

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

NGÔ ĐỨC LONG

GIÁ TRỊ PHÁP LÝ CỦA BÁO CÁO KIỂM TOÁN

Chuyên ngành : Luật Kinh tế

Mã số : 60.38.01.07

LUẬN VĂN THẠC SĨ LUẬT HỌC

Người hướng dẫn khoa học: PGS.TS. BÙI NGHUYÊN KHÁNH

HÀ NỘI, 2016

LỜI CAM ĐOAN

Tôi cam đoan đây là công trình nghiên cứu khoa học của riêng tôi. Các số liệu, ví dụ và trích dẫn trong luận văn đảm bảo độ tin cậy, chính xác và trung thực. Những kết luận khoa học của luận văn chưa từng được công bố trong bất kỳ công trình khoa học nào khác.

Tác giả luận văn

NGÔ ĐỨC LONG

MỤC LỤC

MỞ ĐẦU	1
Chương 1: NHỮNG VẤN ĐỀ LÝ LUẬN VỀ KIỂM TOÁN VÀ GIÁ TRỊ PHÁP LÝ CỦA BÁO CÁO KIỂM TOÁN	5
1.1 Lý luận chung về hoạt động kiểm toán.....	5
1.2 Báo cáo kiểm toán và giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán	17
1.3 Giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán theo thông lệ quốc tế	24
Chương 2: THỰC TRẠNG HOẠT ĐỘNG KIỂM TOÁN VÀ PHÁP LUẬT VỀ BÁO CÁO KIỂM TOÁN Ở VIỆT NAM HIỆN NAY	28
2.1 Thực trạng các quy định pháp luật về báo cáo kiểm toán ở Việt Nam hiện nay	28
2.2 Thực tiễn hoạt động và sử dụng báo cáo kiểm toán ở Việt Nam hiện nay	33
Chương 3: PHƯƠNG HƯỚNG VÀ GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN PHÁP LUẬT VỀ BÁO CÁO KIỂM TOÁN Ở VIỆT NAM HIỆN NAY	47
3.1 Phương hướng hoàn thiện	48
3.2 Giải pháp hoàn thiện	48
KẾT LUẬN	68
TÀI LIỆU THAM KHẢO	69

DANH MỤC CÁC CHỮ VIẾT TẮT

Luật KTĐL	Luật kiểm toán số 67/2011/QH12 ban hành ngày 29 tháng 3 năm 2011
KTV	Kiểm toán viên hoặc kiểm toán viên hành nghề
IFAC	International Federation Accountant Committee

MỞ ĐẦU

1. Tính cấp thiết của đề tài

Hoạt động kiểm toán độc lập ở Việt Nam đã và đang có sự phát triển nhanh chóng, các Công ty kiểm toán hàng đầu thế giới (Big four) đều có mặt và hoạt động tại Việt Nam. Các chủ thể tham gia kiểm toán cũng hết sức đa dạng, không chỉ ở các doanh nghiệp FDI như trước đây mà hoạt động kiểm toán dần đã trở thành nhu cầu trong công tác quản lý của mỗi doanh nghiệp với các quy mô, thuộc các thành phần kinh tế khác nhau. Cùng với sự gia tăng nhu cầu về kiểm toán của xã hội, các cơ quan chức năng cũng đã có những thành tựu vượt bậc trong công tác đảm bảo môi trường pháp lý cho hoạt động kiểm toán đó là việc ban hành Luật kiểm toán độc lập, hệ thống các chuẩn mực kiểm toán đáp ứng tốt các yêu cầu hội nhập và hàng loạt các văn bản pháp lý có liên quan đến hoạt động kiểm toán nói chung và kiểm soát, thúc đẩy hoạt động kiểm toán nói riêng. Đặc biệt là với việc trở thành thành viên liên kết của Hiệp hội kế toán quốc tế (IFAC) từ tháng 11/2015 đã khẳng định sự phát triển và thừa nhận quốc tế đối với tổ chức nghề nghiệp kiểm toán của nước ta. Tuy nhiên trên thực tế việc hiểu và sử dụng kết quả kiểm toán của các đối tượng sử dụng thông tin được kiểm toán cũng như trách nhiệm giải trình của kiểm toán viên đối với ý kiến của mình vẫn còn hạn chế, thực tế đó phản ánh thực trạng công tác kiểm toán nhiều khi chỉ là hình thức hoặc thủ tục theo qui định của pháp luật. Một trong những nguyên nhân dẫn đến thực trạng này là do chưa có sự nhận thức đầy đủ về tính pháp lý của ý kiến của kiểm toán viên và các chế tài đảm bảo giá trị pháp lý đó. Trước thực tế đó, việc nghiên cứu làm sáng tỏ giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán cả về mặt lý luận và những đánh giá thực trạng trong việc đảm bảo giá trị pháp lý đó là hết sức cần thiết. Do vậy việc nghiên cứu đề tài “ Giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán” là đề tài có ý nghĩa lớn về lý luận và thực tiễn.

2. Tình hình nghiên cứu đề tài

Để có thông tin đánh giá về kết quả đã nghiên cứu về báo cáo kiểm toán tại Việt Nam nói chung và giá trị pháp lý của Báo cáo kiểm toán nói riêng, tác giả tiến hành khảo sát (trao đổi trực tiếp với các giảng viên ở khoa giảng dạy về kiểm toán tại một

số trường đại học lớn ở VN và Hội kiểm toán viên hành nghề tại Việt Nam) đồng thời tìm kiếm trên mạng Internet với các từ khoá “Báo cáo kiểm toán”; “giá trị pháp lý của báo kiểm toán”

Các cơ sở nghiên cứu và đào tạo về kiểm toán đã được khảo sát gồm:

1. Trường Đại học Kinh tế quốc dân –Viện Kế toán, kiểm toán
2. Học viện Tài chính
3. Đại học Huế
4. Đại học kinh tế TP HCM
5. Đại học Thương mại Hà Nội
6. Đại học Ngoại Thương
7. Hội kiểm toán viên hành nghề Việt Nam (VACPA)

Qua nội dung trao đổi với các cán bộ làm công tác giảng dạy và phụ trách trực tiếp môn kiểm toán đều được xác nhận rằng chưa có các đề tài thuộc hệ đào tạo cử nhân, luận văn bậc cao học hoặc luận án tiến sỹ nghiên cứu về Báo cáo kiểm toán hoặc Giá trị pháp lý của Báo cáo kiểm toán. Đồng thời cũng chưa có các đề tài khoa học ở cấp khoa, cấp trường cũng như cấp bộ nào về Báo cáo kiểm toán hoặc giá trị pháp lý của Báo cáo kiểm toán được thông qua và công bố.

Tại Hội kiểm toán viên hành nghề Việt Nam (VACPA) cũng chưa ghi nhận có công trình nghiên cứu chính thức nào được thông qua nghiên cứu về Báo cáo kiểm toán.

Tìm kiếm trên Internet với các từ khoá như nêu trên cũng chưa có đề tài nào có tên tương tự được tìm thấy.

3. Mục đích và nhiệm vụ nghiên cứu

Mục đích của Luận văn nhằm làm sáng tỏ những vấn đề lý luận về giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán; phân tích, đánh giá thực trạng các quy định pháp luật về giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán theo pháp luật Việt Nam; để từ đó đề xuất các phương hướng và giải pháp hoàn thiện các quy định pháp luật giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán ở nước ta hiện nay.

Để thực hiện mục tiêu trên, Luận văn có các nhiệm vụ cụ thể sau:

- Nghiên cứu những vấn đề lý luận về giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán;

- Phân tích, đánh giá thực trạng pháp luật về giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán theo pháp luật Việt Nam;

- Phân tích, đánh giá thực tiễn áp dụng các quy định pháp luật về giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán ở Việt Nam;

- Đề xuất các giải pháp hoàn thiện pháp luật về giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán ở Việt Nam hiện nay

4. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu

Đề tài “Giá trị pháp lý của Báo cáo kiểm toán” có đối tượng nghiên cứu là báo cáo kiểm toán của kiểm toán viên độc lập trong hoạt động kiểm toán độc lập tại Việt Nam. Hoạt động kiểm toán chủ yếu được đề cập đến là kiểm toán báo cáo tài chính, từ đó mở rộng ra các đối tượng kiểm toán khác làm sáng tỏ về giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán nói chung về các phương diện lý luận cũng như thực tiễn, bao gồm các dấu hiệu nhận diện và cơ sở đánh giá về giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán.

5. Phương pháp luận và phương pháp nghiên cứu

Trên cơ sở phương pháp luận của phép biện chứng duy vật, để làm sáng tỏ các luận điểm của đề tài, tác giả tiến hành thu thập và xử lý thông tin, tài liệu dựa trên phương pháp tổng hợp và phân tích trong suốt quá trình nghiên cứu. Trên cơ sở các thông tin có được từ thực tiễn hoạt động kiểm toán của tác giả, kết hợp với kết quả khảo sát, so sánh, đối chiếu với các qui định của pháp luật theo các giai đoạn và thời kỳ khác nhau, tác giả tổng hợp và hệ thống hoá theo các tiêu chí phù hợp với mục đích nghiên cứu.

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

- Luận văn hệ thống và đưa ra quan điểm về giá trị pháp lý của Báo cáo kiểm toán bao gồm các dấu hiệu nhận diện và tiêu chí đánh giá về giá trị pháp lý của Báo cáo kiểm toán

- Đánh giá thực trạng về giá trị pháp lý của Báo cáo kiểm toán thông qua thực trạng sử dụng báo cáo kiểm toán trong các hoạt động quản lý điều hành của các cơ quan chức năng của nhà nước và trong việc xử lý các mối quan hệ kinh tế trong nội bộ và giữa các tổ chức kinh tế.

- Đưa ra các kiến nghị nhằm đảm bảo và nâng cao giá trị pháp lý của Báo cáo kiểm toán

7. Cơ cấu của luận văn

Ngoài phần mở đầu và kết luận, Luận văn được kết cấu thành 3 chương.

Chương 1: Những vấn đề lý luận về kiểm toán và giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán

Chương 2: Thực trạng hoạt động kiểm toán và pháp luật về báo cáo kiểm toán ở Việt Nam hiện nay

Chương 3: Phương hướng và giải pháp hoàn thiện pháp luật về báo cáo kiểm toán ở Việt nam hiện nay.

Chương 1

NHỮNG VẤN ĐỀ LÝ LUẬN VỀ KIỂM TOÁN VÀ GIÁ TRỊ PHÁP LÝ CỦA BÁO CÁO KIỂM TOÁN

1.1 Lý luận chung về hoạt động kiểm toán

1.1.1 Bản chất và đặc điểm của kiểm toán

Kiểm toán độc lập xuất hiện và phát triển cùng với sự phát triển của nền kinh tế thị trường. Với các số liệu được nghiên cứu tại Mỹ [34, Tr 15] cho thấy kiểm toán tồn tại trước khi có các qui định pháp lý bắt buộc kiểm toán và nhu cầu về kiểm toán xuất phát từ yêu cầu của thị trường. Ở Việt Nam, trước năm 1975 đã có hoạt động kiểm toán, tuy nhiên sau đó các phòng kiểm toán này rút khỏi nước ta và mãi đến những năm đầu thập niên 90 của thế kỷ XX hoạt động kiểm toán mới xuất hiện trở lại khi nền kinh tế nước ta chuyển đổi sang nền kinh tế thị trường.

Mục đích của kiểm toán

Các thông tin tài chính có độ tin cậy, chính xác và trung thực là hết sức cần thiết và có ý nghĩa quan trọng đối với các chủ thể trong hoạt động kinh tế. Kiểm toán độc lập hình thành chính là nhằm đáp ứng nhu cầu này của nền kinh tế. Theo luật KTĐL số 67/2011/QH12, tại điều 4 qui định “Hoạt động kiểm toán độc lập nhằm góp phần công khai, minh bạch thông tin kinh tế, tài chính của đơn vị được kiểm toán và doanh nghiệp, tổ chức khác; làm lành mạnh môi trường đầu tư; thực hành tiết kiệm, chống lãng phí, phòng, chống tham nhũng; phát hiện và ngăn chặn vi phạm pháp luật; nâng cao hiệu lực, hiệu quả quản lý, điều hành kinh tế, tài chính của Nhà nước và hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp” [26]. Thực hiện được mục đích này, kiểm toán phải mang lại sự thoả mãn cho những người sử dụng kết quả kiểm toán sự tin cậy, mức độ trung thực của các thông tin tài chính mà họ được cung cấp. Do vậy có thể thấy mục đích của kiểm toán là cung cấp sự đảm bảo cho bên thứ ba là những người sử dụng các thông tin mà họ được cung cấp có trung thực, hợp lý hay không.

Bản chất của kiểm toán

Thuật ngữ kiểm toán xuất hiện và được sử dụng ở nước ta vào những năm đầu thập niên 90 của thế kỷ XX. Tuy nhiên trên thế giới thuật ngữ kiểm toán nói chung và

hoạt động kiểm toán nói riêng đã xuất hiện từ rất lâu. Tuy vậy điểm xuất phát của kiểm toán đều nằm ở chỗ nó phát sinh cùng với cơ chế thị trường và gắn liền với việc kiểm toán báo cáo tài chính của các công ty. Theo đó các khái niệm về kiểm toán thường đề cập đến hoạt động kiểm toán với đối tượng kiểm toán là báo cáo tài chính. Trong lời mở đầu “Giải thích về chuẩn mực kiểm toán” của Vương quốc Anh nêu định nghĩa về kiểm toán như sau: “Kiểm toán là sự kiểm tra độc lập và là sự bày tỏ ý kiến về bản khai tài chính của một xí nghiệp do một kiểm toán viên được bổ nhiệm để thực hiện những công việc đó theo đúng với bất cứ nghĩa vụ pháp định có liên quan” [22, Tr 34]

Tương tự như vậy, quan điểm trong giáo dục và đào tạo kiểm toán ở Cộng hòa Pháp: “ Kiểm toán là việc nghiên cứu và kiểm tra các tài khoản niên độ của một tổ chức do một người độc lập đủ danh nghĩa gọi là kiểm toán viên tiến hành để khẳng định rằng những tài khoản đó phản ánh đúng đắn tình hình tài chính thực tế, không che dấu sự gian lận và chúng được trình bày theo mẫu chính thức của luật định” [22, Tr 35]

Theo luật Kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12 của Việt Nam thì: “*Kiểm toán độc lập* là việc kiểm toán viên hành nghề, doanh nghiệp kiểm toán, chi nhánh doanh nghiệp kiểm toán nước ngoài tại Việt Nam kiểm tra, đưa ra ý kiến độc lập của mình về báo cáo tài chính và công việc kiểm toán khác theo hợp đồng kiểm toán” [26]

Các khái niệm trên, tuy có cách diễn đạt và từ ngữ khác nhau nhưng đều thống nhất ở các yếu tố cơ bản thể hiện bản chất của kiểm toán như sau:

- Chủ thể của quan hệ kiểm toán: Là những kiểm toán viên thực hiện công việc kiểm toán và tổ chức, đơn vị có thông tin được kiểm toán. Kiểm toán viên được hiểu bao gồm cá nhân kiểm toán viên độc lập có đủ điều kiện theo quy định của pháp luật và doanh nghiệp kiểm toán với vai trò là chủ thể theo quy định của pháp luật trong quan hệ giao dịch với đơn vị có thông tin được kiểm toán.

- Đối tượng kiểm toán: Là các thông tin tài chính dưới dạng các báo cáo tài chính, bản khai tài chính hay các tài khoản số liệu kế toán (gọi chung là thông tin tài chính) hoặc các nội dung khác được kiểm toán.

- Mục tiêu của kiểm toán: Đưa ra ý kiến độc lập của kiểm toán viên về đối tượng kiểm toán. Đối với các đối tượng kiểm toán khác nhau (Báo cáo tài chính hay tính tuân thủ hay tính hiệu quả trong hoạt động) mà ý kiến kiểm toán sẽ có hình thức khác nhau. Tuy nhiên điểm chung của ý kiến kiểm toán là đều là ý kiến độc lập của kiểm toán viên đưa ra dựa trên cơ sở các bằng chứng kiểm toán thu thập được sau khi kết thúc công việc kiểm toán.

Đặc điểm của kiểm toán độc lập

Hoạt động kiểm toán là hoạt động dịch vụ trên cơ sở thoả thuận hợp đồng giữa công ty kiểm toán và khách hàng. Hoạt động kiểm toán có các đặc điểm sau:

- Dịch vụ kiểm toán dựa trên cơ sở hợp đồng giữa doanh nghiệp kiểm toán và khách hàng. Khách hàng kiểm toán có thể là đơn vị có đối tượng kiểm toán đồng thời là người thụ hưởng báo cáo kiểm toán cũng có thể chỉ là người thụ hưởng báo cáo kiểm toán nhưng không phải là đơn vị có đối tượng kiểm toán. Người thụ hưởng báo cáo kiểm toán là người nhận báo cáo kiểm toán từ kiểm toán viên.

- Khách hàng kiểm toán có thể là khách hàng tự nguyện sử dụng dịch vụ kiểm toán xuất phát từ nhu cầu của chính đơn vị đó. Ngoài ra bộ phận lớn khách hàng kiểm toán là các đơn vị thuộc đối tượng bắt buộc kiểm toán theo qui định của pháp luật.

- Kiểm toán viên, doanh nghiệp kiểm toán là các chủ thể phải đáp ứng đầy đủ các tiêu chí theo qui định của pháp luật mới được cung cấp dịch vụ kiểm toán.

- Trong quá trình thực hiện dịch vụ các kiểm toán viên phải độc lập và tuân thủ các qui định của pháp luật về các phương diện cả về qui trình kỹ thuật cũng như các qui định về đạo đức nghề nghiệp.

- Đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán (kết quả dịch vụ kiểm toán) bao gồm khách hàng và bên thứ ba. Do vậy trách nhiệm của kiểm toán viên trong quan hệ kiểm toán bao gồm cả trách nhiệm đối với khách hàng và đối với bên thứ ba.

- Kết quả dịch vụ với hình thức biểu hiện là báo cáo kiểm toán phải được lập, trình bày và công bố theo qui định của pháp luật.

- Giá cả trong giao dịch dịch vụ kiểm toán không tuân theo qui luật giá trị. Giá cả của dịch vụ kiểm toán phụ thuộc rất lớn vào danh tiếng của doanh nghiệp kiểm toán. Để kiểm toán báo cáo tài chính của đơn vị nhất định thì các kiểm toán viên đều phải

thực hiện các bước công việc và qui trình theo qui định của chuẩn mực kiểm toán. Nghĩa là khối lượng công việc tương đối giống nhau. Tuy nhiên giá phí dịch vụ của các đơn vị kiểm toán khác nhau là rất khác nhau và phụ thuộc vào danh tiếng của các doanh nghiệp kiểm toán đó. Doanh nghiệp càng có uy tín, danh tiếng cao nghĩa là độ tin cậy đối với ý kiến kiểm toán càng cao thì giá phí dịch vụ kiểm toán càng cao.

1.1.2 Đối tượng, phạm vi của kiểm toán

a/ Đối tượng kiểm toán

Theo luật Kiểm toán số 67/2001/QH12 thì đối tượng kiểm toán là “*báo cáo tài chính và công việc kiểm toán khác*” [26] Do vậy có thể thấy báo cáo tài chính là đối tượng kiểm toán phổ biến, ngoài ra đối tượng kiểm toán rất đa dạng đa dạng. Về phương diện pháp lý, đối tượng kiểm toán có thể phân loại thành đối tượng kiểm toán bắt buộc và đối tượng kiểm toán khác tùy thuộc nhu cầu. Theo luật Kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12, khoản 1 và khoản 2 Điều 37 qui định:

- ✚ Báo cáo tài chính hàng năm của các tổ chức sau phải được kiểm toán gồm:
 - Doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài;
 - Tổ chức tín dụng được thành lập và hoạt động theo Luật Các tổ chức tín dụng ;
 - Tổ chức tài chính, doanh nghiệp kinh doanh bảo hiểm, doanh nghiệp môi giới bảo hiểm;
 - Công ty đại chúng, tổ chức phát hành và tổ chức kinh doanh chứng khoán;
 - Doanh nghiệp nhà nước, trừ doanh nghiệp nhà nước hoạt động trong lĩnh vực thuộc bí mật nhà nước theo qui định của pháp luật;
 - Doanh nghiệp, tổ chức có vốn góp của Nhà nước;
 - Doanh nghiệp kiểm toán, chi nhánh doanh nghiệp kiểm toán nước ngoài tại Việt Nam
- ✚ Báo cáo quyết toán dự án hoàn thành trong các trường hợp sau phải được kiểm toán:
 - Báo cáo quyết toán dự án hoàn thành của các doanh nghiệp, tổ chức thực hiện dự án quan trọng quốc gia, dự án nhóm A sử dụng vốn nhà nước, trừ dự án trong lĩnh vực bí mật nhà nước theo qui định của pháp luật;
 - Báo cáo quyết toán dự án hoàn thành của các doanh nghiệp, tổ chức có vốn góp nhà nước và dự án sử dụng vốn nhà nước khác do chính phủ qui định.

Theo qui định nói trên thì chính phủ sẽ qui định các trường hợp báo cáo quyết toán dự án hoàn thành của các doanh nghiệp, tổ chức có vốn góp nhà nước và dự án có sử dụng vốn nhà nước.

b/ Phạm vi của kiểm toán

Điều 40 Luật KTĐL qui định phạm vi hoạt động của doanh nghiệp kiểm toán, chi nhánh doanh nghiệp kiểm toán nước ngoài tại Việt Nam được thực hiện các dịch vụ như: Dịch vụ kiểm toán, dịch vụ soát xét báo cáo tài chính, các dịch vụ tư vấn thuế, quản lý, chuyển đổi doanh nghiệp, thẩm định tài sản, bồi dưỡng kiến thức tài chính, các dịch vụ khác liên quan đến tài chính, kế toán... theo qui định của pháp luật.

