

VẬN DỤNG NGUYÊN TẮC “TOÀN DIỆN” VÀO HOẠT ĐỘNG KIỂM TOÁN

TS. Phạm Tiến Hưng

Một nền kinh tế thị trường với xu hướng hội nhập và toàn cầu, Việt nam đã và đang dần dần tham gia vào hoạt động kinh tế chung của khu vực và thế giới. Với một môi trường cạnh tranh bình đẳng và tuân thủ mọi quy luật kinh tế chung, hoạt động quản lý kinh tế ngày càng khó khăn hơn đôi với các đơn vị kinh tế. Chính vì thế, những thông tin kinh tế tài chính cần phải có độ chính xác, đầy đủ, trung thực, hợp lý và hợp pháp để giúp các nhà quản lý có thể đưa ra những quyết sách đúng đắn. Tuy nhiên, trong hoàn cảnh kinh tế này, những thông tin tài chính luôn vi phạm những yêu cầu trên. Do đó, kiểm toán đã ra đời với chức năng kiểm tra, xác nhận và tư vấn về các thông tin liên quan đến các hoạt động kinh tế tài chính, tạo lòng tin cho mọi đối tượng quan tâm. Vì vậy, việc nghiên cứu phép biện chứng duy vật nói chung và nguyên tắc lô gíc biện chứng nói riêng- đặc biệt là nguyên tắc “toàn diện” vào hoạt động kiểm toán là một đòi hỏi khách quan, là một nhu cầu bức thiết để đổi mới tư duy KTV, đảm bảo được vai trò của kiểm toán trong điều kiện này.

Tuy nhiên, trong hoạt động kiểm toán không chỉ vận dụng nguyên tắc này mà đòi hỏi phải vận dụng tất cả các nguyên tắc khác như: nguyên tắc “khách quan”; nguyên tắc “lịch sử cụ thể”; nguyên tắc “phát triển”... Trong phạm vi của đề tài này chỉ xin trình bày việc vận dụng nguyên tắc “toàn diện” vào hoạt động kiểm toán là chủ yếu. Trước tiên xin trình bày một vài nét về hoạt động kiểm toán hiện nay.

Mục tiêu của kiểm toán là xác nhận tính trung thực, hợp lý, hợp pháp của các thông tin trên BCTC và đưa ra được những ý kiến tư vấn (biểu hiện bằng “thư quản lý”). Để đạt được mục tiêu trên phụ thuộc vào rất nhiều yếu tố. Đòi hỏi Kiểm toán viên (KTV) khi kiểm toán một đơn vị phải tìm hiểu, xem xét một cách toàn diện trên rất nhiều góc độ (KTV là một người rất giỏi về chuyên

môn, am tường nhiều lĩnh vực khác; có đạo đức tốt; khách quan và độc lập).

Nguyên tắc “toàn diện” cho rằng: Muốn hiểu được sự vật cần phải nhìn bao quát và nghiên cứu các mặt, các mối liên hệ của sự vật đó. Quán triệt nguyên tắc này, khi bắt đầu một cuộc kiểm toán, KTV thường không tiếp cận ngay vào đối tượng kiểm toán- thông tin tài chính. KTV cần phải tiến hành khảo sát và thu thập thông tin cơ bản về đơn vị được kiểm toán như: thông tin về ngành, thông tin về đơn vị. Những vấn đề ảnh hưởng tới hoạt động của ngành và của đơn vị là: điều kiện kinh tế; xu hướng tài chính; các quy định của nhà nước đối với ngành; các quy định của ngành đối với quy chế tổ chức hoạt động, đặc biệt là về tổ chức và phân cấp hạch toán của các đơn vị... ; Quá trình thành lập của đơn vị (lịch sử phát triển); Đặc

thù sản xuất kinh doanh và phương pháp hoạt động của đơn vị được kiểm toán; Thực trạng tài chính, kết quả hoạt động trong những năm vừa qua; Hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị (Bộ máy quản lý, hệ thống kế toán, quy chế quản lý); các bên liên quan và những quan hệ kinh tế tài chính. Từ đó, KTV sẽ xác định được sự ảnh hưởng của nó đến thông tin trên BCTC ở mức độ nào để có hướng thực hiện các bước tiếp theo.

