

NGUYỄN THANH HƯƠNG

LUẬT KINH TẾ

KHÓA V ĐỢT 1 NĂM 2014

VIỆN HÀN LÂM
KHOA HỌC XÃ HỘI VIỆT NAM
HỌC VIỆN KHOA HỌC XÃ HỘI

NGUYỄN THANH HƯƠNG

GIÁ TRỊ PHÁP LÝ CỦA BÁO CÁO KIỂM TOÁN
THEO LUẬT KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP
Ở VIỆT NAM HIỆN NAY

LUẬN VĂN THẠC SĨ LUẬT HỌC

HÀ NỘI - NĂM 2016

VIỆN HÀN LÂM
KHOA HỌC XÃ HỘI VIỆT NAM
HỌC VIỆN KHOA HỌC XÃ HỘI

NGUYỄN THANH HƯƠNG

GIÁ TRỊ PHÁP LÝ CỦA BÁO CÁO KIỂM TOÁN
THEO LUẬT KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP
Ở VIỆT NAM HIỆN NAY

Chuyên ngành: Luật Kinh tế
Mã số: 60.38.01.07

LUẬN VĂN THẠC SĨ LUẬT HỌC

Người hướng dẫn khoa học:
TS. ĐẶNG VŨ HUÂN

HÀ NỘI - NĂM 2016

LỜI CAM ĐOAN

Tôi xin cam đoan đây là công trình nghiên cứu của riêng tôi. Các số liệu nêu trong luận văn là hoàn toàn trung thực và có nguồn trích dẫn rõ ràng. Kết quả nghiên cứu của luận văn không có sự trùng lặp với bất kỳ công trình nào đã công bố.

Hà Nội, tháng 7 năm 2016

Tác giả

Nguyễn Thanh Hương

LỜI CẢM ƠN

Trước hết, tôi xin chân thành cảm ơn các thầy, cô giáo của Học viện Khoa học Xã hội đã tận tình truyền đạt kiến thức cho tôi trong suốt thời gian tôi học chương trình Cao học luật tại cơ sở đào tạo.

Tôi cũng xin bày tỏ lòng biết ơn đến TS. Đặng Vũ Huân, Tổng biên tập Tạp chí Dân chủ và Pháp luật – người thầy đã tận tình hướng dẫn để tôi hoàn thành tốt bản luận văn này.

Tác giả

Nguyễn Thanh Hương

MỤC LỤC

MỞ ĐẦU	1
--------------	---

Chương 1: NHỮNG VẤN ĐỀ CHUNG VỀ GIÁ TRỊ PHÁP LÝ CỦA BÁO CÁO KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP..... 8

1.1. Lý luận chung về báo cáo kiểm toán và giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán độc lập.....	8
1.2. Giá trị và giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán độc lập	22
1.3. Các yếu tố cấu thành giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán độc lập ...	24
1.4. Điều kiện có hiệu lực của báo cáo kiểm toán độc lập	29
1.5. Các trường hợp báo cáo kiểm toán độc lập không có giá trị pháp lý ..	30

Chương 2: THỰC TRẠNG QUY ĐỊNH, THỰC TIỄN THỰC HIỆN PHÁP LUẬT VỀ KIỂM TOÁN VÀ GIẢI PHÁP NÂNG CAO GIÁ TRỊ PHÁP LÝ CỦA BÁO CÁO KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP Ở VIỆT NAM. 34

2.1. Giá trị của báo cáo kiểm toán độc lập	34
2.2. Đánh giá về thực trạng quy định của pháp luật về kiểm toán	36
2.3. Thực tiễn thực hiện pháp luật về kiểm toán độc lập ở Việt Nam hiện nay	42
2.4. Giải pháp hoàn thiện và nâng cao giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán độc lập ở Việt Nam.....	49

KẾT LUẬN	59
----------------	----

DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO	61
-----------------------------------	----

DANH MỤC CÁC TỪ VIẾT TẮT

BTC	: Bộ Tài chính
CĐKT	: Vụ chế độ kế toán và kiểm toán
CP	: Chính phủ
CTN	: Chủ tịch nước
KK	: Vụ Kê khai và Kế toán thuế
L	: Lệnh
NĐ	: Nghị định
NXB	: Nhà xuất bản
QĐ	: Quyết định
QH	: Quốc hội
TC	: Tài chính
TCT	: Tổng cục thuế
TNHH	: Trách nhiệm hữu hạn
TT	: Thông tư
WTO	: World Trade Organization <i>Tổ chức Thương mại Thế giới</i>

MỞ ĐẦU

1. Tính cấp thiết của đề tài

Trong điều kiện phát triển nền kinh tế thị trường định hướng xã hội chủ nghĩa ở Việt Nam hiện nay, với đa dạng hoá các hình thức sở hữu, các thành phần kinh tế ngày càng được mở rộng và đóng vai trò quan trọng trong quá trình phát triển kinh tế của đất nước. Tuy nhiên, hoạt động theo cơ chế thị trường, thông tin tài chính của doanh nghiệp không chỉ nhằm báo cáo cho các cơ quan quản lý nhà nước để kiểm tra, giám sát, mà còn cần cho nhiều người, được nhiều đối tượng quan tâm, khai thác để sử dụng cho các quyết định kinh tế. Mặc dù ở nhiều góc độ khác nhau, nhưng tất cả các đối tượng này đều có cùng nguyện vọng là có được các thông tin có độ chính xác cao, tin cậy và trung thực.

Đáp ứng yêu cầu của nền kinh tế theo cơ chế thị trường, hoạt động kiểm toán độc lập ra đời và trở thành bộ phận cần thiết và quan trọng không thể thiếu trong đời sống kinh tế - xã hội. Kiểm toán độc lập là loại kiểm toán được tiến hành bởi các kiểm toán viên thuộc các công ty, các văn phòng kiểm toán chuyên nghiệp. Kiểm toán độc lập là hoạt động dịch vụ tư vấn được pháp luật thừa nhận và quản lý chặt chẽ. Quan hệ giữa các chủ thể kiểm toán (kiểm toán viên, tổ chức kiểm toán và đơn vị kinh tế được kiểm toán) là quan hệ thương mại dịch vụ, đơn vị kinh tế được kiểm toán trả phí dịch vụ cho các kiểm toán viên theo thỏa thuận trong hợp đồng kiểm toán. Các kiểm toán viên độc lập là những người hội đủ các tiêu chuẩn theo chuẩn mực kiểm toán và các quy định pháp lý về hành nghề kiểm toán. Kiểm toán độc lập làm tăng mức độ tin cậy đối với các thông tin tài chính, góp phần lành mạnh hoá các quan hệ kinh tế. Dựa vào kết quả kiểm toán, những người sử dụng báo cáo tài chính được kiểm toán có được các thông tin khách quan, chính xác theo đó có

thể đánh giá một cách đúng đắn tình hình tài chính cũng như kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp làm cơ sở cho các quyết định kinh tế của mình. Bên cạnh mục tiêu chính là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính, các kiểm toán viên, thông qua quá trình kiểm toán, còn có thể đưa ra những kiến nghị giúp doanh nghiệp hoàn thiện hệ thống kiểm soát, nâng cao hiệu quả trong công tác quản lý tài chính nói riêng cũng như hoạt động kinh doanh nói chung.

Để bảo đảm độ tin cậy cho người sử dụng, theo pháp luật quy định, các báo cáo tài chính phải được kiểm toán và chỉ có những thông tin kinh tế đã được kiểm toán mới là căn cứ tin cậy cho việc đề ra các quyết định hiệu quả và hợp lý. Việc các quy định mang tính pháp lý bắt buộc các thông tin tài chính trước khi công bố phải được kiểm toán, điều này thể hiện rõ nét vai trò của kiểm toán trong quá trình đổi mới nền kinh tế.

Tuy nhiên, một vấn đề đặt ra là nhìn nhận về giá trị của báo cáo kiểm toán độc lập dưới góc độ pháp lý như thế nào? Theo quy định của Luật Kiểm toán độc lập năm 2011, giá trị báo cáo của kiểm toán độc lập được sử dụng để: (i) Cổ đông, nhà đầu tư, bên tham gia liên doanh, liên kết, khách hàng và tổ chức, cá nhân khác có quyền lợi trực tiếp hoặc liên quan đến đơn vị được kiểm toán xử lý các quan hệ về quyền lợi và nghĩa vụ của các bên có liên quan; (ii) Cơ quan nhà nước quản lý điều hành theo chức năng, nhiệm vụ được giao; (iii) Đơn vị được kiểm toán phát hiện, xử lý và ngăn ngừa kịp thời sai sót, yếu kém trong hoạt động của đơn vị. Có ý kiến cho rằng, giá trị pháp lý là giá trị bắt buộc phải thực hiện, tức là đơn vị được kiểm toán bắt buộc phải tuân thủ và thực hiện các kết luận ghi trong báo cáo kiểm toán độc lập của kiểm toán viên. Trong khi đó, có ý kiến lại cho rằng, báo cáo kiểm toán độc lập chỉ là một ý kiến tư vấn độc lập, không thể là kết quả cuối cùng, là bằng chứng có tính pháp lý để ràng buộc các cơ quan nhà nước, cơ quan quản

lý doanh nghiệp được kiểm toán, các nhà đầu tư, đối tác, khách hàng... sử dụng trong quá trình xử lý các mối quan hệ liên quan. Thông lệ luật pháp các nước cũng không quy định giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán. Giá trị của báo cáo kiểm toán phụ thuộc vào uy tín của tổ chức kiểm toán khi đánh giá một cách khách quan, trung thực, chính xác tình hình tài chính của doanh nghiệp.

Trong điều kiện nền kinh tế thị trường định hướng xã hội chủ nghĩa ở nước ta hiện nay, theo Luật Kiểm toán Nhà nước, mọi tổ chức đơn vị quản lý và sử dụng ngân sách nhà nước, công quỹ và tài sản nhà nước đều phải được kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước. Các doanh nghiệp thuộc các thành phần kinh tế khác là đối tượng theo quy định của khoản 1, 2, 3 Điều 45 của Luật Kiểm toán độc lập cũng phải thực hiện kiểm toán bắt buộc báo cáo tài chính theo quy định của pháp luật chậm nhất là 30 ngày trước khi kết thúc kỳ kế toán năm.

Với mong muốn làm rõ hơn giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán độc lập theo quy định của Luật Kiểm toán độc lập, cũng như khẳng định vai trò quan trọng của báo cáo kiểm toán độc lập trong việc đảm bảo độ tin cậy của các thông tin trong báo cáo tài chính các doanh nghiệp, là căn cứ quan trọng cho cơ quan quản lý nhà nước đưa ra quyết định quản lý và các bên thứ ba như cổ đông, nhà đầu tư, ngân hàng đưa ra các quyết định kinh tế..., nên em đã mạnh dạn lựa chọn đề tài ***“Giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán theo luật Kiểm toán độc lập ở Việt Nam hiện nay”*** để làm Luận văn Thạc sĩ luật học.

2. Tình hình nghiên cứu đề tài

Trong những năm gần đây, nhiều vấn đề liên quan đến hoạt động kiểm toán, đặc biệt là kiểm toán độc lập được đề cập tại rất nhiều diễn đàn, hoạt động nghiên cứu khoa học với những quy mô khác nhau, thu hút sự tham gia

đồng đảo của những người quan tâm. Cho đến nay, đã có một số công trình nghiên cứu, bài viết của một số tác giả liên quan đến vấn đề kiểm toán độc lập được công bố, cụ thể như:

- “*Phân biệt kiểm toán độc lập, kiểm toán nhà nước và kiểm toán nội bộ*” của tác giả Lê Đình Thăng truy cập tại <http://www.vinacfo.com/tai-chinh-doanh-nghiep/387-phan-biet-kiem-toan-doc-lap-kiem-toan-nha-nuoc-kiem-toan-noi-bo.html>;

- “*Hoàn thiện cơ chế kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán độc lập ở Việt Nam*”, Đề tài khoa học cấp bộ, Bộ Tài chính năm 2001, do PGS.TS. Vương Đình Huệ làm Chủ nhiệm đề tài;

- “*Các giải pháp nhằm nâng cao hiệu quả hoạt động kiểm toán độc lập ở Việt Nam*”, Đề tài khoa học cấp Đại học Quốc gia Hà Nội, mã số QK.09.04, thời gian thực hiện từ 2009 đến 2011, do TS. Đặng Đức Sơn làm Chủ nhiệm đề tài;

- “*Môi trường pháp lý hiện hành về kiểm toán độc lập và phương hướng hoàn thiện*” của tác giả Hà Thị Ngọc Hà, Tạp chí Kiểm toán số 7 tháng 7/2009;

- “*Cần thiết phải luật hóa các hoạt động của kiểm toán độc lập*” của tác giả TS. Hà Thị Ngọc Hà truy cập tại <https://luatminhkhue.vn/kien-thuc-phap-luat-thue/can-thiet-phai-luat-hoa-cac-hoat-dong-kiem-toan-doc-lap.aspx>;

- “*Bàn về báo cáo kiểm toán độc lập và các ý kiến kiểm toán*” truy cập tại địa chỉ <https://www.misa.com.vn/tin-tuc/chi-tiet/newsid/5639/Ban-ve-bao-cau-kiem-toan-doc-lap-va-cac-y-kien-kiem-toan>;

- “*Giá trị của báo cáo kiểm toán độc lập và các ý kiến kiểm toán*” truy cập tại <http://www.baomoi.com/Gia-tri-cua-bao-cau-kiem-toan-doc-lap-va-cac-y-kien-kiem-toan>;

- “*Phải bồi thường nếu báo cáo kiểm toán không chính xác?*” truy cập tại địa chỉ <http://vneconomy.vn/thoi-su/phai-boi-thuong-neu-bao-cau-kiem-toan-khong-chinh-xac-20101119083459213.html>;

- “*Pháp luật về dịch vụ kiểm toán độc lập ở Việt Nam*” Luận văn Thạc sĩ luật học của tác giả Nguyễn Thị Khuyên, Khoa Luật Đại học Quốc gia, Hà Nội, năm 2014...

Các công trình nghiên cứu nêu trên chủ yếu tập trung vào các khía cạnh của hoạt động kiểm toán độc lập hoặc nghiên cứu về môi trường, khuôn khổ pháp lý nói chung cho kiểm toán độc lập, song chưa có công trình nào đi sâu nghiên cứu về giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán độc lập. Bởi vậy, việc nghiên cứu toàn diện cơ sở lý luận và thực tiễn giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán độc lập, đặc biệt là sau khi Luật Kiểm toán độc lập năm 2011 được ban hành là có tính cấp thiết và ý nghĩa to lớn. Tuy nhiên, những kết quả nghiên cứu của các công trình nói trên sẽ được tác giả tiếp thu có chọn lọc trong quá trình nghiên cứu để viết Luận văn của mình.

3. Mục đích và nhiệm vụ nghiên cứu

Mục đích của luận văn này là trên cơ sở nghiên cứu các vấn đề lý luận, phân tích và đánh giá thực trạng các quy định về giá trị báo cáo kiểm toán độc lập theo Luật Kiểm toán độc lập năm 2011, để từ đó, đề xuất các giải pháp nâng cao giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán độc lập ở Việt Nam.

Với mục đích nghiên cứu trên, nhiệm vụ nghiên cứu của luận văn được xác định là:

- Nghiên cứu các vấn đề lý luận về kiểm toán độc lập, giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán độc lập.

- Phân tích thực trạng pháp luật về giá trị báo cáo kiểm toán độc lập và thực tiễn thực hiện, từ đó, đề xuất các giải pháp nâng cao giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán độc lập ở Việt Nam.

4. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu

Đối tượng nghiên cứu và phạm vi nghiên cứu của đề tài là các vấn đề lý luận và thực tiễn về giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán độc lập theo pháp luật Việt Nam, đặc biệt là từ khi Việt Nam phát triển nền kinh tế theo cơ chế thị trường định hướng xã hội chủ nghĩa.

Tuy nhiên, để làm sâu sắc hơn đề tài nghiên cứu, phạm vi nghiên cứu về thời gian được giới hạn kể từ khi Luật Kiểm toán độc lập năm 2011 được ban hành cho tới nay.

5. Phương pháp luận và phương pháp nghiên cứu

Luận văn được thực hiện dựa trên cơ sở phương pháp luận của chủ nghĩa Mác – Lê nin và tư tưởng Hồ Chí Minh về nhà nước và pháp luật; quan điểm của Đảng và Nhà nước ta về hoàn thiện thể chế kinh tế thị trường định hướng xã hội chủ nghĩa ở Việt Nam.

Luận văn cũng sử dụng các phương pháp nghiên cứu của chủ nghĩa duy vật biện chứng và duy vật lịch sử của triết học Mác – Lê nin, kết hợp các phương pháp nghiên cứu khoa học cơ bản như: phương pháp tổng hợp, phân tích, khái quát hóa trong khi tìm hiểu, đánh giá pháp luật về giá trị báo cáo kiểm toán độc lập nhằm tìm ra những hạn chế và đề xuất giải pháp phù hợp để nâng cao giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán độc lập ở Việt Nam.

6. Ý nghĩa lý luận và thực tiễn của luận văn

- Luận văn đã hệ thống hóa, phân tích và làm sâu sắc hơn các vấn đề lý luận về giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán;
- Luận văn phân tích và đánh giá thực trạng pháp luật quy định về giá trị của báo cáo kiểm toán độc lập và thực tiễn thực hiện ở Việt Nam;
- Từ các nghiên cứu lý luận và thực tiễn, Luận văn đề xuất các giải pháp phù hợp để nâng cao giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán độc lập ở Việt Nam.