Điều 30 Luật KTĐL qui định các trường hợp doanh nghiệp kiểm toán, chi nhánh doanh nghiệp kiểm toán nước ngoài tại Việt Nam không được thực hiện kiểm toán như không được đồng thời làm kiểm toán và dịch vụ về kế toán hoặc kiểm toán tại các doanh nghiệp mà người lãnh đạo doanh nghiệp là người có liên quan với người có trách nhiệm quản lý, điều hành doanh nghiệp kiểm toán..... Mục đích của qui định này nhằm tránh xung đột lợi ích làm ảnh hưởng đến sự độc lập của kiểm toán viên.

Điều 19 Luật KTĐL qui định các trường hợp kiểm toán viên hành nghề không được thực hiện kiểm toán. Theo đó KTV không được kiểm toán tại các đơn vị mà người quản lý DN là người có liên quan với KTV hoặc tại các DN mà KTV đang nắm giữ các khoản đầu tư hoặc đang quản lý, kế toán trưởng, ... tại đơn vị đó. Tương tự như điều 30 nói trên, nội dung của điều này nhằm để đảm bảo sự độc lập của Kiểm toán viên trong quá trình kiểm toán.

Như vậy, Luật KTĐL qui định về phạm vi lĩnh vực hoạt động kiểm toán cũng như giới hạn các đối tượng mà Công ty kiểm toán, KTV không được phép thực hiện dịch vụ kiểm toán. Tuy nhiên trong hoạt động kiểm toán cụ thể thì phạm vi công việc trong quá trình thực hiện dịch vụ đó đến đâu và như thế nào là vấn đề cần phải nghiên cứu bởi phạm vi này quyết định đến kết quả dịch vụ và theo đó là ý nghĩa và giá trị của nó.

Để hình thành ý kiến nhận xét về các báo cáo tài chính, KTV phải có được đầy đủ các căn cứ vững chắc hay nói cách khác là phải có đầy đủ các bằng chứng kiểm toán thích hợp. Theo chuẩn mực kiểm toán số 210 – Hợp đồng kiểm toán qui định và

hướng dẫn hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán trong thương tho hợp đồng kiểm toán, theo đó kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải có quyền tiếp cận tới tất cả tài liệu, thông tin có liên quan đến quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính. Trong trường hợp khi thương thảo hợp đồng bị khách hàng yêu cầu giới hạn phạm vi công việc của kiểm toán viên dẫn đến khả năng phải đưa ra ý kiến từ chối, thì kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán không được chấp nhận hợp đồng bị giới hạn đó. Như vậy có thể thấy, luật pháp đã quy định điều kiện để kiểm toán viên có thể thực hiện đầy đủ các công việc chuyên môn theo yêu cầu để thu thập các bằng chứng làm căn cứ cho ý kiến kiểm toán.

Việc xác định phạm vi kiểm toán có ý quan trọng, mà trước hết các đơn vị được kiểm toán cần có những hiểu biết nhất định về kiểm toán, yêu cầu của kiểm toán và việc các kiểm toán viên tiến hành các thủ tục kiểm toán mà họ cho là cần thiết theo đó tạo điều kiện cung cấp đầy đủ cho KTV. Việc các đơn vị được kiểm toán không thực hiện đúng các thoả thuận hợp đồng hoặc từ chối cung cấp những thông tin, bằng chứng cần thiết hay ngăn chặn công việc của KTV đều dẫn đến việc phạm vi kiểm toán bị giới hạn, trong trường hợp này, nếu kiểm toán viên không thể thực hiện được các thủ tục thay thế khác một cách hợp lý, khi đó KTV phải cân nhắc về tính chất, mức độ trọng yếu của vấn đề để đưa ra ý kiến phù hợp. Ý kiến của KTV trong báo cáo kiểm toán sẽ quyết định giá trị sử dụng đối với báo cáo tài chính được kiểm toán.

1.1.3 Địa vị pháp lý của các chủ thể trong hoạt động kiểm toán

Về phương diện quan hệ hợp đồng thì chủ thể trong quan hệ kiểm toán là doanh nghiệp kiểm toán, tuy nhiên báo cáo kiểm toán là báo cáo để công bố ý kiến của KTV, người có năng lực chuyên môn phù hợp và độc lập thực hiện cuộc kiểm toán; trên báo cáo kiểm toán có đồng thời chữ ký của người đại diện công ty kiểm toán và chữ ký của KTV người chịu trách nhiệm về cuộc kiểm toán và đưa ra ý kiến kiểm toán. Theo Luật KTĐL, điều 17 – Quyền của kiểm toán viên hành nghề và điều 18 nghĩa vụ của kiểm toán viên, qui định kiểm toán viên có quyền độc lập về chuyên môn nghiệp vụ, đồng thời kiểm toán viên có nghĩa vụ tuân thủ nguyên tắc hoạt động độc lập. Như vậy có thể thấy, trong hoạt động kiểm toán có các chủ thể gồm: Khách hàng, người sử dụng dịch vụ kiểm toán; doanh nghiệp kiểm toán và kiểm toán viên.

✚ Địa vị pháp lý của khách hàng, người sử dụng dịch vụ kiểm toán

Khách hàng, người sử dụng dịch vụ kiểm toán là một bên, chủ thể ký hợp đồng dịch vụ kiểm toán với doanh nghiệp kiểm toán để tiến hành kiểm toán và đưa ra ý kiến về đối tượng kiểm toán cụ thể nêu trong hợp đồng. Chủ thể này chủ yếu là đơn vị có thông tin được kiểm toán (đơn vị được kiểm toán). Địa vị pháp lý của chủ thể này trong quan hệ kiểm toán khác rất nhiều so với các quan hệ dân sự khác: Cụ thể

- Các chủ thể này thường là đối tượng bắt buộc theo qui định của pháp luật. Việc ký kết hợp đồng kiểm toán để kiểm toán theo đối tượng nhất định là nghĩa vụ pháp lý mà các đối tượng này phải thực hiện. Các chủ thể là đối tượng kiểm toán bắt buộc được qui định tại điều 37 Luật KTĐL hoặc theo qui định tại điều lệ của các công ty.

- Mặc dù là giao dịch dân sự, tuy nhiên chủ thể này thường không có nhiều lựa chọn và điều kiện thương thảo với doanh nghiệp kiểm toán, thậm chí là không có quyền lựa chọn doanh nghiệp kiểm toán để cung cấp dịch vụ cho mình. Đối với các công ty cổ phần, nhiều trường hợp Đại hội đồng cổ đông chỉ định ngay doanh nghiệp kiểm toán, theo đó Ban điều hành doanh nghiệp buộc phải ký hợp đồng kiểm toán với doanh nghiệp kiểm toán đó. Hoặc trong nhiều trường hợp, mặc dù không có chỉ định trực tiếp nhưng doanh nghiệp buộc phải ký hợp đồng với doanh nghiệp kiểm toán theo khuyến nghị của các bên có liên quan như Ngân hàng (trường hợp phải vay vốn) hoặc nhà đối tác trong liên doanh, Quyền, nghĩa vụ và trách nhiệm của chủ thể này được qui định trong Luật KTĐL và trong chuẩn mực kiểm toán (Chuẩn mực kiểm toán số 210). Quyền và nghĩa vụ của đơn vị được kiểm toán được qui định lần lượt tại các điều 38 và điều 39 Luật KTĐL. Chi tiết các quyền và nghĩa vụ của đơn vị được kiểm toán được hướng dẫn trong chuẩn mực kiểm toán số 210. Một trong những nghĩa vụ của đơn vị được kiểm toán là phải có hiểu biết nhất định về kiểm toán; không được có hành vi hạn chế phạm vi các vấn đề kiểm toán (tiếp cận các nguồn thông tin làm bằng chức kiểm toán). Trong quá trình kiểm toán nếu kiểm toán viên thấy rằng phạm vi kiểm toán bị giới hạn bởi đơn vị được kiểm toán thì kiểm toán viên phải xem xét mức độ ảnh hưởng của sự giới hạn này để cân nhắc khả năng từ chối dịch vụ kiểm toán.

Như vậy có thể thấy các khách hàng (đơn vị được kiểm toán) khi ký kết hợp đồng kiểm toán, mặc dù là giao dịch dân sự, tuy nhiên tính tự do, tự nguyện, bình đẳng

trong quan hệ bị ảnh hưởng, chi phối khá nhiều do đặc điểm của hoạt động kiểm toán đó là nhằm bảo vệ lợi ích của bên thứ ba, những người sử dụng báo cáo kiểm toán. Do vậy trách nhiệm và nghĩa vụ của các đối tượng này qui định trong luật KTĐL nhằm đảm bảo cho sự độc lập, khách quan của doanh nghiệp kiểm toán và phạm vi kiểm toán để đưa ra ý kiến kiểm phù hợp nhất.

Địa vị pháp lý của doanh nghiệp kiểm toán

Doanh nghiệp kiểm toán với vai trò là chủ thể tham gia hợp đồng kiểm toán để cung cấp dịch vụ kiểm toán cho các khách hàng. Pháp luật qui định doanh nghiệp kiểm toán và đơn vị được kiểm toán phải ký hợp đồng kiểm toán trước khi thực hiện kiểm toán. Do các đối tượng được kiểm toán có tính bắt buộc, theo đó các doanh nghiệp kiểm toán có vị thế, tư cách của đơn vị kiểm tra và độc lập với đơn vị được kiểm toán mà không bị chi phối bởi quyền “ban phát” công việc của đơn vị được kiểm toán. Các quyền và nghĩa vụ của doanh nghiệp kiểm toán được qui định lần lượt tại các điều 28, điều 29 và điều 30 luật KTĐL. Khi xác lập hợp đồng kiểm toán, doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ theo các qui định và hướng dẫn tại chuẩn mực kiểm toán số 210. Để cung cấp được dịch vụ kiểm toán, doanh nghiệp kiểm toán phải có đầy đủ các qui định được qui định trong luật KTĐL và luật Chứng khoán. Cụ thể

- Doanh nghiệp phải có Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán. Các thủ tục đăng ký, cấp lại, điều chỉnh Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán qui định trong Luật KTĐL và các văn bản hướng dẫn.

- Ngoài việc có Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán, để cung cấp dịch vụ kiểm toán cho các công ty có lợi ích công chúng, doanh nghiệp kiểm toán phải đáp ứng đầy đủ các qui định của Ủy ban chứng khoán nhà nước, Bộ Tài chính và được đưa vào danh sách công bố hàng năm.

- Doanh nghiệp kiểm toán không được kiểm toán đối với các trường hợp nhất định theo qui định tại điều 30 Luật KTĐL. Qui định này nhằm tránh sự xung đột lợi ích, đảm bảo sự độc lập của doanh nghiệp kiểm toán đối với đơn vị được kiểm toán.

- Doanh nghiệp kiểm toán phải từ chối cung cấp dịch vụ kiểm toán nếu trong quá trình thương thảo hợp đồng kiểm toán, xét thấy phạm vi kiểm toán bị giới hạn có

khả năng dẫn đến không thể thu thập được bằng chứng kiểm toán cần thiết cho ý kiến kiểm toán.

- Trong quá trình cung cấp dịch vụ kiểm toán, doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các qui định của pháp luật về kiểm toán độc lập được qui định tại điều 59 luật KTĐL sẽ phải chịu trách nhiệm pháp lý theo qui định tại điều 60 luật KTĐL. Các hình thức xử lý hành vi vi phạm pháp luật về kiểm toán qui định tại điều 60 luật Kiểm toán. Các hình thức xử lý vi phạm bao gồm (a) cảnh cáo; (b) phạt tiền và (c) có thể bị thu hồi Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán. [26]

Địa vị pháp lý của Kiểm toán viên

Kiểm toán viên là người được chỉ định để thực hiện cuộc kiểm toán và là người ký báo cáo kiểm toán cùng với đại diện của doanh nghiệp kiểm toán. Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên có quyền và nghĩa vụ được qui định trong luật KTĐL. Kiểm toán viên được doanh nghiệp kiểm toán bổ nhiệm phụ trách công việc kiểm toán phải là người có đầy đủ các qui định về chứng chỉ kiểm toán viên, giấy chứng nhận đăng ký hành nghề kiểm toán. Ngoài ra, nguyên tắc kiểm toán và các chuẩn mực nghề nghiệp yêu cầu kiểm toán viên phải có hiểu biết chuyên môn phù hợp với lĩnh vực hoạt động của khách hàng. Trong quá trình hành nghề kiểm toán, kiểm toán viên có nghĩa vụ theo qui định tại điều 18 luật KTĐL, các nghĩa vụ này yêu cầu kiểm toán viên phải tuân thủ pháp luật trong quá trình kiểm toán, tuân thủ nguyên tắc độc lập, không được can thiệp vào hoạt động của khách hàng, đơn vị được kiểm toán....., đặc biệt kiểm toán viên phải từ chối thực hiện kiểm toán trong trường hợp khách hàng, đơn vị được kiểm toán có yêu cầu trái với đạo đức nghề nghiệp, yêu cầu về chuyên môn, nghiệp vụ hoặc trái với qui định của pháp luật. ... Luật KTĐL còn qui định kiểm toán viên không được thực hiện kiểm toán đối với các trường hợp cụ thể để đảm bảo tính độc lập và tránh các xung đột về lợi ích làm ảnh hưởng đến ý kiến kiểm toán. Các trường hợp cụ thể qui định tại điều 19 luật KTĐL.

Trường hợp kiểm toán viên có hành vi thuộc các hành vi qui định tại điều 59 Luật KTĐL, khi đó phát sinh trách nhiệm pháp lý của kiểm toán viên. Ngoài các chế tài xử lý đối với hành vi vi phạm pháp luật về kiểm toán độc lập như (a) cảnh cáo, (b) phạt tiền, (c) có thể bị thu hồi 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. Bên cạnh đó, tùy theo tính chất, mức độ vi phạm còn bị truy cứu trách nhiệm hình sự [26].

Như vậy có thể thấy, mặc dù quan hệ kiểm toán là quan hệ kinh tế theo thoả thuận hợp đồng giữa khách hàng, đơn vị được kiểm toán với doanh nghiệp kiểm toán, nhưng các kiểm toán viên, mặc dù là người lao động trong doanh nghiệp kiểm toán vẫn được đảm bảo tính độc lập và tham gia công việc kiểm toán với tư cách như chủ thể của quan hệ bởi các kiểm toán viên phải đảm bảo các qui định của pháp luật và chịu trách nhiệm pháp lý nếu có hành vi vi phạm pháp luật trong hoạt động kiểm toán. Tuy nhiên tư cách chủ thể của kiểm toán viên là thứ phát được hình thành khi doanh nghiệp kiểm toán bỏ nhiệm thực hiện công việc kiểm toán cụ thể.

1.1.4 Điều chỉnh pháp luật về kiểm toán

a/ Nguyên tắc pháp luật

Kiểm toán độc lập là hoạt động dịch vụ trên cơ sở thoả thuận hợp đồng giữa Công ty kiểm toán với khách hàng. Do vậy nguyên tắc pháp luật trong hoạt động kiểm toán tuân theo các nguyên tắc pháp luật của giao dịch dân sự đó là Nguyên tắc tự do, tự nguyện cam kết, thoả thuận; nguyên tắc bình đẳng; nguyên tắc thiện chí, trung thực, nguyên tắc chịu trách nhiệm dân sự; nguyên tắc tuân thủ pháp luật... các nguyên tắc hoạt động của kiểm toán độc lập được qui định tại điều 8 - luật KTĐL như sau [26]:

- Tuân thủ pháp luật và chịu trách nhiệm trước pháp luật về hoạt động nghề nghiệp và báo cáo kiểm toán.

- Tuân thủ chuẩn mực kiểm toán và chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán Việt Nam; đối với công việc kiểm toán theo hợp đồng kiểm toán mà yêu cầu áp dụng chuẩn mực kiểm toán khác thì phải tuân thủ chuẩn mực kiểm toán đó.

- Độc lập, trung thực, khách quan.

- Bảo mật thông tin.

Về nguyên tắc tuân thủ đạo đức nghề nghiệp, đây là nhóm các nguyên tắc có tính đặc thù của hoạt động kiểm toán, quyết định giá trị ứng dụng của báo cáo kiểm toán. Các nguyên tắc này bao gồm:

+ Độc lập: Là nguyên tắc hành nghề cơ bản của KTV. Nguyên tắc này yêu cầu kiểm toán viên trong quá trình kiểm toán phải thực sự không bị chi phối hoặc tác động bởi bất kỳ lợi ích vật chất hoặc tinh thần nào làm ảnh hưởng đến sự trung thực, khách quan và độc lập nghề nghiệp của mình.

+ Tính chính trực: Nguyên tắc này yêu cầu KTV phải thẳng thắn, trung thực trong tất cả các mối quan hệ chuyên môn và kinh doanh.

+ Tính khách quan: Không cho phép sự thiên vị, xung đột lợi ích hoặc bất cứ ảnh hưởng không hợp lý nào chi phối các xét đoán chuyên môn và kinh doanh của mình.

+ Năng lực chuyên môn và tính thận trọng: Thể hiện, duy trì sự hiểu biết và kỹ năng chuyên môn cần thiết nhằm đảm bảo rằng khách hàng hoặc chủ doanh nghiệp được cung cấp dịch vụ chuyên môn có chất lượng dựa trên những kiến thức mới nhất về chuyên môn, pháp luật và kỹ thuật, đồng thời hành động một cách thận trọng và phù hợp với các chuẩn mực nghề nghiệp và kỹ thuật được áp dụng.

+ Tính bí mật: Phải bảo mật thông tin có được từ các mối quan hệ chuyên môn và kinh doanh, vì vậy, không được tiết lộ bất cứ thông tin nào cho bên thứ ba khi chưa được sự đồng ý của bên có thẩm quyền, trừ khi có quyền và nghĩa vụ phải cung cấp thông tin theo yêu cầu của pháp luật hoặc cơ quan quản lý hoặc tổ chức nghề nghiệp, và cũng như không được sử dụng thông tin vì lợi ích cá nhân của kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp hoặc bên thứ ba.

+ Tuân thủ chuẩn mực chuyên môn: Kiểm toán viên phải thực hiện công việc kiểm toán theo những kỹ thuật và chuẩn mực chuyên môn đã qui định trong chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (hoặc chuẩn mực quốc tế được Việt Nam chấp nhận) và các qui định của pháp luật hiện hành.

Các nguyên tắc cơ bản trên chi phối toàn bộ quá trình kiểm toán, trong đó có việc hình thành ý kiến kiểm toán và lập, công bố báo cáo kiểm toán.

b/ Cấu trúc pháp luật về kiểm toán

Do đối tượng kiểm toán rất đa dạng, thuộc nhiều lĩnh vực khác nhau theo đó trong quá trình kiểm toán các kiểm toán viên phải tuân thủ các luật liên quan chi phối đến đối tượng kiểm toán. Do vậy cấu trúc pháp luật về hoạt động kiểm toán có các bộ phận như sau:

Một là, bộ phận pháp luật về chủ thể cung cấp dịch vụ kiểm toán. Theo điều 42 luật Kiểm toán : *“Doanh nghiệp kiểm toán, chi nhánh doanh nghiệp kiểm toán nước ngoài tại Việt Nam thực hiện dịch vụ kiểm toán theo hợp đồng kiểm toán”* [26]. Như vậy, bên cạnh các doanh nghiệp kiểm toán của Việt Nam, thì còn một nhóm chủ thể quan trọng là doanh nghiệp kiểm toán, chi nhánh của doanh nghiệp kiểm toán nước ngoài tại Việt Nam;

Hai là, bộ phận pháp luật về hợp đồng dịch vụ kiểm toán. Ngoài chịu sự chi phối của các quy định pháp luật về hợp đồng trong Bộ luật Dân sự, hợp đồng dịch vụ kiểm toán. Theo đó, pháp luật kiểm toán qui định nguyên tắc, điều kiện, phạm vi, hình thức hoạt động kiểm toán độc lập; quyền, nghĩa vụ của kiểm toán viên hành nghề, doanh nghiệp kiểm toán, chi nhánh doanh nghiệp kiểm toán nước ngoài tại Việt Nam và đơn vị được kiểm toán. Trong luật Kiểm toán, phần chế định về báo cáo kiểm toán gồm 3 điều từ điều 46 đến điều 48 qui định về kết cấu của báo cáo kiểm toán báo cáo tài chính; báo cáo kiểm toán về các công việc kiểm toán khác và ý kiến kiểm toán.

Ba là, bộ phận pháp luật về đối tượng kiểm toán: Pháp luật điều chỉnh đối với hoạt động kiểm toán nói chung và báo cáo kiểm toán nói riêng gồm các ngành luật khác nhau tương ứng với mỗi loại đối tượng kiểm toán. Với đối tượng kiểm toán là các báo cáo tài chính của công ty niêm yết: Luật điều chỉnh là luật chứng khoán, luật thuế, lao động....; với đối tượng kiểm toán là các báo cáo tài chính của tổ chức tín dụng khi đó các luật điều chỉnh là luật ngân hàng, các tổ chức tín dụng.Hay đối tượng kiểm toán là báo cáo quyết toán dự án hoàn thành sẽ chịu sự chi phối của luật đất đai, luật xây dựng..... khi thực hiện kiểm toán, gắn liền mỗi đối tượng kiểm toán cụ thể, kiểm toán viên phải căn cứ vào các qui phạm pháp luật của các ngành luật liên quan làm căn cứ để đánh giá bằng chứng kiểm toán và hình thành ý kiến kiểm toán.

Bốn là, bộ phận pháp luật về báo cáo kiểm toán. Theo đó, báo cáo kiểm toán chính là cơ sở pháp lý để ban hành các quyết định của chủ sở hữu doanh nghiệp, chủ đầu tư hoặc cơ quan quản lý Nhà nước trong các trường hợp cụ thể.

