

Trên thực tế, một số công ty sau khi đã kiểm toán báo cáo tài chính, người ta vẫn còn phát hiện những sai phạm hết sức nghiêm trọng, ví dụ như Công ty xuất nhập khẩu thương mại dầu khí Đồng Tháp và gần đây là công ty ENRON của Mỹ ... đã gây xôn xao dư luận xã hội. Như vậy, trách nhiệm của kiểm toán viên (KTV) đối với việc phát hiện gian lận và sai sót và các công việc KTV phải tiến hành khi đã phát hiện gian lận và sai sót trong báo cáo tài chính của doanh nghiệp là gì?

Theo chuẩn mực kiểm toán quốc tế

Các qui định về trách nhiệm và hướng dẫn nghề nghiệp cho KTV được tập trung ở chuẩn mực kiểm toán quốc tế (International Standard on Auditing- ISA 240) "Gian lận và sai sót". Đối với vấn đề phát hiện gian lận và sai sót:

Theo chuẩn mực này, KTV không chịu trách nhiệm trong việc ngăn ngừa gian lận và sai sót trong báo cáo tài chính của doanh nghiệp, tuy nhiên, KTV có trách nhiệm xây dựng một kế hoạch kiểm toán và áp dụng những thủ tục làm sao cho các gian lận và sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính phải được phát hiện. Điều này được nêu tại điểm 6, 7 của chuẩn mực này: "Chuyên gia kiểm toán không thể và không phải chịu trách nhiệm ngăn ngừa những gian lận và sai sót..." "...Để lập kế hoạch kiểm toán, chuyên gia kiểm toán phải đánh giá rủi ro về những gian lận và sai sót nào đó có thể làm cho báo cáo tài chính bị sai sót trọng yếu và phải thẩm tra ban giám đốc về mọi gian lận hoặc sai sót đáng kể đã được phát hiện". (trích Hệ thống chuẩn mực kiểm toán quốc tế, Nhà xuất bản Tài Chính, Hà Nội- 2000, trang 118). Đồng thời, tại điểm 9 của chuẩn mực này cũng nêu rõ: "Dựa trên đánh giá rủi ro, chuyên gia kiểm toán phải lập những thủ tục kiểm toán để bảo đảm hợp lý rằng những sai sót do gian lận hay lỗi có ảnh hưởng trọng yếu đến toàn bộ báo cáo tài chính đều phải được phát hiện".

Như vậy, mặc dù KTV không có trách nhiệm trong việc ngăn ngừa những gian lận và sai sót, nhưng KTV phải thiết kế những thủ tục kiểm toán để bảo đảm hợp lý rằng những lỗi trọng yếu đều phải

được phát hiện. Tôi xin được nhấn mạnh, trách nhiệm của KTV là phải đưa ra được những thủ tục kiểm toán hợp lý, vì điều này không có nghĩa là KTV sẽ phải phát hiện tất cả những sai phạm của doanh nghiệp. Bên cạnh đó, KTV cũng không thể tránh khỏi những rủi ro do không phát hiện ra những sai sót trọng yếu vì doanh nghiệp cố tình gian lận và vì những hạn chế cố hữu của một cuộc kiểm toán, cụ thể như sau:

- Phương pháp tiến hành kiểm toán là chọn mẫu vì thế không thể kiểm tra hết 100% nghiệp vụ kinh tế phát sinh;

- Rủi ro không phát hiện được những sai sót trọng yếu do gian lận thường cao hơn do sai sót vì doanh nghiệp cố gắng che giấu những hành vi gian lận. Ví dụ như : thông đồng, giả mạo, cố tình không ghi chép nghiệp vụ vào sổ kế toán, không cung cấp hồ sơ cho KTV. Trong những trường hợp doanh nghiệp cố tình che giấu không cung cấp thông tin, KTV có quyền chấp nhận những giải trình, hồ sơ do khách hàng cung cấp;

- Do những hạn chế tiềm tàng của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ của doanh nghiệp nên luôn luôn xảy ra khả năng hệ thống không hoạt động hữu hiệu như dự kiến. Hệ thống kiểm soát nội bộ không thể ngăn chặn được gian lận khi xảy ra trường hợp thông đồng giữa các nhân viên, hoặc khi giám đốc dùng quyền lực lấn át những biện pháp kiểm soát;

- Phần lớn các bằng chứng kiểm toán thu được từ các kỹ thuật phân tích, do đó mang tính suy diễn nhiều hơn tính khẳng định.

