

# Định hướng đào tạo kiểm toán hoạt động từ kinh nghiệm quốc tế

Nguyễn Thị Hoàng Yến  
Lê Đoàn Minh Đức  
Trường Đại học Thủ Dầu Một

Bảng việc sử dụng phương pháp nghiên cứu tài liệu và tiếp cận diễn giải, kết quả nghiên cứu cho thấy kiểm toán hoạt động (KTHĐ) đã phát triển nhanh chóng trong các công ty nước ngoài và được đào tạo thành các môn học chính trong các trường đại học trên thế giới. Hiện nay, mặc dù các công ty tại Việt Nam đã nhận thấy được sự cần thiết của KTHĐ, nhưng họ rất khó tìm được nguồn nhân lực phù hợp để thực hiện chức năng của loại hình kiểm toán này. Hơn nữa, vẫn còn rất ít trường đại học đào tạo chuyên sâu về KTHĐ. Bài viết hàm ý một số chính sách mang tính định hướng trong quan hệ hợp tác với các trường đại học quốc tế, hiệp hội nghề nghiệp và doanh nghiệp kiểm toán, đồng thời đề xuất phát triển năng lực cho giảng viên và nâng cao chất lượng đầu ra cho sinh viên.

## 1. Giới thiệu

Kiểm toán hoạt động (KTHĐ) đã phát triển nhanh chóng trên thế giới và có vai trò quan trọng trong việc nâng cao tính kinh tế, hiệu lực và hiệu quả của hoạt động doanh nghiệp. Công tác đào tạo về KTHĐ ngày càng được chú trọng và trở thành môn học chính trong chương trình của các trường đại học nước ngoài. Tuy nhiên, nguồn cung nhân lực KTHĐ từ các cơ sở đào tạo tại Việt Nam chưa đáp ứng được nhu cầu ngày càng tăng của thị trường lao động hiện nay. Định hướng đào tạo về KTHĐ là yêu cầu mang tính cấp thiết. Nghiên cứu dưới đây được tổ chức theo cấu trúc phù hợp. Đầu tiên là phương pháp nghiên cứu, dữ liệu nghiên cứu. Tiếp theo, bài viết tóm tắt các nghiên cứu trong nước và quốc tế liên quan đến mục đích nghiên cứu, phân tích và kiểm tra mức độ phù hợp với bối cảnh Việt Nam. Sau đó, tiếp tục trình bày các đánh giá, kết quả và thảo luận. Cuối cùng, bài viết đưa ra hàm ý chính sách cho các trường đại học ở thành phố Hồ Chí Minh và các tỉnh lân cận.

## 2. Quan điểm về KTHĐ

KTHĐ được thực hiện để xác định các chương trình hoặc dự án của một đơn vị có hoạt động hiệu quả so với các mục tiêu đã đề ra hay không (Pollitt và cộng sự, 1997; Nath, 2011). Việc đánh giá phải khách quan, có hệ thống và sử dụng các phương pháp chuyên nghiệp để đưa ra ý kiến độc lập nhằm đề xuất định hướng cải tiến (GAO, 2003). Ngày nay, định nghĩa của Tổ chức kiểm toán tối cao (INTOSAI) và Văn phòng kế toán chính phủ Hoa Kỳ (GAO, 2014) về KTHĐ được sử dụng rộng rãi, được coi là đầy đủ và rõ ràng: "KTHĐ đề cập đến việc kiểm tra độc lập một chương trình, chức

năng, hoạt động hoặc các hệ thống và quy trình quản lý của một đơn vị để đánh giá liệu đơn vị đó có đạt được tính kinh tế, hiệu quả và hữu hiệu trong việc sử dụng các nguồn lực sẵn có hay không".