Ngoài các luật như nói trên, cấu trúc pháp luật về kiểm toán còn bao gồm hệ thống các chuẩn mực kiểm toán. Theo Luật KTĐL: *“chuẩn mực kiểm toán là những qui định và hướng dẫn về yêu cầu, nguyên tắc, thủ tục kiểm toán và xử các mối quan hệ phát sinh*

trong quá trình kiểm toán mà các thành viên tham gia cuộc kiểm toán và doanh nghiệp kiểm toán, chi nhánh doanh nghiệp kiểm toán ở nước ngoài tại Việt Nam phải tuân thủ”[26]. Các chuẩn mực kiểm toán của Việt Nam được Bộ Tài chính ban hành dựa trên cơ sở các chuẩn mực quốc tế về kiểm toán.

1.2 Báo cáo kiểm toán và giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán

1.2.1 Khái niệm, đặc điểm, phân loại báo cáo kiểm toán

✚ Khái niệm báo cáo kiểm

Theo Luật KTĐL: “*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*”[26]

Theo Luật KTĐL thì báo cáo kiểm toán phải được lập theo qui định của chuẩn mực kiểm toán và có những nội dung sau:

- 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 chuẩn mực kiểm toán.

Chuẩn mực kiểm toán số 700 – Hình thành ý kiến kiểm toán và báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính [5] qui định về các yêu cầu và hướng dẫn trong việc hình thành ý kiến kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính. Ngoài các nội dung qui định như trong luật Kiểm toán, các nội dung khác trong báo cáo kiểm toán bao gồm: Tên và địa chỉ công ty kiểm toán ; số hiệu báo cáo kiểm toán, tiêu đề báo cáo kiểm toán, gười nhận báo cáo kiểm toán, chữ ký và đóng dấu.

Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính phải được trình bày nhất quán về hình thức và kết cấu, rõ ràng bằng văn bản trong đó nói rõ cơ sở để hình thành ý kiến.

Đối với các đối tượng kiểm toán khác ngoài báo cáo tài chính thì Báo cáo kiểm toán sẽ được lập có nội dung và kết cấu tùy thuộc và từng đối tượng cụ thể những vẫn phải đảm bảo phù hợp với qui định nói trên.

✚ Đặc điểm của báo cáo kiểm toán : Báo cáo kiểm toán là báo cáo bằng văn bản và phải được kiểm toán viên và đại diện của đơn vị kiểm toán ký và đóng dấu. Báo cáo kiểm toán phải được đính kèm với báo cáo được kiểm toán

✚ Phân loại báo cáo kiểm toán

Tùy thuộc vào đối tượng kiểm toán mà mục tiêu kiểm toán được xác định khác nhau theo đó phần ý kiến kiểm toán sẽ được trình bày dưới các dạng khác nhau. Trong hệ thống pháp luật hiện nay chỉ qui định và hướng dẫn cụ thể đối với báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính và báo cáo kiểm toán dự án hoàn hành. Dựa vào ý kiến kiểm toán báo cáo tài chính hướng dẫn tại chuẩn mực kiểm toán số 700 – Hình thành ý kiến kiểm toán và báo cáo kiểm toán báo cáo tài chính và chuẩn mực kiểm toán số 705 – Ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần được phân thành, có thể phân loại thành 4 loại ý kiến như sau:

- Ý kiến chấp nhận toàn phần;
- Ý kiến ngoại trừ;
- Ý kiến từ chối hoặc ý kiến không đưa ra ý kiến;
- Ý kiến không chấp nhận hoặc ý kiến trái ngược.

Chuẩn mực kiểm toán và các qui định pháp lý liên quan hướng dẫn và qui định trong những trường hợp, tình huống nào thì kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến loại nào. Ý nghĩa của từng loại ý kiến trên sẽ quyết định mức độ tin cậy đối với các báo cáo tài chính được kiểm toán.

1.2.2 Giá trị sử dụng của báo cáo kiểm toán

Mục đích của kiểm toán là cung cấp sự đảm bảo cho bên thứ ba về tính trung thực và hợp lý của các thông tin mà họ được cung cấp. Theo khoản 4 điều 7 Luật Kiểm KTĐL [26]: Báo cáo kiểm toán được sử dụng để:

+ 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;

- + Cơ quan nhà nước quản lý điều hành theo chức năng, nhiệm vụ được giao;
- + Đơn vị được kiểm toán phát hiện, xử lý và ngăn ngừa kịp thời sai sót, yếu kém trong hoạt động của đơn vị.

Báo cáo kiểm toán có giá trị sử dụng như trên bởi kiểm toán viên là những người có năng lực chuyên môn phù hợp và độc lập, chịu trách nhiệm pháp lý đối với ý kiến của mình. Theo đó, các đối tượng sử dụng thông tin được kiểm toán, căn cứ vào báo cáo kiểm toán, biết được mức độ trung thực và hợp lý của đối tượng kiểm toán để đưa ra các quyết định quản lý của mình. Bên cạnh mục đích là đưa ý kiến về tính trung thực và hợp lý của đối tượng kiểm toán, trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên nếu phát hiện thấy những hạn chế, yếu kém trong hệ thống kiểm soát nội bộ, hay công tác quản lý của đơn vị được kiểm toán khi đó kiểm toán viên có trách nhiệm báo cáo lại (dưới hình thức thư quản lý) cho ban quản lý của đơn vị được kiểm toán. Dựa vào những khuyến nghị của kiểm toán viên, đơn vị được kiểm toán có thể phát hiện, xử lý và ngăn ngừa những sai sót, yếu kém trong hoạt động của đơn vị mình.

1.2.3 Bản chất pháp lý của báo cáo kiểm

Hiện chưa có tài liệu nào đưa ra khái niệm hay qui định về giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán. Để hiểu về giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán, trước hết cần làm rõ về nội hàm của thuật ngữ giá trị pháp lý của văn bản nói chung.

Trong luật Công chứng 2014 giá trị pháp lý của văn bản công chứng được qui định ngay trong tiêu đề của điều luật. Cụ thể “Điều 5. Giá trị pháp lý của văn bản công chứng [30]

- *Văn bản công chứng có hiệu lực kể từ ngày được công chứng viên ký và đóng dấu của tổ chức hành nghề công chứng.*

- *Hợp đồng, giao dịch được công chứng có hiệu lực thi hành đối với các bên liên quan; trong trường hợp bên có nghĩa vụ không thực hiện nghĩa vụ của mình thì bên kia có quyền yêu cầu Tòa án giải quyết theo quy định của pháp luật, trừ trường hợp các bên tham gia hợp đồng, giao dịch có thỏa thuận khác.*

- *Hợp đồng, giao dịch được công chứng có giá trị chứng cứ; những tình tiết, sự kiện trong hợp đồng, giao dịch được công chứng không phải chứng minh, trừ trường hợp bị Tòa án tuyên bố là vô hiệu.*

- *Bản dịch được công chứng có giá trị sử dụng như giấy tờ, văn bản được dịch”*

Tương tự, trong luật Giao dịch điện tử số 51/2005/QH11 ngày 29/11/2005 tại chương II, giá trị pháp lý của thông điệp dữ liệu được quy định ngay trong tiêu đề của mục đầu tiên của chương II. Cụ thể: “Mục 1 - Giá trị pháp lý của thông điệp dữ liệu”.

[31] Nội dung quy định trong mục này như sau:

Điều 11. *Giá trị pháp lý của thông điệp dữ liệu*

Thông tin trong thông điệp dữ liệu không bị phủ nhận giá trị pháp lý chỉ vì thông tin đó được thể hiện dưới dạng thông điệp dữ liệu.

Điều 12. *Thông điệp dữ liệu có giá trị như văn bản*

Điều 13. *Thông điệp dữ liệu có giá trị như bản gốc*

Điều 14. *Thông điệp dữ liệu có giá trị làm chứng cứ*

.....”

Với nội dung quy định về giá trị pháp lý của văn bản công chứng, thông điệp dữ liệu như trong các văn bản pháp lý nói trên, có thể thấy nội hàm của thuật ngữ “giá trị pháp lý của văn bản” được hiểu là giá trị ứng dụng, sử dụng, áp dụng, thực hiện..... của các văn bản, tài liệu được pháp luật thừa nhận để bên có liên quan xử lý các mối quan hệ phát sinh khi sử dụng, ứng dụng hay thực hiện các văn bản đó. Hay có thể hiểu, **“giá trị pháp lý của văn bản thể hiện hiệu lực của nội dung văn bản được pháp luật bảo vệ đối với các bên có liên quan khi xử lý các mối quan hệ theo chức năng nhiệm vụ hay xác định các quyền và nghĩa vụ của mình”**. Các đặc tính cơ bản của văn bản được coi là có giá trị pháp lý như sau:

- Văn bản được ban hành theo đúng thể thức, trình tự bởi người có thẩm quyền được quy định bởi pháp luật và có hiệu lực áp dụng kể từ ngày ban hành.

- Các hậu quả pháp lý từ việc sử dụng hay sử dụng không đúng với nội dung văn bản sẽ được xử lý theo các quy định của pháp luật. Tức pháp luật bảo hộ các quyền và nghĩa vụ, trách nhiệm của các bên liên quan trong quá trình xử lý các mối quan hệ liên quan đến văn bản đó.

Từ việc xác định nội hàm và các đặc tính cơ bản về tính pháp lý của văn bản, liên hệ với báo cáo kiểm toán, có thể thấy:

a/ Về hình thức báo cáo kiểm toán

Báo cáo kiểm toán là sản phẩm dịch vụ mà doanh nghiệp kiểm toán phải cung cấp cho khách hàng - bên ký hợp đồng kiểm toán trong đó nêu ý kiến của kiểm toán viên về đối tượng kiểm toán. Báo cáo kiểm toán có kết cấu và các nội dung được trình bày theo hình thức nhất quán được qui định tại điều 46 Luật KTĐL và các hướng dẫn cụ thể tại chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700 (VSA 700). Để đưa ra ý kiến kiểm toán, các kiểm toán viên phải dựa trên cơ sở các bằng chứng kiểm toán đầy đủ và thích hợp thu thập được trong quá trình kiểm toán, tuân thủ theo các nguyên tắc và chuẩn mực kiểm toán cũng như quá trình soát xét chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán theo yêu cầu của chuẩn mực kiểm toán.

Báo cáo kiểm toán được kiểm toán viên, người chịu trách nhiệm cuộc kiểm toán , có các điều kiện theo qui định của pháp luật và đại diện của doanh nghiệp kiểm toán cùng ký trên báo cáo kiểm toán. Báo cáo kiểm toán được công bố chính thức sau khi có đầy đủ chữ ký của kiểm toán viên và đại diện doanh nghiệp kiểm toán.

Như vậy có thể thấy, pháp luật qui định cụ thể về hình thức và qui trình ban hành báo cáo kiểm toán. Báo cáo kiểm toán được ban hành bởi những người có đầy đủ các tiêu chuẩn và điều kiện pháp lý nhất định theo qui định của pháp luật.

b/ Hiệu lực của nội dung báo cáo kiểm toán

Yêu cầu đối với ý kiến kiểm toán về từng đối tượng kiểm toán được qui định tại điều 7 Luật KTĐL như sau:

- Đối với 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, qui chế, qui 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 nguồn lực khác của đơn vị được kiểm toán.

Báo cáo kiểm toán phải gắn liền với đối tượng kiểm toán và cung cấp sự tin cậy đối với đối tượng kiểm toán. Kiểm toán viên, doanh nghiệp kiểm toán không bị ràng buộc bởi mục đích sử dụng cũng như đối tượng sử dụng các thông tin được kiểm toán. Mặt khác, các đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán tùy thuộc vào niềm tin của mình

đôi với kiểm toán từ đó có những đánh giá của riêng của mình về những báo cáo/thông tin đã được kiểm toán mà họ được cung cấp. Ý kiến kiểm toán viên trong báo cáo kiểm toán không có tính bắt buộc các đối tượng sử dụng mà chỉ là ý kiến có tính chuyên môn, độc lập và được đưa ra dựa trên cơ sở các bằng chứng kiểm toán thu thập được theo các nguyên tắc, phương pháp và phạm vi đã trình bày trong báo cáo kiểm toán. Do vậy ý kiến kiểm toán có tính tham khảo chứ không có tính pháp lý bắt buộc. Hơn nữa tùy thuộc vào loại ý kiến kiểm toán mà trong báo kiểm toán còn có các đoạn nhấn mạnh, lưu ý hay ngoại trừ, đây là những yếu tố quan trọng có thể ảnh hưởng và cần cân nhắc khi sử dụng các thông tin được kiểm toán. Báo cáo kiểm toán không cung cấp sự bảo đảm tuyệt đối rằng các thông tin đã được kiểm toán là trung thực và hợp lý mà chỉ cung cấp sự đảm bảo về mức độ tin cậy về các thông tin được kiểm toán trên khía cạnh trọng yếu, điều này cũng tương tự như việc các thầy thuốc không bảo hành cho người bệnh khỏi sự chết. (36 tr 31)

Trong hệ thống chuẩn mực kiểm toán Việt Nam đều qui định đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán cần có hiểu biết nhất định về kiểm toán theo đó có thể có những đánh giá, phân tích khi sử dụng các thông tin được kiểm toán.

Mặc dù việc tin và sử dụng báo cáo kiểm toán theo các cách và mức độ khác nhau là quyền của người sử dụng báo cáo kiểm toán và không có qui định bắt buộc các đối tượng sử dụng phải tin dùng báo cáo kiểm toán. Tuy nhiên trong công tác quản lý nhà nước cũng như yêu cầu quản trị của các đơn vị tổ chức trên thực tế lại có các qui định bắt buộc các thông tin, báo cáo trước khi phát hành phải được kiểm toán. Các đơn vị, tổ chức thuộc đối tượng bắt buộc phải kiểm toán được qui định tại điều 37 Luật KTĐL hay trong luật Chứng khoán; trong điều lệ Công ty cổ phần hay các trường hợp mua bán, sáp nhập doanh nghiệp, cổ phần hoá doanh nghiệp. Do vậy có thể thấy, việc qui định đối tượng bắt buộc phải kiểm toán đã tạo ra giá trị pháp lý đối với việc sử dụng báo cáo kiểm toán. Bên cạnh đó, trách nhiệm pháp lý của kiểm toán viên cũng là yếu tố gián tiếp tạo nên giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán. Trách nhiệm pháp lý của kiểm toán viên, doanh nghiệp kiểm toán bao gồm:

- Trách nhiệm của doanh nghiệp kiểm toán đối với khách hàng, đơn vị được kiểm toán: Chính là trách nhiệm hợp đồng theo luật dân sự, Luật KTĐL, chuẩn mực kiểm

toán và sự thoả thuận giữa các bên. Ngoài việc doanh nghiệp kiểm toán phải tiến hành công việc kiểm toán và phát hành báo cáo kiểm toán theo các qui định và hướng dẫn của chuẩn mực kiểm toán, doanh nghiệp kiểm toán còn chịu trách nhiệm với khách hàng khi báo cáo kiểm toán không phản ánh đúng bản chất về đối tượng kiểm toán vì sự thiếu thận trọng, không tuân thủ các qui định của chuẩn mực kiểm toán dẫn đến hậu quả mà khách hàng phải gánh chịu.

- Trách nhiệm của doanh nghiệp kiểm toán, kiểm toán viên đối với bên thứ ba, những người sử dụng báo cáo kiểm toán: Theo khoản 12 điều 29 Luật KTĐL, doanh nghiệp kiểm toán chịu trách nhiệm với người sử dụng kết quả kiểm toán của đơn vị được kiểm toán khi người sử dụng kết quả kiểm toán:

+ Có lợi ích liên quan trực tiếp đến kết quả kiểm toán của đơn vị được kiểm toán tại ngày kí báo cáo kiểm toán

+ Có hiểu biết hợp lý về báo cáo tài chính và cơ sở lập báo cáo tài chính là các chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán và các qui định khác của pháp luật

+ Đã sử dụng một cách thận trọng thông tin trên báo cáo tài chính đã kiểm toán.

Nghĩa là khi người sử dụng báo cáo kiểm toán trong các điều kiện trên, vì đã sử dụng báo cáo kiểm toán dẫn đến bị thiệt hại, khi đó doanh nghiệp kiểm toán, kiểm toán viên phải chịu trách nhiệm đối với các đối tượng này về các thiệt hại từ việc sử dụng báo cáo kiểm toán.

- Ngoài trách nhiệm đối với khách hàng và người thứ ba, những đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán như nêu trên, doanh nghiệp kiểm toán, kiểm toán viên nếu có các hành vi vi phạm trong lĩnh vực kiểm toán sẽ bị xử lý theo qui định của pháp luật. Các hành vi vi phạm và hình thức xử lý được qui định tại điều 59, điều 60 và điều 61 Luật KTĐL.

Như vậy có thể thấy, nội dung của báo cáo kiểm toán cũng như các qui định pháp lý không bắt buộc các đối tượng có liên quan phải thực hiện theo nội dung của báo cáo kiểm toán, tuy nhiên với đặc điểm pháp lý của hoạt động kiểm toán, đặc biệt là việc qui định các trường hợp bắt buộc phải kiểm toán cũng như trách nhiệm pháp lý của kiểm toán viên, doanh nghiệp kiểm toán đã tạo cho báo cáo kiểm toán có ý nghĩa lớn và có giá trị pháp lý gián tiếp cho các đối tượng liên quan.

Tóm lại, qua các nội dung phân tích như trên cho thấy bản chất pháp lý của báo cáo kiểm toán thể hiện qua hai phương diện:

✚ Về mặt hình thức, danh nghĩa báo cáo kiểm toán không có giá trị pháp lý, báo cáo kiểm toán không phải là văn bản qui phạm pháp luật; không có qui định pháp lý qui định rằng các đối tượng có liên quan đến việc sử dụng các thông tin được kiểm toán phải sử dụng ý kiến kiểm toán theo cách này hay cách khác. Việc sử dụng ý kiến kiểm toán tùy thuộc vào từng đối tượng sử dụng cụ thể dựa theo niềm tin của họ đối với kiểm toán bởi báo cáo kiểm toán chỉ là kênh thông tin tin cậy trong việc đánh giá mức độ trung thực, hợp lý của các báo cáo được kiểm toán.

✚ Về mặt nội dung và thực tế: Báo cáo kiểm toán có ý nghĩa và bản chất pháp lý rất lớn. Việc qui định các đối tượng bắt buộc phải kiểm toán đồng nghĩa với việc kết quả kiểm toán/báo cáo kiểm toán cho các đối tượng này phải được xử dụng như là căn cứ pháp lý để các bên xử lý các mối quan hệ có liên quan. Hơn nữa việc xác định trách nhiệm pháp lý của kiểm toán viên/doanh nghiệp kiểm toán cũng tạo nên giá trị pháp lý gián tiếp của báo cáo kiểm toán.

1.3 Giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán theo thông lệ quốc

Trong quá trình hội nhập, hoạt động tài chính, kế toán và kiểm toán là những lĩnh vực ở nước được xác định ưu tiên và cần đi trước một bước. Đến nay hoạt động kiểm toán ở Việt Nam nói riêng và kế toán, tài chính nói chung đã có sự hội nhập sâu rộng với quốc tế. Ngay từ những ngày đầu khi xây dựng hành lang pháp lý cho hoạt động kiểm toán tại Việt Nam, chúng ta đã lựa chọn phương pháp tiếp cận là áp dụng hệ thống chuẩn mực quốc tế. Theo quyết định số 38/2000/QĐ-BTC ngày 14/3/2000 đã xác định nguyên tắc xây dựng chuẩn mực kế toán và chuẩn mực kiểm toán Việt Nam dựa trên cơ sở các chuẩn mực quốc tế về kế toán và chuẩn mực quốc tế về kiểm toán do Liên đoàn kế toán quốc tế (IFAC) công bố. Do vậy toàn bộ hệ thống chuẩn mực kiểm toán Việt Nam hiện nay đều được biên soạn dựa trên hệ thống chuẩn mực quốc tế về kiểm toán, ngoại trừ chuẩn mực kiểm toán số 1000 – Kiểm toán báo cáo quyết toán dự án hoàn thành. Theo đó hệ thống chuẩn mực kiểm toán Việt Nam về cơ bản là tương đồng, phù hợp với chuẩn mực kiểm toán quốc tế. Do vậy mọi qui trình nghiệp vụ, các qui định và yêu cầu đối với quá trình kiểm toán cũng như hình thành ý kiến

kiểm toán, các loại ý kiến kiểm toán đều tương đồng với các chuẩn mực kiểm toán quốc tế. Bên cạnh đó, trong các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam đều qui định, nếu có những nội dung chưa qui định thì áp dụng chuẩn mực kiểm toán quốc tế. Bên cạnh đó hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam cũng tương đồng với chuẩn mực kế toán quốc tế (các chuẩn mực kế toán Việt Nam được biên soạn dựa trên chuẩn mực kế toán quốc tế), theo đó các cơ sở lập và trình bày báo cáo tài chính của Việt Nam cũng tương đồng với cơ sở lập và trình bày báo cáo tài chính quốc tế. Do vậy có thể thấy trong hoạt động kiểm toán báo cáo tài chính giữa Việt Nam và quốc tế có sự tương đồng.

Trong hoạt động nghề nghiệp, chúng ta đã có sự công nhận về chứng chỉ kiểm toán viên của các tổ chức nghề nghiệp nước ngoài. Hiện tại những chứng chỉ kiểm toán do các tổ chức nghề nghiệp của nước ngoài cấp có giá trị chuyển đổi sang chứng chỉ kiểm toán viên tại Việt Nam như chứng chỉ ACCA (Association of Chartered Certified Accountants) của hiệp hội kế toán viên công chứng Anh hoặc CPA (Certified Public Accountant) của hiệp hội kế toán viên công chứng của một số nước như Hoa Kỳ, Úc. Các loại chứng chỉ này hiện nay khá phổ biến tại Việt Nam. Hoặc có nhiều kiểm toán viên là người nước ngoài hành nghề kiểm toán tại Việt Nam. Ngược lại cũng có nhiều người Việt Nam đang hành nghề kiểm toán tại Việt Nam sang nước ngoài hành nghề kiểm toán theo các chương trình trao đổi giữa các công ty kiểm toán là thành viên của tổ chức kiểm toán quốc tế. Điều này cho thấy sự tương đồng về các qui định pháp lý trong hoạt động kiểm toán của Việt Nam với quốc tế.

