỉnh và lựa chọn cách sắp xếp chúng vào từng loại văn bản pháp lý theo cấp độ khác nhau từ luật cơ bản (Hiến pháp) qua các sắc luật hoặc pháp lệnh qua chuẩn mực đến quy trình cùng giải thích chuẩn mực.

Thứ hai, xây dựng hệ thống văn bản pháp lý theo các cấp độ nói trên. Thông thường, cấp độ Hiến pháp chỉ quy định chung nhất về tính pháp lý của sự tồn tại và hoạt động của kiểm toán nói chung và địa vị pháp lý của Kiểm toán Nhà nước nói riêng. Cá biệt, Hiến pháp (của Nhật Bản chẳng hạn) dành những chương riêng cho kế toán và kiểm toán tài sản công. Ở cấp độ sắc luật, có nước ban hành Luật Kiểm toán chung, có nước ban hành riêng Luật Kiểm toán nhà nước và Luật Kiểm toán độc lập. Trong trường hợp không ban hành riêng các sắc luật kiểm toán, những quy định tương tự thường được đề cập trong Luật Ngân sách nhà nước và Luật Thương mại hoặc Luật Doanh nghiệp. Với hệ thống văn bản chỉ đạo hay chuẩn mực kiểm toán quốc tế, căn cứ cơ bản là trong kiểm toán đã nêu ở mục trên và những luật hoặc công ước quốc tế. Với các hệ thống chuẩn mực kiểm toán, các quốc gia có thể căn cứ vào các quan hệ đã nêu ở mục trên và văn bản chỉ đạo kiểm toán quốc tế, cá biệt có trường hợp sử dụng hoàn toàn văn bản chỉ đạo kiểm toán quốc tế đã ban hành.

Trên cơ sở chuẩn mực chung, cần ban hành các hướng dẫn (kể cả quy trình) kiểm toán. Với kiểm toán nhà nước, hệ thống chuẩn mực kiểm toán và các hướng dẫn (cả quy trình) thường do cơ quan kiểm toán tối cao soạn thảo và ban hành. Với kiểm toán độc lập, hướng dẫn chung này thường do các hiệp hội kiểm toán viên công chứng biên soạn; các công ty kiểm toán thường có những hướng dẫn cụ thể (kể cả quy trình kiểm toán chung và các quy trình cụ thể về đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ; đánh giá trọng yếu và rủi ro kiểm toán,...). Với kiểm toán nội bộ, thông thường Hiệp hội kiểm toán viên nội bộ (nếu có) ban hành những hướng dẫn chung, các bộ phận kiểm toán nội bộ ban hành những hướng dẫn cụ thể.

Từ những nội dung đã trình bày trên, có thể thấy xây dựng chuẩn mực kiểm toán là một quá trình. Quá trình này trước hết mang ý nghĩa công nghệ của việc xây dựng hệ thống pháp lý ở các cấp độ khác nhau: khi ở cấp độ cao, các quy định càng cụ thể thì ở cấp độ dưới càng được

thực hiện dễ dàng và càng mang ý nghĩa lâu dài về thời gian do yêu cầu phát triển của thực tiễn và hoàn thiện hệ thống pháp lý tương ứng với sự phát triển đó.

10.5. CHUẨN MỤC KIỂM TOÁN QUỐC TẾ VÀ CHUẨN MỤC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

10.5.1. Chuẩn mực kiểm toán quốc tế

Liên đoàn Kế toán Quốc tế (IFAC) là tổ chức nghề nghiệp về kế toán và kiểm toán lớn nhất trên thế giới. IFAC được thành lập năm 1977 với sứ mệnh là phục vụ lợi ích cộng đồng, đẩy mạnh sự phát triển của nghề nghiệp kế toán, kiểm toán trên toàn thế giới và đóng góp cho sự phát triển lớn mạnh của các nền kinh tế quốc tế bằng cách xây dựng và phát huy việc tuân thủ chuẩn mực nghề nghiệp chất lượng cao; đẩy mạnh hội tụ quốc tế của các chuẩn mực đó và đưa ra ý kiến về các vấn đề cần đến chuyên môn nghề nghiệp liên quan đến lợi ích công chúng.

Từ năm 1977, cùng với sự ra đời của Liên đoàn Kế toán Quốc tế (IFAC), Ủy ban Thực hành Kiểm toán Quốc tế (IAPC) ra đời và đại diện cho Liên đoàn Kế toán Quốc tế trong việc ban hành Chuẩn mực Kiểm toán quốc tế và hướng dẫn áp dụng Chuẩn mực Kiểm toán quốc tế. Năm 2002, Ủy ban Thực hành Kiểm toán Quốc tế (IAPC) được tổ chức lại thành Ủy ban Chuẩn mực Kiểm toán và Dịch vụ Đảm bảo Quốc tế (IAASB). IAASB chịu trách nhiệm thiết kế và ban hành Hệ thống chuẩn mực kiểm toán quốc tế (ISAs); chuẩn mực quốc tế về dịch vụ soát xét; chuẩn mực quốc tế về dịch vụ đảm bảo và các tài liệu hướng dẫn có liên quan. Các chuẩn mực và tài liệu hướng dẫn được xây dựng để cung cấp cho kiểm toán viên, kế toán viên chuyên nghiệp công cụ để đáp ứng các nhu cầu ngày càng tăng lên và liên tục thay đổi đối với yêu cầu về tính đúng đắn và trung thực của các thông tin tài chính; đồng thời cũng đưa ra những hướng dẫn trong các lĩnh vực đặc biệt. IAASB cũng thiết kế ban hành các chuẩn mực về kiểm soát chất lượng cho các công ty và các nhóm thực hiện hợp đồng dịch vụ kiểm toán, dịch vụ đảm bảo và các dịch vụ có liên quan khác.

Trong thời gian qua, trước sự thay đổi và phát triển mạnh mẽ của nền kinh tế thế giới với nhiều tình huống thực tế đa dạng, phức tạp phát sinh, Liên đoàn Kế toán Quốc tế (IFAC) đã thực hiện ban hành mới, cập nhật và cấu trúc lại hệ thống chuẩn mực kiểm toán quốc tế với mục tiêu

minh bạch, cụ thể hóa các yêu cầu ngày càng cao về chất lượng dịch vụ và trách nhiệm của kiểm toán viên và công ty kiểm toán. Theo đó, hệ thống chuẩn mực kiểm toán quốc tế được công bố bao gồm các chuẩn mực được trình bày theo Bảng dưới đây.

Bảng 10.3. Hệ thống chuẩn mực kiểm toán quốc tế (ISA)
- phần lớn có hiệu lực từ 15/12/2009

Số hiệu	Tên chuẩn mực
<i>Nhóm chuẩn mực về kiểm soát chất lượng (1-99)</i>	
ISQC 1	<i>Chuẩn mực quốc tế về kiểm soát chất lượng số 1: Kiểm soát chất lượng đối với các doanh nghiệp kiểm toán thực hiện dịch vụ kiểm toán và soát xét báo cáo tài chính, dịch vụ đảm bảo khác và các dịch vụ liên quan.</i> (Hiệu lực từ 15/12/2009).
<i>Nhóm chuẩn mực trách nhiệm và nguyên tắc chung (200-299)</i>	
ISA 200	Mục tiêu tổng thể của kiểm toán viên độc lập và thực hiện cuộc kiểm toán theo chuẩn mực kiểm toán quốc tế (Hiệu lực từ 15/12/2009)
ISA 210	Thỏa thuận các điều khoản của hợp đồng kiểm toán (Hiệu lực 15/12/2009)
ISA 220	Kiểm soát chất lượng cuộc kiểm toán báo cáo tài chính (Hiệu lực 15/12/2009)
ISA 230	Tài liệu, hồ sơ kiểm toán (Hiệu lực 15/12/2009)
ISA 240	Trách nhiệm của kiểm toán viên liên quan đến gian lận trong cuộc kiểm toán báo cáo tài chính (Hiệu lực 15/12/2009)
ISA 250	Xem xét pháp luật và các quy định trong cuộc kiểm toán báo cáo tài chính (Hiệu lực 15/12/2009)
ISA 260	Trao đổi với ban quản trị đơn vị được kiểm toán (Hiệu lực 15/12/2009)

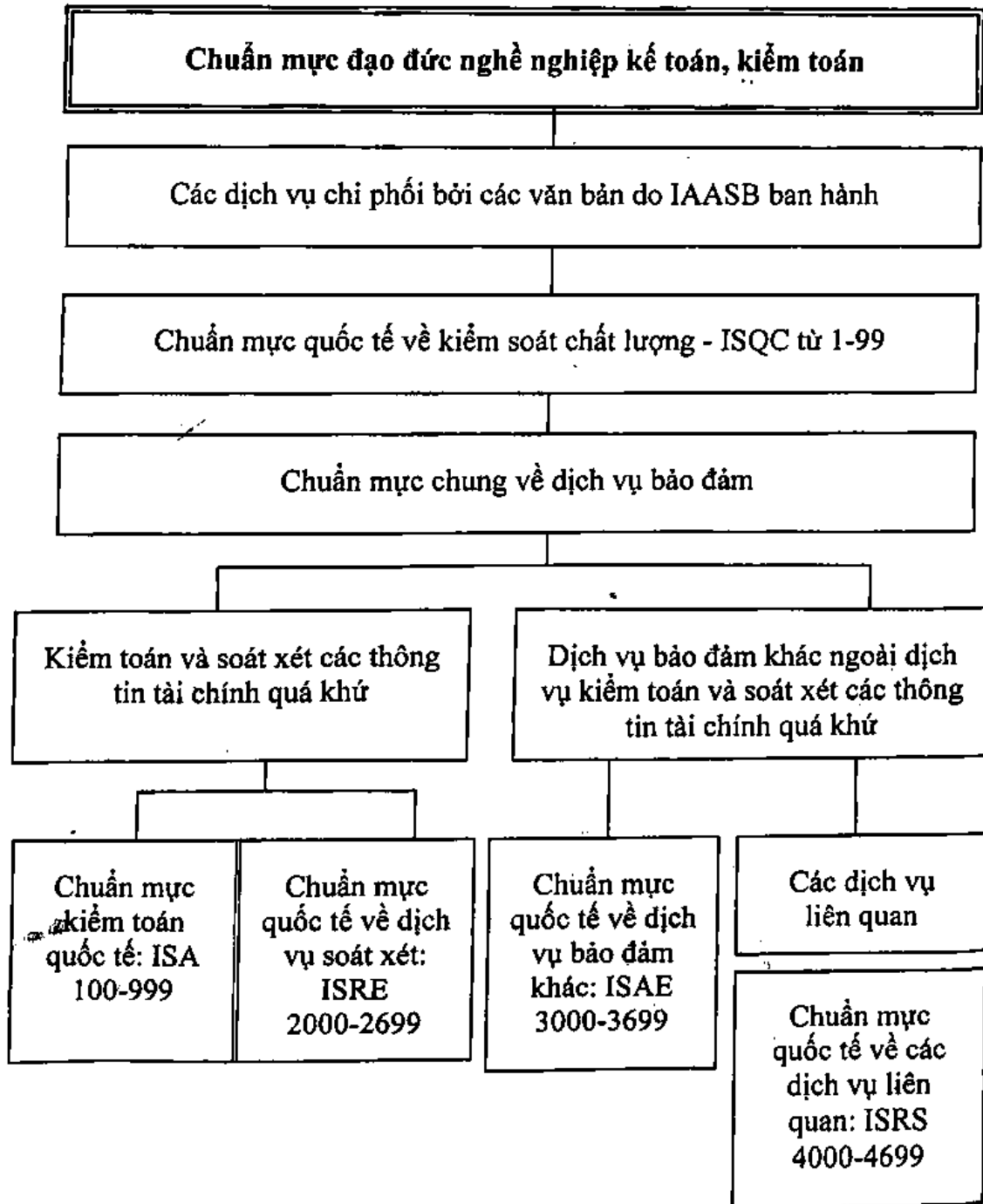
ISA 265	Trao đổi về những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ với Ban quản trị và Ban giám đốc đơn vị được kiểm toán (Hiệu lực 15/12/2009)
<i>Nhóm chuẩn mực đánh giá rủi ro và biện pháp xử lý đối với rủi ro đã đánh giá (300-499)</i>	
ISA 300	Lập kế hoạch kiểm toán báo cáo tài chính (Hiệu lực 15/12/2009)
ISA 315	Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu thông qua hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị (Hiệu lực 15/12/2013)
ISA 320	Mức trọng yếu trong lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán (Hiệu lực 15/12/2009)
ISA 330	Biện pháp xử lý của kiểm toán viên đối với rủi ro đã đánh giá (Hiệu lực 15/12/2009)
ISA 402	Các yếu tố cần xem xét khi kiểm toán đơn vị có sử dụng dịch vụ bên ngoài (Hiệu lực 15/12/2009)
ISA 450	Đánh giá các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán (Hiệu lực 15/12/2009)
<i>Nhóm chuẩn mực về bằng chứng kiểm toán (500-599)</i>	
ISA 500	Bằng chứng kiểm toán (Hiệu lực 15/12/2009)
ISA 501	Bằng chứng kiểm toán - Xem xét đặc biệt đối với các khoản mục đã lựa chọn (Hiệu lực 15/12/2009)
ISA 505	Thông tin xác nhận từ bên ngoài (Hiệu lực 15/12/2009)

ISA 510	Kiểm toán năm đầu tiên - số dư đầu kỳ (Hiệu lực 15/12/2009)
ISA 520	Thủ tục phân tích (Hiệu lực 15/12/2009)
ISA 530	Lấy mẫu kiểm toán (Hiệu lực 15/12/2009)
ISA 540	Kiểm toán các ước tính kế toán, bao gồm ước tính kế toán về giá trị hợp lý và các thuyết minh liên quan (Hiệu lực 15/12/2009)
ISA 550	Các bên liên quan (Hiệu lực 15/12/2009)
ISA 560	Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán (Hiệu lực 15/12/2009)
ISA 570	Hoạt động liên tục (Hiệu lực 15/12/2009)
ISA 580	Giải trình bằng văn bản (Hiệu lực 15/12/2009)
<i>Nhóm chuẩn mực sử dụng công việc của các bên khác (600-699)</i>	
ISA 600	Lưu ý khi kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn (kể cả công việc của kiểm toán viên đơn vị thành viên) (Hiệu lực 15/12/2009)
ISA 610	Sử dụng công việc của kiểm toán viên nội bộ (Hiệu lực 15/12/2013)
ISA 620	Sử dụng công việc của chuyên gia (Hiệu lực 15/12/2009)
<i>Nhóm chuẩn mực về kết luận kiểm toán và lập báo cáo (700-799)</i>	
ISA 700	Hình thành ý kiến kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính (Hiệu lực 15/12/2009)

ISA 705	Ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần (Hiệu lực 15/12/2009)
ISA 706	Đoạn vấn đề cần nhấn mạnh và vấn đề khác trong báo cáo của kiểm toán viên độc lập (Hiệu lực 15/12/2009)
ISA 710	Thông tin so sánh - dữ liệu tương ứng và báo cáo tài chính so sánh (Hiệu lực 15/12/2009)
ISA 720	Trách nhiệm của kiểm toán viên liên quan đến các thông tin khác trong tài liệu có báo cáo tài chính đã được kiểm toán (Hiệu lực 15/12/2009)
Nhóm chuẩn mực kiểm toán các lĩnh vực đặc biệt (800-899)	
ISA 800	Lưu ý đặc biệt khi kiểm toán báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt (Hiệu lực 15/12/2009)
ISA 805	Lưu ý khi kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ và khi kiểm toán các yếu tố, tài khoản hoặc khoản mục cụ thể của báo cáo tài chính (Hiệu lực 15/12/2009)
ISA 810	Dịch vụ báo cáo về báo cáo tài chính tóm tắt (Hiệu lực 15/12/2009)
Nhóm chuẩn mực ghi chú thực hành kiểm toán quốc tế (International Auditing Practice Notes - IAPN)	
IAPN 1000	Xem xét đặc biệt khi kiểm toán các công cụ tài chính

Cũng theo kế hoạch lịch trình, trong tương lai Chuẩn mực Kiểm toán và Dịch vụ Đảm bảo Quốc tế (IAASB) thông báo dự định ban hành các chuẩn mực kiểm toán quốc tế theo sơ đồ sau:

Sơ đồ 10.5. Cấu trúc các chuẩn mực kiểm toán quốc tế được ban hành



Chuẩn mực kiểm toán quốc tế về kiểm toán nội bộ

Viện Kiểm toán viên nội bộ (IIA) ban hành chuẩn mực kiểm toán nội bộ lần đầu tiên vào năm 1978, sau đó đã được chỉnh sửa hoàn toàn vào tháng 6/2001. Từ đó, những chuẩn mực dần được sửa đổi bổ sung nhiều lần tiếp theo vào các năm 2001, 2004, 2007, 2009 và 2011, 2012.

Hệ thống chuẩn mực thực hành nghề nghiệp kiểm toán nội bộ có hiệu lực từ 1/1/2013, bao gồm Chuẩn mực chung (*General Standards*) về kiểm toán viên nội bộ và bộ phận kiểm toán nội bộ, gồm:

100 - Tính độc lập (Independence) - Kiểm toán viên nội bộ phải độc lập với những hoạt động được kiểm toán.

110 - Địa vị trong tổ chức - Địa vị trong tổ chức của kiểm toán nội bộ phải tương xứng để cho phép hoàn thành nhiệm vụ kiểm toán.

120 - Khách quan - Kiểm toán viên nội bộ phải khách quan khi thực hiện các cuộc kiểm toán.

200 - Tinh thông nghề nghiệp (Professional Proficiency) - Kiểm toán viên nội bộ thực hiện cuộc kiểm toán với sự tinh thông và thận trọng nghề nghiệp.

210 - Tuyển chọn nhân viên - Bộ phận kiểm toán nội bộ phải bảo đảm rằng khả năng kỹ thuật và trình độ học vấn của kiểm toán viên nội bộ tương xứng với công việc kiểm toán cần thực hiện.

220 - Kiến thức, kỹ năng và kỷ luật - Bộ phận kiểm toán nội bộ phải có hoặc phải đạt được kiến thức, kỹ năng và kỷ luật cần thiết để thực hiện công việc kiểm toán.

230 - Giám sát - Bộ phận kiểm toán nội bộ phải bảo đảm rằng công việc kiểm toán nội bộ được giám sát một cách đúng đắn.

240 - Tuân thủ chuẩn mực đạo đức - Kiểm toán viên nội bộ phải tuân thủ các chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp.

250 - Kiến thức, kỹ năng và kỷ luật - Kiểm toán viên nội bộ phải có kiến thức, kỹ năng và kỷ luật cần thiết để thực hiện công việc kiểm toán.

260 - Quan hệ về cá nhân và trao đổi ý kiến - Kiểm toán viên nội bộ phải khéo léo ứng xử khi tiếp xúc với các cá nhân khác khi trao đổi ý kiến để việc kiểm toán có hiệu quả.

