

Trách nhiệm của kiểm toán viên trong kiểm toán báo cáo tài chính tại Việt Nam

ĐẶNG QUỲNH MAI*
LÊ THỊ THƯƠNG**

Trách nhiệm của kiểm toán viên (KTV) đóng vai trò quan trọng trong việc phát hiện ra những gian lận ở các báo cáo tài chính (BCTC), tạo nên sự yên tâm tin tưởng cho những người sử dụng BCTC. Bài viết đã nghiên cứu và phân tích trách nhiệm của KTV và chỉ ra rằng, nhóm người sử dụng BCTC chưa thực sự hiểu rõ về trách nhiệm của KTV, yêu cầu KTV thực hiện những trách nhiệm nằm ngoài những quy định của chuẩn mực và các luật liên quan.

CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ TRÁCH NHIỆM CỦA KTV TRONG KIỂM TOÁN BCTC

Một BCTC đã được kiểm toán luôn tạo được sự tin cậy cho các cổ đông và các bên có quyền lợi liên quan của đơn vị được kiểm toán, đặc biệt đó là cơ sở cho những nhà đầu tư ra quyết định có nên đầu tư hay không. Tuy nhiên, hiện nay niềm tin đó đã bị suy giảm đáng kể bởi chất lượng hoạt động kiểm toán BCTC bị ảnh hưởng rất lớn sau nhiều vụ sụp đổ lớn trên thế giới, như: Enron, Worldcom... Sự chỉ trích và mất niềm tin của xã hội vào BCTC đã được kiểm toán do nhiều nguyên nhân. Do đó, vai trò của KTV rất quan trọng trong việc phát hiện những gian lận trong BCTC, tạo nên niềm tin cho lãnh đạo các doanh nghiệp, cho các cổ đông của công ty...

Trách nhiệm của KTV theo VSA 200

Theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (VSA) số 200 được Ban hành kèm theo Thông tư số 214/2012/TT-BTC, ngày 06/12/2012 của Bộ Tài chính, trách nhiệm của KTV là dựa vào BCTC để xem xét những gian lận hoặc những sai sót của đơn vị thuê kiểm toán và đưa ra các ý kiến phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng, trên các khía cạnh trọng yếu hay không. KTV phải đạt được sự đảm bảo hợp lý về việc liệu BCTC, xét trên phương diện tổng thể, có còn sai sót trọng yếu do gian lận hoặc do nhầm lẫn hay không. Sự đảm bảo hợp lý là sự đảm bảo ở mức độ cao và chỉ đạt được khi KTV đã thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp nhằm làm giảm rủi ro kiểm toán (là rủi ro do KTV đưa ra ý kiến không phù hợp khi BCTC còn có những sai sót trọng yếu) tới một mức độ thấp có thể chấp nhận được. Tuy nhiên, sự đảm bảo hợp lý không phải là đảm bảo tuyệt đối, do luôn tồn tại

những hạn chế vốn có của cuộc kiểm toán làm cho hầu hết bằng chứng kiểm toán, mà KTV dựa vào để đưa ra kết luận và ý kiến kiểm toán đều mang tính thuyết phục.

KTV cũng có trách nhiệm trao đổi thông tin và báo cáo về một số vấn đề phát sinh từ cuộc kiểm toán với người sử dụng BCTC, ban giám đốc, ban quản trị hoặc các đối tượng khác.

Trách nhiệm của KTV theo VSA 240

Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của KTV đối với gian lận trong quá trình kiểm toán BCTC. Theo đoạn 10 của chuẩn mực này, trách nhiệm của KTV là: (i) Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong BCTC do gian lận; (ii) Thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về các rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận đã được đánh giá, thông qua việc thiết kế và thực hiện những biện pháp xử lý thích hợp; (iii) Có biện pháp xử lý thích hợp đối với gian lận đã được xác định hoặc có nghi vấn trong quá trình kiểm toán.