Vì việc hình thành ý kiến kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán phải tuân thủ các chuẩn mực kiểm toán và giữa chuẩn mực kiểm toán của Việt Nam và các chuẩn mực quốc tế về kiểm toán có sự tương đồng. Do vậy các báo cáo kiểm toán này đều cung cấp cho người sử dụng ở Việt Nam hay nước ngoài cách hiểu tương đối thống nhất dựa trên cơ sở hiểu biết chung về các qui định pháp lý đối với báo cáo kiểm toán.

Tuy nhiên trong quản lý nhà nước đối với hoạt động kiểm toán có sự khác biệt giữa một số quốc gia. Tại Anh, Mỹ việc qui định về báo cáo tài chính và kiểm toán được qui định cụ thể trong 1 chương của Luật Công ty; Tại Liên bang Nga có Luật Kiểm toán được Hội đồng Liên bang phê duyệt từ năm 2001. Ở Nhật, Trung Quốc, Hàn Quốc, Singapore đều có Luật Kế toán viên công chứng trong đó đều có các qui

định chung về các qui tắc hoạt động của các kế toán viên công chứng. Luật Kiểm toán viên công chứng của Trung Quốc được ban hành nhằm qui định vai trò của kế toán viên công chứng (CPA)- các kiểm toán viên độc lập. Tại Hàn quốc có luật Kiểm toán viên Công chứng ở Việt Nam, luật Kiểm toán độc lập được ban hành năm 2011. Như vậy có thể thấy các ở nhiều nước đều có các qui phạm pháp luật ở cấp độ các điều luật điều chỉnh đối với kiểm toán viên và/hoặc hoạt động kiểm toán. Nhưng một đạo luật riêng điều chỉnh về kiểm toán độc lập như ở Việt Nam thì không nhiều nước ban hành.

Với những đặc điểm về hệ thống pháp lý điều chỉnh đối với hoạt động kiểm toán độc lập như trên, ở các nước (như Việt Nam đang áp dụng mô hình theo thông lệ quốc tế) không đề cập đến khái niệm và xác định về giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán. Hoạt động kiểm toán độc lập là hoạt động dịch vụ trên thị trường, theo đó các qui định về hành lang pháp lý cho hoạt động kiểm toán như hệ thống chuẩn mực, luật kiểm toán hoặc các chế định về kiểm toán trong các luật có liên quan như luật doanh nghiệp, luật chứng khoán.. ; trách nhiệm pháp lý của kiểm toán viên tương là đối thống nhất về nguyên tắc giữa các nước.

Kết luận Chương 1

Hoạt động kiểm toán chính thức xuất hiện tại Việt Nam vào những năm đầu thập niên 90 của thế kỷ XX và đã có bước phát triển nhanh, đóng góp tích cực đối với sự phát triển của nền kinh tế, là cầu nối tạo lập hệ thống thông tin tài chính tin cậy được bảo đảm; cơ chế quản lý hữu hiệu giữa các thành phần kinh tế, giữa nhà nước với doanh nghiệp, thúc đẩy sự minh bạch trong công tác quản lý tài chính tại các doanh nghiệp nói riêng cũng như trên thị trường nói chung.

Công tác xây dựng pháp luật về hoạt động kiểm toán đã đóng vai trò quan trọng trong việc tạo lập hành lang pháp lý và cơ sở cho hoạt động kiểm toán phát triển. Đến nay lĩnh vực kiểm toán của Việt Nam đã có sự hội nhập sâu rộng với quốc tế. Với đặc thù của nền kinh tế thị trường định hướng xã hội chủ nghĩa, chúng ta đã ban hành luật Kiểm toán, đồng thời hệ thống các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam cũng được ban hành dựa trên trên hệ thống hệ thống chuẩn mực kiểm toán quốc tế đã tạo lập khuôn

khổ pháp lý đồng đồng bộ, từ các vấn đề về môi trường đến các qui định, yêu cầu và hướng dẫn cụ thể trong cách xử lý các vấn đề phát sinh trong quá trình kiểm toán mà các kiểm toán viên khi thực hiện dịch vụ phải tuân theo. Do vậy báo cáo kiểm toán, về hình thức, không phải là văn bản qui phạm pháp luật và không có tính bắt buộc các đối tượng có liên quan phải sử dụng. Tuy nhiên về thực tế báo cáo kiểm toán lại có ý nghĩa và có bản chất pháp lý rất lớn xuất phát từ đặc điểm nghề nghiệp và đặc tính pháp lý của hoạt động kiểm toán, trong đó việc qui định các đối tượng bắt buộc phải kiểm toán cũng như xác định trách nhiệm pháp lý của kiểm toán viên đã tạo nên bản chất pháp lý của báo cáo kiểm toán. Với ý nghĩa đó, hoạt động kiểm toán cũng như báo cáo kiểm toán đã được thừa nhận rộng rãi trong đời sống kinh tế, đặc biệt là trong quá trình đổi mới doanh nghiệp và sự phát triển của thị trường chứng khoán, các hoạt động mua bán, sáp nhập doanh nghiệp...

Chương 2

THỰC TRẠNG HOẠT ĐỘNG KIỂM TOÁN VÀ PHÁP LUẬT VỀ BÁO CÁO KIỂM TOÁN Ở VIỆT NAM HIỆN NAY

2.1 Thực trạng các quy định pháp luật về báo cáo kiểm toán ở Việt Nam hiện nay

Báo cáo kiểm toán là hình thức biểu hiện sản phẩm dịch vụ mà kiểm toán viên, doanh nghiệp kiểm toán phải cung cấp cho khách hàng theo thoả thuận hợp đồng kiểm toán. Do vậy các quy định pháp luật về báo cáo kiểm toán bao gồm các quy định pháp luật về hoạt động kiểm toán và các quy định cụ thể về báo cáo kiểm toán.

Sau một thời gian khi hoạt động kiểm toán độc lập chính thức đi vào hoạt động, Chính phủ ban hành Nghị định 07/CP ngày 29/1/1994 về qui chế kiểm toán độc lập trong nền kinh tế quốc dân. Đây là văn bản có tính pháp lý cao nhất ở thời kỳ đó điều chỉnh đối với hoạt động kiểm toán. Nghị định gồm 5 chương, 24 điều. Ngoài các chương qui định chung và chương điều khoản cuối cùng, các chương còn lại qui định về kiểm toán viên, tổ chức kiểm toán và quản lý nhà nước về hoạt động kiểm toán. Liên quan đến báo cáo kiểm toán, trong nội dung Nghị định đã qui định tại điều 8 : *“...sau khi kết thúc công việc kiểm toán, kiểm toán viên phải lập báo cáo kiểm toán, ghi ý kiến nhận xét của mình vào báo cáo kiểm toán và chịu hoàn toàn trách nhiệm về ý kiến đó. Báo cáo kiểm toán phải khách quan, trung thực có chữ ký của kiểm toán viên và phải được lãnh đạo của tổ chức kiểm toán xác nhận, ký tên, đóng dấu”*. [17]

Tiếp theo Nghị định số 07/CP, Bộ Tài chính ban hành Thông tư số 22-TC/CĐKT ngày 19/3/1994 hướng dẫn Nghị định 07/CP về qui chế kiểm toán độc lập trong nền kinh tế quốc dân. Trong phần qui định chung, mục 7 qui định: “Công việc kiểm toán phải thực hiện theo các phương pháp và chuẩn mực kiểm toán hiện hành của Việt Nam và theo các chuẩn mực kiểm toán quốc tế được nhà nước Việt Nam thừa nhận. Khi kết thúc công việc kiểm toán, kiểm toán viên phải lập báo cáo kiểm toán, ghi ý kiến nhận xét của mình vào báo cáo kiểm toán và chịu hoàn toàn trách nhiệm về các ý kiến nhận xét đó” [8]. Báo cáo kiểm toán phải có những nội dung chủ yếu sau đây:

- Tính trung thực, hợp lý của các số liệu trên báo cáo kế toán của đơn vị.

- Tình hình thực hiện công tác kế toán ở đơn vị và việc chấp hành chế độ, thể lệ kế toán.

- Những kiến nghị.

Tuy nhiên đến năm 1999 Bộ Tài chính mới ban hành những chuẩn mực kiểm toán Việt Nam đầu tiên theo quyết định số 120/1999/QĐ-BTC ngày 27/9/1999. Như vậy có thể thấy đến trước thời điểm có hiệu lực của Quyết định số 120/1999/QĐ-BTC (sau 15 ngày kể từ ngày ký QĐ) thì các văn bản pháp lý điều chỉnh hoạt động kiểm toán chỉ bao gồm Nghị định 07/CP và thông tư 22/TT nói trên. Tuy nhiên trong thông tư lại đề cập đến hoạt động kiểm toán tuân theo chuẩn mực kiểm toán Việt Nam hiện hành hoặc chuẩn mực kiểm toán quốc tế được cấp nhận. Trên thực tế không có văn bản nào của Việt Nam thừa nhận những chuẩn mực quốc tế nhưng hoạt động thực tiễn lại cơ bản là dựa trên những văn bản này. Báo cáo kiểm toán do các chi nhánh công ty kiểm toán nước ngoài tại Việt Nam được lập theo mẫu hướng dẫn của công ty ở nước ngoài và về cơ bản là các báo cáo này lập dựa trên các chuẩn mực kiểm toán quốc tế có hiệu lực ở thời điểm đó. Đối với các công ty kiểm toán Việt Nam, do mới thành lập và chưa có văn bản chính thức hướng dẫn nên hoạt động kiểm toán của các công ty này mang nhiều dấu ấn của công tác kiểm tra kế toán. Với những nội dung qui định về báo cáo tại thông tư số 22TC/CĐKT cũng cho thấy nhận thức về hoạt động kiểm toán khi đó quan tâm nhiều đến tình hình thực hiện kế toán tại đơn vị được kiểm toán. Trong giai đoạn này, báo cáo kiểm toán của các công ty kiểm toán Việt Nam lập về cơ bản cũng có kết cấu tương tự nhau và dựa trên cơ sở tham khảo hướng dẫn về báo cáo kiểm toán của chuẩn mực kiểm toán quốc tế. Tuy nhiên trong nội dung báo cáo ở từng phần có những cách trình bày, diễn giải về các cơ sở, căn cứ để đưa ra ý kiến khác nhau. Đặc biệt là việc xác định trong những tình huống nào, cơ sở nào thì đưa ra ý kiến loại gì là không thống nhất và không có hướng dẫn cụ thể. Do vậy ý kiến kiểm toán đưa ra phụ thuộc rất lớn vào khả năng xét đoán cá nhân của kiểm toán viên.

Dấu mốc quan trọng về mặt pháp lý đối với hoạt động kiểm toán đó là việc lần đầu tiên Bộ Tài chính ban hành hệ thống chuẩn mực kiểm toán Việt Nam vào năm 1999. Bốn (4) chuẩn mực kiểm toán Việt Nam đầu tiên được ban hành kèm theo quyết định số 120/1999/QĐ-BTC ngày 27/9/1999 của Bộ trưởng Bộ Tài chính bao gồm:

+ Chuẩn mực số 200 – Mục tiêu và nguyên tắc cơ bản chi phối kiểm toán báo cáo tài chính

+ Chuẩn mực 210 – Hợp đồng kiểm toán

+ Chuẩn mực số 230 – Hồ sơ kiểm toán

+ Chuẩn mực số 700 – Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính

Tiếp sau quyết định trên, Bộ Tài chính tiếp tục ban hành các quyết định số 219/2000/QĐ-BTC ngày 29/12/2000 về việc ban hành 06 chuẩn mực kiểm toán đợt và quyết định số 143/2001/QĐ-BTC ngày 21/12/2001 về việc ban hành 06 chuẩn mực kiểm toán đợt III.

Như vậy, từ khi chuẩn mực kiểm toán số 700 – Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính được ban hành, việc hình thành ý kiến kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán mới thực sự có được sự thống nhất và căn cứ pháp lý để các bên có liên quan cùng hiểu trong việc đưa ra ý kiến và sử dụng ý kiến kiểm toán. Chuẩn mực kiểm toán số 700 đưa ra các nguyên tắc, thủ tục cơ bản và hướng dẫn thể thức áp dụng các nguyên tắc và thủ tục cơ bản đối với nội dung và hình thức của báo cáo kiểm toán do kiểm toán viên và công ty kiểm toán công bố sau khi thực hiện công việc kiểm toán. Chuẩn mực này yêu cầu đơn vị được kiểm toán/khách hàng và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về nguyên tắc và thủ tục lập báo cáo kiểm toán qui định trong chuẩn mực để sử dụng đúng đắn kết quả kiểm toán. Như vậy, chuẩn mực kiểm toán số 700 được ban hành đã tạo cơ sở pháp lý hết sức quan trọng cho hoạt động kiểm toán nói chung cũng như việc hình thành ý kiến kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán nói riêng. Các qui định trong các văn bản pháp lý trước chỉ đưa ra yêu cầu báo cáo kiểm toán phải trung thực, khách quan, và yêu cầu ý kiến kiểm toán phải nêu về tính trung thực, hợp lý của các số liệu kế toán. Tuy nhiên các văn bản này không xác định khi nào các số liệu kế toán được coi là trung thực và hợp lý. Trong chuẩn mực kiểm toán số 700, lần đầu tiên văn bản có tính pháp lý nêu nội hàm của khái niệm trung thực và hợp lý của báo cáo tài chính – đối tượng của kiểm toán, đồng thời cũng đưa ra qui định và hướng dẫn trong quá trình hình thành ý kiến kiểm toán đối với từng loại ý kiến.

Cùng với sự ra đời của luật Kế toán năm 2003 và những thay đổi trong thực tiễn hoạt động của nền kinh tế đã đặt ra yêu cầu cần điều chỉnh các quy định về hoạt động kiểm toán. Trong điều kiện đó, chính phủ đã ban hành nghị định số 105/2004/NĐ-CP ngày 30/3/2004 về kiểm toán độc lập thay thế cho nghị định 07-CP trước đây. Nghị định 105/2004/NĐ-CP có phạm vi, đối tượng điều chỉnh tương tự nghị định 07-CP bao gồm những quy định chung và các quy định về: kiểm toán viên, doanh nghiệp kiểm toán và quản lý nhà nước về hoạt động kiểm toán. Ngoài ra trong nghị định 105/2004/NĐ-CP có bổ sung quy định về khen thưởng, kỷ luật. Mặc dù phạm vi và đối tượng điều chỉnh của nghị định 105/2004/NĐ-CP không khác so với nghị định 07-CP, tuy nhiên có nhiều nội dung chi tiết trong các chương được điều chỉnh, bổ sung. Qui phạm về báo cáo kiểm toán cũng được tách riêng thành một điều (điều 29) trong chương về doanh nghiệp kiểm toán. Qui phạm về báo cáo kiểm toán chỉ quy định về yêu cầu đối với báo cáo kiểm toán phải độc lập, khách quan, trung thực, có chữ ký của kiểm toán viên hành nghề và của người đại diện theo pháp luật hoặc uỷ quyền của doanh nghiệp kiểm toán, đồng thời quy định về yêu cầu cụ thể về người ký báo cáo kiểm toán trong trường hợp dịch vụ kiểm toán được cung cấp bởi tổ chức kiểm toán nước ngoài. Mặc dù nghị định 105/2004/NĐ-CP cũng như thông tư số 64/2004/TT-BTC ngày 29/6/2004 hướng dẫn nghị định 105/2004/NĐ-CP được ban hành sau so với bộ chuẩn mực kiểm toán, tuy nhiên trong phần quy định về báo cáo kiểm toán không có chỉ dẫn nào quy định về việc báo cáo kiểm toán phải tuân thủ theo các chuẩn mực kiểm toán. Tuy nhiên trong thông tư 64/2004/TT-BTC có quy định mới đó là kiểm toán viên chuyên nghiệp không được ký báo cáo kiểm toán quá 3 năm liên tiếp cho một đối tượng khách hàng. Quy định này nhằm đảm bảo hơn về tính độc lập của kiểm toán viên.

Nhằm tạo lập khung pháp lý cao nhất cho hoạt động kiểm toán cũng như khắc phục những hạn chế của nghị định 105/2004/NĐ-CP về kiểm toán độc lập, tạo sự thống nhất trong việc áp dụng các quy định có tính khuôn mẫu, nghề nghiệp với những quy định có tính pháp lệnh, hành chính, tạo điều kiện cho dịch vụ kiểm toán phát triển cả về qui mô và chất lượng dịch vụ, luật Kiểm toán đã được Quốc hội khoá XII, kỳ họp thứ 9 thông qua ngày 29/3/2011. Luật Kiểm toán có phạm vi và nội dung điều chỉnh đối với hoạt động kiểm toán rộng hơn nhiều so với các nghị định trước đây. Chế

định về báo cáo kiểm toán được qui định riêng trong mục 2 Luật Kiểm toán, qui những nội dung của báo cáo kiểm toán, đồng thời quy định báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính được lập theo quy định của chuẩn mực kiểm toán. Qui định về việc kiểm toán viên chuyên nghiệp không được ký báo cáo kiểm toán 3 năm liên tiếp cho cùng một đối tượng khách hàng được qui định trực tiếp trong nghị định số 17/2012/NĐ-CP ngày 13/3/2012 qui định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của luật Kiểm toán độc lập. Tóm lại, luật Kiểm toán độc lập và các văn bản dưới luật điều chỉnh về hoạt động kiểm toán độc lập hiện nay đã tạo lập hành lang pháp lý quan trọng và đầy đủ tạo cho hoạt động kiểm toán độc lập, hơn nữa việc luật hoá qui định về việc tuân thủ các chuẩn mực kiểm toán trong quá trình kiểm toán đã góp phần gia tăng độ tin cậy đối với các thông tin tài chính được kiểm toán, hay nói cách khác làm gia tăng giá trị sử dụng của báo cáo kiểm toán.

Hiện nay, theo yêu cầu hội nhập cùng với sự gia tăng các loại hình dịch vụ và sự đa dạng, phức tạp của các giao dịch trong hoạt động kinh tế, năm 2012 Bộ Tài chính đã ban hành thông tư số 214/2012/TT-BTC về việc ban hành hệ thống các chuẩn mực kiểm toán gồm 37 chuẩn mực thay thế cho hệ thống chuẩn mực kiểm toán trước đây. Đến năm Các chuẩn mực kiểm toán mới này được soạn thảo dựa trên nguyên tắc chung trong việc xây dựng chuẩn mực kế toán và kiểm toán. Theo đó các chuẩn mực ban hành đảm bảo sự phù hợp và cập nhật mới nhất của các chuẩn mực quốc tế về kiểm toán được IFAC ban hành. Các chuẩn mực này được đánh số từ CMKT số 200 đến CMKT số 810. Đến năm 2015, Bộ Tài chính tiếp tục ban hành 6 Thông tư vào cùng ngày 8/5/2015 ban hành mới 10 chuẩn mực kiểm toán: gồm Thông tư số 65/2015/TT-BT về việc ban hành các chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ soát xét; Thông tư số 66/2015/TT-BTC về việc ban hành các chuẩn mực Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo khác; Thông tư số 67/2015/TT-BTC về việc ban hành chuẩn mực kiểm toán Việt Nam về kiểm toán báo cáo quyết toán dự án hoàn thành; Thông tư số 68/2015/TT-BTC về việc ban hành các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam về dịch vụ liên quan; Thông tư số 69/2015/TT-BTC về việc ban hành Khuôn khổ Việt Nam về hợp đồng dịch vụ đảm bảo; Thông tư số 70/2015/TT-BTC về việc ban hành chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán

Như vậy, đến thời điểm hiện tại, các quy định pháp lý đối với hoạt động kiểm toán nói chung và báo cáo kiểm toán nói riêng hiện nay ở Việt Nam đã được ban hành ở cấp độ pháp lý cao nhất là Luật kiểm toán, tiếp đến các nghị định, thông tư, quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành luật; đặc biệt là hệ thống các chuẩn mực kiểm toán được ban hành đã cập nhật những thay đổi và phù hợp với chuẩn mực quốc tế về kiểm toán đã đáp ứng toàn diện các mặt, yêu cầu của hoạt động kiểm toán hiện nay.

2.2 Thực tiễn hoạt động và sử dụng báo cáo kiểm toán ở Việt Nam hiện nay.

2.2.1 Kết quả hoạt động của kiểm toán độc lập đến nay

Năm 1991, thị trường dịch vụ kiểm toán được hình thành, với việc thành lập hai công ty kiểm toán đầu tiên trực thuộc Bộ Tài chính là VACO (Deloitte ngày nay) và AASC trước đòi hỏi của công cuộc đổi mới, thu hút dòng vốn đầu tư nước ngoài. Thị trường kiểm toán ở Việt Nam hiện nay đã có sự tham gia của đầy đủ các doanh nghiệp kiểm toán hàng đầu thế giới (Deloitte, KPMG, E&Y, PwC). 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. Số doanh nghiệp kiểm toán hiện nay thấp hơn số lượng các doanh nghiệp kiểm toán giai đoạn những năm 2007 – 2008 do quá trình thanh lọc của thị trường. Các công ty hoạt động yếu kém hoặc qui mô nhỏ đã buộc phải cơ cấu lại theo hướng sáp nhập mới có thể đáp ứng được các yêu cầu ngày càng cao của thị trường cả về phương diện pháp lý cũng như thực tế hoạt động. Số liệu cập nhật của tổ chức nghề nghiệp kiểm toán cũng cho biết, năm 2014, tổng doanh thu toàn thị trường đạt 4.583 tỷ đồng; trong đó, mảng dịch vụ chính yếu của khối công ty kiểm toán là dịch vụ kiểm toán và soát xét báo cáo tài chính là 2.329,76 tỷ đồng, chiếm khoảng 50% cơ cấu doanh thu toàn ngành.

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, CTCK, công ty bảo hiểm, ngân hàng, doanh nghiệp 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.

