

MÔ HÌNH KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG: CÔNG CỤ HỮU HIỆU CUNG CẤP MỨC ĐỘ ĐẢM BẢO HỢP LÝ

NGUYỄN NGỌC KHÁNH DUNG

*Khoa Kế toán Kiểm toán, Trường Đại học Công nghiệp thành phố Hồ Chí Minh
nguyenngockhanhdung@iuh.edu.vn*

DOIs: <https://doi.org/10.46242/jstiuh.v58i04.4499>

Tóm tắt. Kiểm toán hoạt động trong khu vực công đã trở thành một loại hình kiểm toán phổ biến và chi phối hoạt động kiểm toán tại các quốc gia phát triển. Tuy nhiên, không phải quốc gia nào cũng có thể triển khai và phát triển thành công loại hình kiểm toán này. Nghiên cứu này đề xuất Mô hình kiểm toán hoạt động từ phương pháp luận kiểm toán báo cáo tài chính. Nghiên cứu vận dụng quy trình xây dựng Lý thuyết nền (Grounded theory) từ các dữ liệu gồm các chuẩn mực, quy trình và hướng dẫn kiểm toán hoạt động để xây dựng. Mô hình kiểm toán hoạt động có thể áp dụng nhất quán cho các chủ đề kiểm toán khác nhau. Kết quả nghiên cứu chỉ ra được Mô hình kiểm toán hoạt động hữu hiệu trong lựa chọn chủ đề kiểm toán, lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán hoạt động. Qua đó, mô hình này có thể cung cấp phương tiện cho kiểm toán viên nâng cao mức độ đảm bảo từ kết quả kiểm toán hoạt động.

Từ khóa: Kiểm toán hoạt động, Phương pháp luận kiểm toán, Mô hình kiểm toán, Kiểm toán nhà nước Việt Nam, Lý thuyết nền.

1. GIỚI THIỆU

INTOSAI được thành lập vào năm 1953, đến nay đã có 201 quốc gia là thành viên. Tất cả các Cơ quan Kiểm toán tối cao (SAI) hiện nay đều thực hiện 3 loại hình kiểm toán chủ yếu là kiểm toán tuân thủ, kiểm toán báo cáo tài chính (kiểm toán BCTC) và kiểm toán hoạt động (KTHĐ). Kiểm toán tuân thủ là hoạt động kiểm tra khách quan, có hệ thống nhằm cung cấp sự đảm bảo trong việc tuân thủ luật và các quy định. Kiểm toán BCTC là việc các SAI xác nhận liệu các BCTC và thông tin tài chính có trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu. Trong khi đó, KTHĐ với mục tiêu chủ yếu là đánh giá sự phù hợp trong phân bổ các nguồn lực để triển khai chương trình, dự án, chính sách theo cách tiết kiệm, hiệu quả và hiệu lực (hữu hiệu). Qua khảo sát thực tiễn KTHĐ một số quốc gia trên thế giới cho thấy các SAI đã xây dựng các nguyên tắc và hướng dẫn dựa trên khuôn mẫu hướng dẫn của của INTOSAI. Tuy nhiên, nghiên cứu của Trivedi (2016) đã chỉ ra phương pháp luận KTHĐ được đề xuất bởi INTOSAI khá lỏng lẻo và chỉ được coi như “kim bài” để các SAI triển khai KTHĐ. Hiện nay, có 120/201 SAI thuộc INTOSAI sử dụng chuẩn mực kiểm toán nhà nước (ISSAI) do INTOSAI ban hành mà chưa ban hành chuẩn mực, quy trình và hướng dẫn KTHĐ riêng cho quốc gia mình (Ivana Krmić & Tomislav Saić, 2018). Các SAI còn lại đã áp dụng lý thuyết KTHĐ nhưng không phải quốc gia nào cũng có thể triển khai và phát triển thành công loại hình kiểm toán này, nhất là các quốc gia có mức độ minh bạch và trách nhiệm giải trình thấp mặc dù có nhu cầu KTHĐ là cao (Tân & Tuấn, 2014). Nguyên nhân do thiếu phương pháp luận cụ thể liên quan đến các khía cạnh sau: mức độ đảm bảo của KTHĐ, định nghĩa KTHĐ, phương pháp luận KTHĐ. Ngoài ra, các chuẩn mực kiểm toán quốc tế do Liên đoàn Kế toán quốc tế (IFAC) ban hành cũng không cung cấp phương pháp luận thiết kế các mô hình KTHĐ (van Vuuren, 2011).

Tại Việt Nam, về mặt pháp lý, KTHĐ đã được thừa nhận chính thức trong Luật Kiểm toán nhà nước (Luật KTNN) năm 2005. Đến nay, Kiểm toán nhà nước Việt Nam (SAV) đã ban hành Chuẩn mực kiểm toán nhà nước (CMKTNN) số 300 và 3000 về KTHĐ trên cơ sở kế thừa toàn bộ nội dung chuẩn mực kiểm toán ISSAI 300, 3000 và 3100 của INTOSAI. Ngày 16/11/2021, Tổng KTNN đã ban hành Hướng dẫn KTHĐ (Quyết định 1925/QĐ-KTNN ngày 16/11/2021 của Tổng KTNN ban hành về Hướng dẫn KTHĐ) thay thế cho Quy trình KTHĐ ban hành từ năm 2017. Mục đích thay đổi từ Quy trình sang Hướng dẫn nhằm tạo sự linh hoạt, cập nhật kịp thời hoạt động thực tiễn kiểm toán trong Hướng dẫn so với Quy trình. Tuy nhiên, cấu trúc và nội dung Hướng dẫn KTHĐ được biên soạn theo quy trình kiểm toán nói chung mà chưa lý giải các khái niệm và trình tự áp dụng trong thực tiễn hoạt động kiểm toán làm cơ sở để kiểm toán viên (KTV) có thể nhận thức đúng và vận dụng nhất quán đối với các chủ đề KTHĐ khác nhau. Điều này góp phần hình

thành nên khoảng cách kỳ vọng kiểm toán (Dung & Tuấn, 2019). Hệ quả, có thể ảnh hưởng tiêu cực đến danh tiếng và vị thế nghề nghiệp kiểm toán (Tuấn & Dung, 2021)

Xuất phát từ khoảng trống trong lý thuyết về KTHĐ và đòi hỏi cấp thiết từ thực tiễn hoạt động kiểm toán của SAV, nghiên cứu xây dựng Mô hình KTHĐ áp dụng trong khu vực công của SAV sẽ góp phần hoàn thiện lý luận chung về KTHĐ cũng như giúp nâng cao chất lượng, hiệu quả hoạt động kiểm toán. Do đó, nghiên cứu này được thực hiện nhằm mục tiêu đề xuất và đánh giá sự phù hợp mô hình KTHĐ.

2. TỔNG QUAN VỀ KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG

Kiểm toán hoạt động là những đánh giá độc lập liên quan tới tính kinh tế, tính hiệu quả về một hoặc một số hoạt động nào đó của đơn vị được kiểm toán, và tính hữu hiệu của các chương trình trong lĩnh vực công (English, 1990; O'Leary, 1996; Leeuw, 1996; Thompson, 1996; Guthrie & Parker, 1999, theo Nath và cộng sự, 2011).

Theo CMKTTN 300 (2016, Đoạn 8) “KTHĐ là loại hình kiểm toán để kiểm tra, đánh giá tính kinh tế, tính hiệu quả và hiệu lực trong quản lý và sử dụng tài chính, tài sản công. KTHĐ tập trung vào việc xem xét các chương trình, các hoạt động, các đơn vị hoặc các quỹ và các thể chế có vận hành theo các nguyên tắc về tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực. KTV nhà nước đối chiếu kết quả thực hiện của các chương trình, các hoạt động, các đơn vị hoặc các quỹ và các thể chế với các tiêu chí phù hợp; phân tích các nguyên nhân dẫn đến sự sai lệch so với các tiêu chí đó, cũng như các vấn đề khác để đánh giá tính kinh tế, tính hiệu quả, hiệu lực và đưa ra kiến nghị để cải thiện tình hình”. Như vậy, cả hai định nghĩa trên về KTHĐ đều coi các hoạt động, chương trình và dự án là đối tượng chính của KTHĐ; tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực là các nguyên tắc mà KTHĐ hướng tới thông qua hoạt động kiểm tra, đo lường, phân tích và đánh giá. Tuy nhiên, định nghĩa trong giới hàn lâm nhấn mạnh hơn tới tính hiệu lực đối với các chương trình dự án đầu tư trong lĩnh vực công.

Tổng kết từ một số sách chuyên khảo như Pollitt và cộng sự (1999), Lonsdale và cộng sự (2011) và một số nghiên cứu về KTHĐ, điển hình là (Tremblay & Malsch, 2015; Ivana Krmić & Tomislav Saić, 2018; Trivedi, 2016) có thể phân loại các nghiên cứu trước liên quan đến KTHĐ thành bốn nhóm sau (i) nghiên cứu vận dụng các kỹ thuật, công cụ mới áp dụng trong KTHĐ do các SAI thực hiện; (ii) nghiên cứu tìm hiểu bản chất, xây dựng khái niệm, phương pháp KTHĐ được công bố trong giáo trình hoặc sách chuyên khảo; (iii) nghiên cứu về tác động của KTHĐ; (iv) nghiên cứu hạn chế và tác động tiêu cực của KTHĐ. Tuy nhiên, chỉ có một số ít nghiên cứu đề xuất Mô hình KTHĐ.

Các nghiên cứu được đề cập trong một số cuốn sách chuyên khảo về KTHĐ chủ yếu tập trung giải thích cách thức các SAI mở rộng chức năng sang KTHĐ và triển khai loại hình kiểm toán này trong thực tiễn chủ yếu tại các quốc gia Châu Âu ở Anh (McCrae & Vada, 1997; Flesher & Zarzeski, 2002); ở Hoa Kỳ (Yamamoto & Watanabe, 1989; McCrae & Vada, 1997; Flesher & Zarzeski 2002, theo Nath 2005); ở Úc (Funnell, 1994; Guthrie & Parker, 1999; Flesher & Zarzeski, 2002); ở Canada (Yamamoto & Watanabe, 1989). Kết quả nghiên cứu chỉ ra rằng (i) cải cách quản trị công, (ii) hạn chế vai trò kiểm toán truyền thống và (iii) những thay đổi các kỹ thuật kiểm toán đã thúc đẩy các SAI chuyển sang thực hiện KTHĐ.

Tổng hợp các nghiên cứu về KTHĐ trong sách chuyên khảo của Lonsdale & cộng sự (2011) chỉ ra các bằng chứng làm sáng tỏ bản chất KTHĐ, tác động, đóng góp của loại hình này và các nhân tố ảnh hưởng tới chất lượng KTHĐ, kinh nghiệm phát triển KTHĐ ở một số quốc gia. Phát hiện trong cuốn tài liệu này cho thấy, một số SAI sau khi trải qua giai đoạn phát triển (mở rộng phạm vi, lĩnh vực kiểm toán và tăng cường số lượng các cuộc kiểm toán) đã tập trung vào thực hiện lựa chọn chiến lược kiểm toán thận trọng và được thực hiện một cách nghiêm ngặt hơn.

Tremblay & Malsch (2015) đã rà soát lý thuyết KTHĐ từ quan điểm chính trị đến góc độ kỹ thuật kiểm toán. Kết quả tổng kết nghiên cứu đã chỉ ra (i) tồn tại khác biệt quan trọng giữa định nghĩa và phương pháp tiếp cận khái niệm KTHĐ trong các nghiên cứu hàn lâm và (ii) KTHĐ xuất hiện nhằm đáp ứng nhu cầu xã hội nhưng sự chuyển đổi và phát triển KTHĐ thiếu ổn định và (iii) các nghiên cứu hàn lâm về chủ đề này còn khá rời rạc, đặc biệt ít nhà nghiên cứu biết về KTHĐ.

Nghiên cứu của Åse Kristin và cộng sự (2018) đi sâu vào phân tích khuôn mẫu khái niệm được áp dụng trong kiểm toán BCTC để tiếp cận vận dụng trong KTHĐ. Họ cho rằng, sự khác biệt trong định nghĩa trọng yếu trong khu vực công chứa đựng hai hàm ý là sai sót trọng yếu và thông tin trọng yếu liên quan đến quyết định của người sử dụng. Qua khảo sát thực tiễn kiểm toán trong khu vực công ở Na Uy (phỏng vấn), nghiên cứu đã giải thích khái niệm trọng yếu trong ISSAI 100 chính là “vấn đề”. Vấn đề được định nghĩa là đặc

MÔ HÌNH KIỂM TOÁN...

điểm của thông tin trên cả hai phương diện tích cực và tiêu cực liên quan đến quyết định của người sử dụng BCKT. Người sử dụng BCKT quan trọng nhất trong các quốc gia dân chủ chính là Quốc hội. Tương tự trong kiểm toán BCTC thuộc khu vực tư, trọng yếu trong khu vực công cũng gồm 3 đặc điểm là bản chất, giá trị và bối cảnh.

Trivedi (2016) chỉ ra những “khớp nối” lỏng lẻo trong phương pháp luận KTHĐ thông qua đặt lại câu hỏi KTHĐ có phải là loại hình kiểm toán? Nếu có vậy phương pháp luận là gì? Qua đó, ông cho rằng, thiếu khuôn mẫu báo cáo thành quả tương tự như khuôn mẫu báo cáo tài chính dẫn tới mức độ đảm bảo KTHĐ cung cấp còn thiếu nhất quán và chưa đáp ứng được kỳ vọng của người sử dụng.

Như vậy, ngoài việc chỉ ra điểm khác biệt, chưa nhất quán trong thực tiễn và lý luận về KTHĐ, nhất là việc áp dụng phương pháp luận kiểm toán còn đa dạng phụ thuộc nhiều vào phương pháp tiếp cận KTHĐ tại mỗi quốc gia, các nghiên cứu này vẫn chưa đề xuất được Mô hình KTHĐ phù hợp.

3. PHƯƠNG PHÁP LUẬN KIỂM TOÁN

Phương pháp luận là hệ thống quan điểm, nguyên tắc hình thành cơ sở khoa học định hướng nhận thức và hành vi của cá nhân, tổ chức. Trong lĩnh vực kiểm toán, phương pháp luận kiểm toán chính là hệ thống các khái niệm, nguyên tắc vận dụng, quy trình áp dụng để lập KHKT cũng như thiết kế chương trình kiểm toán đảm bảo tính nhất quán, có thể hiểu được, dễ dàng áp dụng hỗ trợ công việc cho KTV.

Phương pháp luận kiểm toán BCTC dựa trên nền tảng là tiếp cận kiểm toán theo quy trình rủi ro là sản phẩm của cuộc đấu tranh của nghề kiểm toán để nâng cao uy tín của mình sau một loạt thất bại như Enron, Worldcom và Parmalat. Phương pháp tiếp cận kiểm toán dựa trên quy trình rủi ro (Mô hình RRKT) được phát triển từ năm 2002 bao gồm bốn thành phần chính (1) phân tích chiến lược, (2) phân tích quy trình quản lý rủi ro, (3) đánh giá rủi ro, và (4) đo lường kết quả. Salterio & Weirich (2002) lưu ý rằng Mô hình RRKT ra đời như là một cuộc cách mạng trong thực tiễn kiểm toán, chẳng hạn như quyết định bắt đầu kiểm toán báo cáo thu nhập bên cạnh bảng cân đối kế toán, hoặc quan niệm về mô hình rủi ro kiểm toán. Khái niệm “chiến lược” đề cập đến chiến lược kinh doanh của khách hàng kiểm toán, được định nghĩa là cách thức mà một công ty tạo ra giá trị bằng cách phân biệt các sản phẩm hoặc dịch vụ của mình với các đối thủ cạnh tranh (Simons, 1991). Trước đó, Bell và cộng sự (1997) định nghĩa “hệ thống” (thành phần thứ hai của Mô hình RRKT) “là tập hợp các bộ phận tương tác với nhau tạo thành chức năng của hệ thống”, trong đó, có các bộ phận liên quan gồm (i) quy trình quản lý chiến lược của khách hàng kiểm toán; (ii) quy trình kinh doanh; (iii) các kiểm soát liên quan; (iv) hệ thống thông tin và (v) quy trình quản lý rủi ro. Để hiểu hệ thống, KTV cần phải hiểu các bộ phận và mối tương quan giữa các bộ phận và cách hệ thống tương tác với môi trường rộng lớn hơn (Salterio & Weirich, 2002).

Phương pháp luận KTHĐ bao gồm các khái niệm, và phương pháp vận dụng các khái niệm đó trong xây dựng mô hình KTHĐ nhằm cung cấp cho KTV các nguyên tắc lựa chọn chủ đề, hoạt động/quy trình, mục tiêu, nội dung, tiêu chí và các thủ tục kiểm toán dựa trên xác định trọng yếu và đánh giá rủi ro.

Điểm khác biệt phương pháp luận kiểm toán giữa KTHĐ và kiểm toán tài chính:

Một là, phương pháp luận KTHĐ đa dạng hơn, phụ thuộc vào từng lĩnh vực, chủ đề, đối tượng và phương pháp tiếp cận.

Hai là cơ sở lý luận KTHĐ chưa đầy đủ và nhất quán: Mục tiêu KTHĐ phụ thuộc vào mục đích từng cuộc kiểm toán thay vì có mục tiêu nhất quán như trong kiểm toán BCTC là xác nhận tính trung thực và hợp lý của BCTC. Tương tự, trong kiểm toán BCTC, yêu cầu KTV phải cung cấp mức độ đảm bảo hợp lý là xác nhận BCTC. Tuy nhiên, trong KTHĐ, KTV vẫn đang cung cấp hai mức độ là đảm bảo vừa phải thông qua hoạt động đánh giá và hiếm khi có thể xác nhận được kết quả đạt được của đơn vị kiểm toán (mức độ đảm bảo hợp lý) do vẫn chưa có khuôn mẫu chung về báo cáo kết quả tương tự như khuôn mẫu chung về lập và trình bày BCTC. Theo ANAO (2019), trong báo cáo rà soát phương pháp luận KTHĐ áp dụng trong hoạt động kiểm toán ANAO (Úc) đã khẳng định, hiện tại phương pháp luận KTHĐ tiếp cận dựa trên khuôn mẫu báo cáo kết quả hoạt động của đơn vị và phương pháp luận áp dụng trong kiểm toán BCTC. Tuy nhiên, còn một số hạn chế như (i) chưa có hướng dẫn chi tiết mức độ đảm bảo trong KTHĐ là gì; (ii) thiếu khuôn mẫu báo cáo kết quả hoạt động dựa trên mức độ đảm bảo; (iii) hướng dẫn tiếp cận trọng yếu và rủi ro còn chưa cụ thể. Kết quả khảo sát chỉ ra rằng, phương pháp luận KTHĐ tiếp cận dựa trên phương pháp luận kiểm toán BCTC, tuy nhiên, mới dừng ở mức độ các nguyên tắc nền tảng. Trivedi (2016) đã chất vấn đâu là lợi ích mà KTHĐ mang lại, liệu có phải cung cấp mức độ đảm bảo nhất định tương tự như kiểm toán BCTC hay không? Khuôn khổ lập và trình bày báo cáo hoạt động của đơn vị là gì? Điều kiện nào để KTV có thể

xác nhận kết quả hoạt động. Mặc dù, nghiên cứu đã đề xuất phương pháp luận KTHĐ nhưng vẫn chưa chỉ ra được phương pháp tiếp cận trong xác lập mục tiêu, tiêu chí KTHĐ, phương pháp luận tiếp cận dựa trên rủi ro và trọng yếu làm cơ sở xây dựng chương trình KTHĐ.

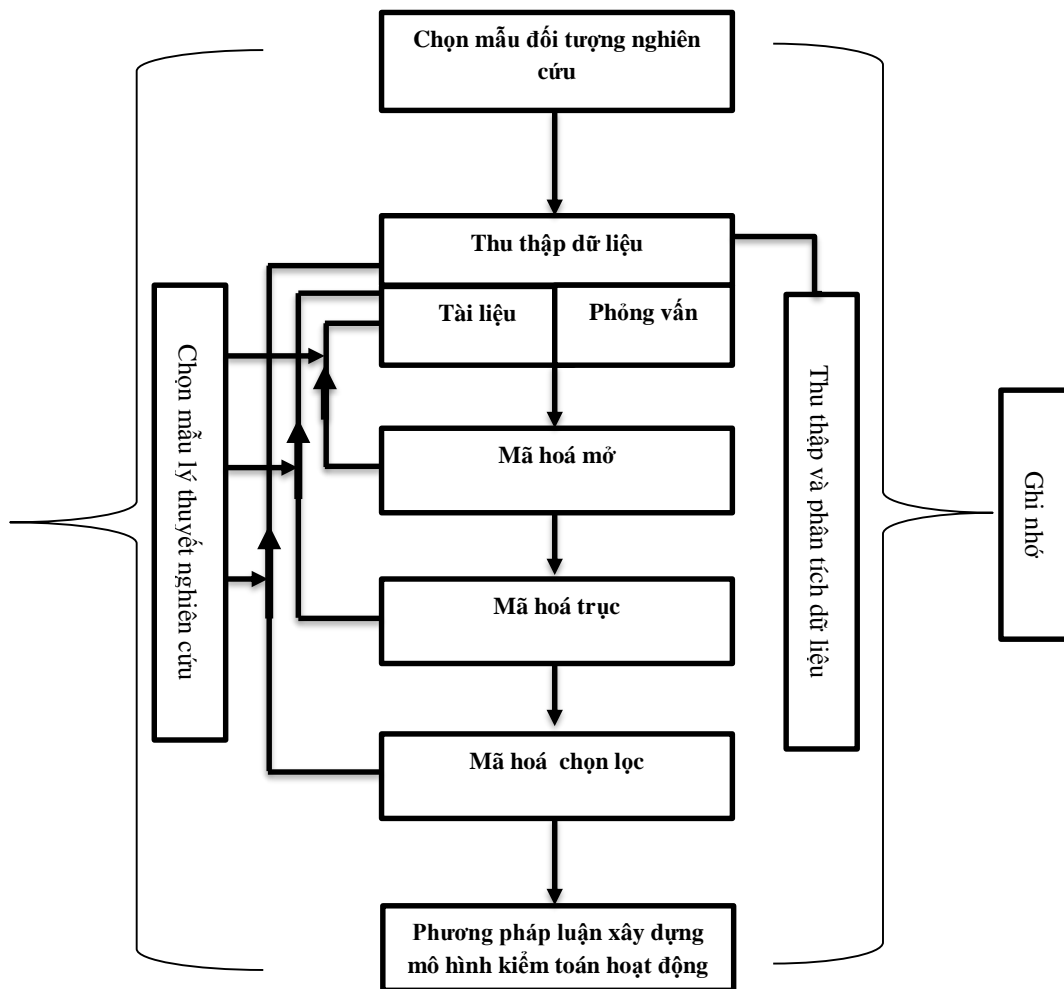
Ba là, phương pháp luận sử dụng trong KTHĐ ít nhiều vẫn bị chi phối từ các quyết định chính trị, chẳng hạn, kiểm toán đối tượng nào, nhằm mục đích gì hoặc kiểm toán theo yêu cầu từ một bên nào đó dẫn tới những câu hỏi mới nảy sinh về giá trị báo cáo KTHĐ.

4. PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU

Quy trình nghiên cứu

Nghiên cứu này vận dụng phương pháp luận và quy trình nghiên cứu từ Lý thuyết nền áp dụng nhằm xây dựng phương pháp luận KTHĐ (mô hình hoá các khái niệm) để xây dựng Mô hình KTHĐ áp dụng trong thực tiễn. Lý thuyết nền (Grounded Theory) được phát triển lần đầu tiên bởi hai nhà xã hội học là Glaser & Strauss vào năm 1967 trong cuốn sách có tựa đề là “Khám phá Lý thuyết nền” xuất phát từ việc không hài lòng với việc chỉ có những lý thuyết hiện hành chi phối các nghiên cứu khoa học xã hội dựa trên việc phân tích, chọn lọc và xác định mối quan hệ giữa các biến. Họ cho rằng, cần phải có một phương pháp luận khoa học cho phép xây dựng lý thuyết mới từ dữ liệu. Vì vậy, lý thuyết mới ra đời và được định nghĩa là một dạng lý thuyết hệ thống được xây dựng từ dữ liệu áp dụng trong nghiên cứu khoa học xã hội.

Quy trình nghiên cứu áp dụng trong nghiên cứu Lý thuyết nền Hình 1.



Hình 1. Quy trình nghiên cứu

Nguồn: Kế thừa nghiên cứu của Ylona Chun Tie & cộng sự (2019)

Câu hỏi nghiên cứu:

Một là, phương pháp tiếp cận kiểm toán theo quy trình rủi ro áp dụng trong kiểm toán BCTC liệu có áp dụng được để xây dựng mô hình KTHĐ (xác định đối tượng/quy trình, mục tiêu, nội dung và tiêu chí KTHĐ phù hợp)?

Hai là, Mô hình KTHĐ được xây dựng từ phương pháp luận kiểm toán BCTC có phù hợp với quy định KTHĐ hiện hành và áp dụng được trong thực tiễn?

Để xây dựng Mô hình KTHĐ dựa trên tiên đề "KTHĐ là một loại hình kiểm toán". Do đó, nghiên cứu sẽ lựa chọn một số mô hình kiểm toán áp dụng trong kiểm toán BCTC đã được thừa nhận chung và áp dụng trong thực tế để đề xuất khuôn mẫu phân tích. Kết hợp với lý thuyết về KTHĐ được thừa nhận hiện nay (khái niệm, mục tiêu, quy trình, phương pháp kiểm toán) được ban hành trong các chuẩn mực, cẩm nang hướng dẫn hoặc trong các BCKT. Thông qua mã hóa, phân tích đối chiếu liên tục nhằm xác định các khái niệm, nguyên tắc kiểm toán, các yếu tố và tương quan giữa chúng. Nếu kết quả nghiên cứu chỉ ra rằng phương pháp luận có đóng góp phù hợp cho việc thiết kế mô hình KTHĐ thì các yếu tố trong mô hình kiểm toán đề xuất phải có mối liên hệ với nhau. Sau khi mô hình KTHĐ được đề xuất, tác giả đánh giá sự phù hợp và nhất quán của các khái niệm mới được phát triển so với các khái niệm đã được hướng dẫn trong các chuẩn mực và quy định. Kết quả đánh giá nếu phù hợp sẽ giúp khẳng định mô hình kiểm toán đề xuất phù hợp cho việc thiết kế một chương trình KTHĐ áp dụng trong thực tiễn.

*** Nguồn dữ liệu sử dụng để xây dựng phương pháp luận:**

- Chuẩn mực và hướng dẫn liên quan đến KTHĐ:
- + Chuẩn mực kiểm toán nhà nước (CMKTNN) 300 - Các nguyên tắc cơ bản của KTHĐ, tương ứng ISSAI 300 của INTOSAI;
- + CMKTNN 3000 - Hướng dẫn KTHĐ, tương ứng ISSAI 3000 và ISSAI 3100 của INTOSAI - Hướng dẫn các khái niệm cơ bản trong KTHĐ;
- + Quyết định 1925/QĐ-KTNN ngày 16/11/2021 do Tổng KTNN ban hành về Hướng dẫn KTHĐ, tương ứng là ISSAI 3200 của INTOSAI - Hướng dẫn quy trình KTHĐ.
- Hệ thống chuẩn mực kiểm toán và hướng dẫn liên quan đến kiểm toán tài chính.
- Hướng dẫn thực hiện KTHĐ của Tòa thẩm kế Kiểm toán Châu Âu, Ấn Độ.

5. THẢO LUẬN VÀ PHÂN TÍCH KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU.

5.1. Mô hình kiểm toán hoạt động.

Qua phân tích những điểm khác biệt giữa phương pháp luận giữa kiểm toán BCTC và KTHĐ và những khoảng trống trong xác định chủ đề, mục tiêu, trọng yếu và rủi ro, nội dung, tiêu chí. Mô hình KTHĐ được đề xuất nhằm cung cấp mức độ đảm bảo hợp lý (xác nhận kết quả hoạt động) thay vì chỉ dừng lại mức độ đánh giá (mức độ đảm bảo hạn chế) Hình 2.

Mô hình KTHĐ Nhánh A- Hình 2 thể hiện mối liên hệ, trình tự các bước, thông tin và đối tượng thu thập thông tin để xây dựng mô hình kiểm toán theo chiều ngang gồm:

Hộp I, “Vấn đề kinh tế - xã hội” đặt ra yêu cầu giải quyết, qua đó hình thành nhu cầu KTHĐ. Tuy nhiên, “vấn đề kinh tế - xã hội” bao trùm nhiều lĩnh vực hoạt động khác nhau, để xác định vấn đề nào ưu tiên cải thiện, cần phải xác định và định nghĩa đúng vấn đề. Muốn vậy, trước tiên phải mô hình hoá “vấn đề kinh tế - xã hội” thông qua “Mô hình hoạt động” (Hộp II). Trong đó, mô hình hoạt động được sử dụng phổ biến nhất trong xác định và định nghĩa vấn đề cần cải thiện là Mô hình “đầu vào-đầu ra”. Mô hình “đầu vào-đầu ra” giúp KTV xác định được “Mục tiêu/quy trình hoạt động” (Hộp III) do đơn vị được kiểm toán thiết lập cho tổ chức mình. Thu thập thông tin về “Kết quả hoạt động” (Hộp IV) và “Chỉ số kết quả hoạt động” (Hộp V) tương ứng với từng mục tiêu của mỗi quy trình hoạt động, giúp KTV có đủ thông tin để xác định mô hình KTHĐ phù hợp (Nhánh B – Hình 2).

Mô hình KTHĐ Nhánh B - Hình 2 thể hiện mối liên hệ, trình tự các bước, thông tin và đối tượng thu thập thông tin để xây dựng mô hình kiểm toán theo chiều ngang và theo chiều dọc với Nhánh A gồm:

Hộp 1, “Mục đích kiểm toán”. Việc xác định mục đích KTHĐ cần đạt được là (i) tăng cường trách nhiệm giải trình hay (ii) cải thiện hiệu quả hoạt động tùy thuộc vào thông tin thu thập được từ Nhánh A. Nếu “Vấn đề kinh tế - xã hội” được định nghĩa là những yếu kém trong kết quả thực hiện, chiến lược tiếp cận KTHĐ sẽ ưu tiên dựa trên “kết quả”, mục đích ưu tiên vào trách nhiệm giải trình. Trường hợp, thông tin thu thập