Để đánh giá rủi ro và các hoạt động liên quan nhằm tìm hiểu về đơn vị được kiểm toán và môi trường hoạt động của đơn vị, KTV phải phỏng vấn ban giám đốc đơn vị được kiểm toán về đánh giá của họ về rủi ro có thể có sai sót do gian lận trong BCTC, bao gồm: nội dung, phạm vi và tần suất của các đánh giá đó; quy trình xác định và xử lý rủi

* ThS., ** ThS., Trường Đại học Sư phạm Kỹ thuật Hưng Yên



Hình 1: Các nhân viên của ngân hàng đang họp để thảo luận về các biện pháp kiểm soát rủi ro và các quy định liên quan.

ro có gian lận; quan điểm về gian lận, các hoạt động kinh doanh và hành vi đạo đức.

Trách nhiệm của KTV theo VSA 315

Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của KTV là xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn ở cấp độ BCTC và cấp độ cơ sở dẫn liệu, thông qua hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị, trong đó có kiểm soát nội bộ; từ đó, cung cấp cơ sở cho việc thiết kế và thực hiện các biện pháp xử lý đối với rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá (đoạn 03). KTV phải thu thập hiểu biết về khách hàng và môi trường hoạt động để xác định và hiểu các sự kiện, giao dịch và thông lệ kinh doanh của khách hàng có ảnh hưởng trọng yếu tới BCTC, qua đó giúp xác định rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận.

Trách nhiệm của KTV theo VSA 330

Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của KTV là thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến các rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá, thông qua việc thiết kế và thực hiện các biện pháp xử lý phù hợp đối với các rủi ro. Sau khi xác định và đánh giá rủi ro theo VSA 315, tùy theo rủi ro ở cấp độ BCTC hay cơ sở dẫn liệu mà KTV có biện pháp xử lý phù hợp. KTV phải thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán với nội dung, lịch trình và phạm vi dựa vào kết quả đánh giá rủi

ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu. KTV có thể sử dụng thử nghiệm kiểm soát nếu mong đợi rằng các kiểm soát hoạt động hiệu quả, hay thử nghiệm cơ bản đối với từng nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trọng yếu hoặc phương pháp kết hợp thử nghiệm kiểm soát và thử nghiệm cơ bản.

ĐÁNH GIÁ KTV TRONG KIỂM TOÁN BCTC

Để đánh giá trách nhiệm của KTV trong việc đảm bảo BCTC, nhóm tác giả thực hiện khảo sát 3 nhóm đối tượng có liên quan đến lợi ích của kiểm toán, bao gồm: KTV, người làm việc tại đơn vị được kiểm toán và người sử dụng BCTC (nhân viên ngân hàng). Mỗi nhóm gồm 50 phiếu khảo sát. Thời gian thực hiện khảo sát trong năm 2021. Nhóm tác giả sử dụng thang đo 3 mức độ: 1 - Không, 2 - Không chắc, 3 - Có. Kết quả khảo sát cho thấy:

Trách nhiệm của KTV trong việc đảm bảo BCTC của đơn vị được kiểm toán

- 50/50 ý kiến KTV trả lời rằng, việc chuẩn bị BCTC do đơn vị được kiểm toán lập thực hiện dưới sự giám sát của ban giám đốc doanh nghiệp. Để thực hiện trách nhiệm của mình trước những đối tượng sử dụng kết quả kiểm toán, KTV phải tuân thủ các nguyên tắc và chuẩn mực kiểm toán, mà trong đó phải luôn luôn giữ được tính độc lập, chính trực và khách quan trong quá trình kiểm toán. Các KTV phải có nghĩa vụ phát hiện các sai sót trọng yếu và thậm chí là các hành vi phạm pháp (nếu có) của các nhà lãnh đạo doanh nghiệp. Việc lập và trình bày BCTC được công bố, trước tiên phải khẳng định là trách nhiệm của doanh nghiệp. Nội dung này được quy định rõ tại Điều 5, Điều 6 và Điều 39 của Luật Kế toán (số 88/2015/QH13, ngày 20/11/2015). Các KTV độc lập thực hiện công việc kiểm toán BCTC nhằm mục đích đưa ra ý

kiến đánh giá về tính trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu của BCTC của đơn vị được kiểm toán theo quy định của Luật Kiểm toán độc lập, số 67/2011/QH12, ngày 29/3/2011.