Nhưng nguyên tắc “toàn diện” không đồng nhất với cách xem xét dàn trải, liệt kê những quan điểm khác nhau của sự vật hay hiện tượng đó mà phải làm nổi bật cái cơ bản, cái quan trọng nhất của sự vật hay hiện tượng đó. Quan điểm toàn diện chân thực đòi hỏi chúng ta đi từ tri thức về nhiều mặt, nhiều mối liên hệ của sự vật đến chỗ khái quát rút ra bản chất chi phối sự tồn tại và phát

có những sai sót chỉ xảy ra ở một chỉ tiêu nhưng lại có liên quan đến nhiều chỉ tiêu khác. Cho nên khi xem xét chỉ tiêu này phải luôn đặt nó trong mối quan hệ với các chỉ tiêu khác trong BCTC. Ví dụ khi kiểm tra chỉ tiêu doanh thu, KTV cần phải nhìn nhận ở mọi khía cạnh như: đơn giá bán, khối lượng bán....Nếu giá bán sai hoặc khối lượng bán ghi sai sẽ dẫn tới doanh thu sai. Khi mà doanh thu sai sẽ kéo theo một loạt các chỉ tiêu khác cũng sẽ sai mà KTV cần phải chú ý như: lợi nhuận và thuế ...

Trong quá trình tiến hành kiểm toán, KTV luôn sử dụng nhiều phương pháp, thủ tục khác nhau để kiểm tra, xác nhận thông tin về một khoản mục hay bộ phận. Ở đây muốn nhấn mạnh việc vận dụng nguyên tắc "toàn diện" để lựa chọn và sử dụng phương pháp kiểm toán. Chúng ta biết rằng: mỗi sự vật, hiện tượng đều có bản chất riêng và được biểu hiện dưới những hình thái cụ thể. Điều này đòi hỏi việc nghiên cứu và kết luận về bản chất sự vật, hiện tượng phải thấy được tính phổ biến và đa dạng trong hình thức biểu hiện của chúng. Theo tinh thần đó, các phương pháp kiểm toán cũng không thể tách rời những quy luật và mối quan hệ giữa cái chung và cái riêng, giữa cái phổ biến và cái đơn nhất, giữa sự vận động và tính không mất đi của vật chất trong quá trình vận động. Điều minh chứng cho nguyên lý này rất nhiều, chỉ dẫn ra trường hợp khi ta tính khấu hao TSCĐ, giá trị

hao mòn đã chuyển nhập vào chi phí sản xuất, và về phía nguồn vốn, một bộ phận vốn cố định đã chuyển hoá thành nguồn vốn lưu động. Như vậy, xét về mặt phương pháp luận kiểm toán đòi hỏi chúng ta phải đứng trên quan điểm biện chứng khi phân tích, lý giải các đối tượng kiểm toán. Điều này là cơ sở đảm bảo từ ban đầu tính độc lập và khách quan của hoạt động kiểm toán, đảm bảo tính chuẩn xác của các xét đoán mà KTV nêu ra. Tuy nhiên, để có thể phân tích diễn giải vấn đề và tiến tới lựa chọn, sử dụng một phương pháp kiểm toán thích hợp và hiệu quả nhất cho mỗi phân hành kiểm toán thì việc nắm bắt một cách khoa học và hệ thống các phương pháp chung và cơ sở phương pháp luận là chưa đủ mà KTV còn phải vận dụng nhuần nhuyễn các phương pháp kỹ thuật liên quan của khoa học thống kê, toán học, phân tích kinh tế, logic học. Chẳng hạn các phương pháp chọn mẫu với lượng khả năng sai sót cùng các mối quan hệ tương quan trong việc xem xét, dự báo các mối liên hệ cụ thể, hay phương pháp phân tích biến động của các chỉ tiêu liên quan (doanh số, chi phí, lợi nhuận...) trong khoa học phân tích thống kê. Qua phân tích này, chúng ta thấy phương pháp kiểm toán là sự vận dụng phương pháp luận biện chứng và các bộ môn khoa học tự nhiên và kinh tế vào quá trình thu thập bằng chứng, xác minh, đánh giá, nhận xét các thông tin do đối