Thuật ngữ "3E" được sử dụng rộng rãi biểu thị các mục tiêu của KTHĐ như sau:

(i) Kinh tế (Economy): Tiêu chuẩn về mặt số lượng, chất lượng, thời gian và địa điểm với chi phí thấp nhất có thể (Dittenhofer, 2001; Nath, 2011);

(ii) Hiệu quả (Efficiency): Tối ưu quan hệ giữa đầu ra dịch vụ và các tài nguyên đầu vào (Grendon, Cooper & Townley, 2001; Nath, 2011);

(iii) Hữu hiệu (Effectiveness): Xem xét mức độ kết quả đạt được so với mục tiêu mong muốn về mặt chính sách, hoạt động, các tiêu chí khác của đơn vị (Cooper, 1998; Nath, 2011); và

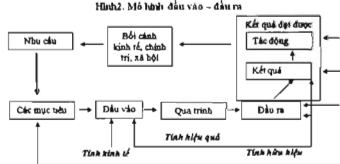
(iv) Thiết lập các quy tắc để điều chỉnh hành vi của từng kiểm toán viên và công ty kiểm toán (Tinh độc lập). Ngoài ra, KTHĐ còn xem xét liệu các biện pháp quản lý được áp dụng đầy đủ hay không để đảm bảo đạt được "3E".

Mô hình KTHĐ biểu thị bằng tam giác "3E":



Nguồn: Tác giả tổng hợp

Mô hình đầu vào — đầu ra nhấn mạnh vào quá trình của KTHD:



Nguồn: Pollite và cộng sự (1997)

Hình 2 giải thích đầu ra là kết quả của đầu vào và hoạt động được thực hiện để đạt được các mục tiêu cụ thể. Tính kinh tế được đánh giá từ việc sử dụng đầu vào, trong khi tính hiệu quả được phân tích từ cách thực hiện các hoạt động. Do vậy, cần có KTHD để xem xét mối quan hệ của các đối tượng trong quá trình này.

Các nghiên cứu ở trên cho thấy rằng KTHD mang lại nhiều lợi ích trong việc kiểm tra một cách xuyên suốt hoạt động nhằm đảm bảo tính kinh tế, hiệu quả và hữu hiệu. Hơn nữa, KTHD cũng đề xuất các biện pháp cải tiến cho đơn vị.

### 3. Đào tạo KTHD tại một số nước châu Á

Ngày nay, các nghiên cứu cũng đã phổ biến hơn về các vấn đề liên quan đến khuyến khích và hỗ trợ đào tạo KTHD. Loại hình này đã được đề cập và thảo luận thường xuyên hơn giữa các nhà nghiên cứu và kiểm toán viên của Trung Quốc trong những năm gần đây (Liu, 2001).

Indonesia cũng đã áp dụng KTHD (Silaen, P., 2013). Chính phủ Indonesia đã áp dụng một hệ thống kiểm soát nội bộ trong lĩnh vực công vụ được thực hiện bởi các kiểm toán viên nội bộ của các cơ quan chính phủ. KTHD là một cuộc kiểm toán về sự tuân lý tài chính ôkhu vực công và việc thực hiện các chức năng nhiệm vụ của tổ chức chính phủ nhằm đảm bảo các yêu cầu về tính kinh tế, hiệu quả và hữu hiệu.

KTHD ở Đài Loan được ở giai đoạn đầu phát triển (Kai-Hung Fang và Tsai-tsu Su, 2018). KTHD bắt đầu quá trình chuyển dịch nguồn lực tài chính và nguồn nhân lực từ kiểm toán tài chính truyền thống sang KTHD (Lin, 2012).