“
Vai trò của KTV rất quan trọng trong việc phát hiện những gian lận trong BCTC, tạo nên niềm tin cho lãnh đạo các doanh nghiệp, cho các cổ đông của công ty...
 ”

- Có 47/50 KTV cho rằng, việc đảm bảo BCTC của đơn vị được kiểm toán là chính xác không phải là trách nhiệm của họ, giá trị trung bình của các ý kiến trả lời là 1,20; trong khi đó, những người sử dụng BCTC (nhân viên ngân hàng và nhà quản lý của đơn vị kiểm toán), thì có 50/50 ý kiến đồng ý đây là trách nhiệm của KTV. Tuy nhiên, theo yêu cầu của VSA 200: “KTV phải đạt được sự đảm bảo hợp lý về việc liệu BCTC, xét trên phương diện tổng thể, có còn sai sót trọng yếu do gian lận hoặc do nhầm lẫn hay không. Sự đảm bảo hợp lý là sự đảm bảo ở mức độ cao và không phải là đảm bảo tuyệt đối, do luôn tồn tại những hạn chế vốn có của cuộc kiểm toán”. Trong các chuẩn mực kiểm toán hướng dẫn, khi phát hiện các hành vi không tuân thủ pháp luật hay gian lận của doanh nghiệp, thì tùy từng tình huống mà KTV có ứng xử thích hợp, từ việc đánh giá mức độ ảnh hưởng đến BCTC, thông báo cho ban giám đốc doanh nghiệp, thông báo cho những người sử dụng báo cáo kiểm toán và trong trường hợp pháp luật quy định cần thông báo cho cơ quan chức năng và trong trường hợp này KTV cần tham khảo ý kiến của chuyên gia pháp luật hoặc KTV có thể và cần thiết từ bỏ cuộc kiểm toán khi thấy rằng mức độ an toàn trong việc thực hiện hợp đồng kiểm toán này dưới mức cho phép. Trách nhiệm của KTV là đảm bảo rằng, trong BCTC đó, không có các sai sót trọng yếu và nếu có các sai sót trọng yếu, KTV phải hành động theo hướng dẫn của các chuẩn mực kiểm toán và pháp luật.

Trách nhiệm của KTV trong việc đưa ra các thông tin trên BCTC

Kết quả khảo sát tổng thể cho thấy, các nhóm cũng đồng tình về trách nhiệm này (2,91) và ý kiến giữa các nhóm cũng tương tự nhau (giá trị trung bình lần lượt là 2,96; 2,96 và 2,80). Điều này còn cho thấy, những đối tượng có liên quan vừa kỳ vọng BCTC là chính xác, vừa kỳ vọng trung thực và hợp lý.

Theo VSA 240, trách nhiệm của KTV liên quan đến gian lận trong quá trình kiểm toán BCTC. Tuy nhiên, Chuẩn mực này cũng nêu rõ, do những hạn chế vốn có của kiểm toán, nên rủi ro không thể tránh khỏi là KTV độc lập không phát hiện được tất cả các sai sót,

gian lận làm ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC, kể cả khi cuộc kiểm toán đã được lập kế hoạch và thực hiện theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Kiểm toán độc lập là một trong những công cụ để trợ giúp minh bạch hóa thị trường thông qua BCTC đã được kiểm toán. Do vậy, KTV không phải có trách nhiệm đảm bảo đơn vị được kiểm toán có tình hình tài chính tốt. Đảm bảo tình hình tài chính tốt mang một ý nghĩa tương lai, điều đó còn phụ thuộc nhiều vào khả năng điều hành và hoạt động của đơn vị được kiểm toán, do đó vượt quá yêu cầu về trách nhiệm thực hiện của KTV.

Trách nhiệm của KTV trong xác định các hành vi không tuân thủ quy định của pháp luật

Trong quá trình kiểm tra số liệu, chứng từ của đơn vị được kiểm toán KTV có trách nhiệm phát hiện, báo cáo cho cơ quan có thẩm quyền, công bố trên BCKT về hành vi cố tình thay đổi số liệu và thông tin trên BCTC của đơn vị được kiểm toán. Kết quả khảo sát cho thấy, ý kiến tổng thể các nhóm cho rằng, KTV có trách nhiệm phát hiện, báo cáo cho cơ quan có thẩm quyền, công bố trên báo cáo kiểm toán về hành vi cố tình thay đổi số liệu và thông tin trên BCTC của đơn vị được kiểm toán với giá trị trung bình rất cao (lần lượt là 2,76; 2,6 và 2,68). Hành vi cố tình thay đổi số liệu và thông tin trên BCTC là hành vi gian lận, nên theo VSA 240, thì “KTV phải xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong BCTC do gian lận; thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán đầy đủ và thích hợp; có biện pháp xử lý thích hợp đối với gian lận đã được xác định hoặc có nghi vấn trong quá trình kiểm toán”. Và, khi hành vi gian lận đã được phát hiện, thì KTV phải kịp thời trao đổi các vấn đề này với cấp quản lý thích hợp, như: ban giám đốc, ban quản trị của đơn vị.

Hơn nữa, KTV cũng phải xác định trách nhiệm báo cáo về hành vi gian lận đó với các cơ quan quản lý và cơ quan pháp luật có liên quan. Mặc dù trách nhiệm bảo mật thông tin của khách hàng có thể không cho phép KTV thực hiện việc báo cáo đó, nhưng trong một số trường hợp, trách nhiệm pháp lý của KTV có thể cao hơn trách nhiệm bảo mật đó; tùy vào mức độ thu thập được bằng chứng kiểm toán đầy đủ, thích hợp như thế nào, cùng sự ảnh hưởng của hành vi gian lận này, mà KTV đưa

ra ý kiến trên báo cáo kiểm toán một cách phù hợp.

Bên cạnh đó, KTV có trách nhiệm phát hiện hành vi không tuân thủ pháp luật của ban giám đốc có ảnh hưởng trực tiếp và gián tiếp trên BCTC của đơn vị được kiểm toán. Kết quả khảo sát cho thấy, tổng thể đều tán thành KTV có trách nhiệm phát hiện hành vi không tuân thủ pháp luật của ban giám đốc, cho dù có ảnh hưởng trực tiếp hay gián tiếp trên BCTC với giá trị trung bình lần lượt là 2,71 và 2,28. Không quá khó hiểu khi các nhà quản lý, kế toán và nhóm nhân viên ngân hàng đồng ý nhận định này (với các giá trị trung bình từ 2,22 đến 2,82), vì họ luôn mong đợi KTV làm được nhiều hơn để mang đến nhiều thông tin hữu ích hơn, đặc biệt là hành vi không tuân thủ pháp luật của ban giám đốc. KTV cũng cho rằng, đây là trách nhiệm của mình trong cuộc kiểm toán (giá trị trung bình lần lượt 2,54 và 2,23). Bởi, thực tế, KTV chỉ bị yêu cầu phát hiện các hành vi không tuân thủ có ảnh hưởng trực tiếp đến BCTC theo VSA 250. Điều này cho thấy, sự mong đợi chưa hợp lý từ nhóm quản lý, nhân viên ngân hàng và các KTV trong nhóm khảo sát cũng chưa nhận thức đúng trách nhiệm của mình, khi cho rằng, KTV có cả trách nhiệm phát hiện hành vi không tuân thủ pháp luật của ban giám đốc có ảnh hưởng gián tiếp đến BCTC đơn vị được kiểm toán.

KTV có trách nhiệm công bố trên báo cáo kiểm toán các dấu hiệu không tuân thủ pháp luật và các quy định của ban giám đốc có ảnh hưởng trực tiếp và gián tiếp đến BCTC của đơn vị được kiểm toán. Kết quả khảo sát cho thấy, các KTV, nhà quản lý doanh nghiệp, kế toán

và ngân hàng đều cho rằng, KTV phải công bố trên BCKT các hành vi không tuân thủ pháp luật, mà không xét tác động trực tiếp hay gián tiếp (giá trị trung bình lần lượt là 2,6; 2,8 và 2,9).

Theo đoạn 25, VSA 250: “Nếu KTV kết luận rằng hành vi không tuân thủ có ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC, nhưng không được phản ánh đúng trong BCTC, thì theo quy định tại đoạn 07 - 08 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 705, KTV phải đưa ra ý kiến kiểm toán dạng ngoại trừ hoặc ý kiến trái ngược trên báo cáo kiểm toán”.

Mặc dù KTV không có trách nhiệm ngăn ngừa các sai sót cố ý hay gian lận hoặc các hành vi không tuân thủ pháp luật của doanh nghiệp, đồng thời KTV cũng không thể đảm bảo rằng, ban giám đốc doanh nghiệp thực hiện tốt chức năng của mình và phù hợp với lợi ích của các cổ đông, nhưng trong quá trình kiểm toán, bằng các kỹ thuật nghiệp vụ kiểm toán thông thường, nếu phát hiện bất cứ sự yếu kém, thiếu hiệu quả trong hệ thống quản lý, thì đồng thời với báo cáo kiểm toán, KTV phải đưa ra ý kiến, nhận xét, đánh giá và các gợi ý hoàn thiện về từng nội dung cần sửa đổi thông qua thư quản lý.

Như vậy, kết quả phân tích cho thấy, nhóm người sử dụng BCTC chưa thực sự hiểu rõ về trách nhiệm của KTV, yêu cầu KTV thực hiện những trách nhiệm nằm ngoài những quy định của chuẩn mực và các luật liên quan; trong khi đa số các KTV nắm rõ các trách nhiệm của mình và thực hiện theo đúng yêu cầu của chuẩn mực. Các nhân viên ngân hàng, chứng khoán luôn có những kỳ vọng vượt quá yêu cầu thực hiện của KTV và đánh giá không cao kết quả thực hiện của KTV trong cuộc kiểm toán, đó là trách nhiệm đưa ra ý kiến về tính trung thực và hợp lý của thông tin trên BCTC và công bố trên BCKT những nghi ngờ về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán. Đó là do mong đợi chưa hợp lý từ xã hội; mặt khác, KTV nhận thức chưa đúng và chưa thực hiện đầy đủ trách nhiệm của mình trong cuộc kiểm toán, nên chưa đáp ứng được kỳ vọng của họ. Các vấn đề này cần được khắc phục trong thời gian tới. □

TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. Bộ Tài chính (2012). *Hệ thống các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam*, ban hành kèm theo Thông tư số 214/2012/TT-BTC, ngày 06/12/2012
2. Nguyễn Quốc Cường (2013). *Giải pháp nâng cao chất lượng dịch vụ kiểm toán BCTC cho các công ty kiểm toán độc lập nhỏ và vừa trên địa bàn TP. Hồ Chí Minh*, Luận văn thạc sĩ, Trường Đại học Kinh tế TP. Hồ Chí Minh
4. Lý Trần Kim Ngân (2011). *Hoàn thiện thủ tục kiểm toán nhằm phát hiện gian lận trên BCTC của các công ty niêm yết tại Việt Nam*, Luận văn thạc sĩ, Trường Đại học Kinh tế TP. Hồ Chí Minh
5. Lâm Huỳnh Phương (2013). *Ảnh hưởng của việc luân chuyển KTV đến chất lượng hoạt động kiểm toán BCTC tại Việt Nam*, Luận văn thạc sĩ, Trường Đại học Kinh tế TP. Hồ Chí Minh
6. Nguyễn Hữu Thọ (2013). *Đo lường chất lượng dịch vụ kiểm toán độc lập và sự hài lòng của khách hàng - nghiên cứu trường hợp Công ty KPMG Việt Nam*, Luận văn thạc sĩ, Trường Đại học Kinh tế TP. Hồ Chí Minh