Là lĩnh vực hoạt động chuyên môn sâu, đòi hỏi những quy tắc, chuẩn mực nghề

ngành hết sức chặt chẽ, đến nay hành lang pháp lý cho hoạt động kiểm toán của Việt Nam đến nay đã tuân thủ các thông lệ, chuẩn mực của quốc tế, gồm Luật Kiểm toán độc lập, nghị định hướng dẫn, hệ thống chuẩn mực kiểm toán và chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp.

Về chất lượng kiểm toán và kiểm soát chất lượng kiểm toán, có thể đánh giá là hoạt động kiểm toán Việt Nam đã có bước tiến lớn, chất lượng kiểm toán được nâng cao song hành cùng sự minh bạch của nền kinh tế. Việc kiểm soát chất lượng kiểm toán hiện nay đã được Bộ Tài chính ủy quyền một phần cho Hội Kiểm toán viên hành nghề Việt Nam thực hiện, phía Ủy ban Chứng khoán thực hiện theo cơ chế phối hợp khi cần kiểm tra chất lượng cuộc kiểm toán theo yêu cầu quản lý. Từ năm 2014, với Quy chế chấp thuận kiểm toán công ty trên thị trường chứng khoán theo Thông tư 183/2013/TT - BTC, việc kiểm soát chất lượng các công ty kiểm toán tổ chức trong lĩnh vực chứng khoán thuộc thẩm quyền của Ủy ban Chứng khoán Nhà nước. Hàng năm, Bộ Tài chính đều tổ chức các đoàn kiểm tra chất lượng dịch vụ, nhưng việc kiểm tra chỉ thực hiện trên một số công ty và chủ yếu là thực hiện với các công ty có quy mô nhỏ trên thị trường. Tuy nhiên việc tổ chức định kỳ ba năm một lần với một doanh nghiệp kiểm toán theo quy định hiện nay cũng là rất khó. Nguyên nhân của hạn chế này là do là bộ máy nhân sự của Bộ Tài chính còn rất mỏng, không thể đáp ứng được yêu cầu quản lý, giám sát khi khối lượng công việc soạn thảo chính sách, chế độ cho lĩnh vực kế toán, kiểm toán quá lớn. Về phía Ủy ban Chứng khoán Nhà nước, kể từ thời điểm được chuyển giao chức năng kiểm soát chất lượng dịch vụ của khối công ty kiểm toán tổ chức niêm yết, công ty đại chúng, trong năm 2014, cơ quan này đã kiểm tra 5 công ty, năm 2015 kiểm tra 6 công ty và dự kiến trong năm 2016 sẽ kiểm tra 17 công ty.

Việc xảy ra các thông tin bất ngờ về kết quả kinh doanh của các công ty đã được kiểm toán trước đây cũng như mới đây đối với một số các công ty, tập đoàn (Vinanshin; DVD, CTCP Y tế Việt Nhật, Tập đoàn Đại Dương, Gỗ Trường Thành và một số ngân hàng 0 đồng...) cho thấy vẫn tồn tại một dấu hỏi lớn về chất lượng và sự liên đới trách nhiệm của doanh nghiệp kiểm toán mà các vấn đề pháp lý, công tác quản lý cần phải tiếp tục xem xét và làm rõ trong hoạt động kiểm soát chất lượng của hoạt động kiểm toán trong thời gian tới.

2.2.2 Đánh giá về môi trường pháp lý của hoạt động kiểm toán hiện nay

Việt Nam là một trong số ít nước trên thế giới có luật KTĐL, đồng thời chuẩn mực kiểm toán do Bộ Tài chính ban hành điều này cho thấy sự quan tâm của nhà nước và xã hội đối với hoạt động kiểm toán là rất lớn nhằm đảm bảo môi trường pháp lý cho hoạt động kiểm toán qua đó góp phần công khai, minh bạch thông tin kinh tế, tài chính của đơn vị được kiểm toán và doanh nghiệp, tổ chức khác; làm lành mạnh môi trường đầu tư; thực hành tiết kiệm chống lãng phí, phòng, chống tham nhũng; phát hiện và ngăn chặn vi phạm pháp luật; nâng cao hiệu lực, hiệu quả quản lý, điều hành kinh tế, tài chính của Nhà nước và hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp. Luật KTĐL ra đời là bước tiến quan trọng, nâng tầm và ý nghĩa của hoạt động kiểm toán trong nền kinh tế. Mặt khác hệ thống các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam được xây dựng, ban hành và cập nhật dựa trên cơ sở hệ thống chuẩn mực Quốc tế về kiểm toán cho thấy hệ thống cơ sở, nền tảng cả về phương diện pháp lý lẫn phương diện nghiệp vụ cho hoạt động kiểm toán hiện nay có tính toàn diện, đồng bộ cao. Môi trường pháp lý đảm bảo cho hoạt động kiểm toán cũng chính là môi trường và nền tảng cơ bản cho sự đảm bảo giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán. Các văn bản qui phạm pháp luật hiện có hiệu lực chi phối đối với hoạt động kiểm toán gồm:

- Luật KTĐL là văn bản có giá trị pháp lý cao nhất điều chỉnh đối với hoạt động kiểm toán. Luật qui định nguyên tắc, điều kiện, phạm vi, hình thức hoạt động kiểm toán độc lập; quyền và nghĩa vụ của KTV hành nghề, doanh nghiệp kiểm toán và đơn vị được kiểm toán. Chế định về báo cáo kiểm toán được qui định riêng tại mục 2, chương V Luật Kiểm toán. Ngoài các qui định về các nội dung cơ bản của báo cáo kiểm toán, một trong các nội dung quan trọng trong chế định báo cáo kiểm toán đó là việc qui định báo cáo kiểm toán được lập theo qui định của chuẩn mực kiểm toán. Điều này đảm bảo sự thống nhất, đồng bộ trong các qui định đối với việc hình thành ý kiến kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán, đảm bảo tính pháp lý của báo cáo kiểm toán.

- Luật chứng khoán số 70/2006/QH11 ngày 29/6/2006 và Luật số 62/2010/QH12 ngày 24/11/2010 của Quốc hội sửa đổi bổ sung một số điều của Luật chứng khoán và Văn bản hợp nhất số 27/VBHN-VPQH ngày 18/12/2013 về Luật chứng khoán. Các văn bản luật về chứng khoán cũng chi phối đối với hoạt động kiểm

toán về phương diện trách nhiệm của đơn vị kiểm toán và kiểm toán viên chuyên nghiệp trong việc giải trình các nội dung ngoại trừ trong báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính của các công ty đại chúng, công ty chứng khoán, Sở giao dịch chứng khoán... . Liên quan đến trách nhiệm xác nhận về tính chính xác, trung thực của các thông tin công bố, trong luật về chứng khoán đã quy định riêng đối tượng chịu trách nhiệm là công ty kiểm toán và kiểm toán viên ký báo cáo kiểm toán.

- Nghị định số 17/2012/NĐ-CP quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều Luật kiểm toán độc lập. Để đảm bảo hơn về tính độc lập của KTV, trong nghị định quy định KTV hành nghề không được ký báo cáo kiểm toán cho một đơn vị được kiểm toán quá ba (03) năm liên tục. Đồng thời Nghị định cũng quy định các đối tượng cụ thể có quyền yêu cầu doanh nghiệp kiểm toán giải trình bằng văn bản về những nội dung ngoại trừ trong báo cáo kiểm toán.

- Nghị định số 105/2013/NĐ-CP ngày 16/9/2013 của Chính phủ quy định xử phạt vi phạm hành chính trong lĩnh vực kế toán, kiểm toán độc lập. Trong nghị định quy định chi tiết các hành vi phạm hành chính trong hoạt động kiểm toán, trong đó có các hành vi vi phạm về quy định báo cáo kiểm toán. Như việc ký báo cáo không đúng thẩm quyền, thời điểm ký báo cáo trước ngày báo cáo tài chính, không đủ chữ ký trên báo cáo, bố trí KTV không đúng thẩm quyền quy định, không giải trình đầy đủ kịp thời các nội dung ngoại trừ trong báo cáo theo yêu cầu của người có thẩm quyền,

- Thông tư số 129/2012/TT-BTC ngày 9/8/2012 của Bộ Tài chính quy định về việc thi và cấp chứng chỉ kiểm toán viên và chứng chỉ hành nghề kiểm toán.

- Thông tư số 183/2013/TT-BTC ngày 4/12/2013 của Bộ Tài chính về kiểm toán độc lập đối với đơn vị có lợi ích công chúng. Thông tư quy định các điều kiện về doanh nghiệp kiểm toán và điều kiện của Kiểm toán viên chuyên nghiệp được phép kiểm toán đối với đơn vị có lợi ích công chúng. Việc đưa ra các quy định có tính khắt khe đối với doanh nghiệp kiểm toán và kiểm toán viên chuyên nghiệp nhằm giảm thiểu những rủi ro kiểm toán đối với các báo cáo tài chính của các đơn vị có lợi ích công chúng bởi các đối tượng này có tác động với nhiều đối tượng trong xã hội.

- Thông tư số 157/2014/TT-BTC ngày 23/10/2014 của Bộ Tài chính quy định về kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán. Kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán nhằm

đánh giá tình hình tuân thủ chuẩn mực đạo đức, nghề nghiệp, pháp luật và các qui định có liên quan trong quá trình cung cấp dịch vụ của doanh nghiệp kiểm toán và kiểm toán viên. Qua đó phát hiện, xử lý và chấn chỉnh kịp thời những sai phạm được phát hiện trên cả phương diện hoạt động dịch vụ của doanh nghiệp kiểm toán lẫn những hạn chế, bất cập của các văn bản pháp luật có liên quan điều chỉnh hoạt động nghề nghiệp kiểm toán. Hình thức kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán bao gồm việc kiểm tra trực tiếp tại các doanh nghiệp kiểm toán và kiểm soát thông qua chế độ báo cáo của các doanh nghiệp kiểm toán. Chủ thể có trách nhiệm kiểm tra gồm Bộ Tài chính và Ủy Ban chứng khoán Nhà nước với sự phối hợp của tổ chức nghề nghiệp về kiểm toán (Hội kiểm toán viên hành nghề Việt Nam-VACPA) và một trong các nội dung kiểm tra là đánh giá chất lượng báo cáo kiểm toán thông qua báo cáo tài chính của các đối tượng bắt buộc phải kiểm toán gửi cho Bộ Tài chính và Ủy Ban chứng khoán Nhà nước.

- Và một số các văn bản qui phạm pháp luật khác qui định về một số nội dung liên quan như về chế độ thu, nộp và quản lý lệ phí cấp chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán, cấp Giấy chứng nhận hành nghề kiểm toán hay qui định về phí kiểm toán;

Ngoài ra còn phải kể đến các văn bản pháp lý đặc biệt quan trọng cho hoạt động kiểm toán đó là Thông tư số 214/2012/TT-BTC ngày 6/12/2012 của Bộ Tài chính về việc ban hành 37 chuẩn mực kiểm toán Việt Nam.

Với hệ thống các văn bản pháp lý như trên, có thể thấy môi trường pháp lý cho hoạt động kiểm toán nói chung và đảm bảo giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán nói riêng rất toàn diện và có tính pháp lý cao.

Tuy nhiên trong các qui định đó vẫn tồn tại các vấn đề có ảnh hưởng đến tính hiệu lực của giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán. Các vấn đề cơ bản đó gồm:

- Luật kiểm toán qui định báo cáo kiểm toán được sử dụng để cơ quan nhà nước quản lý, điều hành theo chức năng, nhiệm vụ được giao. Tuy vậy việc sử dụng ở mức độ nào, có thể sử dụng số liệu tài chính đã được kiểm toán thay thế cho trách nhiệm kiểm tra của các cơ quan nhà nước hay không lại chưa thấy đề cập trong các văn bản chuyên ngành nào. Thực tế cho thấy, cơ quan thuế không sử dụng báo cáo tài chính

được kiểm toán để xác định số thuế phải nộp thay thế cho công tác kiểm tra của cơ quan thuế; hay số liệu quyết toán dự án hoàn thành đã được kiểm toán xác nhận không được thừa nhận bởi kiểm toán nhà nước hoặc cơ quan thanh tra, ...

- Hiện tại mới có qui định về xử phạt vi phạm hành chính trong hoạt động kiểm toán, tuy nhiên hiện chưa có văn bản nào qui định hay hướng dẫn về xử lý đối với trường hợp khi xảy ra rủi ro kiểm toán. Và trong tình huống đó thì việc phân định và xác định trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán như thế nào.

2.2.3 Thực trạng sử dụng báo cáo kiểm toán hiện nay

a/ *Các cổ đông, người quản lý doanh nghiệp*: Nhu cầu cần có sự xác nhận về tính trung thực và hợp lý của báo cáo tài chính của doanh nghiệp của các cổ đông, người quản lý doanh nghiệp chính là cơ sở cho sự ra đời của hoạt động kiểm toán. Các cổ đông (trong công ty cổ phần hoặc bên góp vốn trong công ty TNHH) . Các cổ đông, người sở hữu doanh nghiệp không trực tiếp quản lý, điều hành doanh nghiệp cần có báo cáo tài chính phản ánh trung thực và hợp lý tình hình tài chính, kinh doanh của doanh nghiệp. Có nhiều lý do để các cổ đông không thể tin tưởng tuyệt đối vào tính trung thực và hợp lý của báo cáo do ban lãnh đạo doanh nghiệp lập và báo cáo. Về phía ban lãnh đạo doanh nghiệp, người chịu trách lập và công bố báo cáo tài chính của doanh nghiệp cần có sự xác nhận rằng báo cáo do mình lập là trung thực và hợp lý để báo cáo với các cổ đông. Báo cáo kiểm toán, với giá trị pháp lý được xác lập đã đáp ứng tốt đồng thời yêu cầu của các đối tượng này.

Khoản 2 điều 170 Luật Doanh nghiệp 2014 qui định “Đối với công ty cổ phần mà pháp luật yêu cầu phải kiểm toán thì báo cáo tài chính hàng năm của công ty cổ phần phải được kiểm toán trước khi trình Đại hội đồng cổ đông xem xét thông qua”. Điều 37 Luật Kiểm toán qui định các đối tượng phải được kiểm toán bao gồm các doanh nghiệp nhà nước; doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài; tổ chức tài chính; doanh nghiệp bảo hiểm; tổ chức môi giới bảo hiểm; tổ chức tín dụng được thành lập và hoạt động theo Luật tổ chức tín dụng; công ty đại chúng, tổ chức phát hành và tổ chức kinh doanh chứng khoán; Như vậy có thể thấy, theo qui định hiện nay thì phạm vi các chủ thể tham gia kiểm toán bắt buộc là rất lớn. Điều này cho thấy việc bảo vệ lợi ích của các cổ đông được quan tâm và đảm bảo bởi luật pháp. Tuy nhiên trên

thực tế việc các cổ đông có quan tâm và quan tâm đến mức độ nào vẫn còn khoảng cách lớn giữa thực tiễn hoạt động với ý nghĩa và thực chất của hoạt động kiểm toán.

❖ *Đối với các cổ đông:* Ngoại trừ các cổ đông lớn, có ảnh hưởng chi phối đến công ty hoặc các cổ đông là những nhà đầu tư tài chính là thực sự quan tâm đến báo cáo kiểm toán bao gồm việc hiểu biết về hoạt động kiểm toán cũng như sử dụng báo cáo kiểm toán để có cách nhìn nhận, đánh giá về báo cáo tài chính của doanh nghiệp làm cơ sở cho các quyết định quản lý của mình. Còn phần lớn các cổ đông nhỏ lẻ thường không quan tâm nhiều đến nội dung báo cáo kiểm toán. Ngoại trừ các công ty niêm yết, có yêu cầu công báo báo cáo tài chính trên trang web của công ty và gửi Ủy ban chứng khoán nhà nước là có báo cáo kiểm toán kèm theo báo cáo tài chính, còn phần lớn các công ty cổ phần khác khi gửi tài liệu họp đại hội đồng cổ đông cho các cổ đông chỉ trích dẫn các số liệu trong báo cáo tài chính, trong đó nêu đó là số liệu đã được kiểm toán. Các cổ đông này cũng không hỏi và không cần biết là ý kiến kiểm toán trong báo cáo kiểm toán đó như thế nào. Điều này cho thấy thực trạng có sự nhầm lẫn trọng yếu về ý nghĩa của báo cáo kiểm toán khi cho rằng báo cáo tài chính được kiểm toán là đúng, là phản ánh trung thực, đúng đắn về tình hình tài chính cũng như kết quả kinh doanh của đơn vị được kiểm toán. Do vậy hầu như các kiểm toán viên không mấy khi phải giải trình với các cổ đông, ngay cả đối với cổ đông là các tổ chức sở hữu đối với đơn vị được kiểm toán về các nội dung ngoại trừ trong báo cáo kiểm toán (nếu có).

❖ *Đối với người quản lý doanh nghiệp:* Lãnh đạo doanh nghiệp, người chịu trách nhiệm lập báo cáo tài chính và gửi cho các cổ đông, các đối tượng khác theo qui định của pháp luật. Một mặt, theo yêu cầu của pháp luật phải có báo cáo kiểm toán trước khi lưu chuyển, một mặt người quản lý doanh nghiệp cần doanh nghiệp kiểm toán tiến hành kiểm toán để đảm bảo rằng các sai sót trong báo cáo do mình lập (nếu có) sẽ được phát hiện để điều chỉnh nhằm đảm bảo rằng báo cáo đó là trung thực và hợp lý trước khi lưu chuyển cho các cổ đông, cơ quan có thẩm quyền. Hiện nay, ngoài các đối tượng thuộc diện bắt buộc kiểm toán theo qui định thì rất nhiều các doanh nghiệp khác cũng yêu cầu kiểm toán. Thực tế cho thấy rằng, những doanh nghiệp thuộc đối tượng phải kiểm toán theo qui định, ngoại trừ các doanh nghiệp niêm yết, thì người quản lý doanh nghiệp

này thường thực hiện kiểm toán có tính chất hình thức mà chưa thực sự coi trọng ý nghĩa của hoạt động này. Chính vì lý do đó dẫn đến tỷ lệ báo cáo kiểm toán cho nhóm các đối tượng khách hàng này của các doanh nghiệp kiểm toán có đến khoảng 30%-40% là báo cáo kiểm toán có ý kiến không chấp nhận toàn phần. Ngược lại đối với các doanh nghiệp không thuộc đối tượng bắt buộc kiểm toán nhưng xuất phát từ nhu cầu thực tế, các doanh nghiệp này mời kiểm toán, theo đó người quản lý doanh nghiệp thường rất chủ động trong hoạt động kiểm toán và sẵn sàng thảo luận mọi vấn đề theo yêu cầu kiểm toán, bởi người lãnh đạo doanh nghiệp thực sự mong muốn:

- + Phát hiện các sai sót (nếu có) trong báo cáo tài chính để từ đó điều chỉnh nhằm đảm bảo báo cáo tài chính của doanh nghiệp mình phản ánh trung thực, hợp lý tình hình tài chính, kết quả kinh doanh của doanh nghiệp trước khi gửi cho các cổ đông, cơ quan có thẩm quyền;

- + Thông qua hoạt động kiểm toán, doanh nghiệp phát hiện được các sai sót, yếu kém trong quản lý để từ đó điều chỉnh, khắc phục;

- + Báo cáo kiểm toán là căn cứ, cơ sở để đánh giá tình hình tài chính và kết quả hoạt động kinh doanh của Công ty, trên cơ sở đó đánh giá về tình hình thực hiện kế hoạch và kết quả điều hành hoạt động kinh doanh của ban lãnh đạo công ty.

b/ Cơ quan thuế: Luật kiểm toán qui định báo cáo kiểm toán được sử dụng để “cơ quan nhà nước quản lý điều hành theo chức năng, nhiệm vụ được giao”. Trong quá trình thực hiện chức năng quản lý thuế và thu thuế, cơ quan thuế chỉ sử dụng báo cáo kiểm toán báo cáo tài chính như là một nội dung tham khảo và không dựa vào đó để quyết định số thuế phải nộp của đơn vị. Đối với các đơn vị thuộc đối tượng kiểm toán bắt buộc, khi nộp báo cáo tài chính quyết toán năm, cơ quan thuế yêu cầu phải nộp báo cáo tài chính đã được kiểm toán. Các đối tượng doanh nghiệp khác, hoàn toàn tùy thuộc và yêu cầu của doanh nghiệp cần có hay không cần kiểm toán mà khi nộp báo cáo quyết toán có thể có báo cáo kiểm toán hoặc không và cơ quan thuế không yêu cầu phải nộp báo cáo tài chính có kiểm toán.

Việc các doanh nghiệp có báo cáo tài chính được kiểm toán hay không có kiểm toán xác nhận không ảnh hưởng đến quyết định của cơ quan thuế trong việc quyết định số thuế phải nộp hay xác nhận tình trạng nghĩa vụ với ngân sách của doanh nghiệp.

Định kỳ hay đột xuất hoặc theo chương trình kế hoạch kiểm tra thuế của cơ quan thuế tại doanh nghiệp, cơ quan thuế kiểm tra độc lập theo phương pháp và cách thức riêng của cơ quan thuế mà không phụ thuộc vào ý kiến kiểm toán hoặc số thuế được xác định trong báo cáo tài chính đã được kiểm toán. Việc cơ quan thuế đưa ra kết luận số thuế phải nộp hoặc còn phải nộp của doanh nghiệp sau mỗi lần kiểm tra khác so với số trong báo cáo của doanh nghiệp đã được kiểm toán là hết sức phổ biến. Nguyên nhân của việc này xuất phát từ các yếu tố chủ quan và khách quan sau:

- Khách quan: Mặc dù Luật Kiểm toán qui định là báo cáo kiểm toán được sử dụng để cơ quan nhà nước điều hành theo chức năng nhiệm vụ được giao, tuy nhiên việc điều hành như thế nào trong trường hợp xác định nghĩa vụ thuế của doanh nghiệp lại không được qui định trong văn bản nào về thuế. Nghĩa là cơ quan thuế hoàn toàn độc lập trong quá trình thực hiện chức năng quản lý thuế. Đồng thời, các qui định về kế toán tài chính hiện vẫn có những qui định khác với kế toán thuế, do vậy sự khác biệt về chỉ tiêu thuế giữa kế toán tài chính và kế toán thuế vẫn có thể tồn tại.