Biểu 1. Số lượng và trình độ nhân viên tại văn phòng kiểm toán quốc gia Đài Loan (NAO: National Audit Office)

NĂM	2001	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Tổng số lượng nhân viên	824	823	830	815	855	859	853
Số lượng nhân viên có bằng cấp chuyên môn	113	463	484	501	531	640	818
Trình độ	Phổ thông	32 (4%)	12 (2%)	12 (2%)	9 (1%)	9 (1%)	7 (1%)
	Cao đẳng	208 (25%)	207 (24%)	93 (11%)	84 (10%)	77 (9%)	70 (8%)
	Đại học	516 (62%)	388 (46%)	384 (47%)	370 (45%)	377 (44%)	377 (43%)
	Đào tạo chuyên sâu	38 (5%)	185 (22%)	127 (16%)	132 (16%)	192 (22%)	403 (47%)
		9 (1%)	37 (5%)	40 (5%)	43 (5%)	45 (5%)	45 (5%)

Nguồn: Đài Loan Tổng cục kế toán và Tài chính (Kai-Hung Fang và Tsai-tsu Su 2018)

Khảo sát thực trạng nguồn lực KTHD tại Đài Loan. Bảng 1 cho thấy Văn phòng kiểm toán quốc gia Đài Loan (NAO) là một tổ chức có số lượng nhân viên ổn định. NAO sử dụng các chuyên gia có trình độ chuyên môn cao.

Theo số liệu thống kê được công bố vào cuối năm 2015, phần lớn nhân viên NAO được cấp giấy phép chuyên nghiệp và 92% có bằng cử nhân hoặc cao hơn. Tuy nhiên, hầu hết các nhân sự chuyên về lĩnh vực kế toán và chỉ quen thuộc với kiểm toán tài chính mà họ có ít kinh nghiệm về KTHD.

Biểu 2. KTHD năm 2015 tại NAO

Số lượng tham gia đào tạo (người)	3,618.00	
Tbón gian cấp nhật kiến thức (giờ)	47,750.00	
Số giờ đào tạo/người	67.54	
Tỷ trọng (%)	79.51	
Số lượng báo cáo công bố trên trang web của NAO	Báo cáo công khai trực tuyến	27.00
	Báo cáo định lý	895.00
	Số lượng dự kiến	119.00
Số lượng báo cáo KTHD	Số lượng thực tế phát hành	132.00
	Tỷ lệ thực tế/Kế hoạch (%)	111.00

Nguồn: Kai-Hung Fang và Tsai-tsu Su (2018)

Bảng 2 cho thấy NAO của Đài Loan đào tạo về KTHD cho mỗi nhân viên của họ 67,54 giờ/năm. Rõ ràng là NAO đang nỗ lực phát triển năng lực nhân viên của họ về lĩnh vực KTHD. NAO sử dụng các chỉ số khác nhau để đo lường hiệu quả hoạt động hàng năm (NAO, 2016b). Thống kê vào năm tài chính 2015 (Bảng 2) cho thấy số lượng báo cáo KTHD thực tế được NAO hoàn thành đã vượt kế hoạch mỗi năm với tỷ lệ ước lượng 111%. Dự kiến số lượng báo cáo được công bố trên trang web của NAO sẽ tiếp tục tăng trong tương lai. Những nỗ lực đó giải thích tầm quan trọng của KTHD đối với NAO tại Đài Loan. Shue-Ching Lee và cộng sự (2016) cũng nhận thấy rằng sự phát triển chuyên nghiệp (bao gồm văn hóa tổ chức và cơ hội đào tạo) và năng lực bản thân (bao gồm cả nghề nghiệp và kinh nghiệm công như xu hướng và hiệu suất) có thể ảnh hưởng đáng kể đến chất lượng KTHD.

Hiệp hội Kế toán viên công chứng (ACCA) tham gia hỗ trợ đào tạo kiến thức thực tế về kiểm toán. Được thành lập vào năm 1904, ACCA là tổ chức kế toán chuyên nghiệp toàn cầu cung cấp chứng chỉ Kế toán viên công chứng và được chấp nhận trên toàn thế giới. Tính đến tháng 03/2018, ACCA đã có 208.000 thành viên và 503.000 sinh viên ở khắp 179 quốc gia. ACCA đã ký kết thỏa thuận với nhiều trường đại học danh tiếng hàng đầu châu Á trong các ngành tài chính và kế toán. Trình độ kỹ năng do ACCA đào tạo đảm bảo đạt được kiến thức tương đương với bằng Cử nhân. Các sinh viên được học nhiều về luật thuế, kiểm toán và quản lý tài chính, báo cáo tài chính và quản lý hoạt động.

