

TS. PHAN TRUNG KIÊN

# Giáo trình KIỂM TOÁN

NHÀ XUẤT BẢN GIÁO DỤC VIỆT NAM

[www.lib.hau.edu.vn](http://www.lib.hau.edu.vn) - [www.lib.hau.edu.vn](http://www.lib.hau.edu.vn) - [www.lib.hau.edu.vn](http://www.lib.hau.edu.vn) - [www.lib.hau.edu.vn](http://www.lib.hau.edu.vn) - [www.lib.hau.edu.vn](http://www.lib.hau.edu.vn)

# Chương 1

## TỔNG QUAN VỀ KIỂM TOÁN VÀ TỔ CHỨC KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP

### 1.1. BẢN CHẤT CỦA KIỂM TOÁN

#### 1.1.1. Sự cần thiết phải kiểm toán

Ngày nay, kiểm toán đã trở thành một nhân tố không thể thiếu trong quản lý nói chung và quản trị doanh nghiệp nói riêng. Ngay từ khi xuất hiện, kiểm toán đã chứng minh vai trò to lớn của mình đối với quản lý. Cùng với sự phát triển không ngừng của nền kinh tế, xu hướng hội nhập và sự biến động phức tạp của môi trường kinh doanh, các nhà quản lý sử dụng kiểm toán như một phương sách quản lý hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp. Kiểm toán không những đáp ứng được yêu cầu quản trị trong nội bộ, mà còn đáp ứng yêu cầu của những người sử dụng thông tin báo cáo tài chính bên ngoài. Vì vậy, kiểm toán đã mang lại lợi ích to lớn cho doanh nghiệp và cho những đối tượng sử dụng thông tin do doanh nghiệp cung cấp với trách nhiệm và sự thận trọng nghề nghiệp đúng mực.

Kiểm toán xuất hiện từ rất sớm: Ở thời kỳ đầu, kiểm toán tồn tại dưới hình thức những hoạt động kiểm tra đơn lẻ và giới hạn trong một vài lĩnh vực. Trong những giai đoạn tiếp theo, kiểm toán phát triển và không ngừng hoàn thiện với việc phối hợp cùng nhiều hoạt động và mở rộng sang nhiều lĩnh vực bao gồm cả lĩnh vực tài chính, phi tài chính, trong đơn vị công ích và các đơn vị hoạt động kinh doanh. Trải qua quá trình phát triển, kiểm toán có nhiều thay đổi về bản chất và nhận thức đối với một hoạt động kiểm tra, kiểm soát đặc biệt như kiểm toán. Sự phát triển này hoàn toàn phù hợp nhằm đảm bảo cho kiểm toán vẫn và sẽ đáp ứng được đầy đủ những nhu cầu khác nhau của quản lý trong điều kiện môi trường kinh doanh luôn luôn biến động.

Lịch sử các giai đoạn phát triển của kiểm tra tài chính cho thấy, có nhiều hình thức kiểm tra khác nhau được vận dụng ở khu vực công. Ban đầu, các hoạt động kiểm tra thường tập trung vào kiểm tra đối với những cá nhân có liên quan tới quản lý các quỹ (tiền) có nguồn gốc từ thuế hay từ ngân sách, đặc biệt là những nghiệp vụ thanh toán. Vào thời kỳ Đế chế Roman, những hoạt động tương tự được thực hiện định kỳ với mục đích kiểm tra các báo cáo số liệu (kế toán) về công quỹ (do cá nhân quản lý công quỹ lập). Sau đó, một công chức cao cấp đọc báo cáo kế toán trước nhà vua và các quan. Người đọc cũng là người nghe thông tin trên báo cáo. Vì thế, từ AUDITOR (*người nghe*) bắt nguồn từ đó. Sau khi Đế chế Roman sụp đổ, nhiều thương gia nước Ý đã sử dụng KTV giúp họ kiểm tra ghi chép của thuyền trưởng sau mỗi chuyến buôn. Như vậy, hoạt động kiểm toán hoặc tương tự như kiểm toán đã xuất hiện khoảng giữa thế kỷ XVI. Trong giai đoạn này, lần đầu tiên kiểm toán được thiết kế để kiểm tra về tính trung thực trong lập và trình bày thông tin và về trách nhiệm của họ. Trong các giai đoạn phát triển tiếp theo, kiểm toán đã có nhiều thay đổi trong mục tiêu và các thủ tục kiểm toán, cách thức tiếp cận,... Sự thay đổi là cần thiết đáp ứng yêu cầu ngày càng cao của quản lý và những người sử dụng thông tin. Sự thay đổi tích cực của kiểm toán cũng thể hiện trong quá trình phát triển cả về lý thuyết và thực hành kiểm toán.