- Chủ quan: Mặc dù báo cáo kiểm toán xác nhận báo cáo tài chính là trung thực và hợp lý nhưng không có nghĩa là trong báo cáo tài chính không có sai sót. Phương pháp và cách thức tiến hành kiểm tra của cơ quan thuế và kiểm toán là không giống nhau. Đồng thời việc kiểm tra của cả cơ quan thuế và kiểm toán đều bị phụ thuộc nhiều vào những xét đoán cá nhân với các trọng tâm và mục đích khác nhau. Do vậy việc khác biệt về kết quả chỉ tiêu thuế giữa hai cơ quan này hoàn toàn có thể có.

Mặc dù vậy, việc báo cáo tài chính được kiểm toán gửi cho cơ quan thuế giúp cơ quan thuế giảm áp lực trong việc tổ chức kiểm tra thuế tại các doanh nghiệp, kể cả về tần suất kiểm tra lẫn nội dung kiểm tra. Trong một số trường hợp, cơ quan thuế có thể sử dụng kết quả kiểm toán để thay thế cho trách nhiệm kiểm tra của mình. Cụ thể:

- Theo qui định tại Thông tư số 18/VBHN-BTC ngày 19/6/2015 về việc hướng dẫn thi hành một số điều của Luật Quản lý thuế; Luật sửa đổi bổ sung một số điều của Luật Quản lý thuế và nghị định số 83/NĐ-CP ngày 22/7/2013 của Chính phủ, cơ quan thuế quản lý trực tiếp người nộp thuế đặt hàng và sử dụng kết quả kiểm tra quyết toán thuế của công ty kiểm toán độc lập, tổ chức kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế theo qui định. Các thủ tục về thuế trong trường hợp này được qui định chi liên quan

đến khai thuế, khoản thu ngân sách nhà nước liên quan đến sử dụng đất đai và áp dụng với đối tượng nộp thuế tiến hành các thủ tục giải thể, chấm dứt hoạt động thuộc diện phải quyết toán thuế. Trách nhiệm của công ty kiểm toán độc lập khi làm dịch vụ này được qui định tại điều 12 của Thông tư 18/VBHN-BTC ngày 19/6/2015, theo đó công ty kiểm toán chịu trách nhiệm trước pháp luật về kết quả thực hiện dịch vụ quyết toán thuế theo hồ sơ kê khai của người nộp thuế. Trường hợp cơ quan nhà nước có thẩm quyền phát hiện hồ sơ quyết toán thuế có sự sai sót ảnh hưởng đến số thuế người nộp thuế phải nộp hoặc được hoàn thì công ty kiểm toán độc lập thực hiện dịch vụ quyết toán có trách nhiệm nộp ngân sách nhà nước số còn thiếu, số thuế được hoàn cao hơn và bị xử phạt vi phạm pháp luật về thuế như trường hợp người nộp thuế vi phạm. Trên thực tế, với qui định này dẫn đến hầu như không công ty kiểm toán nào dám cam kết thực hiện dịch vụ quyết toán thuế.

- Trường hợp khác được xem như số liệu báo cáo tài chính được kiểm toán có giá trị được chấp nhận về phương diện thuế đó là trường hợp quyết toán bàn giao doanh nghiệp 100% vốn nhà nước sang công ty cổ phần. Thông tư số 127/2014-TT-BTC ngày 05/9/2014 hướng dẫn xử lý tài chính và xác định giá trị doanh nghiệp khi thực hiện chuyển doanh nghiệp 100% vốn nhà nước thành công ty cổ phần qui định doanh nghiệp cổ phần hoá sau khi có Giấy chứng nhận đăng ký doanh nghiệp cổ phần lần đầu phải thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính; đề xuất cơ quan thuế ưu tiên tiến hành kiểm tra quyết toán thuế và các khoản phải nộp ngân sách; Tuy nhiên nếu quá thời gian theo qui định phải tiến hành phê duyệt báo cáo tài chính để thực hiện bàn giao doanh nghiệp mà vẫn chưa hoàn thành kiểm tra quyết toán thuế thì doanh nghiệp cổ phần hoá được sử dụng báo cáo tài chính đã lập (đã kiểm toán) và số liệu thuế đã kê khai để làm cơ sở bàn giao sang công ty cổ phần. Như vậy có thể thấy, trong trường hợp này, số liệu về thuế được thể hiện trong báo cáo tài chính được kiểm toán được thừa nhận là cơ sở để cơ quan có thẩm quyền sử dụng để bàn giao doanh nghiệp.

c/ Cơ quan chức năng khác: Cơ quan đăng ký kinh doanh; Viện kiểm sát nhân dân:

Đối với cơ quan đăng ký kinh doanh: Theo chế độ báo cáo trong chế độ kế toán doanh nghiệp được ban hành theo thông tư số 200/2014/TT-BTC ngày 22/12/2014 của Bộ Tài chính thì báo cáo tài chính năm phải nộp cho cơ quan đăng ký kinh doanh.

Trên thực tế các doanh nghiệp có nộp báo cáo hay không nộp báo cáo cũng không có chế tài nào để đảm bảo thực thi qui định này. Trên thực tế hầu như các doanh nghiệp không nộp báo cáo tài chính đến cơ quan này. Do vậy có thể thấy việc báo cáo tài chính có kiểm toán hay không có kiểm toán gửi đến cơ quan này đều không có nhiều ý nghĩa.

Đối với Viện kiểm sát nhân dân : Theo Luật tổ chức Viện Kiểm sát nhân số 63/2014/QH13, tại điều 8 – Trách nhiệm phối hợp của Viện kiểm sát nhân dân, qui định: “trong phạm vi chức năng, nhiệm vụ của mình, Viện kiểm sát nhân dân có trách nhiệm phối hợp với cơ quan Công an, Kiểm toán. để phòng chống, tội phạm có hiệu quả;” [32] Mặc dù Luật qui định như vậy, nhưng không rõ trách nhiệm phối hợp của Viện kiểm sát nhân dân với cơ quan Kiểm toán là Kiểm toán nhà nước hay Kiểm toán độc lập. Hiện nay không có qui chế nào cho thấy sự phối hợp giữa Viện kiểm sát nhân dân với hoạt động kiểm toán độc lập và các doanh nghiệp kiểm toán độc lập không có trách nhiệm cung cấp thông tin hoặc gửi báo cáo kiểm toán cho cơ quan này. Theo nguyên tắc bảo mật, kiểm toán viên không được tiết lộ thông tin của đơn vị được kiểm toán cho bất kỳ bên thứ ba nào nếu không được sự cho phép của đơn vị được kiểm toán hoặc theo yêu cầu của pháp luật. Như vậy về mặt pháp lý thì kiểm toán viên chỉ có thể cung cấp thông tin cho Viện Kiểm sát nhân dân nếu được yêu cầu phù hợp với qui định của pháp luật. Trong trường hợp này thông tin có thể cung cấp đó là báo cáo tài chính được kiểm toán.

d/ Các cơ quan khác: Ủy Ban chứng khoán Nhà nước; Ngân hàng thương mại.

Đối với Ủy ban chứng khoán Nhà nước: Theo văn bản hợp nhất về Luật Chứng khoán số 27/VBHN-VPQH ngày 18/12/2013, các công ty đại chúng; công ty chứng khoán, công ty quản lý quỹ phải thực hiện chế độ công bố thông tin. Trong các trường hợp cần công bố thông tin bao gồm phải công bố báo cáo tài chính năm được kiểm toán và báo cáo tài chính giữa niên độ đã được soát xét bởi công ty kiểm toán. Các thông tin công bố đồng thời phải báo cáo Ủy ban chứng khoán Nhà nước. Việc qui định yêu cầu công bố báo cáo tài chính được kiểm toán đồng thời gửi Ủy ban chứng khoán Nhà nước nhằm đảm bảo khả năng giám sát của Ủy ban chứng khoán Nhà nước đối rằng các công ty đại chúng, công ty chứng khoán, công ty quản lý quỹ trong việc

minh bạch thông tin qua đó đảm bảo quyền lợi của cổ đông và sự ổn định, phát triển của thị trường chứng khoán. Khi tiếp nhận báo cáo tài chính được kiểm toán, Ủy ban chứng khoán Nhà nước chỉ kiểm tra về tính tuân thủ qui định về hoạt động kiểm toán, trường hợp trong báo cáo kiểm toán có ý kiến ngoại trừ, Ủy ban chứng khoán sẽ yêu cầu cầu đơn vị kiểm toán giải trình về ý kiến này.

Đối với Ngân hàng thương mại: Ngân hàng thương mại là một trong các bên sử dụng báo cáo kiểm toán khá phổ biến. Khi xem xét tình hình tài chính của doanh nghiệp vay vốn, được bảo lãnh, ..., ngân hàng luôn yêu cầu doanh nghiệp cung cấp báo cáo tài chính đã được kiểm toán. Trường hợp báo cáo kiểm toán có ý kiến ngoại trừ hoặc từ chối đưa ra ý kiến, khi đó ngân hàng sẽ dựa vào các cơ sở mà kiểm toán viên ngoại trừ hoặc từ chối đưa ra ý kiến để có sự đánh giá lại đối với báo cáo tài chính của doanh nghiệp trong báo cáo thẩm định của mình. Trong hệ thống chỉ tiêu đánh giá xếp hạng tín dụng cho các doanh nghiệp, việc doanh nghiệp có báo cáo tài chính được kiểm toán có ý kiến chấp nhận toàn phần sẽ được đánh giá điểm cao hơn so với trường hợp không có kiểm toán hoặc có kiểm toán nhưng ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần.

Tóm lại đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán phục vụ cho mục đích quản lý chủ yếu là các cổ đông, nhà đầu tư, chủ sở hữu doanh nghiệp và ngân hàng thương mại là chủ yếu. Nhìn chung mức độ hiểu biết về ý nghĩa cũng như sử dụng báo cáo kiểm toán để đánh giá tình hình doanh nghiệp hiện tại trong xã hội còn thấp. Các cơ quan chức năng, đặc biệt là cơ quan thuế vẫn chưa sử dụng báo cáo kiểm toán như là công cụ thay thế cho hoạt động kiểm tra thuế mà chỉ có tính chất tham khảo.

2.2.4 Chất lượng kiểm toán và mối liên hệ với giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán

Chất lượng phản ánh giá trị về mặt lợi ích của sản phẩm hàng hoá dịch vụ và do các đối tượng sử dụng và đánh giá. Kiểm toán là hoạt động dịch vụ nhằm cung cấp sự đảm bảo về mức độ tin cậy các thông tin cho các đối tượng sử dụng mà họ được cung cấp. Chất lượng kiểm toán có thể có các cách diễn đạt khác nhau nhưng không thể không phản ánh mức độ thoả mãn về tính khách quan và độ tin cậy vào ý kiến kiểm toán của những đối tượng sử dụng dịch vụ kiểm toán. Do vậy có thể thấy báo cáo kiểm toán có chất lượng đồng nghĩa với việc các đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán có

niềm tin cao về độ tin cậy của báo cáo kiểm toán, theo đó là sự tin dùng đối với các thông tin đã được kiểm toán mà họ được cung cấp để xử lý, đưa ra các quyết định quản lý của mình.

Do vậy, có thể khẳng định chất lượng kiểm toán có mối liên hệ chặt chẽ và tác động lớn đến giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán. Luật kiểm toán qui định về giá trị của báo cáo kiểm toán, tuy nhiên nội dung qui định mang tính định hướng và nguyên tắc mà chưa có chế tài xác định trách nhiệm của các bên cũng như của kiểm toán viên, doanh nghiệp kiểm toán trong việc sử dụng báo cáo kiểm toán. Việc các bên sử dụng báo cáo kiểm toán ở mức độ nào tùy thuộc nhiều vào niềm tin của họ đối với chất lượng của báo cáo kiểm toán. Báo cáo kiểm toán có thể được sử dụng như là kênh thông tin để tham khảo chứ không thay thế cho công tác kiểm tra thực tế của các đối tượng sử dụng trước khi đưa ra quyết định quản lý của họ, hoặc báo cáo kiểm toán cũng có thể sử dụng như là sự xác nhận chính thức về báo cáo tài chính là cơ sở để các đối tượng sử dụng báo cáo đưa ra quyết định quản lý của họ mà không cần phải tiến hành các bước thẩm tra, đánh giá lại. Vấn đề là tùy thuộc vào chất lượng báo cáo kiểm toán. Các doanh nghiệp kiểm toán có chất lượng báo cáo kiểm toán tốt hơn sẽ tạo được niềm tin tốt hơn nơi người sử dụng, qua đó nâng cao giá trị pháp lý của báo kiểm toán.

Chất lượng báo cáo kiểm toán chính là mức độ đánh giá và niềm tin của người sử dụng đối với báo cáo kiểm toán. Để có niềm tin đối với báo cáo kiểm toán, người sử dụng có thể đánh giá thông qua các tiêu chí gián tiếp và có thể lượng hoá được như về trình độ của kiểm toán viên, qui mô của doanh nghiệp kiểm toán (số lượng kiểm toán viên, số lượng khách hàng,...), danh tiếng của doanh nghiệp kiểm toán, Do vậy việc qui định về tiêu chuẩn doanh nghiệp kiểm toán và kiểm toán viên chuyên nghiệp đủ điều kiện cung cấp dịch vụ kiểm toán cho các công ty có lợi ích công chúng đã phản ánh rõ về mối liên hệ giữa chất lượng kiểm toán với giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán. Các công ty có lợi ích công chúng có tác động và ảnh hưởng đến đa dạng và đông đảo các đối tượng trong nền kinh tế hơn là các công ty không có lợi ích công chúng, theo đó chất lượng thông tin cung cấp của công ty này phải được yêu cầu khắt khe hơn, cao hơn các công ty không có lợi ích công chúng. Theo qui định, điều kiện để doanh nghiệp kiểm toán được cung cấp dịch vụ kiểm toán cho công ty có lợi

ích công chúng cần đảm bảo các điều kiện về vốn, bảo hiểm, số lượng kiểm toán viên, số lượng các cuộc kiểm toán đã thực hiện; đối với kiểm toán viên chuyên nghiệp cần đảm bảo thời gian thực hiện kiểm toán, số lượng báo cáo kiểm toán đã ký tính đến thời điểm được chấp thuận kiểm toán đơn vị có lợi ích công chúng. Do vậy việc qui định các điều kiện đối với doanh nghiệp kiểm toán và kiểm toán viên hành nghề kiểm toán đối với các công ty có lợi ích công chúng đã là sự thừa nhận về chất lượng kiểm toán của các doanh nghiệp kiểm toán có đủ điều kiện kiểm toán các công ty có lợi ích công chúng là đảm bảo hơn so với các doanh nghiệp kiểm toán khác.

Một thực trạng khác cho thấy mối liên hệ giữa chất lượng kiểm toán và giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán đó là việc cơ quan thuế hầu như không sử dụng kết quả kiểm toán để đưa ra kết luận về số thuế phải nộp của doanh nghiệp mà vẫn tiến hành tổ chức kiểm tra độc lập. Một trong các vấn đề để cơ quan thuế không sử dụng đó là số liệu thực tế sau kiểm tra quyết toán thuế của cơ quan thuế luôn có sự khác biệt so với số thuế thể hiện trong báo cáo đã được kiểm toán. Điều đó cho thấy niềm tin của cơ quan thuế đối với số liệu kiểm toán chưa thật sự cao và giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán về phương diện thuế là còn thấp.

Kết luận chương 2

Cùng với nỗ lực cải thiện môi trường pháp lý cho hoạt động kinh doanh nói chung và hoạt động của các doanh nghiệp nói riêng, đến nay có thể nói môi trường pháp lý cho hoạt động kiểm toán độc lập là khá toàn diện và đầy đủ cả về tính chất pháp lý lẫn phạm vi điều chỉnh. Việt Nam là một trong số ít nước có Luật kiểm toán, mặc dù kiểm toán là hoạt động dịch vụ do các doanh nghiệp kiểm toán cung cấp. Cùng với Luật kiểm toán, các nghị định của chính phủ, các thông tư của Bộ Tài chính qui định chi tiết và hướng dẫn thực hiện Luật kiểm toán đã tạo lập hệ thống các văn bản pháp luật quan trọng cho hoạt động kiểm toán nói chung cũng như giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán nói riêng. Bên cạnh đó, hệ thống các chuẩn mực kiểm toán cũng được Bộ Tài chính ban hành, không chỉ đưa ra các yêu cầu, hướng dẫn về mặt nghiệp vụ và cách xử lý kỹ thuật đối với các tình huống trong quá trình kiểm toán mà còn làm

càng làm tăng tính pháp lý đối của hoạt động kiểm toán và giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán.

Mặc dù hệ thống các văn bản pháp lý cũng như các yêu cầu và hướng dẫn nghiệp vụ đối với hoạt động kiểm toán là đồng bộ và đầy đủ, tuy nhiên việc sử dụng báo cáo kiểm toán của các đối tượng trong xã hội vẫn còn nhiều hạn chế, chưa phát huy hết ý nghĩa, giá trị của báo cáo kiểm toán. Rất nhiều các cổ đông, thậm chí là các cổ đông là tổ chức của các công ty cổ phần chưa thật sự hiểu và thực hiện quyền của mình khi sử dụng số liệu tài chính được kiểm toán hoặc chưa hiểu hết giá trị của báo cáo kiểm toán. Các cơ quan chức năng, trong đó có cơ quan thuế cũng chỉ sử dụng báo cáo tài chính được kiểm toán như là thủ tục pháp lý cần có của các đối tượng nộp thuế khi nộp báo cáo tài chính và sử dụng như tài liệu cơ sở cho các hoạt động kiểm tra của cơ quan thuế. Một trong các nguyên nhân dẫn đến giá trị sử dụng của báo cáo kiểm toán thấp là do sự hiểu biết về kiểm toán của các đối tượng sử dụng còn hạn chế. Công tác phổ biến của hội nghề nghiệp và cơ quan chức năng về kiểm toán cho các chủ doanh nghiệp nói riêng và trong xã hội nói chung còn thấp. Trên thực tế, khái niệm kiểm toán được hiểu như là sự xác nhận về tính chính xác của các số liệu mà họ không hiểu là độ chính xác của các số liệu trong báo cáo được kiểm toán phụ thuộc và các loại ý kiến và ngay cả khi là ý kiến chấp nhận toàn phần thì mức độ đảm bảo cũng bị giới hạn bởi các hạn chế cố hữu của công tác kiểm tra hoặc các hành vi gian lận. Mặt khác cũng phải thừa nhận chất lượng kiểm toán nói chung ở Việt nam cũng còn chưa thực sự thực sự thuyết phục. Theo đó giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán hiện nay còn tồn tại những hạn chế.

Chương 3

PHƯƠNG HƯỚNG VÀ GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN PHÁP LUẬT VỀ BÁO CÁO KIỂM TOÁN Ở VIỆT NAM HIỆN NAY

3.1 Phương hướng hoàn thiện

Kiểm toán độc lập là một trong các công cụ trong cơ chế quản lý kinh tế trong nền kinh tế thị trường nhằm đáp ứng yêu cầu về sự minh bạch trong việc cung cấp thông tin trong hoạt động kinh tế góp phần gia tăng niềm tin, tính hiệu quả và thúc đẩy sự hợp tác giữa các thành phần, chủ thể tham gia hoạt động kinh doanh cũng như thực thi trách nhiệm công vụ của các cơ quan nhà nước. Báo cáo kiểm toán cung cấp sự đảm bảo cho các đối tượng sử dụng về tính khách quan, trung thực hợp lý của các thông tin được kiểm toán. Sau hơn 20 năm kể từ khi xuất hiện, hoạt động kiểm toán đã khẳng định được vai trò, ý nghĩa và có những đóng góp tích cực cho quá trình chuyển đổi và phát triển nền kinh tế ở nước ta. Cũng trong thời gian đó các qui định pháp lý tạo lập môi trường cho hoạt động kiểm toán cũng từng bước hoàn thiện và có sự tiếp cận nhanh với thông lệ quốc tế về kiểm toán. Tuy nhiên trên thực tế vẫn tồn tại những hạn chế về chất lượng báo cáo kiểm toán cũng như giá trị sử dụng của báo cáo kiểm toán. Trong bối cảnh hội nhập ngày càng sâu rộng, đặc biệt là việc hình thành Cộng đồng kinh tế ASEAN (AEC) vào cuối năm 2015 vừa qua, yêu cầu đặt ra về việc tăng cường và hoàn thiện pháp luật nhằm gia tăng giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán là cần thiết và có ý nghĩa quan trọng.

3.1.1. Hoàn thiện pháp luật về kiểm toán nói chung và báo cáo kiểm toán nói riêng là bộ phận không tách rời trong quá trình hoàn thiện Nhà nước pháp quyền xã hội chủ nghĩa; phù hợp với định hướng phát triển kinh tế thị trường theo định hướng xã hội chủ nghĩa ở Việt Nam. Theo Hiến pháp 2013, Văn kiện đại hội Đảng toàn quốc lần thứ XII của đảng đã xác định một trong các mục tiêu phát triển đất nước là hoàn thiện Nhà nước pháp quyền xã hội chủ nghĩa. Do vậy quá trình hoàn thiện pháp luật nói chung và về kiểm toán nói riêng phải đảm bảo thống nhất với các yêu cầu và mục tiêu của nhà nước pháp quyền. Theo đó các qui định pháp luật về lĩnh vực kiểm toán cần đảm bảo sự minh bạch, khả thi, bảo vệ lợi ích của các đối tượng sử dụng thông tin

được kiểm toán trong xã hội cũng như lợi ích của đơn vị được kiểm toán; đảm bảo quyền bình đẳng trong kinh doanh giữa các doanh nghiệp kiểm toán; tôn trọng và thực hiện đầy đủ các điều ước quốc tế mà Việt Nam là thành viên. Cùng với đó là việc tổ chức, quản lý và phát triển các đơn vị kiểm toán phải đảm bảo phù hợp với yêu cầu của nền kinh tế thị trường định hướng xã hội chủ nghĩa.