7. Cơ cấu của luận văn

Ngoài phần mở đầu, kết luận và danh mục tài liệu tham khảo, nội dung luận văn gồm 02 chương:

Chương 1: Những vấn đề chung về giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán độc lập.

Chương 2: Thực trạng quy định, thực tiễn thực hiện pháp luật về kiểm toán và giải pháp nâng cao giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán độc lập ở Việt Nam.

Chương 1

NHỮNG VẤN ĐỀ CHUNG VỀ

GIÁ TRỊ PHÁP LÝ CỦA BÁO CÁO KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP

1.1. Lý luận chung về báo cáo kiểm toán và giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán độc lập

1.1.1 Khái niệm và đặc điểm của báo cáo kiểm toán

Báo cáo kiểm toán là văn bản do kiểm toán viên hành nghề, doanh nghiệp kiểm toán, chi nhánh doanh nghiệp kiểm toán nước ngoài tại Việt Nam lập sau khi kết thúc việc kiểm toán, đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính và những nội dung khác đã được kiểm toán theo hợp đồng kiểm toán. Có thể hiểu đơn giản, báo cáo kiểm toán chính là những đánh giá, nhận xét của kiểm toán viên về báo cáo tài chính, về hoạt động kinh doanh hay về việc tuân thủ pháp luật sau khi đã thực hiện một cuộc kiểm toán tại đơn vị được kiểm toán.

Mục tiêu của kiểm toán báo cáo tài chính là giúp cho kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán đưa ra ý kiến xác nhận rằng, báo cáo tài chính có được lập trên cơ sở chuẩn mực, chế độ kế toán hiện hành, có phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu hay không? Ý kiến của kiểm toán viên đưa ra trong báo cáo kiểm toán độc lập chỉ làm tăng sự tin cậy của các báo cáo tài chính chứ không làm giảm nhẹ trách nhiệm của người đại diện theo pháp luật của đơn vị được kiểm toán đối với báo cáo tài chính đã kiểm toán. Người sử dụng báo cáo tài chính không thể cho rằng, ý kiến của kiểm toán viên là sự đảm bảo về khả năng tồn tại của đơn vị được kiểm toán trong tương lai cũng như hiệu quả và hiệu lực điều hành của bộ máy quản lý.

Báo cáo kiểm toán được trình bày chủ yếu dưới hình thức văn bản. Báo cáo kiểm toán phải được trình bày rõ ràng, dễ hiểu, phải được lập theo đúng yêu cầu của các chuẩn mực kiểm toán có liên quan về việc lập báo cáo kiểm

toán, giúp cho việc lập và trình bày báo cáo được thống nhất về nội dung và bao gồm đầy đủ các yếu tố cần thiết để tránh được những hiểu lầm có thể xảy ra cho người sử dụng báo cáo. Báo cáo kiểm toán độc lập bao gồm các yếu tố cơ bản sau đây: Tiêu đề của báo cáo kiểm toán; người nhận báo cáo kiểm toán; mở đầu hay đoạn giới thiệu; phần mô tả chuẩn mực áp dụng và công việc kiểm toán; ý kiến của kiểm toán viên; ngày ký báo cáo kiểm toán; địa chỉ của kiểm toán viên; chữ ký của kiểm toán viên; phụ lục báo cáo kiểm toán.

Theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, trước khi đưa ra ý kiến kiểm toán, đưa ra báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính, kiểm toán viên cần thực hiện các thủ tục kiểm toán, gồm: (1) Cân nhắc về mức độ tin cậy hợp lý của các bằng chứng kiểm toán thu thập; (2) Cân nhắc các bút toán yêu cầu cần điều chỉnh mà Doanh nghiệp chưa điều chỉnh có trọng yếu hay không? (3) Cân nhắc chất lượng của việc lựa chọn chính sách kế toán thích hợp và áp dụng chính sách này một cách nhất quán, bao gồm cả các vấn đề liên quan tới sai sót trong việc lựa chọn các chính sách này; (4) Cân nhắc về báo cáo tài chính có trình bày và sử dụng đầy đủ, nhất quán các chính sách kế toán quan trọng hay không? (5) Cân nhắc về việc áp dụng các chính sách kế toán được doanh nghiệp lựa chọn có phù hợp với các chuẩn mực kế toán, hệ thống kế toán và tuân thủ các quy định có liên quan hay không? (6) Cân nhắc về việc doanh nghiệp có thực hiện các đánh giá và ước tính một cách hợp lý và thận trọng hay không? (7) Kiểm tra các thông tin trên báo cáo tài chính thích hợp, đáng tin cậy, có thể so sánh và dễ hiểu hay không? (8) Cân nhắc về các thuyết minh có cho phép người sử dụng báo cáo kiểm toán có thể hiểu được các giao dịch trọng yếu và các sự kiện bằng các thông tin trình bày trên báo cáo tài chính hay không? (9) Đảm bảo các thuật ngữ áp dụng trong báo cáo là phù hợp; (10) Cần đánh giá trình bày tổng thể của báo cáo tài chính; (11) Cân nhắc báo cáo tài chính có phản ánh thực chất các giao dịch và sự kiện cho

mục đích trình bày một cách trung thực thông tin trên báo cáo; (12) Cân nhắc báo cáo tài chính có phù hợp với hệ thống kế toán đã được đăng ký hay không...? Sau khi cân nhắc các yếu tố trên, báo cáo kiểm toán có thể có các loại ý kiến sau:

Một là, ý kiến chấp nhận toàn phần: Là khi kiểm toán viên và công ty kiểm toán cho rằng, báo cáo tài chính phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu tình hình tài chính của doanh nghiệp, hàm ý là tất cả các nguyên tắc kế toán và tác động đã được xem xét, đánh giá một cách đầy đủ (thường được đề cập trong phần thuyết minh báo cáo tài chính - phần các chính sách kế toán). Ý kiến này được áp dụng trong trường hợp báo cáo có một đoạn nhận xét để làm sáng tỏ một số vấn đề không trọng yếu, nhằm giúp người đọc đánh giá ảnh hưởng của các yếu tố này tới báo cáo tài chính. Do vậy, khi gặp ý kiến này với các lưu ý của kiểm toán viên, người sử dụng báo cáo phải tự đánh giá các tác động trong các quyết định của mình.

Hai là, ý kiến chấp nhận từng phần: Được đưa ra trong trường hợp kiểm toán viên bị giới hạn công tác kiểm toán hoặc không đồng ý với giám đốc trong một số hạch toán kế toán hoặc chính sách kế toán. Các vấn đề này ảnh hưởng quan trọng, nhưng không liên quan tới một số lượng các khoản mục tới mức phải đưa ra "ý kiến từ chối" hoặc "không chấp nhận". Ý kiến kiểm toán chấp nhận từng phần thường được thể hiện bởi "ngoại trừ ảnh hưởng của các vấn đề nêu trên". Do vậy, người sử dụng báo cáo cần lưu ý về các khoản mục này và cần điều chỉnh hoặc loại trừ khi phân tích, sử dụng báo cáo.

Ba là, ý kiến từ chối (hoặc không thể đưa ra ý kiến): Được đưa ra trong trường hợp có giới hạn quan trọng tới phạm vi kiểm toán hoặc là thiếu thông tin liên quan đến một số lượng lớn các khoản mục; tới mức mà kiểm toán viên không thể thu thập đầy đủ và thích hợp các bằng chứng kiểm toán để có thể

cho ý kiến về báo cáo tài chính. Một ví dụ thường dẫn tới ý kiến từ chối là khi doanh nghiệp không kiểm soát chặt chẽ về bán hàng, dẫn tới hạn chế từ đơn vị mà doanh nghiệp kiểm toán không thể kiểm tra được doanh thu, cũng không nhận được đủ các xác nhận công nợ phải thu từ khách hàng và cũng không thể sử dụng các biện pháp thay thế khác để kiểm tra, xác định tính trọng yếu của vấn đề. Ngoài ra, đối với doanh nghiệp có hàng tồn kho lớn mà doanh nghiệp kiểm toán không thể tham gia kiểm kê và bị hạn chế trong việc xác định giá trị hàng tồn kho, giá vốn hàng bán trong kỳ, thì khả năng từ chối đưa ra ý kiến là hoàn toàn có thể xảy ra, nếu kiểm toán viên không thể thực hiện được các thủ tục kiểm toán thay thế để có thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán.

Bốn là, ý kiến không chấp nhận (hoặc ý kiến trái ngược): Được đưa ra trong trường hợp các vấn đề không thống nhất được với giám đốc là quan trọng hoặc liên quan đến một số lượng lớn các tài khoản tới mức độ mà kiểm toán viên cho rằng, ý kiến chấp nhận từng phần là chưa đủ để thể hiện mức độ và tính chất sai sót trọng yếu. Câu chữ thường sử dụng là "theo ý kiến của chúng tôi, vì ảnh hưởng trọng yếu của các vấn đề nêu trên, báo cáo tài chính phản ánh không trung thực và hợp lý các vấn đề trọng yếu". Ví dụ, khi doanh nghiệp có một khoản vay lớn trong báo cáo tài chính, nhưng vì một số lý do mà doanh nghiệp nhất định không ghi nhận trong sổ sách kế toán và không có chứng từ kế toán xác minh khoản nợ này...

1.1.2 Địa vị pháp lý của các chủ thể trong kiểm toán độc lập

Kiểm toán độc lập là một loại hình dịch vụ đặc biệt, đòi hỏi các chủ thể kiểm toán phải tuân thủ các nguyên tắc, quy định về nghề nghiệp. Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán chịu trách nhiệm kiểm tra và đưa ra ý kiến của mình về các đối tượng đã được kiểm toán. Theo quy định của pháp luật, thì doanh nghiệp kiểm toán chỉ chịu trách nhiệm với người sử dụng kết quả kiểm toán về các thiệt hại xảy ra do lỗi của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán khi đưa ra ý kiến kiểm toán sai trong trường hợp người sử dụng kết quả kiểm toán chứng minh được rằng: Họ có lợi ích liên quan trực tiếp tới kết quả kiểm toán đó của đơn vị được kiểm toán, họ có hiểu biết về báo cáo tài chính, họ đã sử dụng một cách thận trọng thông tin trên báo cáo tài chính đã được kiểm toán đó.

Ý kiến của kiểm toán viên trong báo cáo kiểm toán có tác động trực tiếp đến cả đơn vị được kiểm toán lẫn những người sử dụng. Doanh nghiệp kiểm toán hành nghề bằng uy tín, danh tiếng và niềm tin của khách hàng. Do đó, họ phải suy nghĩ về trách nhiệm pháp lý của mình khi quyết định thực hiện một cuộc kiểm toán, cụ thể, trách nhiệm của doanh nghiệp kiểm toán là phải: (i) Tuân thủ nguyên tắc của kiểm toán độc lập, như trung thực, độc lập, khách quan, bảo mật thông tin, tuân thủ chuẩn mực kiểm toán, chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp; (ii) Thực hiện cuộc kiểm toán theo hợp đồng đã ký, phát hành báo cáo kiểm toán, thư quản lý theo trách nhiệm nghề nghiệp; (iii) Từ chối cuộc kiểm toán khi khách hàng có yêu cầu trái đạo đức nghề nghiệp, trái yêu cầu chuyên môn, trái pháp luật; (iv) Chỉ tính đủ phí để thực hiện đúng trách nhiệm của kiểm toán viên; (v) Bố trí đủ nhân lực thực hiện cuộc kiểm toán, kiểm soát chất lượng dịch vụ, thông báo cho khách hàng khi phát hiện vi phạm; (vi) Bồi thường thiệt hại cho khách hàng trong trường hợp đưa ra ý kiến kiểm toán sai, gây thiệt hại cho khách hàng; (vii) Cung cấp hồ sơ, tài liệu

cho các cơ quan nhà nước khi có yêu cầu và chịu trách nhiệm về tính chính xác, trung thực của hồ sơ, tài liệu đã cung cấp...

Bên cạnh đó, doanh nghiệp kiểm toán và kiểm toán viên có quyền: (i) Cung cấp và nhận phí dịch vụ theo quy định; (ii) Thành lập chi nhánh kinh doanh và đặt cơ sở kinh doanh ở nước ngoài; (iii) Tham gia các tổ chức, hiệp hội liên quan đến ngành nghề kiểm toán; (iv) Yêu cầu đơn vị được kiểm toán và các cá nhân, tổ chức có liên quan cung cấp toàn bộ hồ sơ, tài liệu, thông tin cần thiết cho cuộc kiểm toán; (v) Kiểm tra, xác nhận thông tin ở cả trong và ngoài đơn vị... Tuy doanh nghiệp kiểm toán là đơn vị phải chịu trách nhiệm trực tiếp về báo cáo kiểm toán, nhưng khi hành nghề tại các doanh nghiệp kiểm toán này, kiểm toán viên cũng phải có nghĩa vụ đối với công việc: (i) Tuân thủ nguyên tắc hoạt động kiểm toán độc lập; (ii) Không can thiệp vào hoạt động của đơn vị được kiểm toán; (iii) Từ chối thực hiện kiểm toán nếu thấy không thể đảm bảo tính độc lập, không đủ năng lực và điều kiện theo quy định, hay nếu đơn vị được kiểm toán có yêu cầu trái với pháp luật, trái với đạo đức nghề nghiệp; (iv) Thực hiện kiểm toán, ký báo cáo kiểm toán và chịu trách nhiệm về báo cáo của mình; (v) Thường xuyên cập nhật và trau dồi kiến thức về chuyên môn...

Khi doanh nghiệp kiểm toán đưa ra báo cáo kiểm toán thì đơn vị được kiểm toán chịu ảnh hưởng lớn nhất. Vì vậy mà các đơn vị được kiểm toán cũng có quyền của mình, đó là: (i) Lựa chọn doanh nghiệp kiểm toán phù hợp và yêu cầu cung cấp thông tin trong hồ sơ đăng ký hành nghề kiểm toán của cả doanh nghiệp kiểm toán và kiểm toán viên; (ii) Từ chối cung cấp thông tin không liên quan đến cuộc kiểm toán; (iii) Đề nghị thay thế và khiếu nại về hành vi trái pháp luật của thành viên tham gia kiểm toán khi có căn cứ chính đáng; (iv) Thảo luận và giải trình về các vấn đề được nêu trong dự thảo báo

cáo kiểm toán nếu thấy không phù hợp; (v) Yêu cầu bồi thường nếu doanh nghiệp kiểm toán gây thiệt hại.

Tương ứng với các quyền trên thì đơn vị được kiểm toán cũng phải đảm bảo đủ điều kiện để doanh nghiệp kiểm toán có thể đưa ra ý kiến chính xác và khách quan bằng việc thực hiện các nghĩa vụ: (i) Cung cấp đầy đủ, chính xác và kịp thời các thông tin cần thiết liên quan đến cuộc kiểm toán; (ii) Thực hiện yêu cầu của doanh nghiệp kiểm toán về việc thu thập bằng chứng và điều chỉnh sai sót; (iii) Phối hợp và tạo điều kiện để các kiểm toán viên thực hiện kiểm toán; thanh toán phí dịch vụ kiểm toán theo hợp đồng; (iv) Thông báo về các hành vi vi phạm pháp luật của kiểm toán viên cũng như doanh nghiệp kiểm toán với các cơ quan nhà nước có thẩm quyền.

Trong điều kiện kinh doanh theo nền kinh tế thị trường như hiện nay thì các doanh nghiệp đều bình đẳng trước pháp luật và có quyền cạnh tranh công bằng. Do đó, thông tin về tài chính của các doanh nghiệp kinh tế có tiềm năng sẽ được rất nhiều đối tượng quan tâm. Những đối tượng quan tâm có thể kể đến như là: Các cơ quan nhà nước cần có thông tin trung thực để điều tiết vĩ mô nền kinh tế. Nhà nước căn cứ vào báo cáo tài chính đã được kiểm toán để xem xét các doanh nghiệp sử dụng ngân sách Nhà nước, tài sản quốc gia để hoạt động kinh doanh có đem lại hiệu quả không, có phục vụ mục tiêu phát triển kinh tế xã hội hay không. Cơ quan thuế sẽ căn cứ vào báo cáo tài chính đã được kiểm toán để tính và thu thuế trừ khi có nghi vấn mới cần kiểm tra lại. Về nghĩa vụ thuế đối với Nhà nước, các doanh nghiệp thường muốn nộp ít để chiếm dụng một phần tiền thuế nên họ sẽ khai tăng các khoản chi phí để làm giảm lợi nhuận và như thế thuế phải nộp sẽ ít đi. Tuy nhiên nếu được kiểm toán thì sai phạm này sẽ bị phát hiện và điều chỉnh. Các cổ đông góp vốn kinh doanh hoặc mua cổ phiếu của doanh nghiệp không thể kiểm tra kỹ lưỡng bản báo cáo tài chính, do đó khi có trên tay bản báo cáo tài chính đã

được kiểm toán viên độc lập xác nhận là trung thực hợp lý thì họ có thể yên tâm và quyết định tiếp tục đầu tư hoặc không đầu tư vào doanh nghiệp đó. Các ngân hàng và các tổ chức tín dụng cho doanh nghiệp vay vốn cũng phải nắm chắc tình hình kinh doanh và khả năng trả nợ của khách hàng để quyết định cho vay, thu hồi vốn hoặc không cho vay. Kiểm toán viên sẽ giúp ngân hàng hoặc những đơn vị cho vay làm việc đó. Người lao động hiện nay có quyền lựa chọn nơi làm việc ổn định và có mức thu nhập cao. Bản báo cáo tài chính của một doanh nghiệp kinh doanh có lãi được kiểm toán viên xác nhận sẽ hấp dẫn được những người lao động có chuyên môn, trình độ và năng lực cao. Việt Nam đang thực hiện chính sách mở cửa, đa phương hoá đầu tư không chỉ trong nước mà còn cả nước ngoài. Việc thu hút vốn đầu tư từ nước ngoài (cả trực tiếp và gián tiếp) đang được Nhà nước rất quan tâm. Những nhà đầu tư nước ngoài luôn đòi hỏi một báo cáo tài chính được kiểm toán xác nhận về tình hình kinh doanh của doanh nghiệp mà họ dự định đầu tư. Các nhà quản trị doanh nghiệp và các nhà quản lý khác cũng cần thông tin trung thực không chỉ riêng trên các bảng khai tài chính để có những quyết định trong mọi giai đoạn quản lý kể cả tiếp nhận vốn liếng, chỉ đạo và điều hành các hoạt động kinh doanh và hoạt động quản lý. Những thông tin đó chỉ có được thông qua kiểm toán. Mỗi báo cáo kiểm toán độc lập do doanh nghiệp kiểm toán độc lập đưa ra có tác động đến rất nhiều thành phần kinh tế trong xã hội. Vậy nên hoạt động của các doanh nghiệp này luôn phải tuân theo pháp luật do cơ quan nhà nước ban hành và phải chịu sự kiểm tra giám sát của các cơ quan quản lý nhà nước như mọi doanh nghiệp kinh doanh, sản xuất khác. Các thông tin của doanh nghiệp mà đã được công nhận trong báo cáo tài chính thì sẽ được các cơ quan nhà nước tin cậy và sử dụng cho mục đích quản lý của mình. Nhưng nếu thông tin đó đã được công nhận mà vẫn bị nghi vấn thì cơ quan quản lý nhà nước trong phạm vi quyền hạn và trách nhiệm của

mình có thể trực tiếp kiểm tra lại và đưa ra quyết định. Doanh nghiệp kiểm toán, đơn vị được kiểm toán và các đơn vị liên quan khác phải chấp hành quyết định của cơ quan quản lý nhà nước. Nếu có tranh chấp thì có thể kiến nghị lên Bộ Tài chính xem xét và xử lý.