được cho biết những hạn chế từ quy trình, hệ thống, tiếp cận KTHĐ sẽ ưu tiên vào việc cải thiện hiệu quả hoạt động. Sau khi xác định được mục đích cuộc kiểm toán, bước tiếp theo, KTV phải vận dụng khái niệm “trọng yếu và đánh giá rủi ro” (Hộp 2) để xác định hoạt động/quy trình nào có rủi ro cao và tác động lớn để lựa chọn kiểm toán. Tương ứng với từng hoạt động/quy trình xác định từ Hộp 2 và các mục tiêu hoạt động Hộp III để thiết lập các mục tiêu KTHĐ. Nguyên tắc quản trị trong tổ chức 20-80 được áp dụng trong việc lựa chọn hoạt động/quy trình kiểm toán, bởi vì theo nguyên tắc này 20% hoạt động chủ yếu của một tổ chức tạo ra 80% kết quả của đơn vị. Tương tự, theo thông lệ, một cuộc KTHĐ chỉ nên thiết lập từ 1-3 mục tiêu kiểm toán tổng thể, liên quan đến các khía cạnh tính “kinh tế, hiệu quả và hiệu lực” (Hộp 4). Một cuộc KTHĐ không nhất thiết phải trả lời được hết cả ba khía cạnh trên, việc xác định khía cạnh nào cũng tùy thuộc vào rủi ro liên quan đến chúng. Chẳng hạn, mục tiêu là đánh giá tính kinh tế trong việc mua sắm vật liệu cho sản xuất được xác định thông qua kết quả đánh giá rủi ro là quy trình mua sắm của đơn vị có rủi ro không kinh tế ở mức cao. Mục tiêu liên quan đến tính kinh tế sẽ được đánh giá trong tương quan với yếu tố đầu vào, tính hiệu quả liên quan đến yếu tố đầu vào và yếu tố đầu ra, tính hiệu lực liên quan tới yếu tố mục tiêu hoạt động và yếu tố kết quả đạt được của Mô hình hoạt động (Hộp II). Thông qua việc xác định được yếu tố nào trong Mô hình “đầu vào -đầu ra” giúp KTV xác định nội dung KTHĐ tương ứng (Hộp 5). Nội dung kiểm toán được định nghĩa trên cơ sở cụ thể hoá các mục tiêu kiểm toán liên quan đến từng khía cạnh tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực. Trên cơ sở các mục tiêu, chỉ số kết quả hoạt động/báo cáo (Hộp V), KTV sẽ xác định các tiêu chí kiểm toán tương ứng. Một nội dung kiểm toán có thể được thực hiện trên cơ sở so sánh với các tiêu chí kiểm toán khác nhau. Ví dụ, nội dung kiểm toán là xác nhận hoạt động mua sắm vật liệu có đảm bảo tiết kiệm, tiêu chí kiểm toán có thể được xác định là (i) đơn vị có xây dựng chính sách mua sắm thông qua đấu thầu rộng rãi và (ii) việc áp dụng chính sách này trên thực tế có hữu hiệu. Mô hình KTHĐ trên cung cấp phương pháp luận KTHĐ giúp KTV xác định được các chiến lược tiếp cận kiểm toán phù hợp, cơ sở xác định vấn đề kiểm toán, mục tiêu kiểm toán liên quan đến một trong các khía cạnh tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực. Thông qua xác định trọng yếu và đánh giá rủi ro để xác định hoạt động/quy trình nào cần kiểm toán, các mục tiêu, nội dung và tiêu chí kiểm toán tương ứng. Qua Mô hình KTHĐ, KTV có thể dễ dàng cụ thể hoá từ mục tiêu kiểm toán tổng thể thành các nội dung kiểm toán ở cấp độ chi tiết nhất sao cho có thể xác định được các thủ tục kiểm toán tương ứng. Vì vậy, Mô hình KTHĐ có thể được sử dụng để lập chương trình KTHĐ.

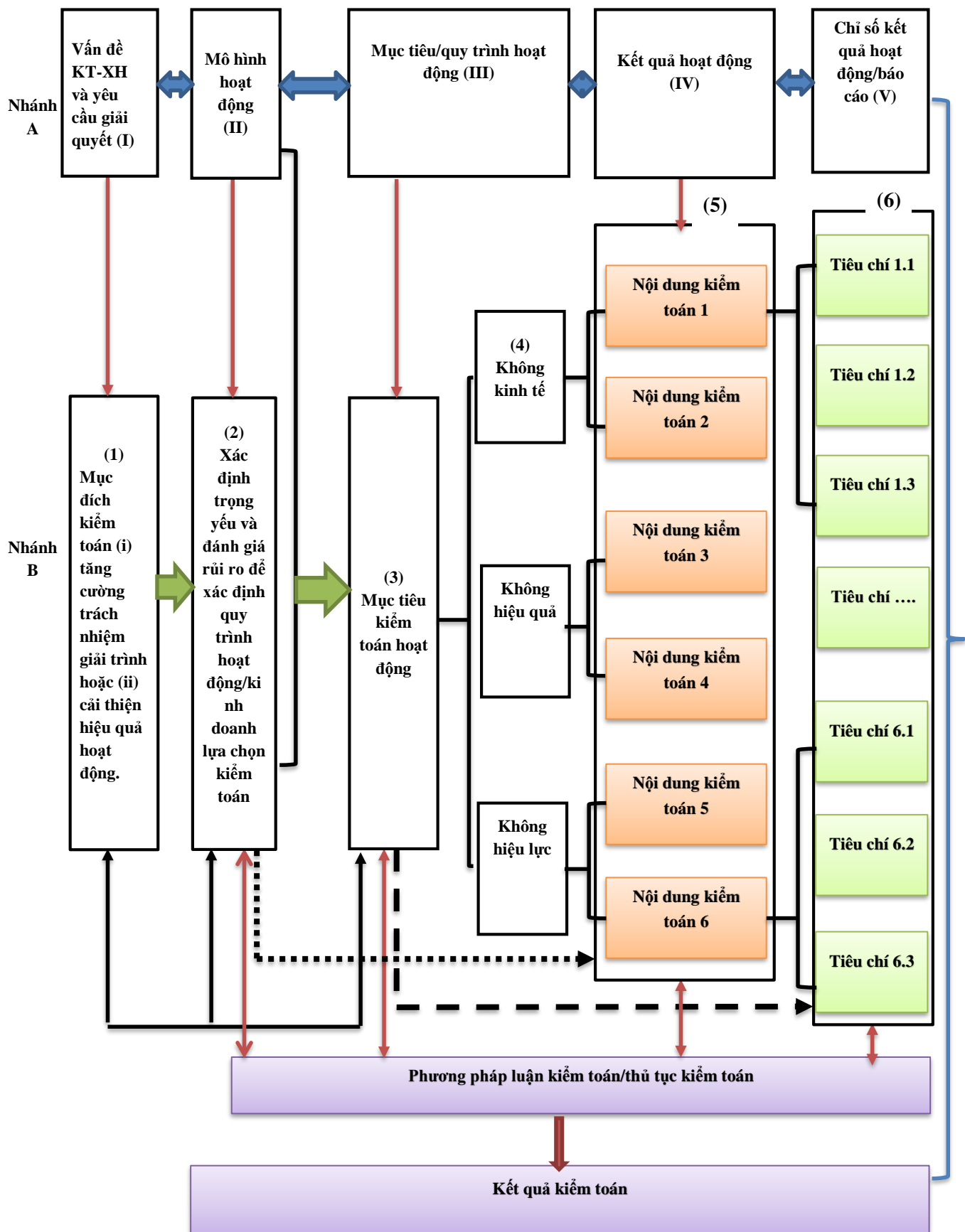
5.2. Đánh giá sự phù hợp của phương pháp luận xây dựng mô hình kiểm toán hoạt động

5.2.1. Đánh giá sự phù hợp của mô hình kiểm toán hoạt động

Tiêu chí đánh giá: Đánh giá sự phù hợp của mô hình KTHĐ đề xuất so với Hướng dẫn KTHĐ do KTNV Việt Nam ban hành và CMKTNN số 300 và số 3000, tương ứng với ISSAI 3000 và ISSAI 3100.