3.1.2.Đảm bảo môi trường pháp lý cho sự hội nhập quốc tế về kế toán, kiểm toán: Hiện nay nước ta là thành viên của nhiều tổ chức, tham gia các hiệp định về kinh tế, thương mại, đầu tư... Gần đây nhất là sự hình thành Cộng đồng kinh tế ASEAN và sắp tới là TPP có hiệu lực thi hành. Kế toán và kiểm toán là hai trong số những lĩnh vực, ngành nghề có sự tác động lớn từ các tổ chức này, trong đó phải kể đến là sự tự do di chuyển về lao động, thừa nhận về nghề nghiệp giữa các nước trong khối. Do vậy pháp luật về kế toán, kiểm toán không những đảm bảo môi trường pháp lý phù hợp với các cam kết quốc tế đó mà còn tạo sự chủ động, linh hoạt cho các doanh nghiệp kiểm toán trong nước có được sự cạnh tranh và điều kiện phát triển, bảo vệ được lợi ích của các đối tượng sử dụng thông tin kiểm toán cũng như doanh nghiệp được kiểm toán, trong đó pháp luật về báo cáo kiểm toán cần có những qui định để đảm bảo rằng ý kiến kiểm toán là rõ ràng, dễ hiểu và đảm bảo tính pháp lý.

3.1.3. Nâng cao giá trị pháp lý báo cáo kiểm toán cần đồng bộ với việc hoàn thiện pháp luật về khuôn khổ và cơ sở lập báo cáo tương ứng với các đối tượng kiểm toán. Một trong các đối tượng kiểm toán phổ biến nhất, nhiều đối tượng sử dụng nhất là báo cáo tài chính. Nếu các qui định, hướng dẫn về cơ sở lập và trình bày báo cáo tài chính rõ ràng, đầy đủ, nhất quán..... sẽ là điều kiện thuận lợi cho việc xem xét, đánh giá của kiểm toán viên về tính khách, trung thực đối với báo cáo tài chính, giảm thiểu được các xét đoán cá nhân, tính chủ quan trong việc đưa ra ý kiến kiểm toán hoặc sự không rõ ràng về cách diễn giải trong báo cáo kiểm toán.

3.1.4. Tăng cường vai trò của hội nghề nghiệp kiểm toán và UBCK Nhà nước trong công tác kiểm tra, giám sát chất lượng kiểm toán. Hội kiểm toán viên hành nghề Việt Nam đã có nhiều đóng góp cho sự phát triển của hoạt động kiểm toán nước ta, đặc biệt là trong công tác chuẩn bị, soạn thảo các chuẩn mực kiểm toán, đào tạo kiểm toán viên và thực hiện công tác kiểm về tính tuân thủ các chuẩn mực và qui định pháp luật

của các công ty kiểm toán. Tuy nhiên vai trò của Hội kiểm toán viên hành nghề cần được tăng cường phát huy hơn nữa, hoạt động của hội cần thực sự độc lập, tránh phụ thuộc vào Bộ Tài chính. Một số chức năng hiện đang do Bộ Tài chính thực hiện cần được từng bước chuyển cho Hội kiểm toán viên hành nghề thực hiện.

3.1.5. Công tác phổ biến, tuyên truyền nâng cao nhận thức về hoạt động kiểm toán cần được quan tâm, tăng cường trong xã hội: Trong phần qui định chung của các chuẩn mực kiểm toán đều qui định đơn vị được kiểm toán (khách hàng) và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực kiểm toán để phối hợp công việc với kiểm toán viên, doanh nghiệp kiểm toán và xử lý các mối quan hệ liên quan đến các thông tin đã được kiểm toán. Tuy nhiên việc nghiên cứu các chuẩn mực kiểm toán là của các kiểm toán viên, những người hoạt động trong lĩnh vực kế toán chứ không phải những người sử dụng kết quả kiểm toán. Việc tuyên truyền, nâng cao nhận thức của các đối tượng sử dụng kết quả kiểm toán nhằm giúp họ hiểu đúng bản chất của kiểm toán sẽ góp phần sử dụng kết quả kiểm toán đúng giá trị của nó. Báo cáo kiểm toán không phải là sự xác nhận và đảm bảo cho tất cả các thông tin được kiểm toán là đúng, khách quan, chính xác mà sẽ tùy thuộc và từng đối tượng cụ thể, ý kiến kiểm toán viên sẽ cho chúng ta biết về độ trung thực của các thông tin đó như thế nào. Ngược lại khi không hiểu đúng bản chất của kiểm toán và thấy sự khác biệt giữa số liệu báo cáo đã được kiểm toán với các số liệu mà người sử dụng xác nhận được là phủ nhận mọi giá trị của báo cáo kiểm toán.

3.1.6. Pháp luật về kiểm toán cần đảm bảo sự phát triển tương xứng với sự phát triển công nghệ trong thời kỳ mới: Xã hội đang chứng kiến những đổi thay nhanh chóng do tác động của công nghệ. Công nghệ phát triển đã làm thay đổi các phương thức kinh doanh, các nghiệp vụ mới phát sinh.. và luôn biến động cùng với đó là các vấn đề pháp lý liên quan phát sinh đòi hỏi các qui định cũng như yêu cầu và hướng dẫn nghiệp vụ về kiểm toán cũng cần có sự thay đổi trong cách tiếp cận, đánh giá về rủi ro, thu thập và đánh giá các bằng chứng kiểm toán nhằm đảm bảo rằng, kiểm toán viên có đủ các cơ sở, điều kiện trong việc thu thập bằng chứng kiểm toán và không bị

giới hạn về phạm vi do thiếu các điều kiện pháp lý hoặc bất kỳ lý do nào làm ảnh hưởng đến ý kiến kiểm toán hoặc không thể đưa ra ý kiến kiểm toán.

3.2 Giải pháp hoàn thiện

3.2.1 Tăng cường vai trò của kiểm toán độc lập

Sau 25 năm hoạt động, kiểm toán độc lập ở Việt Nam đã có những bước phát triển vượt bậc, đóng góp quan trọng đối với nền kinh tế ở nước ta và khẳng định vai trò là ngành dịch vụ không thể thiếu của nền kinh tế, đặc biệt trong quá trình hội nhập ngày càng sâu rộng như hiện nay. Vai trò cơ bản của kiểm toán độc lập là làm gia tăng độ tin cậy đối với các thông tin được kiểm toán, bên cạnh đó, thông qua hoạt động kiểm toán, kiểm toán góp phần tăng cường sự minh bạch thông tin trong nền kinh tế cũng như nâng cao công tác quản lý tại các đơn vị. Để báo cáo kiểm toán phát huy hơn nữa giá trị, hoạt động kiểm toán độc lập cần không ngừng nâng cao vai trò trong đó cần tập trung vào một số khía cạnh chính sau:

✚ Đảm bảo quyền lợi của các bên liên quan: Các bên liên quan đến hoạt động kiểm toán, đặc biệt là việc sử dụng báo cáo kiểm toán bao gồm: đơn vị được kiểm toán, chủ sở hữu, các nhà đầu tư,, nhà nước (thu thuế, môi trường, xây dựng.....). Để đảm bảo quyền lợi của các bên liên quan, yêu cầu trước hết đối với kiểm toán là phải đưa ra được ý kiến độc lập, khách quan về đối tượng kiểm toán, đồng thời phải đảm bảo tính xác thực nhất về đối tượng kiểm toán. Muốn vậy, ý kiến kiểm toán cần phải được đưa ra dựa trên hệ thống bằng chứng kiểm toán đầy đủ và thích hợp được thu thập phù hợp với các qui định và hướng dẫn bởi chuẩn mực kiểm toán. Mặt khác, tính độc lập của kiểm toán viên trong quá trình kiểm toán là một trong những yêu cầu đặc biệt quan trọng để đảm bảo tính khách quan và độc lập trong quá trình kiểm toán. Trong Luật KTĐL hiện đã qui định các trường hợp các kiểm toán viên không được thực hiện kiểm toán nhằm đảm bảo tính độc lập, khách quan của kiểm toán viên đối với các đơn vị được kiểm toán, tuy nhiên việc chi phối, ảnh hưởng đến tính độc lập của kiểm toán viên trên thực tế vẫn diễn ra theo cách này, cách khác xuất phát từ bản chất kinh tế của hoạt động kiểm toán là phải dựa vào khách hàng, đồng thời giữa các doanh nghiệp kiểm toán luôn có sự cạnh tranh lẫn nhau. Do vậy cần nghiên cứu và

thực hiện thêm các giải pháp nhằm tăng cường hơn sự độc lập của kiểm toán viên.
Trong đó:

+ Thực hiện cơ chế đấu thầu lựa chọn đơn vị kiểm toán, đặc biệt đối với các đơn vị có lợi ích công. Nếu đảm bảo được cơ chế đấu thầu khách quan, công khai, khi đó sự độc lập của các doanh nghiệp kiểm toán với khách hàng sẽ được đảm bảo hơn.

+ Đối với các công ty cổ phần, có ban kiểm soát, nếu Đại hội đồng cổ đông không chỉ định/lựa chọn đơn vị kiểm toán cụ thể, khi đó ban kiểm soát công ty sẽ là người tuyển chọn và chỉ định đơn vị kiểm toán. Phổ biến trên thực tế hiện nay là Hội đồng quản trị công ty là cơ quan được uỷ quyền và lựa chọn đơn vị kiểm toán. Tuy nhiên, Hội đồng quản trị, xét trên phương diện quản lý thì đây là cơ quan quản lý cao nhất trong công ty, nghĩa là có các quyền và nghĩa vụ trực tiếp đối với kết quả hoạt động kinh doanh của công ty, theo đó việc để Hội đồng quản trị công ty lựa chọn đơn vị kiểm toán cũng sẽ tạo ra sự chi phối nhất định đối với đơn vị kiểm toán trong việc hình thành ý kiến kiểm toán cho một mục đích nào đó của Hội đồng quản trị. Ngược lại Ban kiểm soát trong công ty là một tổ chức trong cấu trúc công ty được qui định trong điều lệ, các thành viên ban kiểm soát do đại hội đồng cổ đông bầu ra và không gắn với nhiệm vụ quản lý đối với hoạt động của công ty. Do vậy nếu ban kiểm soát chỉ định và làm việc với kiểm toán để thực hiện công tác kiểm toán sẽ đảm bảo tính khách quan hơn và sự độc lập hơn của kiểm toán trong quá trình kiểm toán.

✚ Tăng cường tính giám sát của hoạt động kiểm toán, qua đó góp phần lành mạnh hoá hoạt động tài chính và nâng cao vai trò của kiểm toán.

Mặc dù hoạt động kiểm toán độc lập thực hiện theo cơ chế hợp đồng, theo đó kiểm toán viên thực hiện nghĩa vụ kiểm toán và đưa ra ý kiến kiểm toán theo mục đích, yêu cầu kiểm toán trên cơ sở hợp đồng đã ký. Tuy nhiên, vai trò độc lập của kiểm toán viên trong quá trình kiểm toán là cơ sở quan trọng để doanh nghiệp kiểm toán thực hiện vai trò giám sát và tăng cường sự lành mạnh trong hoạt động tài chính của đơn vị được kiểm toán. Trong quá trình kiểm toán, các kiểm toán viên có đủ các điều kiện để tiếp cận các thông tin về tình hình hoạt động và tài chính của đơn vị được kiểm toán (nếu không bị giới hạn về phạm vi kiểm toán), theo đó kiểm toán viên biết được những hạn chế, tồn tại về hệ thống kiểm soát nội bộ; những vấn đề và rủi ro

trong hoạt động của đơn vị được kiểm toán từ đó đưa ra những khuyến nghị và yêu cầu đối với đơn vị được kiểm toán để có các giải pháp hạn chế, khắc phục. Do vậy đối với những trường hợp mà báo cáo kiểm toán đưa ra ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần, khi đó cần có cơ chế để đơn vị được kiểm toán phải thực hiện các giải pháp nhằm khắc phục và đáp ứng được đầy đủ các yêu cầu trong công tác quản lý để đảm bảo kỳ kiểm toán tiếp theo, kiểm toán viên có thể đưa ra được báo cáo kiểm toán chấp nhận toàn phần. Thực hiện được yêu cầu này sẽ giúp tăng cường công tác quản lý tài chính của các đơn vị được kiểm toán, qua đó góp phần lành mạnh hoá các hoạt động trong nền kinh tế. Các điều kiện và biện pháp cần thực hiện để đảm bảo cho mục tiêu trên như sau:

+ Trường hợp kiểm toán viên phát hiện những hạn chế và rủi ro của hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán và những rủi ro này chưa lượng hoá được và chưa ảnh hưởng đến báo cáo tài chính của đơn vị, khi đó kiểm toán viên cần phải lập thư quản lý gửi cho ban điều hành đơn vị được kiểm toán, Ban kiểm soát và Hội đồng quản trị/quản lý (nếu có). Hiện tại việc lập thư quản lý tùy thuộc vào từng doanh nghiệp kiểm toán và các trường hợp kiểm toán cụ thể và chưa được qui định như là yêu cầu bắt buộc trong thủ tục kiểm toán. Do vậy, để tăng cường tính giám sát, chuẩn mực kiểm toán cần qui định và hướng dẫn về yêu cầu lập thư quản lý mà các kiểm toán viên phải lập và chuyển cho đơn vị được kiểm toán trong các trường hợp, hoàn cảnh nào. Trong qui định cần ràng buộc trách nhiệm của đơn vị được kiểm toán cần theo dõi, khắc phục tồn tại, hạn chế trong công tác quản lý tại đơn vị như trong thư quản lý mà kiểm toán viên đã nêu. Đồng thời doanh nghiệp kiểm toán phải từ chối thực hiện kiểm toán trong kỳ tiếp theo nếu những vấn đề nêu trong thư quản lý không được giải trình và khắc phục một cách thích hợp.

+ Cần có qui định và hướng dẫn đơn vị được kiểm toán và doanh nghiệp kiểm toán trong trường hợp báo cáo kiểm toán năm trước đưa ra ý kiến ngoại trừ, theo đó trong kỳ kiểm toán tiếp theo nếu những nội dung ngoại trừ trong báo cáo kiểm toán năm trước không được khắc phục ngoại trừ những yếu tố khách quan mà kiểm toán viên và đơn vị được kiểm toán có thể chi phối, xử lý được. Ví dụ trong trường hợp đang trong quá trình tố tụng, hoặc chi phí quá lớn để thực hiện.

+Tương tự như trong trường hợp kiểm toán viên đưa ra ý kiến từ chối hoặc ý kiến trái ngược, trong trường hợp này, các cơ quan quản lý chức năng cần có biện pháp thanh, kiểm tra để làm rõ những vấn đề tồn tại của đơn vị dẫn đến kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến từ chối hoặc trái ngược để từ đó có biện pháp ngăn chặn kịp thời những ảnh hưởng kinh tế đối với các bên có liên quan.

Bằng những qui định như trên sẽ đảm bảo tính giám sát của kiểm toán được thực hiện và vai trò của kiểm toán được tăng cường, thúc đẩy quá trình minh bạch hoá và lành mạnh nền kinh tế

3.2.2 Mở rộng đối tượng kiểm toán và các hoạt động cần thiết phải có kiểm toán độc lập

Luật KTĐL qui định các đối tượng bắt buộc phải kiểm toán (khoản 1 và khoản 2 Điều 37), tuy nhiên, đối với nhóm đối tượng là doanh nghiệp, Luật KTĐL chỉ qui định báo cáo tài chính của công ty đại chúng, công ty phát hành, tổ chức kinh doanh chứng khoán, tổ chức tài chính, kinh doanh bảo hiểm, môi giới bảo hiểm, tổ chức tín dụng, doanh nghiệp nhà nước phải được kiểm toán hàng năm. Tuy nhiên trên thực tế số lượng các doanh nghiệp rất nhiều được tổ chức dưới hình thức công ty TNHH, công ty cổ phần, doanh nghiệp tư nhân được thành lập theo luật Doanh nghiệp. Việc qui định đối tượng bắt buộc như hiện nay dựa theo mức độ đánh giá ảnh hưởng của doanh nghiệp đối với xã hội dựa trên cơ sở đặc tính sở hữu và hoạt động của doanh nghiệp.. Tuy nhiên trên thực tế dù không phải là công ty đại chúng, nhưng có rất nhiều các doanh nghiệp có qui mô lớn và rất lớn, có tác động và ảnh hưởng đến các hoạt động trong nền kinh tế hoặc cũng có những doanh nghiệp được thành lập ra đã có chủ đích để thực hiện các hành vi mua bán hoá đơn với qui mô hàng chục, hàng trăm tỷ đồng và hậu quả của các đơn vị này là rất lớn đối với môi trường kinh doanh cũng như về thu ngân sách. Do luật Doanh nghiệp không có chế tài qui định bắt buộc các doanh nghiệp phải thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính hàng năm, do vậy tùy thuộc vào điều lệ và nhu cầu của các doanh nghiệp mà công ty kiểm toán báo cáo tài chính của các doanh nghiệp này mới được kiểm toán.

Do vậy cần qui định bắt buộc các doanh nghiệp thành lập theo luật Doanh nghiệp phải thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính hàng năm. Việc qui định đối tượng

là các doanh nghiệp bắt buộc phải kiểm toán báo cáo tài chính hàng năm nên qui định trong luật Doanh nghiệp và giới hạn theo qui mô của doanh nghiệp (như qui mô về doanh số, qui mô về mạng lưới hoạt động, qui mô lao động) bởi qui mô doanh nghiệp phản ánh vị thế và ảnh hưởng của doanh nghiệp đó trong đời sống kinh tế xã hội chứ không chỉ là vấn đề về sở hữu doanh nghiệp.

Việc mở rộng đối tượng kiểm toán còn cần phải được xem xét không chỉ ở phương diện kiểm toán báo cáo tài chính. Đối với các dự án thực hiện có nguồn vốn vay trung và dài hạn không kể vay từ các ngân hàng thương mại hay nguồn vốn hỗ trợ của nhà nước đều phải được kiểm toán bao gồm kiểm toán dự án hoàn thành và kiểm toán trong thời kỳ dự án hoạt động. Hoặc các chương trình, dự án phúc lợi xã hội, mục tiêu chương trình quốc gia cũng cần đưa vào diện đối tượng kiểm toán dựa theo qui mô của dự án.

Việc qui định các đối tượng bắt buộc phải kiểm toán tạo lập môi trường giám sát và ngăn ngừa để đảm bảo sự nghiêm túc trong công tác quản lý, điều hành ngay từ khi chuẩn bị và thực hiện dự án. Hơn nữa công tác kiểm toán sẽ là bước cuối cùng cho việc minh bạch hoá kết quả thực hiện dự án.

3.2.3 Nâng cao tiêu chuẩn, điều kiện của kiểm toán viên/doanh nghiệp kiểm toán

Kiểm toán là hoạt động có sự phụ thuộc vào yếu tố cá nhân rất cao. Kết quả kiểm toán phụ thuộc rất lớn vào xét đoán cá nhân của kiểm toán viên trong quá trình quyết định lựa chọn, đánh giá bằng chứng kiểm toán... Do vậy chất lượng kiểm toán phụ thuộc lớn vào chất lượng kiểm toán viên và hệ thống kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán. Các qui định hiện hành đã qui định về tiêu chuẩn của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán, đặc biệt là điều kiện của doanh nghiệp kiểm toán khi tham gia kiểm toán tại các đơn vị có lợi ích công chúng. Một trong các tiêu chí hiện nay là: *“Trường hợp tổ chức kiểm toán đã được chấp thuận trong năm nộp hồ sơ thì phải có thêm điều kiện đã phát hành báo cáo kiểm toán (hoặc báo cáo kết quả công tác soát xét) báo cáo tài chính cho tối thiểu 05 khách hàng là đơn vị có lợi ích công chúng tính từ ngày 01/01 của năm nộp hồ sơ đến ngày nộp hồ sơ đăng ký thực hiện kiểm toán. Từ kỳ chấp thuận cho năm 2016, số lượng khách hàng tối thiểu này là 10 khách hàng”* [15] Qui định này vô hình chung đã đóng cánh cửa cho sự gia nhập của

các doanh nghiệp kiểm toán mới bởi nếu không được chấp thuận thì không được kiểm toán đối với đơn vị có lợi ích công chúng nhưng không có khách hàng là đơn vị có lợi ích công chúng thì không được chấp thuận. Điều này dẫn đến sự bất bình đẳng và hạn chế sự cạnh tranh, một trong các yếu tố cơ bản cho sự phát triển và nâng cao chất lượng. Do vậy cần bãi bỏ tiêu chí này, thay vào đó cần đưa ra các tiêu chí nâng cao về kỹ thuật, sự tuân thủ và minh bạch trong hoạt động. Như nâng cao tiêu chí về số lượng kiểm toán viên chuyên nghiệp; tiêu chí về tính chuyên nghiệp và trình độ tổ chức hệ thống kiểm soát nội bộ nhằm đảm bảo sự tuân thủ của các kiểm toán viên về đạo đức nghề nghiệp và trình độ chuyên môn, kết quả kiểm tra chất lượng dịch vụ hàng năm, Đặc biệt là qui trình xem xét, đánh giá hồ sơ đăng ký của các đơn vị kiểm toán. Cần giao cho Ủy ban chứng khoán nhà nước chịu trách nhiệm soát xét và quyết định danh sách các đơn vị đủ điều kiện nhằm tăng cường tính trách nhiệm của Ủy ban chứng khoán Nhà nước thay vì chỉ soát xét và kiến nghị Bộ Tài chính quyết định. Đồng thời Ủy ban chứng khoán Nhà nước cần tổ chức bộ máy chuyên nghiệp với các nhân viên chuyên trách có trình độ phù hợp, có chứng chỉ kiểm toán viên, có kinh nghiệm kiểm toán thực tế để thực hiện chức năng giám sát hoạt động của các đơn vị kiểm toán trong lĩnh vực chứng khoán, bao gồm các hoạt động kiểm tra và đánh giá hồ sơ của các đơn vị kiểm toán đề nghị tham gia kiểm toán các công ty có lợi ích công chúng; kiểm soát thường xuyên chất lượng kiểm toán thông qua các báo cáo tài chính được kiểm toán, soát xét; tổ chức kiểm tra định kỳ đối với các đơn vị kiểm toán và các hoạt động giám sát khác. Thực hiện cơ chế này, một mặt đảm bảo chất lượng và hiệu quả của công tác giám sát, một mặt đảm bảo sự độc lập trong hoạt động giám sát của Ủy ban chứng khoán Nhà nước.