270 - Học tập không ngừng - Các kiểm toán viên nội bộ phải duy trì trình độ thành thạo thông qua việc không ngừng học tập.

280 - Thận trọng nghề nghiệp - Kiểm toán viên nội bộ phải rèn luyện tính thận trọng khi thực hiện công việc kiểm toán.

300 - Phạm vi công việc (Scope of Audit Work) - Phạm vi kiểm toán nội bộ phải bao gồm các việc xem xét và đánh giá tính đầy đủ và hữu hiệu của kiểm soát nội bộ của tổ chức và chất lượng thành tích thực hiện nhiệm vụ được giao.

310 - Độ tin cậy và trung thực của thông tin - Kiểm toán viên nội bộ phải thẩm tra độ tin cậy và tính trung thực của thông tin tài chính và thông tin nghiệp vụ và các phương tiện đã sử dụng để xác định, định lượng, phân loại và báo cáo thông tin đó.

320 - Tuân thủ chính sách, kế hoạch, thủ tục, pháp luật và các quy định - Kiểm toán viên nội bộ phải thẩm tra các hệ thống đã thiết lập để bảo đảm sự tuân thủ các chính sách, kế hoạch, thủ tục, pháp luật và các quy định có ảnh hưởng quan trọng tới các nghiệp vụ và các báo cáo và phải xác định xem tổ chức, doanh nghiệp có làm theo đúng các quy định không.

330 - Bảo vệ tài sản - Kiểm toán viên nội bộ kiểm tra các biện pháp bảo vệ tài sản và sự tồn tại của những tài sản đó.

340 - Sử dụng các nguồn lực tiết kiệm và hiệu quả - Kiểm toán viên nội bộ phải đánh giá tính tiết kiệm và tính hiệu quả của các nguồn lực đã sử dụng.

350 - Hoàn thành các mục tiêu và mục đích đã đề ra cho các hoạt động - Kiểm toán viên nội bộ phải xem xét các hoạt động hoặc chương trình để khẳng định kết quả có đáp ứng mục tiêu và mục đích đã định không, các nghiệp vụ hoặc chương trình có thực hiện đúng kế hoạch không.

400 - Thực hiện kiểm toán (Performance of Audit Work) - Công việc kiểm toán phải bao gồm vạch kế hoạch kiểm toán, xem xét và đánh giá thông tin, thông báo những kết quả và điều tra nghiên cứu kỹ.

410 - Lập kế hoạch kiểm toán - Kiểm toán nội bộ phải lập kế hoạch kiểm toán cho từng cuộc kiểm toán.

420 - Kiểm tra và đánh giá thông tin - Kiểm toán viên nội bộ phải thu thập, phân tích, giải thích và chọn lọc thông tin để xác minh kết quả kiểm toán.

430 - Thông báo kết quả - Kiểm toán viên nội bộ phải báo cáo kết quả công việc kiểm toán.

440 - Theo dõi thực hiện - Kiểm toán viên nội bộ phải theo dõi thực hiện để khẳng định rằng đã có hành động thích hợp đối với các phát hiện kiểm toán.

500 - Quản lý bộ phận kiểm toán nội bộ (Management of the Internal Auditing Department) - Người phụ trách kiểm toán nội bộ phải quản lý đúng đắn bộ phận kiểm toán nội bộ.

510 - Mục đích, quyền hạn và trách nhiệm - Người phụ trách kiểm toán nội bộ phải công bố mục đích, quyền hạn và trách nhiệm của bộ phận kiểm toán nội bộ.

520 - Lập kế hoạch - Người phụ trách kiểm toán nội bộ phải lập kế hoạch thực thi trách nhiệm của bộ phận kiểm toán nội bộ.

530 - Chính sách và thủ tục - Người phụ trách kiểm toán nội bộ phải soạn thảo những chính sách và thủ tục để hướng dẫn nhân viên kiểm toán.

540 - Quản lý và phát triển nhân sự - Người phụ trách kiểm toán nội bộ phải xây dựng một chương trình tuyển chọn và phát triển nguồn nhân lực của bộ phận kiểm toán nội bộ.

550 - Kiểm toán viên bên ngoài - Người phụ trách kiểm toán nội bộ phải phối hợp những nỗ lực kiểm toán nội bộ với ngoại kiểm.

560 - Đảm bảo chất lượng - Người phụ trách kiểm toán nội bộ phải xây dựng và duy trì một chương trình bảo đảm chất lượng đánh giá các nghiệp vụ của bộ phận kiểm toán nội bộ.

Các chuẩn mực cụ thể (Specific Standards) gồm:

- Chuẩn mực thuộc tính (**Attribute Standards**): Tập trung vào các đặc trưng của hoạt động kiểm toán nội bộ cũng như kiểm toán viên nội bộ, được đánh số từ 1000.

- Chuẩn mực thực hành (**Performance Standards**): Mô tả bản chất của hoạt động kiểm toán nội bộ và tiêu chuẩn đo lường chất lượng kiểm toán (đánh số từ 2000).

Thứ nhất, chuẩn mực thuộc tính (Attribute standards)

1000 - Mục đích, trách nhiệm và quyền hạn - Mục đích, trách nhiệm và quyền hạn của kiểm toán nội bộ phải quy định rõ, nhất quán với khái niệm kiểm toán nội bộ, quy định đạo đức và các chuẩn mực.

1010 - Xác định khái niệm kiểm toán nội bộ, quy tắc đạo đức và các chuẩn mực trong điều lệ của kiểm toán nội bộ

1100 - Tính độc lập và khách quan: hoạt động của kiểm toán nội bộ phải độc lập và kiểm toán viên nội bộ phải khách quan khi thực hiện công việc kiểm toán.

1110 - Độc lập về tổ chức

1111 - Trao đổi với ban điều hành

1120 - Khách quan

1130 - Ảnh hưởng đến tính độc lập và khách quan

1200 - Thành thạo chuyên môn và thận trọng: Cuộc kiểm toán được thực hiện với sự tinh thông chuyên môn và thận trọng thích đáng.

1210 - Thành thạo chuyên môn

1220 - Thận trọng thích đáng

1230 - Phát triển nghề nghiệp liên tục

1300 - Bảo đảm chất lượng và chương trình: Kiểm toán viên nội bộ phải nâng cao trình độ, kỹ năng và năng lực khác qua sự phát triển nghề nghiệp liên tục.

1310 - Yêu cầu về bảo đảm chất lượng và chương trình

1320 - Báo cáo về bảo đảm chất lượng và chương trình

Thứ hai, chuẩn mực thực hành (Performance Standards)

2000 - Quản lý hoạt động kiểm toán nội bộ

2010 - Lập kế hoạch kiểm toán

2020 - Trao đổi và phê duyệt

2030 - Quản lý các nguồn lực

2040 - Các chính sách và thủ tục

2050 - Hợp tác

2060 - Báo cáo cho các nhà quản lý cấp cao

2070 - Nhà cung cấp dịch vụ bên ngoài và trách nhiệm đơn vị đối với kiểm toán nội bộ

2100 - Bản chất công việc kiểm toán

2110 - Quản trị

2120 - Quản lý rủi ro

2130 - Kiểm soát

2200 - Lập kế hoạch kiểm toán

2210 - Mục tiêu cuộc kiểm toán

2220 - Phạm vi kiểm toán

2230 - Phân bổ nguồn lực

2300 - Thực hiện kiểm toán

2310 - Nhận diện thông tin

2320 - Phân tích và đánh giá

2330 - Minh chứng thông tin

2340 - Giám sát

2400 - Trao đổi kết quả kiểm toán

2410 - Tiêu chuẩn về trao đổi

2420 - Chất lượng trao đổi

2430 - Sử dụng "Đã thực hiện tuân theo Chuẩn mực quốc tế về thực hành nghề nghiệp của kiểm toán nội bộ"

2440 - Thông báo kết quả

245 - Ý kiến tổng thể

2500 - Quá trình kiểm soát

2600 - Thông báo chấp nhận rủi ro

10.5.2. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam

10.5.2.1. Chuẩn mực kiểm toán độc lập

Từ năm 1995 đến năm 2005, Bộ Tài chính đã ban hành 37 chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (VSAs) và chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán. Các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam được ban hành dựa

trên chuẩn mực kiểm toán quốc tế (ISAs) do Liên đoàn Kế toán Quốc tế (IFAC) công bố và căn cứ vào điều kiện cụ thể của Việt Nam. Cụ thể:

+ Năm 1999 (đợt 1), Bộ Tài chính đã ban hành 4 chuẩn mực kiểm toán (VSA 200, 210, 230 và 700).

+ Năm 2000 (đợt 2), Bộ Tài chính ban hành 6 chuẩn mực kiểm toán (VSA 250, 310, 500, 510, 520 và 580).

+ Năm 2001 (đợt 3), Bộ Tài chính ban hành 6 chuẩn mực kiểm toán (VSA 240, 300, 400, 530, 540, 610).

+ Năm 2003 (đợt 4), Bộ Tài chính ban hành 5 chuẩn mực kiểm toán (VSA 220, 320, 501, 560, 600). Cũng trong năm 2003, Bộ Tài chính ban hành chuẩn mực kiểm toán đợt 5 gồm 6 chuẩn mực (VSA 401, 550, 570, 800, 910, 920).

+ Năm 2005, Bộ Tài chính lần lượt ban hành đợt 6 gồm 6 chuẩn mực (VSA 402, 620, 710, 720, 930, 1000); và ban hành đợt 7 gồm 4 chuẩn mực (VSA 260, 330, 505 và 545). Cũng trong năm 2005, Bộ Tài chính đã ban hành Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán theo Quyết định số 87/2005/QĐ-BTC ngày 1/12/2005.

Hệ thống chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (VSAs) đã góp phần hoàn thiện hệ thống pháp luật và chuẩn mực nghề nghiệp về kiểm toán, làm cơ sở cho việc đào tạo, thực hành công việc kiểm toán hơn 10 năm qua, tạo điều kiện thuận lợi cho nghề nghiệp kiểm toán độc lập của Việt Nam hoạt động và phát triển. Tuy nhiên, hơn 12 năm qua hệ thống chuẩn mực kiểm toán quốc tế đã có nhiều thay đổi, yêu cầu về chất lượng dịch vụ cũng như trách nhiệm của kiểm toán viên và công ty kiểm toán ngày càng cao. Dựa trên sự cần thiết phải thay đổi, cập nhật chuẩn mực kiểm toán Việt Nam cho phù hợp với thông lệ phổ biến của kiểm toán quốc tế, theo đó Bộ Tài chính đã ban hành Thông tư số 214/2012/TT-BTC ngày 06/12/2012 về việc ban hành hệ thống chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (37 chuẩn mực) và hệ thống chuẩn mực này chính thức có hiệu lực từ 01/01/2014. 37 chuẩn mực (ban hành đợt 1, năm 2012) tập trung vào dịch vụ kiểm toán, sau đó 10 chuẩn mực (ban hành đợt 2, năm 2015) tập trung vào dịch vụ ngoài kiểm toán:

**Bảng 10.4. Hệ thống chuẩn mực kiểm toán Việt Nam
có hiệu lực từ 01/01/2014**

Số hiệu	Tên chuẩn mực
VSQC 1	<i>Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1:</i> Kiểm soát chất lượng doanh nghiệp thực hiện kiểm toán, soát xét báo cáo tài chính và các dịch vụ liên quan.
VSA 200	Mục tiêu tổng thể của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán khi thực hiện kiểm toán theo chuẩn mực kiểm toán Việt Nam
VSA 210	Hợp đồng kiểm toán
VSA 220	Kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán báo cáo tài chính
VSA 230	Tài liệu, hồ sơ kiểm toán
VSA 240	Trách nhiệm của kiểm toán viên liên quan đến gian lận trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính
VSA 250	Xem xét tính tuân thủ pháp luật và các quy định trong kiểm toán báo cáo tài chính
VSA 260	Trao đổi các vấn đề với Ban quản trị đơn vị được kiểm toán
VSA 265	Trao đổi về những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ với Ban quản trị và Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán
VSA 300	Lập kế hoạch kiểm toán báo cáo tài chính
VSA 315	Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu thông qua hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị
VSA 320	Mức trọng yếu trong lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán
VSA 330	Biện pháp xử lý của kiểm toán viên đối với rủi ro đã đánh giá
VSA 402	Các yếu tố cần xem xét khi kiểm toán đơn vị có sử dụng dịch vụ bên ngoài
VSA 450	Đánh giá các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán
VSA 500	Bằng chứng kiểm toán
VSA 501	Bằng chứng kiểm toán đối với các khoản mục và sự kiện đặc biệt
VSA 505	Thông tin xác nhận từ bên ngoài
VSA 510	Kiểm toán năm đầu tiên - số dư đầu kỳ

VSA 520	Thủ tục phân tích
VSA 530	Lấy mẫu kiểm toán
VSA 540	Kiểm toán các ước tính kế toán (bao gồm ước tính kế toán về giá trị hợp lý và các thuyết minh liên quan)
VSA 550	Các bên liên quan
VSA 560	Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán
VSA 570	Hoạt động liên tục
VSA 580	Giải trình bằng văn bản
VSA 600	Lưu ý khi kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn (kể cả công việc của kiểm toán viên đơn vị thành viên)
VSA 610	Sử dụng công việc của kiểm toán viên nội bộ
VSA 620	Sử dụng công việc của chuyên gia
VSA 700	Hình thành ý kiến kiểm toán và báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính
VSA 705	Ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần
VSA 706	Đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” và “Vấn đề khác” trong báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính
VSA 710	Thông tin so sánh - dữ liệu tương ứng và báo cáo tài chính so sánh
VSA 720	Các thông tin khác trong tài liệu có báo cáo tài chính đã được kiểm toán
VSA 800	Lưu ý khi kiểm toán báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt
VSA 805	Lưu ý khi kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ và khi kiểm toán các yếu tố, tài khoản hoặc khoản mục cụ thể của báo cáo tài chính
VSA 810	Dịch vụ báo cáo về báo cáo tài chính tóm tắt

Ngoài các chuẩn mực về dịch vụ kiểm toán được ban hành trong Thông tư số 214/2012/TT-BTC ngày 06/12/2012; *Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán* được ban hành theo Thông tư số 70/2015/TT-BTC ngày 08/05/2015 thay thế cho Quyết định số 87/2005/QĐ-BTC ngày 01/12/2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính. Theo đó, Thông tư số 70/2015/TT-BTC về chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán chính thức có hiệu lực từ 1/1/2016.

Cũng trong cùng ngày 8/5/2015, Bộ Tài chính ban hành Thông tư số 67/2015/TT-BTC về ban hành *chuẩn mực kiểm toán báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành*, nhằm thay thế chuẩn mực kiểm toán số 1000 “Kiểm toán báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành” ban hành theo Quyết định số 03/2005/QĐ-BTC ngày 18/01/2005. Theo đó, Thông tư số 67/2015/TT-BTC chính thức có hiệu lực từ 01/07/2015.

Về kiểm soát chất lượng kiểm toán: ngoài việc ban hành chuẩn mực VSQC số 1 “Kiểm soát chất lượng doanh nghiệp thực hiện kiểm toán, soát xét báo cáo tài chính và các dịch vụ có liên quan” và VSA 220 “Kiểm soát chất lượng kiểm toán báo cáo tài chính”, Bộ Tài chính tiếp tục ban hành Thông tư số 157/2014/BTC-TT ngày 23/10/2014 về quy định về kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán. Theo đó, Thông tư này có hiệu lực từ ngày 23/10/2014.

Như vậy, về cơ bản thì hệ thống khung pháp lý về kiểm toán độc lập đã tương đối đầy đủ và đã tạo cơ sở cho những người hành nghề kế toán và kiểm toán tại Việt Nam thực hiện các dịch vụ kiểm toán và các dịch vụ bảo đảm có liên quan.

Về luật kiểm toán: Luật Kiểm toán độc lập được Quốc hội ban hành ngày 29/3/2011 và có hiệu lực từ 01/01/2012. Tiếp đến, Chính phủ ban hành các Nghị định có liên quan trong việc triển khai Luật Kiểm toán độc lập và Bộ Tài chính ban hành các Thông tư hướng dẫn.

10.5.2.2. Chuẩn mực Kiểm toán nhà nước

Ngày 15/7/2016 Tổng Kiểm toán Nhà nước ban hành Quyết định số 02/2016/QĐ-KTNN ban hành Hệ thống Chuẩn mực Kiểm toán nhà nước. Quyết định 02/2016/QĐ-KTNN có hiệu lực từ 15/9/2016 và thay thế cho các quyết định trước của Tổng Kiểm toán nhà nước về chuẩn mực kiểm toán.