tượng kiểm toán cung cấp và những tài liệu khác có liên quan, nhằm đảm bảo tính độc lập, khách quan cho kết luận kiểm toán. Chẳng hạn khi kiểm tra thông tin về khoản mục hàng tồn kho trên BCTC, KTV cần dựa trên nhiều khía cạnh khác nhau như: Quản lý việc mua, bán, nhập xuất Hàng tồn kho như thế nào thì phải tìm hiểu về quy chế kiểm soát và bảo quản Hàng tồn kho; Hàng tồn kho có tồn tại hay không thì xuống kho kiểm tra; có thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp hay không thì kiểm tra hóa đơn, chứng từ, giấy biên nhận; có phản ánh đúng giá trị hay không thì phải tính toán lại; ...Có rất nhiều các thủ tục kiểm toán cần thực hiện liên quan đến tính hiệu lực của hệ thống kiểm soát và tính trung thực hợp lý của số liệu kế toán. Sau một loạt những thủ tục kiểm tra mọi khía cạnh như vậy, KTV mới có đủ bằng chứng để xác nhận chỉ tiêu hàng tồn kho trên BCTC là trung thực và hợp lý.

Thứ nhất, là phải nâng cao nhận thức và trình độ triết học của kiểm toán viên. Ngoài những yêu cầu bắt buộc về đạo đức nghề nghiệp đối với kiểm toán viên như: Tính độc lập; Chính trực; Khách quan; Năng lực chuyên môn và tính thận trọng; Tính bí mật; Tư cách nghề nghiệp; Tuân thủ chuẩn mực chuyên môn thì việc làm này cần phải được thực hiện ngay khi bước chân vào học đại học hoặc bắt đầu làm công việc kiểm toán. Điều này giúp KTV nhìn nhận sự vật hiện

tượng được toàn diện hơn trên mọi khía cạnh, mọi góc độ và trong mối liên hệ biện chứng của chúng. Việc làm này sẽ bổ sung vào tiêu chuẩn đối với KTV. Khi đã có một kiến thức cơ bản về triết học nói chung và về phép biện chứng duy vật nói riêng thì sẽ giúp cho KTV nhìn nhận một sự vật hiện tượng khách quan hơn, toàn diện hơn. Hơn nữa, sự vật hiện tượng được nhìn nhận ở nhiều mặt, các mối quan hệ và biết đặt chúng trong từng điều kiện cụ thể để xem xét. Từ đó giúp KTV nhận định đúng về sự vật, hiện tượng.

Sự tồn tại và phát triển của hoạt động kiểm toán phụ thuộc rất lớn vào tiêu chuẩn của KTV. Một KTV có trình độ chuyên môn giỏi cộng với kiến thức về triết học nói chung và phép biện chứng nói riêng sẽ có những đánh giá đúng về đối tượng kiểm toán. Tránh được rủi ro kiểm toán cho KTV và rủi ro thông tin cho các đối tượng sử dụng thông tin.

Thứ hai, Chính phủ cần ban hành sớm và đầy đủ văn bản pháp quy về kiểm toán. Tại mỗi nước, chính quy chế quốc gia sẽ xác định trong một phạm vi khác nhau các thông lệ cần được áp dụng trong công tác kiểm toán các thông tin tài chính hay công tác khác. Quy chế này có thể bao gồm các văn bản pháp quy, các chỉ thị hay khuyến nghị do các tổ chức đặt ra quy chế hay các tổ chức nghề nghiệp của quốc gia đó ban hành.

Thực tiễn về kinh tế hàng

ngày nảy sinh quá nhiều vấn đề cần phải giải quyết. Hệ thống văn bản pháp luật và các văn bản quy phạm dưới luật nhiều khi chưa đồng bộ và luôn luôn đổi mới; nhiều trường hợp chưa đáp ứng và phù hợp với nhu cầu thực tiễn, thậm chí còn xảy ra hiện tượng chòng chẹo và hướng dẫn trái ngược nhau. Các quy định về quyền hạn ban hành văn bản của các cơ quan chức năng và các luồng văn bản gửi đi chưa được quy định rõ ràng cụ thể hoặc không được thực hiện đúng theo quy định của Luật ban hành các văn bản quy phạm pháp luật.

Từ các lý do nêu trên đã gây nhiều khó khăn cho các KTV và chuyên viên thuế khi thực hiện nhiệm vụ của mình. Bởi vậy trong thời gian qua có những kết luận của kiểm toán và cơ quan thuế chưa có tiếng nói chung, trong một số trường hợp số liệu kết luận của cơ quan kiểm toán còn sai lệch nhau khá lớn, sự thiếu thống nhất thường được biểu hiện ở các trường hợp sau: áp dụng sai văn bản hoặc sử dụng văn bản đã hết hiệu lực; hiểu sai nội dung hướng dẫn của các văn bản; đưa ra các văn bản khác nhau để làm căn cứ kết luận xử lý; có sự tính toán sai hoặc nhầm lẫn về mặt toán học ở các đoàn, tổ kiểm tra, kiểm toán.

Do tính cấp bách của thực tiễn đòi hỏi các cơ quan chính phủ, cơ quan chức năng khẩn trương chuẩn bị và sớm ban hành các văn bản pháp quy liên quan đến kiểm toán

một cách đầy đủ, cụ thể hơn để giải quyết sự hạn chế trên. Đặc biệt là sớm ban hành pháp lệnh kiểm toán và hệ thống các chuẩn mực về kiểm toán. Bởi vì: Luật hoặc pháp lệnh kiểm toán sẽ khẳng định địa vị pháp lý, vai trò, chức năng, nhiệm vụ kiểm toán. Chuẩn mực kiểm toán là quy định về các nguyên tắc, thủ tục cơ bản và hướng dẫn thể thức áp dụng các nguyên tắc và thủ tục cơ bản đó trong quá trình kiểm toán BCTC; Chuẩn mực kiểm toán là các quy định làm mục thước, là cơ sở cho kiểm toán viên chuyên nghiệp và công ty kiểm toán kiểm tra, đánh giá các thông tin tài chính một cách trung thực, khoa học, khách quan; Chuẩn mực kiểm toán đồng thời là cơ sở cho việc chỉ đạo, giám sát, kiểm tra và đánh giá chất lượng dịch vụ kiểm toán, là cơ sở cho việc đào tạo, huấn luyện và thi tuyển kiểm toán viên.

Trên đây là hai điều kiện cơ bản và tiên quyết nhất để có thể vận dụng tốt được nguyên tắc "toàn diện" vào hoạt động kiểm toán trong thời kỳ hiện nay.

Vận dụng nguyên tắc "toàn diện" vào hoạt động kiểm toán ở Việt Nam hiện nay có ý nghĩa rất quan trọng và vô cùng cần thiết. Việc làm này đã góp phần giúp kiểm toán thực hiện tốt hơn chức năng của mình trong việc xác nhận các thông tin kinh tế-tài chính, đồng thời khẳng định vai trò đặc biệt quan trọng của mình trong sự nghiệp xây dựng và phát triển kinh tế xã hội ở Việt Nam.