Hiện nay ngày càng có nhiều quốc gia ở châu Á áp dụng các chính sách định hướng nâng cao năng lực đào tạo để đảm bảo chất lượng bằng cấp và chất lượng học tập của sinh viên trong lĩnh vực kiểm toán. Đào tạo là một công cụ thiết yếu để gia tăng kiến thức và nhận thức về KTHD. Các trường đại học thường có

đào tạo KTHĐ trong chương trình cử nhân kế toán hoặc kiểm toán. Các sinh viên không những học kiến thức nền tảng về kiểm toán, thông tin về nghề nghiệp kiểm toán viên mà còn được mở rộng nghiên cứu về KTHĐ.

Quaháo sát thực trạng trên cho thấy đào tạo KTHĐ là một yêu cầu bức thiết và đã được các trường đại học ở nước ngoài đưa vào đào tạo chuyên sâu nhằm cung cấp nguồn nhân lực kiểm toán chất lượng cao đáp ứng nhu cầu xã hội.

#### 4. Đào tạo KTHĐ ở Việt Nam

Tình huống nghiên cứu ở địa bàn thành phố Hồ Chí Minh (TPHCM) và các tỉnh lân cận cho thấy hầu hết các trường đại học giới thiệu KTHĐ như một phần nhỏ trong môn học kiểm toán cơ bản khi phân loại các hoạt động kiểm toán. Hiện nay chỉ có 7 trường đại học (Bảng 3) tổ chức KTHĐ như một môn học hoặc chuyên đề riêng biệt.

Bảng 3. Các trường đại học có đào tạo KTHĐ tại TPHCM và các tỉnh lân cận

Tên trường	Viết tắt	Lĩnh vực đào tạo	Năm thành lập
Đại học Công nghiệp TP. Hồ Chí Minh	IUH	Đa ngành	1957
Đại học Kinh tế TP. Hồ Chí Minh	UEH	Kinh tế	1976
Đại học Mở TP. Hồ Chí Minh	OU	Đa ngành	1993
Đại học Thủy Lợi	TLU	Imnganon	1976
Đại học Tài chính Marketing	UFM	Kinh tế	1976
Đại học Tôn Đức Thắng	TDTU	Đa ngành	1997
Đại học Kinh tế và Tài chính TP. Hồ Chí Minh	UEF	Kinh tế	2007

Nguồn: Tác giả tổng hợp

Chương trình đào tạo của những trường đại học trên tập trung vào các lý thuyết cơ bản về KTHĐ, chẳng hạn như: khái niệm, vai trò, quy trình KTHĐ. Tuy nhiên, trường vẫn chưa đưa các hoạt động thực hành dựa trên thực tiễn vào giảng dạy. Đó có thể là một lý do khiến kiến thức kiểm toán đầu ra chưa đáp ứng nhu cầu của xã hội.

Ngoài ra, ACCA Việt Nam cũng đang tham gia vào công tác hỗ trợ đào tạo thực tế. ACCA Việt Nam được thành lập năm 2002 tại TPHCM và 1 văn phòng tại Hà Nội vào năm 2004. ACCA đã ký kết các thỏa thuận với 3 trường đại học Việt Nam tại một buổi lễ ký kết ở Luân Đôn, Vương quốc Anh kể từ năm 2015. Bản ghi nhớ đã được ký với Đại học Ngoại thương, Học viện Tài chính và Đại học Kinh tế thuộc Đại học Đà Nẵng tại Diễn đàn Giáo dục Việt Nam - Vương quốc Anh, theo chủ đề "Kết nối cơ hội cho quan hệ đối tác giáo dục bền vững". Thông qua các thỏa thuận này, ACCA sẽ trang bị cho sinh viên các nền tảng kế toán, kiểm toán và tài chính, định hướng làm việc trong tương lai và hơn hết là cơ hội trải nghiệm công việc thực tế.