Hệ thống Chuẩn mực Kiểm toán nhà nước ban hành theo Quyết định 02/2016/QĐ-KTNN được xây dựng sát theo Hệ thống Chuẩn mực Kiểm toán ISSAI của INTOSAI. Hệ thống Chuẩn mực gồm 39 chuẩn mực, cung cấp các hướng dẫn cho kiểm toán viên nhà nước khi thực hiện kiểm toán tài chính, kiểm toán hoạt động và kiểm toán tuân thủ:

Số hiệu	Tên chuẩn mực
CMKTNN 30	<i>Bộ quy tắc đạo đức nghề nghiệp</i>
CMKTNN 40	<i>Kiểm soát chất lượng kiểm toán</i>
CMKTNN 100	<i>Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của kiểm toán nhà nước</i>
CMKTNN 200	<i>Các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán tài chính</i>
CMKTNN 300	<i>Các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán hoạt động</i>
CMKTNN 400	<i>Các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán tuân thủ</i>
CMKTNN 1200	<i>Trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước khi thực hiện cuộc kiểm toán tài chính theo chuẩn mực kiểm toán nhà nước</i>
CMKTNN 1220	<i>Kiểm soát chất lượng đối với cuộc kiểm toán tài chính</i>
CMKTNN 1230	<i>Tài liệu, hồ sơ kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính</i>
CMKTNN 1240	<i>Trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước liên quan đến gian lận trong cuộc kiểm toán tài chính</i>
CMKTNN 1250	<i>Đánh giá tính tuân thủ pháp luật và các quy định trong kiểm toán tài chính</i>
CMKTNN 1260	<i>Trao đổi các vấn đề với đơn vị được kiểm toán trong kiểm toán tài chính</i>
CMKTNN 1300	<i>Lập kế hoạch kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính</i>
CMKTNN 1315	<i>Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu thông qua hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và môi trường hoạt động của đơn vị trong kiểm toán tài chính</i>
CMKTNN 1320	<i>Xác định và vận dụng trọng yếu kiểm toán trong kiểm toán tài chính</i>
CMKTNN 1330	<i>Biện pháp xử lý rủi ro kiểm toán trong kiểm toán tài chính</i>
CMKTNN 1402	<i>Các yếu tố cần xem xét khi kiểm toán đơn vị có sử dụng dịch vụ bên ngoài trong kiểm toán tài chính</i>
CMKTNN 1450	<i>Đánh giá các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán tài chính</i>

CMKTNN 1500	<i>Bảng chứng kiểm toán trong kiểm toán tài chính</i>
CMKTNN 1505	<i>Xác nhận từ bên ngoài đối với cuộc kiểm toán tài chính</i>
CMKTNN 1510	<i>Kiểm toán số dư đầu kỳ trong kiểm toán tài chính</i>
CMKTNN 1520	<i>Thủ tục phân tích trong kiểm toán tài chính</i>
CMKTNN 1530	<i>Lấy mẫu kiểm toán trong kiểm toán tài chính</i>
CMKTNN 1540	<i>Kiểm toán các ước tính kế toán trong kiểm toán tài chính</i>
CMKTNN 1550	<i>Các bên liên quan trong kiểm toán tài chính</i>
CMKTNN 1560	<i>Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán</i>
CMKTNN 1570	<i>Kiểm toán hoạt động liên tục của đơn vị trong kiểm toán tài chính</i>
CMKTNN 1580	<i>Giải trình bằng văn bản</i>
CMKTNN 1600	<i>Lưu ý khi kiểm toán BCTC tập đoàn</i>
CMKTNN 1610	<i>Sử dụng công việc của kiểm toán viên nội bộ trong kiểm toán tài chính</i>
CMKTNN 1620	<i>Sử dụng công việc của chuyên gia trong kiểm toán tài chính</i>
CMKTNN 1700	<i>Hình thành ý kiến kiểm toán và báo cáo kiểm toán tài chính</i>
CMKTNN 1705	<i>Ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần trong Báo cáo kiểm toán tài chính</i>
CMKTNN 1706	<i>Đoạn "vấn đề cần nhấn mạnh" và "vấn đề khác" trong Báo cáo kiểm toán tài chính</i>
CMKTNN 1710	<i>Thông tin so sánh - Dữ liệu tương ứng và BCTC so sánh, trách nhiệm của KTV nhà nước liên quan đến các thông tin khác trong kiểm toán tài chính.</i>
CMKTNN 1800	<i>Lưu ý khi kiểm toán BCTC được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày BCTC cho mục đích đặc biệt</i>
CMKTNN 1805	<i>Lưu ý khi kiểm toán BCTC riêng lẻ và khi kiểm toán các yếu tố, tài khoản hoặc khoản mục cụ thể của BCTC</i>
CMKTNN 3000	<i>Hướng dẫn kiểm toán hoạt động</i>
CMKTNN 4000	<i>Hướng dẫn kiểm toán tuân thủ</i>

- a. Chuẩn mực tối đa
- b. Chuẩn mực tối thiểu
- c. Chuẩn mực lý tưởng
- d. Một cái khác với ba cái trên.

10.4. Nếu ta nói rằng: “Kiểm toán viên đưa ra ý kiến về tính trung thực và hợp lý của các thông tin trên bảng khai tài chính mà không đánh giá sự chính xác tuyệt đối của các thông tin đó” thì:

- a. Trái với chuẩn mực
- b. Phi lý
- c. Không còn gọi là kiểm toán nữa
- d. Hợp lý

10.5. Có nhiều hãng kiểm toán CPA bị kiện vì tiến hành một cuộc kiểm toán không đầy đủ hoặc rất khó cho việc đưa ra các quyết định kiểm toán vì các chuẩn mực rất chung chung. Một số kiểm toán viên tin rằng nên đưa ra các chuẩn mực một cách cụ thể hơn để dễ dàng trong việc ra các quyết định và tạo cơ sở biện minh cho các hãng kiểm toán CPA khi bị kiện. Vậy trên giác độ là một kiểm toán viên, anh (chị) cho biết là:

- a. Nên
- b. Không nên
- c. Không thể làm như vậy
- d. Quan điểm khác

10.6. Nhóm chuẩn mực chung trong những chuẩn mực kiểm toán được chấp nhận rộng rãi (GAAS) bao gồm một yêu cầu rằng:

- a. Công việc kiểm toán phải được lập kế hoạch và giám sát đầy đủ.
- b. Báo cáo kiểm toán phải khẳng định rõ các báo cáo tài chính tuân thủ hoặc không tuân thủ theo các nguyên tắc kế toán được chấp nhận rộng rãi.
- c. Thận trọng nghề nghiệp một cách thích đáng phải được kiểm toán viên duy trì trong suốt cuộc kiểm toán.
- d. Những thông tin trình bày trong các báo cáo tài chính đầy đủ một cách hợp lý.

10.7. Chuẩn mực chung của GAAS chỉ ra rằng công việc kiểm toán phải được thực hiện bởi một người hoặc một nhóm người được đào tạo nghề nghiệp một cách tương xứng đòi hỏi một kiểm toán viên phải có:

- a. Khả năng lập kế hoạch và giám sát công việc kiểm toán
- b. Thành thạo trong kinh doanh và những vấn đề tài chính
- c. Kiến thức và kinh nghiệm trong lĩnh vực kiểm toán
- d. Kiến thức và kinh nghiệm trong lĩnh vực kế toán và kiểm toán

10.8. Kiểm toán viên cố gắng thể hiện tính độc lập để:

- a. Giảm rủi ro và trách nhiệm của mình
- b. Duy trì niềm tin của công chúng vào công việc chuyên môn
- c. Trở thành độc lập một cách thực tế
- d. Tuân thủ với các chuẩn mực thực hành

10.9. Nội dung khái quát của ba chuẩn mực thực hành kiểm toán trong GAAS là:

- a. Năng lực, tính độc lập và sự thận trọng nghề nghiệp của người thực hiện cuộc kiểm toán.
- b. Tiêu chuẩn về nội dung của báo cáo kiểm toán về các bảng khai tài chính và những bản chú giải đính kèm liên quan.
- c. Tiêu chuẩn về việc lập kế hoạch kiểm toán, giám sát kiểm toán và thu thập bằng chứng kiểm toán.
- d. Yêu cầu phải giữ quan điểm độc lập trong tất cả các lĩnh vực liên quan tới kiểm toán.

10.10. Trong các chuẩn mực thực hành của GAAS có một yêu cầu:

- a. Kiểm toán viên phải duy trì sự thận trọng nghề nghiệp một cách thích đáng.
- b. Kiểm toán viên phải đạt được sự hiểu biết đầy đủ về kiểm soát nội bộ của khách hàng.
- c. Các bảng khai tài chính cần được trình bày phù hợp với các nguyên tắc kế toán chung được chấp nhận phổ biến.
- d. Kiểm toán viên phải có sự khách quan.

10.11. Mục đích cơ bản của việc đạt được sự hiểu biết về hệ thống kiểm soát nội bộ của khách hàng trong cuộc kiểm toán báo cáo tài chính là để:

- a. Xác định nội dung, thời gian, quy mô và thủ tục của các bước kiểm toán được thực hiện.
- b. Đưa ra các ý kiến tư vấn cho các nhà quản lý.
- c. Đạt được đầy đủ các bằng chứng trực tiếp có tính thuyết phục tạo cơ sở hợp lý cho ý kiến trên các báo cáo tài chính.
- d. Xác định xem công ty có thay đổi gì về các nguyên tắc kế toán hay không.

10.12. Chuẩn mực chung có quy định rằng sự thận trọng nghề nghiệp một cách thích đáng đòi hỏi:

- a. Sự xem xét hoàn hảo tất cả hồ sơ làm việc.
- b. Sự cẩn mẫn và trung thực trong công việc.
- c. Tính thích hợp của báo cáo kiểm toán.
- d. Kiểm tra tất cả các bằng chứng thực hiện có.
- e. Tránh sai sót trọng yếu, chú ý và rà soát công việc trên mọi cấp độ

10.13. Những chuẩn mực về báo cáo kiểm toán trong GAAS có quy định:

- a. Kiểm toán viên phải đưa ra được báo cáo loại “chấp nhận toàn phần”.
- b. Kiểm toán viên phải đưa ra được lời nhận xét trong báo cáo của mình rằng các bảng khai tài chính được trình bày một cách trung thực và hợp lý.
- c. Kiểm toán viên phải đưa ra được ý kiến về toàn bộ bảng khai tài chính nói chung hoặc lời nhận xét không đưa ra được ý kiến kèm theo lý do.
- d. Kiểm toán viên phải trình bày báo cáo kiểm toán một cách thận trọng nghề nghiệp.

10.14. Trong báo cáo kiểm toán, kiểm toán viên:

- a. Được phép nhận xét về bảng khai tài chính của khách hàng.

- b. Được quyền công kích các nhà quản lý của khách hàng nếu cho đó là cần thiết.
- c. Được phép chỉ trích tình hình tài chính của khách hàng.
- d. Không được phép nhận xét về bảng khai tài chính của khách hàng.

10.15. Trong bước kết thúc kiểm toán, kiểm toán viên cần:

- a. Phê phán tình hình tài chính của khách hàng trên báo cáo của mình.
- b. Cam kết bảo lãnh cho khách hàng về sự chính xác tuyệt đối, khách quan của những tài liệu đã được kiểm toán.
- c. Đưa ra ý kiến khách quan, xuất phát từ thực tế kiểm toán.
- d. Báo cáo hành vi gian lận của khách hàng cho xã hội biết.

10.16. Trong một cuộc kiểm toán huyện A, xem xét để thấy rõ huyện A có thu lạm thuế sử dụng đất nông nghiệp của dân, bắt dân phải đóng góp nhiều hơn luật quy định không, kiểm toán viên đã sử dụng một luật làm cơ sở:

- a. Luật Hành chính
- b. Luật Lao động
- c. Luật Dân sự
- d. Luật Ngân sách Nhà nước
- e. Luật Thuế sử dụng đất nông nghiệp

10.17. Trong khi thực hiện kiểm toán, chuẩn mực thận trọng thích đáng vẫn được tôn trọng khi:

- a. Kiểm toán viên bỏ qua lỗi và gian lận nếu thấy quá phức tạp hoặc quá khó.
- b. Cho phép chấp nhận mức độ sai phạm mà theo nhận định nghề nghiệp của kiểm toán viên là có thể chấp nhận được.
- c. Cho phép kiểm toán viên bỏ qua một số sai sót trọng yếu, nhưng đối với gian lận thì không.
- d. Không có câu nào đúng.

10.18. Cơ sở tiến hành kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán là việc áp dụng:

- a. Các chuẩn mực kiểm toán quốc tế được chấp nhận tại Việt Nam.
- b. Các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam.

c. Chuẩn mực kế toán quốc tế.

d. Bao gồm câu a, b.

D. Bài tập tình huống

Khánh Linh là một kiểm toán viên có nhiều năm kinh nghiệm và hiện đang là phó phòng kiểm toán của một công ty kiểm toán độc lập tại Việt Nam. Trước khi thực hiện công việc kiểm toán tại một khách hàng, Linh và các thành viên trong nhóm đều phải ký vào bản cam kết độc lập. Hãy cho biết việc làm trên nhằm đảm bảo việc tuân thủ các quy định trong chuẩn mực kiểm toán nào? Những nội dung mà Linh và các thành viên trong nhóm kiểm toán cam kết là gì?

KIỂM SOÁT CHẤT LƯỢNG KIỂM TOÁN

Tóm tắt chương

Kiểm toán cung cấp sự xác nhận độc lập mang tính chất chuyên môn cao về đối tượng kiểm toán để đồng đảo người sử dụng có thể ra quyết định đúng đắn. Chất lượng kiểm toán do đó là yêu cầu then chốt của ngành kiểm toán. Dù là trong cơ quan kiểm toán nhà nước, doanh nghiệp kiểm toán độc lập hay bộ phận kiểm toán nội bộ, chất lượng kiểm toán và kiểm soát chất lượng kiểm toán đều luôn được cam kết duy trì và không ngừng được hoàn thiện. Bảo đảm chất lượng kiểm toán có ý nghĩa duy trì khả năng phát triển lâu dài của chủ thể kiểm toán trong bối cảnh nền kinh tế hội nhập có sự gia tăng cạnh tranh và rủi ro gian lận. Chương 11 trình bày khái niệm chất lượng kiểm toán, vai trò của kiểm soát chất lượng kiểm toán, nội dung kiểm soát chất lượng kiểm toán ở cấp vĩ mô và vi mô, theo từng bộ máy là kiểm toán độc lập, Kiểm toán Nhà nước và kiểm toán nội bộ.

11.1. VAI TRÒ CỦA KIỂM SOÁT CHẤT LƯỢNG KIỂM TOÁN

Chất lượng theo định nghĩa trong Từ điển Tiếng Việt của Viện Ngôn Ngữ học (2006) là cái tạo nên phẩm chất, giá trị của một con người, một sự vật hay sự việc. Tổ chức quốc tế về Tiêu chuẩn hoá định nghĩa chất lượng là tập hợp các đặc tính của một sản phẩm, một hệ thống hay một quá trình để đáp ứng các yêu cầu của khách hàng và các bên có liên quan. TCVN 5200 - ISO 9000 cho rằng, “chất lượng là mức phù hợp của sản phẩm hay dịch vụ thoả mãn các yêu cầu đề ra hoặc đặt trước của người mua”. Theo đó, chất lượng được đo bởi sự thoả mãn nhu cầu, do nhu cầu biến động nên chất lượng cũng biến động theo thời gian, không gian và điều kiện sử dụng. Nhu cầu đối với sản phẩm hữu hình thường được công bố rõ ràng dưới dạng các quy định, tiêu chuẩn hay quy cách của sản phẩm, nhưng những nhu cầu về dịch vụ thường không thể miêu tả rõ ràng, người sử dụng chỉ cảm nhận hay phát hiện trong quá trình sử dụng.

Khác với các sản phẩm và dịch vụ khác, chất lượng kiểm toán không dễ quan sát hay kiểm tra, đánh giá vì kiểm toán là dịch vụ, liên quan đến nhiều người sử dụng kết quả kiểm toán và ý kiến của họ về độ thoả mãn với chất lượng kiểm toán có thể rất khác nhau. Do đó, chất lượng kiểm toán còn được hiểu và đo bằng sự tuân thủ của kiểm toán viên đối với chuẩn mực kiểm toán, pháp luật và các quy định có liên quan khi thực hiện hoạt động kiểm toán. Theo đó, khi kiểm toán viên đã tuân thủ chuẩn mực kiểm toán, pháp luật và các quy định có liên quan để thực hiện mục tiêu phát hiện các sai phạm trọng yếu thì kết quả kiểm toán được coi là đạt chất lượng. Như vậy, có hai quan điểm về chất lượng kiểm toán được hình thành là (i) quan điểm thực hành, *nhằm thoả mãn người sử dụng kết quả kiểm toán*, và (ii) quan điểm khoa học, *nhằm phát hiện và báo cáo sai phạm trọng yếu ở đối tượng kiểm toán*.

Theo quan điểm thực hành, Chuẩn mực kiểm toán độc lập quốc tế số 220 và chuẩn mực kiểm toán độc lập Việt Nam số 220 cùng định nghĩa “*chất lượng kiểm toán là mức độ thoả mãn của các đối tượng sử dụng kết quả kiểm toán về tính khách quan và độ tin cậy vào ý kiến kiểm toán của kiểm toán viên; đồng thời thoả mãn mong muốn của đơn vị được kiểm toán về những ý kiến đóng góp của kiểm toán viên nhằm nâng cao hiệu quả hoạt động kinh doanh, trong thời gian định trước với giá phí hợp lý*”. Độ tin cậy của ý kiến kiểm toán được đánh giá ở mức độ thực hiện các mục tiêu kiểm toán, mức độ tuân thủ pháp luật, tuân thủ chuẩn mực, quy trình kiểm toán; tuân thủ kế hoạch kiểm toán được phê duyệt và vận dụng phù hợp các phương pháp kiểm toán để thu thập đầy đủ các bằng chứng kiểm toán thích hợp.

Theo quan điểm khoa học, chất lượng kiểm toán được đo ở khía cạnh mọi sai phạm trọng yếu ở đối tượng kiểm toán đều được phát hiện. Do yêu cầu của người sử dụng kết quả kiểm toán là không chấp nhận các sai phạm trọng yếu, nên nhiệm vụ của kiểm toán viên là phát hiện và báo cáo về các sai phạm trọng yếu ở đối tượng kiểm toán. Kiểm toán viên phải đánh giá rủi ro ở đối tượng kiểm toán, ước tính sai phạm trọng yếu, thực hiện các thủ tục kiểm toán phù hợp để thu thập bằng chứng kiểm toán về sai phạm trọng yếu. Quan điểm về chất lượng kiểm toán này cũng xuất phát từ nhu cầu của người sử dụng kết quả kiểm toán, nhưng cụ thể hơn về nhiệm vụ và cách thức mà kiểm toán viên cần thực hiện.

Kết quả kiểm toán được nhiều cơ quan, tổ chức và cá nhân sử dụng để đưa ra các quyết định kinh tế, do đó kết quả kiểm toán không xác đáng sẽ gây tác động tiêu cực đến rất nhiều người sử dụng, dẫn đến phân bổ sai và kém hiệu quả vốn đầu tư xã hội và tổng hợp thiệt hại đối với toàn xã hội có thể là rất lớn. Bên cạnh đó, niềm tin vào ngành kiểm toán nói chung của công chúng cũng sẽ bị ảnh hưởng. Đối với doanh nghiệp kiểm toán, bảo đảm chất lượng kiểm toán có ý nghĩa sống còn vì bảo đảm chất lượng kiểm toán giúp duy trì khách hàng và hợp đồng kiểm toán, giúp doanh nghiệp kiểm toán cạnh tranh tốt trong thị trường kiểm toán ngày càng hội nhập. Bảo đảm chất lượng kiểm toán do đó quyết định sự phát triển lâu dài của doanh nghiệp kiểm toán. Đối với Kiểm toán Nhà nước, bảo đảm chất lượng kiểm toán giúp chính phủ phân bổ và sử dụng vốn hiệu quả hơn trong bối cảnh ngân sách có hạn và nhu cầu chi không ngừng gia tăng. Dù chất lượng kiểm toán có vai trò quan trọng như vậy nhưng trong thực tế chất lượng kiểm toán có thể không được bảo đảm do rất nhiều nguyên nhân khác nhau như kiểm toán viên có quá ít thời gian để thực hiện cuộc kiểm toán một cách thích đáng, do giá phí kiểm toán thấp, năng lực chuyên môn chưa tương xứng, đạo đức nghề nghiệp chưa được duy trì,... Do đó, kiểm soát chất lượng kiểm toán là nội dung thiết yếu để bảo đảm chất lượng kiểm toán và nâng cao tác dụng của kiểm toán đối với nền kinh tế.

Kiểm soát chất lượng kiểm toán đề cập đến các phương pháp và cách thức sử dụng để bảo đảm kiểm toán viên và chủ thể kiểm toán thực hiện công việc kiểm toán tuân theo trách nhiệm nghề nghiệp. Cụ thể hơn, về nội dung, kiểm soát chất lượng kiểm toán bao gồm việc xác định các quy định để điều tiết kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán; kiểm tra việc thực hiện các quy định đó; và điều chỉnh những hành vi vi phạm, không tuân thủ. Đối tượng của kiểm soát chất lượng kiểm toán là chất lượng cuộc kiểm toán.

