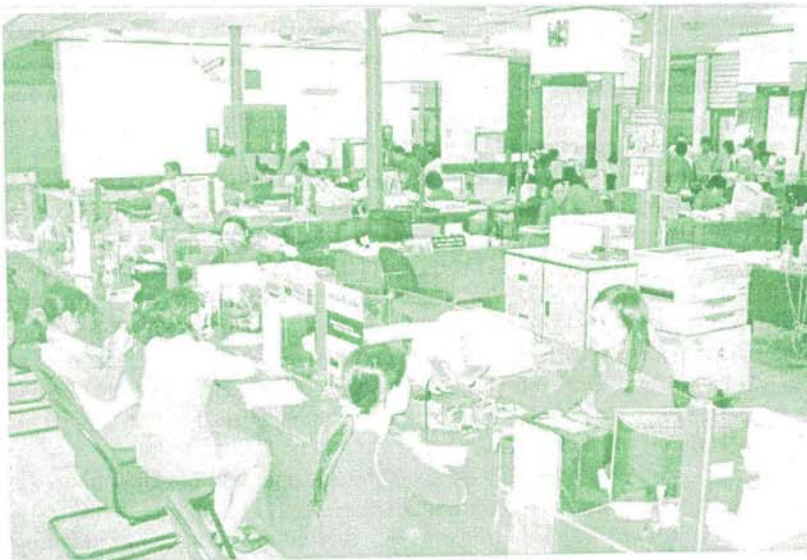


Đôi nét về tiêu chuẩn đánh giá trong kiểm toán hoạt động

Thạc sĩ ĐOÀN VĂN HOẠT



Tiêu chuẩn (còn được gọi là chuẩn mực) là những nguyên tắc, hoặc những định chuẩn có tính hướng dẫn và làm cơ sở để so sánh và đánh giá mức độ đạt được của một hoạt động hay một đối tượng nào đó. Trong mọi cuộc kiểm toán, nếu không có tiêu chuẩn sẽ không có căn cứ để so sánh và như vậy cũng sẽ không có cơ sở cho những phát hiện, kết luận và kiến nghị của kiểm toán viên. Ngoài ra, việc thiết lập trước các tiêu chuẩn còn giúp cho kiểm toán viên có được một nhận thức rõ ràng ngay từ khi bắt đầu công việc về những vấn đề cần quan tâm trong quá trình kiểm toán, thay vì hy vọng là sẽ tình cờ phát hiện ra những vấn đề cần thiết đó.

Trong kiểm toán báo cáo tài chính, các chuẩn mực kế toán hiển nhiên được kiểm toán viên sử dụng làm tiêu chuẩn để đánh giá và nhận xét về các báo cáo tài chính. Các chuẩn mực kế toán, mà mọi người đều biết, là hệ thống nguyên tắc kế toán được chấp nhận phổ biến ở hầu hết các quốc gia và chúng đã được thiết lập qua thực tiễn và nghiên cứu

trong nhiều thế kỷ.

Tuy nhiên, vấn đề trên hoàn toàn không giống như trong kiểm toán hoạt động. Thứ nhất, do loại kiểm toán này mới phát triển bắt đầu từ những năm 70 nên chưa có một quá trình lịch sử lâu dài, cũng như nhiều công trình nghiên cứu thực tiễn về nó. Thứ hai, về quan điểm nhận thức và cách thức áp dụng ở các nước cũng như ở từng tổ chức kiểm toán vẫn còn có sự khác biệt. Thứ ba, đó là tính đa dạng về hoạt động và chức năng của các đối tượng kiểm toán, chính điều này dẫn đến việc không có những tiêu chuẩn chung dùng trong kiểm toán hoạt động. Vì vậy, trong kiểm toán hoạt động, kiểm toán viên sẽ thực hiện công việc khó khăn hơn nhiều so với khi kiểm toán báo cáo tài chính.

Bài viết này nhằm giới thiệu những nét cơ bản về tiêu chuẩn dùng để đánh giá đối tượng được kiểm toán trong kiểm toán hoạt động trên các phương diện: định nghĩa, phân loại, cơ sở thiết lập, và những đặc tính và phương thức để xác định thế nào là những tiêu chuẩn được xem là "lý tưởng". Để tránh nhầm lẫn

đối với bạn đọc, thuật ngữ "tiêu chuẩn kiểm toán" trong bài viết này được hiểu đó là những chuẩn mực thiết lập để đánh giá đối tượng kiểm toán chứ không phải là chuẩn mực để hướng dẫn và đánh giá chất lượng công việc của kiểm toán viên.

1. Định nghĩa về tiêu chuẩn trong kiểm toán hoạt động

Trước khi tìm hiểu những vấn đề khác về tiêu chuẩn kiểm toán hoạt động, chúng ta cần có cái nhìn về quan điểm của các nhà nghiên cứu hiện nay đối với vấn đề này như thế nào?

Trong hầu hết các tài liệu về kiểm toán hoạt động hoặc có liên quan, chúng ta thường hay bắt gặp những định nghĩa hay khái niệm về tiêu chuẩn kiểm toán như sau :

"Tiêu chuẩn kiểm toán là những chuẩn mực hợp lý và có thể đạt tới được của một hoạt động và thủ tục kiểm soát mà dựa vào đó có thể đánh giá sự tuân thủ, sự đầy đủ của các hệ thống quản lý và những thực tiễn, cũng như tính kinh tế, tính hiệu quả và sự hữu hiệu của các hoạt động."(1)

"Tiêu chuẩn là các chuẩn mực, thước đo để đánh giá, những mong đợi của những cái gì đó sẽ tồn tại, những thông lệ tốt nhất, và những định chuẩn mà dựa vào đó để so sánh hoặc đánh giá hoạt động... Trong việc lựa chọn tiêu chuẩn, kiểm toán viên có trách nhiệm sử dụng tiêu chuẩn hợp lý, có thể đạt được, và phù hợp với các mục tiêu của cuộc kiểm toán hoạt động."(2)

"Tiêu chuẩn kiểm toán là những chuẩn mực hợp lý và có thể đạt tới được mà dựa vào đó có thể đánh giá được tính kinh tế, tính hiệu quả và sự hữu hiệu của các hoạt động."(3)

"Tiêu chuẩn kiểm toán là một tập hợp các chuẩn mực hợp lý và có thể đạt tới được của một hoạt động"(4)

Tuy có đôi chút khác biệt, nhưng hầu như mọi định nghĩa đều chú trọng và thống nhất ở hai thuật ngữ, đó là "hợp lý"(reasonable) và "có thể đạt tới được"(attainable). "Hợp lý" ở đây, có thể hiểu là các tiêu chuẩn kiểm toán được kiểm toán viên thiết lập dựa trên những cơ sở đáng tin cậy và phù hợp với đối tượng được kiểm toán nên được nhiều người đồng tình. Còn "Có thể đạt tới được" có thể hiểu là kiểm toán viên

sử dụng chúng để đạt được mục đích của cuộc kiểm toán là có thể đánh giá đúng đắn các đối tượng kiểm toán ở mức độ cao, chứ không phải là ở mức độ tuyệt đối, và tạo được sự tin cậy đối với người sử dụng.

2. Phân loại tiêu chuẩn trong kiểm toán hoạt động

Tiêu chuẩn kiểm toán hoạt động cũng có thể phân loại theo nhiều cách khác nhau. Tuy nhiên, trong những tài liệu về kiểm toán hoạt động ít thấy đề cập đến việc phân loại tiêu chuẩn kiểm toán hoạt động, nhưng nếu có thường chỉ phân loại theo mức độ để đánh giá và theo từng khía cạnh cụ thể của đối tượng kiểm toán (tính kinh tế, tính hiệu quả, sự hữu hiệu). Nếu theo mức độ đánh giá, chúng được phân thành hai loại là tiêu chuẩn chung và tiêu chuẩn cụ thể.

• Tiêu chuẩn chung

Tiêu chuẩn chung là những quy định hoặc nguyên tắc có tính khái quát – chưa căn cứ cụ thể – cho một hoạt động được xem là hợp lý và có thể chấp nhận được. Ví dụ về việc thiết lập tiêu chuẩn chung khi xem xét việc sử dụng một thiết bị là “thiết bị phải được sử dụng một cách tối ưu”.

Một vài tác giả cho rằng tiêu chuẩn chung đôi khi được thiết lập chỉ căn cứ trên sự cảm nhận chung về một hoạt động nào đó. Chẳng hạn như, các thủ tục hành chính trong một tổ chức có thể quá “rườm rà” dẫn đến hoạt động không có hiệu quả. Thậm chí chỉ cần xem xét lại một cách tổng thể các thủ tục đó, kiểm toán viên cũng có thể phát hiện được những khía cạnh cần phải đơn giản hoá. Như vậy, các kiểm toán viên phải hiểu biết về những thông lệ trong quản lý được chấp nhận phổ biến ở những đơn vị khác. Và trong trường hợp này, những thông lệ đó có thể được chấp nhận như là tiêu chuẩn chung trong kiểm toán.

• Tiêu chuẩn cụ thể

Đó là những tiêu chuẩn được dùng để đánh giá cho các hoạt động cụ thể và theo từng phương diện đánh giá (tính kinh tế, tính hiệu quả và sự hữu hiệu của hoạt động). Như vậy, tiêu chuẩn cụ thể phải có mối liên hệ mật thiết với từng hoạt động riêng biệt trong từng phạm vi cụ thể và đòi hỏi kiểm toán viên phải hiểu biết đầy đủ những nội dung chi tiết của hoạt động này. Ví dụ, khi kiểm toán

một dự án về năng lượng, tiêu chuẩn cụ thể có thể bao gồm những quy định cho hoạt động như: lượng nhiên liệu tiêu hao để phát được 1 kwh điện, giá thành cho mỗi đơn vị điện năng, thời gian ngừng hoạt động để bảo dưỡng nhà máy điện, tỷ lệ chi phí bảo dưỡng bình quân so với tổng số chi phí xây dựng và sản lượng điện dự kiến sản xuất ...

Chính vì thế, nếu kiểm toán viên chưa hiểu biết về hoạt động thì họ không thể nào thiết lập được các tiêu chuẩn kiểm toán cụ thể một cách hợp lý được.

Ngoài ra, tiêu chuẩn cụ thể cũng phải có mối liên hệ mật thiết với các mục tiêu, các chương trình, các hoạt động kiểm soát của một đơn vị và cả những vấn đề về mặt pháp lý có liên quan đến đơn vị. Tiêu chuẩn cụ thể phần lớn xuất phát từ những mục tiêu đặt ra cho từng hoạt động cụ thể (như dự án, chương trình). Ví dụ, một chương trình phòng chống bệnh sốt rét có mục tiêu là phải loại bỏ căn bệnh này trong một khoảng thời gian nhất định, hoặc dự án xây dựng một con đường cao tốc yêu cầu phải hoàn thành trong một khoảng thời gian nhất định...

3. Cơ sở thiết lập tiêu chuẩn kiểm toán hoạt động

Để thiết lập các tiêu chuẩn thích hợp với từng đối tượng kiểm toán, kiểm toán viên có thể dựa trên nhiều cơ sở khác nhau. Bên cạnh đó, việc chọn lựa những cơ sở được xem là thích hợp và đáng tin cậy còn phụ thuộc vào sự xét đoán nghề nghiệp của kiểm toán viên. Thực tiễn và kinh nghiệm kiểm toán ở một số nước chỉ ra những thông tin và tài liệu cơ bản dưới đây làm cơ sở thiết lập các tiêu chuẩn kiểm toán hoạt động:

- Những kế hoạch, như tài liệu nghiên cứu về tính khả thi của một dự án hoặc kế hoạch đã phê chuẩn.
- Các báo cáo tài chính của đơn vị.
- Các báo cáo chi tiêu.
- Tiêu chuẩn được thiết lập bởi cơ quan kiểm toán khác.
- Những đơn vị có hoạt động tương tự được kiểm toán.
- Những quy định liên quan đến hoạt động được thiết lập bởi những tổ chức quốc tế.
- Những chính sách và đường lối của chính phủ.
- Những luật lệ, quy tắc, quy định.

- Những ấn phẩm chuyên môn.
- Những công bố của các tổ chức chuyên ngành hoặc những tổ chức soạn thảo quy định.
- Những hoạt động trong quá khứ của đơn vị.
- Những quy định về hoạt động được kiểm toán do lãnh đạo đơn vị đặt ra.

Hoặc như trong chuẩn mực kiểm toán hoạt động của cơ quan kiểm nhà nước Hoa Kỳ (GAO) cũng chỉ đưa ra một vài ví dụ có thể được sử dụng làm tiêu chuẩn kiểm toán:

- “a. Mục đích hoặc mục tiêu được quy định bởi luật lệ hoặc quy định hoặc được thiết lập bởi các quan chức của đơn vị được kiểm toán,
- b. Các chính sách và các thủ tục được thiết lập bởi các quan chức của đơn vị được kiểm toán.
- c. Các chuẩn mực hoặc các quy phạm trong kỹ thuật,
- d. Các ý kiến của chuyên gia,
- e. Hoạt động ở kỳ trước,
- f. Hoạt động ở những đơn vị tương tự,
- g. Hoạt động trong khu vực tư nhân, hoặc
- h. Những thông lệ tốt nhất của những hàng đầu. (5)

Các kiểm toán viên dựa vào các những thông tin và tài liệu nêu trên để thiết lập các tiêu chuẩn kiểm toán phù hợp với thực tế. Trong quá trình thiết lập tiêu chuẩn cần phải xét đến những điều kiện cụ thể trong nước. Ví dụ, sẽ không hợp lý nếu áp dụng tiêu chuẩn về chất lượng nước sinh hoạt của Tổ chức y tế thế giới (WHO) cho một nước chậm phát triển, bởi lẽ, đơn giản là tại những nước này khả năng tạo ra được chất lượng nước sinh hoạt theo tiêu chuẩn quốc tế là một vấn đề rất khó khăn. Cho nên nếu chấp nhận những tiêu chuẩn áp dụng ở các nước phát triển, kiểm toán viên cần điều chỉnh chúng cho phù hợp và nên tham khảo ý kiến của các chuyên gia.

4. Những đặc tính của tiêu chuẩn kiểm toán

Khi thiết lập các tiêu chuẩn kiểm toán, kiểm toán viên bao giờ cũng kỳ vọng rằng chúng sẽ đáp ứng được những mong đợi cao nhất, tức là sẽ giúp họ đánh giá và đưa ra kết luận xác đáng về

đối tượng kiểm toán. Điều này cũng có nghĩa là chúng sẽ phù hợp nhất đối với đối tượng kiểm toán và thích hợp nhất với điều kiện hiện tại, do đó sẽ được kiểm toán viên và nhà quản lý của đơn vị được kiểm toán cùng chấp nhận. Nếu sử dụng tiêu chuẩn không "hợp lý" sẽ dẫn tới kết luận về hoạt động của đơn vị cũng không "hợp lý". Vì vậy, vấn đề được đặt ra ở đây là làm thế nào để xác định được những tiêu chuẩn đưa ra là có "hợp lý" hay chưa.

Các nhà nghiên cứu cố gắng đưa ra những đặc tính để xem xét sự "hợp lý" các tiêu chuẩn đã được thiết lập. Tuy nhiên, qua những tài liệu tham khảo, chúng tôi nhận thấy rằng họ vẫn chưa đạt được sự thống nhất cao về số lượng của các đặc tính đó. Do vậy, chúng tôi chỉ giới thiệu những đặc tính có thể được phân lớn mọi người đồng tình, đó là:

- Tính đáng tin cậy: Giúp đưa ra được những kết luận thống nhất nếu chúng được các kiểm toán viên khác áp dụng vào trong những tình huống đó.
- Tính khách quan: Chúng được thiết lập mà không có thành kiến của kiểm toán viên hoặc lãnh đạo đơn vị được kiểm toán.
- Tính hữu ích: Giúp phát hiện và đưa ra kết luận đáp ứng được nhu cầu thông tin của người sử dụng.
- Tính có thể hiểu được: Chúng phải được trình bày rõ ràng và tránh sự giải thích lệch lạc.
- Tính có thể so sánh được: Chúng phải nhất quán với tiêu chuẩn được sử dụng để kiểm toán cho những đơn vị hoặc hoạt động tương tự khác và với tiêu chuẩn đã được dùng để kiểm toán cho chính đơn vị đó trước đây.
- Tính đầy đủ: Nghĩa là việc thiết lập các tiêu chuẩn phải đầy đủ để đánh giá tất cả khía cạnh chủ yếu của hoạt động và tất cả các tình huống trong thực tiễn.
- Tính thích hợp: Nghĩa là phải phù hợp với các đặc điểm của đơn vị được kiểm toán.
- Tính chấp nhận được: Nghĩa là chúng được lãnh đạo đơn vị được kiểm toán và kiểm toán viên chấp nhận dựa trên những cơ sở hợp lý.

Tất cả những đặc tính nêu trên rất hữu ích trong việc xác định tiêu chuẩn và đánh giá sự "hợp lý" của chúng, và chúng có thể được xem như là "tiêu

chuẩn của tiêu chuẩn kiểm toán"

5. Phương thức để xác định tiêu chuẩn kiểm toán

Do đặc thù của loại hình kiểm toán này nên không có một nguyên tắc cứng nhắc hay khuôn khổ nào trong việc thiết lập tiêu chuẩn kiểm toán, nên các nhà nghiên cứu đã cố gắng đưa ra một vài gợi ý (có thể đó là những kinh nghiệm có được từ những cuộc kiểm toán trước đây) dưới đây nhằm hỗ trợ cho kiểm toán viên khi thiết lập chúng:

a) Kiểm toán viên nên cố gắng hình dung các phần khác nhau của chương trình trong dự án, hoặc của các công việc. Mỗi dự án hoặc công việc thường trải qua các bước như nghiên cứu tính khả thi, lập kế hoạch, dự toán về tài chính, tiến hành thực hiện, đưa vào hoạt động và đánh giá kết quả. Trong mỗi giai đoạn của dự án hoặc công việc, kiểm toán viên phải cố gắng trả lời câu hỏi sau đây: "Nhà quản lý giỏi nên làm gì để thực hiện và kiểm soát giai đoạn này của dự án?". Để trả lời câu hỏi này, kiểm toán viên có thể phải xem xét một hoặc mọi cơ sở để thiết lập tiêu chuẩn.

b) Kiểm toán viên nên nghiên cứu các thủ tục và các chính sách của đơn vị vì chúng có thể giúp họ xây dựng tiêu chuẩn. Ví dụ, khi kiểm toán cơ quan cấp hộ chiếu, định mức về chi phí và thời gian sẽ trở thành tiêu chuẩn để đánh giá tính hiệu quả của cơ quan này. Nếu trong trường hợp kiểm toán viên nhận thấy đơn vị được kiểm toán thiếu những thủ tục nào đó, kiểm toán viên nên tìm một đơn vị khác có hoạt động tương tự có những thủ tục mà đơn vị đang được kiểm toán không có và chấp nhận những thủ tục đó để làm tiêu chuẩn kiểm toán.

c) Đôi khi kiểm toán viên có thể đưa ra những tiêu chuẩn kiểm toán dựa vào những mong đợi của những người sử dụng dịch vụ. Điều này được thực hiện bằng cách phỏng vấn những người sử dụng hoặc bằng cách đề nghị người sử dụng điền vào bảng câu hỏi. Những câu hỏi này phải tập trung vào những mong đợi của họ đối với mức độ phục vụ của những đơn vị được kiểm toán. Ví dụ, khi kiểm toán một bệnh viện, các kiểm toán viên phát hiện họ có quy định thời gian chờ đợi trước khi bệnh nhân nhận giường bệnh đối với một ca đại phẫu hay không. Lúc này, kiểm toán viên có thể phỏng

vấn những bệnh nhân chờ nhận giường bệnh và xác định khoảng thời gian tối thiểu mà họ cho là hợp lý. Sau đó, kiểm toán viên có thể thảo luận với lãnh đạo của bệnh viện về những mong muốn này để có được sự thống nhất về khoảng thời gian chờ đợi. Như vậy, kết quả trên sẽ trở thành tiêu chuẩn kiểm toán trong trường hợp này.

d) Ngoài ra kiểm toán viên cũng có sử dụng phương pháp khác để đưa ra các tiêu chuẩn như phân tích các dữ liệu hoạt động trong quá khứ của đơn vị được kiểm toán.

Tóm lại:

Trong kiểm toán hoạt động, kiểm toán viên phải cố gắng đánh giá đúng đắn đối tượng được kiểm toán để đáp ứng được những mong đợi của những đối tượng sử dụng kết quả của cuộc kiểm toán. Thế nhưng, một trong những vấn đề khó khăn và phức tạp nhất đối với loại hình kiểm toán này lại chính là phải thiết lập cho được các tiêu chuẩn kiểm toán. Do tiêu chuẩn trong kiểm toán hoạt động thường là những cái không có sẵn, nên mọi nỗ lực của kiểm toán viên trong việc tìm kiếm để tạo ra được các tiêu chuẩn kiểm toán được xem là "lý tưởng" nhất dựa trên sự hiểu biết của mình, có kết hợp với những nguồn tài liệu và thông tin khác để được mọi người chấp nhận, sẽ góp phần rất lớn để tạo nên sự thành công của cuộc kiểm toán ■

Chú thích:

- (1) Manual on Value - for - Money Audit. Office of the Auditor General of Canada, December 2002.
 - (2) Đoạn 7.28, p 141, Government Audit Standards, United States General Accounting Office, June 2003.
 - (3) Value for Money Audit Process, Mr Kadasamy, Deputy Auditor General.
 - (4) Tài liệu của Cơ quan kiểm toán và kiểm soát Ấn Độ - Kinh nghiệm về kiểm toán hoạt động và các phương pháp quản lý kiểm toán, Hà Nội, tháng 8.2002.
 - (5) Đoạn 7.28, p 141, Government Audit Standards, United States General Accounting Office, June 2003
- Tài liệu tham khảo:**
1. Tài liệu của Cơ quan kiểm toán và kiểm soát Ấn Độ - Kinh nghiệm về kiểm toán hoạt động và các phương pháp quản lý kiểm toán, Hà Nội, tháng 8.2002.
 2. Manual on Value for Money Audit, Office of the Auditor General of Canada, December 2002.
 3. Value for Money Audit Process, Mr Kadasamy, Deputy Auditor General.
 4. Government Audit Standards, United States General Accounting Office, June 2003
 5. Một số tài liệu khác.