Quan niệm về kiểm toán trước đây cho rằng, kiểm toán là sự “lắng nghe” nhưng ngày nay, quan niệm này không còn thích hợp. KTV trước hết phải là “một người nghe tốt” và phải có khả năng thực hiện được nhiều công việc khác nhau để có thể làm việc hiệu quả. Nước Anh và thế giới đã chứng kiến sự phát triển mạnh mẽ của các đơn vị kinh doanh quy mô lớn sau cách mạng công nghiệp. Trong bối cảnh đó, nhà quản lý có xu hướng sử dụng ý kiến của những cá nhân – là các chuyên gia, hơn những nhân viên kiểm tra nghiệp dư. Đối với nhà đầu tư (ví dụ các cổ đông), họ gặp nhiều khó khăn trong giám sát khi mà hoạt động kinh doanh của công ty (nơi họ đã đầu tư) phát triển mở rộng đa ngành, đa lĩnh vực. Trong môi trường kinh doanh phức tạp, đa dạng, các nhà đầu tư đã tìm đến sự “bảo vệ” và “đảm bảo” cho những khoản đầu tư vào các công ty bằng những dịch vụ của các công ty kiểm toán độc lập. Ở Việt Nam trong giai đoạn trước năm 1986, với cơ chế quản lý kế hoạch hoá trong đó chủ sở hữu và chủ thể quản lý tài sản là một, kiểm toán chưa xuất hiện. Sau năm 1986, với chính sách cải cách nền kinh tế, chuyển đổi từ cơ chế quản lý kế hoạch hoá sang kinh tế thị trường thì nhu cầu kiểm toán xuất hiện và nhanh chóng phát triển. Đây cũng là điểm khởi đầu cho sự phát triển cả về lý luận và thực hành kiểm toán ở Việt Nam.

Như vậy, cho dù điều kiện hình thành và phát triển của kiểm toán có khác nhau nhưng kiểm toán phát sinh và phát triển đều xuất phát từ nhu cầu của người sử dụng nói chung và nhà quản lý doanh nghiệp nói riêng. Các đối tượng sử dụng thông tin kiểm toán rất đa dạng, có thể là nhà quản lý cao cấp, giám đốc, cổ đông, các định chế tài chính, các cơ quan chính phủ, các chuyên gia, nhà hoạch định chính sách, những nhà đầu tư tiềm năng, người tiêu dùng,... Các đơn vị được kiểm toán gọi là *khách thể kiểm toán* (auditee). Khách thể kiểm toán cũng rất đa dạng, có thể là đơn vị kinh doanh, các bộ phận của Chính phủ, các tổ chức phi lợi nhuận, bộ phận hay phòng ban của một đơn vị hoạt động kinh doanh,...

Khách thể kiểm toán cung cấp thông tin về các hoạt động của đơn vị cho các đối tượng sử dụng khác nhau bao gồm cả bên trong và bên ngoài doanh nghiệp. Trong phạm vi một cuộc kiểm toán, khách thể kiểm toán có trách nhiệm hợp tác, cung cấp thông tin cho KTV. Tuy nhiên, giá trị tinh hữu dụng của thông tin có thể bị ảnh hưởng vì nhiều nguyên nhân khác nhau. Một số yếu tố chính có thể ảnh hưởng tới chất lượng thông tin do khách thể kiểm toán cung cấp gồm:

- Dựa vào “*sự hiểu biết*” hoặc “*kỹ năng*” của mình, khách thể kiểm toán có thể cung cấp hoặc không cung cấp thông tin có ích cho người sử dụng;
- Người sử dụng thông tin thường không có khả năng đánh giá tinh hữu dụng của thông tin do khách thể kiểm toán cung cấp vì những hạn chế trong việc kiểm tra thông tin, thiếu bằng chứng, thiếu kỹ năng để phân tích và hiểu biết về những thông tin ấy,...;
- Khách thể kiểm toán cũng có lợi ích từ việc cung cấp thông tin về hoạt động của đơn vị. Vì vậy, nếu *xung đột lợi ích* xảy ra giữa khách thể kiểm toán và người sử dụng thông tin thì xung đột ấy có thể ảnh hưởng tiêu cực tới độ tin cậy của thông tin cung cấp cho người sử dụng. Chẳng hạn, người chịu trách nhiệm đối với một hoạt động với người cung cấp thông tin về hoạt động,... Trong trường hợp này, người sử dụng thông tin phải tìm kiếm sự “*đảm bảo*” về độ tin cậy của thông tin được cung cấp. Đây là một yêu cầu tất yếu nhằm đảm bảo lợi ích của họ. Thông thường, KTV tập trung vào *khả năng ghi chép đầy đủ, đúng mục tiêu và không thiên lệch* của thông tin trình bày.

Xem xét và phân tích những yếu tố trên chính là điều kiện cơ bản cho việc hình thành hoạt động kiểm toán cụ thể đối với mỗi khách thể kiểm toán khác nhau.

### 1.1.2. Kiểm toán, Chứng thực và Đàm bảo

Hiện nay, chúng ta có nhiều định nghĩa khác nhau về kiểm toán chung và những loại kiểm toán cụ thể. Quan điểm khá phổ biến về kiểm toán theo hiệp hội kế toán Mỹ (AAA – American Accounting Association) cho rằng: "...kiểm toán là một quá trình mang tính hệ thống, thu thập và đánh giá bằng chứng theo các cơ sở dẫn liệu về những hoạt động kinh tế và những sự kiện nhằm xác nhận chắc chắn về sự phù hợp giữa những cơ sở dẫn liệu, những đặc tính xác định và cung cấp kết quả cho người sử dụng<sup>1</sup>."

Trong định nghĩa trên, đặc trưng cơ bản về kiểm toán thể hiện ở những điểm sau:

Một là, kiểm toán là một quá trình mang tính hệ thống: kiểm toán phải có cách thức tiếp cận lôgic bằng kế hoạch kiểm toán phù hợp trong quá trình thực hiện kiểm tra. Kế hoạch kiểm toán tập trung vào việc thu thập bằng chứng và đánh giá bằng chứng kiểm toán thu được. Quá trình thu thập bằng chứng kiểm toán phải đúng mục tiêu, phải đánh giá được những bằng chứng có liên quan và tính hiệu lực của chúng. Loại bằng chứng kiểm toán cần thu thập, chất lượng và độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán thường khác nhau trong các cuộc kiểm toán. Tuy vậy, quá trình thu thập và đánh giá bằng chứng là hoạt động chủ yếu của KTV trong khi kiểm toán đối với khách thể kiểm toán;

Hai là, bằng chứng do KTV thu thập được phải có liên quan tới cơ sở dẫn liệu về các hoạt động kinh tế và các sự kiện. KTV so sánh bằng chứng đã thu thập được với các cơ sở dẫn liệu về hoạt động kinh tế để đánh giá sự phù hợp giữa những cơ sở dẫn liệu này và đặc tính đã được xây dựng trước;

Ba là, việc thông báo kết quả kiểm toán: KTV phải thông báo kết quả kiểm toán cho các đối tượng sử dụng thông tin bằng báo cáo/biên bản kiểm toán (văn bản). Loại báo cáo hay biên bản kiểm toán phụ thuộc vào loại hình kiểm toán, mục đích của cuộc kiểm toán, tính chất pháp lý và chủ thể thực hiện kiểm toán. Ví dụ, khi thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính của công ty khách hàng, KTV độc lập sẽ phát hành báo cáo kiểm toán sau khi kết thúc kiểm toán. Đây là báo cáo bằng văn bản, được quy định trong Chuẩn mực Kiểm toán, thông báo về kết quả của cuộc kiểm toán. Báo cáo kiểm toán sẽ được phát hành và công bố theo quy định.