11.2. CÁC CẤP ĐỘ CỦA KIỂM SOÁT CHẤT LƯỢNG KIỂM TOÁN

Kiểm soát chất lượng kiểm toán được thực hiện ở cả cấp độ vĩ mô và vi mô. Ở cấp độ vĩ mô, kiểm soát chất lượng kiểm toán được thực hiện bởi cơ quan chức năng nhà nước và các hiệp hội nghề nghiệp kiểm toán. Ở cấp độ vi mô, kiểm soát chất lượng kiểm toán được thực hiện bởi bản thân doanh nghiệp kiểm toán.

11.2.1. Kiểm soát chất lượng kiểm toán bởi cơ quan chức năng nhà nước

Kiểm soát vĩ mô chất lượng kiểm toán của cơ quan nhà nước được thực hiện thông qua việc thiết lập các văn bản pháp lý về kiểm toán tạo hành lang pháp lý để các doanh nghiệp kiểm toán và các kiểm toán viên chấp hành và bảo đảm chất lượng tốt của cuộc kiểm toán. Ngoài ra, cơ quan chức năng cũng chịu trách nhiệm kiểm tra chất lượng kiểm toán thực tế của các doanh nghiệp kiểm toán. Các văn bản pháp lý ban hành có liên quan đến chất lượng kiểm toán, gồm Luật (do cơ quan lập pháp cao nhất - ở Việt Nam là Quốc hội - ban hành), Nghị định, các thông tư hướng dẫn... (do cơ quan chức năng - ở Việt Nam là Bộ Tài chính, Kiểm toán Nhà nước - ban hành).

Đối với kiểm toán độc lập, Luật Kiểm toán (ở Na Uy, Phần Lan, Slovenia, Mông Cổ), Luật Kế toán - Kiểm toán (ở Serbia, Montenegro, Bosnia,...), Chỉ thị 43/2006/EC của Liên minh Châu Âu (đối với các quốc gia thành viên của Liên minh châu Âu), Luật Kiểm toán độc lập (Việt Nam) đều quy định về điều kiện đối với kiểm toán viên và kiểm toán viên hành nghề được quyền ký báo cáo kiểm toán; các điều kiện nhân sự (và tài chính) để thiết lập doanh nghiệp kiểm toán; và quy định về trách nhiệm pháp lý của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán; trách nhiệm kiểm soát chất lượng kiểm toán (Phần Lan, EU, Việt Nam,...). Quy định về điều kiện đối với kiểm toán viên và kiểm toán viên hành nghề được đưa ra để bảo đảm kiểm toán viên có đủ năng lực chuyên môn và đạo đức nghề nghiệp để thực hiện kiểm toán có chất lượng; quy định về nhân sự và tài chính để thiết lập doanh nghiệp kiểm toán có tác dụng bảo đảm doanh nghiệp kiểm toán có đủ nguồn nhân lực và đủ khả năng duy trì nguồn nhân lực để thực hiện cuộc kiểm toán tốt. Trách nhiệm pháp lý được quy định nhằm nhấn mạnh và nâng cao tinh thần trách nhiệm của kiểm toán viên đối với kết luận kiểm toán, do đó có tác dụng bảo đảm chất lượng kiểm toán trong thực tế. Chỉ thị 43/2006/EC của Liên minh châu Âu còn quy định trách nhiệm của các nước thành viên trong bảo đảm rằng kiểm toán viên và các doanh nghiệp kiểm toán đều là đối tượng của hệ thống bảo đảm chất lượng.

Ngoài ra việc ban hành các quy định pháp lý, cơ quan chức năng cũng chịu trách nhiệm kiểm tra chất lượng kiểm toán thực tế của các

doanh nghiệp kiểm toán. Ở Việt Nam, Bộ Tài chính chịu trách nhiệm chung về kiểm soát chất lượng kiểm toán (Thông tư số 157/2014/TT-BTC về Quy định kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán, Quyết định số 32/2007/QĐ-BTC ngày 15/05/2007 Quy chế Kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán). Tổ chức nghề nghiệp về kiểm toán (VACPA) có trách nhiệm phối hợp với Bộ Tài chính (và Ủy ban Chứng khoán nhà nước) trong việc thực hiện kiểm soát chất lượng kiểm toán. Bộ Tài chính kiểm soát chất lượng kiểm toán theo hình thức giám sát chất lượng kiểm toán và kiểm tra trực tiếp chất lượng kiểm toán (định kỳ hoặc đột xuất).

Cụ thể, các trách nhiệm của Bộ Tài chính theo Thông tư số 157/2014/TT-BTC bao gồm:

a) Xem xét, đánh giá báo cáo kết quả tự kiểm tra chất lượng dịch vụ kiểm toán để giám sát việc tuân thủ chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan của doanh nghiệp kiểm toán, kiểm toán viên hành nghề;

b) Thông báo danh sách doanh nghiệp kiểm toán được kiểm tra trực tiếp chất lượng kiểm toán hàng năm cho Ủy ban Chứng khoán Nhà nước và Tổ chức nghề nghiệp về kiểm toán;

c) Huy động kiểm toán viên hành nghề và các chuyên gia có kinh nghiệm, chuyên môn phù hợp tham gia Đoàn kiểm tra và thành lập Đoàn kiểm tra;

d) Xây dựng, ban hành và cập nhật các tài liệu hướng dẫn kiểm tra; tổ chức tập huấn nghiệp vụ kiểm tra cho các thành viên Đoàn kiểm tra;

đ) Ra quyết định kiểm tra và tổ chức thực hiện việc kiểm tra trực tiếp tại các doanh nghiệp kiểm toán, ngoại trừ các doanh nghiệp kiểm toán đã được Ủy ban Chứng khoán Nhà nước trực tiếp kiểm tra;

e) Lập Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm tra và Báo cáo tổng hợp các sai phạm phát hiện qua kiểm tra;

g) Xử lý sai phạm qua kiểm tra chất lượng kiểm toán theo thẩm quyền hoặc chuyển cơ quan có thẩm quyền xử lý theo quy định của pháp luật;

h) Theo dõi, kiểm tra, giám sát tình hình thực hiện các kiến nghị sau kiểm tra của doanh nghiệp kiểm toán và kiểm toán viên hành nghề thuộc đối tượng kiểm tra của Bộ Tài chính;

i) Tổ chức trao đổi, phổ biến, rút kinh nghiệm kiểm toán viên hành nghề và doanh nghiệp kiểm toán thuộc đối tượng kiểm soát chất lượng kiểm toán;

Nội dung kiểm tra chất lượng kiểm toán bao gồm 2 phần: kiểm tra hệ thống và kiểm tra kỹ thuật. Tuy nhiên, trong nội dung kiểm tra hệ thống có nhấn mạnh các nội dung về đăng ký và duy trì điều kiện kinh doanh/hành nghề đối với doanh nghiệp kiểm toán và kiểm toán viên hành nghề. Thời hạn kiểm tra trực tiếp định kỳ tùy theo từng loại đối tượng, cụ thể là:

(1) Ít nhất 3 năm một lần đối với doanh nghiệp kiểm toán đơn vị có lợi ích công chúng thuộc lĩnh vực chứng khoán;

(2) Ít nhất 4 năm một lần đối với doanh nghiệp kiểm toán đơn vị có lợi ích công chúng khác;

(3) Ít nhất 5 năm một lần đối với các doanh nghiệp kiểm toán không thuộc đối tượng quy định tại 2 điểm nêu trên;

(4) Khi kết quả kiểm tra trực tiếp định kỳ kết luận chất lượng dịch vụ kiểm toán xếp loại 3 hoặc 4 thì doanh nghiệp kiểm toán sẽ được kiểm tra lại ngay từ 1 đến 2 năm sau đó.

Khác với kiểm tra định kỳ, kiểm tra đột xuất được thực hiện khi doanh nghiệp kiểm toán thuộc một trong các trường hợp: a) Có dấu hiệu sai phạm về kết quả dịch vụ kiểm toán hoặc có dấu hiệu vi phạm nghiêm trọng chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan; b) Cung cấp dịch vụ kiểm toán có khả năng dẫn đến rủi ro kiểm toán lớn, thay thế cho hợp đồng dịch vụ kiểm toán do một doanh nghiệp kiểm toán khác cung cấp cho cùng một khách hàng mà không có lý do chính đáng; c) Có tranh chấp lớn giữa các thành viên góp vốn hoặc biến động lớn về kiểm toán viên hành nghề dẫn đến khả năng ảnh hưởng đáng kể đến chất lượng kiểm toán; d) Có thông tin phản ánh, tố giác về hành vi cạnh tranh không lành mạnh để thu hút khách hàng hoặc làm tổn hại đến lợi ích của các doanh nghiệp kiểm toán khác.

Kết luận kiểm tra được đánh giá riêng cho phần kiểm tra hệ thống, kiểm tra kỹ thuật, kết luận chung và chia theo 4 loại, cụ thể như sau: (1) Tốt, (2) Đạt yêu cầu, (3) Không đạt yêu cầu, (4) Yếu kém, có sai sót nghiêm trọng. Về xử lý vi phạm, các kiểm toán viên và doanh

ngành kiểm toán bị phát hiện có sai phạm sẽ chịu các hình thức phạt bao gồm Cảnh cáo, Phạt tiền (tối đa đối với kiểm toán viên là 50 triệu đồng, đối với doanh nghiệp kiểm toán là 100 triệu đồng), tước quyền sử dụng giấy phép, chứng chỉ hành nghề, đình chỉ hoạt động có thời hạn trong lĩnh vực kiểm toán độc lập (Nghị định 105/2013/NĐ-CP). Thành viên đoàn kiểm tra có quyền lập *Biên bản vi phạm hành chính* ngay khi phát hiện đối tượng có vi phạm hành chính và gửi cho cơ quan có thẩm quyền để xử phạt theo quy định pháp luật. Hàng năm Bộ Tài chính (cụ thể là Vụ Chế độ kế toán - Kiểm toán) chủ trì việc kiểm soát chất lượng kiểm toán của doanh nghiệp kiểm toán theo các nội dung: hệ thống kiểm soát chất lượng kiểm toán, thực hiện các hợp đồng kiểm toán (kiểm tra chọn mẫu hồ sơ kiểm toán) và tính tuân thủ các quy định khác của pháp luật. Sau đó Đoàn kiểm tra lập báo cáo kiểm tra và công khai báo cáo tổng hợp kết quả kiểm tra ở trang web của Bộ Tài chính.

Trường hợp kiểm toán các công ty đại chúng và tổ chức niêm yết, thì kiểm soát chất lượng kiểm toán còn được thực hiện bởi Ủy ban Chứng khoán. Việc kiểm soát được thực hiện thông qua quy định và giám sát tình hình thực hiện quy định về số lượng kiểm toán viên tối thiểu của doanh nghiệp kiểm toán, luân chuyển kiểm toán viên phụ trách cuộc kiểm toán, rà soát độc lập và rà soát chéo, số giờ đào tạo tối thiểu trong năm của kiểm toán viên,... Quy định số lượng tối thiểu kiểm toán viên để bảo đảm doanh nghiệp kiểm toán được chấp thuận kiểm toán các đơn vị có lợi ích công chúng thuộc lĩnh vực chứng khoán có đủ nguồn nhân lực để thực hiện kiểm toán và bảo đảm chất lượng kiểm toán; luân chuyển kiểm toán viên phụ trách đoàn kiểm toán để giảm thiểu nguy cơ tính độc lập khách quan của trưởng đoàn kiểm toán bị ảnh hưởng do sự thân quen hình thành qua nhiều năm kiểm toán một đơn vị; rà soát chéo và rà soát độc lập là sự kiểm tra lại và mang tính khách quan đối với hồ sơ kiểm toán để bảo đảm sự xác đáng của kết luận kiểm toán, số giờ đào tạo tối thiểu trong năm của kiểm toán viên để bảo đảm kiểm toán viên được cập nhật với những kỹ thuật kiểm toán và công nghệ kiểm toán mới, những tiến triển ở đối tượng kiểm toán và những thay đổi trong quy định pháp lý có liên quan đến đối tượng kiểm toán và cuộc kiểm toán.

Ủy ban Chứng khoán Hoa kỳ (SEC) thiết lập Hội đồng Giám sát kế toán các công ty đại chúng (PCAOB) có chức năng giám sát các kiểm toán viên và công ty đại chúng, ban hành chuẩn mực kiểm soát chất lượng kiểm toán cho cuộc kiểm toán công ty đại chúng, thực hiện kiểm tra chất lượng kiểm toán công ty đại chúng. Theo Alvin và các cộng sự (2014), PCAOB kiểm tra các doanh nghiệp kiểm toán đăng ký về tính tuân thủ các quy định của PCAOB và SEC, các chuẩn mực nghề nghiệp và hệ thống kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán; PCAOB kiểm tra hàng năm các doanh nghiệp kiểm toán có hơn 100 khách hàng niêm yết, và kiểm tra các doanh nghiệp kiểm toán khác ít nhất 3 năm một lần. Những vi phạm phát hiện sẽ bị PCAOB áp dụng biện pháp kỷ luật và báo cáo lên SEC và Ủy ban kế toán của bang.

Ủy ban chứng khoán Nhà nước ở Việt Nam thực hiện kiểm soát chất lượng kiểm toán theo Quy chế về Kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán ban hành theo Quyết định số 32/2007/QĐ-BTC và Thông tư số 157/2014/TT-BTC, bao gồm trách nhiệm giám sát và kiểm tra trực tiếp.

Trách nhiệm giám sát và kiểm tra chất lượng kiểm toán của Ủy ban Chứng khoán Nhà nước về kiểm soát chất lượng kiểm toán bao gồm:

a) Xem xét, đánh giá Báo cáo kết quả tự kiểm tra chất lượng dịch vụ kiểm toán để giám sát việc tuân thủ chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan của doanh nghiệp kiểm toán, kiểm toán viên hành nghề được chấp thuận kiểm toán cho đơn vị có lợi ích công chúng thuộc lĩnh vực chứng khoán;

b) Đề xuất danh sách các doanh nghiệp kiểm toán được chấp thuận kiểm toán cho đơn vị có lợi ích công chúng thuộc lĩnh vực chứng khoán được kiểm tra trực tiếp chất lượng dịch vụ kiểm toán gửi Bộ Tài chính phê duyệt;

c) Huy động kiểm toán viên hành nghề và các chuyên gia có kinh nghiệm và chuyên môn phù hợp để tham gia Đoàn kiểm tra.

d) Xây dựng, cập nhật các tài liệu hướng dẫn kiểm tra; tập huấn nghiệp vụ kiểm tra cho các thành viên tham gia Đoàn kiểm tra;

đ) Ra quyết định kiểm tra và tổ chức thực hiện việc kiểm tra trực tiếp tại các doanh nghiệp kiểm toán được Bộ Tài chính phê duyệt;

e) Lập Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm tra và Báo cáo tổng hợp các sai phạm phát hiện qua kiểm tra và gửi cho Bộ Tài chính trong vòng 15 ngày kể từ ngày kết thúc hoạt động kiểm tra trực tiếp;

g) Xử lý các sai phạm phát hiện qua kiểm tra theo thẩm quyền quy định. Trường hợp vượt thẩm quyền phải báo cáo Bộ Tài chính để xử lý;

h) Theo dõi, kiểm tra, giám sát tình hình thực hiện các kiến nghị sau kiểm tra của các doanh nghiệp kiểm toán;

i) Tổ chức trao đổi, phổ biến, rút kinh nghiệm cho kiểm toán viên hành nghề và doanh nghiệp kiểm toán thuộc đối tượng kiểm soát chất lượng kiểm toán.

Trên cơ sở kết quả kiểm tra hàng năm, Ủy ban Chứng khoán Nhà nước có thể áp dụng các biện pháp xử phạt vi phạm phát hiện của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán đơn vị có lợi ích công chúng, bao gồm phạt hành chính, đình chỉ hay hủy bỏ tư cách được chấp thuận kiểm toán (Thông tư 183/2013/TT-BTC).

Ở Úc, kiểm soát vĩ mô chất lượng kiểm toán do Ủy ban báo cáo tài chính (FRC), Ủy ban chứng khoán và đầu tư (ASIC), Ủy ban Kỹ luật Kiểm toán viên (CALDB) cùng với Tòa án thực hiện giám sát và điều tiết các kiểm toán viên về tính độc lập và thực hiện kiểm toán. FRC có chức năng giám sát tính độc lập của kiểm toán viên theo quy định của Úc. ASIC thực hiện chương trình giám sát trong đó có chương trình rà soát kiểm toán viên. Những vi phạm của kiểm toán viên được báo cáo cho CALDB - được thiết lập theo luật của ASIC. CALDB có quyền phạt nếu phát hiện kiểm toán viên không thực hiện đúng dẫn trách nhiệm. Biện pháp xử phạt gồm hủy hay treo đăng ký của kiểm toán viên, đặt ra những hạn chế về kiểm toán, cảnh cáo hoặc nhắc nhở kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán. Tòa án xử lý các vụ kiện kiểm toán viên về tính bất cẩn, và buộc kiểm toán viên chịu trách nhiệm về những thiệt hại phát sinh do kiểm toán viên vi phạm chuẩn mực nghề nghiệp.

Đối với kiểm toán nhà nước, Luật Kiểm toán nhà nước (do Quốc hội ban hành) có ở nhiều nước như Trung Quốc, Malaysia, Singapore, Úc, New Zealand, Canada, Nam Phi,... quy định yêu cầu chuyên môn và đạo đức đối với kiểm toán viên nhà nước. Ngoài Luật Kiểm toán nhà nước, văn bản pháp lý trực tiếp về kiểm soát chất lượng kiểm toán nhà nước là

Chuẩn mực Kiểm toán nhà nước về kiểm soát chất lượng kiểm toán nhà nước. Chuẩn mực này do cơ quan kiểm toán nhà nước/tối cao ở từng quốc gia ban hành trên tinh thần của Chuẩn mực ISSAI 40 - Kiểm soát chất lượng của cơ quan kiểm toán tối cao (do INTOSAI ban hành).

