



KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG

Kinh nghiệm của Kiểm toán Quốc gia Vương quốc Anh

II Th.s. ĐẶNG THỊ HOÀNG LIÊN

Theo Kiểm toán Quốc gia Vương Quốc Anh (UKNAO), nếu mục tiêu chính của cuộc kiểm toán là kiểm tra hiệu lực của hệ thống kiểm soát, thì có nghĩa chúng ta đang tiến hành kiểm toán tài chính; còn nếu mục tiêu chính của cuộc kiểm toán là nhằm trả lời các câu hỏi về tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực thì có nghĩa đang tiến hành kiểm toán hoạt động (KTHĐ).

Định nghĩa về KTHĐ

Trong KTHĐ, tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực được UKNAO định nghĩa như sau:

■ **Tính kinh tế:** Giảm thiểu chi phí đầu vào và giữ đúng chất lượng đầu ra.

Ví dụ câu hỏi về kiểm toán tính kinh tế: Bệnh viện có mua các thiết bị theo chất lượng yêu cầu với giá thấp nhất không?

■ **Tính hiệu quả:** Tăng đầu ra mà vẫn giữ nguyên đầu vào; hoặc giảm đầu vào mà vẫn giữ nguyên được đầu ra với chất lượng đảm bảo.

Ví dụ câu hỏi về kiểm toán tính hiệu quả: Thời gian chờ đợi ở bệnh viện có được giảm đi mà không phải mất thêm chi phí, đồng thời chất lượng dịch vụ cũng không bị giảm đi không?

■ **Tính hiệu lực:** Đạt hoặc vượt mức mục tiêu chính sách và đưa ra tác động như đã dự kiến.

Ví dụ câu hỏi về kiểm toán tính hiệu lực: Có phải việc cải thiện môi trường theo kế hoạch là nhờ có sự thay đổi trong chính sách của Bộ không?

Các giai đoạn thực hiện KTHĐ

KTHĐ ở UKNAO thường bao gồm 3 giai đoạn: Lập kế hoạch kiểm toán, thực hiện kiểm toán tại hiện trường và lập báo cáo KTHĐ.

▶▶▶ Lập kế hoạch kiểm toán

Tại UKNAO, việc lập kế hoạch KTHĐ được thực hiện dựa trên 4 bước cơ bản sau:

■ **Bước 1 - Hiểu biết về hoạt động của đơn vị:**

Hiểu biết các hoạt động và mục tiêu của đơn vị được kiểm toán, môi trường bên ngoài và địa vị pháp lý của đơn vị đó;

■ **Bước 2 - Đánh giá rủi ro:**

Xác định và xếp ưu tiên các rủi ro cơ bản có thể ảnh hưởng đến tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực trong các hoạt động, công việc của đơn vị được kiểm toán;

■ **Bước 3 - Thực hiện phân tích các vấn đề:**

Xác định các câu hỏi chính mà KTHĐ phải trả lời;

■ **Bước 4 - Xây dựng kế hoạch kiểm toán:**

Chọn lựa các phương pháp kiểm toán để trả lời được các câu hỏi kiểm toán thông qua cách thu thập và phân tích bằng chứng.

▶▶▶ Thực hiện KTHĐ tại hiện trường

Thực hiện kiểm toán tại hiện trường là việc áp dụng các kỹ thuật kiểm toán nhằm thu thập được bằng chứng kiểm toán cần thiết để trả lời các câu hỏi kiểm toán trong kế hoạch kiểm toán. Khi bắt đầu thực hiện công việc kiểm toán trên hiện trường, kiểm toán viên cần xây dựng chương trình kiểm toán hoặc danh sách các hoạt động cần để trả lời các câu hỏi kiểm toán.

Kinh nghiệm của UKNAO cho thấy, KTHD tại hiện trường thường bao gồm 2 bước chủ yếu đó là: Thu thập dữ liệu và Phân tích dữ liệu.

■ Bước 1 - Thu thập dữ liệu

Các loại dữ liệu cần thu thập trong giai đoạn thực hiện kiểm toán tại hiện trường thường bao gồm 2 loại chính: dữ liệu định lượng và dữ liệu định tính.