Theo Điều 11, Luật Kiểm toán độc lập 2011 có quy định thì Bộ Tài chính chịu trách nhiệm trước Chính phủ thực hiện quản lý nhà nước về hoạt động kiểm toán độc lập, có các nhiệm vụ, quyền hạn sau đây: Xây dựng, trình cơ quan nhà nước có thẩm quyền ban hành hoặc ban hành theo thẩm quyền văn bản quy phạm pháp luật về kiểm toán độc lập; xây dựng, trình Chính phủ quyết định chiến lược và chính sách phát triển hoạt động kiểm toán độc lập; quy định điều kiện dự thi, việc tổ chức thi để cấp chứng chỉ kiểm toán viên; cấp, thu hồi và quản lý chứng chỉ kiểm toán viên; quy định mẫu giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán, cấp, cấp lại, điều chỉnh và thu hồi giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán; đình chỉ kinh doanh dịch vụ kiểm toán; thực hiện thanh tra, kiểm tra, giải quyết khiếu nại, tố cáo và xử lý vi phạm pháp luật về kiểm toán độc lập; thanh tra kiểm tra hoạt động thuộc lĩnh vực kiểm toán độc lập của tổ chức nghề nghiệp về kiểm toán; quy định về cập nhật kiến thức cho kiểm toán viên và kiểm toán viên hành nghề; về đăng ký và quản lý hành nghề kiểm toán, công khai danh sách doanh nghiệp kiểm toán, chi nhánh doanh nghiệp kiểm toán nước ngoài tại Việt Nam và kiểm toán viên hành nghề; về kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán; tổng kết đánh giá về hoạt động kiểm toán độc lập và thực hiện các biện pháp hỗ trợ phát triển hoạt động kiểm toán độc lập; thực hiện các hoạt động hợp tác quốc tế về kiểm toán độc lập.

Ngoài Bộ Tài chính thì các Bộ và cơ quan ngang Bộ khác, Ủy ban nhân dân tỉnh, thành phố trực thuộc Trung ương trong phạm vi nhiệm vụ, quyền

hạn của mình có trách nhiệm phối hợp với Bộ Tài chính thực hiện quản lý nhà nước về hoạt động kiểm toán độc lập ở Trung ương cũng như ở địa phương.

1.1.3 Vai trò của báo cáo kiểm toán độc lập trong nền kinh tế thị trường

Trong giai đoạn phát triển cao của nền kinh tế thị trường, nhiều hình thức tổ chức kinh tế mới ra đời như cơ chế công ty mẹ - con; các tập đoàn kinh tế, các công ty cổ phần... chứa đựng nhiều quan hệ sở hữu và chủ thể sở hữu của các pháp nhân và các thể nhân khác nhau. Cạnh tranh được xem là động lực chủ yếu nhất để các tổ chức này phát triển và đảm bảo tính hiệu quả của xã hội. Để tồn tại trong cạnh tranh, xu hướng chung của các đơn vị, tổ chức kinh tế là công khai không trung thực báo cáo tài chính và thông tin khác; điều này dễ dẫn đến rủi ro lớn cho các đơn vị, tổ chức hoạt động trong nền kinh tế thị trường. Chính vì nhu cầu hạn chế rủi ro kinh doanh, nhu cầu về cạnh tranh công bằng và nhu cầu về tính hiệu quả của việc sử dụng các nguồn lực trong nền kinh tế thị trường, đã tạo ra tiền đề cho dịch vụ kiểm toán độc lập ra đời và phát triển hết sức nhanh chóng về số lượng và chất lượng cũng như sự đa dạng về dịch vụ kiểm toán như kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán hoạt động, kiểm toán tuân thủ, soát xét báo cáo tài chính, kiểm tra thông tin trên cơ sở các thủ tục thỏa thuận trước, kiểm toán báo cáo quyết toán việc đầu tư hoàn thành, kiểm toán xác nhận giá trị doanh nghiệp và các dịch vụ tư vấn tài chính, kế toán, thuế và dịch vụ khác... Mặc dù có sự cạnh tranh quyết liệt và mang tính chất sống còn giữa các doanh nghiệp nói riêng và giữa các đơn vị kinh tế trong quan hệ thị trường nói chung, nhưng nhờ có các dịch vụ kiểm toán của các tổ chức kiểm toán độc lập nên các quan hệ cạnh tranh giữa các chủ thể, chủ sở hữu, giữa các pháp nhân và giữa các thể nhân trong nền kinh tế vẫn luôn được duy trì trong sự công bằng, bền vững, các quan hệ tài chính vẫn được minh bạch và lành mạnh hóa. Bên cạnh đó nhờ có các hoạt

động kiểm toán của các tổ chức kiểm toán độc lập mà Nhà nước luôn có được sự quản lý, điều hành nền kinh tế tốt hơn. Trong bối cảnh hiện nay khi mà Việt Nam đã gia nhập tổ chức Thương mại Thế giới (WTO), đã và đang tham gia hàng loạt các hiệp định thương mại (FTA) thế hệ mới, thì hoạt động kiểm toán độc lập sẽ tạo điều kiện để Việt Nam hội nhập quốc tế và hội nhập khu vực có hiệu quả hơn.

Báo cáo kiểm toán độc lập cung cấp cho những người sử dụng kết quả kiểm toán sự hiểu biết về những thông tin tài chính họ được cung cấp có được lập trên cơ sở các nguyên tắc và chuẩn mực theo qui định hay không và các thông tin đó có trung thực và hợp lý hay không. Dựa vào kết quả kiểm toán, những người sử dụng báo cáo tài chính được kiểm toán có được các thông tin khách quan, chính xác theo đó có thể đánh giá một cách đúng đắn tình hình tài chính cũng như kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp làm cơ sở cho các quyết định kinh tế của mình. Bên cạnh mục tiêu chính là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính, các kiểm toán viên, thông qua quá trình kiểm toán, còn có thể đưa ra những kiến nghị giúp doanh nghiệp hoàn thiện hệ thống kiểm soát, nâng cao hiệu quả trong công tác quản lý tài chính nói riêng cũng như hoạt động kinh doanh nói chung.

Đáp ứng yêu cầu của nền kinh tế theo cơ chế thị trường, hoạt động kiểm toán độc lập ra đời và trở thành bộ phận cần thiết và quan trọng không thể thiếu trong đời sống các hoạt động kinh tế.

Luật pháp yêu cầu và để yên lòng cho người sử dụng thì các báo cáo tài chính phải được kiểm toán và chỉ có những thông tin kinh tế đã được kiểm toán mới là căn cứ tin cậy cho việc đề ra các quyết định hiệu quả và hợp lý. Việc các qui định mang tính pháp lý bắt buộc các thông tin tài chính trước khi công bố phải được kiểm toán, điều này thể hiện rõ nét vai trò của kiểm toán trong quá trình đổi mới nền kinh tế. Kiểm toán độc lập không thể thiếu được

của hoạt động kinh tế trong nền kinh tế thị trường có sự quản lý của Nhà nước. Kiểm toán làm tăng mức độ tin cậy đối với các thông tin tài chính, góp phần lành mạnh hoá các quan hệ kinh tế. Dựa vào kết quả kiểm toán, những người sử dụng báo cáo tài chính được kiểm toán có được các thông tin khách quan, chính xác theo đó có thể đánh giá một cách đúng đắn tình hình tài chính cũng như kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp làm cơ sở cho các quyết định kinh tế của mình. Bên cạnh mục tiêu chính là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính, các kiểm toán viên, thông qua quá trình kiểm toán, còn có thể đưa ra những kiến nghị giúp doanh nghiệp hoàn thiện hệ thống kiểm soát, nâng cao hiệu quả trong công tác quản lý tài chính nói riêng cũng như hoạt động kinh doanh nói chung.

Trong các quan hệ kinh tế nhờ có báo cáo kiểm toán độc lập mà các doanh nghiệp đã tìm được tiếng nói chung đó là sự tin cậy lẫn nhau, sự thẳng thắn, trung thực trình bày về tình hình tài chính của mình. Đây là yếu tố hết sức quan trọng để đánh giá, lựa chọn đối tác kinh doanh. Đặc biệt trong quan hệ hợp tác kinh doanh với nước ngoài, nếu nhà đầu tư nước ngoài muốn tìm hiểu về hoạt động kinh doanh và đánh giá tình hình tài chính của một doanh nghiệp trước khi đầu tư, hợp tác kinh doanh thì chi phí cho cuộc kiểm toán sẽ hiệu quả và rẻ hơn nhiều so với chi phí mà hai bên phải bỏ ra để đàm phán, tự chứng minh về khả năng tài chính của mình. Đồng thời ý kiến khách quan của kiểm toán luôn đáng tin cậy hơn. Ngay cả khi các công ty có vốn đầu tư nước ngoài được thành lập thì nhu cầu kiểm toán của các công ty này là tất yếu bởi yêu cầu quản lý của các đối tác nước ngoài trong doanh nghiệp. Do vậy kiểm toán độc lập ra đời đã đáp ứng tốt nhu cầu của hoạt động đầu tư trực tiếp nước ngoài, góp phần hoàn thiện môi trường đầu tư và thúc đẩy nhanh quá trình chuyển đổi nền kinh tế.

Ngoài những đóng góp tích cực nêu trên cho nền kinh tế, kiểm toán độc lập còn là hoạt động dịch vụ và như vậy nó tạo ra giá trị cho nền kinh tế, góp phần nâng cao thu nhập quốc dân, nâng cao nguồn thu cho ngân sách. Hoạt động kiểm toán còn thu hút được lực lượng lớn các lao động có trình độ chuyên môn nghiệp vụ cao và đặc biệt là lực lượng chuyên gia tư vấn nước ngoài làm việc tại các công ty kiểm toán quốc tế. Lực lượng này đã truyền đạt nhiều kinh nghiệm quản lý kinh tế cho các doanh nghiệp, tổ chức cũng như những đồng nghiệp.

1.1.4 Khái niệm và đặc điểm của giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán

Báo cáo kiểm toán giúp cho các chủ thể kinh tế có thể hiểu rõ hơn về các đối tác hiện tại hay trong tương lai của mình. Vì vậy, báo cáo kiểm toán có giá trị rất lớn trong một nền kinh tế phát triển. Giá trị của báo cáo kiểm toán có thể chia thành giá trị về mặt thực tế và giá trị về mặt pháp lý.

Giá trị thực tế của báo cáo kiểm toán là ở giá trị sử dụng của báo cáo kiểm toán đối với các đối tượng có nhu cầu khác nhau. Báo cáo kiểm toán có giá trị thực tế khi giúp cho các đối tượng trên đạt được lợi ích cá nhân dựa trên kết quả của nó.

Giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán không được quy định cụ thể bằng pháp luật nên đang là vấn đề gây nhiều tranh luận.

Khác với giá trị thực tế, giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán là việc báo cáo kiểm toán dựa trên sự điều chỉnh của pháp luật để xét đến tính tuân thủ pháp luật của các chủ thể liên quan. Tất cả các chủ thể kinh tế liên quan đến báo cáo kiểm toán đều phải tuân theo hệ thống pháp luật mà dựa trên đây, một bản báo cáo kiểm toán được hình thành. Tuy nhiên trong các mối quan hệ kinh tế, báo cáo kiểm toán chỉ là một ý kiến tư vấn độc lập, không phải là kết quả cuối cùng hay là bằng chứng pháp lý để ràng buộc các cơ quan quản lý

nhà nước, các nhà đầu tư, các đối tác của doanh nghiệp sử dụng trong quá trình xử lý các mối quan hệ liên quan. Việc xử lý doanh nghiệp được kiểm toán khi có vi phạm phải căn cứ vào các quyết định của thanh tra hoặc phán quyết của các cơ quan có thẩm quyền theo quy định của pháp luật.

Vì vậy, báo cáo kiểm toán, không tự nó thể hiện được giá trị pháp lý của nó mà phải qua các yếu tố mang tính pháp lý cấu thành và chi phối nó.

Theo nhu cầu sử dụng thì báo cáo kiểm toán độc lập có giá trị thực tế cao hơn giá trị pháp lý. Kiểm toán là loại hình dịch vụ nên mục đích của nó là làm gia tăng giá trị cho người mua dịch vụ. Công việc của kiểm toán viên là một cơ sở vững chắc cho các bên liên quan đưa ra các quyết định hợp lý, đúng đắn về khả năng tồn tại và triển vọng trong tương lai của doanh nghiệp. Sự biến động của nền kinh tế những năm gần đây đã gây chú ý nhiều hơn về trách nhiệm của kiểm toán viên cũng như doanh nghiệp kiểm toán, giá trị của kiểm toán thay đổi vì rủi ro của các doanh nghiệp cao hơn, ảnh hưởng của các quyết định được đưa ra dựa trên các thông tin về doanh nghiệp trở nên quan trọng hơn bao giờ hết. Để thỏa mãn nhu cầu của nhiều đối tượng sử dụng hơn, phạm vi và giá trị của báo cáo kiểm toán cần vượt lên trên sự trung thực và hợp lý của báo cáo tài chính nhằm đánh giá về quản lý rủi ro, quản trị doanh nghiệp và mô hình kinh doanh tổng thể, đặc biệt là khả năng tồn tại của doanh nghiệp trong các điều kiện kinh tế khác nhau. Từ đây có thể thấy giá trị của báo cáo kiểm toán nằm ở chỗ nó bao quát toàn bộ các hoạt động liên quan đến đơn vị được kiểm toán, từ hoạt động bên trong đơn vị đến cả hoạt động bên ngoài đơn vị. Báo cáo kiểm toán một khi đã đưa ra thì sẽ có ảnh hưởng đến tất cả các thành phần kinh tế liên quan đến đơn vị được kiểm toán và đến chính đơn vị đó. Nó vừa có thể giúp đơn vị được kiểm toán và đơn vị sử dụng thông tin phát triển hơn, vừa có thể khiến các đơn vị này gặp rủi ro lớn.

1.2. Giá trị và giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán độc lập

Theo quy định trong Điều 7 Luật Kiểm toán độc lập năm 2011 thì giá trị của báo cáo kiểm toán độc lập là:

- Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính đánh giá tính trung thực và hợp lý của báo cáo tài chính, phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán do cơ quan, tổ chức có thẩm quyền ban hành.

- Báo cáo kiểm toán tuân thủ đánh giá việc tuân thủ pháp luật, quy chế, quy định trong quản lý, sử dụng tiền, tài sản và các nguồn lực khác của đơn vị được kiểm toán.

- Báo cáo kiểm toán hoạt động đánh giá tính kinh tế, hiệu lực và hiệu quả trong quản lý, sử dụng tiền, tài sản và các nguồn lực khác của đơn vị được kiểm toán.

- Báo cáo kiểm toán được sử dụng để: (i) Cổ đông, nhà đầu tư, bên tham gia liên doanh, liên kết, khách hàng và tổ chức, cá nhân khác có quyền lợi trực tiếp hoặc liên quan đến đơn vị được kiểm toán xử lý các quan hệ về quyền lợi và nghĩa vụ của các bên có liên quan; (ii) Cơ quan nhà nước quản lý điều hành theo chức năng, nhiệm vụ được giao; (iii) Đơn vị được kiểm toán phát hiện, xử lý và ngăn ngừa kịp thời sai sót, yếu kém trong hoạt động của đơn vị.