Ở Việt Nam, Luật Kiểm toán nhà nước năm 2015 quy định rõ trách nhiệm của Tổng Kiểm toán nhà nước “thực hiện các biện pháp nhằm bảo đảm tính độc lập và chất lượng kiểm toán trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước”. Các văn bản pháp lý về kiểm soát chất lượng kiểm toán của Kiểm toán nhà nước Việt Nam đã được ban hành tương đối đầy đủ và đồng bộ như Luật Kiểm toán nhà nước, Quy chế kiểm soát chất lượng kiểm toán, Chuẩn mực kiểm toán, Quy trình kiểm toán, Quy chế tổ chức và hoạt động của đoàn kiểm toán. Để vận hành các văn bản pháp quy, bộ máy kiểm soát chất lượng kiểm toán cũng được xây dựng. Kiểm toán nhà nước thiết lập Vụ Kiểm soát chất lượng kiểm toán với các mục đích: i) Giúp Tổng KTNN xây dựng, tổ chức thực hiện các chính sách, chế độ kiểm soát chất lượng kiểm toán thống nhất trong toàn ngành; đánh giá tình hình thực hiện kiểm soát chất lượng kiểm toán của các cấp kiểm soát chất lượng kiểm toán theo quy định của Tổng KTNN; ii) Thực hiện kiểm soát chất lượng kiểm toán theo kế hoạch kiểm soát chất lượng kiểm toán năm của KTNN và kiểm soát chất lượng kiểm toán đột xuất theo quyết định của Tổng KTNN nhằm đạt được các mục tiêu kiểm soát chất lượng kiểm toán của Tổng KTNN; iii) Thông qua hoạt động kiểm soát chất lượng kiểm toán, đánh giá tình hình tổ chức thực hiện các chính sách, chế độ kiểm toán và các quy định về kiểm soát chất lượng kiểm toán để tham mưu cho Tổng KTNN hoàn thiện hệ thống chính sách, chế độ kiểm toán và kiểm soát chất lượng kiểm toán. Hình thức kiểm soát chất lượng kiểm toán của Vụ Chế độ và Kiểm soát chất lượng kiểm toán gồm: i) Giám sát hoạt động kiểm toán của Đoàn KTNN; ii) Kiểm soát việc tổ chức kiểm soát chất lượng kiểm toán của Kiểm toán trưởng; iii) Kiểm soát chất lượng kiểm toán trực tiếp đối với Đoàn KTNN; iv) Kiểm soát chất lượng kiểm toán đột xuất theo yêu cầu của Tổng KTNN, v) Kiểm tra hồ sơ sau khi phát hành BCKT.

Quy mô của 5 hình thức kiểm soát do Tổng KTNN quyết định và điều chỉnh hàng năm thể hiện bằng kế hoạch kiểm soát chất lượng kiểm

toán hàng năm. Kế hoạch kiểm soát chất lượng hàng năm do Vụ Chế độ và Kiểm soát chất lượng kiểm toán xây dựng, trình Tổng KTNN phê duyệt phải dựa trên các căn cứ: (i) Yêu cầu quản lý, điều hành và chi đạo hoạt động kiểm toán; (ii) Tính chất phức tạp trong tổ chức, thực hiện kiểm toán; (iii) Việc đánh giá rủi ro kiểm soát chất lượng kiểm toán; (iv) Việc xác định trọng tâm kiểm soát chất lượng kiểm toán.

Kiểm soát chất lượng kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước Việt Nam bao gồm 2 cấp là cấp hệ thống và cấp từng cuộc kiểm toán.

Đối với kiểm toán nội bộ, Luật Kiểm toán hay Luật Kế toán - Kiểm toán ở nhiều nước quy định tiêu chuẩn (chuyên môn và đạo đức) đối với kiểm toán viên nội bộ, trách nhiệm tuân thủ chuẩn mực nghề nghiệp của kiểm toán viên nội bộ,... Cụ thể, Luật Kế toán và Kiểm toán của Montenegro quy định các doanh nghiệp quy mô lớn phải có bộ phận kiểm toán nội bộ với tối thiểu 3 kiểm toán viên nội bộ, các kiểm toán viên nội bộ phải tốt nghiệp đại học và tối thiểu 3 năm kinh nghiệm trong lĩnh vực kế toán và kiểm toán, kiểm toán viên nội bộ không kiêm nhiệm các công việc khác trong doanh nghiệp; trong Luật cũng quy định các chuẩn mực về tổ chức kiểm toán nội bộ. Luật Kiểm toán nội bộ của CH Latvia, Bulgaria được xây dựng cho kiểm toán nội bộ ở các đơn vị sử dụng ngân sách nhà nước.

Ngoài ra, kiểm toán nội bộ trong từng ngành nghề chịu sự điều tiết của cơ quan quản lý ngành. Cụ thể, kiểm toán nội bộ trong các ngân hàng thương mại phải theo quy định của ngân hàng trung ương. Ở Việt Nam, từ rất sớm, Ngân hàng nhà nước đã ban hành Quyết định số 37/2006/QĐ-NHNN quy định tổ chức tín dụng phải có quy trình theo dõi và đánh giá chất lượng của công tác kiểm toán nội bộ. Quy trình này bao gồm việc đánh giá nội bộ và đánh giá độc lập. Đánh giá nội bộ là việc tự đánh giá lại hoạt động kiểm toán nội bộ vào cuối cuộc kiểm toán, và việc tự đánh giá lại hàng năm về tổng thể hoạt động kiểm toán nội bộ do chính bộ phận kiểm toán nội bộ thực hiện nhằm đảm bảo chất lượng của hoạt động kiểm toán nội bộ. Kết quả đánh giá nội bộ hàng năm phải được báo cáo cho Ban Kiểm soát và được ghi nhận trong Báo cáo kiểm toán nội bộ thường niên. Đánh giá độc lập là việc đánh giá hàng năm về chất lượng hoạt động của kiểm toán nội bộ do tổ chức kiểm toán độc lập

thực hiện. Kết quả đánh giá độc lập về chất lượng kiểm toán nội bộ phải được tổ chức kiểm toán độc lập ghi nhận trong Báo cáo thường niên của tổ chức tín dụng. Sau đó, Thông tư số 44/2011/TT-NHNN quy định đảm bảo chất lượng hoạt động kiểm toán nội bộ trong tổ chức tín dụng, chi nhánh ngân hàng nước ngoài. Theo đó, tổ chức tín dụng hay chi nhánh ngân hàng nước ngoài phải có quy trình theo dõi và đánh giá chất lượng của công tác kiểm toán nội bộ. Tổ chức tín dụng, chi nhánh ngân hàng nước ngoài phải tiến hành đánh giá nội bộ đối với hoạt động của kiểm toán nội bộ để đảm bảo chất lượng hoạt động kiểm toán nội bộ. Đánh giá nội bộ đối với hoạt động kiểm toán nội bộ là việc tự đánh giá lại hoạt động kiểm toán nội bộ vào cuối cuộc kiểm toán và việc tự đánh giá lại hằng năm về tổng thể hoạt động kiểm toán nội bộ do chính bộ phận kiểm toán nội bộ thực hiện nhằm đảm bảo chất lượng của hoạt động kiểm toán nội bộ. Kết quả đánh giá nội bộ hằng năm phải được báo cáo cho Ban kiểm soát và được ghi nhận trong báo cáo kiểm toán nội bộ thường niên.

11.2.2. Kiểm soát chất lượng kiểm toán bởi các hiệp hội nghề nghiệp kiểm toán

Kiểm soát vĩ mô chất lượng kiểm toán của các hiệp hội nghề nghiệp kiểm toán bao gồm các công việc: (i) Xây dựng chuẩn mực, (ii) Xây dựng kế hoạch và thực hiện kiểm tra chất lượng hoạt động kiểm toán, và (iii) Thực hiện các hoạt động theo dõi kết quả kiểm tra chất lượng hoạt động kiểm toán. Các hiệp hội có phạm vi điều tiết khác nhau. Hiệp hội các kiểm toán viên hành nghề sẽ thực hiện điều tiết và kiểm soát chất lượng kiểm toán độc lập. Hiệp hội kiểm toán viên nội bộ kiểm soát chất lượng các cuộc kiểm toán nội bộ. Tổ chức quốc tế các cơ quan kiểm toán tối cao (INTOSAI) và tổ chức ở từng châu lục của các cơ quan kiểm toán tối cao (ASOSAI, EUROSAL, AFROSAL, PASAL...) đóng vai trò quy định và hướng dẫn kiểm soát chất lượng kiểm toán của các cơ quan kiểm toán tối cao/Kiểm toán Nhà nước.

Chuẩn mực kiểm toán là những quy phạm pháp lý để điều tiết hành vi của kiểm toán viên và các bên có liên quan theo hướng đạo và mục tiêu xác định. Khi các kiểm toán viên tuân thủ chuẩn mực kiểm toán thì cuộc kiểm toán sẽ được thực hiện theo đầy đủ các bước công việc cần thiết và do đó chất lượng kiểm toán sẽ được bảo đảm. Để gia tăng tính

tuân thủ các chuẩn mực thực hành, chuẩn mực về đạo đức nghề nghiệp của kiểm toán viên cũng được ban hành, quy định những giá trị đạo đức then chốt của kiểm toán viên (tính liêm chính, khách quan, độc lập, năng lực chuyên môn, bảo mật thông tin, tuân thủ chuẩn mực nghề nghiệp). Khi kiểm toán viên phát huy các giá trị đạo đức then chốt này thì kiểm toán viên sẽ tự giác tuân thủ quy định của chuẩn mực thực hành (nói riêng) và các quy định pháp lý có liên quan (nói chung) nên chất lượng kiểm toán sẽ được bảo đảm tốt hơn.

Trong bối cảnh hội nhập kinh tế, chuẩn mực kiểm toán (bao gồm chuẩn mực thực hành và chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kiểm toán viên) của các quốc gia do các hiệp hội nghề nghiệp quốc gia ban hành nhưng thường được xây dựng trên tinh thần của hệ thống chuẩn mực kiểm toán quốc tế, do các hiệp hội nghề nghiệp kiểm toán quốc tế ban hành. Cụ thể, ở phạm vi toàn cầu, Liên đoàn Kế toán Quốc tế (IFAC) thiết lập Ủy ban Chuẩn mực Kiểm toán (ASSB) có trách nhiệm xây dựng chuẩn mực quốc tế về kiểm toán độc lập; trên cơ sở đó, hiệp hội kiểm toán viên hành nghề ở các quốc gia sẽ xây dựng hệ thống chuẩn mực kiểm toán độc lập của quốc gia mình. Viện Kiểm toán viên nội bộ (IIA) là tổ chức toàn cầu của các kiểm toán viên nội bộ, cũng xây dựng các chuẩn mực kiểm toán nội bộ làm cơ sở tham khảo và hướng dẫn cho hiệp hội kiểm toán viên nội bộ ở các quốc gia. Tổ chức quốc tế các cơ quan kiểm toán tối cao (INTOSAI) đã xây dựng hệ thống chuẩn mực kiểm toán cho kiểm toán viên nhà nước, hỗ trợ các cơ quan kiểm toán tối cao trong xây dựng hệ thống chuẩn mực cho kiểm toán viên nhà nước ở các quốc gia. Trong hệ thống chuẩn mực kiểm toán về thực hành của kiểm toán độc lập, kiểm toán nội bộ hay kiểm toán nhà nước đều có một chuẩn mực riêng về kiểm soát chất lượng kiểm toán, cụ thể là chuẩn mực ISQC-1 “Kiểm soát chất lượng đối với các doanh nghiệp kiểm toán thực hiện kiểm toán và soát xét báo cáo tài chính, dịch vụ bảo đảm và các dịch vụ liên quan khác” và IAS 220 “Kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán” áp dụng với kiểm toán độc lập, ISSAI 40 “Kiểm soát chất lượng của cơ quan kiểm toán tối cao” áp dụng với kiểm toán nhà nước, 1300 “Chương trình cải thiện và bảo đảm chất lượng” áp dụng với kiểm toán nội bộ.

Bên cạnh hoạt động xây dựng chuẩn mực kiểm toán, các hiệp hội nghề nghiệp kiểm toán còn thực hiện chức năng kiểm tra chất lượng kiểm toán và theo dõi việc thực hiện các kiến nghị kiểm tra.

Ở Việt Nam, Hiệp hội kiểm toán viên hành nghề (VACPA) thực hiện đầy đủ các chức năng trên đối với các doanh nghiệp kiểm toán. Ở Việt Nam, phù hợp với thông lệ quốc tế, Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 01 “Kiểm soát chất lượng đối với các doanh nghiệp kiểm toán thực hiện kiểm toán và soát xét báo cáo tài chính, dịch vụ bảo đảm và các dịch vụ liên quan khác” và Chuẩn mực Kiểm toán Việt Nam số 220 “Kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán” là những quy định trực tiếp đối với doanh nghiệp kiểm toán trong việc bảo đảm chất lượng dịch vụ kiểm toán độc lập. Theo đó, doanh nghiệp kiểm toán phải xây dựng và thực hiện các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng để bảo đảm tất cả các cuộc kiểm toán đều được tiến hành phù hợp với Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam hoặc Chuẩn mực kiểm toán quốc tế được Việt Nam chấp nhận nhằm không ngừng nâng cao chất lượng của các cuộc kiểm toán. Thông tư 157/2015/TT-BTC mở ra quy định về trách nhiệm của Tổ chức nghề nghiệp về kiểm toán (VACPA) trong việc kiểm soát chất lượng các dịch vụ do hội viên của mình cung cấp, đồng thời thực hiện các hoạt động theo dõi, giám sát cũng như hỗ trợ các hội viên khác phục, sửa chữa các sai sót, kiến nghị sau khi kiểm tra. Điểm mới này là bước khởi đầu đưa hoạt động kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán của Việt Nam đi theo hướng của quốc tế, mà ở đó, nâng cao hơn nữa vai trò và trách nhiệm của tổ chức nghề nghiệp về kiểm toán. Kiểm tra chất lượng kiểm toán theo hình thức kiểm tra hồ sơ kiểm toán của các doanh nghiệp kiểm toán nhằm đánh giá chất lượng kiểm toán thực tế, từ đó có các biện pháp chấn chỉnh nhằm bảo đảm chất lượng kiểm toán trên thực tế. VACPA Việt Nam thực hiện kiểm tra hồ sơ. Những yếu kém của doanh nghiệp kiểm toán bị phát hiện qua kiểm tra hồ sơ có thể được đưa vào nội dung giảng dạy của hiệp hội, hoặc kết luận yêu cầu doanh nghiệp kiểm toán khác phục.

Trách nhiệm của tổ chức nghề nghiệp về kiểm toán bao gồm:

- a) Cử cán bộ có kinh nghiệm và chuyên môn phù hợp tham gia Đoàn kiểm tra khi có yêu cầu của Bộ Tài chính và Ủy ban Chứng khoán Nhà nước;
- b) Phối hợp với cơ quan kiểm tra xây dựng, cập nhật các tài liệu hướng dẫn kiểm tra trực tiếp chất lượng dịch vụ kiểm toán;
- c) Phối hợp với cơ quan kiểm tra tổ chức tập huấn nghiệp vụ kiểm tra cho các thành viên tham gia Đoàn kiểm tra;
- d) Phối hợp với cơ quan kiểm tra tổ chức trao đổi, phổ biến, rút kinh nghiệm qua kiểm tra chất lượng dịch vụ kiểm

toán hàng năm cho kiểm toán viên hành nghề và doanh nghiệp kiểm toán; đ) Thực hiện kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán đối với các hội viên của mình theo chức năng, nhiệm vụ và quyền hạn của Tổ chức nghề nghiệp về kiểm toán; e) Chỉ đạo, theo dõi, kiểm tra, giám sát tình hình thực hiện các kiến nghị sau kiểm tra của các đối tượng được kiểm tra là hội viên của Tổ chức nghề nghiệp về kiểm toán.

Ở Mỹ, Chuẩn mực kiểm toán độc lập gồm 2 nhóm: do AICPA xây dựng và do PCAOB xây dựng nhưng đều trên tinh thần của Hệ thống chuẩn mực kiểm toán quốc tế do ISSB (thuộc IFAC) ban hành. Hiệp hội Kiểm toán viên hành nghề Hoa Kỳ (AICPA) thiết lập Ủy ban chuẩn mực kiểm toán (ASB) có chức năng xây dựng chuẩn mực kiểm toán cho các công ty tư nhân (không phải công ty đại chúng). PCAOB xây dựng các chuẩn mực kiểm toán cho công ty đại chúng. Về kiểm tra chất lượng kiểm toán AICPA vận dụng (i) hình thức giám sát thực tiễn và (ii) thiết lập Trung tâm về kiểm soát chất lượng. Giám sát thực tiễn được thực hiện theo cách rà soát chéo (*peer review*) - được quy định đối với các doanh nghiệp kiểm toán là thành viên của AICPA. Rà soát chéo là công việc một doanh nghiệp kiểm toán rà soát các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng và thực tế áp dụng của một doanh nghiệp kiểm toán khác sau đó gửi báo cáo lên AICPA. Rà soát chéo được thực hiện 3 năm một lần. Doanh nghiệp kiểm toán chọn doanh nghiệp kiểm toán khác rà soát mình. Tuy nhiên, nếu doanh nghiệp kiểm toán thực hiện kiểm toán công ty đại chúng sẽ được rà soát bởi Ủy ban Rà soát Quốc gia thuộc AICPA. Rà soát chéo giúp các doanh nghiệp kiểm toán đáp ứng yêu cầu về kiểm soát chất lượng, từ đó gia tăng uy tín của doanh nghiệp kiểm toán và nghề kiểm toán. Hình thức thứ hai là Trung tâm về Kiểm soát chất lượng có chức năng nuôi dưỡng các cuộc kiểm toán chất lượng cao đối với công ty đại chúng, ủng hộ các chính sách và chuẩn mực có tác dụng phát huy tính khách quan của kiểm toán viên công ty đại chúng, tính hiệu năng và khả năng phản hồi trước những điều kiện thị trường thay đổi.

Ở Úc, CPA Úc và ICCA là hai hiệp hội nghề nghiệp kiểm toán độc lập lớn cùng thiết lập Ủy ban Chuẩn mực đạo đức và thực hành (APESB) có trách nhiệm tham gia soạn thảo các chuẩn mực đạo đức và thực hành và các văn bản hướng dẫn chuẩn mực. Về kiểm tra chất lượng kiểm toán

thực tế, CPA Úc và ICAA thực hiện rà soát riêng rẽ thực tiễn bảo đảm chất lượng kiểm toán của các thành viên của mình để quyết định duy trì tư cách thành viên. Cụ thể, CPA Úc và ICAA chỉ định người rà soát đối với doanh nghiệp kiểm toán và việc rà soát theo định kỳ 5 năm. Các phát hiện từ rà soát được bảo mật và được báo cáo về CPA Úc và ICAA. Nếu kết quả rà soát cho thấy chất lượng kiểm toán không tốt, doanh nghiệp kiểm toán phải có biện pháp khắc phục và sẽ bị rà soát lại theo khung thời gian cụ thể. Những yếu kém nghiêm trọng sẽ được thông báo sang Ủy ban Kỷ luật (CALDB) để xác định các biện pháp xử phạt.