- **Dữ liệu định lượng** được thu thập từ: số liệu thống kê của Chính phủ; các ghi chép về hoạt động của đơn vị (khối lượng và giá trị của các khoản chi, đầu ra, sản phẩm, các khoản thu được, nợ chưa thanh toán; chi phí của hoạt động...); dữ liệu hoạt động của đơn vị; dữ liệu về lương trong chi phí nhân sự; xu hướng của dữ liệu (tăng hay giảm); các dữ liệu thông qua chọn mẫu thống kê, sử dụng bảng hỏi và khảo sát...

- **Dữ liệu định tính** được thu thập từ: các dữ liệu bằng hình ảnh quan sát và bằng lời thu thập được thông qua các cuộc phỏng vấn, thảo luận nhóm, quan sát hay từ các tài liệu văn bản; các dữ liệu định tính không có tính thống kê đại diện như dữ liệu định lượng.

Trên cơ sở xác định các dạng dữ liệu cần thu thập, các kiểm toán viên cần phải sử dụng linh hoạt các phương pháp kiểm toán để thu thập các dữ liệu một cách hiệu quả.

Các phương pháp KTHD chủ yếu dùng để thu thập dữ liệu bao gồm:

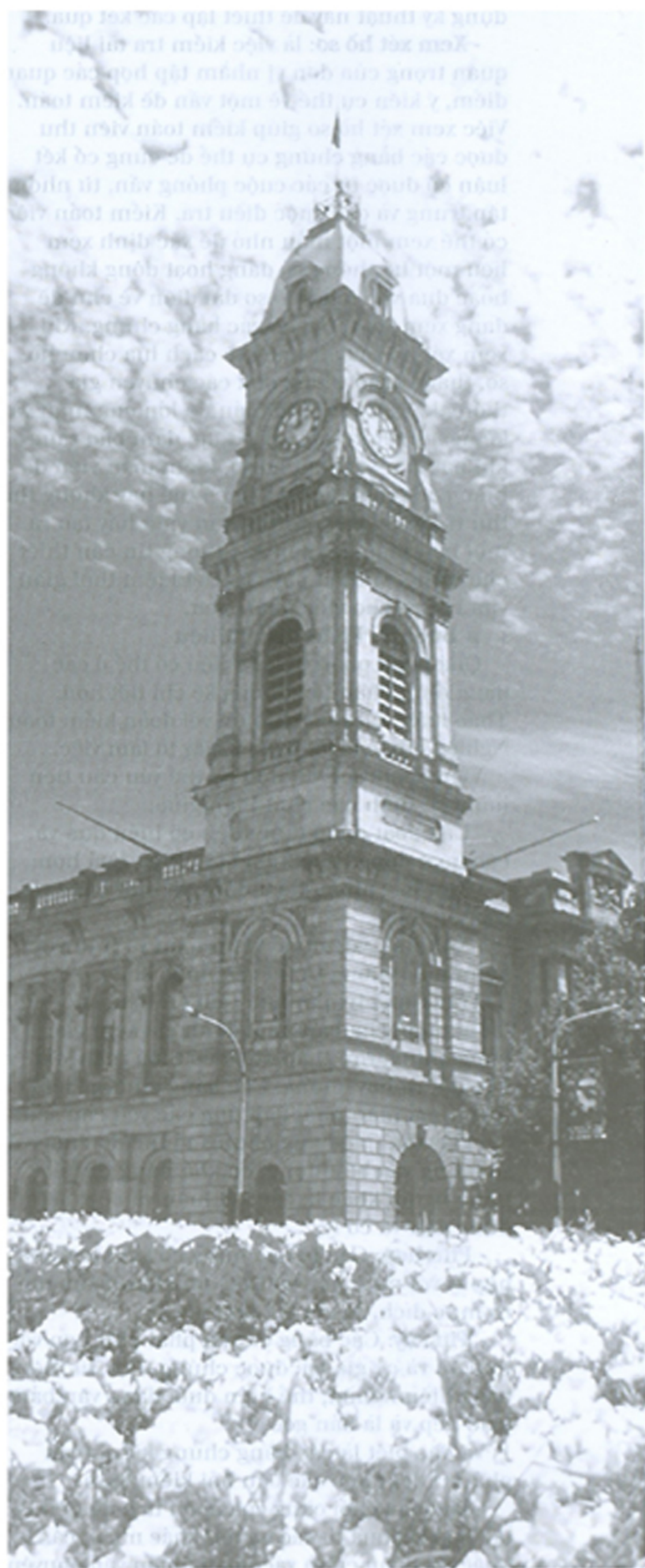
- **Phỏng vấn:** Phỏng vấn thường có 2 dạng

+ Phỏng vấn có cấu trúc là dạng phỏng vấn có kế hoạch phỏng vấn, đưa ra các câu hỏi theo thứ tự, không có gợi ý hay câu hỏi dẫn hướng; không đi ra ngoài phạm vi phỏng vấn; áp dụng cho các chủ đề rộng, phục vụ cho mục đích so sánh và các chủ đề không phức tạp.

+ Phỏng vấn không có cấu trúc là dạng phỏng vấn có hướng dẫn phỏng vấn, đề ra các vấn đề chính; để người bị phỏng vấn tự nói lên ý kiến của mình; chủ đề có thể vượt ra khỏi phạm vi phỏng vấn; dùng cho các chủ đề sâu, chi tiết và phức tạp hơn.

- **Nhóm tập trung:** là nhóm được lựa chọn phù hợp cho một đánh giá kiểm toán. Người hướng dẫn phải biết tập hợp quan điểm của những thành viên trong nhóm thông qua thảo luận nhằm chia sẻ suy nghĩ, quan điểm, quan sát về một vấn đề liên quan đến đánh giá kiểm toán. Thông tin thu thập được qua nhóm tập trung không mang tính đại diện thống kê nhưng vẫn hữu ích.

- **Quan sát:** là kỹ thuật kiểm toán sử dụng để tìm hiểu về quá trình hay kết quả qua việc tiếp cận gần hơn và quan sát bằng mắt hoạt động của quá trình hay kết quả đó. Nên sử



dụng kỹ thuật này để thiết lập các kết quả.

- **Xem xét hồ sơ:** là việc kiểm tra tài liệu quan trọng của đơn vị nhằm tập hợp các quan điểm, ý kiến cụ thể về một vấn đề kiểm toán. Việc xem xét hồ sơ giúp kiểm toán viên thu được các bằng chứng cụ thể để củng cố kết luận có được từ các cuộc phỏng vấn, từ nhóm tập trung và các cuộc điều tra. Kiểm toán viên có thể xem một mẫu nhỏ để xác định xem liệu một hệ thống có đang hoạt động không hoặc dựa vào mẫu hồ sơ đại diện về chủ đề đang xem xét củng cố các bằng chứng. Khi xem xét hồ sơ cần lưu ý về cách lựa chọn hồ sơ, tham khảo ý kiến của các chuyên gia thống kê về cách tính toán độ lớn của mẫu và kế hoạch chọn mẫu phù hợp; đảm bảo rằng khi bắt đầu xem xét hồ sơ, kiểm toán viên đã hiểu các thông tin nào là có thể hay không thể thu thập từ hồ sơ. Kiểm toán viên hãy tạo ra một bản mẫu để điền các thông tin cần thiết cho mình, vì điều này vừa tiết kiệm thời gian vừa hỗ trợ cho việc phân tích.

■ Bước 2 - Phân tích dữ liệu

Quá trình phân tích dữ liệu có thể ở các dạng như: Phân tích thống kê chi tiết hơn; Thảo luận về các phát hiện với đoàn kiểm toán; Nghiên cứu các tài liệu và giấy tờ làm việc...

Việc phân tích dữ liệu có thể yêu cầu tiến hành so sánh các phát hiện giữa:

- Các hoạt động thực hiện có hiệu quả và các hoạt động thực hiện kém hiệu quả hơn;
- Một hay nhiều hoạt động và một cuộc rà soát cụ thể;
- Một lĩnh vực được kiểm toán và lĩnh vực kiểm toán tương tự tại các nước khác.

Trong quá trình phân tích dữ liệu, các kiểm toán viên cần phải đánh giá xem các bằng chứng thu thập được có thoả mãn yêu cầu đặt ra hay không. Các bằng chứng kiểm toán thoả mãn phải đáp ứng các yêu cầu sau:

- **Đầy đủ:** Các bằng chứng có thể đo được về số lượng và chất lượng; có khả năng thuyết phục người khác là các kết luận và đề xuất là đúng đắn và có lý;
- **Phù hợp:** Các bằng chứng có tính logic và hợp lý với mục tiêu và tiêu chí kiểm toán; chỉ rõ mục đích, nguồn và phạm vi.
- **Tin cậy:** Các bằng chứng phải phù hợp với thực tế và có giá trị; được chứng thực từ một hay nhiều nguồn; thể hiện dưới dạng văn bản; trực tiếp và là bản gốc.

Và đặc biệt là các bằng chứng kiểm toán phải trả lời được các câu hỏi kiểm toán.

Giai đoạn cuối cùng của phân tích dữ liệu là tập hợp kết quả từ các nguồn khác nhau; cân nhắc các luận cứ và xác nhận, tham vấn chuyên

gia, tiến hành so sánh và phân tích dữ liệu.

▶▶▶ Lập báo cáo kiểm toán

Theo các chuẩn mực và chính sách lập báo cáo KTHĐ của UKNAO thì Dự thảo báo cáo KTHĐ cần phải được sắp xếp và trình bày một cách thận trọng. Bởi vì, theo UKNAO, vị trí của một cơ quan Kiểm toán tối cao phụ thuộc một phần vào chất lượng và danh tiếng của Báo cáo KTHĐ. Báo cáo cần phải vừa thể hiện sự toàn diện trong nghiên cứu vấn đề, vừa thể hiện sự chính xác trong phân tích và giải thích vấn đề. Việc sử dụng đồ họa cũng đóng một vai trò rất quan trọng trong quá trình lập báo cáo KTHĐ.

Những người đọc báo cáo KTHĐ chủ yếu là những người “bận rộn” - là thành viên của Quốc hội, cán bộ của Chính phủ, giới báo chí truyền thông... nên họ không có thời gian để đọc các báo cáo dày hàng chục trang. Những vấn đề mà người đọc muốn biết thường là: cuộc KTHĐ đã đạt được những kết quả gì; những sai phạm chính của đơn vị là gì; các kiểm toán viên có sáng kiến nào giúp đơn vị được kiểm toán tiết kiệm hơn không...

Vì những lý do trên, nên báo cáo KTHĐ cần bao gồm các phần chính sau:

- **Bố cục chính của báo cáo:** Nội dung, tiêu đề lớn, tiêu đề nhỏ;

Để hình thành được phần Bố cục chính của Báo cáo KTHĐ, các kiểm toán viên cần phải xây dựng Bản tổng hợp các kết quả kiểm toán trên cơ sở chuyển những câu hỏi trong bước Phân tích vấn đề ở giai đoạn Lập kế hoạch kiểm toán thành những câu trả lời dựa trên những bằng chứng kiểm toán thu thập được.

- **Các tóm tắt tổng hợp:** Phần tóm tắt tổng hợp, đoạn kết mỗi phần, các phát hiện chính, kết luận và kiến nghị...

Phần Tóm tắt tổng hợp giúp cho người đọc Báo cáo có thể nắm được những ý chính và các kiến nghị trong Báo cáo KTHĐ một cách dễ dàng.

Định dạng của phần Tóm tắt tổng hợp có thể linh hoạt phụ thuộc vào các phát hiện kiểm toán, nhưng thông thường gồm 3 phần:

+ Phần 1 - Mở đầu

Giới thiệu bối cảnh của cuộc kiểm toán hoặc bước đầu tiên của việc xem xét một sự kiện diễn ra tại đơn vị được kiểm toán.

+ Phần 2 - Phần chính

Nêu ra các phát hiện chính của cuộc kiểm toán gồm những gì xảy ra trước khi kiểm toán (*thành công, thất bại trên thực tế về một vấn đề tại đơn vị được kiểm toán*).

+ Phần 3 - Kết thúc

Đề cập đến những gì “nên làm” hoặc “các



biện pháp giải quyết vấn đề”, hoặc “những bài học rút ra”; Đề xuất các Kết luận và kiến nghị (*điểm chính của Báo cáo kiểm toán*).

Phần kết luận là phần tóm tắt các phát hiện chính của cuộc KTHĐ (*các phát hiện là các kết luận logic rút ra từ bằng chứng đã thu thập*); thường đề cập đến các lĩnh vực có thể cải thiện được về mặt kinh tế, hiệu quả hoặc hiệu lực trong việc sử dụng nguồn lực của các đơn vị được kiểm toán.

Phần kiến nghị là phần đưa ra các biện pháp mà đơn vị có thể thực hiện nhằm cải thiện, sửa đổi hoạt động của mình.

Các kết luận và kiến nghị được gọi là có giá trị khi chúng truyền đạt được các phát hiện đã nghiên cứu một cách chính xác; xây dựng kết cấu trình bày các thông tin phức tạp; và cung cấp khuôn khổ cho các hành động dẫn đến tiết kiệm tài chính hoặc mang lại hiệu quả cao hơn cho đơn vị.

Kết luận và kiến nghị được coi là nội dung chính của Báo cáo KTHĐ vì mục đích chính của việc thực hiện KTHĐ là nhằm tìm ra những kết luận và kiến nghị đối với các đơn vị được kiểm toán. Nó là phần duy nhất được người đọc Báo cáo quan tâm nhất. Nếu kết luận và kiến nghị đưa ra không hợp lý sẽ làm mất uy tín của cơ quan kiểm toán, làm giảm giá trị công việc kiểm toán của cơ quan này.

- **Các phần để nhận biết:** Các bảng biểu, đồ thị, biểu đồ, lược đồ, bản đồ, đoạn văn đóng khung, ảnh chụp...

Ngoài các phần trên, UKNAO còn sử dụng Phụ lục ở phần cuối cùng của Báo cáo để bổ

sung những thông tin chi tiết cho Báo cáo.

Phụ lục này bao gồm các nội dung như:

phương pháp và mục tiêu kiểm toán; các kết quả kiểm toán chi tiết; các số liệu thống kê; định nghĩa các thuật ngữ; tài liệu tham khảo...

Quản lý chất lượng KTHĐ

Để thực hiện cuộc KTHĐ đạt được kết quả tốt, các chuyên gia của UKNAO đánh giá rất cao công tác quản lý chất lượng KTHĐ.

Quá trình quản lý chất lượng KTHĐ được tiến hành đối với cả 3 giai đoạn của quy trình KTHĐ (*giai đoạn Lập kế hoạch kiểm toán, Thực hiện kiểm toán tại hiện trường và Lập Báo cáo KTHĐ*) và do Trưởng đoàn và các Tổ trưởng tổ kiểm toán thực hiện.

Kết luận

Có thể nói, các khâu, các bước trong mỗi giai đoạn KTHĐ của Kiểm toán Quốc gia Vương quốc Anh đều có mối liên hệ chặt chẽ với nhau. Do đó, sự sai sót trong bất kỳ khâu nào cũng có thể dẫn đến sự sai sót trong toàn bộ quá trình kiểm toán. Chính vì vậy, trong quá trình thực hiện KTHĐ, UKNAO tiến hành quản lý chất lượng của từng giai đoạn kiểm toán trên tất cả các mặt: tiến độ thực hiện, nội dung thực hiện và cách thức thực hiện...

Là một nước đi sau trong lĩnh vực KTHĐ, Kiểm toán Nhà nước Việt Nam cần tham khảo kinh nghiệm của các nước có KTHĐ phát triển nói chung và Kiểm toán Quốc gia Vương quốc Anh nói riêng về cả lý luận và thực tiễn kiểm toán hoạt động. **KT**