Vì những lý do như vừa nêu trên, báo cáo tài chính sau khi được kiểm toán vẫn có khả năng tồn tại sai sót trọng yếu do KTV không phát hiện được, đó là rủi ro kiểm toán. Do vậy, vấn đề này đã được lưu ý tại điểm 12 của chuẩn mực kiểm toán quốc tế (ISA) 240 "Gian lận và sai sót": "KTV luôn luôn chịu những rủi ro không thể tránh khỏi xảy ra khi một số sai sót trọng yếu của báo cáo tài chính không được phát hiện, thậm chí khi cuộc kiểm

Trách nhiệm của kiểm toán viên đối với gian lận và sai sót trong báo cáo tài chính của doanh nghiệp

Thạc sĩ HỒ HỮU THỤY



toán đã được lập kế hoạch và tiến hành theo đúng chuẩn mực kiểm toán quốc tế. (sdd) Đây là lý do đòi hỏi KTV có sự thận trọng nghề nghiệp và có sự nghi ngờ cần thiết trong quá trình kiểm toán khi chưa thu được những bằng chứng đáng tin cậy.

Các công việc KTV phải thực hiện khi đã phát hiện sai sót và gian lận: Khi chuyên gia kiểm toán phát hiện ra những dấu hiệu của sự tồn tại gian lận hay sai sót, KTV phải đánh giá mức độ ảnh hưởng của vấn đề này đến báo cáo tài chính. Nếu vấn đề này ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính, KTV phải tiến hành những thủ tục sửa đổi bổ sung thích hợp. Sau khi tiến hành những thủ tục bổ sung, KTV vẫn không thu thập đủ bằng chứng để loại bỏ sự nghi ngờ về sự tồn tại của gian lận hay sai sót thì KTV cần phải:

- Thông báo vấn đề này cho ban giám đốc trong thời hạn nhanh nhất có thể được. Trong trường hợp gian lận, KTV đánh giá vấn đề này có liên quan đến cấp lãnh đạo của doanh nghiệp KTV cần báo cáo vấn đề này liên lãnh đạo cấp cao hơn. Nếu vấn đề này có liên quan đến cấp lãnh đạo cao nhất thì KTV phải xin ý kiến tư vấn pháp lý để trợ giúp mình trong những thủ tục cần thiết phải tiến hành.

- Thông báo cho người sử dụng báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính, qua ý kiến của KTV trên báo cáo kiểm toán. Cụ thể từng trường hợp như sau:

- Nếu KTV kết luận rằng gian lận hoặc sai sót có ảnh hưởng trọng yếu tới báo cáo tài chính nhưng không được doanh nghiệp điều chỉnh trong báo cáo tài chính thì KTV phải đưa ra ý kiến chấp nhận từng phần hay ý kiến không chấp nhận (tùy thuộc mức độ ảnh hưởng riêng rẽ hay toàn bộ báo cáo tài chính của lỗi trọng yếu đó).

- Nếu doanh nghiệp không cho phép KTV thu thập các bằng chứng kiểm toán đầy đủ, thích hợp để đánh giá gian lận hoặc sai sót có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính hay không, thì KTV phải đưa ra ý kiến chấp nhận từng phần hoặc báo cáo dạng không thể cho ý kiến vì có hạn chế trong phạm vi kiểm toán.

- Thông báo cho cơ quan pháp luật hay cơ quan chủ quản;

- Rút khỏi hợp đồng kiểm toán khi doanh nghiệp không có những biện pháp xử lý thỏa đáng những gian lận và sai sót được phát hiện và những gian lận này có liên quan đến cấp lãnh đạo cao nhất của doanh nghiệp.

Theo qui định của Việt Nam

Về việc phát hiện gian lận và sai sót: Tuy chưa ban hành chuẩn mực kiểm toán Việt Nam 240 "Gian lận và sai sót", nhưng Bộ tài chính đã ban hành chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 250 "Xem xét tính tuân thủ pháp luật và các qui định trong kiểm toán báo cáo tài chính". Theo qui định của chuẩn mực này, KTV và công ty kiểm toán phải chú ý đến những vấn đề sai sót và gian lận của doanh nghiệp trong quá trình thực hiện kiểm toán, đồng thời KTV phải có sự thận trọng nghề nghiệp cần thiết. Cụ thể, tại điểm 2 của chuẩn mực này nêu: "Khi lập kế hoạch và thực hiện các thủ tục kiểm toán, khi đánh giá kết quả và lập báo cáo kiểm toán, KTV và công ty kiểm toán phải chú ý đến vấn đề đơn vị được kiểm toán không tuân thủ pháp luật và các qui định có liên quan có thể ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính. Mặc dù trong một cuộc kiểm toán báo cáo tài chính không thể phát hiện hết mọi hành vi không tuân thủ pháp luật và các qui định có liên quan" (trích Hệ thống chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, quyển 2, do Bộ tài chính phát hành tháng 2-2001, trang 26).

Ngoài ra, trách nhiệm của KTV còn được nêu trong các qui định khác của nhà nước là Nghị định 07/CP ngày 29.01.1994 của Chính phủ ban hành về "Quy chế kiểm toán độc lập trong nền kinh tế quốc dân" và Thông tư 22 TC/ĐKT ngày 19/3/1994 của Bộ tài chính về việc "hướng dẫn thực hiện qui chế kiểm toán độc lập trong nền kinh tế quốc dân". Cụ thể, theo điều 14 của Nghị định 07/CP nêu rõ: "KTV phải thực hiện nhiệm vụ kiểm toán theo đúng các nguyên tắc như sau:

- Tuân thủ pháp luật của Nhà nước Việt Nam.

- Bảo đảm trung thực, độc lập, khách quan, công bằng và bí mật số liệu.

- Tuân thủ các chuẩn mực kiểm toán và kế toán hiện hành của Nhà nước Việt Nam và các chuẩn mực kiểm toán và kế toán quốc tế phổ biến được Nhà nước Việt Nam thừa nhận.

Như vậy, theo các qui định tại Nghị định này, KTV có thể vận dụng chuẩn mực kiểm toán quốc tế để hoàn tất trách nhiệm của mình về vấn đề gian lận và sai sót trong báo cáo tài chính. Về trách nhiệm của KTV, được qui định tại điều 15 của Nghị định 07 KTV có trách nhiệm:

- Chấp hành nghiêm chỉnh các nguyên tắc kiểm toán được qui định tại

điều 14 của qui chế này (được nêu tại mục trên); thực hiện đúng các điều khoản của hợp đồng kiểm toán, chịu trách nhiệm trước pháp luật, trước tổ chức kiểm toán độc lập và trước khách hàng về kết quả kiểm toán và ý kiến nhận xét trong báo cáo kiểm toán.

- Trong quá trình thực hiện nhiệm vụ, KTV không được gây trở ngại, hoặc can thiệp vào công việc điều hành của đơn vị đang kiểm toán và chỉ được nhận phí kiểm toán đã thỏa thuận trong hợp đồng kiểm toán.

- KTV vi phạm qui chế này, vi phạm pháp luật có thể bị thu hồi chứng chỉ KTV và bị xử lý theo pháp luật; nếu gây thiệt hại vật chất cho khách hàng thì phải bồi thường.

Trách nhiệm của KTV khi đã phát hiện sai sót và gian lận

Theo thông tư 22 TC/ĐKT ngày 19/3/1994 của Bộ tài chính về việc "hướng dẫn thực hiện qui chế kiểm toán độc lập trong nền kinh tế quốc dân", tại điều 15 qui định: "Trong quá trình kiểm toán, khi phát hiện đơn vị kiểm toán có hiện tượng vi phạm pháp luật, thì KTV được quyền thông báo và kiến nghị đơn vị có biện pháp sửa chữa sai phạm và có quyền ghi ý kiến của mình vào báo cáo kiểm toán". "KTV có quyền khước từ làm kiểm toán cho khách hàng nếu xét thấy không đủ điều kiện hoặc không đủ khả năng để kiểm toán". Ngoài ra, như đã qui định tại điều 14 của Nghị định 07 các KTV có thể vận dụng các qui định cụ thể tại chuẩn mực kiểm toán quốc tế ISA 240 để có những hành xử thích hợp.

Xuất phát từ vấn đề rủi ro kiểm toán và những hành xử của KTV khi đã phát hiện gian lận và sai sót trong báo cáo tài chính, người sử dụng báo cáo tài chính đã được kiểm toán cần lưu ý đến ý kiến của KTV đã trình bày trên báo cáo kiểm toán; và khi sử dụng những thông tin tài chính đã kiểm toán cũng cần lưu ý rằng vẫn có những khả năng những sai sót trọng yếu tồn tại. Tuy nhiên, suy cho cùng, kiểm toán báo cáo tài chính là một biện pháp hữu hiệu để phát hiện gian lận và sai sót, vì báo cáo tài chính đã được kiểm tra bởi những chuyên gia trong lĩnh vực tài chính kế toán. Đây cũng là lý do đòi hỏi KTV phải đạt được một trình độ nhất định và có sự thận trọng nghề nghiệp cần thiết để đáp ứng yêu cầu công việc và sự mong đợi của người sử dụng báo cáo tài chính ■