Đối với kiểm toán nhà nước, Tổ chức quốc tế các cơ quan kiểm toán tối cao (INTOSAI) ban hành Chuẩn mực ISSAI 40 “Kiểm soát chất lượng của cơ quan kiểm toán tối cao” trong đó quy định ‘Kiểm toán Nhà nước xây dựng các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng kiểm toán trên cơ sở bảo đảm, duy trì và nâng cao chất lượng trong việc thực hiện các nhiệm vụ được giao và để thúc đẩy văn hoá nội bộ nhận thức rằng chất lượng là rất quan trọng khi thực hiện tất cả các công việc’. ISSAI 40 dựa trên các nguyên tắc căn bản của ISQC-1 do IFAC ban hành và có điều chỉnh để phù hợp với các cơ quan kiểm toán tối cao. ISSAI 40 thiết lập khuôn khổ chung về kiểm soát chất lượng và đưa ra những biện pháp kiểm soát chất lượng phù hợp với khu vực công. Khuôn khổ chung về hệ thống kiểm soát chất lượng của cơ quan kiểm toán tối cao (bao gồm: trách nhiệm của nhà quản lý cấp cao về chất lượng, các yêu cầu về đạo đức, chấp nhận và duy trì khách thể kiểm toán, nguồn nhân lực, thực hiện kiểm toán và giám sát) rất tương đồng với khuôn khổ về hệ thống kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán. Khuôn khổ chung về hệ thống kiểm soát chất lượng của cơ quan kiểm toán tối cao trong ISSAI 40 áp dụng cho tất cả các loại hình kiểm toán (kiểm toán tài chính, kiểm toán hoạt động, kiểm toán tuân thủ,...) do cơ quan kiểm toán tối cao thực hiện. Để hiệu lực hoá hệ thống kiểm soát chất lượng của cơ quan kiểm toán tối cao, ISSAI 40 cũng quy định các cơ quan kiểm toán tối cao cần thiết lập một bộ phận kiểm soát chất lượng kiểm toán riêng biệt và độc lập với các đơn vị làm nhiệm vụ kiểm toán; và sử dụng các kiểm soát viên chất lượng hoặc thuê chuyên gia bên ngoài. Các kiểm soát viên chất lượng có trình độ đào tạo, kinh nghiệm phù hợp và không liên quan đến cuộc kiểm toán tiến hành kiểm tra theo chiều sâu chọn mẫu một số cuộc kiểm

toán về việc lập kế hoạch, thực hiện kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán. Cuộc kiểm tra có sự trợ giúp, tư vấn của lãnh đạo các đơn vị thực hiện cuộc kiểm toán; kết quả phải được báo cáo lên lãnh đạo cấp trên.

Liên quan đến ISSAI 40, INTOSAI cũng ban hành tài liệu “Đạt được chất lượng kiểm toán: thực tiễn tốt ở các cơ quan kiểm toán tối cao” bao gồm 14 chủ đề lựa chọn từ tài liệu của kiểm toán tối cao các nước thành viên EUROSAI. Thực tiễn tốt là tài liệu bổ sung chuẩn mực nhằm cung cấp cách thức đã được chứng minh từ thực tế để đạt được chất lượng kiểm toán. Ở mức độ chi tiết hơn chuẩn mực là các hướng dẫn, INTOSAI đã ban hành ISSAI 5600 “Hướng dẫn về rà soát chéo” trong nhấn mạnh các nguyên tắc của rà soát chéo và các cách thực hiện rà soát chéo để bảo đảm chất lượng kiểm toán. ISSAI 5600 phản ánh những tiến triển mới nhất trong vấn đề rà soát chéo để các cơ quan kiểm toán tối cao tham khảo.

Đối với kiểm toán nội bộ, hiệp hội kiểm toán viên nội bộ của các quốc gia (Úc, Anh, Singapore, Malaysia,...) là thành viên của IIA, đều nhấn mạnh kiểm toán viên nội bộ cần vận dụng chuẩn mực đạo đức và chuẩn mực thực hành (trong đó có Chuẩn mực về kiểm soát chất lượng 1300 Chương trình cải thiện và bảo đảm chất lượng - QAIP) do IIA ban hành. Chuẩn mực 1300 QAIP yêu cầu bộ phận kiểm toán nội bộ phải đánh giá nội bộ theo cách thức liên tục và định kỳ để làm cơ sở cho đánh giá từ bên ngoài nhằm bảo đảm sự tuân thủ của kiểm toán viên nội bộ đối với chuẩn mực thực hành và chuẩn mực đạo đức. Hiệp hội kiểm toán nội bộ quốc gia có trách nhiệm giám sát sự tuân thủ QAIP thông qua đánh giá từ bên ngoài đối với các bộ phận kiểm toán nội bộ ở các tổ chức. Đánh giá từ bên ngoài phải được thực hiện ít nhất một lần trong 5 năm. Cụ thể, Hiệp hội Kiểm toán viên nội bộ Úc, Anh thực hiện các hoạt động cung cấp chuẩn mực, hướng dẫn và thực tiễn kiểm toán tốt; và thực hiện dịch vụ bảo đảm chất lượng thông qua đánh giá độc lập chất lượng kiểm toán nội bộ theo yêu cầu của Chuẩn mực 1300 ít nhất 5 năm một lần cho Ủy ban kiểm toán, người phụ trách kiểm toán nội bộ của các doanh nghiệp, đơn vị thuộc khu vực công và tổ chức phi lợi nhuận. Hiệp hội Kiểm toán viên nội bộ Singapore xác định các biện pháp xử phạt nếu phát hiện kiểm toán viên nội bộ vi phạm chuẩn mực đạo đức.

11.2.3. Kiểm soát chất lượng kiểm toán bởi doanh nghiệp kiểm toán

Hệ thống kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán bao gồm các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng theo từng yếu tố gồm: (i) Trách nhiệm của ban lãnh đạo; (ii) các yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp; (iii) chấp nhận và duy trì khách hàng; (iv) nguồn nhân lực; (v) thực hiện kiểm toán; (vi) giám sát và hồ sơ kiểm toán.

Thứ nhất, trách nhiệm của Ban lãnh đạo doanh nghiệp kiểm toán: Ban lãnh đạo doanh nghiệp kiểm toán phải thiết kế và thực hiện các chính sách và thủ tục để xác định rõ trách nhiệm của Ban lãnh đạo đối với hệ thống kiểm soát chất lượng trong doanh nghiệp mình. Nhận thức đúng đắn và xác định rõ trách nhiệm của Ban lãnh đạo doanh nghiệp kiểm toán đối với kiểm soát chất lượng kiểm toán sẽ có ảnh hưởng chi phối đến hệ thống kiểm soát chất lượng được thiết kế có đầy đủ, chặt chẽ và hoạt động liên tục, hiệu lực hay không. Trong Ban Lãnh đạo cần có một người chịu trách nhiệm tổng thể về kiểm soát chất lượng kiểm toán. Trách nhiệm của Ban lãnh đạo về chất lượng kiểm toán cũng cần thể hiện trong chiến lược kinh doanh của doanh nghiệp kiểm toán là coi trọng và ưu tiên chất lượng kiểm toán thay vì các cân nhắc thương mại về lợi nhuận, doanh thu hay thị phần.

Thứ hai, các yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp: doanh nghiệp kiểm toán phải thiết kế và thực hiện các chính sách và thủ tục có sự đảm bảo hợp lý là doanh nghiệp kiểm toán, kiểm toán viên hành nghề và nhóm kiểm toán phải tuân thủ các yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp có liên quan. Các giá trị đạo đức nghề nghiệp kiểm toán then chốt bao gồm tính độc lập, liêm chính, khách quan, thận trọng và năng lực chuyên môn, bảo mật thông tin, tuân thủ quy định pháp lý, hành xử chuyên nghiệp. Sự tuân thủ các yêu cầu đạo đức nghề nghiệp là bắt buộc theo quy định pháp lý, và có tác dụng phát huy tính tự giác của kiểm toán viên trong tuân thủ chuẩn mực nghề nghiệp khi thực hành kiểm toán, từ đó bảo đảm chất lượng kiểm toán.

Thứ ba, chấp nhận và duy trì khách hàng: doanh nghiệp kiểm toán phải thiết kế và thực hiện các chính sách và thủ tục về chấp nhận hay tiếp tục duy trì quan hệ với khách hàng và các hợp đồng kiểm toán. Sở dĩ như vậy vì việc chấp nhận sai khách hàng kiểm toán dễ dẫn đến kết luận

kiểm toán sai lầm, chất lượng cuộc kiểm toán không bảo đảm, ảnh hưởng đến uy tín doanh nghiệp kiểm toán và thiệt hại cho người sử dụng kết quả kiểm toán. Do doanh nghiệp kiểm toán độc lập có thể không có hiểu biết xác đáng về khách thể kiểm toán khi nhận được lời mời kiểm toán (nhất là trường hợp kiểm toán khách hàng năm đầu tiên) nên doanh nghiệp kiểm toán cần có hướng dẫn cụ thể về đánh giá để chấp nhận/tiếp tục với khách hàng. Các chính sách về chấp nhận và duy trì khách hàng nên bao gồm việc cân nhắc tính liên chính của các chủ sở hữu lớn, các nhà quản trị giữ vị trí then chốt, năng lực của đội ngũ kiểm toán viên có phù hợp và liệu có duy trì được sự tuân thủ các quy định về đạo đức; cân nhắc những vấn đề phát sinh trong các cuộc kiểm toán trước và liệu có tiếp diễn với cuộc kiểm toán lần này.

Thứ tư, nguồn nhân lực: Doanh nghiệp kiểm toán phải thiết kế các chính sách và thủ tục để có sự đảm bảo hợp lý rằng doanh nghiệp kiểm toán có đủ kiểm toán viên có kỹ năng và năng lực chuyên môn và tuân thủ đạo đức nghề nghiệp cần thiết để thực hiện các hợp đồng kiểm toán. Nguồn nhân lực có trình độ chuyên môn tốt và tính chuyên nghiệp cao là tài sản quan trọng nhất của doanh nghiệp kiểm toán, phản ánh sức mạnh của doanh nghiệp kiểm toán, là yếu tố ảnh hưởng trực tiếp đến chất lượng kiểm toán và quyết định sự thành công và phát triển lâu dài của doanh nghiệp kiểm toán. Nguồn nhân lực có trình độ chuyên môn tốt sẽ bảo đảm đủ khả năng thực hiện kiểm toán, phát hiện ra các vấn đề; có đạo đức nghề nghiệp để bảo đảm thực hiện kiểm toán với tất cả năng lực chuyên môn họ có, và tuân thủ quy định pháp lý nên hạn chế trách nhiệm pháp lý đối với kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán. Do ý nghĩa quan trọng như vậy nên doanh nghiệp kiểm toán cần tập trung kiểm soát đối với nguồn nhân lực của mình, bảo đảm kiểm toán viên luôn có đạo đức và đủ chuyên môn cần thiết (thông qua hoạt động tuyển dụng, đào tạo) cho từng cuộc kiểm toán (thông qua hoạt động giao việc, giám sát), nhân sự được nâng bậc và bổ nhiệm có đủ năng lực để đảm trách nhiệm vụ. Sự thành công của kiểm soát nguồn nhân lực, tuy nhiên, phụ thuộc đáng kể vào chính sách đánh giá và đãi ngộ kiểm toán viên vì nếu các kiểm toán viên không được đánh giá xác đáng và đãi ngộ tương xứng thì họ sẽ không tiếp tục nỗ lực đóng góp tích cực cho doanh nghiệp kiểm toán. Khái quát lại, nguồn nhân lực kiểm toán phụ thuộc vào chính

sách nhân sự (tuyển dụng, giao việc, đánh giá, đãi ngộ, đào tạo, nâng bậc) nên doanh nghiệp kiểm toán cần xác định và thực hiện tốt các chính sách nhân sự phù hợp. Tính đặc thù của dịch vụ kiểm toán là năng lực chuyên môn của kiểm toán viên cần được phát triển không ngừng để nắm bắt được những biến thể ngày càng phức tạp hơn của gian lận báo cáo tài chính, những thay đổi trong chế độ tài chính, kế toán, công nghệ thông tin,... Năng lực chuyên môn của kiểm toán viên cần được phát triển thông qua đào tạo không ngừng, và doanh nghiệp kiểm toán cần xác định các hình thức đào tạo phù hợp (đào tạo trong công việc, đào tạo ngắn hạn, đào tạo dài hạn, đào tạo tại doanh nghiệp kiểm toán, đào tạo tại các cơ sở bên ngoài, cập nhật kiến thức,...).

Thứ năm, thực hiện kiểm toán: doanh nghiệp kiểm toán phải thiết kế và thực hiện các chính sách và thủ tục để có sự đảm bảo hợp lý là các hợp đồng kiểm toán được thực hiện theo đúng các chuẩn mực nghề nghiệp, tuân thủ pháp luật và các quy định, và các báo cáo kiểm toán phát hành có chất lượng cao nhất và phù hợp với tình hình cụ thể. Người phụ trách cuộc kiểm toán cần có hướng dẫn các thành viên đoàn kiểm toán về các trách nhiệm cụ thể, đặc điểm của khách thể kiểm toán và những rủi ro ở khách thể kiểm toán, giám sát các thành viên đoàn kiểm toán, hướng dẫn kịp thời và đầy đủ các thành viên trong đoàn, bảo đảm những bất đồng ý kiến giữa các thành viên đoàn kiểm toán sẽ được báo cáo lên người phụ trách cuộc kiểm toán, và kết luận kiểm toán chỉ được đưa ra khi không còn những bất đồng.

Thứ sáu, giám sát và tài liệu, hồ sơ về hệ thống kiểm soát chất lượng: doanh nghiệp kiểm toán thiết kế và thực hiện các chính sách và thủ tục để kiểm tra, giám sát và đánh giá hệ thống kiểm soát chất lượng kiểm toán của mình để có sự đảm bảo hợp lý các chính sách và thủ tục liên quan đến hệ thống kiểm soát chất lượng là phù hợp, đầy đủ, hoạt động hiệu quả, tuân thủ pháp luật và các quy định hiện hành.

Tài liệu, hồ sơ về kiểm soát chất lượng: doanh nghiệp kiểm toán phải thiết kế và thực hiện các chính sách và thủ tục để có hồ sơ cung cấp đầy đủ bằng chứng thích hợp liên quan đến từng yếu tố của hệ thống kiểm soát chất lượng. Tài liệu kiểm soát chất lượng kiểm toán truyền tải nội dung của hệ thống kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán

đến mọi kiểm toán viên; cung cấp sự hướng dẫn cụ thể, rành mạch, rõ ràng mỗi khi kiểm toán viên cần tham khảo; từ đó giúp hệ thống kiểm soát chất lượng kiểm toán được vận hành hữu hiệu.

Các công ty kiểm toán quy mô lớn không chỉ xây dựng và vận hành hệ thống kiểm soát chất lượng theo Chuẩn mực nghề nghiệp quy định, mà còn công khai thông tin về hệ thống kiểm soát chất lượng của công ty họ. Ví dụ, công ty kiểm toán KPMG, công ty kiểm toán E&Y. Điều này có tác dụng tích cực lên khách thể kiểm toán khi lựa chọn công ty kiểm toán. Thông thường doanh nghiệp kiểm toán đã công khai hệ thống kiểm soát chất lượng thì cả thiết kế và vận hành của hệ thống kiểm soát chất lượng đều được doanh nghiệp kiểm toán coi trọng; độ xác đáng của kết luận kiểm toán do đó sẽ được bảo đảm tốt hơn, từ đó nâng cao năng lực cạnh tranh của doanh nghiệp về dịch vụ kiểm toán. Hệ thống kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán đa quốc gia có tính đồng nhất cao giữa các công ty con ở các quốc gia khác nhau, nên các công ty con này có khả năng cạnh tranh tốt với doanh nghiệp kiểm toán bản địa. Trong bối cảnh đó, các doanh nghiệp kiểm toán Việt Nam đã gia tăng khả năng cạnh tranh bằng cách trở thành thành viên (affiliates) của các hãng kiểm toán quốc tế để tiếp nhận sự hỗ trợ kỹ thuật về kiểm soát chất lượng kiểm toán nói riêng và quản trị nói chung. Một số doanh nghiệp kiểm toán Việt Nam cũng tham gia vào mô hình công ty mạng lưới (network company) để cùng nhau chia sẻ các tiến bộ trong công nghệ kiểm toán nói chung cũng như vấn đề kiểm soát chất lượng kiểm toán nói riêng.

Ở Việt Nam, trách nhiệm của doanh nghiệp kiểm toán trong việc kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán được quy định ở Chuẩn mực Kiểm toán Việt Nam số 220, và VSQC số 01, và Thông tư 157/2014/TT-BTC. Điều 9 của Thông tư 157/2014/TT-BTC quy định trách nhiệm của doanh nghiệp kiểm toán bao gồm: a) Xây dựng và tổ chức thực hiện các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán để đảm bảo các hợp đồng dịch vụ kiểm toán đều được tiến hành phù hợp với chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan; b) Hàng năm, doanh nghiệp kiểm toán căn cứ vào quy trình kiểm tra trực tiếp chất lượng dịch vụ kiểm toán, chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các

quy định có liên quan để tổ chức tự kiểm tra chất lượng dịch vụ kiểm toán, có kế hoạch và biện pháp sửa chữa, khắc phục các tồn tại, sai sót phát hiện qua kiểm tra. Kết thúc công việc tự kiểm tra, doanh nghiệp kiểm toán lập Báo cáo kết quả tự kiểm tra chất lượng dịch vụ kiểm toán theo mẫu gửi Bộ Tài chính thời hạn ngày 31/5 hàng năm. Nếu doanh nghiệp kiểm toán đơn vị có lợi ích công chúng thuộc lĩnh vực chứng khoán thì Báo cáo kết quả tự kiểm tra chất lượng dịch vụ kiểm toán phải được gửi đồng thời cho Ủy ban Chứng khoán Nhà nước; d) Ngoài ra, các doanh nghiệp kiểm toán có trách nhiệm báo cáo khi có yêu cầu của Bộ Tài chính hoặc Ủy ban Chứng khoán Nhà nước (gọi chung là cơ quan kiểm tra) về hoạt động kiểm toán độc lập.