Giá trị của báo cáo kiểm toán độc lập thể hiện rõ nhất ở giá trị thực tế của nó đối với vấn đề quản lý điều hành sản xuất, kinh doanh và đầu tư tài chính. Trong điều kiện kinh doanh theo nền kinh tế thị trường như hiện nay thì các doanh nghiệp đều bình đẳng trước pháp luật và có quyền cạnh tranh công bằng. Do đó, thông tin về tài chính của các doanh nghiệp kinh tế có tiềm năng sẽ được rất nhiều đối tượng quan tâm. Những đối tượng quan tâm có thể kể đến như là: Cơ quan thuế sẽ căn cứ vào báo cáo tài chính đã được kiểm toán để tính và thu thuế trừ khi có nghi vấn mới cần kiểm tra lại. Các cổ

đông góp vốn kinh doanh hoặc mua cổ phiếu của doanh nghiệp không thể kiểm tra kỹ lưỡng bản báo cáo tài chính, do đó khi có trên tay bản báo cáo tài chính đã được kiểm toán viên độc lập xác nhận là trung thực hợp lý thì họ có thể yên tâm và quyết định tiếp tục đầu tư hoặc không đầu tư vào doanh nghiệp đó. Các ngân hàng và các tổ chức tín dụng cho doanh nghiệp vay vốn cũng phải nắm chắc tình hình kinh doanh và khả năng trả nợ của khách hàng để quyết định cho vay, thu hồi vốn hoặc không cho vay. Người lao động hiện nay có quyền lựa chọn nơi làm việc ổn định và có mức thu nhập cao. Bản báo cáo tài chính của một doanh nghiệp kinh doanh có lãi được kiểm toán viên xác nhận sẽ hấp dẫn được những người lao động có chuyên môn, trình độ và năng lực cao. Việt Nam đang thực hiện chính sách mở cửa, đa phương hoá đầu tư không chỉ trong nước mà còn cả nước ngoài. Việc thu hút vốn đầu tư từ nước ngoài (cả trực tiếp và gián tiếp) đang được Nhà nước rất quan tâm. Những nhà đầu tư nước ngoài luôn đòi hỏi một báo cáo tài chính được kiểm toán xác nhận về tình hình kinh doanh của doanh nghiệp mà họ dự định đầu tư. Các nhà quản trị doanh nghiệp và các nhà quản lý khác cũng cần thông tin trung thực không chỉ riêng trên các bảng khai tài chính để có những quyết định trong mọi giai đoạn quản lý kể cả tiếp nhận vốn liếng, chỉ đạo và điều hành các hoạt động kinh doanh và hoạt động quản lý. Những thông tin đó chỉ có được thông qua kiểm toán.

Còn giá trị của báo cáo kiểm toán độc lập dưới góc độ pháp lý thì vẫn đang là vấn đề cần bàn luận. Về hình thức thì báo cáo kiểm toán không phải là một văn bản mang tính pháp lý bắt buộc thi hành nhưng nó là điều kiện cần đối với Doanh nghiệp theo luật định. Tức là doanh nghiệp được kiểm toán không có nghĩa vụ phải tuân thủ và thực hiện các kết luận ghi trong báo cáo kiểm toán của kiểm toán viên vì đây chỉ là dịch vụ tư vấn, doanh nghiệp này chỉ sử dụng báo cáo kiểm toán nhằm phục vụ cho mục đích kinh doanh của

mình. Với các doanh nghiệp, kiểm toán độc lập là bắt buộc thực hiện theo quy định của Nhà nước trong trường hợp: Doanh nghiệp phải nộp hồ sơ khai quyết toán thuế Thu nhập doanh nghiệp (Công văn số 5236/TCT-KK của Tổng cục Thuế về việc xử phạt vi phạm hành chính về nộp chậm hồ sơ khai thuế), hồ sơ không có báo cáo kiểm toán sẽ không được nhận; Doanh nghiệp phát hành cổ phiếu và thực hiện niêm yết trên sàn giao dịch chứng khoán (Thông tư 202/2015/TT-BTC ngày 18/12/2015); Nộp hồ sơ vay vốn ngân hàng; Lập hồ sơ mời thầu.....

1.3. Các yếu tố cấu thành giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán độc lập

Bản chất của báo cáo kiểm toán độc lập không giống như các văn bản pháp quy khác. Giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán độc lập được thể hiện thông qua các yếu tố mang tính pháp lý cấu thành nên nó. Có thể kể đến các yếu tố cơ bản như:

Thứ nhất, kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán được phép hành nghề theo quy định của pháp luật và phải chịu trách nhiệm nghề nghiệp trước pháp luật (Quy định trong chương II và chương III của Luật Kiểm toán độc lập năm 2011 và quy định về trách nhiệm hình sự của pháp nhân thương mại phạm tội trong Bộ luật Hình sự năm 2015). Báo cáo kiểm toán là do doanh nghiệp kiểm toán phát hành và chịu trách nhiệm trực tiếp nhưng kiểm toán viên cũng có trách nhiệm vì đã ký vào báo cáo kiểm toán đó. Trách nhiệm của kiểm toán viên có thể chia thành trách nhiệm dân sự và trách nhiệm hình sự.

Trách nhiệm dân sự gồm có trách nhiệm dân sự trong hợp đồng và trách nhiệm dân sự ngoài hợp đồng. Trách nhiệm dân sự trong hợp đồng được hình thành do quan hệ hợp đồng giữa doanh nghiệp kiểm toán và đơn vị được kiểm toán. Nếu kiểm toán viên không thực hiện đúng quy định dành cho kiểm toán viên đã ghi trong hợp đồng hay đưa ra ý kiến sai gây thiệt hại cho bên

thứ ba có ràng buộc trách nhiệm với đơn vị được kiểm toán thì kiểm toán viên phải chịu trách nhiệm bồi thường cho bên bị thiệt hại. Trách nhiệm dân sự ngoài hợp đồng là trách nhiệm đối với những việc gây thiệt hại cho các đối tượng khác không quy định trong hợp đồng. Ở đây là việc chịu trách nhiệm với các bên sử dụng kết quả kiểm toán. Thế nhưng trách nhiệm pháp lý của kiểm toán viên với các bên này được quy định hạn chế hoặc được quy định trong các luật riêng để tránh việc kiểm toán viên phải chịu trách nhiệm vô thời hạn đối với những người không xác định, khiến cho doanh nghiệp kiểm toán phải chịu rủi ro lớn. Trách nhiệm hình sự là trách nhiệm của kiểm toán viên khi có các hành vi vi phạm pháp luật hình sự như tham gia vào các hành vi gian lận, lừa dối... Hiện tại vẫn chưa có văn bản nào quy định về việc xử lý vi phạm pháp luật hình sự đối với kiểm toán viên. Ngoài rủi ro bị kiện ra thì kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán có thể phải nhận các hình thức kỉ luật và xử phạt từ các cơ quan quản lý Nhà nước.

Do nhu cầu thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính của các doanh nghiệp ngày càng cao nên đã có nhiều cuộc kiểm toán không được thực hiện nghiêm túc, sát sao, dẫn đến xảy ra nhiều sai sót trong báo cáo kiểm toán. Chính vì vậy mà yêu cầu về mức độ tin cậy của các thông tin tài chính của doanh nghiệp được kiểm toán cũng ngày càng cao và việc lựa chọn được doanh nghiệp kiểm toán uy tín sẽ trở nên khó khăn hơn.

Thứ hai, pháp luật quy định các đối tượng bắt buộc phải kiểm toán trong Điều 37 của Luật Kiểm toán độc lập năm 2011 và Điều 15 của Nghị định số 17/2012/NĐ-CP ngày 13/02/2012 hướng dẫn Luật Kiểm toán độc lập quy định về các đối tượng bắt buộc phải kiểm toán, bao gồm: Báo cáo tài chính hàng năm của doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài; Báo cáo tài chính hàng năm của tổ chức tín dụng được thành lập và hoạt động theo Luật các Tổ chức tín dụng, bao gồm cả chi nhánh ngân hàng nước ngoài tại Việt

Nam; Báo cáo tài chính hàng năm của tổ chức tài chính, doanh nghiệp bảo hiểm, doanh nghiệp tái bảo hiểm, doanh nghiệp môi giới bảo hiểm, chi nhánh doanh nghiệp bảo hiểm phi nhân thọ nước ngoài; Báo cáo tài chính hàng năm của công ty đại chúng, tổ chức phát hành và tổ chức kinh doanh chứng khoán; Báo cáo tài chính hàng năm của doanh nghiệp nhà nước, trừ doanh nghiệp nhà nước hoạt động trong lĩnh vực thuộc bí mật nhà nước theo quy định; Báo cáo quyết toán dự án hoàn thành của doanh nghiệp, tổ chức thực hiện dự án quan trọng quốc gia, dự án nhóm A sử dụng vốn nhà nước, trừ các dự án trong lĩnh vực thuộc bí mật nhà nước theo quy định; Báo cáo tài chính hàng năm của doanh nghiệp, tổ chức mà các tập đoàn, tổng công ty mà Nhà nước nắm giữ từ 20% quyền biểu quyết trở lên tại thời điểm cuối năm tài chính; Báo cáo tài chính hàng năm của doanh nghiệp mà các tổ chức niêm yết, tổ chức phát hành và tổ chức kinh doanh chứng khoán nắm giữ từ 20% quyền biểu quyết trở lên tại thời điểm cuối năm tài chính; Báo cáo tài chính hàng năm của doanh nghiệp kiểm toán, chi nhánh doanh nghiệp kiểm toán nước ngoài tại Việt Nam; Báo cáo tài chính hàng năm của dự án tài trợ bằng nguồn vốn viện trợ phát triển chính thức (ODA), nguồn vốn vay ưu đãi phải được kiểm toán bởi Kiểm toán nhà nước hoặc Kiểm toán độc lập theo thỏa thuận với nhà tài trợ (theo Điều 26, Thông tư số 218/2013/TT-BTC ngày 31/12/2013 của Bộ Tài chính).

Thứ ba, trình tự thủ tục thực hiện việc kiểm toán được quy định trong Điều 45 – “Quy trình kiểm toán” của luật Kiểm toán độc lập năm 2011 và nội dung các công việc cụ thể được pháp luật quy định trong hệ thống chuẩn mực kiểm toán Việt Nam hiện hành. Tất cả các cuộc kiểm toán, cho dù đối tượng kiểm toán có khác nhau thì vẫn luôn phải thực hiện theo quy trình chung, gồm các bước sau:

- Chấp nhận, duy trì khách hàng và lập kế hoạch kiểm toán: Cụ thể là tiếp nhận khách hàng, sắp xếp nhân sự và chuẩn bị các phương tiện để thực hiện kiểm toán; lập kế hoạch kiểm toán và xây dựng chương trình kiểm toán. Lập kế hoạch kiểm toán là hoạt động chính thức đầu tiên và nó có thể coi là quá trình lập ra phương hướng kiểm toán, kết nối những thông tin ban đầu về khách hàng với trọng tâm của cuộc kiểm toán. Lập kế hoạch kiểm toán bao gồm các công việc chính là: Thu thập toàn bộ thông tin về khách hàng thông qua các phương tiện thông tin đại chúng, thông qua các hồ sơ kiểm toán, qua các kiểm toán viên tiền nhiệm...; đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ của doanh nghiệp; khoanh vùng rủi ro và xác định phạm vi của cuộc kiểm toán. Trên cơ sở kế hoạch ở trên, kiểm toán viên xây dựng chương trình kiểm toán cụ thể cho từng phần hành kiểm toán. Lập kế hoạch kiểm toán là một bước tương đối quan trọng trong quá trình thực hiện kiểm toán.

- Thực hiện kiểm toán: Công việc của giai đoạn này là triển khai các nội dung trong kế hoạch kiểm toán và chương trình kiểm toán nhằm thu thập bằng chứng kiểm toán cho các nội dung và các mục tiêu đã được thiết lập. Qua bước lập kế hoạch kiểm toán nhằm đánh giá khái quát hệ thống kiểm soát nội bộ và đưa ra mức độ rủi ro kiểm soát, kiểm toán viên sẽ đưa ra các thử nghiệm cần thiết dựa vào mức độ của những rủi ro này.

- Kết thúc kiểm toán, lập báo cáo kiểm toán và xử lý sau kiểm toán: Giai đoạn này thường bao gồm các công việc như tổng hợp kết quả, xem xét các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc niên độ kế toán hay các khoản công nợ ngoài dự kiến, đánh giá kết quả, lập báo cáo kiểm toán, công bố báo cáo kiểm toán, hoàn tất hồ sơ kiểm toán và có thể thêm giai đoạn theo dõi kiểm tra việc thực hiện những kiến nghị của kiểm toán.

Sau khi hoàn thành giai đoạn thực hiện kiểm toán và có sự đánh giá tổng hợp kết quả của các khoản mục kiểm toán viên phải lập Báo cáo kiểm

toán ngay sau đó. Để báo cáo kiểm toán đem lại các thông tin đáng tin cậy cho những người quan tâm, nó phải được lập dựa trên những căn cứ chặt chẽ đáng tin cậy. Thứ nhất là kết quả phân tích đánh giá của quá trình thực hiện kiểm toán. Các kết luận từ việc áp dụng phương pháp phân tích, đánh giá sẽ củng cố cho kết luận đã hình thành trong khi kiểm tra từng yếu tố riêng biệt của các thông tin tài chính, giúp kiểm toán viên đi tới một kết luận tổng quát về tính trung thực, hợp lý của các thông tin tài chính. Thứ hai là bằng chứng kiểm toán. Chất lượng của báo cáo kiểm toán phụ thuộc vào chất lượng của bằng chứng kiểm toán. Vì chất lượng của cuộc kiểm toán phụ thuộc vào việc giải trình có sức thuyết phục về kết quả hoạt động của đoàn kiểm toán đối với các sự kiện được phân tích, đánh giá theo góc độ kiểm toán trên cơ sở những chuẩn mực kiểm toán. Thứ ba là chuẩn mực kiểm toán. Kiểm toán viên phải luôn tuân thủ các chuẩn mực kiểm toán đã được quy định để nâng cao độ tin cậy của báo cáo kiểm toán. Báo cáo kiểm toán do trưởng đoàn kiểm toán lập và được thông qua bởi Ban lãnh đạo cơ quan kiểm toán độc lập. Trước khi công bố chính thức phải lấy ý kiến bằng văn bản của lãnh đạo cơ quan được kiểm toán để tham khảo.

Tùy từng đối tượng kiểm toán mà chương trình kiểm toán sẽ được phát triển theo các chiều hướng khác nhau cho phù hợp và đưa ra được kết luận chính xác.

Thứ tư, ngay sau khi doanh nghiệp kiểm toán kí kết hợp đồng với khách hàng, hay còn gọi là đơn vị được kiểm toán, thì doanh nghiệp kiểm toán và kiểm toán viên đã phải chịu ràng buộc về trách nhiệm pháp lý đối với khách hàng và bên thứ ba sử dụng báo cáo kiểm toán. Việc xử lý vi phạm trong kiểm toán độc lập được quy định trong Điều 60 Luật Kiểm toán độc lập năm 2011 - Xử lý vi phạm pháp luật về Kiểm toán độc lập và Nghị định số 105/2013/NĐ-CP của Chính phủ quy định về xử phạt vi phạm hành chính

trong lĩnh vực kế toán và kiểm toán độc lập. Theo đó thì kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán thực hiện các hành vi vi phạm pháp luật về kiểm toán độc lập có thể bị xử lý theo các hình thức sau:

- Cảnh cáo;
- Phạt tiền (Theo quy định trong nghị định 105/2013/NĐ-CP);
- Bị thu hồi Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán, chứng chỉ kiểm toán viên, Giấy chứng nhận đăng ký hành nghề kiểm toán, đình chỉ đăng ký hành nghề hoặc cấm tham gia hoạt động kiểm toán độc lập;
- Bị đăng tải trên trang thông tin điện tử của Bộ Tài chính hoặc của tổ chức nghề nghiệp về kiểm toán, nếu gây thiệt hại thì phải bồi thường theo quy định của pháp luật;
- Cá nhân vi phạm tùy tính chất mức độ mà còn có thể bị truy cứu trách nhiệm hình sự.

1.4. Điều kiện có hiệu lực của báo cáo kiểm toán độc lập

Báo cáo kiểm toán độc lập chỉ thể hiện được giá trị pháp lý khi là một văn bản có hiệu lực. Báo cáo kiểm toán là sản phẩm của giao dịch dân sự dưới dạng hợp đồng dịch vụ. Do đó, báo cáo kiểm toán độc lập chỉ có hiệu lực khi giao dịch dân sự có hiệu lực.

Theo quy định trong điều 122 của Bộ luật Dân sự năm 2005 thì giao dịch dân sự có hiệu lực khi có đủ các điều kiện sau đây:

- Chủ thể có năng lực pháp luật dân sự, năng lực hành vi dân sự phù hợp với giao dịch dân sự được xác lập;
- Chủ thể tham gia giao dịch dân sự hoàn toàn tự nguyện;
- Mục đích và nội dung của giao dịch dân sự không vi phạm điều cấm của luật, không trái đạo đức xã hội.

Điều đó có nghĩa là báo cáo kiểm toán độc lập có hiệu lực khi: (i) Doanh nghiệp kiểm toán và kiểm toán viên có giấy phép và chứng chỉ hành nghề hợp pháp, các kiểm toán viên trong nhóm kiểm toán có đầy đủ năng lực hành vi dân sự; (ii) Các bên tham gia ký hợp đồng một cách tự nguyện, kiểm toán viên không bị ép buộc thực hiện kiểm toán trái quy định pháp luật và đạo đức xã hội; (iii) Mục đích và nội dung của hợp đồng không vi phạm pháp luật, các chủ thể của hợp đồng không thông đồng, cấu kết để thực hiện hành vi vi phạm pháp luật; (iv) Báo cáo kiểm toán được kiểm toán viên ký xác nhận và được doanh nghiệp kiểm toán trực tiếp phát hành công khai, báo cáo kiểm toán không có chữ ký của kiểm toán viên thì sẽ không được công nhận và không được phép phát hành.