Theo định nghĩa trên, khái niệm kiểm toán được đề cập tới với hàm ý rất rộng, bao gồm nhiều loại hoạt động (kiểm toán) khác nhau mà một trong số đó chính là kiểm toán (auditing). Bên cạnh đó, thuật ngữ *Chứng thực* (attestation) cũng được sử dụng để mô tả hoạt động tương tự như kiểm toán. Ở mức độ chung nhất thì hai thuật ngữ này có thể hoán đổi cho nhau vì chúng đều bao gồm sự đánh giá về độ tin cậy của bằng chứng (để có sự đảm bảo chắc chắn về sự phù hợp với một số cơ sở dẫn liệu) và những đặc tính có thể đo lường được, sau đó là phát hành báo cáo kiểm toán chỉ ra sự phù hợp ấy. Thông thường, kế toán viên công chứng (CPA – Certified Public Accountants, CA – Chartered Accountants) trong các công ty kiểm toán sẽ thực hiện những hoạt động kiểm toán nêu trên (tài chính) bên cạnh một số lĩnh vực dịch vụ khác.

Do sự thay đổi trong môi trường kinh doanh, điều kiện quản lý trong những năm gần đây, nhà quản lý thường yêu cầu các dịch vụ vượt ra khỏi phạm vi các báo cáo tài chính. Trong một số trường hợp, KTV có thể gặp nhiều khó khăn khi thực hiện hợp đồng cung cấp dịch vụ tương tự xuất phát từ những dịch vụ giới hạn quy định trong Chuẩn mực Kiểm toán. Tuy nhiên, việc cung cấp dịch vụ này đã được xem xét và giải quyết trong

<sup>1</sup> *Studies in Accounting Research No. 6: A Statement of Basic Auditing Concepts*. Sarasota, Fla.: American Accounting Association. 1973, p.2.

những chuẩn mực thực hành kiểm toán ở nhiều quốc gia khác nhau nhằm đáp ứng nhu cầu đa dạng của quản lý. Ở Việt Nam, Chuẩn mực Kiểm toán cho phép các công ty kiểm toán độc lập có thể thực hiện cung cấp dịch vụ kiểm toán xác định giá trị doanh nghiệp.

Kiểm toán và Chứng thực chủ yếu có liên quan tới độ tin cậy của thông tin tài chính trên báo cáo tài chính. Độ tin cậy của thông tin được bổ sung nhờ *tính độc lập* và *năng lực* của KTV trong thực hiện kiểm toán. Ngày nay, Kế toán viên công chứng/KTV hành nghề (Việt Nam) đã và đang tiếp tục mở rộng chức năng kiểm toán và chứng thực tới chức năng *đảm bảo* (assurance) đối với những thông tin phục vụ cho việc ra quyết định. Sự mở rộng hoạt động của KTV tới chức năng đảm bảo cho phép KTV phát hành một báo cáo kiểm toán không chỉ cung cấp độ tin cậy và khách quan của thông tin mà còn về *sự thích hợp* và *tính kịp thời của thông tin*. Mối liên hệ giữa các chức năng Kiểm toán, Chứng thực và Đảm bảo được thể hiện qua bảng 1.1.

**Bảng 1.1: MỐI LIÊN HỆ GIỮA CÁC CHỨC NĂNG KIỂM TOÁN, CHỨNG THỰC VÀ ĐẢM BẢO**

Chức năng	Đặc tính của thông tin hướng tới	Đặc trưng của từng chức năng
<b>Đảm bảo</b>	Trung thực; Tin cậy; Thích hợp; Kịp thời.	Chức năng đảm bảo liên quan tới các dịch vụ của công ty kiểm toán. Chức năng này cải thiện chất lượng thông tin hoặc hoàn cảnh cho người ra quyết định thông qua việc ứng dụng những đánh giá mang tính chuyên nghiệp, độc lập.
<b>Chứng thực</b>	Trung thực; Tin cậy.	Chức năng chứng thực là việc diễn đạt một kết luận đã được đưa ra về một cơ sở dẫn liệu của bên thứ ba.
<b>Kiểm toán báo cáo tài chính</b>	Trung thực; Tin cậy.	Kiểm toán báo cáo tài chính liên quan tới báo cáo bằng văn bản về độ tin cậy của thông tin trình bày trên các báo cáo tài chính của một khách hàng.

### 1.1.3. Phân loại kiểm toán

\* Theo đối tượng kiểm toán, kiểm toán được phân thành ba loại cơ bản là: Kiểm toán tài chính, Kiểm toán hoạt động và Kiểm toán tuân thủ.

#### a) Kiểm toán tài chính (Financial Audit)

Mục đích của kiểm toán báo cáo tài chính là xác định xem toàn bộ báo cáo tài chính có được trình bày khách quan trong quan hệ với những đặc điểm cụ thể hay không? Theo thông lệ kế toán quốc tế, các doanh nghiệp phải công bố các báo cáo tài chính gồm: Báo cáo kết quả kinh doanh, Bảng cân đối kế toán và Báo cáo lưu chuyển tiền tệ. Các báo cáo tài chính là đối tượng quan tâm trực tiếp của các tổ chức, cá nhân. Do đó, báo cáo tài chính cũng là đối tượng trực tiếp và thường xuyên của hầu hết các cuộc kiểm toán. Tuy nhiên, tùy theo mối liên hệ giữa người quan tâm tới bảng khai tài chính và chủ thể kiểm toán, cuộc kiểm toán tài chính có thể phát sinh những đòi hỏi về tính pháp lý khác nhau. Ví dụ, 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 công việc kiểm toán.

Trong các trường hợp còn lại, người quan tâm tới báo cáo tài chính thường gồm nhiều đối tượng khác nhau, do vậy việc kiểm toán này thường do các công ty (hoặc văn phòng) kiểm toán độc lập thực hiện. Trong cả hai loại khách thể trên, nếu chỉ có các nhà quản lý ở đơn vị kiểm toán quan tâm thì công việc kiểm toán 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 nhưng 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 thu thập thêm những dữ kiện chưa có trong kiểm toán chung. Trong trường hợp này, chi phí kiểm toán và thời gian sẽ phải tăng thêm cho cuộc kiểm toán.

### **b) Kiểm toán hoạt động (Operational Audit)**

Kiểm toán hoạt động là việc thẩm tra các trình tự và 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 mà còn mở rộng sang cả đánh giá cơ cấu tổ chức, nghiệp vụ sử dụng máy tính, các phương pháp sản xuất, marketing và mọi lĩnh vực quản lý nếu cần và có thể thực hiện...

Theo các chuyên gia của Cộng hoà Pháp thì kiểm toán hoạt động là nhận định thành tích và hiệu quả, nó 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 trong điều hành, phát triển.

Nghiệp vụ tài chính kế toán hay hiệu năng, hiệu quả quản lý là những lĩnh vực có phạm vi rất rộng. Vì vậy, trong những đơn vị có quy mô lớn kiểm toán đối tượng này thường không kiểm toán toàn diện. Ví dụ, trong một tổ chức này, kiểm toán hoạt động phải đánh giá sự xác đáng và đầy đủ của thông tin mà quản lý sử dụng trong việc ra quyết định mua tài sản cố định mới, thì trong một tổ chức khác, kiểm toán hoạt động lại cần đánh giá hiệu quả của quá trình tiêu thụ... Đây cũng là điểm khác biệt giữa kiểm toán tài chính và kiểm toán hoạt động.

### **c) Kiểm toán tuân thủ (Compliance Audit)**

Mục đích của kiểm toán tuân thủ là xác định và đánh giá về việc thực hiện các quy định, chính sách, luật, điều khoản hoặc những quy định của Nhà nước tại đơn vị đang được kiểm toán. Kiểm toán tuân thủ không chỉ xem xét những quy định, luật,... của Nhà nước mà còn xem xét việc thực hiện những quy định, nội quy của đơn vị. Kết quả kiểm toán tuân thủ thường được báo cáo cho cá nhân cụ thể trong đơn vị được kiểm toán.

\* Phân loại theo tổ chức bộ máy thực hiện kiểm toán: kiểm toán có thể được thực hiện bởi các công ty kiểm toán độc lập (CPA firm), kiểm toán nội bộ và kiểm toán nhà nước.

#### **a) Công ty kiểm toán độc lập (CPA Firms)**

Một tổ chức độc lập thường cung cấp dịch vụ đảm bảo là công ty kiểm toán độc lập. Công ty kiểm toán có thể được tổ chức hoạt động dưới nhiều mô hình doanh nghiệp khác nhau như doanh nghiệp tư nhân, công ty hợp danh, công ty trách nhiệm hữu hạn hoặc công ty cổ phần tùy thuộc vào luật pháp quy định ở mỗi quốc gia. Tuy

nhiên, mô hình phổ biến của tổ chức kiểm toán độc lập cung cấp dịch vụ bảo đảm là công ty hợp danh kiểm toán. Theo đó, các công ty cung cấp dịch vụ đảm bảo loại này phải chịu trách nhiệm vô hạn về những dịch vụ (đảm bảo) mà họ cung cấp. Ở Việt Nam, các tổ chức kiểm toán độc lập có thể là công ty trách nhiệm hữu hạn, công ty hợp danh hoặc công ty tư nhân. Nghị định 105 ngày 30/3/2005 của Chính phủ quy định và Thông tư số 60 ngày 28/06/2006 hướng dẫn về tiêu chuẩn, điều kiện thành lập và hoạt động của doanh nghiệp kiểm toán tại Việt Nam, doanh nghiệp kiểm toán phải chuyển hoặc tái cơ cấu lại theo các hình thức công ty trách nhiệm hữu hạn, công ty hợp danh hoặc công ty tư nhân. Cho tới thời điểm hiện tại, doanh nghiệp kiểm toán độc lập vẫn tồn tại thêm một hình thức nữa ngoài những mô hình tổ chức nêu trên đó là: công ty cổ phần kiểm toán.

Nếu là một công ty hợp danh, công ty kiểm toán độc lập thường có cơ cấu tổ chức bao gồm các cấp bậc chủ yếu như chủ phần hùn, chủ nhiệm, KTV chính và KTV. Chức năng và quyền hạn của từng thành viên được quy định cụ thể như sau:

- Chủ phần hùn là các KTV cao cấp và có phần hùn trong công ty. Họ có thẩm quyền đại diện công ty kiểm toán tiếp xúc với khách hàng, ký hợp đồng kiểm toán, giải quyết các bất đồng ý kiến, giám sát nhân viên kiểm toán, ký báo cáo kiểm toán,...
- Chủ nhiệm là những KTV có nhiều kinh nghiệm được chủ phần hùn giao nhiệm vụ giám sát một số hợp đồng kiểm toán, xem xét hồ sơ kiểm toán, xác định các thủ tục kiểm toán, thảo luận với khách hàng,...
- KTV chính thường là những người được giao trách nhiệm lập kế hoạch kiểm toán, trực tiếp tham gia điều hành cuộc kiểm toán, soạn thảo báo cáo.
- KTV là những người trợ giúp cho KTV chính, đây là những người trực tiếp thực hiện những nội dung cụ thể trong chương trình kiểm toán, trong kế hoạch kiểm toán.

Với những mô hình tổ chức khác, kiểm toán độc lập có cách thức tổ chức tương tự.

Các công ty kiểm toán độc lập thường có quy mô, địa bàn hoạt động khác nhau và có cơ cấu tổ chức cụ thể (bên trong) không giống nhau. Một công ty kiểm toán độc lập có thể chỉ giới hạn hoạt động trong phạm vi một địa phương, cũng có thể có quy mô hoạt động trong phạm vi một quốc gia hoặc xuyên quốc gia. Một công ty kiểm toán độc lập có thể cung cấp nhiều dịch vụ thuộc các lĩnh vực khác nhau gồm: dịch vụ đảm bảo, dịch vụ kế toán, dịch vụ tư vấn thuế, dịch vụ tư vấn quản trị, tư vấn tài chính,... điều này phụ thuộc vào nhu cầu quản lý ở mỗi quốc gia. Cơ cấu tổ chức trong một công ty kiểm toán độc lập có thể gồm nhiều chi nhánh, văn phòng ở các địa phương hoặc ở nước ngoài. Mỗi chi nhánh có thể hoạt động như một công ty con hoặc một công ty độc lập theo luật ở nước sở tại. Hiện nay trên thế giới đang tồn tại 4 công ty kiểm toán lớn (Big Four) là Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst & Young, KPMG, PriceWaterhouse & Coopers. Bốn công ty này cung cấp rất nhiều dịch vụ khác nhau, trong đó dịch vụ kiểm toán chiếm tỷ trọng lớn nhất. Ở Việt Nam, tính tới hết năm 2009 có khoảng gần 160 công ty kiểm toán với quy mô và dịch vụ cung cấp rất khác nhau, bao gồm các công ty 100% vốn nước ngoài, các công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên, công ty hợp danh và công ty cổ phần kiểm toán.

Bên cạnh mô hình công ty kiểm toán độc lập, tổ chức kiểm toán độc lập có thể tồn tại dưới mô hình *văn phòng kiểm toán*. Đây cũng là một tổ chức kiểm toán độc lập được hình thành với số lượng KTV ít (một hoặc một vài KTV) và phục vụ cho khách hàng tại một địa phương. Văn phòng kiểm toán có dịch vụ cung cấp giới hạn trong một số lĩnh vực, chủ yếu là các dịch vụ tư vấn khác mà không phải là kiểm toán.



### **b) Kiểm toán nội bộ (Internal Audit)**

Kiểm toán nội bộ là một hoạt động độc lập thực hiện tư vấn và đảm bảo các mục tiêu được thiết kế để làm gia tăng giá trị và cải thiện các hoạt động của tổ chức. Kiểm toán nội bộ giúp cho tổ chức hoàn thành các mục tiêu bằng cách tiếp cận một cách có hệ thống để đánh giá hiệu quả trong hoạt động quản lý rủi ro, quá trình quản lý và quá trình kiểm soát cũng như hiệu năng quản lý.

Trong khi hầu hết các chức năng kiểm toán nội bộ thực hiện trong phạm vi một tổ chức do một bộ phận chuyên trách (bộ phận kiểm toán nội bộ) thực hiện thì nhiều tổ chức khác lại mua một phần hoặc tất cả các dịch vụ (kiểm toán nội bộ) từ công ty kiểm toán độc lập hoặc những nhà cung cấp dịch vụ khác. Kiểm toán nội bộ nhấn mạnh vào việc gia tăng giá trị và cải thiện các hoạt động làm cho tổ chức này luôn đồng hành với các cổ đông, hội đồng giám đốc và ban quản trị. Phạm vi của kiểm toán nội bộ là rất rộng, bao gồm cả việc đánh giá phương pháp tiếp cận để nhận diện và quản lý rủi ro của đơn vị, phát triển và thực hiện hoạt động kiểm soát có hiệu quả (đảm bảo các quá trình quản lý đang hoạt động hiệu quả).

Quan niệm về bản chất của kiểm toán nêu trên xác định một cách rõ ràng về vai trò của kiểm toán nội bộ. Kiểm toán nội bộ cung cấp một sự đảm bảo đối với các cổ đông và công ty, bao gồm cả ban quản trị, bộ phận quản trị các hoạt động và hội đồng giám đốc. Sự đảm bảo này có liên quan tới hầu hết các khía cạnh hoạt động khác nhau của công ty. Tổ chức kiểm toán nội bộ là tổ chức kiểm toán đầu tiên khẳng định một cách rõ ràng nhất về chức năng "tư vấn". Ví dụ, xuất phát từ những phát hiện KTV sẽ đề xuất phương pháp giải quyết vấn đề trong từng trường hợp hoặc điều kiện cụ thể.

Với phạm vi kiểm toán rộng, kiểm toán nội bộ có thể được áp dụng đối với các hoạt động, các hệ thống thông tin, quá trình kinh doanh hoặc hệ thống kế toán. Theo đó, kiểm toán nội bộ sẽ thực hiện các lĩnh vực kiểm toán cụ thể như: *Đánh giá hoạt động kiểm soát và quản lý rủi ro; Kiểm toán hoạt động; Kiểm toán tuân thủ.*

### **c) Kiểm toán nhà nước (State Audit)**

Theo thông lệ phổ biến, cơ quan kiểm toán nhà nước có thể thực hiện kiểm toán đối với các bộ, ngành, địa phương, ngân sách và một số lĩnh vực đặc biệt,... Tùy theo mô hình tổ chức của cơ quan kiểm toán nhà nước, công việc kiểm toán sẽ được thực hiện bởi KTV từ bộ phận kiểm toán của một bộ, ngành, trực tiếp từ cơ quan kiểm toán nhà nước. Những hoạt động của bộ, ngành, chi tiêu ngân sách,... là đối tượng thường xuyên của kiểm toán nhà nước. Bên cạnh đó, kiểm toán nhà nước cũng thực hiện kiểm toán đối với báo cáo của các tổ chức bên ngoài cung cấp cho Chính phủ. Kiểm toán nhà nước không chỉ xuất phát từ nhu cầu của Chính phủ mà còn xuất phát từ nhu cầu cung cấp và sử dụng thông tin về các chương trình, dịch vụ của Chính phủ để tiến hành kiểm toán. Nhu cầu tìm hiểu, đánh giá đối với hoạt động chi tiêu ngân sách, hiệu quả thực hiện các chương trình,... từ ngân sách nhà nước đặt ra yêu cầu tất yếu phải thực hiện kiểm toán.

Theo thông lệ chung, kiểm toán nhà nước thực hiện *tất cả những lĩnh vực mà kiểm toán nội bộ thực hiện*. Tuy nhiên, lĩnh vực kiểm toán và phạm vi kiểm toán còn phụ thuộc vào những quy định cụ thể được ghi trong Luật hoặc Chuẩn mực Kiểm toán ở mỗi quốc gia. Chẳng hạn, ở Mỹ, Văn phòng tổng kế toán (GAO) nhấn mạnh tới lĩnh vực kiểm toán hoạt động và kiểm toán tuân thủ. Trong những cuộc kiểm toán

của GAO, mục tiêu kiểm toán được xác định là để xem xét đơn vị đang mua sắm, bảo vệ và sử dụng các nguồn lực tiết kiệm và hiệu quả không; Xem xét các nguyên nhân của thực trạng (không kinh tế, không hiệu quả); Đơn vị có tuân thủ luật pháp và các quy định không? Mở rộng xem xét tới các mục tiêu và lợi ích mong muốn có đạt được không; Tính hiệu quả của tổ chức, các chương trình, các hoạt động hoặc các chức năng... Ở Việt Nam, cơ quan kiểm toán nhà nước thực hiện kiểm toán các doanh nghiệp nhà nước, các đơn vị sử dụng ngân sách nhà nước, kiểm toán các dự án, các chương trình,... Cơ quan kiểm toán nhà nước trực thuộc Chính phủ (trước năm 2006) và trực thuộc Quốc hội (từ năm 2006).

#### 1.1.4. KTV và tổ chức nghề nghiệp của KTV

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. Theo nghĩa hẹp, từ KTV (Auditor) thường gắn với chức danh *Kế toán viên công chứng* (Certified Public Accountant – CPA). Tuy nhiên trong lý luận và thực tế, khái niệm KTV luôn bao hàm cả *KTV nhà nước* (Government Auditor) và *KTV nội bộ* (Certified Internal Auditor – CIA).

*KTV nội bộ* thường là những người làm nghề kiểm toán không chuyên nghiệp, họ có thể là những 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, có thể được đào tạo qua trường (ví dụ: đào tạo KTV nội bộ của Mỹ IIA). Hơn nữa, trong nhiều trường hợp, KTV nội bộ cũng có thể là KTV 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 uỷ bản kiểm toán.

*KTV 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;
- *Về phẩm hạnh*: Phải là người không có tiền án, tiền sự;
- *Về pháp lý*: Phải đăng ký hành nghề (thông thường là tại Bộ Tư pháp, ở Việt Nam thì việc đăng ký hành nghề tại Bộ Tài chính (trước năm 2006) và hiện nay là Hội KTV hành nghề Việt Nam (Vietnam Association of certified Public Accountant) VACPA);
- *Về xã hội*: Không có chung lợi ích, không có quan hệ ruột thịt với khách thể kiểm toán.

KTV độc lập thường có hai chức danh là KTV chính và KTV. Trong đó:

- *KTV*: thường là những người đã tốt nghiệp đại học và sau hai năm làm thư ký (hoặc trợ lý) kiểm toán và tốt nghiệp kỳ thi tuyển KTV (quốc gia hoặc quốc tế) để lấy bằng (chứng chỉ) KTV. Trên thực tế, họ phải có khả năng độc lập để thực hiện công việc kiểm toán cụ thể;

- *KTV chính*: là người đã từng qua KTV (thường từ 3 – 5 năm) và qua kỳ thi nâng bậc. Về chuyên môn họ phải có khả năng tổ chức một nhóm KTV tiến hành những công việc kiểm toán có quy mô lớn.

Những KTV độc lập được hành nghề trong một tổ chức (công ty) hoặc với văn phòng tư tùy điều kiện cụ thể do pháp luật quy định.