Bên cạnh việc xây dựng và duy trì hệ thống kiểm soát chất lượng kiểm toán nói chung, doanh nghiệp kiểm toán còn phải thực hiện kiểm soát chất lượng của từng cuộc kiểm toán. Ở cấp độ từng cuộc kiểm toán, kiểm soát chất lượng kiểm toán cũng bao gồm các vấn đề: trách nhiệm của người lãnh đạo về chất lượng cuộc kiểm toán, các quy định về đạo đức của kiểm toán viên thực hiện cuộc kiểm toán, chấp nhận/duy trì khách hàng và hợp đồng kiểm toán, phân công nhóm kiểm toán, thực hiện cuộc kiểm toán, giám sát, tài liệu hồ sơ cuộc kiểm toán. Cụ thể, “Trách nhiệm của người lãnh đạo về chất lượng cuộc kiểm toán” quy định chủ phần hùn kiểm toán phải chịu trách nhiệm về chất lượng tổng thể của từng cuộc kiểm toán được giao phụ trách, do đó phải thực hiện mọi biện pháp cần thiết để bảo chất lượng cuộc kiểm toán được giao. Các quy định về đạo đức nghề nghiệp của kiểm toán viên thực hiện cuộc kiểm toán đòi hỏi chủ phần hùn phụ trách cuộc kiểm toán phải theo dõi và bảo đảm là tất cả các kiểm toán viên tham gia nhóm kiểm toán đều tuân thủ các yêu cầu đạo đức nghề nghiệp (tính độc lập, liêm chính, khách quan, năng lực chuyên môn và thận trọng nghề nghiệp thích đáng, bảo mật thông tin khách hàng, hành xử chuyên nghiệp), xử lý phù hợp khi phát hiện các vi phạm quy định đạo đức của kiểm toán viên trong nhóm kiểm toán. Chấp nhận/duy trì khách hàng và hợp đồng kiểm toán quy định chủ phần hùn phụ trách cuộc kiểm toán phải bảo đảm đã áp dụng các thủ tục phù hợp về chấp nhận/duy trì khách hàng và hợp đồng kiểm toán và phải chứng minh được các kết luận đưa ra về vấn đề này là hợp lý. Khi “phân công nhóm kiểm toán” chủ phần hùn phải bảo đảm

nhóm kiểm toán và các chuyên gia tham gia cuộc kiểm toán có đủ năng lực chuyên môn và khả năng phù hợp để thực hiện cuộc kiểm toán theo chuẩn mực nghề nghiệp và pháp luật, và phát hành được báo cáo kiểm toán. Vấn đề “Thực hiện cuộc kiểm toán” yêu cầu chủ phần hùn phải chịu trách nhiệm về hướng dẫn, giám sát và soát xét cuộc kiểm toán, bảo đảm cuộc kiểm toán được thực hiện theo đúng chuẩn mực nghề nghiệp, luật pháp và các quy định pháp lý có liên quan. Vấn đề “Giám sát” quy định chủ phần hùn phụ trách cuộc kiểm toán phải xem xét quy trình giám sát của doanh nghiệp kiểm toán và đánh giá liệu những khiếm khuyết trong quy trình đó có ảnh hưởng đến cuộc kiểm toán hay không. “Tài liệu hồ sơ cuộc kiểm toán” quy định kiểm toán viên phải lưu trong tài liệu và hồ sơ kiểm toán các phát hiện về việc tuân thủ quy định đạo đức nghề nghiệp và cách giải quyết, kết luận về việc tuân thủ các yêu cầu về tính độc lập trong cuộc kiểm toán, kết luận về chấp nhận/duy trì khách hàng và hợp đồng kiểm toán, kết luận có được từ tham khảo ý kiến tư vấn trong suốt quá trình kiểm toán. Đối với cuộc kiểm toán báo cáo tài chính của tổ chức niêm yết mà cần soát xét kiểm soát chất lượng kiểm toán, người soát xét kiểm soát chất lượng kiểm toán cần lưu lại tài liệu về các thủ tục soát xét được thực hiện, quy trình soát xét, ý kiến của người soát xét.

11.2.4. Kiểm soát chất lượng kiểm toán của Đoàn Kiểm toán nhà nước

Ở Việt Nam kiểm soát chất lượng kiểm toán của từng cuộc kiểm toán gồm có 5 cấp độ: kiểm toán viên, tổ trưởng tổ kiểm toán, trưởng đoàn kiểm toán, kiểm toán trưởng, lãnh đạo Kiểm toán nhà nước. Kiểm toán nhà nước chuyên ngành, Kiểm toán nhà nước khu vực chịu trách nhiệm kiểm soát toàn diện các đoàn kiểm toán do đơn vị mình thực hiện từ chuẩn bị kiểm toán đến thực hiện kiểm toán, lập và gửi báo cáo kiểm toán; chịu trách nhiệm soát xét bằng chứng kiểm toán cho các kết luận, kiến nghị trong báo cáo kiểm toán. Việc kiểm soát được thực hiện bằng hai hình thức là (i) kiểm soát chất lượng kiểm toán trực tiếp đối với đoàn kiểm toán và (ii) kiểm soát chất lượng kiểm toán đột xuất, trong đó kiểm soát chất lượng kiểm toán trực tiếp là chủ yếu. Quá trình kiểm soát trực tiếp, khi phát hiện các dấu hiệu sai phạm, sai sót cần phải ngăn ngừa hoặc xử lý ngay trong quá trình kiểm toán, sẽ thực hiện hình thức kiểm soát đột xuất theo quyết định của kiểm toán trưởng.

Theo Quy chế Kiểm soát chất lượng kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước Việt Nam ban hành ngày 22/3/2016, kiểm soát chất lượng kiểm toán của Đoàn Kiểm toán nhà nước (KTNN) nhằm đảm bảo việc tổ chức thực hiện kế hoạch kiểm toán của cuộc kiểm toán và các tác nghiệp kiểm toán tuân thủ pháp luật, chính sách, chế độ kiểm toán, các quy định về kiểm soát chất lượng kiểm toán; phát hiện và xử lý kịp thời những vi phạm, hạn chế tồn tại trong hoạt động tác nghiệp kiểm toán; đảm bảo chất lượng kiểm toán và chất lượng báo cáo kiểm toán. Kiểm soát chất lượng kiểm toán của Đoàn KTNN, gồm: Kiểm soát chất lượng kiểm toán của Trưởng Đoàn KTNN, Kiểm soát chất lượng kiểm toán của Tổ trưởng Tổ kiểm toán, Kiểm soát chất lượng kiểm toán của KTV. Kiểm soát của Trưởng Đoàn KTNN bao gồm i) Kiểm tra, phê duyệt kế hoạch kiểm toán chi tiết và kế hoạch kiểm toán chi tiết điều chỉnh (nếu có) của Tổ kiểm toán; ii) Thực hiện kiểm soát các nội dung theo quy định; iii) Kiểm tra, xét duyệt các biên bản kiểm toán của Tổ kiểm toán; iv) Kiểm tra, soát xét việc lập và gửi BCKT.

Tổ trưởng tổ kiểm toán thực hiện kiểm soát kế hoạch kiểm toán chi tiết, kiểm soát hoạt động nghiệp vụ chuyên môn của các kiểm toán viên trong tổ; kiểm soát sự tuân thủ quy định về đạo đức nghề nghiệp của KTV và các quy định liên quan khác; kiểm soát biên bản kiểm toán; kiểm soát thể thức, nội dung ghi chép, trình tự, thủ tục và thời gian lập các tài liệu khác của Tổ kiểm toán (*các báo cáo tiến độ, báo cáo đột xuất; biên bản họp Tổ kiểm toán, tờ trình xin ý kiến chỉ đạo của Tổ kiểm toán, Biên bản họp thông qua kết quả kiểm toán,...*); kiểm soát việc phân loại, sắp xếp hồ sơ kiểm toán chi tiết của Tổ kiểm toán trước khi đưa vào lưu trữ; kiểm soát trình tự, thủ tục điều chỉnh KHKT chi tiết.

Kiểm toán viên và các thành viên Đoàn KTNN tự kiểm soát chất lượng công việc được phân công trong suốt quá trình thực hiện nhiệm vụ kiểm toán.

11.2.5. Kiểm soát chất lượng kiểm toán của bộ phận kiểm toán nội bộ

Theo Chuẩn mực 1300 của IIA, người phụ trách bộ phận kiểm toán nội bộ phải xây dựng và duy trì chương trình bảo đảm và cải thiện chất lượng (QAIP) bao quát mọi khía cạnh của hoạt động kiểm toán nội bộ. Người phụ trách kiểm toán nội bộ phải có trách nhiệm báo cáo kết

quả thực hiện chương trình QAIP lên nhà quản lý cấp cao và Ủy ban kiểm toán. Các hiệp hội kiểm toán nội bộ ở các quốc gia đều yêu cầu các bộ phận kiểm toán nội bộ ở các đơn vị/tổ chức tự đánh giá nội bộ. Đánh giá nội bộ bao gồm giám sát liên tục hoạt động kiểm toán nội bộ trong thực tế, và đánh giá định kỳ bởi người trong đơn vị có hiểu biết thích đáng về hoạt động kiểm toán nội bộ. Giám sát liên tục bao gồm giám sát hàng ngày, rà soát, và đo lường hoạt động kiểm toán nội bộ. Đánh giá định kỳ tập trung vào đánh giá sự tuân thủ chuẩn mực đạo đức, chuẩn mực hành nghề và định nghĩa kiểm toán nội bộ. Người phụ trách bộ phận kiểm toán nội bộ cũng cần bảo đảm là bộ phận kiểm toán nội bộ được đánh giá từ bên ngoài theo định kỳ quy định (ít nhất 1 lần trong 5 năm). Kết quả đánh giá phải được báo cáo lên nhà quản lý cấp cao và Ủy ban khi việc đánh giá kết thúc. Kết quả giám sát liên tục phải được báo cáo hàng năm lên nhà quản lý cấp cao và Ủy ban kiểm toán.

Các ngân hàng thương mại và công ty quy mô lớn thường công khai kiểm toán nội bộ và kiểm soát chất lượng kiểm toán nội bộ của họ như một cách thức thể hiện hoạt động vững chắc và bền vững của họ. Cụ thể, Ngân hàng Hoàng gia Scotland (RBS) trong Báo cáo về kiểm toán nội bộ có quy định tính độc lập và thành thạo chuyên môn của kiểm toán nội bộ, khẳng định kiểm toán nội bộ của RBS có thực hiện chương trình bảo đảm và cải thiện chất lượng (QA) để bảo đảm các xét đoán và ý kiến của kiểm toán nội bộ có căn cứ thích đáng dựa trên các bằng chứng và thông tin thu thập được. QA được thực hiện bởi những người độc lập với lập kế hoạch kiểm toán, và có kinh nghiệm để có thể thẩm tra công việc của kiểm toán nội bộ. QA đánh giá hiểu biết và nhận định của kiểm toán nội bộ về rủi ro, kiểm soát chứ không chỉ đánh giá tính tuân thủ của kiểm toán nội bộ với các phương pháp và thủ tục kiểm toán. Sau khi được Ủy ban kiểm toán của tập đoàn phê duyệt, kiểm toán nội bộ sẽ được đánh giá độc lập từ bên ngoài ít nhất 5 năm/lần theo quy định của IIA.

Tương tự, trong Hiến chương về kiểm toán nội bộ của Ngân hàng Barclays đề cập nhiều về chất lượng kiểm toán thông qua quy định rõ về tính độc lập, khách quan, và tuân thủ chuẩn mực nghề nghiệp và chuẩn mực đạo đức của kiểm toán nội bộ. Theo đó, kiểm toán nội bộ và kiểm toán viên nội bộ của Barclays phải tuân thủ quy định về lập kế hoạch

kiểm toán hàng năm và từng cuộc kiểm toán, giám sát cuộc kiểm toán, báo cáo kiểm toán và các vấn đề sau kiểm toán. Kiểm toán nội bộ phải duy trì chức năng bảo đảm chất lượng kiểm toán và chương trình cải thiện không ngừng bao quát mọi hoạt động kiểm toán nội bộ. Nhóm bảo đảm chất lượng kiểm toán nội bộ có tính độc lập và thực hiện chương trình rà soát hàng năm (trên cơ sở chọn mẫu) các hoạt động kiểm toán nội bộ. Chương trình này bao gồm rà soát trong quá trình thực hiện cuộc kiểm toán, rà soát hồ sơ kiểm toán đã hoàn thành (trên cơ sở chọn mẫu), rà soát theo chủ đề các lĩnh vực ưu tiên của kiểm toán nội bộ, rà soát các báo cáo kiểm toán nội bộ quan trọng trước khi phát hành,... Hàng năm, Chương trình bảo đảm chất lượng kiểm toán nội bộ của Barclays tự đánh giá sự tuân thủ chuẩn mực nghề nghiệp của bộ phận kiểm toán nội bộ và kiểm toán viên nội bộ sau đó báo cáo lên Ủy ban Kiểm toán để xử lý. Ủy ban kiểm toán cũng có trách nhiệm mời đánh giá từ bên ngoài theo nguyên tắc độc lập khách quan ít nhất một lần trong thời gian 5 năm. Đánh giá từ bên ngoài có thể theo cách rà soát chức năng tổng thể của kiểm toán nội bộ hay rà soát từng chức năng cụ thể của kiểm toán nội bộ.

Tuy nhiên, các nghiên cứu gần đây cho thấy rất nhiều bộ phận kiểm toán nội bộ không tuân thủ đầy đủ quy định của Chuẩn mực 1300 (Pitt, 2014). Kiểm toán nội bộ và bảo đảm chất lượng kiểm toán nội bộ được thực hiện tốt hơn ở các đơn vị quy mô lớn, vốn có nhu cầu kiểm toán nội bộ lớn hơn và khả năng tài chính tốt hơn để vận hành kiểm toán nội bộ.

Câu hỏi và bài tập

A. Câu hỏi ôn tập

1. Phân tích vai trò của kiểm soát chất lượng kiểm toán.
2. Phân tích vai trò và phạm vi kiểm soát của Ủy ban chứng khoán đối với chất lượng kiểm toán BCTC đơn vị niêm yết.
3. Phân tích từng yếu tố của hệ thống kiểm soát chất lượng kiểm toán của doanh nghiệp kiểm toán.
4. Phân tích từng yếu tố của kiểm soát chất lượng cuộc kiểm toán của doanh nghiệp kiểm toán.
5. Phân tích ưu và nhược điểm của rà soát chéo. Khi nào cần thực hiện rà soát chéo?
6. Phân tích sự cần thiết của việc rà soát và điều chỉnh hệ thống kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán qua thời gian.
7. Phân tích vai trò của chế tài xử phạt kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán trong vấn đề kiểm soát chất lượng kiểm toán. Nêu các chế tài thường được sử dụng.
8. Phân tích vai trò của INTOSAI trong kiểm soát chất lượng kiểm toán do cơ quan kiểm toán tối cao thực hiện.
9. Phân tích vai trò của IFAC và các hiệp hội nghề nghiệp kiểm toán độc lập trong kiểm soát chất lượng kiểm toán do doanh nghiệp kiểm toán thực hiện.
10. Phân tích vai trò của IIA trong kiểm soát chất lượng kiểm toán do kiểm toán nội bộ thực hiện.

B. Chọn câu trả lời đúng nhất

1. Mục đích của thiết lập các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng kiểm toán đối với chấp nhận khách hàng mới là:
 - i. Giúp công ty kiểm toán đánh giá tính đáng tin cậy của khách hàng
 - ii. Thực hiện trách nhiệm của công ty kiểm toán với công chúng về chấp nhận khách hàng mới
 - iii. Bảo đảm hợp lý rằng tính liêm chính của khách hàng được xem xét và đánh giá

- iv. Dự đoán trước khi thực hiện kiểm toán liệu ý kiến chấp nhận toàn phần có thể được đưa ra
2. Yếu tố nào sau đây không phải là yếu tố của kiểm soát chất lượng cuộc kiểm toán của doanh nghiệp kiểm toán:
- Đánh giá để quyết định chấp nhận hay từ chối cuộc kiểm toán
 - Lựa chọn đội ngũ kiểm toán viên và giao việc
 - Phát hành Thư quản lý
 - Trưởng nhóm kiểm toán giám sát các kiểm toán viên trong nhóm
3. Yếu tố nào sau đây không phải là yếu tố của kiểm soát chất lượng kiểm toán của kiểm toán nội bộ:
- Đánh giá để quyết định chấp nhận hay từ chối cuộc kiểm toán
 - Lựa chọn đội ngũ kiểm toán viên và giao việc
 - Đánh giá nội bộ các cuộc kiểm toán đã kết thúc
 - Trưởng nhóm kiểm toán giám sát các kiểm toán viên trong nhóm
4. Kiểm soát chất lượng kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước không bao gồm:
- Quy định về đạo đức nghề nghiệp và năng lực chuyên môn của kiểm toán viên nhà nước
 - Quy định về quy trình kiểm toán
 - Bảo mật các phát hiện kiểm toán
 - Quy định về mẫu biểu, tài liệu, hồ sơ cuộc kiểm toán
5. Kiểm soát chất lượng kiểm toán bao gồm:
- Kiểm soát chất lượng kiểm toán do kiểm toán độc lập thực hiện
 - Kiểm soát chất lượng kiểm toán do Kiểm toán Nhà nước thực hiện
 - Kiểm soát chất lượng kiểm toán do kiểm toán nội bộ thực hiện
 - Cả 3 nội dung trên
6. Kiểm soát nguồn nhân sự của doanh nghiệp kiểm toán đòi hỏi chính sách và thủ tục cần được thiết kế để cung cấp sự bảo đảm hợp lý rằng:
- Công việc được giao cho nhân viên đủ kiến thức và kinh nghiệm
 - Tất cả nhân viên tham gia vào các khoá đào tạo nghề nghiệp liên tục để bảo đảm khả năng thực hiện công việc được giao
 - Nhân viên được thăng cấp có đủ năng lực thực hiện công việc được giao
 - Tất cả các ý trên

7. Kiểm soát trong quá trình thực hiện kiểm toán không bao gồm:
- Giám sát của trưởng nhóm kiểm toán đối với công việc, kết quả và thời gian làm việc của các thành viên trong nhóm kiểm toán
 - Kiểm kê vật chất hàng tồn kho của đơn vị được kiểm toán
 - Soát xét các bằng chứng kiểm toán thu thập được trong quá trình kiểm toán
 - Theo dõi sự tuân thủ các yêu cầu đạo đức nghề nghiệp của kiểm toán viên trong đoàn kiểm toán
8. Bản chất và phạm vi của chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng của công ty kiểm toán phụ thuộc vào:

	Quy mô của công ty kiểm toán	Bản chất hoạt động của công ty kiểm toán	Sự cân nhắc giữa chi phí và lợi ích
A	Đúng	Đúng	Đúng
B	Đúng	Đúng	Sai
C	Đúng	Sai	Đúng
D	Sai	Đúng	Đúng

9. Yếu tố nào sau đây là yếu tố của kiểm soát chất lượng của công ty kiểm toán

	Nguồn nhân lực	Giám sát	Thực hiện kiểm toán
A	Đúng	Đúng	Sai
B	Đúng	Đúng	Đúng
C	Sai	Đúng	Đúng
D	Đúng	Sai	Đúng

10. Qua thời gian, hệ thống kiểm soát chất lượng kiểm toán cần phải điều chỉnh vì:

- Rủi ro kiểm toán tăng và biến đổi theo cách ngày càng phức tạp hơn
- Các quy định pháp lý thay đổi
- Khả năng tài chính và thị phần của doanh nghiệp kiểm toán thay đổi
- Tất cả các yếu tố trên

11. Vai trò của hiệp hội nghề nghiệp trong kiểm soát chất lượng kiểm toán là:
- e. Bảo vệ uy tín của nghề kiểm toán
 - f. Tôn trọng niềm tin của người sử dụng kết quả kiểm toán
 - g. Xây dựng Luật Kiểm toán để làm cơ sở cho kiểm soát chất lượng kiểm toán
 - h. Không phải là do tất cả các yếu tố trên
12. Kiểm soát chất lượng của kiểm toán nội bộ không bao gồm:
- i. Quy định về các yêu cầu đạo đức nghề nghiệp đối với kiểm toán viên nội bộ
 - ii. Phối hợp với kiểm toán viên độc lập bên ngoài khi kiểm toán viên độc lập thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính của đơn vị
 - iii. Quy định về năng lực chuyên môn đối với kiểm toán viên nội bộ
 - iv. Quy định về tự đánh giá và đánh giá từ bên ngoài đối với bộ phận kiểm toán nội bộ

C. Nhận định các câu sau là đúng hay sai và giải thích ngắn gọn

1. Kiểm soát chất lượng kiểm toán không có ý nghĩa và không cần thiết ở kiểm toán nội bộ.
2. Kiểm soát chất lượng kiểm toán chỉ là công việc của Hiệp hội Nghề nghiệp kiểm toán và được thực hiện bởi Hiệp hội Nghề nghiệp kiểm toán.
3. Hệ thống kiểm soát chất lượng của các doanh nghiệp kiểm toán với quy mô khác nhau là hoàn toàn như nhau.
4. Kiểm soát chất lượng kiểm toán có vai trò quan trọng nên mọi doanh nghiệp kiểm toán đều thiết kế và vận hành một hệ thống kiểm soát chất lượng hoàn hảo tuyệt đối.
5. Kiểm soát chất lượng kiểm toán ở cấp vĩ mô và cấp vi mô không có quan hệ với nhau.
6. Kiểm toán viên là khách thể của kiểm soát chất lượng kiểm toán nên không bao giờ tham gia vào hệ thống kiểm soát chất lượng kiểm toán.
7. Hệ thống kiểm soát chất lượng kiểm toán vì được xây dựng trên cơ sở các cân nhắc kỹ lưỡng nên mang tính bất biến, không có thay đổi và điều chỉnh gì qua thời gian.