Kết quả đánh giá: Chi tiết Bảng 1

Hình 2. Mô hình kiểm toán hoạt động



Bảng 1. Kết quả đánh giá sự phù hợp của Mô hình kiểm toán hoạt động

Yếu tố trong Mô hình KTHĐ	Hướng dẫn hiện hành	Định nghĩa (bổ sung)	Sự phù hợp
<p>1. Mục đích KTHĐ</p>	<p>Trong kiểm toán BCTC mục đích kiểm toán được thừa nhận chung làm tăng mức độ tin cậy, hữu ích của thông tin tài chính trình bày trong BCTC. Mức độ tin cậy được đánh giá ưu tiên hơn so với mức độ hữu ích do đối tượng chính sử dụng BCTC là các nhà đầu tư (bên ngoài đơn vị được kiểm toán)</p> <p>Hướng dẫn KTHĐ, gồm hai mục đích chính là cải thiện hoạt động thông qua học hỏi và chuyển giao tri thức và tăng cường trách nhiệm giải trình thông qua minh bạch kết quả hoạt động của đơn vị được kiểm toán</p> <p>Hạn chế: Chưa chỉ ra được một cuộc KTHĐ cần theo đuổi cả hai mục đích hoặc một trong hai và trong trường hợp nào, chúng chịu ảnh hưởng từ yếu tố nào.</p>	<p>Bổ sung: Mục đích KTHĐ gồm (i) cải thiện hoạt động và (ii) tăng cường trách nhiệm giải trình nhưng khó có thể đạt được hai mục đích trong một cuộc kiểm toán. Việc lựa chọn theo đuổi mục đích nào góp phần tạo ra giá trị tăng thêm cao nhất xuất phát từ bối cảnh chính trị, kinh tế, xã hội tại quốc gia và trong từng giai đoạn phát triển.</p> <p>Bởi vì, tại các quốc gia dân chủ, minh bạch và trách nhiệm giải trình là hai nguyên tắc nền tảng quan trọng nhất cấu thành nên hệ thống quản trị công hiện đại. Quốc hội tại các quốc gia này có quyền lực thực sự và có vai trò giám sát cao nhất. Do đó, BCKT hoạt động thường hướng tới người sử dụng chính theo thứ tự ưu tiên là quốc hội, chính phủ, đơn vị được kiểm toán, các bên liên quan khác nên chiến lược ưu tiên sẽ là tăng cường trách nhiệm giải trình. Trái lại, tại các quốc gia đang chuyển đổi như Việt Nam, tồn tại yếu kém trong quản trị công đặt ra yêu cầu cần phải cải thiện hiệu quả hoạt động.</p>	<p>Định nghĩa mục đích KTHĐ phù hợp với CMKTNN số 3000 và Hướng dẫn KTHĐ.</p> <p>Điểm mới phương pháp luận là bổ sung thêm cơ sở lựa chọn chiến lược KTHĐ tùy thuộc vào các yếu tố kinh tế, chính trị và xã hội trong từng giai đoạn.</p>
<p>2. Mục tiêu KTHĐ</p>	<p>Mục tiêu kiểm toán BCTC là xác nhận sự trung thực và hợp lý của BCTC.</p> <p>Mục tiêu KTHĐ là đánh giá tính kinh tế, tính hiệu quả, tính hiệu lực nhưng không giới hạn. Hiện nay, nhiều SAI đã bổ sung thêm một số khía cạnh khác mà KTHĐ cần phải hướng đến, chẳng hạn như tính bền vững. Đây đều là các khía cạnh kết quả của một hoạt động nào đó, được định nghĩa chung nhất là việc chi tiêu tiết kiệm (tính kinh tế), chi tiêu khôn khéo qua so sánh giữa đầu ra và đầu vào (tính hiệu quả), chi tiêu đạt được các mục tiêu phù hợp và đáp ứng nhu cầu đối tượng thụ hưởng (tính hiệu lực).</p> <p>Hạn chế Chưa có hướng dẫn cơ sở xác định mục tiêu KTHĐ</p>	<p>Bổ sung Mục tiêu kiểm toán cần được xác định dựa trên các đánh giá có căn cứ và khách quan về trọng yếu, rủi ro và giá trị tăng thêm của cuộc kiểm toán, đồng thời phải liên quan đến một, hai hoặc cả ba nguyên tắc về tính kinh tế, tính hiệu quả, tính hiệu lực, và là căn cứ để xác định các nội dung kiểm toán</p>	
<p>3. Trọng yếu và rủi ro kiểm toán</p>	<p>Mục tiêu KTHĐ được xác định dựa trên cơ sở xác định trọng yếu và rủi ro kiểm toán (Đoạn 21 và</p>	<p>Bổ sung Xác định trọng yếu và rủi ro kiểm toán trước khi xác định</p>	

Yếu tố trong Mô hình KTHĐ	Hướng dẫn hiện hành	Định nghĩa (bổ sung)	Sự phù hợp
	<p>23, trang 422 và 423, CMKTNN số 3000) tại bước xây dựng Kế hoạch kiểm toán tổng quát; đánh giá rủi ro liên quan đến tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực để làm cơ sở xác định các mục tiêu kiểm toán</p> <p>Hạn chế Thiếu hướng dẫn định nghĩa rủi ro về tính kinh tế, hiệu lực và hiệu quả, phương pháp vận dụng trọng yếu và rủi ro trong xác định mục tiêu kiểm toán</p>	<p>mục tiêu kiểm toán và mục tiêu kiểm toán dựa trên rủi ro về tính kinh tế, hiệu lực và hiệu quả</p>	
<p>Trọng yếu kiểm toán</p>	<p>Trọng yếu KTHĐ được định nghĩa trong CMKTNN số 300 được định nghĩa “Khái niệm trọng yếu trong KTHĐ rộng hơn trong kiểm toán tài chính. Trọng yếu trong KTHĐ là tầm quan trọng và mức độ ảnh hưởng của một vấn đề, nội dung hay hoạt động được kiểm toán trong phạm vi bối cảnh xem xét” (trang 76).</p>	<p>Bổ sung - Trọng yếu trong KTHĐ rộng và khác hơn so với trọng yếu trong KTTC, được định nghĩa như “vấn đề, nội dung hay hoạt động” có sai lệch so với tiêu chí kiểm toán liên quan (tương tự sai sót trọng yếu BCTC- tiêu chí tiềm ẩn chính là khuôn khổ lập trình bày BCTC). Trọng yếu thường được xem xét dưới cả hai khía cạnh định tính và định lượng (tương tự KTTC). Tuy nhiên khía cạnh định tính thường được quan tâm nhiều hơn trong KTHĐ (khác biệt KTTC), - Trọng yếu vận dụng để xác định mục tiêu kiểm toán, nội dung kiểm toán, tiêu chí kiểm toán và thủ tục kiểm toán. + Trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán, KTV phải đánh giá trọng yếu để xác định mục tiêu, nội dung, tiêu chí kiểm toán và thiết kế các thủ tục kiểm toán tương ứng;</p>	<p>Phù hợp với hướng dẫn KTHĐ. Thông qua bổ sung khái niệm trọng yếu trong KTHĐ giúp KTV hiểu được mối liên hệ giữa các khái niệm theo trình tự (1) chủ đề kiểm toán, (2) trọng yếu, (3) mục tiêu, (4) nội dung, (5) tiêu chí, (6) thủ tục kiểm toán</p>
<p>Rủi ro kiểm toán</p>	<p>Theo CMKTNN số 300 “Rủi ro KTHĐ gồm rủi ro của việc đưa ra các kết luận không phù hợp hoặc không đầy đủ, cung cấp thông tin không đầy đủ, không khách quan hoặc không tăng thêm giá trị cho đối tượng sử dụng BCKT hoạt động. KTV nhà nước phải chủ động quản lý rủi ro kiểm toán” (Đoạn 35, trang 76)</p> <p>Hạn chế Chưa chỉ ra được mô hình rủi ro kiểm toán trong KTHĐ, phương pháp luận xác định rủi ro để xác định các hoạt động, khía cạnh kết quả dựa trên đánh giá rủi ro. Chưa chỉ rõ được quan hệ giữa rủi ro và</p>	<p>Bổ sung - Đánh giá rủi ro kiểm toán ngoài việc để xác định danh mục hoặc chủ đề kiểm toán, còn liên quan tới các khái niệm kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực, mục tiêu kiểm toán, nội dung kiểm toán; - Rủi ro kiểm toán để xác định chủ đề kiểm toán, xác định mục tiêu kiểm toán tổng quát gắn với các kết quả hoạt động là tính kinh tế, hiệu lực và hiệu quả (có thể một, hai hoặc toàn bộ các khía cạnh trên). Mục tiêu kiểm toán chi tiết cụ thể hoá từ mục tiêu tổng quát dựa trên đánh giá rủi ro</p>	<p>Phù hợp với hướng dẫn KTHĐ và chỉ rõ được phương pháp luận phát triển mục tiêu kiểm toán dựa trên phương pháp tiếp cận đánh giá rủi ro và trọng yếu và thứ tự các bước thực hiện (1) mục tiêu kiểm toán; (2) mục tiêu chi tiết; (3) nội dung kiểm toán; (4) tiêu chí kiểm toán; (5) thủ tục kiểm toán</p>

Yếu tố trong Mô hình KTHĐ	Hướng dẫn hiện hành	Định nghĩa (bổ sung)	Sự phù hợp
	trọng yếu kiểm toán cũng như nội dung và tiêu chí kiểm toán.	và trọng yếu, sau đó, xác định nội dung và tiêu chí kiểm toán tương ứng nhằm xác định bằng chứng nào cần thu thập và phạm vi thu thập bằng chứng.	
4. Nội dung kiểm toán	Hạn chế - Không có định nghĩa nội dung KTHĐ là gì; - Chưa cụ thể hoá được cách thức xây dựng nội dung kiểm toán gắn với từng mục tiêu kiểm toán cụ thể liên quan đến các khía cạnh tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực	Bổ sung Nội dung KTHĐ được xác định dựa trên cơ sở chủ đề kiểm toán, đối tượng kiểm toán, mục tiêu kiểm toán tổng thể liên quan đến các khía cạnh kinh tế, hiệu quả và hiệu lực. Mục tiêu kiểm toán chi tiết cụ thể hoá mục tiêu kiểm toán tổng thể. Việc xác định các nội dung kiểm toán gắn với vấn đề trọng yếu và đánh giá rủi ro. Nội dung kiểm toán chi phối việc xác định tiêu chí kiểm toán, làm cơ sở xác định các thủ tục kiểm toán.	Phương pháp luận chỉ ra việc sử dụng mô hình rủi ro kiểm toán để xác định chủ đề, đối tượng KTHĐ, mục tiêu KTHĐ, đồng thời cũng giúp xác định nội dung KTHĐ. Do đó, việc xác định nội dung kiểm toán vừa phụ thuộc gián tiếp vào kết quả đánh giá rủi ro, vừa phụ thuộc trực tiếp mục tiêu kiểm toán
5. Tiêu chí kiểm toán	Theo CMKTNN số 300 “Tiêu chí KTHĐ là mức độ hợp lý đối với các khía cạnh tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực. Chúng được dùng để đánh giá nội dung kiểm toán, là cơ sở để đánh giá bằng chứng kiểm toán, lý giải các phát hiện kiểm toán và đưa ra kết luận về mục tiêu kiểm toán (Đoạn 19, trang 12) Hạn chế Chưa chỉ ra được cơ sở xác định tiêu chí kiểm toán và mối liên hệ tiêu chí kiểm toán với nội dung và thủ tục kiểm toán	Bổ sung Tiêu chí kiểm toán xác định phụ thuộc vào nội dung kiểm toán, được cụ thể hoá từ các khía cạnh tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực. Tiêu chí kiểm toán kết hợp cùng nội dung kiểm toán để KTV thiết kế các thủ tục kiểm toán nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp	Phù hợp với Hướng dẫn KTHĐ, bổ sung thêm mối liên hệ giữa tiêu chí kiểm toán với nội dung và thủ tục kiểm toán.
6. Mối liên hệ giữa các yếu tố trong Mô hình KTHĐ			
Mục tiêu và trọng yếu và rủi ro kiểm toán	Hạn chế: Không có hướng dẫn	Bổ sung: Xác định trọng yếu và rủi ro kiểm toán trước khi xác định mục tiêu kiểm toán và mục tiêu kiểm toán phân loại ngược với các mục tiêu kiểm toán liên quan đến tính kinh tế, hiệu lực và hiệu quả.	Phương pháp luận phù hợp với Hướng dẫn KTHĐ
Mục tiêu và phạm vi (nội dung kiểm toán):	Theo CMKTNN số 3000 “Xác định mục tiêu kiểm toán trước khi xác định phạm vi kiểm toán” (Đoạn 28, trang 424) Hạn chế: Thiếu hướng dẫn mối quan hệ giữa mục tiêu và nội dung kiểm toán	Bổ sung: Mục tiêu kiểm toán và phạm vi có mối liên hệ một chiều với nhau. Thay đổi mục tiêu ảnh hưởng tới phạm vi kiểm toán (không tồn tại trường hợp ngược lại)	
Mục tiêu và tiêu chí kiểm toán	Theo CMKTNN số 3000 “Nếu đơn vị được kiểm toán không có	Bổ sung:	

Yếu tố trong Mô hình KTHĐ	Hướng dẫn hiện hành	Định nghĩa (bổ sung)	Sự phù hợp
	những tiêu chí phù hợp để đo lường và đánh giá hoạt động nhất quán với mục tiêu kiểm toán, KTV nhà nước có thể xác định tiêu chí kiểm toán thông qua những nguồn thông tin thông tin khác” (Đoạn 42, 428) Hạn chế: Thiếu hướng dẫn mối quan hệ giữa mục tiêu và tiêu chí kiểm toán.	Tiêu chí kiểm toán liên quan đến mục tiêu kiểm toán, phụ thuộc vào mục tiêu kiểm toán; xác định mục tiêu kiểm toán trước khi xác định tiêu chí kiểm toán	

6. KẾT LUẬN VÀ Ý NGHĨA CỦA MÔ HÌNH KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG

6.1. Kết luận

Mô hình KTHĐ được đề xuất kế thừa từ phương pháp luận kiểm toán BCTC cung cấp phương tiện giúp KTV có thể hiểu được các khái niệm, nguyên tắc, trình tự thực hiện các bước công việc KTHĐ và có thể giải thích được mục đích từng cuộc kiểm toán.

Bắt đầu từ mục đích kiểm toán, thông qua bước đánh giá rủi ro và xác định trọng yếu để lựa chọn đối tượng kiểm toán - là quy trình hoạt động/kinh doanh, đồng thời xác định các thủ tục kiểm toán áp dụng đánh giá rủi ro và xác định trọng yếu. Kết quả xếp hạng rủi ro được sử dụng để xác định mục tiêu kiểm toán, nội dung kiểm toán (chi tiết từ mục tiêu kiểm toán), đồng thời xác định các thủ tục kiểm toán phù hợp với các tiêu chí kiểm toán. Nội dung kiểm toán chính là những vấn đề xác định có rủi ro hiện hữu mà hoạt động quản lý rủi ro tại đơn vị không thể phát hiện, ngăn ngừa và xử lý. Tiêu chí kiểm toán chính là mục tiêu mà đơn vị được kiểm toán thiết lập hoặc mong đợi đạt được. So sánh giữa nội dung và tiêu chí kiểm toán nhằm xác định khác biệt, nguyên nhân khác biệt, và tác động từ khác biệt đó chính là kết quả kiểm toán. Do đó, trong giai đoạn này, thủ tục kiểm toán là việc xác định các tiêu chí kiểm toán và lựa chọn các công cụ phân tích đánh giá phù hợp để chỉ ra khác biệt giữa nội dung kiểm toán và tiêu chí kiểm toán. Kết quả kiểm toán chính là câu trả lời đối với từng mục tiêu kiểm. Phương pháp luận cũng chỉ rõ liên hệ giữa các yếu tố trong mô hình bắt đầu từ quy trình hoạt động của đơn vị, xác định trọng yếu và đánh giá rủi ro, xác định mục tiêu kiểm toán, nội dung kiểm toán, tiêu chí kiểm toán và thủ tục kiểm toán.

6.2 Điểm mới của Mô hình KTHĐ

Mô hình KTHĐ đề xuất được phát triển từ phương pháp luận trong kiểm toán BCTC nhất quán với lý thuyết KTHĐ hiện hành.

Mô hình KTHĐ đề xuất cung cấp được các nguyên tắc áp dụng nhất quán với các chủ đề kiểm toán khác nhau và có thể cung cấp cơ sở để xác nhận kết quả hoạt động (mức độ đảm bảo hợp lý) thay vì chỉ đánh giá (mức độ đảm bảo hạn chế) gồm:

Nguyên tắc 1: Đảm bảo phù hợp và hài hòa với các quy định pháp lý, quy trình chuẩn mực kiểm toán chung;

Nguyên tắc 2: Giải thích và cụ thể hóa được những thuật ngữ, nguyên tắc được hướng dẫn trong các CMKTNN về KTHĐ;

Nguyên tắc 3: Mô hình KTHĐ là hướng dẫn chi tiết, cụ thể hơn so với quy trình kiểm toán và phù hợp với đặc thù từng đối tượng kiểm toán.

Nguyên tắc 4: Mô hình KTHĐ phải đảm bảo tính logic và tính hệ thống giữa mục tiêu kiểm toán, nội dung kiểm toán và các tiêu chí kiểm toán sao cho các tiêu chí kiểm toán không trùng lặp, đảm bảo tính logic, tính liên kết, không loại trừ lẫn nhau và bổ sung cho nhau giúp trả lời cho được từng nội dung kiểm toán. Tiếp đến, các nội dung kiểm toán cũng phải đáp ứng được yêu cầu về tính toàn diện, không trùng lặp và phải bổ sung cho nhau giúp trả lời được các mục tiêu kiểm toán tổng thể.

Nguyên tắc 5: Xây dựng mô hình KTHĐ cho một cuộc kiểm toán cụ thể phải bắt đầu từ việc thiết lập các mục tiêu kiểm toán tổng thể và chi tiết đến nội dung kiểm toán và cuối cùng là các tiêu chí kiểm toán làm cơ sở thiết lập các mục tiêu kiểm toán. Mục tiêu kiểm toán tổng thể được phát triển sau khi đã tiến hành xác định và đánh giá rủi ro và được cụ thể hoá để xác định nội dung kiểm toán. Nội dung kiểm toán bao hàm trong mục tiêu kiểm toán tổng thể phải chưa từng được kiểm toán hoặc có thể tạo ra giá trị tăng thêm thông qua hoạt động kiểm toán.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

- Åse Kristin, H., Stig, K., & Mona, P. (2018). Materiality – mapping the road from SAIs to their users. *OAG Norway*.
- Glaser, B.G., & Strauss, A.L. (1967). *The Discovery of Grounded Theory: Strategies for Qualitative Research (1st ed.)*. Routledge.
- Bell, T., Marrs, F., Solomon, I., & Thomas, H. (1997). *Auditing Organizations through a Strategic Systems Lens: The KPMG Business Measurement Process*. KPMG Peat Marwick LLP.
- Dung, N.N.K., & Tuấn, Đ.A. (2019). The study of audit expectation gap: the auditor's responsibilities in a financial statement audit in Vietnam. *Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 9 (11): 1227-1254.
- English, L. (1990). Redefining public accountability. In J. Guthrie, L. D. Parker, & D. Shand(Eds.), *The public sector contemporary readings in accounting and auditing* (pp.307-318). Australia: Harcourt Brace Jovanovich Publishers
- Flesher, D. L., & Zarzeski, M. T. (2002) . The roots of operational (value for money) auditing in English speaking countries. *Accounting and Business Research*, 32(2): 93-104.
- Funnell, W. (1994). Independence and the State Auditor in Britain: A constitutional keystone or a case of reified imagery? *Abacus*, 30(2): 175-194.
- Guthrie, J.E, & Parker, L.D. (1999). A Quarter of a Century of Performance Auditing in the Australian Federal Public Sector: *A Malleable Masque*, *Abacus*, 35(3): 302-332
- INTOSAI (2004). *Hệ thống chuẩn mực Kiểm toán*. Tài liệu dịch.
- INTOSAI (2004). *Standard and guidelines for performance auditing base on INTOSAI's Auditing standards and practical experience*.
- ISSAI 300. *Fundamental Principles of Performance Auditing*. INTOSAI.
- ISSAI 3000. *Standard for Performance Auditing*. INTOSAI.
- ISSAI 3100. *Performance Audit Guidelines – Key Principles*. INTOSAI.
- Ivana Krmić & Tomislav Saić (2018). Overview of methodologies used in local government auditing. *Seminar “Local Government Finance: Future Challenges” and the 2nd Annual Meeting of EUROSAT TFMA members*.
- Kiểm toán Nhà nước (2016). *Quyết định số 02/2016/QĐ-KTNN ngày 15/07/2016 ban hành Hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước*.
- Kiểm toán Nhà nước (2021). *Quyết định 1925/QĐ-KTNN ngày 16/11/2021 do Tổng KTNN ban hành về Hướng dẫn KTHĐ*.
- Leeuw, F. L. (1996). Performance auditing, new public management and performanceimprovement: Questions and answers. *Accounting, Auditing and AccountabilityJournal*, 9(2): 92-102.
- Lonsdale, J., Ling,T., & Wilkins, P. (2011). *Performance Auditing: Contributing to Accountability in Democratic Government*. Edward Elgar Publishing, pp: 0-351.
- McCrae, M., & Vada, H. (1997). Performance audit scope and the independence of the Australian Commonwealth Auditor-General. *Financial Accountability and Management*, 13(3): 203-223.
- van Vuuren, MJ. (2011). *An audit program planning methodology and model specific to performance auditing*. School of Accountancy Research Report, Johannesburg, South Africa: University of the Witwatersrand.
- Nath, N., Peursem K.V., & Lowe, A. (2011). *Public Sector Performance Auditing: Emergence, Purpose and Meaning*. Working paper series Number 81, New Zealand, The University of Waikato.
- O’Leary, C. (1996). Performance audits: Could they become mandatory for publiccompanies? *Managerial Auditing Journal*, 11(1): 14-18.
- Pollitt, C., Girre, X., Lonsdale, J., Mul, R., Summa, H., & Waerness, M. (1999). *Performance of Compliance? Performance and Public Management in Five Countries*. Oxford University Press.
- Salterio, S. E., & Weirich,T.R. (2002). *A Primer on the Strategic Systems Approach to Auditing*. University of Waterloo.
- Simons, R. (1991). Strategic orientation and top management attention to control systems. *Strategic Management Journal* 12(1): 49-62.
- Tân, T. T. G., & Tuấn, Đ. A. (2014). Các nhân tố tác động đến sự hình thành và phát triển kiểm toán hoạt động trong lĩnh vực công ở Việt Nam. *Tạp chí phát triển kinh tế*, số 289, tháng 11/2014.
- Thompson, K. (1996). Performance auditing: What is it? *The Government Accountants Journal*, 45(1), 14-25.
- Tremblay, M.S., & Malsch, B. (2015). *A review of performance audit literature*. Queen’s School of Business.
- Trivedi, P. (2016). Auditing the Auditors: Evaluating the Methodology of Performance Audits. *Indian School of Business WP 2871102*.
- Tuấn, Đ.A., & Dung, N.N.K. (2021). Components Constituting the Audit Expectation Gap: The Vietnamese Case. *Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 8 (1), 363–373.
- Yamamoto, K., & Watanabe, M. (1989). Performance auditing in the central government of Japan. *Financial Accountability and Management*, 5(4), pp: 189-217.

THE PERFORMANCE AUDITING: EFFECTIVE TOOL TO OBTAIN REASONABLE ASSURANCE

NGUYEN NGOC KHANH DUNG

*Faculty of Accounting and Auditing, Industrial University of Ho Chi Minh City
nguyenngockhanhdung@iuh.edu.vn*

Abstract. Performance auditing in public sector has now become a popular type of audits and the one that dominates audit activities in the developed countries. However, not all countries can successfully adopt and develop this kind of audit. This study proposes a performance auditing model from the financial statement audit methodology. This study applies the Grounded Theory to propose suitable performance auditing model for audit subjects. The data used for the study included the standards and guidelines for performance auditing. The performance auditing model is consistently applicable to different audit subjects. The research results showed that the performance auditing model is effective in selecting audit subjects, planning and conducting the performance auditing. Thereby, this model can improve the level of assurance that a performance auditing report is provided.

Key word: Performance auditing, Audit methodology, Audit Model, State Audit Office of Vietnam, Grounded Theory.

Ngày nhận bài: 23/02/2022

Ngày chấp nhận đăng: 19/04/2022