Báo cáo kiểm toán độc lập phát sinh giá trị pháp lý từ thời điểm kiểm toán viên và đại diện theo pháp luật của doanh nghiệp kiểm toán ký vào báo cáo kiểm toán, cùng với con dấu pháp nhân của doanh nghiệp kiểm toán. Trước khi ký vào báo cáo kiểm toán, kiểm toán viên và đại diện pháp luật của doanh nghiệp kiểm toán luôn phải suy nghĩ về việc họ sẽ phải chịu mọi trách nhiệm liên quan đến kết quả của báo cáo kiểm toán và sự tồn tại của doanh nghiệp kiểm toán và đơn vị được kiểm toán đều nằm trong tay họ.

1.5. Các trường hợp báo cáo kiểm toán độc lập không có giá trị pháp lý

Báo cáo kiểm toán độc lập không có giá trị pháp lý trong trường hợp hợp đồng dịch vụ vô hiệu và báo cáo kiểm toán không đáp ứng các yêu cầu của một báo cáo kiểm toán hoàn chỉnh được quy định trong Điều 46 của luật Kiểm toán độc lập năm 2011. Cụ thể:

- Hợp đồng dịch vụ:
 - Không có một trong các điều kiện được quy định tại Điều 122 của Bộ luật Dân sự năm 2005;

- Vi phạm điều cấm của luật, trái đạo đức xã hội;
 - Có mục đích giả tạo;
 - Người chưa thành niên, người mất năng lực hành vi dân sự, người có khó khăn trong nhận thức, làm chủ hành vi, người bị hạn chế năng lực hành vi dân sự xác lập, thực hiện;
 - Bị nhầm lẫn;
 - Bị lừa dối, đe dọa, cưỡng ép;
 - Người xác lập không nhận thức, làm chủ được hành vi của mình;
 - Không tuân thủ quy định về hình thức.
- Báo cáo kiểm toán:
- Không được lập theo quy định của chuẩn mực kiểm toán và không đủ các nội dung cần thiết: Đối tượng của cuộc kiểm toán; Trách nhiệm của đơn vị được kiểm toán và doanh nghiệp kiểm toán, chi nhánh doanh nghiệp kiểm toán nước ngoài tại Việt Nam; Phạm vi và căn cứ thực hiện cuộc kiểm toán; Địa điểm và thời gian lập báo cáo kiểm toán; Ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính đã được kiểm toán; Nội dung khác theo quy định của chuẩn mực kiểm toán;
 - Ngày ký báo cáo kiểm toán trước ngày ký báo cáo tài chính;
 - Báo cáo kiểm toán không có đầy đủ chữ ký của kiểm toán viên phụ trách và người đại diện theo pháp luật của doanh nghiệp kiểm toán (hoặc người được ủy quyền).

Báo cáo kiểm toán độc lập được nhiều chủ thể kinh tế sử dụng với nhiều mục đích khác nhau. Nếu một báo cáo kiểm toán độc lập không có giá trị pháp lý được phát hành thì giá trị sử dụng của nó cũng bằng không và sẽ dẫn đến những hậu quả pháp lý không hề nhẹ:

- Báo cáo kiểm toán không được pháp luật công nhận;

- Không được phát hành công khai trên thông tin đại chúng, doanh nghiệp kiểm toán sẽ bị xử phạt theo quy định của pháp luật nếu vẫn cố tình phát hành báo cáo;

- Doanh nghiệp được kiểm toán không được sử dụng báo cáo cho các mục đích bắt buộc có (Nộp kèm theo hồ sơ kê khai thuế, sử dụng làm hồ sơ thầu, sử dụng trong hồ sơ niêm yết sàn giao dịch chứng khoán...);

- Bên thứ ba sử dụng kết quả của báo cáo kiểm toán không có giá trị pháp lý có thể bị ảnh hưởng đến lợi ích cá nhân, ảnh hưởng đến hoạt động kinh doanh.

Kết luận Chương 1

Trong Chương 1 của luận văn, học viên đã tìm hiểu sâu hơn và tập trung làm rõ một số vấn đề chung về giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán độc lập, đó là khái niệm, đặc điểm của giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán độc lập, các yếu tố cấu thành và chi phối nó, đánh giá sự khác nhau giữa giá trị và giá trị pháp lý, phân tích điều kiện có hiệu lực của báo cáo kiểm toán và các trường hợp báo cáo kiểm toán không có giá trị pháp lý.

Từ đó có thể hiểu rõ hơn về báo cáo kiểm toán độc lập, giá trị của nó đối với nền kinh tế nói chung, hay quan trọng hơn là hiểu về giá trị pháp lý của nó nói riêng – vấn đề còn đang cần tranh luận trong giới Luật cũng như giới Kinh tế, bổ sung thêm ý kiến, đánh giá, nhận xét của cá nhân vào cuộc tranh luận chưa có kết quả.

Thông qua việc phân tích các vấn đề chung về giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán độc lập ở Chương 1, trong Chương 2 em tiến hành nghiên cứu và tìm hiểu về thực trạng của pháp luật về báo cáo kiểm toán, tình hình thực tế thực hiện pháp luật của ngành kiểm toán và đưa ra các giải pháp cá nhân nhằm nâng cao giá trị của báo cáo kiểm toán nói chung và giá trị pháp lý của nó nói riêng.

Chương 2

THỰC TRẠNG QUY ĐỊNH, THỰC TIỄN THỰC HIỆN PHÁP LUẬT VỀ KIỂM TOÁN VÀ GIẢI PHÁP NÂNG CAO GIÁ TRỊ PHÁP LÝ CỦA BÁO CÁO KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP Ở VIỆT NAM

2.1. Giá trị của báo cáo kiểm toán độc lập

Báo cáo kiểm toán độc lập có giá trị xác định tính đúng đắn, trung thực của báo cáo tài chính, thể hiện ở mấy điểm sau đây:

Một là, giá trị của báo cáo kiểm toán đối với đơn vị được kiểm toán. Kiểm toán độc lập giúp các doanh nghiệp khẳng định được chính xác tính trung thực, hợp lý của tình hình sản xuất, kinh doanh, tài sản và kết quả hoạt động của doanh nghiệp. Kiểm toán thường yêu cầu doanh nghiệp hạch toán những bút toán điều chỉnh cần thiết theo đúng chuẩn mực hệ thống kế toán Việt Nam hoặc quốc tế trước khi đưa ra ý kiến trong quá trình kiểm toán. Nếu báo cáo về tình hình sản xuất - kinh doanh và kết quả hoạt động có sai sót trọng yếu hoặc áp dụng các chính sách tài chính chưa hợp lý, công ty kiểm toán sẽ không đưa ra ý kiến chấp nhận toàn phần. Do đó, thông tin trên báo cáo tài chính được kiểm toán có thể là cơ sở được dùng làm góp vốn liên doanh, chia lợi tức, định giá doanh nghiệp.

Qua quá trình kiểm toán và tham khảo ý kiến của các chuyên gia kiểm toán về các vấn đề nêu trong thư quản lý sau khi kiểm toán, doanh nghiệp thường được khuyến cáo về những tồn tại trong quản lý kinh doanh như các điểm yếu trong hệ thống kiểm soát nội bộ, về hạch toán kế toán, thuế, các vấn đề tồn tại khác trong quản lý, cũng như biện pháp khắc phục để điều hành doanh nghiệp một cách hiệu quả hơn. Kiểm toán độc lập giúp ban quản trị điều hành giảm bớt một phần trách nhiệm đối với nhà đầu tư. Trong trường hợp báo cáo tài chính đã được kiểm toán, một phần trách nhiệm của ban giám

độc sẽ được chuyển giao cho công ty kiểm toán. Điều đó có nghĩa là trong trường hợp cần thiết nhà đầu tư có quyền khởi kiện công ty kiểm toán thay vì khởi kiện ban giám đốc, người điều hành bởi vì công ty kiểm toán cũng có trách nhiệm liên đới.

Hai là, giá trị của báo cáo kiểm toán đối với người đọc báo cáo tài chính. Người sử dụng báo cáo kiểm toán thông qua báo cáo kiểm toán có thể đánh giá được tình hình tài chính thực tế và các điểm rủi ro của doanh nghiệp, từ đó làm cơ sở để nhà đầu tư hoặc các chủ thể khác đưa ra các quyết định của mình. Báo cáo kiểm toán làm tăng tính tin cậy của báo cáo tài chính, chủ yếu là có giá trị đối với các nhà đầu tư. Báo cáo tài chính kiểm toán cho ta biết công ty được kiểm toán có hệ thống tài chính minh bạch và chuẩn mực hay không. Báo cáo kiểm toán trong trường hợp này giúp các nhà đầu tư trả giá cao hơn cho cổ phiếu hoặc các nhà đầu tư sẵn lòng bỏ tiền giúp doanh nghiệp giảm chi phí vốn. Do vậy, một số công ty tự nguyện kiểm toán, dù luật không bắt buộc. Hiện nay, một số công ty ở Việt Nam không bị yêu cầu phải kiểm toán cũng đang có xu hướng thực hiện kiểm toán tự nguyện để khẳng định giá trị của công ty, nhất là khi có kế hoạch niêm yết.

Báo cáo kiểm toán còn có thể là bằng chứng để cho các chủ thể liên quan dùng để kiện doanh nghiệp khi xảy ra phá sản hoặc ban lãnh đạo gian lận tài chính, nếu trong báo cáo kiểm toán khẳng định tình hình tài chính của doanh nghiệp không giống với tình hình mà doanh nghiệp đã báo cáo cho nhà đầu tư. Ngoài các giá trị nói trên, báo cáo kiểm toán độc lập còn góp phần nâng cao môi trường đầu tư lành mạnh và bình đẳng, hội nhập quốc tế cho các doanh nghiệp, đồng thời tạo điều kiện cho các doanh nghiệp nước ngoài đến đầu tư.

Theo quy định của Luật Kiểm toán độc lập năm 2011, báo cáo kiểm toán là văn bản do kiểm toán viên hành nghề, doanh nghiệp kiểm toán, chi

nhánh doanh nghiệp kiểm toán nước ngoài tại Việt Nam lập sau khi kết thúc việc kiểm toán, đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính và những nội dung khác đã được kiểm toán theo hợp đồng kiểm toán.

Ba là, giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán. Giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán được thể hiện thông qua yêu cầu kiểm toán đối với doanh nghiệp theo quy định của pháp luật. Các doanh nghiệp này bắt buộc phải kiểm toán theo quy định của pháp luật. Nếu không kiểm toán theo quy định của pháp luật thì doanh nghiệp có thể gặp phải những vấn đề pháp lý như báo cáo tài chính không được cơ quan thuế chấp nhận, doanh nghiệp có báo cáo tài chính đã được kiểm toán là điều kiện cần để các doanh nghiệp được niêm yết trên thị trường chứng khoán và hàng năm các doanh nghiệp phải nộp báo cáo tài chính theo quy định nếu không sẽ bị phạt hoặc chứng khoán của các công ty này sẽ bị loại khỏi sàn niêm yết.

2.2. Đánh giá về thực trạng quy định của pháp luật về kiểm toán

Từ năm 1994 hệ thống kế toán bắt đầu được cải cách toàn diện và triệt để, hệ thống kiểm toán cũng được phát triển mạnh mẽ. Năm 1994 Chính phủ đã sớm ban hành các nghị định thông tư điều chỉnh hoạt động kiểm toán độc lập như: Nghị định 07/CP ngày 29/01/1994 của Chính phủ ban hành “Quy chế Kiểm toán độc lập trong nền kinh tế quốc dân”, Thông tư số 22-TC/CĐKT ngày 19/3/1994 của Bộ Tài chính về hướng dẫn thực hiện Quy chế kiểm toán độc lập trong nền kinh tế quốc dân, Thông tư số 107/2000/TT-BTC ngày 25/10/2000 về hướng dẫn đăng ký hành nghề kiểm toán; và nhiều văn bản luật khác liên quan đến doanh nghiệp nhà nước, doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài, công ty tư nhân.

Hiện nay, các văn bản pháp luật về Kiểm toán độc lập đã được xây dựng và ban hành nhiều hơn để đáp ứng nhu cầu điều tiết hoạt động này trong xã hội bao gồm Luật Kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12, Nghị định

17/2012/NĐ-CP Quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật kiểm toán độc lập, Nghị định 105/2004/NĐ-CP ngày 30/3/2004 và Nghị định 133/2005/NĐ-CP ngày 31/10/2005, Nghị định số 30/2009 và số 16/2011 sửa đổi, bổ sung một số điều của nghị định 105/2004, Thông tư 129/2012/TT-BTC ngày 09/08/2012 Quy định về việc thi và cấp Chứng chỉ kiểm toán viên và Chứng chỉ hành nghề kế toán có hiệu lực thi hành kể từ ngày 25/9/2012, Thông tư 150/2012/TT-BTC ngày 12/9/2012 Hướng dẫn cập nhật kiến thức hàng năm cho kiểm toán viên đăng ký hành nghề kiểm toán có hiệu lực thi hành từ ngày 01/01/2013, Thông tư 202/2012/TT-BTC ngày 19/11/2012 Hướng dẫn về đăng ký, quản lý và công khai danh sách kiểm toán viên hành nghề kiểm toán có hiệu lực thi hành từ ngày 01/03/2013, Thông tư 203/2012/TT-BTC ngày 19/11/2012 về trình tự, thủ tục cấp, quản lý, sử dụng Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán có hiệu lực thi hành từ ngày 01/5/2013, Thông tư 214/2012/TT-BTC ngày 06/12/2012 Ban hành hệ thống chuẩn mực kiểm toán Việt Nam có hiệu lực thi hành từ ngày 01/01/2014...

Cho đến nay trải qua chặng đường hơn 20 năm cải cách, hệ thống kiểm toán Việt Nam đã đạt những thành tựu đáng kể, từng bước phù hợp với yêu cầu của nền kinh tế thị trường, tiếp cận và hội nhập với kiểm toán khu vực và thế giới. Thành tựu lớn nhất đạt được là đã có hệ thống pháp lý về kiểm toán: Luật Kiểm toán độc lập đã ra đời. Luật này đã được Quốc hội nước Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam khóa XII, kỳ họp thứ 9 thông qua ngày 29/3/2011 và có hiệu lực từ ngày 01/01/2012 đã đáp ứng được các nhu cầu cấp thiết trong việc vận dụng khung pháp lý trong hoạt động kiểm toán của các doanh nghiệp kiểm toán và doanh nghiệp là đối tượng kiểm toán.

Việc thi hành pháp luật về dịch vụ kiểm toán đã mang lại những thành tựu rất to lớn trong sự phát triển của đất nước, thể hiện ở các vấn đề sau:

Thứ nhất, pháp luật về kiểm toán sớm hình thành (văn bản quy phạm pháp luật về kiểm toán độc lập được ban hành vào năm 1994), đặc biệt sự ra đời của luật Kiểm toán độc lập năm 2011 đã tạo tiền đề cho sự ra đời và phát triển của các tổ chức kiểm toán. Đến nay, Nhà nước đã ban hành Luật, Nghị định về kiểm toán độc lập. Đây là cơ sở pháp lý tạo điều kiện cho sự phát triển hệ thống kiểm toán ở Việt Nam. Bên cạnh đó, Bộ Tài chính cũng đã ban hành 41 chuẩn mực kiểm toán để áp dụng trong hoạt động kiểm toán độc lập và kiểm soát chất lượng kiểm toán.

Thứ hai, thi hành pháp luật kiểm toán độc lập tạo điều kiện cho sự phát triển của kiểm toán độc lập đã góp phần làm minh bạch hóa thị trường tài chính trong nền kinh tế, thúc đẩy mạnh đầu tư từ nước ngoài và bảo vệ được lợi ích chính đáng của nhà đầu tư. Dù trong thời gian chưa dài, nhưng hệ thống kiểm toán đã khẳng định được vị trí, tác động và góp phần thúc đẩy công cuộc cải cách nền hành chính nhà nước và đổi mới cơ chế quản lý kinh tế ở Việt Nam. Nhà nước đã thực sự quan tâm đến hệ thống các tổ chức kiểm toán ở Việt Nam. Ngoài việc tạo lập những tiền đề pháp luật cho sự ra đời của các tổ chức này, Nhà nước đã nhanh chóng xây dựng, hoàn thiện các tổ chức kiểm toán.

Thứ ba, ban hành và thực hiện quy định pháp luật về hoạt động của các tổ chức kiểm toán tạo khung pháp lý minh bạch, rõ ràng cho các doanh nghiệp kiểm toán phát triển nhanh cả về mặt số lượng và đội ngũ kiểm toán viên thị trường ngày càng mở rộng. Ngoài hoạt động chính là kiểm toán và tư vấn, các công ty kiểm toán đã giữ vai trò quan trọng trong việc đào tạo, phổ biến, hướng dẫn chế độ, chính sách quản lý kinh tế tài chính, thuế, kế toán trong nền kinh tế quốc dân. Tạo lập môi trường thông thoáng cho hoạt động đầu tư, thuận lợi thúc đẩy đầu tư đặc biệt là đầu tư nước ngoài.

Thứ tư, giúp các doanh nghiệp kiểm toán và các đối tượng được kiểm toán nhận thức rõ ràng quyền lợi và nghĩa vụ của mình trong hoạt động kiểm toán. Các văn bản pháp luật xử lý nghiêm các trường hợp vi phạm trong lĩnh vực kiểm toán, thúc đẩy chất lượng dịch vụ kiểm toán ngày một nâng cao từ đó nâng cao được vị trí, vai trò của tổ chức kiểm toán trong sự phát triển kinh tế, phát hiện và đề nghị xử lý kịp thời các sai phạm trong hoạt động quản lý tài sản, đầu tư và trong quá trình chấp hành pháp luật về kế toán, thuế. Góp phần minh bạch hóa thị trường kinh tế, xác minh và cung cấp những thông tin tài chính tin cậy về các tổ chức kinh tế cho các nhà đầu tư.