8. Các yếu tố của kiểm soát chất lượng cuộc kiểm toán do kiểm toán độc lập thực hiện cũng là các yếu tố của kiểm soát chất lượng cuộc kiểm toán do kiểm toán nội bộ thực hiện.

9. Kiểm soát chất lượng kiểm toán do Kiểm toán Nhà nước thực hiện cần được phân biệt giữa kiểm toán BCTC và kiểm toán quyết toán dự án đầu tư hoàn thành.

10. Tự đánh giá của kiểm toán nội bộ không bảo đảm tính khách quan nên sẽ được loại bỏ trong tương lai gần.

D. Bài tập tình huống

Xác định yếu tố của kiểm soát chất lượng trong các tình huống sau:

a. Nghiên cứu kế toán và kiểm toán đòi hỏi phải có các tài liệu tham khảo phù hợp. Mỗi kiểm toán viên của doanh nghiệp kiểm toán có mật khẩu truy cập trang web của doanh nghiệp kiểm toán để tham khảo tài liệu điện tử về kế toán, kiểm toán, thuế, và các thông tin kinh tế kỹ thuật khác, bao gồm cả dữ liệu của ngành.

b. Trước khi được giao tham gia vào nhóm kiểm toán một công ty khách hàng, từng kiểm toán viên phải điền vào bảng câu hỏi về tính độc lập của kiểm toán viên. Bảng này do doanh nghiệp kiểm toán thiết kế.

c. Từng văn phòng của doanh nghiệp kiểm toán sẽ bị kiểm tra ít nhất một lần mỗi năm bởi người rà soát do chủ phân hùn kiểm toán chỉ định. Các thủ tục thực hiện bởi người rà soát được minh họa bởi chương trình rà soát văn phòng.

d. Các thành viên nhóm kiểm toán đưa chữ ký điện tử vào phần mềm quản lý của doanh nghiệp kiểm toán để cho thấy đã hoàn thành những bước công việc nhất định trong chương trình kiểm toán. Khi kết thúc cuộc kiểm toán, phần mềm quản lý cuộc kiểm toán sẽ không cho lưu trữ file kiểm toán nếu như tất cả các bước trong chương trình kiểm toán đã có chữ ký điện tử.

e. Tại mỗi giai đoạn của cuộc kiểm toán, cần có sự tham gia của nhân viên chuyên nghiệp ở cấp độ phù hợp khi đưa ra các quyết định kiểm toán. Có nhiều sự phê duyệt của nhà quản lý hay nhân sự cấp cao trong suốt cuộc kiểm toán.

f. Không có nhân viên nào có lợi ích tài chính trực tiếp hay gián tiếp, có quan hệ lâu năm với đơn vị được kiểm toán.

g. Mỗi chủ phần hùn đệ trình người mà họ cho là nên được bổ nhiệm là chủ phần hùn. Để trở thành chủ phần hùn, cá nhân phải chứng minh là có năng lực chuyên môn cao, liêm chính, có chí tiến thủ và khả năng xét đoán; có mong muốn giúp doanh nghiệp kiểm toán tiến triển thông qua thực hiện tốt các trách nhiệm được giao.

h. Thông qua chương trình đào tạo và tư vấn nhân sự liên tục và thông qua các thủ tục rà soát kiểm soát chất lượng, các nhu cầu đào tạo được xác định, các chương trình đào tạo chính thức được chỉnh sửa để phù hợp với nhu cầu thay đổi. Khi kết luận từ rà soát thực tiễn, các yếu điểm về kế toán và kiểm toán được tổng kết và báo cáo giám đốc nhân sự của doanh nghiệp kiểm toán.

i. Mỗi khách hàng tiềm năng đều được rà soát trước khi doanh nghiệp kiểm toán chấp nhận. Việc rà soát bao gồm liên hệ với kiểm toán viên tiền nhiệm, kiểm tra thông tin nền tảng của khách hàng tiềm năng. Mỗi khách hàng mới đều phải được phê duyệt bởi hội đồng các nhà quản lý của doanh nghiệp kiểm toán, trong đó bao gồm cả việc đánh giá liệu doanh nghiệp kiểm toán có đủ năng lực chuyên môn và kỹ thuật, và thời gian để thực hiện cuộc kiểm toán.

j. Mỗi cuộc kiểm toán đều có một chủ phần hùn rà soát các quyết định kiểm toán quan trọng và ý kiến kiểm toán.

k. Báo cáo nhiệm vụ của doanh nghiệp kiểm toán chỉ ra rằng doanh nghiệp cam kết lâu dài với vấn đề chất lượng kiểm toán, và cam kết này được nhấn mạnh trong chương trình đào tạo nhân sự.

Tài liệu tham khảo

Tiếng Việt:

1. F. Anghen (1963) *Phương pháp biện chứng tự nhiên*, NXB Sự thật, Hà Nội.

2. Bộ Tài chính: Quyết định 832/TC/QĐ/CDKT về Kiểm toán nội bộ (1997); Quyết định số 173- TC/QĐ/TCCB ngày 25/05/1991 về Chế độ Tổ chức hoạt động Thanh tra Tài chính có tại: www.luatvietnam.com.vn

3. Bộ Tài chính (2012) *Hệ thống chuẩn mực Kiểm toán Việt Nam*, NXB Tài chính, Hà Nội.

4. Bộ Tài chính (2014) Thông tư 157/2014/TT-BTC Quy định về kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán, có tại: http://vietnam.gov.vn/portal/page/portal/chinhphu/hethongvanban?class_id=1& page=33&mode=detail&document_id=177326

5. Chính phủ nước CHXHCN Việt Nam: Nghị định 105/2004/NĐ-CP về Kiểm toán độc lập; Nghị định 70/CP về thành lập cơ quan kiểm toán nhà nước; Nghị định 07/CP về Kiểm toán độc lập; Nghị định số 1077/CP quy định rõ hơn nhiệm vụ, quyền hạn và tổ chức của Hệ thống Nha Thanh tra Tài chính; Nghị định số 174 - CP (10/9/1978) quy định Điều lệ Tổ chức Thanh tra Tài chính; có tại: www.luatvietnam.com.vn

6. Chủ tịch Hồ Chí Minh: Sắc lệnh 64/SL về thành lập Ban Thanh tra Đặc biệt (23/11/1945); Sắc lệnh số 57/SL quy định Tổ chức Bộ máy các bộ (4/6/1946), trong đó có lập ra các Nha Thanh tra; Sắc lệnh số 76/SL về Tổ chức Bộ máy Tài chính và Nha Thanh tra Tài chính thuộc Bộ (25/08/1946).

7. Kiểm toán nhà nước (2000) *Cẩm nang Kiểm toán viên nhà nước*, NXB Chính trị Quốc gia, Hà Nội.

8. Kiểm toán nhà nước (2016) *Hệ thống chuẩn mực Kiểm toán nhà nước*, NXB Thống kê, Hà Nội.

9. GS. TS: Nguyễn Quang Quỳnh (1991) *Lý thuyết Hạch toán kế toán*, NXB Thống kê, Hà Nội, tái bản 1992, 1994.

10. GS. TS. Nguyễn Quang Quỳnh - TS Nguyễn Thị Lan Hương (2008) *Lý thuyết kiểm toán*, NXB Tài chính, Hà Nội.
11. GS. TS. Nguyễn Quang Quỳnh - PGS. TS. Ngô Trí Tuệ (2014) *Giáo trình Kiểm toán tài chính*, NXB Đại học Kinh tế Quốc dân, Hà Nội.
12. GS. TS. Nguyễn Quang Quỳnh (2009) *Giáo trình Kiểm toán hoạt động*, NXB Đại học Kinh tế Quốc dân, Hà Nội.
13. Phạm Ngọc Hữu (1992) *Các văn bản chỉ đạo kiểm toán quốc tế*, NXB Tài chính, Hà Nội.
14. Quốc hội nước CHXHCN Việt Nam (2015) Luật Kiểm toán Nhà nước 2015, có tại: <http://thuvienphapluat.vn/van-ban/Ke-toan-Kiem-toan/Luat-kiem-toan-nha-nuoc-2015-282381.aspx>
15. Quốc hội nước CHXHCN Việt Nam (2012) Luật Kiểm toán độc lập, có tại: http://vanban.chinhphu.vn/portal/page/portal/chinhphu/hethongvanban?class_id=1&mode=detail&document_id=100155
16. Quốc hội nước CHXHCN Việt Nam (2013) Hiến pháp năm 2013, có tại: <http://www.chinhphu.vn/portal/page/portal/chinhphu/NuocCHXHCNVietNam/ThongTinTongHop/hienphapnam2013>
17. Trang thông tin điện tử (Website) của Tổng cục Tiêu chuẩn đo lường chất lượng.
18. Viện Ngôn ngữ học (2006) *Từ điển Tiếng Việt*, NXB Đà Nẵng, Đà Nẵng.
19. TS. Vũ Hữu Đức (2005) *Kiểm toán*, Trường Đại học Kinh tế TP Hồ Chí Minh.
20. VACPA (2013) *Hệ thống chuẩn mực kiểm toán Việt Nam*, NXB Tài chính, Hà Nội.

Tiếng nước ngoài:

1. AICPA (1983) *Audit Sampling Guide*, New York.
2. Arens A., R. Elder, and M. Beasley (2016) *Auditing and Assurance Services: An Intergrated Approach*, 16th edition, Pearson Inc.
3. Brink, Victor and Herbert Witt (1982) *Modern Internal Auditing: Appraising Operations and Controls*, John Wiley & Sons, 4th edition.
4. Brown, Richard et al. (1982) *Auditing Performance in Government: Concepts and Cases*, John Wiley & Sons, 1st edition.
5. IIA (2012) *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards)*, có tại: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20English.pdf>.
6. INTOSAI (2009) *ISSAI 40 Quality Control for SAIs*, có tại: http://www.issai.org/media/12938/issai_40_e.pdf
7. Hermansson, Roger et al. (1989) *Auditing Theory and Practice*, Irwin, Boston, 5th edition.
8. Konrath, Larry (1999) *Auditing Concepts and Applications: A Risk Analysis Approach*, South-Western College Publishing, Cincinnati, Ohio.
9. Pitt, S. (2014) *Internal Audit Quality: Developing a Quality Assurance and Improvement Program*, Wiley.
10. Raffegean, Jean and Fernand Dubois, Didier de Moneville (1992) *L'AUDIT OPERATIONNEL*, Presses UNIVERSITAIRES de France.

Giáo trình
LÝ THUYẾT KIỂM TOÁN

NHÀ XUẤT BẢN ĐẠI HỌC KINH TẾ QUỐC DÂN
Địa chỉ: 207 Đường Giải Phóng, Quận Hai Bà Trưng, Hà Nội

Website: <http://nxb.neu.edu.vn> E-mail: nxb@neu.edu.vn
Điện thoại/Fax: (024) 36282486



<i>Chịu trách nhiệm xuất bản:</i>	TS. NGUYỄN ANH TÚ <i>Giám đốc Nhà xuất bản</i>
<i>Chịu trách nhiệm nội dung:</i>	GS.TS. NGUYỄN THÀNH ĐỘ <i>Tổng biên tập</i>
<i>Biên tập:</i>	TRỊNH THỊ QUYÊN
<i>Chế bản vi tính:</i>	TRẦN THỊ HUYỀN TÂM
<i>Thiết kế bìa:</i>	TRẦN THỊ MAI HOA
<i>Sửa bản in và đọc sách mẫu:</i>	TRỊNH THỊ QUYÊN

In 1000 cuốn, khổ 16x24cm tại Xưởng In Trung tâm dịch vụ hỗ trợ đào tạo
Trường Đại học Kinh tế Quốc dân

Địa chỉ: 207 đường Giải Phóng, phường Đồng Tâm, quận Hai Bà Trưng, Hà Nội.

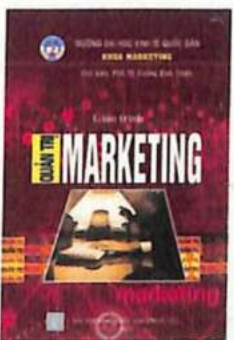
Mã số DKXB: 1533-2017/CXBIPH/9-207/DHKTQD cấp ngày 17/05/2017 và ISBN: 978-604-946-260-3

Số Quyết định xuất bản: 953/QĐ-NXBĐHKTQD cấp ngày 28 tháng 12 năm 2017.

In xong và nộp lưu chiểu quý I năm 2018

Giáo trình LÝ THUYẾT KIỂM TOÁN

**MỜI ĐỘC GIẢ TÌM ĐỌC NHỮNG CUỐN SÁCH HAY
TRONG BỘ SÁCH GIÁO TRÌNH
CỦA TRƯỜNG ĐẠI HỌC KINH TẾ QUỐC DÂN**



Tổng phát hành tại:

**NHÀ SÁCH KINH TẾ QUỐC DÂN
TRUNG TÂM DỊCH VỤ HỖ TRỢ ĐÀO TẠO**

207 Đường Giải Phóng, Quận Hai Bà Trưng, Hà Nội
Tel: (84-024) 36280 280/ 5212 - Fax: (84-024) 3628 5799
Email: nhasachkinhtequocdan@gmail.com
Website: www.neu.edu.vn/ttdichvu.neu.edu.vn



Giá: 72.000VND

TR
T
65

TV

Câu hỏi và bài tập

A. Câu hỏi ôn tập

Câu 01: Trình bày khái niệm về chuẩn mực kiểm toán, ý nghĩa của chuẩn mực kiểm toán và hệ thống chuẩn mực cụ thể của kiểm toán.

Câu 02: Nêu đặc điểm của hệ thống chuẩn mực cụ thể trong từng bộ máy kiểm toán.

Câu 03: Hãy trình bày các vấn đề liên quan tới những chuẩn mực chung của kiểm toán.

Câu 04: Trình bày nội dung Chuẩn mực kiểm toán được chấp nhận phổ biến (GAASs).

Câu 05: Trình bày các chuẩn mực báo cáo kiểm toán được chấp nhận phổ biến và sự thể hiện của nó trong chuẩn mực báo cáo kiểm toán ở Việt Nam.

Câu 06: Giới thiệu về xây dựng chuẩn mực kiểm toán ở Việt Nam.

Câu 07: Một số nhà phân tích cho rằng Chuẩn mực kiểm toán được chấp nhận phổ biến (GAASs) là rất chung chung nên không đưa ra được một sự chỉ đạo hữu ích trong việc thực hiện một cuộc kiểm toán. Những nhà phân tích đó cho rằng các chuẩn mực này cần phải được cụ thể hoá hơn nữa để cho phép các kiểm toán viên có thể nâng cao được chất lượng công việc; với các chuẩn mực như hiện nay chúng không đủ đáp ứng cho việc kiểm toán một cách hoàn hảo. Anh (chị) hãy nhận định ý kiến của mình về đánh giá này qua Chuẩn mực kiểm toán được chấp nhận phổ biến.

Câu 08: Phân biệt Chuẩn mực kiểm toán được chấp nhận phổ biến (GAASs) với các nguyên tắc kế toán được chấp nhận phổ biến (GAAP).

B. Câu hỏi đúng sai và giải thích ngắn gọn

- a. Các tổ chức bộ máy kiểm toán đều áp dụng chung hệ thống chuẩn mực
- b. Các quốc gia đều xây dựng sử dụng hệ thống chuẩn mực riêng dựa trên đặc điểm riêng của mình
- c. Tại Việt Nam hiện nay, đã xây dựng đủ 3 bộ chuẩn mực kiểm toán cho 3 bộ máy kiểm toán

- d. Chuẩn mực kiểm toán có tính chất bất biến, không thay đổi hay điều chỉnh qua thời gian
- e. Chuẩn mực là thước đo đánh giá chất lượng kiểm toán
- f. Kiểm toán nội bộ không cần có chuẩn mực kiểm toán vì chất lượng kiểm toán nội bộ không quá quan trọng như chất lượng kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước hay Kiểm toán độc lập
- g. Kiểm toán viên không bắt buộc phải tuân thủ chuẩn mực kiểm toán
- h. Kiểm toán viên phải tuân thủ chuẩn mực chuyên môn hoặc chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp
- k. Chuẩn mực kiểm toán được xây dựng để bảo vệ uy tín của nghề kiểm toán, đáp ứng niềm tin của công chúng về chất lượng kiểm toán

C. Hãy lựa chọn câu trả lời đúng nhất cho những câu sau đây

10.1. Ý nghĩa của GAAS là:

- a. Những thủ tục kiểm toán thực hiện bởi kiểm toán viên
- b. Thước đo chất lượng công việc của kiểm toán viên
- c. Là tiến trình được sử dụng để thu thập thông tin nhằm xác minh các bảng khai tài chính.
- d. Những mục tiêu kiểm toán nói chung được xác định trong việc thực hiện kiểm toán.

10.2. Khi kiểm toán bảng khai tài chính, kiểm toán viên độc lập cần phải tuân thủ các chuẩn mực kiểm toán được chấp nhận rộng rãi trong tất cả các cuộc kiểm toán:

- a. Không có bất cứ ngoại lệ nào.
- b. Ngoại trừ các cuộc kiểm toán mà kết quả là các báo cáo kiểm toán chấp nhận từng phần.
- c. Ngoại trừ các cuộc kiểm toán mà ở đó một kế toán viên có dính líu tới các báo cáo tài chính chưa được kiểm toán.
- d. Ngoại trừ trong các cuộc rà soát các báo cáo tài chính trong thời gian chuyển tiếp.

10.3. Khi tiến hành kiểm toán thì kiểm toán viên phải xem các chuẩn mực kiểm toán được chấp nhận phổ biến (GAAS) như: