

Vận dụng các nguyên tắc lập báo cáo kiểm toán nội bộ hướng tới người sử dụng

PGS. TS. PHAN TRUNG KIÊN

Lập báo cáo kiểm toán nội bộ là công đoạn cuối cùng trong qui trình mỗi cuộc kiểm toán nội bộ. Báo cáo kiểm toán nội bộ có thể trình bày nhiều nội dung khác nhau tùy thuộc vào tính chất và mục tiêu của một cuộc kiểm toán nội bộ. Mặc dù báo cáo kiểm toán là hình thức thông tin về công việc kiểm toán cùng với kết quả đạt được trong quá trình thực hiện kiểm toán nhưng nó ảnh hưởng tới sự quan tâm của nhà quản lý tới việc nhận thức đúng vai trò của kiểm toán nội bộ. Do đó, kiểm toán nội bộ cần được cải thiện chất lượng kiểm toán bao gồm cả cải thiện quá trình lập báo cáo kiểm toán. Trong bài viết này, tác giả trình bày việc vận dụng những nguyên tắc cơ bản để lập báo cáo hướng tới người sử dụng, nhằm tạo sự nhận thức, sự quan tâm về vai trò của kiểm toán nội bộ từ những nhà quản trị doanh nghiệp, trong bối cảnh ở Việt Nam.

Từ khóa: kiểm toán nội bộ, báo cáo kiểm toán, người sử dụng

1. Đặt vấn đề

Kiểm toán nội bộ (KTNB) đã được xem là một chức năng đánh giá độc lập đối với những hoạt động khác nhau của đơn vị như một sự trợ giúp đối với tổ chức, doanh nghiệp. Ở những quốc gia phát triển, KTNB được tổ chức trong nhiều doanh nghiệp (DN) có qui mô lớn với những mô

hình đa dạng (Phan Trung Kiên, 2008). Hoạt động hiệu quả của bộ phận này đã trợ giúp đắc lực cho nhà quản lý, không những đảm bảo hiệu lực hoạt động kiểm soát, đảm bảo độ tin cậy của thông tin mà còn đảm bảo tính hiệu quả, tính kinh tế và tính hiệu năng trong các hoạt động chức năng khác nhau trong đơn vị. Vì thế, chức năng KTNB không thể thiếu trong quản lý. Tuy nhiên, sự thay đổi về môi trường kinh doanh, pháp lý và sự

phát triển nhanh chóng của công nghệ thông tin đã ảnh hưởng tới hoạt động kinh doanh, từ đó ảnh hưởng tới việc thực hiện chức năng KTNB trong bối cảnh và vị thế mới. Đo lường việc thực hiện chức năng KTNB là cần thiết để có thể nhận diện những vấn đề đang tồn tại và từ đó có thể khắc phục những nhược điểm, bổ sung và hoàn thiện những thiếu sót để đảm bảo duy trì KTNB như là một phương sách quản lý hiệu quả cho nhà quản lý của đơn vị (Đình Trọng Hanh và cộng sự, 2010).

Những nghiên cứu trên thế giới đều cho thấy sự thay đổi và thích ứng của KTNB nhằm trợ giúp tốt nhất cho quản lý. Từ hình thái ban đầu KTNB hoạt động như kiểm soát viên tiến tới thực hiện chức năng độc lập của kiểm toán viên và phát triển trở thành chức năng như một nhà tư vấn cho quản trị công ty liên quan tới nhiều lĩnh vực khác nhau, đặc biệt là quản trị rủi ro nhằm tạo ra những giá trị gia tăng cho tổ chức (Beckmerhagen, I. A., Berg, H. P., Karapetrovic, & Willborn, W. O., 2004, Đình Trọng Hanh và cộng sự, 2010).



KTNB tại Việt Nam đã có những dấu ấn thể hiện sự phát triển nhất định kể từ khi chính thức xuất hiện vào năm 1997. Những nghiên cứu về một số khía cạnh có liên quan tới KTNB trong doanh nghiệp xây dựng, ngân hàng thương mại, công ty tài chính, khai thác khoáng sản cho thấy KTNB đã có đóng góp tích cực vào hoạt động quản lý doanh nghiệp cũng như vào hoạt động kiểm soát nói chung ở những đơn vị này. Tuy nhiên, trong quá trình hình thành và phát triển của KTNB ở nước ta cũng đặt ra nhiều vấn đề cần tiếp tục giải quyết để phát huy được vai trò của chức năng này trong tổ chức liên quan tới hiệu lực và hiệu quả kiểm toán.

Kết quả của những nghiên cứu gần đây cho thấy, số lượng doanh nghiệp tổ chức kiểm toán nội bộ còn rất ít, ngay cả ở trong những lĩnh vực hoạt động có rủi ro cao như ngân hàng, tài chính, xây dựng, bảo hiểm. Giai đoạn 1997-2001, chứng kiến sự phát triển bùng nổ của KTNB. Đây cũng là giai đoạn mà KTNB bắt đầu được hình thành trong nhiều doanh nghiệp có qui mô lớn- các tổng công ty (TCT) 90, 91, tập đoàn, trong một số ngân hàng thương mại lớn (Phan Trung Kiên và cộng sự 2011, Nguyễn Thị Hồng Thúy, 2010). Giai đoạn 2001-2005, không có biến động về số lượng doanh nghiệp có tổ chức KTNB. Giai đoạn 2005 cho đến thời điểm khảo sát, số lượng DN tổ chức bộ phận KTNB tăng lên nhưng chủ yếu là những đơn vị hoạt động trong lĩnh vực ngân hàng- tài chính nhưng vẫn chiếm

tỷ trọng thấp, có 18 trong tổng số 41 ngân hàng thương mại cổ phần Việt Nam có tổ chức KTNB (Phan Trung Kiên và cộng sự, 2011); có 8 trong tổng số 12 TCT tài chính có tổ chức bộ phận KTNB (Lê Thị Thu Hà, 2011). Giai đoạn này lại chứng kiến sự thay đổi (giảm) hoặc thay đổi (kết hợp hoặc nhập vào bộ phận khác) bộ phận KTNB tại một số TCT xây dựng (ví dụ, KTNB tại Vinaconex, TCT Sông Đà, TCT Sông Hồng, TCT Xây dựng Bạch Đằng,...), một số công ty/TCT trong Tập đoàn Than- Khoáng sản đã bỏ bộ phận KTNB hoặc kết hợp với Phòng Pháp chế, TCT trong Tập đoàn Điện lực Việt Nam, TCT trong lĩnh vực giao thông (TCT Hàng không Việt Nam đã bỏ bộ phận KTNB)... Những nghiên cứu trên cũng chỉ ra nhiều nguyên nhân tác động tới sự tồn tại và phát triển của chức năng KTNB; sự biến động về qui mô cũng như hiệu lực của kiểm toán trong doanh nghiệp (Phan Trung Kiên và cộng sự, 2014; Phan Trung Kiên và cộng sự, 2011; Nguyễn Thị Hồng Thúy, 2010; Lê Thị Thu Hà, 2011). Một trong số những vấn đề ấy là việc *không thể hiện được tốt những đề xuất giải quyết các phát hiện kiểm toán trên báo cáo kiểm toán đã ảnh hưởng tới hiệu lực và hiệu quả KTNB* (Phan Trung Kiên và cộng sự, 2014; Lê Thị Thu Hà, 2011) hoặc *đề xuất của kiểm toán chưa hướng tới người sử dụng* (Nguyễn Thị Đào, 2014).

Báo cáo kiểm toán là văn bản chính thức do kiểm toán viên chuẩn bị dựa trên các kết quả

kiểm toán. Báo cáo kiểm toán trình bày tóm tắt công việc của một dự án kiểm toán đã thực hiện, trình bày những phát hiện kiểm toán cùng với đề xuất giải pháp để giải quyết những phát hiện cho nhà quản lý. Báo cáo kiểm toán là cơ hội để kiểm toán viên có thể nói với nhà quản lý những công việc KTNB đã làm, có thể làm được, đồng thời giải thích cho nhà quản lý biết về những việc cần làm và nên làm. Phát hiện kiểm toán hoặc thực trạng và những ý kiến đề xuất giải pháp của kiểm toán viên đóng vai trò quan trọng đối với nhà quản trị. Những kết luận kiểm toán khách quan, theo mục tiêu có thể làm *giảm* suy nghĩ chủ quan của nhà quản trị cho rằng *những chức năng đang vận hành tốt*. Trong khi đó, những đề xuất của KTNB lại có thể cảnh báo cho nhà quản trị về những vấn đề phát sinh trong đơn vị cần được cải thiện. Vì vậy, trong bài viết này, tác giả xin bàn luận về những vấn đề liên quan tới nguyên tắc và vận dụng nguyên tắc để thể hiện những kết quả kiểm toán hướng tới người sử dụng (nhà quản trị). Đây sẽ là cơ sở giúp KTNB có thể cải thiện hiệu lực những đề xuất kiểm toán cũng như hiệu quả của cuộc kiểm toán đã thực hiện.

2. Mục tiêu của lập báo cáo kiểm toán nội bộ

Báo cáo KTNB được lập khi kết thúc công việc kiểm toán và cung cấp thông tin về kết quả kiểm toán cho những người quan tâm. Dù dưới hình thức nào, một báo cáo kiểm toán cũng thường



hướng tới những mục tiêu cơ bản, gắn với những nội dung trình bày trên báo cáo KTNB, cụ thể:

i) *Công bố những phát hiện*: Báo cáo kiểm toán cần tóm tắt và chỉ rõ điều kiện được quan sát hoặc tìm thấy, cả trong tình trạng tốt hay xấu. Phát hiện cần được nêu trong quan hệ với hoạt động có liên quan, nguồn thông tin đã sử dụng. Thông qua công bố những phát hiện kiểm toán, báo cáo của KTNB cần hướng tới *thu hút sự chú ý của nhà quản trị và cung cấp một cái nhìn bên trong rủi ro và những vấn đề kiểm soát cho nhà quản trị*:

(ii) *Mô tả những phát hiện*: Dựa vào những phát hiện đã quan sát được hoặc tìm ra, báo cáo kiểm toán cần mô tả rõ. Gian lận hoặc sai sót là biểu hiện, kiểm toán viên nội bộ cần tìm hiểu bản chất (là nguyên nhân), sau đó đề xuất biện pháp giải quyết. Từ việc mô tả những phát hiện kiểm toán, báo cáo KTNB cần hướng tới: *Đảm bảo những kết quả kiểm toán đã được ghi lại rõ ràng, trung thực, khách quan; Cung cấp một sự đảm bảo đối với nhà quản lý dựa trên cơ sở đánh giá hoạt động; Cung cấp thông tin về thực hành quản trị rủi ro tại đơn vị*.

(iii) *Đề xuất để giải quyết các phát hiện*: Báo cáo kiểm toán cần bao gồm những đề xuất trên cơ sở các phát hiện kiểm toán, mức độ ảnh hưởng và nguyên nhân nhằm cải thiện hoạt động. Do đó, báo cáo phải hướng tới đề xuất những thay đổi và cung cấp những giải pháp cụ thể.

iv) *Mình chứng cho kế hoạch kiểm toán và làm sáng tỏ những đánh giá của khách thể kiểm*

toán: Khách thể kiểm toán có thể mong muốn giảm bớt các vấn đề hoặc cung cấp cơ sở làm sáng tỏ về vấn đề được báo cáo còn chưa thống nhất. Dựa vào mẫu báo cáo kiểm toán, kiểm toán viên trình bày những thông tin trên ở vị trí mà khách thể kiểm toán có thể công bố chính thức về các kế hoạch liên quan tới những hành động sửa chữa đối với các phát hiện kiểm toán cùng với những đề xuất giải quyết. Do đó, báo cáo kiểm toán cần hướng tới *đảm bảo có hành động phản hồi đối với những đề xuất kiểm toán và bảo vệ kiểm toán viên nội bộ*.

3. Cơ sở lập báo cáo kiểm toán nội bộ hướng tới người sử dụng

3.1. Nguyên tắc lập báo cáo kiểm toán nội bộ

Những báo cáo kiểm toán thường được xem là một bộ phận quan trọng nhất của quá trình thực hiện KTNB, đồng thời là phương pháp để các đối tượng bên trong hoặc bên ngoài đánh giá hoạt động KTNB của đơn vị. Báo cáo kiểm toán tạo ra một loại bằng chứng lâu dài liên quan tới đặc điểm nghề nghiệp của hoạt động KTNB, đồng thời cho phép những đối tượng khác có thể đánh giá sự đóng góp của kiểm toán viên nội bộ vào hoạt động của đơn vị. Vì vậy, một báo cáo kiểm toán hiệu lực phải dựa trên kết quả của những hoạt động kiểm toán theo lĩnh vực có chất lượng, phải được kiểm toán viên chuẩn bị kỹ lưỡng trên cơ sở đảm bảo những nguyên tắc cơ bản sau đây:

(i) *Đảm bảo tính khoa học của báo cáo KTNB*: Những hướng

dẫn và cấu trúc mẫu phù hợp của báo cáo KTNB có thể trở thành những công cụ hữu ích cho các kiểm toán viên nội bộ trong quá trình lập báo cáo. Kiểm toán viên cần tạo ra những ấn tượng mạnh mẽ về tính chuyên nghiệp của hoạt động kiểm toán nhằm làm thay đổi suy nghĩ về vai trò của KTNB trong quản trị công ty. Theo A. J. Maniak (1985), kiểm toán viên nội bộ thường tìm cách hướng tới 3 vấn đề chính khi lập báo cáo:

Thông tin: Kiểm toán viên nội bộ nói với người đọc đã tìm thấy những gì từ hoạt động kiểm toán.

Thuyết phục: Thuyết phục nhà quản trị về giá trị và hiệu lực của những phát hiện kiểm toán.

Thu được kết quả: Kiểm toán viên nội bộ hướng nhà quản trị tới những thay đổi và cải thiện.

Vì vậy, để đạt được mục tiêu, báo cáo kiểm toán cần trình bày những phát hiện kiểm toán rõ ràng, đơn giản.

(ii) *Tạo sự hài hòa trong trình bày báo cáo KTNB*: Trình bày các phát hiện kiểm toán hoặc thực trạng kiểm toán trên báo cáo là một vấn đề phức tạp. Do có nhiều nội dung phải thể hiện nên việc xác định trình bày như thế nào để người đọc hiểu vấn đề đồng thời trợ giúp nhà quản trị cải thiện hoạt động có vai trò quan trọng. Một cách tiếp cận viết báo cáo mang tính khuôn mẫu liên quan tới việc trình bày các phát hiện kiểm toán là tạo ra một sự hài hòa trong báo cáo các phát hiện kiểm toán hoặc thực trạng kiểm toán. Kiểm toán luôn trình bày những vấn đề theo một cách tiếp cận nhấn mạnh vào tính



xây dựng hơn là chỉ bình luận những vấn đề tiêu cực. Đây cũng là một nguyên tắc để thu hút sự chú ý của người đọc báo cáo kiểm toán.

(iii) *Thông tin kết quả kiểm toán hướng tới người sử dụng*: Các báo cáo KTNB phải tìm cách thông tin thành công tới những người quan tâm và hướng tới đúng sự quan tâm của họ. Chúng ta vẫn có một *nguyên tắc* phổ biến có thể áp dụng khi lập báo cáo là *khi người đọc không mong muốn, không quan tâm tới điều gì thì cũng không muốn tiếp nhận thông tin liên quan*. Do đó, thay vì cố gắng tìm hiểu cơ sở để người đọc tiếp nhận thông tin, kiểm toán viên nên tìm hiểu suy nghĩ hay mong muốn của người đọc thì báo cáo mới có khả năng được chấp nhận. Đây chính là chỉ dẫn quan trọng nhất trong quá trình viết báo cáo đối với kiểm toán viên nội bộ.

3.2. Báo cáo kiểm toán nội bộ

Đáp ứng các yêu cầu khác nhau của người sử dụng, báo cáo KTNB có nhiều dạng khác nhau. Dạng báo cáo thích hợp sẽ được kiểm toán viên nội bộ lựa chọn nhằm đạt được mục tiêu kiểm toán và đáp ứng nhu cầu của nhà quản trị.

a) Báo cáo miệng:

Với một số trường hợp, kiểm toán viên thực hiện báo cáo kết quả phải dùng lời nói. Trong một chừng mực nào đó, dạng báo cáo này là không thể tránh khỏi vì một phần công việc kiểm toán phải thực hiện có kết hợp với nhân viên của công ty hoặc do nhu cầu cần có hành động kịp

thời. Mặc dù có một số ưu thế nhất định nhưng vì là dạng báo cáo bằng lời nói nên thông tin báo cáo có thể bị hiểu sai hoặc thiếu chứng cứ ghi lại. Thông thường, dạng báo cáo miệng không thể thay thế báo cáo dạng văn bản trong KTNB.

b) *Báo cáo viết chuẩn tắc*: Mỗi nhiệm vụ/dự án kiểm toán riêng biệt thường xác định việc lập một báo cáo dạng văn bản chuẩn tắc. Mẫu biểu và nội dung của những báo cáo viết có thể khác nhau giữa những nhiệm vụ kiểm toán cá biệt và cả những bộ phận KTNB cụ thể. Báo cáo dạng viết chuẩn tắc là báo cáo kiểm toán phổ biến khi kết thúc mỗi cuộc kiểm toán. Ngoài dạng báo cáo viết chuẩn tắc, kiểm toán viên có thể sử dụng những dạng báo cáo viết cụ thể khác như: (1) *Báo cáo viết tạm thời*: Khi cần thông báo cho nhà quản trị những diễn biến quan trọng trong thời gian kiểm toán hoặc trước khi lập báo cáo chính thức thì kiểm toán viên có thể lập một báo cáo viết tạm thời; (2) *Báo cáo kiểu bảng câu hỏi*: Thông thường khi hoàn thành một nhiệm vụ cá biệt, kiểm toán viên sử dụng loại báo cáo dạng câu hỏi để báo cáo trong phạm vi nội bộ trong bộ phận kiểm toán; (3) *Báo cáo tóm tắt*: Đây là dạng báo cáo tương đối phổ biến tại nhiều đơn vị. Trên thực tế, bộ phận KTNB trong nhiều công ty đã lập báo cáo này hàng năm. Dạng báo cáo này sử dụng để tóm tắt và mô tả nội dung của các báo cáo kiểm toán trước.

4. Vận dụng nguyên tắc trong lập báo cáo kiểm toán nội bộ

4.1. Cải thiện mối liên hệ giữa mục tiêu và đề xuất kiểm toán nội bộ

Kiểm toán viên đưa ra kết luận kiểm toán trên cơ sở bằng chứng kiểm toán đầy đủ thích hợp; phải cung cấp những chỉ dẫn cho nhà quản trị để hỗ trợ họ đưa ra quyết định bằng cách đề xuất những giải pháp cải thiện hoạt động. Vận dụng nguyên tắc đảm bảo tính khoa học của báo cáo kiểm toán, việc trình bày báo cáo phải thể hiện rõ mối liên hệ giữa mục tiêu và đề xuất kiểm toán. Kiểm toán viên có thể vận dụng trong lập báo cáo KTNB theo hướng dẫn ở Bảng 1.

4.2. Tạo sự hài hòa trong trình bày những phát hiện kiểm toán trên báo cáo kiểm toán

Để tạo ra sự hài hòa các nội dung trên báo cáo, trước hết KTNB nên sắp xếp những dữ liệu đa dạng đã thu thập được trong kiểm toán theo 2 nhóm như dữ liệu về thực trạng hoạt động liên quan tới sự *tư vấn* của kiểm toán viên (chủ động) và cho những phát hiện kiểm toán (bị động). Chẳng hạn, nếu KTNB có mục tiêu là đánh giá hiệu quả, tính kinh tế và hiệu lực thì KTNB có nhiệm vụ công bố thực trạng phát hiện trong quá trình kiểm toán. Trong trường hợp này, kiểm toán viên *phải* tập trung mô tả đối với thực trạng yếu kém cần cải thiện nhưng nên giảm thiểu việc cung cấp thông tin về các phát hiện kiểm toán. Tuy nhiên, khi KTNB cố gắng khuyến khích nhà quản trị thực hiện những hành động sửa chữa cần thiết đồng thời tạo ra các kết quả mà một báo cáo kiểm toán



Bảng 1. Hướng dẫn trình bày phát hiện kiểm toán

Mục tiêu	Phương pháp	Nội dung thực hiện
Thông tin	Tạo ra sự nhận thức	Xác định một cách rõ ràng, đúng đắn về những khó khăn hoặc một cơ hội cho việc cải thiện hoạt động trong đơn vị
Thuyết phục	Đạt được sự chấp nhận	Hỗ trợ phù hợp cho các kết luận kiểm toán và bằng chứng quan trọng để từ đó có thể trình bày một cách thuyết phục những ảnh hưởng thực tế gắn với điều kiện hoặc những ảnh hưởng tiềm ẩn
Thu được kết quả	Đưa ra hành động	Vận dụng phương pháp trong thực hành và xây dựng cấu trúc hợp lý thể hiện trong những kiến nghị kiểm toán nhằm đạt được mục tiêu thay đổi cần thiết

chủ yếu chỉ cung cấp các kết quả về hoạt động đúng hay sai hoặc một vấn đề tương tự, thì sự trợ giúp của KTNB cho nhà quản trị sẽ rất hạn chế. Để tránh điều này, KTNB cần thực hiện những cách thức báo cáo một cách chủ động. Nói cách khác, kiểm toán viên cần thể hiện một sự cân bằng giữa những vấn đề quan tâm cũng như là bình luận về những vấn đề không quan tâm một cách phù hợp trên báo cáo KTNB.

Bảng 2 dưới đây trình bày một số ví dụ về báo cáo một số phát hiện kiểm toán theo cách trình bày chủ động và bị động.

Tiếp đến, kiểm toán viên cần xác định loại bình luận và sự mở rộng phạm vi của những bình luận tích cực trên báo cáo và coi như là kết quả kiểm toán. Cuối cùng, kiểm toán viên sử dụng các tiêu chuẩn áp dụng trong nhận diện những phát hiện quan trọng để báo cáo những khoản mục/ngành vụ (kiểm toán viên phải xem xét tầm quan trọng dựa trên các chuẩn mực về hoạt động). Một số kỹ thuật sau đây có thể giúp cho kiểm toán viên có thể tạo ra một sự cân bằng tốt hơn trong trình bày báo cáo kiểm toán (Bảng 3).

4.3. Cải thiện phương pháp thông tin kết quả kiểm toán hướng tới người sử dụng

Mọi nỗ lực của kiểm toán viên nội bộ trong hoạt động kiểm toán thể hiện trên báo cáo kiểm toán phải được nhà quản lý đọc hoặc *lắng nghe*. Vì thế, kiểm toán viên phải có cách thức thông tin và truyền thông hiệu quả. Thông tin về hoạt động kiểm toán nói chung và báo cáo KTNB tới những thành viên của đơn vị cần thực hiện hàng ngày thông qua nhiều cách thức khác nhau như: Trong phòng vấn khi thực hiện kiểm toán theo lĩnh vực, thông qua các cuộc họp trong đó thông tin về những phát hiện kiểm toán; họp đánh giá những kết quả kiểm toán với nhà quản trị cấp cao trong đơn vị... Tùy thuộc vào mỗi cách truyền đạt thông tin, kiểm toán viên phải tìm cách làm cho thông điệp KTNB truyền đi phải rõ ràng, dễ hiểu và sâu sắc. Kiểm toán viên cần thuyết phục người nghe báo cáo hơn là bắt buộc phải tiếp nhận thông tin. Bằng những kỹ thuật cải tiến và sử dụng kiểu trình bày phù hợp sẽ giúp kiểm toán viên tăng thêm tính thuyết phục của báo cáo. Kiểm toán viên cần nhấn mạnh vào những gì nhà quản trị đang quan tâm, những vấn đề có tầm quan trọng, phải có cách thức chuyển đổi những khía cạnh kỹ thuật phức tạp thành những vấn đề dễ hiểu và phải chỉ rõ những

kỹ năng đầy đủ cần thiết trong điều kiện thực hiện hành động sửa chữa. Khi nhà quản trị bắt đầu đánh giá được tầm quan trọng của chức năng KTNB, từ giá trị của KTNB mang lại, từ sự khách quan và từ tương lai tốt đẹp do kiểm toán viên nội bộ làm thì việc đọc báo cáo KTNB có thể trở thành một nhu cầu của nhà quản trị.

Các báo cáo KTNB phải tìm cách thông tin thành công tới những người quan tâm và hướng tới đúng sự quan tâm của họ. Nếu quá trình thông tin như vậy thất bại, kết quả kiểm toán sẽ không còn ý nghĩa. Do đó, KTNB cố gắng tìm kiếm cách thức thông tin đem lại hiệu quả. Nhiều kiểm toán viên lựa chọn vị trí là người viết báo cáo nếu muốn đưa một nội dung cụ thể vào báo cáo kiểm toán, từ đó kiểm toán viên có thể đạt được mục tiêu thông tin. Tuy nhiên, cách làm như vậy lại có thể có tác động ngược, làm cản trở thông tin. Chẳng hạn, có thể quá quan tâm tới truyền đạt thông tin mà kiểm toán viên đã “trau chuốt” trong sử dụng nhiều từ ngữ diễn đạt nội dung trên báo cáo mà quên mất là điều đó không thể tạo ra cầu nối giữa ý *định* của người viết và *nhu cầu* của người sử dụng báo cáo. Thực tế, các kiểm toán viên nội bộ



Bảng 2. Cách phân loại phát hiện kiểm toán chủ động và bị động trên báo cáo kiểm toán

TT	Phát hiện kiểm toán bị động	Phát hiện kiểm toán chủ động
1.	Phát hiện hoạt động kiểm soát tại khu vực được kiểm toán không hiệu lực. Thất bại trong đối chiếu và chỉnh hợp số dư tài khoản ngân hàng do nhà quản trị không thực sự quan tâm.	Nhận diện những khu vực có hoạt động kiểm soát cần cải thiện. Kết quả quan sát cho thấy có một số tài khoản tiền gửi ngân hàng đã không được đối chiếu và chỉnh hợp trong nhiều kỳ trước.
3.	Thiết kế hệ thống quản lý tồn kho mới của công ty không hợp lý.	Có một số yếu điểm trong kiểm soát hàng tồn kho do thiết kế quá trình quản lý hàng tồn kho không phù hợp.
4.	Tài liệu bị quá hạn hoặc không tồn tại trong khu vực được kiểm toán. Phát hiện nhiều nghiệp vụ bán hàng có giá sai	Phát hiện thấy chỉ có một số ít tài liệu hiện tại trong khu vực được kiểm toán. Kiểm tra tài liệu và so sánh cho thấy giá bán của hàng hóa được phê duyệt hàng tháng trong khi giá loại hàng bán lại biến động hàng tuần.
5.	với bảng giá quy định tại công ty được ban giám đốc phê duyệt hàng tháng.	

thường suy nghĩ và viết ra nhiều hơn những gì người sử dụng cần đọc. Do đó, báo cáo trở nên khó hiểu hơn và người đọc thường không chấp nhận.

Như vậy, để đảm bảo thông tin về kết quả kiểm toán hướng tới người đọc, kiểm toán viên cần:

(1) Tích lũy hiểu biết về người đọc; (2) tìm hiểu theo những vấn đề cụ thể như: Người đọc báo cáo có thể nhận những gì? Người đọc báo cáo mong muốn điều gì? Điều gì dẫn tới người đọc có những mong muốn ấy? Những gì là cần thiết với người đọc? Ví dụ

sau đây minh họa về mối quan hệ giữa việc nắm bắt được nhu cầu của nhà quản lý với việc cung cấp thông tin trên báo cáo (Bảng 4). Ngoài những giải pháp nêu trên, để cải thiện quá trình lập báo cáo KTNB hướng tới người sử dụng thì kiểm toán viên phải giải quyết

Bảng 3. Kỹ thuật tạo sự cân bằng trong trình bày phát hiện hay thực trạng kiểm toán

TT	Kỹ thuật	Giải thích
1.	Báo cáo kiểm toán trong bối cảnh cụ thể	Tránh xu hướng chỉ trích dẫn những gì hỗ trợ cho kết luận kiểm toán; Những ảnh hưởng của bối cảnh cần bổ sung khi có những ảnh hưởng bằng tiền cũng như là giá trị của khoản mục được kiểm tra.
2.	Báo cáo thành quả của khách thể kiểm toán	Báo cáo thành quả trong cải thiện hoạt động kiểm soát và sửa chữa sai sót với những thiếu sót được lưu ý sẽ làm tăng tính hiệu lực của báo cáo; Trình bày trong phần tóm tắt báo cáo; Có thể ảnh hưởng tới kiểm toán các kết luận kiểm toán.
3.	Trình bày những hành động đã lên kế hoạch	Kiểm toán viên cần trình bày nội dung này khi nhà quản lý có kế hoạch hành động, sửa chữa sai sót trước khi kết thúc cuộc kiểm toán; Trình bày cùng với những yếu kém của hoạt động kiểm soát nội bộ; Có ý nghĩa như một hành động báo cáo mang tính chủ động.
4.	Báo cáo những tình huống nhỏ	Những tình huống nhỏ (thường ít hoặc không có hoạt động kiểm soát) có thể chứa đựng những yếu tố liên quan tới nhiều vấn đề hoặc thực trạng trên báo cáo; Phải báo cáo vì chúng có thể là nguyên nhân của những vấn đề phát hiện hoặc thực trạng kiểm toán.
5.	Báo cáo kiểm toán có trình bày những phản hồi kiểm toán	Khách thể kiểm toán phản hồi một phát hiện kiểm toán có thể cung cấp thông tin để tạo ra sự cân bằng trên một báo cáo kiểm toán; Khách thể kiểm toán có thể chỉ ra những kết quả có liên quan, bổ sung những vấn đề thực tế và tình huống khác; Khách thể kiểm toán cần có cơ hội để giải thích về cơ sở cho việc không có phát hiện hay thực trạng kiểm toán.
6.	Cải thiện chất lượng báo cáo kiểm toán	Sử dụng cách trình bày những phát hiện kiểm toán chủ động, lựa chọn từ ngữ và những ý tưởng trình bày để tạo ra một báo cáo mang tính chủ động; Theo sau những phát hiện kiểm toán bị động (nếu có) cần trình bày những ý kiến kiểm toán viên có liên quan.



Bảng 4. Phương pháp thông tin kết quả kiểm toán

Người sử dụng	Hiểu biết về người sử dụng	Thông tin người sử dụng mong muốn
Nhà quản trị cấp cao	Có hiểu biết tốt về những khái niệm chung Những ảnh hưởng tới tổng thể hoạt động	Những vấn đề có ảnh hưởng quan trọng; Hành động đối với rủi ro: Phát hiện, tránh và sửa chữa kịp thời.
Nhà quản trị các hoạt động, bộ phận	Hiểu biết chi tiết về các hoạt động Hiểu biết chi tiết về các điều kiện phát hiện	Có quyền xem thông tin trên báo cáo kiểm toán; Có quyền xem những vấn đề được thảo luận trong tiến trình kiểm toán.

những phát sinh trong phạm vi bộ phận kiểm toán liên quan tới lập báo cáo KTNB như sửa chữa báo cáo, báo cáo chậm trễ, bản thảo báo cáo nghèo nàn, kỹ năng viết báo cáo hạn chế... bằng cách

phát triển một hướng dẫn kiểm toán trong đó có viết báo cáo; bổ nhiệm nhân viên sửa chữa báo cáo nếu cần; đào tạo viết báo cáo và quá trình xử lý các báo cáo KTNB. Bên cạnh đó, kiểm toán

viên nội bộ và bộ phận KTNB phải có những hình thức truyền thông hiệu quả đối với KTNB cũng như phải cải thiện tác động từ sự thay đổi trong tổ chức tới KTNB. ■

TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. A. J. Maniak, *Presenting Audit Results- Logic, Content, and Form*, Monograph Series (Altamonte Springs, Florida: The Institute of Internal Auditors, 1985), p.5-6
2. Beckmerhagen, I. A., Berg, H. P., Karapetrovic, & Willborn, W. O. (2004). On the effectiveness of quality management system audits, *The TQM Magazine*, 16(1), 14–25.
3. Nguyễn Thị Đào (2014), Hoàn thiện tổ chức phân tích với việc tăng cường hiệu lực KTNB trong doanh nghiệp xây lắp, *Luận án Tiến sĩ, ĐH Kinh tế quốc dân*.
4. Đinh Trọng Hanh và các cộng sự (2010), *Cơ sở lý luận và thực tiễn phát triển kiểm toán nội bộ trong các cơ quan, tổ chức của nhà nước ở Việt Nam*, Đề tài Nghiên cứu khoa học, Kiểm toán Nhà nước Việt Nam.
5. Lê Thị Thu Hà (2011), *Tổ chức kiểm toán nội bộ trong các công ty tài chính Việt Nam*, *Luận án Tiến sĩ, ĐH Kinh tế quốc dân*.
6. Phan Trung Kiên (2008), *Hoàn thiện tổ chức kiểm toán nội bộ trong các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam*, *Luận án Tiến sĩ, Trường ĐH Kinh tế quốc dân*.
7. Phan Trung Kiên và các cộng sự (2011), *Nghiên cứu thực hiện chức năng kiểm toán nội bộ tại các ngân hàng thương mại Việt Nam*, Đề tài Nghiên cứu khoa học Cơ sở, Trường ĐH Kinh tế quốc dân.
8. Phan Trung Kiên và các cộng sự (2014), *Đánh giá thực hiện chức năng kiểm toán nội bộ trong các tổng công ty xây dựng Việt Nam*, Đề tài Nghiên cứu khoa học Cơ sở, Trường ĐH Kinh tế quốc dân.
9. Phan Trung Kiên (2012), *Đo lường hoạt động kiểm toán nội bộ trong các doanh nghiệp hiện nay: Xây dựng tiêu chí áp dụng cho đánh giá hoạt động kiểm toán*, *Tạp Chí Nghiên cứu Khoa học Kiểm toán*, Số 59-9-2012 (ISSN 1859-1671), tr.26-28.

SUMMARY

Applying principles to report preparation of an internal audit focusing on users' expectation

Internal audit reporting is the final step in the process of internal audit performance. Internal audit report exhibits different components relating to the nature and purpose of an internal audit. Although the report is normally a formal disclosure of the internal audit performance and audit results, it impacts on top managers' care about the development of internal audit function within a business. Since, the function's quality needs to be improved itself including the improvement of internal audit reporting preparation. This study considers applications of relating principles for building an internal audit report to its user positively concerning the current situation of internal audit function in Viet Nam.

THÔNG TIN TÁC GIẢ

Phan Trung Kiên, Phó Giáo sư, Tiến sĩ

Đơn vị công tác: Viện Kế toán-Kiểm toán, Đại học Kinh tế Quốc dân

Lĩnh vực nghiên cứu chính: Kế toán, kiểm toán

Tạp chí tiêu biểu đã có bài viết đăng tải: Tạp chí Kinh tế và Phát triển, Tạp chí Nghiên cứu Tài chính Kế toán, Tạp chí Nghiên cứu Khoa học Kiểm toán, Tạp chí Nghiên cứu Khoa học Ngân hàng, Tạp chí Kinh tế và Kinh doanh

Email: phankien76@gmail.com