Tuy nhiên, bên cạnh những thành tựu, hệ thống pháp luật kiểm toán độc lập ở nước ta vẫn còn những điểm hạn chế như thiếu sự đồng bộ, thống nhất, chưa bao quát hết được những yêu cầu cần thiết trong điều chỉnh hoạt động kiểm toán độc lập. Cụ thể:

Một là, hệ thống pháp luật kiểm toán độc lập về kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán kiểm toán độc còn chưa phát huy được hiệu quả. Vào ngày 15/5/2007, Bộ Tài chính đã ban hành Quyết định 32/2007/QĐ-BTC về Quy chế kiểm soát chất lượng dịch vụ kế toán, kiểm toán. Quy chế này dù có những ưu điểm đáng kể, tuy nhiên vẫn còn những bất cập làm cho việc kiểm soát chất lượng không phát huy tác dụng đầy đủ. Tháng 7/2014 Bộ Tài chính mới đưa ra dự thảo Thông tư kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán độc lập. Đồng thời chưa xây dựng được một mô hình kiểm soát chất lượng kiểm toán dẫn đến việc kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán còn lỏng lẻo mang nặng tính hình thức. Với vai trò quan trọng của dịch vụ kiểm toán, báo cáo kiểm toán có ảnh hưởng rất lớn đến quyết định của nhà đầu tư. Do vậy, kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán được kỳ vọng như một hàng rào để ngăn ngừa những sai phạm trong việc cung cấp dịch vụ kiểm toán cũng như phát hiện những sai phạm trong việc cung cấp dịch vụ của các kiểm toán viên, công ty

kiểm toán, bảo vệ nhà đầu tư. Vai trò này càng cần được phát huy trong bối cảnh môi trường kinh doanh khó khăn, nhiều doanh nghiệp niềm yết có thể vì sức ép trước cổ đông đã dùng nhiều thủ thuật hòng đưa ra được bản báo cáo tài chính đẹp mà kiểm toán viên có thể vô tình hay cố ý bỏ qua những sai sót này của doanh nghiệp.

Hai là, hệ thống pháp luật kiểm toán độc lập chưa quy định cụ thể và nghiêm ngặt trong việc xử lý vi phạm của các công ty kiểm toán và truy cứu trách nhiệm của họ khi vi phạm nghĩa vụ và trách nhiệm trong hoạt động kiểm toán. Tháng 01/2014, Bộ Tài chính ban hành Quyết định từ số 3297/QĐ-BTC đến 3311/QĐ-BTC ngày 31/12/2013 về việc đình chỉ hành nghề kiểm toán từ ngày 01/01/2014 đến ngày 31/12/2014 đối với 15 kiểm toán viên, thuộc 12 công ty kiểm toán. Lý do là các kiểm toán viên này đã không đảm bảo số giờ cập nhật kiến thức trong năm 2013. Ủy ban chứng khoán xử phạt hành chính ba kiểm toán viên của ba công ty kiểm toán Công ty TNHH Kiểm toán và kế toán Hà Nội, Công ty TNHH BDO Việt Nam và Công ty Kiểm toán Mĩ AA vì có sai phạm trong quá trình kiểm toán. Nhưng với nhà đầu tư và thị trường, như vậy là chưa đủ, bởi với đặc thù của hoạt động kiểm toán, không thể bỏ qua trách nhiệm của công ty kiểm toán.

Ba là, hệ thống pháp luật kiểm toán ở nước ta còn non trẻ, mới có luật Kiểm toán độc lập năm 2011 và các Nghị định, Thông tư hướng dẫn thay thế cho các Nghị định, Thông tư cũ. Điều đó cho thấy, luật kiểm toán là một ngành luật còn khá mới mẻ, chính vì vậy việc tuyên truyền phổ biến và đưa pháp luật vào trong cuộc sống cũng phải mất một khoảng thời gian tương đối dài. Các doanh nghiệp trong nền kinh tế chưa thật sự nhận thức được về tầm quan trọng của hoạt động kiểm toán độc lập, chưa tự giác và chấp hành tốt trong quá trình kiểm toán còn mang tâm lý lo ngại dẫn đến việc khi thuộc diện bắt buộc bị kiểm toán thì chỉ làm cho có hình thức để có được báo cáo tài

chính có xác nhận của doanh nghiệp kiểm toán nộp cho cơ quan nhà nước hoặc để phục vụ cho quá trình kinh doanh của doanh nghiệp. Hệ thống pháp luật kiểm toán ở Việt Nam cần được chú trọng hơn trong việc tuyên truyền và phổ biến pháp luật cho mọi đối tượng trong nền kinh tế nhận thức được tầm quan trọng của hoạt động kiểm toán độc lập và tự giác thực hiện tốt chế độ kế toán, thuế, kiểm toán trong quá trình hoạt động. Doanh nghiệp kiểm toán thực hiện chức năng của mình thật sự hiệu quả, xác thực lại những thông tin tài chính của các doanh nghiệp đã công bố trong báo cáo tài chính và kịp thời phát hiện những thông tin sai lệch để bảo vệ quyền lợi của nhà đầu tư và các chủ thể khác. Góp phần minh bạch hóa tài chính, thị trường chứng khoán, thúc đẩy quá trình thu hút đầu tư và hội nhập quốc tế.

Bốn là, các phương pháp chuyên môn nghiệp vụ kiểm toán mặc dù đã được chú trọng xây dựng và ban hành nhưng còn thiếu đồng bộ, đã ảnh hưởng nhất định đến chất lượng hoạt động kiểm toán. Chưa triển khai được kiểm toán trong môi trường công nghệ thông tin, việc ứng dụng công nghệ thông tin vào công tác kiểm toán còn hạn chế.

Năm là, kiểm soát đạo đức nghề nghiệp còn nhiều thiếu sót và bất cập. Tại Việt Nam những quy định về đạo đức nghề nghiệp hiện hành được thể hiện chủ yếu trong nghị định 105/2004/NĐ-CP ban hành ngày 30/3/2001 và chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp ban hành ngày 01/12/2005 theo quyết định số 87/2005/QĐ-BTC, áp dụng cho tất cả những người làm kế toán và kiểm toán. Việc tồn tại song song hai loại quy định trên là phù hợp với thông lệ quốc tế. Tuy nhiên áp dụng chúng vào thực tiễn hiện nay vẫn còn một số bất cập. Trước hết các quy định về đạo đức nghề nghiệp mới chỉ dừng lại ở mức độ chuẩn mực, chưa có các hướng dẫn cụ thể. Bản thân một số nội dung trong chuẩn mực còn nhiều điểm trừu tượng, do vậy hạn chế về khả năng triển khai chúng trong thực tế. Tại các quốc gia trên thế giới để có thể áp dụng chuẩn

mục đạo đức vào thực tế đều có hướng dẫn chi tiết (giải thích và hướng dẫn cụ thể về đạo đức). Chính vì vậy, việc đưa ra các hướng dẫn đối với Việt Nam cần được chú trọng hơn vì sẽ giúp các công ty kiểm toán có thuận lợi hơn trong việc xây dựng chính sách đạo đức nghề nghiệp cho mình.

2.3. Thực tiễn thực hiện pháp luật về kiểm toán độc lập ở Việt Nam hiện nay

Ở Việt Nam hiện nay, hoạt động kiểm toán độc lập đã được Nhà nước thừa nhận và đang ngày càng phát triển trong nền kinh tế thị trường. Kiểm toán độc lập đã góp phần tạo lập nên môi trường đầu tư bình đẳng, thuận lợi, phù hợp thông lệ quốc tế, hỗ trợ đầu tư nước ngoài vào Việt Nam. Đặc biệt kiểm toán độc lập là cơ sở công khai minh bạch thông tin kinh tế, tài chính giúp thị trường chứng khoán Việt Nam phát triển trong nhiều năm qua. Việc ban hành Luật Kiểm toán độc lập tạo ra khung pháp lý cao nhất về kiểm toán độc lập và đã đạt được ba mục tiêu: (i) Nâng cao hiệu lực pháp lý và hiệu quả quản lý nhà nước về hoạt động kiểm toán độc lập trong nền kinh tế quốc dân; (ii) Quy định rõ các quyền, nghĩa vụ và trách nhiệm của các đối tượng thuộc phạm vi điều chỉnh của Luật như kiểm toán viên, doanh nghiệp kiểm toán, đơn vị được kiểm toán; (iii) Tăng cường mở rộng phạm vi các đối tượng kiểm toán theo luật định.

Luật Kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12 đã được Quốc hội thông qua ngày 29/3/2011 và ngày 8/4/2011 đã được Chủ tịch nước ký Lệnh 06/L-CTN công bố Luật. Tuy nhiên đến nay, thời gian có hiệu lực của văn bản chưa đủ dài để tuân thủ đầy đủ văn bản và đánh giá tác động của pháp luật tới thực tế hoạt động kiểm toán độc lập, nhất là chất lượng dịch vụ cung cấp. Theo ông Bùi Văn Mai – Phó chủ tịch thường trực kiêm Tổng thư ký Hội Kiểm toán viên hành nghề Việt Nam, đã phân tích toàn cảnh về kiểm toán độc lập đến năm 2014 và đã đưa ra ý kiến như sau: Số lượng công ty kiểm toán có tăng,

có giảm. Năm 2010 là năm đỉnh cao, Việt Nam có 170 công ty kiểm toán, trong đó có 152 công ty đủ điều kiện hành nghề kiểm toán với số lượng nhân viên bình quân là 57 người/1 công ty. Năm 2011 vẫn có 152 công ty với số lượng nhân viên bình quân là 56 người. Năm 2012 tăng lên 155 công ty với số lượng nhân viên bình quân là 65 người, đặc biệt năm 2013 số lượng công ty giảm mạnh, chỉ còn 134 công ty (giảm 14%) nhưng số lượng nhân viên bình quân là 78 người, tăng lên 20% so với năm 2012. Số lượng kiểm toán viên hành nghề năm 2010 tăng 12% so với năm 2009, năm 2011 tăng 14%, 2012 giảm 5% so với năm trước tương ứng. Tuy nhiên năm 2013 lại tăng 12% so với năm 2012. Năm 2012 giảm có thể do năm đầu tiên thực hiện Luật Kiểm toán độc lập nên điều kiện đăng ký hành nghề đã chặt hơn, hoặc có kiểm toán viên đủ điều kiện hành nghề nhưng làm việc trong công ty kiểm toán không đủ điều kiện hành nghề kiểm toán nên không có trong số liệu báo cáo.

Số lượng công ty kiểm toán được công nhận là thành viên Hãng quốc tế cũng tăng nhẹ, năm 2010 và 2011 có 27 công ty, năm 2012 tăng 4%, năm 2013 tăng 11% so với năm trước tương ứng. Các Hãng quốc tế lớn đã vào Việt Nam, các Hãng còn lại hầu như là nhỏ hoặc không đủ lớn, không đủ uy tín hấp dẫn công ty kiểm toán Việt Nam gia nhập.

Số lượng công ty kiểm toán đủ điều kiện kiểm toán niêm yết năm 2010 có 31 công ty, giảm 9% so với năm 2009; năm 2011 có 43 công ty, tăng 39%; năm 2012 và 2013 đều có 43 công ty, không tăng giảm so với năm 2011. Đây là kết quả do cơ cấu lại, một số công ty trung bình có xu hướng sát nhập để đủ quy mô đạt tiêu chuẩn, điều kiện kiểm toán niêm yết.

Trong hoàn cảnh khó khăn chung của nền kinh tế thời kỳ đó, ngành kiểm toán độc lập vẫn duy trì được tốc độ tăng trưởng về doanh thu và tăng nhanh hơn tốc độ tăng trưởng về khách hàng. Tổng doanh thu toàn ngành năm 2010 là 2.744 tỉ, tăng 25% so với năm 2009, năm 2011 tăng 11%, 2012 tăng

23% và năm 2013 tăng 11% so với năm trước tương ứng. Trong khi số lượng khách hàng (hợp đồng) năm 2010 là 29.023, tăng 12% so với năm 2009, năm 2011 tăng 7%, năm 2012 tăng 0% và năm 2013 tăng 8% so với năm trước tương ứng.

Như vậy tốc độ tăng doanh thu vẫn nhanh hơn tốc độ tăng khách hàng, vì giá phí bình quân trên một hợp đồng cũng tăng khá. Năm 2010 bình quân là 95 triệu đồng/hợp đồng, tăng 12% so với năm 2009, năm 2011 tiếp tục tăng 3%, 2012 tăng 23% và năm 2013 tăng 3% so với năm trước tương ứng.

Năm 2013 khách hàng và doanh thu có xu hướng tập trung vào các công ty kiểm toán lớn, nhất là Big4 chiếm 58% doanh thu (tăng 12% so với năm 2012) và tập trung 10 công ty lớn nhất chiếm 69% hoặc tập trung doanh thu vào 43 doanh nghiệp đủ điều kiện kiểm toán niêm yết, chiếm 85% doanh thu. Trong khi tốc độ tăng trưởng doanh thu bình quân của ngành là 11% thì Big4 tăng 12% trong đó có 2 công ty tăng 16%.

Năm 2012 Big4 chiếm 57% doanh thu toàn ngành, năm 2013 chiếm 58% (tăng 1%), còn 130 công ty Việt Nam chỉ chiếm 42%... Ngoài Big4, nếu chỉ tính 10 công ty lớn nhất đã chiếm 69%, 124 công ty còn lại chỉ chiếm 31% doanh thu. Trong khi doanh thu bình quân một công ty kiểm toán năm 2013 là 31 tỉ đồng/năm, bình quân của Big4 là 599 tỉ đồng, còn lại 130 công ty Việt Nam bình quân chỉ 14 tỉ/năm.

Các doanh nghiệp kiểm toán Việt Nam, nhất là các doanh nghiệp vừa và nhỏ đã khó khăn, nay có xu hướng càng khó khăn hơn. Năm 2014 là năm đầu tiên thực hiện đầy đủ Luật Kiểm toán độc lập về điều kiện đăng ký hành nghề kiểm toán (công ty kiểm toán phải có 5 kiểm toán viên hành nghề và 3 tỉ đồng vốn pháp định) đã làm rơi rụng 10 công ty kiểm toán nhỏ có kiểm toán viên đủ điều kiện hành nghề nhưng chưa đủ 5 người, và 12 công ty không có kiểm toán viên nào đủ điều kiện hành nghề kiểm toán.

Năm 2013 có 91 công ty kiểm toán vừa và nhỏ nhưng chỉ đạt tổng doanh thu là 642 tỉ đồng (chiếm 15%). Giá phí bình quân một khách hàng rất thấp (bình quân 49 triệu đồng/khách hàng). Theo đó chất lượng dịch vụ khó có thể cao được, trong khi giá phí bình quân một khách hàng của Big4 là 360 triệu đồng. Doanh thu bình quân một nhân viên công ty kiểm toán vừa và nhỏ là 261 triệu/người/năm, trong khi Big4 là 892 triệu đồng/người/năm.

Các công ty kiểm toán Việt Nam mà có quy mô khá, đạt tiêu chuẩn, điều kiện kiểm toán doanh nghiệp niêm yết (vốn 4 tỉ, có 10 kiểm toán viên hành nghề trên 24 tháng, có 150 khách hàng kiểm toán báo cáo tài chính, trong đó có 10 khách hàng niêm yết) cũng đang gặp rất nhiều khó khăn trước yêu cầu mới, đó là: phải có đủ 6 tỉ đồng (tăng 50 %), có 15 kiểm toán viên hành nghề (tăng 50%), có 300 khách hàng kiểm toán báo cáo tài chính (tăng 200%), trong đó có 20 khách hàng niêm yết (tăng 100%) trước 20/10/2015 (Thời hạn cuối cùng nộp hồ sơ đăng ký thực hiện kiểm toán khách hàng niêm yết).

Các công ty kiểm toán Việt Nam có quy mô vừa, đạt tiêu chuẩn, điều kiện kiểm toán đơn vị có lợi ích công chúng (vốn 4 tỉ, có 7 kiểm toán viên hành nghề trên 24 tháng, có 100 khách hàng kiểm toán báo cáo tài chính, trong đó có 5 khách hàng là đơn vị có lợi ích công chúng) cũng gặp khó khăn tương tự: phải có đủ 6 tỉ đồng (tăng 50%), có 10 kiểm toán viên hành nghề (tăng 43%), có 250 khách hàng kiểm toán báo cáo tài chính (tăng 250%), trong đó có 10 khách hàng là đơn vị có lợi ích công chúng (tăng 100%) trước 20/10/2015 như nói trên. Các quy định này chỉ dành cho các công ty kiểm toán hiện nay đã đủ các điều kiện theo quy định trước 20/10/2015, hoặc công ty chỉ thiếu chút ít (10 -20 %) các điều kiện nói trên, may ra có thể phấn đấu đạt. Các công ty không đạt điều kiện quy định trước 20/10/2015 đồng nghĩa

với việc sẽ mãi không thể qua được cửa ải này trừ khi có mua bán và sát nhập với công ty đã đủ điều kiện kiểm toán niêm yết.

Theo thống kê của Hội Kiểm toán viên hành nghề Việt Nam, thị trường kiểm toán độc lập hiện có 140 công ty đang hoạt động, trong đó có 6 công ty có vốn đầu tư nước ngoài. Bên cạnh mảng dịch vụ chính là kiểm toán và soát xét báo cáo tài chính, các dịch vụ kiểm toán và tư vấn khác như kiểm toán quyết toán vốn đầu tư, dịch vụ kế toán, dịch vụ tư vấn thuế, dịch vụ thẩm định giá, dịch vụ tư vấn tài chính... được khối công ty kiểm toán độc lập cung cấp đang đáp ứng nhu cầu ngày càng đa dạng trong nền kinh tế. Với lĩnh vực kiểm toán báo cáo tài chính, kể từ khi Luật Kiểm toán độc lập ra đời, đối tượng bắt buộc phải kiểm toán báo cáo tài chính năm được mở rộng hơn, bao gồm công ty đại chúng, tổ chức phát hành, công ty chứng khoán, công ty bảo hiểm, ngân hàng, doanh nghiệp có vốn đầu tư trực tiếp nước ngoài (FDI), doanh nghiệp nhà nước và doanh nghiệp có trên 20% vốn góp của Nhà nước... không chỉ mở ra cơ hội phát triển cho ngành kiểm toán độc lập, mà đáp ứng yêu cầu mới của nền kinh tế.

Thông tin về tình hình hoạt động của các công ty kiểm toán được thể hiện cụ thể trong bảng tổng hợp dưới đây.

PHỤ LỤC

BẢNG TỔNG HỢP CÁC THÔNG TIN CHỦ YẾU (Từ năm 2009 – năm 2013)

STT	Chỉ tiêu	ĐVT	Chưa có Luật Kiểm toán độc lập					Luật Kiểm toán độc lập có hiệu lực			
			2009	2010	% tăng giảm	2011	% tăng giảm	2012	% tăng giảm	2013	% tăng giảm
	1	2	3	4	5=4/3	6	7=6/4	8	9=8/6	10	11=10/8
1	Số lượng Công ty kiểm toán	Cty	131	152	16%	152	0%	155	2%	134	-14%
	FDI + Có vốn nước ngoài	Cty	7	8	14%	8	0%	9	13%	9	0%
2	- TNHH	Cty	121	141	17%	142	1%	145	2%	124	-14%
	- Hợp danh	Cty	3	3	0%	2	-33%	1	-50%	1	0%
	Tổng số nhân viên	Ng	7.938	8.621	9%	9.445	10%	9.880	5%	10.437	6%
	- Trong đó kiểm toán viên hành nghề	Ng	1.116	1.247	12%	1.421	14%	1.344	-5%	1.511	12%
3	Tổng doanh thu	Triệu	2.191.017	2.743.719	25%	3.046.865	11%	3.743.271	23%	4.156.625	11%
	- Kiểm toán báo cáo tài chính	Triệu	1.366.499	1.640.875	20%	1.605.806	-2%	2.057.661	28%	2.188.409	6%
	- Kiểm toán xây dựng cơ bản	Triệu	190.779	247.071	30%	289.177	17%	353.823	22%	450.101	27%
	- Tư vấn thuế	Triệu	507.407	477.087	-6%	639.302	34%	703.566	10%	818.710	16%
	- Khác	Triệu	126.332	378.687	200%	512.580	35%	628.221	23%	699.405	11%
4	Tổng số khách hàng	KH	25.875	29.023	12%	31.184	7%	31.127	0%	33.592	8%
	- Doanh thu bình quân 1 khách hàng	Triệu	85	95	12%	98	3%	120	23%	124	3%

5	Kết quả kinh doanh	Triệu	(39.108)	89.473	329%	71.844	-20%	32.884	-54%	99.251	202%
	- Nộp ngân sách nhà nước	Triệu	275.659	391.349	42%	549.396	40%	573.546	4%	633.518	10%
	- Tỷ suất lợi nhuận chia doanh thu	%	0	3,3%	-	2,4%	-27%	0,87%	-64%	2,39%	175%
	- Tỷ suất lợi nhuận chia vốn	%	0	27,4%	-	12,8%	-53%	4,15%	-68%	10,40%	151%
6	Công ty kiểm toán là Hãng thành viên quốc tế	Cty	26	27	4%	27	0%	28	4%	31	11%
7	Công ty kiểm toán đủ điều kiện kiểm toán niêm yết	Cty	34	31	-9%	43	39%	43	0%	43	0%
8	Doanh thu công ty kiểm toán đủ điều kiện kiểm toán niêm yết	Triệu	1.827.677	2.265.651	24%	2.773.992	22%	3.262.318	18%	3.514.277	8%
9	Doanh thu Big 4	Triệu	1.196.212	1.512.405	26%	1.925.559	27%	2.145.477	11%	2.394.822	12%
10	Doanh thu 10 công ty lớn nhất	Triệu	1.533.464	1.890.857	23%	2.329.947	23%	2.586.646	11%	2.847.257	10%

- Nguồn: Trang thông tin điện tử Hiệp hội Kiểm toán viên hành nghề Việt Nam (<http://www.vacpa.org.vn/>) -

2.4. Giải pháp hoàn thiện và nâng cao giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán độc lập ở Việt Nam

2.4.1. Nhu cầu nâng cao hiệu quả kiểm toán độc lập trong quá trình phát triển nền kinh tế thị trường định hướng xã hội chủ nghĩa ở Việt Nam

Trong một nền kinh tế thị trường định hướng xã hội chủ nghĩa như ở Việt Nam hiện nay thì nhu cầu về việc đảm bảo sự cạnh tranh công bằng, lành mạnh giữa các chủ thể kinh tế luôn là vấn đề cấp thiết được đặt ra cho các nhà quản lý và các nhà làm luật. Như ta đã biết thì kiểm toán độc lập là một trong các công cụ có thể giúp đảm bảo được sự cạnh tranh như mong muốn. Vì vậy cần phải hoàn thiện hệ thống pháp luật về kiểm toán độc lập nhằm nâng cao hiệu quả của nó trong quá trình phát triển kinh tế ngày càng mạnh và mở rộng hơn. Một hệ thống pháp luật chặt chẽ, linh hoạt và sát với thực tế thì sẽ đem lại hiệu quả cao hơn khi áp dụng.

Kiểm toán độc lập là ngành nghề kinh doanh có điều kiện, nó là dịch vụ đặc biệt vì cung cấp sự “chứng thực” cho xã hội. Chất lượng dịch vụ phụ thuộc rất lớn vào trình độ, năng lực của đội ngũ nhân viên cũng như quy mô của doanh nghiệp kiểm toán nên việc quản lý doanh nghiệp kiểm toán trong suốt quá trình hành nghề là việc rất quan trọng. Quản lý nhà nước đối với hoạt động kiểm toán độc lập từ khi cấp phép thành lập đến quản lý xuyên suốt cả quá trình hoạt động của doanh nghiệp kiểm toán chưa kiểm soát chặt chẽ các tiêu chuẩn, điều kiện thành lập doanh nghiệp cũng như quản lý trong quá trình hoạt động, bổ sung, thay đổi hồ sơ, điều chỉnh giấy phép và xử lý các trường hợp vi phạm, thu hồi giấy phép.

Pháp luật cho phép doanh nghiệp kiểm toán thành lập dưới loại hình TNHH nhưng chưa có quy định về vốn pháp định do đó hạn chế việc thực hiện trách nhiệm trước xã hội của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán về dịch vụ cung cấp khi xảy ra nghĩa vụ bồi thường thiệt hại. Trong khi đó

công ty hợp danh và doanh nghiệp kiểm toán tư nhân thì thành viên hợp danh và chủ doanh nghiệp kiểm toán tư nhân phải thực hiện trách nhiệm vô hạn. Quy định này đòi hỏi doanh nghiệp kiểm toán phải rất cẩn trọng khi cung cấp dịch vụ kiểm toán cho xã hội và vì thế phải tăng cường chất lượng kiểm toán.

Số lượng kiểm toán viên chưa đáp ứng nhu cầu thực tế, tuy nhiên quy định đầu vào của việc thi tuyển kiểm toán viên lại quá hạn hẹp, chỉ có chuyên ngành kinh tế, tài chính, kế toán, ngân hàng và phải có đủ kinh nghiệm thực tế làm kiểm toán 4 năm hoặc làm kế toán 5 năm mới được dự thi, việc tổ chức đào tạo, bồi dưỡng cho tiềm năng còn hạn chế. Cần phải có quy định mở rộng đối tượng dự thi và cải tiến phương thức học, thi để có lực lượng đông đảo hơn.

Một số quy định về hành vi nghiêm cấm, quyền, nghĩa vụ và trách nhiệm của hành nghề, doanh nghiệp kiểm toán, khách hàng, đơn vị được kiểm toán và các tổ chức, cá nhân sử dụng kết quả kiểm toán; chưa đầy đủ, chặt chẽ và rõ ràng, khó quy trách nhiệm xử lý khi vi phạm nên còn vướng mắc khi triển khai trong thực tiễn. Nhiều nội dung cần thiết, quan trọng và cũng là thông lệ quốc tế nhằm đảm bảo và góp phần tăng cường chất lượng dịch vụ kiểm toán chưa được qui định hoặc đã qui định nhưng chưa phù hợp như: các vấn đề về kỹ thuật kiểm toán như qui trình kiểm toán, hồ sơ kiểm toán, báo cáo kiểm toán; kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán. Chưa quy định đầy đủ, chặt chẽ về hoạt động kiểm toán độc lập có yếu tố nước ngoài, cụ thể là về cung cấp dịch vụ kiểm toán và các dịch vụ có liên quan qua biên giới theo cam kết đã ký khi Việt Nam gia nhập WTO. Về công nhận bằng cấp, chứng chỉ kiểm toán viên nước ngoài do vậy hạn chế cho việc thừa nhận lẫn nhau giữa các nước trong tương lai.

2.4.2. Giải pháp về hoàn thiện các quy định pháp luật về báo cáo kiểm toán độc lập

Thực trạng hệ thống văn bản pháp luật hiện hành về kiểm toán độc lập ảnh hưởng tới hiệu lực và hiệu quả của hoạt động kiểm toán độc lập. Để giải quyết những vướng mắc phát sinh trong thực tiễn hoạt động kiểm toán và khắc phục những hạn chế của hệ thống pháp luật kiểm toán độc lập hiện hành, đòi hỏi luật kiểm toán và các văn bản pháp luật về kiểm toán độc lập phải có quy định đồng bộ nhằm điều chỉnh đối tượng, phạm vi, quyền, nghĩa vụ, trách nhiệm của doanh nghiệp kiểm toán và kiểm toán viên, tổ chức nghề nghiệp, cơ quan quản lý nhà nước cũng như các đối tượng cần và phải được kiểm toán một cách đầy đủ, toàn diện hơn, tương xứng với vị trí và vai trò của kiểm toán độc lập trong nền kinh tế hội nhập. Với mục đích trên, có thể đưa ra một số giải pháp như sau:

Một là, sửa đổi, bổ sung các quy định về kiểm toán viên, doanh nghiệp kiểm toán

(i) Đối với các quy định về kiểm toán viên: Hiện nay, các quy định của pháp luật về kiểm toán viên đã được quy định đầy đủ và chi tiết hơn, nhưng một bất cập lớn cần được sửa đổi là việc quy định một kiểm toán viên được cấp chứng chỉ hành nghề kiểm toán phải đăng ký hoạt động tại một doanh nghiệp kiểm toán độc lập mà không được tự hành nghề khi đã đáp ứng đủ các điều kiện, tiêu chuẩn theo quy định của pháp luật. Trong khi đó pháp luật quy định doanh nghiệp kiểm toán độc lập được thành lập với hình thức công ty tư nhân mà bản chất của doanh nghiệp tư nhân cũng chính là thương nhân thực hiện kinh doanh cho thấy việc quy định này là rất bất cập. Chính vì vậy, cần sửa đổi quy định về kiểm toán viên chỉ được hành nghề khi đăng ký hoạt động tại một doanh nghiệp kiểm toán nhất định, cho phép kiểm toán viên khi đáp ứng đủ các điều kiện theo quy định của pháp luật thì được hành nghề độc

lập phù hợp với pháp luật các nước trên thế giới công nhận kiểm toán viên có chứng chỉ hành nghề về thực hiện đầy đủ các nghĩa vụ theo quy định của pháp luật thì có quyền được hành nghề độc lập. Pháp luật kiểm toán độc lập Việt Nam cần phải sửa đổi quy định này, vì hiện nay khi đã ra nhập WTO bắt buộc pháp luật Việt Nam phải có những sửa đổi, bổ sung phù hợp với thông lệ quốc tế.

(ii) Đối với doanh nghiệp kiểm toán: Quy định của pháp luật về các hình thức doanh nghiệp mà các doanh nghiệp kiểm toán được thành lập gồm có hình thức: Công ty TNHH hai thành viên trở lên, công ty tư nhân, công ty hợp danh. Hình thức tổ chức của các công ty kiểm toán ở Việt nam bị chi phối bởi hình thức sở hữu công ty. Pháp luật kiểm toán Việt Nam cần bổ sung thêm các hình thức như hình thức công ty cổ phần tạo điều kiện cho các doanh nghiệp kiểm toán phát triển đa dạng về hình thức sở hữu và quy mô hoạt động. Việc hạn chế hình thức thành lập doanh nghiệp kiểm toán là không cần thiết bởi thực tế các nước trên thế giới các doanh nghiệp kiểm toán tổ chức theo mô hình công ty cổ phần hoạt động rất có hiệu quả, các công ty kiểm toán có thể là cá nhân hành nghề kiểm toán, công ty hợp danh hoặc cổ phần. Trong công ty hoặc cả những cá nhân hành nghề kiểm toán, trong quá trình hoạt động của mình thường tuyển dụng đội ngũ nhân viên chuyên nghiệp để giúp họ thực hiện công việc kiểm toán. Ban hành các văn bản hướng dẫn về kiểm toán độc lập, quy trình thủ tục cấp Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh đối với doanh nghiệp kiểm toán, Giấy chứng nhận hành nghề đối với kiểm toán viên; chấp thuận doanh nghiệp kiểm toán thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính đối với các đơn vị có lợi ích công chúng; các quy định về kiểm tra, giám sát chất lượng đối với doanh nghiệp kiểm toán và kiểm toán viên hành nghề.

Hai là, sửa đổi, bổ sung các quy định về tổ chức nghề nghiệp kiểm

toán.

Việc thúc đẩy phát triển các tổ chức nghề nghiệp kiểm toán trong nước được thực hiện theo hướng từng bước mở rộng và xem xét để chuyển giao các công việc thuộc chức năng quản lý của Nhà nước cho các tổ chức nghề nghiệp (Hội Kế toán và kiểm toán Việt Nam, Hiệp hội kiểm toán viên hành nghề Việt Nam), như: soạn thảo, cập nhật chuẩn mực kế toán, kiểm toán, tổ chức thi kiểm toán viên và kế toán viên hành nghề.

Xây dựng các tổ chức nghề nghiệp của Việt Nam thực sự trở thành tổ chức nghề nghiệp tự quản, có đầy đủ chức năng, nhiệm vụ và tổ chức hoạt động như các tổ chức nghề nghiệp kế toán quốc tế khác nhằm tăng cường phát triển và nâng cao hiệu quả hoạt động, vai trò của hiệp hội nghề nghiệp trong lĩnh vực dịch vụ tài chính, kế toán, kiểm toán.

Cụ thể cần bổ sung thêm văn bản pháp luật mới quy định cụ thể về tổ chức nghề nghiệp kiểm toán nhằm nâng cao vai trò và hiệu quả hoạt động của tổ chức thay cho Quyết định 47/2005/QĐ-BTC.

Ba là, hoàn thiện các quy định về báo cáo kiểm toán, hợp đồng dịch vụ kiểm toán.

(i) Hoàn thiện các quy định về báo cáo kiểm toán: Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700 quy định về các loại báo cáo kiểm toán chưa thực sự rõ ràng và logic, cần được sửa đổi như sau: Trong chuẩn mực kiểm toán Việt Nam cần bổ sung trường hợp báo cáo kiểm toán có yếu tố tùy thuộc vào ý kiến chấp nhận toàn phần (có đoạn lưu ý) và ý kiến chấp nhận từng phần chỉ được đưa ra khi có yếu tố ngoại trừ chứ không bao gồm trường hợp có yếu tố tùy thuộc.

Với nhu cầu ngày càng cao của những người sử dụng báo cáo tài chính cũng như báo cáo kiểm toán, đòi hỏi trên báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính cần phải trình bày chi tiết hơn, cụ thể hơn về kết quả kiểm toán, đặc biệt

là đoạn ý kiến của kiểm toán viên phải đưa lên đầu tiên. Nếu xét theo tình hình báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính theo chuẩn mực kiểm toán mới của Việt Nam thì chưa đáp ứng được điều này. Trong khi, thực tế cho thấy có rất nhiều người sử dụng báo cáo kiểm toán không thể hiểu hết những ý kiến mà kiểm toán viên đã nêu trong đó, từ đó dẫn đến nhiều sự hiểu lầm và nhiều vụ kiện tụng đã xảy ra. Thiết nghĩ, hơn ai hết Bộ Tài chính cần phải tham khảo và xem xét những đề xuất trên để sửa đổi, bổ sung chuẩn mực kiểm toán Việt Nam ngày càng đáp ứng hơn nhu cầu người sử dụng và tránh gây nhầm lẫn như những báo cáo kiểm toán hiện nay.

(ii) Hoàn thiện các quy định về hợp đồng dịch vụ kiểm toán: Trong chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210 về Hợp đồng kiểm toán có quy định về trường hợp loại trừ trách nhiệm của doanh nghiệp kiểm toán trong hợp đồng như sau: Trên thực tế có những rủi ro khó tránh khỏi do bản chất và những hạn chế vốn có của kiểm toán cũng như của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ, do ngoài khả năng của kiểm toán viên trong việc phát hiện ra những sai sót. Việc quy định trường hợp loại trừ trách nhiệm trên là bất hợp lý, sẽ tạo lỗ hổng của pháp luật và không nâng cao được trách nhiệm của doanh nghiệp kiểm toán. Theo đúng nguyên tắc hoạt động của kiểm toán thì trong quá trình kiểm toán đơn vị kiểm toán phải vận dụng toàn bộ nghiệp vụ chuyên môn, kỹ năng nghề nghiệp để xác nhận một cách cẩn trọng nhất những thông tin trong báo cáo tài chính để thực sự phát huy được vai trò của đơn vị trong quá trình kiểm toán. Trong hợp đồng kiểm toán cần ghi nhận thêm quyền của kiểm toán viên trong quá trình thực hiện kiểm toán đối với việc tiếp cận thông tin phục vụ cho việc xác nhận thông tin trong báo cáo tài chính.

Bốn là, sửa đổi và bổ sung các quy định về chuẩn mực kiểm toán.

Hiện nay Bộ tài chính đã ban hành 41 chuẩn mực kiểm toán trong đó có

37 chuẩn mực kiểm toán mới. Việt Nam cần tiếp tục xây dựng, ban hành chuẩn mực kiểm toán của Việt Nam phù hợp với thông lệ quốc tế và điều kiện của Việt Nam, đánh giá việc áp dụng 37 chuẩn mực kiểm toán mới (ban hành từ năm 2013), nghiên cứu cập nhật bổ sung các chuẩn mực kế toán còn lại, tiếp tục cập nhật chuẩn mực kiểm toán quốc tế, đảm bảo tuân thủ chuẩn mực kiểm toán quốc tế.

Hệ thống chuẩn mực kiểm toán hiện nay gồm hai phân hệ chính là: Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp và Chuẩn mực về chuyên môn kiểm toán.

(i) Đối với nhóm chuẩn mực đạo đức: Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp là những quy tắc cụ thể hướng dẫn cho các thành viên ứng xử và hoạt động một cách trung thực phục vụ cho lợi ích chung của nghề nghiệp và xã hội.

Các chuẩn mực đạo đức trong hoạt động kiểm toán còn chung chung, nhiều quy định còn trừu tượng chưa rõ ràng khiến cho việc ứng dụng trong thực tế chưa cao. Cần sửa đổi theo hướng cụ thể hơn và ban hành các văn bản hướng dẫn cụ thể việc thực hiện các chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp cũng như cơ chế giám sát việc thực hiện chuẩn mực này của kiểm toán viên.

(ii) Đối với nhóm chuẩn mực về chuyên môn kiểm toán: Đặc biệt về chuẩn mực về quy chế kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán và chuẩn mực về báo cáo kiểm toán cần được sửa đổi, bổ sung theo hướng cụ thể hơn, cần ban hành các văn bản hướng dẫn cụ thể.

2.4.3. Giải pháp nâng cao giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán độc lập ở Việt Nam

Thứ nhất, tăng cường tuyên truyền, phổ biến pháp luật kiểm toán độc lập.

Pháp luật kiểm toán độc lập của nước ta còn chưa thực sự đi sâu vào trong đời sống, đến tận năm 2011, Luật Kiểm toán độc lập mới ra đời và hàng loạt các nghị định, thông tư, các văn bản hướng dẫn được ban hành để thay

thế, khắc phục những lỗ hổng pháp luật kiểm toán trước kia. Chính vì vậy, việc tăng cường tuyên truyền, quảng bá, nâng cao hiểu biết, nhận thức xã hội về sự cần thiết của kiểm toán độc lập là rất cần thiết. Từ đó ngày càng khẳng định rõ nét hơn về vị trí và vai trò của kiểm toán độc lập và báo cáo kiểm toán độc lập trong nền kinh tế. Việc tuyên truyền phổ biến pháp luật phải được tổ chức rộng rãi hàng năm từ hai đến ba lần, có thể giao cho Hiệp hội Kiểm toán viên hành nghề Việt Nam mở các lớp cập nhật kiến thức pháp lý cho các đơn vị kiểm toán để họ hiểu biết được quyền lợi và trách nhiệm của họ. Đối tượng tham gia cụ thể là người đại diện hợp pháp của các đơn vị. Từ đó nâng cao tầm hiểu biết pháp luật, giúp cho các đơn vị kiểm toán nhận thức được tầm quan trọng của hoạt động kiểm toán, đẩy mạnh hoạt động kiểm toán ngày càng phát triển và tạo môi trường kinh doanh lành mạnh thúc đẩy nền kinh tế đất nước ngày càng phát triển hơn.

Thứ hai, tăng cường năng lực về chuyên môn và đề cao trách nhiệm pháp lý của đội ngũ kiểm toán viên và đơn vị kiểm toán.

Năng lực của kiểm toán viên có thể xây dựng bằng cách đào tạo ban đầu thông qua các hoạt động khác nhau của đoàn kiểm toán và thông qua đào tạo thường xuyên nhằm đảm bảo các kiểm toán viên được cập nhật liên tục các kỹ năng và năng lực. Việc đào tạo, huấn luyện nghiệp vụ thường xuyên phải được kết hợp với việc kiểm tra, đánh giá, rút kinh nghiệm và không ngừng đề cao năng lực, trách nhiệm cá nhân của người hành nghề cũng như trách nhiệm của đơn vị kiểm toán.

Phối hợp với các hiệp hội nghề nghiệp của Việt Nam và quốc tế để đào tạo và cấp các chứng chỉ hành nghề đạt chuẩn quốc tế, phổ cập chứng chỉ hành nghề kiểm toán Việt Nam và chứng chỉ hành nghề kiểm toán quốc tế cho những người làm kế toán và những người hành nghề kiểm toán ở Việt Nam.

Thứ ba, xử lý nghiêm các trường hợp vi phạm trong hoạt động kiểm toán độc lập.

Nghị định số 105/2013/NĐ-CP ngày 16/9/2013 quy định về xử phạt vi phạm hành chính trong lĩnh vực kế toán, kiểm toán độc lập đã được ban hành và có hiệu lực từ ngày 01/12/2013. Đây là văn bản pháp luật rất quan trọng đã bù đắp được phần pháp luật còn thiếu trong hệ thống pháp luật kiểm toán độc lập trong những năm qua. Chính vì vậy, cần áp dụng nghị định này một cách hiệu quả trong việc xử lý các vi phạm của kiểm toán viên, đơn vị kiểm toán trong quá trình cung cấp dịch vụ, tránh tình trạng chỉ xử lý cá nhân mà xem nhẹ trách nhiệm của đơn vị kiểm toán độc lập.

Đối với các tranh chấp về kiểm toán độc lập sẽ do các bên có trách nhiệm tự hòa giải; Trường hợp hòa giải không thành các bên tranh chấp có quyền khởi kiện tại tòa án theo quy định của pháp luật. Thời hiệu khởi kiện yêu cầu giải quyết tranh chấp về kiểm toán độc lập là ba năm, kể từ ngày ký báo cáo kiểm toán.

Kết luận Chương 2

Trong Chương 2 em đã tìm hiểu quy định của pháp luật về các đối tượng chịu sự điều chỉnh của các văn bản pháp luật về kiểm toán như kiểm toán viên, doanh nghiệp kiểm toán, đơn vị được kiểm toán... Và tìm hiểu về tình hình thực tế sau khi Luật Kiểm toán độc lập có hiệu lực năm 2012.

Hoạt động kiểm toán độc lập đã xác định được vị trí trong nền kinh tế thị trường, góp phần thực hiện công khai minh bạch thông tin tài chính, ngăn ngừa và phát hiện sai phạm tài chính, phục vụ cho công tác quản lý, điều hành kinh tế - tài chính của doanh nghiệp và Nhà nước, tạo thêm sức hấp dẫn cho môi trường đầu tư Việt Nam. Luật Kiểm toán độc lập ra đời và đi vào cuộc sống đã tạo hành lang pháp lý hoàn chỉnh cho phát triển thị trường kiểm toán độc lập, góp phần nâng cao tính minh bạch thông tin trong nền kinh tế. Trong bối cảnh Việt Nam chính thức mở cửa thị trường dịch vụ kế toán, kiểm toán, Luật Kiểm toán độc lập đã đáp ứng được đầy đủ yêu cầu của thời kỳ mới với quy định về cung cấp dịch vụ qua biên giới, cho phép doanh nghiệp kiểm toán nước ngoài được mở chi nhánh tại Việt Nam. Sau khi Luật Kiểm toán độc lập có hiệu lực, thị trường dịch vụ kiểm toán đã có những biến chuyển nhất định về chất. Các công ty kiểm toán nói chung và kiểm toán viên nói riêng đã nâng cao ý thức về tuân thủ pháp luật. Tuy nhiên, bên cạnh những thành quả đạt được, hoạt động kiểm toán độc lập cũng tồn tại nhiều hạn chế, bất cập. Việc tăng trưởng về số lượng chưa đi liền với chất lượng, nhiều công ty kiểm toán đã liên tục thay đổi pháp nhân, nhân sự kiểm toán viên cũng dịch chuyển và xáo trộn không ngừng. Việc tuân thủ chuẩn mực kiểm toán, chuẩn mực kế toán của các kiểm toán viên vẫn còn nhiều điều đáng bàn. Từ đó, luận văn đề xuất các giải pháp nhằm hoàn thiện các quy định pháp luật về kiểm toán và nâng cao giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán độc lập theo thực tế nền kinh tế ở Việt Nam hiện nay.

KẾT LUẬN

Sau khi thực hiện nghiên cứu để hoàn thiện Luận văn Thạc sĩ luật học với đề tài ***“Giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán theo luật Kiểm toán độc lập ở Việt Nam hiện nay”***, cho phép học viên rút ra một số kết luận sau đây:

1. Kiểm toán độc lập là hoạt động không thể thiếu trong nền kinh tế thị trường với vai trò làm tăng độ tin cậy cho thông tin tài chính, là cơ sở cho các bên tiến hành các giao dịch kinh tế. Kiểm toán độc lập của công ty kiểm toán là loại kiểm toán được tiến hành bởi các kiểm toán viên thuộc các công ty, các văn phòng kiểm toán chuyên nghiệp. Kiểm toán độc lập là hoạt động dịch vụ tư vấn được pháp luật thừa nhận và quản lý chặt chẽ. Quan hệ giữa các chủ thể kiểm toán (kiểm toán viên/tổ chức kiểm toán và đơn vị kinh tế được kiểm toán) là quan hệ mua bán dịch vụ, đơn vị kinh tế được kiểm toán trả phí dịch vụ cho các kiểm toán viên theo thỏa thuận trong hợp đồng kiểm toán. Các kiểm toán viên độc lập là những người hội đủ các tiêu chuẩn theo chuẩn mực kiểm toán và các quy định pháp lý về hành nghề kiểm toán.

2. Hoạt động kiểm toán độc lập tại Việt Nam đã ra đời từ năm 1991 và đã trở thành một nghề nghiệp chuyên nghiệp. Trong 25 năm qua, ngành Kiểm toán độc lập đã không ngừng trưởng thành, phát triển, khẳng định được vị thế và vai trò của mình trong quá trình phát triển của nền kinh tế và mở rộng hội nhập quốc tế của Việt Nam. Trong yêu cầu hội nhập và thực hiện các cam kết của WTO thì khung pháp lý về kiểm toán độc lập tại Việt Nam cần được bổ sung và hoàn thiện. Văn bản pháp luật cao nhất về kiểm toán độc lập là Luật Kiểm toán độc lập đã được ban hành và làm thay đổi môi trường kiểm toán theo cả hướng tiêu cực lẫn tích cực. Tuy nhiên thời gian áp dụng luật chưa lâu nên việc đánh giá tác động của Luật đến tình hình phát triển của ngành còn chưa thật chính xác. Việc thực hiện tuyên truyền luật còn chưa được chặt chẽ và luật còn chưa được áp dụng nhiều trong công tác kiểm toán. Chính vì vậy,

khi nghiên cứu đề tài này, thông qua việc tìm hiểu những nội dung về lý luận và thực tiễn hoạt động kiểm toán độc lập dưới sự điều chỉnh của pháp luật hiện hành, đặc biệt là Luật Kiểm toán độc lập, học viên mong muốn hệ thống pháp luật Việt Nam về lĩnh vực kiểm toán độc lập sẽ được hoàn thiện cho thống nhất và phù hợp với thực tế nền kinh tế thị trường định hướng xã hội chủ nghĩa của Việt Nam hiện nay.

3. Để đạt được điều này thì cần phải có sự tham gia hỗ trợ của nhiều thành phần trong xã hội như các cơ quan quản lý nhà nước, các đối tượng sử dụng kết quả của báo cáo kiểm toán, các đơn vị được kiểm toán, các kiểm toán viên hành nghề và các doanh nghiệp kiểm toán. Luận văn của em đã phân tích rõ những ưu và khuyết điểm của hệ thống pháp luật kiểm toán nhằm định hướng phương hướng điều chỉnh pháp luật và đưa ra các giải pháp nhằm nâng cao giá trị của báo cáo kiểm toán độc lập và hoàn thiện khung pháp lý về kiểm toán độc lập, làm lành mạnh, minh bạch nền kinh tế quốc dân, đưa nền kinh tế đang phát triển của Việt Nam lên ngang tầm với các nước phát triển trên thế giới.

DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. Bộ Tài chính (2004), *Quyết định 59/2004/QĐ-BTC* ngày 09/07/2004 và *Quyết định 94/2007/QĐ-BTC* ngày 16/11/2007 của Bộ Tài Chính ban hành “*Quy chế thi tuyển và cấp chứng chỉ KTV và chứng chỉ hành nghề kiểm toán*”, Hà Nội.
2. Bộ Tài chính (2005), *Quyết định 47/2005/QĐ-BTC* ngày 14/07/2005 của Bộ Tài Chính về việc chuyển giao cho Hội nghề nghiệp thực hiện một số nội dung công việc quản lý hành nghề kế toán, kiểm toán, Hà Nội.
3. Bộ Tài chính (2007), *Quyết định 32/2007/QĐ-BTC* ngày 15/05/2007 của Bộ Tài Chính ban hành “*Quy chế kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán, kế toán*”, Hà Nội.
4. Bộ Tài chính (2007), *Quyết định 89/2007/QĐ-BTC* ngày 24/10/2007 của Bộ Tài Chính về lựa chọn doanh nghiệp kiểm toán được chấp nhận kiểm toán cho tổ chức phát hành, tổ chức niêm yết và tổ chức kinh doanh chứng khoán, Hà Nội.
5. Bộ Tài chính (1994), *Thông tư số 22/TC-CDKT* ngày 19/3/1994 *Hướng dẫn thực hiện quy chế kiểm toán độc lập trong nền kinh tế quốc dân* ban hành kèm theo *Nghị định số 7/CP* ngày 29/01/1994, Hà Nội
6. Bộ Tài chính (2012), *Thông tư 129/2012/TT-BTC* ngày 09/08/2012 *Quy định về việc thi và cấp Chứng chỉ kiểm toán viên và Chứng chỉ hành nghề kế toán có hiệu lực thi hành kể từ ngày 25/09/2012*, Hà Nội.
7. Bộ Tài chính (2012), *Thông tư 150/2012/TT-BTC* ngày 12/09/2012 *Hướng dẫn cập nhật kiến thức hàng năm cho kiểm toán viên (KTV) đăng ký hành nghề kiểm toán có hiệu lực thi hành từ ngày 01/01/2013*, Hà Nội.
8. Bộ Tài chính (2012), *Thông tư 202/2012/TT-BTC* ngày 19/11/2012 *Hướng dẫn về đăng ký, quản lý và công khai danh sách KTV hành nghề kiểm toán có hiệu lực thi hành từ ngày 01/03/2013*, Hà Nội.
9. Bộ Tài chính (2012), *Thông tư 203/2012/TT-BTC* ngày 19/11/2012

về trình tự, thủ tục cấp, quản lý, sử dụng Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán có hiệu lực thi hành từ ngày 01/05/2013, Hà Nội.

9. Bộ Tài chính (2012), *Thông tư 214/2012/TT-BTC ngày 06/12/2012 Ban hành hệ thống chuẩn mực kiểm toán Việt Nam theo đề nghị của Chủ tịch Hội Kiểm toán viên hành nghề Việt Nam (VACPA) và Vụ Chế độ kế toán và kiểm toán, có hiệu lực thi hành từ ngày 01/01/2014*, Hà Nội.

10. Bộ Tài chính (2013), *Thông tư số 183/2013/TT-BTC về kiểm toán độc lập đối với đơn vị có lợi ích công chúng*, Hà Nội.

11. Bộ Tài chính (2013), *Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam*, Hà Nội.

12. Chính phủ (2004), *Nghị định 105/2004/NĐ-CP ngày 30/3/2004 và Nghị định 133/2005/NĐ-CP, Nghị định số 30/2009 và số 16/2011 sửa đổi, bổ sung một số điều của nghị định 105/2004*, Hà Nội.

13. Chính phủ (2012), *Nghị định số 17/2012/NĐ-CP ngày 13/03/2012 Quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của luật Kiểm toán độc lập*, Hà Nội.

14. Chính phủ (2013), *Nghị định số 105/2013/NĐ-CP ngày 16/09/2013 Quy định về xử phạt hành chính trong lĩnh vực kế toán, kiểm toán độc lập*, Hà Nội.

15. Học viện tài chính (2009), *Giáo trình lý thuyết kiểm toán*, NXB Tài chính, Hà Nội.

16. Quốc hội (2012), *Luật kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12 có hiệu lực từ ngày 01/01/2012*, Hà Nội.

17. Quốc hội (2005), *Luật doanh nghiệp số 60/2005/QH11 có hiệu lực từ ngày 01/7/2006*, Hà Nội.

18. Quốc hội (2014), *Luật doanh nghiệp số 68/2014/QH13 có hiệu lực từ ngày 01/7/2015*, Hà Nội.

19. Quốc hội (2015), *Bộ luật Dân sự số 33/2005/QH11 có hiệu lực từ ngày 01/01/2006*, Hà Nội.

20. Quốc hội (2015), *Bộ luật Hình sự số 100/2015/QH13 có hiệu lực từ ngày 01/7/2016*, Hà Nội.