#### 5. Thảo luận

Trong bài viết này, qua so sánh giữa các nước châu Á và Việt Nam về các điều kiện dẫn đến sự phát triển của đào tạo KTHĐ cho thấy vấn đề phát triển thực tế và đưa KTHĐ vào đào tạo là một yêu cầu bức thiết. Trong đó, đào tạo là bước đầu tiên để thúc đẩy sự phát triển KTHĐ

về mặt nhận thức thông qua trang bị kiến thức cho sinh viên. Tất cả các ngành kế toán kiểm toán tại các trường đại học tại Việt Nam nên chú trọng đào tạo kiểm toán viên hoạt động và hỗ trợ kỹ thuật cho các đơn vị, tổ chức là cơ quan nhà nước và doanh nghiệp. Theo kinh nghiệm của các nước châu Á, xác định hướng phát triển của KTHĐ là bước đầu tiên thiết thực trong việc tiếp cận đào tạo. Bên cạnh đó, cần tăng cường nghiên cứu học thuật và xây dựng năng lực KTHĐ.

Các trường đại học của TPHCM và các tỉnh lân cận đang nỗ lực nâng cao chất lượng đào tạo cho sinh viên ngành kế toán kiểm toán, nhưng cần thay đổi, cải tiến chương trình đào tạo sát với thực tế. Đấy mạnh mối quan hệ hợp tác với các tổ chức nghề nghiệp như Hội kiểm toán viên hành nghề, ACCA; Hợp tác với các trường đại học nước ngoài để nâng cao chất lượng chương trình đào tạo đáp ứng nhu cầu xã hội và không ngừng đẩy mạnh hợp tác với các doanh nghiệp kiểm toán để tăng cường giảng dạy thực tế cho sinh viên.

Cần xây dựng năng lực đội ngũ giảng viên chuyên nghiệp có đủ kiến thức thực tiễn để giảng dạy và có văn cho sinh viên chuyên ngành kế toán kiểm toán. Giảng viên đóng vai trò rất quan trọng để đáp ứng các mục tiêu giáo dục và thành tích học tập của sinh viên. Tạo điều kiện cho giảng viên đi thực tế, làm việc bán thời gian tại các doanh nghiệp kiểm toán, hội nghề nghiệp kế toán kiểm toán để luôn cập nhật thực tiễn và có điều kiện nghiên cứu học thuật.

Sinh viên chuyên ngành kế toán kiểm toán cần được định hướng nghề nghiệp trở thành kiểm toán viên trong tương lai, tạo điều kiện thực tập tại các doanh nghiệp kiểm toán độc lập và xây dựng khung năng lực làm việc đa dạng các loại hình kiểm toán, trong đó có KTHĐ. Sinh viên cũng có thể chọn các môn học nâng cao trong kiểm toán để có được kiến thức và kỹ năng cơ bản cần thiết để tiến hành KTHĐ trong tương lai./.

#### Tài liệu tham khảo

- Lin, C.-L. (2012). The status and prospects of promoting government performance auditing, The development of performance auditing in Taiwan, Internal Auditor 78: 5—13.
- Liu, Liyun (2001). Thoughts on Performance Auditing, (Chinese), retrieved April 2, 2002 from [http://www.audit.gov.cn/cysite/docpage/c169/200301/0123\\_169\\_3491.htm](http://www.audit.gov.cn/cysite/docpage/c169/200301/0123_169_3491.htm)
- Pollitt, C. & Summa, H. (1997). Reflexive Watchdogs? How Supreme Audit Institutions Account for Themselves, Public Administration, 75(2), 313#36.
- Kai-Hung Fang and Tsai-tsu Su (2018). The development of performance auditing in Taiwan, Budget and financial management reform in the People's Republic of China, Taiwan and Australia, ANU Press, The Australian National University.