Đồng thời với việc nâng cao tiêu chí đối với doanh nghiệp kiểm toán để lựa chọn kiểm toán cho các đơn vị có lợi ích công chúng, cần nâng cao tiêu chí đối với kiểm toán viên hành nghề. Nâng cao tiêu chí đối với kiểm toán viên hành nghề cần đảm bảo trên hai phương diện:

+ Tiêu chuẩn để cấp chứng chỉ kiểm toán viên: Các qui định hiện hành về tiêu chuẩn dự thi và qui trình thi tuyển cấp chứng chỉ kiểm toán viên đã rất cụ thể và đầy đủ. Tuy nhiên chúng ta cần nghiên cứu để mở rộng hơn đối tượng có thể tham dự thi

tuyển cũng như nâng cao chất lượng công tác thi tuyển. Kết cấu bài thi hiện tại còn mang nhiều yếu tố lý thuyết, phổ kiến thức trong bài thi về lĩnh vực kế toán, kiểm toán còn hẹp. Thực tế cho thấy những người mới vào nghề kiểm toán thường có kết quả thi tốt hơn những người làm kiểm toán lâu năm. Không phủ nhận về tuổi trẻ và điều kiện ôn tập những người trẻ tốt hơn những người cao tuổi, nhưng yếu tố lý thuyết trong bài thi gần giống như khi học đại học là một trong những khó khăn cho người làm công tác thực tiễn lâu so với người mới học xong đại học. Đồng thời cần nâng cao năng lực ngoại ngữ của các kiểm toán viên thông qua chất lượng bài kiểm tra ngoại ngữ là hết sức cần thiết, đặc biệt trong quá trình hội nhập. Ngoại ngữ là cầu nối quan trọng để tiếp cận nhanh, kịp thời với những kiến thức và thay đổi trong xã hội ngày nay. Do vậy đổi mới trong tổ chức thi tuyển trong đó việc chuyển giao chức năng cho Hội nghề kiểm toán viên hành nghề là một trong những giải pháp nhằm tăng cường sự chuyên nghiệp trách nhiệm của Hội nghề nghiệp, đồng thời với đó là cơ cấu hội đồng thi tuyển, phương thức ra đề, cơ cấu đề thi ... là những yếu tố cần được nghiên cứu nhằm thay đổi về chất trong công tác thi tuyển kiểm toán viên hiện nay.

+ Trong điều kiện kinh tế có nhiều thay đổi cùng với đó là các qui định của pháp luật, đặc biệt là về các chính sách thuế, tài chính, đất đai, cũng thường xuyên sửa đổi, bổ sung . Do vậy việc đào tạo, cập nhật kiến thức cho các kiểm toán viên dưới các hình thức tự đào tạo của các đơn vị kiểm toán và tham gia các lớp cập nhật kiến thức do Hội kiểm toán viên hành nghề tổ chức. Chương trình đào tạo nội bộ của đơn vị phải được cụ thể hoá trong qui trình của hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị kiểm toán và là một trong những tiêu chí để đánh giá năng lực của đơn vị kiểm toán khi tham gia đấu thầu hoặc đăng ký kiểm toán các công ty có lợi ích công chúng. Chương trình đào tạo nội bộ của đơn vị kiểm toán cần tập trung chú trọng yếu tố tự đào tạo của kiểm toán viên ở tất cả các cấp bậc trong đơn vị kiểm toán. Nội dung tự đào tạo không chỉ trong phạm vi cập nhật các kiến thức mới, qui định mới của pháp luật mà còn quan tâm đến các yếu tố kỹ thuật rút ra từ thực tiễn áp dụng chuẩn mực kiểm toán. Với cơ chế đào tạo như trên, việc đăng ký kiểm toán viên hành nghề cần nghiên cứu theo hướng vừa thuận lợi vừa kiểm soát và nâng cao chất lượng đào tạo đối với kiểm toán viên. Cụ thể, việc đăng ký kiểm toán viên hành nghề vẫn thực hiện theo cơ chế đăng

ký hàng năm, tuy nhiên điều kiện đăng ký chỉ cần dựa trên cơ sở kê khai, đăng ký của kiểm toán viên và chứng minh có tham gia chương trình đào tạo ở một mức độ nhất định mà không nhất thiết phải đủ 40 giờ theo qui định như hiện nay, đồng thời không có vi phạm qui định nào được ghi nhận. Mặt khác, định kỳ 3 năm, kiểm toán viên phải thực hiện đăng ký ở cấp độ chặt chẽ hơn, trong đó phải chứng minh là đã tham gia đào tạo với tổng số giờ của 3 năm liền kề là bao nhiêu, đã tham gia và ký bao nhiêu báo cáo kiểm toán,..... Việc qui định thời gian đào tạo, cập nhật kiến thức trong 3 năm là khoảng thời gian cần thiết để kiểm toán viên có thể thực hiện việc cập nhật và đào tạo mở mức độ chuyên sâu hơn, thuận lợi hơn trong việc bố trí thời gian cũng như sự thay đổi trong các chính sách và tình hình thị trường.

3.2.4 Tăng cường qui trình nghiệp vụ và kiểm soát chất lượng kiểm toán

Tăng cường công tác kiểm soát chất lượng kiểm toán là một trong những giải pháp nhằm nâng cao chất lượng kiểm toán và là cơ sở để tạo lập niềm tin của xã hội đối với ý kiến kiểm toán. Bản thân ý kiến kiểm toán không tự thuyết phục và khẳng định cho niềm tin về đối tượng kiểm toán cho các đối tượng sử dụng kết quả kiểm toán. Chỉ có thể thông qua cơ chế kiểm toán bao gồm sự độc lập, năng lực chuyên môn, điều kiện của kiểm toán viên và cơ chế kiểm soát chất lượng, trách nhiệm của kiểm toán viên mới mang lại niềm tin cho người sử dụng báo cáo kiểm toán. Việc tăng cường qui trình nghiệp vụ và kiểm soát chất lượng kiểm toán cần được thực hiện trên cả hai phương diện là từ bản thân doanh nghiệp kiểm toán và từ bên ngoài, các cơ quan hữu quan.

+ Tăng cường qui trình nghiệp vụ và kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán: Yêu cầu này đòi hỏi các công ty kiểm toán phải xây dựng hệ thống kiểm soát nội bộ hữu hiệu để đảm bảo sự độc lập của kiểm toán viên, và sự tuân thủ các chuẩn mực, luật pháp liên quan trong quá trình kiểm toán; sự phân tách trách nhiệm và các cấp soát xét hồ sơ kiểm toán, ý kiến và báo cáo kiểm toán trước khi phát hành, Mọi qui trình này phải được cụ thể hoá bằng các văn bản và có bằng chứng thực tế được thể hiện qua hồ sơ kiểm toán.

+ Tăng cường công tác kiểm soát chất lượng kiểm toán từ cơ quan có thẩm quyền: Một trong các nội dung nhằm tăng cường kiểm soát chất lượng kiểm toán đó là

nâng cao tiêu chí và điều kiện của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán, đặc biệt là đối với các doanh nghiệp kiểm toán được chấp thuận kiểm toán cho các khách hàng là doanh nghiệp có lợi ích công chúng. Một trong các tiêu chí hiện nay và kiến nghị đề xuất đã được trình bày tại mục 3.2.3. Bên cạnh đó cần qui định cơ chế đấu thầu trong kiểm toán. Thông thường đại hội đồng cổ đông của công ty uỷ quyền cho Hội đồng quản trị lựa chọn kiểm toán viên hoặc HĐQT lựa chọn và trình đại hội đồng cổ đông phê duyệt. Phương thức lựa chọn cơ bản dựa vào sự quen biết, giới thiệu và lựa chọn theo giá phí kiểm toán. Cách lựa chọn này đôi khi không thật sự khách quan và không đảm bảo sự độc lập của kiểm toán viên và ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán. Do vậy Ủy ban chứng khoán Nhà nước cần có qui định bắt buộc đối với các đơn vị có lợi ích công chúng ở qui mô nhất định khi lựa chọn kiểm toán viên cần thực hiện thông qua hình thức đấu thầu với các tiêu chí rõ ràng, thích hợp và Ủy ban chứng khoán Nhà nước sẽ thực hiện giám sát tính tuân thủ và minh bạch quá trình này. Việc lựa chọn và tổ chức đấu thầu kiểm toán sẽ do Ban kiểm soát của công ty chỉ đạo, giám sát thực hiện.

Ngoài việc áp dụng các cơ chế, chính sách để kiểm soát chất lượng kiểm toán đối, bên cạnh đó cần tổ chức hoạt động kiểm soát chất lượng trực tiếp tại các doanh nghiệp kiểm toán thông qua các cuộc kiểm tra định kỳ, hoặc theo chuyên đề hoặc đột suất. Chủ thể kiểm tra, qui trình kiểm tra, công bố kết quả và xử lý sau kiểm tra.... Cũng như việc chuẩn bị đội ngũ thực hiện công tác kiểm tra là những vấn đề cần được hệ thống và chuẩn bị kỹ càng trước khi ban hành qui định và tiến hành thực hiện.

3.2.5 Tăng cường phổ biến về kiểm toán và pháp luật về kiểm toán

Hiểu và thực thi pháp luật là một trong những yếu tố quan trọng của môi trường pháp lý. Một hệ thống các văn bản pháp lý đầy đủ, có nội dung tốt vẫn không phát huy hiệu lực nếu các đối tượng liên quan không hiểu đúng và không có ý thức tuân thủ. Không giống như các sản phẩm hàng hoá, dịch vụ khác, sử dụng sản phẩm của hoạt động kiểm toán đòi hỏi các đối tượng sử dụng phải có những hiểu biết nhất định về lĩnh vực kiểm toán và lĩnh vực kế toán, tài chính (đối với kiểm toán báo cáo tài chính). Trong chuẩn mực kiểm toán luôn có đoạn qui định, đơn vị được kiểm toán/khách hàng và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các qui định

và hướng dẫn của chuẩn mực để phối hợp với kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán trong việc xử lý các công việc liên quan. Mặc dù qui định như vậy nhưng chưa có phương thức tổ chức và biện pháp nào để các qui định trong chuẩn mực kiểm toán đến được các đối tượng sử dụng, kể cả các lãnh đạo đơn vị được kiểm toán. Do vậy, cần tăng cường, phổ biến về pháp luật về kiểm toán trước hết cho các đối tượng là đội ngũ lãnh đạo các doanh nghiệp; các cán bộ thuế; quản lý, tài chính ngân hàng. Hình thức phổ biến thực hiện thông qua các hội nghị, hội thảo do các cơ quan có chức năng như Bộ Tài chính; Phòng Công nghiệp và thương mại Việt Nam; Uỷ ban chứng khoán nhà nước; Hội kế toán Việt Nam, Hội kiểm toán viên hành nghề tổ chức. Kinh phí tổ chức lấy từ nguồn các dự án và/hoặc kinh phí hoạt động của các đơn vị. Đồng thời với công tác phổ biến kiến thức và pháp luật cần có qui định trong Luật kế toán qui định về nghĩa vụ của người đứng đầu doanh nghiệp cần hiểu biết các vấn đề cơ bản nào về kiểm toán và báo cáo kiểm toán. Xuất phát từ thực tế các đơn vị đều phải tổ chức công tác kế toán và những người đứng đầu tổ chức là người chịu trách về công tác đó. Do vậy việc qui định trong Luật kế toán sẽ đảm bảo rằng tất cả người đứng đầu đơn vị phải biết và quan tâm đến Luật kế toán, theo đó sẽ biết được cần phải biết những vấn đề cơ bản của kiểm toán và báo cáo kiểm toán. Với việc qui định trong Luật kế toán sẽ khắc phục được hạn chế so với việc qui định trong chuẩn mực kiểm toán như hiện nay bởi chuẩn mực kiểm toán có tính chuyên ngành sâu về kiểm toán và chỉ những người hoạt động trong lĩnh vực kiểm toán mới là đối tượng nghiên cứu và áp dụng. Hơn nữa việc qui định trong chuẩn mực chỉ yêu cầu về hiểu biết chung và không thể có các chế tài buộc các đối tượng điều chỉnh phải thực hiện.

3.2.6 Hoàn thiện các chế tài nhằm đảm bảo và nâng cao trách nhiệm pháp lý của kiểm toán viên.

Trách nhiệm pháp lý của kiểm toán viên là một trong những yếu tố gián tiếp tạo lập lên giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán. Tuy nhiên các chế tài để đảm bảo thực thi trách nhiệm pháp lý của kiểm toán viên hiện vẫn còn có những bất cập. Do vậy việc hoàn thiện pháp luật nhằm đảm bảo và nâng cao trách nhiệm pháp lý của kiểm toán viên sẽ là hành lang pháp lý quan trọng để xác lập niềm tin của các đối tượng sử dụng kết quả kiểm toán đối với báo cáo kiểm toán.

Thứ nhất: Về khung pháp lý về xử lý vi phạm pháp luật về kiểm toán độc lập

Khung pháp lý về xử lý vi phạm pháp luật về kiểm toán độc lập được quy định trong chương VII Luật kiểm toán. Tuy nhiên giữa các quy định trong luật KTĐL và luật có liên quan hoặc văn bản dưới luật chưa có sự đồng bộ và thống nhất. Theo đó, nội dung hoàn thiện khung pháp luật về xử lý hành vi vi phạm trong lĩnh vực kiểm toán bao gồm:

a - Trong luật KTĐL cần phân các hành vi vi phạm pháp luật thành từng nhóm gồm nhóm các hành vi vi phạm về hành chính và nhóm các hành vi vi phạm khác.

- *Nhóm các hành vi vi phạm về hành chính*: Các nhóm hành vi này được xác định dựa theo các lĩnh vực hoạt động và quản lý của kiểm toán độc lập, các hành vi này có thể có nhưng không trực tiếp dẫn đến rủi ro kiểm toán bao gồm:

+ Các hành vi vi phạm về đăng ký hành nghề của tổ chức kiểm toán và kiểm toán viên;

+ Các hành vi vi phạm về quản lý và sử dụng chứng chỉ kiểm toán viên;

+ Các hành vi vi phạm về quy định cập nhật kiến thức và duy trì trạng thái về điều kiện hành nghề của kiểm toán viên;

+ Các hành vi vi phạm trong quá trình cung cấp dịch vụ kiểm toán về các vấn đề như: giao kết hợp đồng kiểm toán; tuân thủ chuẩn mực chuyên môn khi thực hiện kiểm toán, tính độc lập của doanh nghiệp kiểm toán và kiểm toán viên; tính bảo mật, quản lý và sử dụng hồ sơ kiểm toán; kiểm soát chất lượng kiểm toán; hình thành ý kiến kiểm toán và phát hành báo cáo kiểm toán.

Do vậy, luật KTĐL chỉ quy định theo từng nhóm các hành vi với các dấu hiệu vi phạm. Còn lại trong Nghị định sẽ cụ thể hoá, chi tiết các hành vi với các chế tài cụ thể. Như vậy vừa đảm bảo sự thống nhất, vừa tạo sự linh hoạt, kịp thời trong việc xử lý các hành vi vi phạm hành chính trong lĩnh vực kiểm toán độc lập.

- *Nhóm các hành vi vi phạm khác gồm*:

+ Do thiếu cẩn trọng dẫn đến sai sót hoặc làm sai lệch kết quả kiểm toán

+ Cố tình xác nhận báo cáo tài chính có gian lận, sai sót hoặc thông đồng., móc nối để làm sai lệch tài liệu kế toán, hồ sơ kiểm toán và cung cấp thông tin, số liệu báo cáo sai sự thật.

Nếu các nhóm hành vi vi phạm hành chính có thể có dẫn đến rủi ro kiểm toán thì nhóm các hành vi này gắn liền với rủi ro kiểm toán và là hành vi dẫn đến rủi ro kiểm toán. Rủi ro kiểm toán được hiểu là khi ý kiến kiểm toán không phù hợp với bản chất của đối tượng kiểm toán. Đó là việc ý kiến kiểm toán cho rằng báo cáo tài chính được kiểm toán là trung thực và hợp lý nhưng thực tế báo cáo đó có sai sót trọng yếu. Khi xảy ra rủi ro kiểm toán có thể dẫn đến người sử dụng báo cáo kiểm toán đưa ra quyết định không thích hợp và chịu tổn thất về quyết định đó.

Trong luật kiểm toán đã chỉ ra hai hành vi nói trên (khoản 10 và 11 điều 59), tuy nhiên trong Nghị định 105/2013/NĐ-CP về xử phạt hành vi vi phạm hành chính trong lĩnh vực kế toán, kiểm toán độc lập chỉ liệt kê hành vi “Thông đồng, móc nối với đơn vị được kiểm toán để làm sai lệch tài liệu kế toán, báo cáo tài chính, hồ sơ kiểm toán và báo cáo sai lệch kết quả kiểm toán” (điểm a, khoản 3 điều 33). Thực chất các hành vi này đều dẫn đến số liệu báo cáo sai sự thật và đều được kiểm toán viên xác nhận sai lệch với bản chất của số liệu đó. Như vậy đây là hành vi trực tiếp dẫn đến rủi ro kiểm toán và theo đó sẽ gây thiệt hại cho đối tượng sử dụng báo cáo, do vậy không thể được xem là hành vi vi phạm hành chính và cần được loại khỏi Nghị định 105/2013/NĐ-CP, thay vào đó cần qui định trực tiếp về chế tài xử lý đối với nhóm hành vi này ngay trong Luật kiểm toán. Theo đó điều 60 –Xử lý vi phạm pháp luật về kiểm toán độc lập trong Luật kiểm toán sẽ được điều chỉnh lại theo kết cấu tách riêng các hình thức xử lý theo các nhóm hành vi vi phạm hành chính và nhóm hành vi vi phạm khác. Đối với nhóm hành vi vi phạm khác cần có các chế tài theo các tình huống cụ thể:

+ Có hành vi vi phạm nhưng chưa phát sinh tổn thất cho người sử dụng báo cáo hoặc chưa có khiếu nại về tổn thất từ người sử dụng báo cáo

+ Có hành vi vi phạm và đã phát sinh thiệt hại cho người sử dụng báo cáo. Thiệt hại đó có thể tính toán được và có nguyên nhân trực tiếp từ việc sử dụng báo cáo sai lệch đó.

Chế tài xử lý trong tình huống thứ hai cần tham chiếu với điều 221- Tội vi phạm qui định của Nhà nước về kế toán gây hậu quả nghiêm trọng (Bộ Luật Hình sự 2015)

b – Về nội dung các chế tài phạt vi phạm hành chính trong lĩnh vực kiểm toán: Chương III Nghị định 105/2013/NĐ-CP qui định hành vi vi phạm, hình thức xử phạt

và mức xử phạt vi phạm hành chính trong lĩnh vực kiểm toán độc lập gồm các điều từ điều 18 đến điều 53. Các hành vi vi phạm qui định trong chương này cần được thiết kế lại theo các nhóm phù hợp với cách phân nhóm trong luật KTĐL như đề xuất tại điểm (a) nói trên. Đồng thời một số hành vi cũng cần xem xét loại bỏ hoặc làm rõ thêm để đảm bảo tính thực tiễn. cụ thể:

+ Bỏ khoản 2 điều 24. “Phạt tiền từ 5.000.000 đồng đến 10.000.000 đồng đối với đơn vị, tổ chức thực hiện việc cập nhật kiến thức cho kiểm toán viên khi chưa được Bộ Tài chính chấp thuận” [20]. Việc cập nhật kiến thức là nhu cầu của kiểm toán viên. Mọi doanh nghiệp kiểm toán hoặc tổ chức giáo dục có quyền tự đào tạo cập nhật kiến thức cho kiểm toán viên của đơn vị mình hoặc dịch vụ đào tạo cho các đối tượng có nhu cầu. Việc cập nhật kiến thức qui định định của pháp luật sẽ được tổ chức, thực hiện theo qui định của pháp luật. Đây là hai vấn đề khác nhau, do vậy đề nghị bỏ qui định này nhằm gây hiểu nhầm và phiền nhiễu trong công tác đào tạo của các đơn vị kiểm toán.

+ Bỏ điểm d khoản 3 điều 24: “Báo cáo không đúng số lượng kiểm toán viên tham gia học cập nhật” [20]. Đây là qui định rất hành chính và thiếu thực tế bởi ý nghĩa của việc báo cáo số lượng kiểm toán viên tham gia học cập nhật có thật sự cần thiết khi các thời điểm báo cáo khác nhau thì số lượng tham gia học là khác nhau. Thời điểm đăng ký học, trong thời gian học và cuối thời kỳ học số lượng kiểm toán viên tham gia thực tế là hoàn toàn có thể khác nhau bởi việc có tham gia hay không, tham gia bao nhiêu giờ là quyền của kiểm toán viên. Vấn đề chính là việc cấp giấy chứng nhận tham gia cập nhật kiến thức cho KTV phải đảm bảo phù hợp với qui định về tổ chức lớp cập nhật kiến thức và thời gian thực tế KTV tham dự. Nội dung này đã được qui định tại điểm e khoản 3 điều 24.

+ Cần làm rõ qui định tại khoản 2 điều 29: “ Phạt tiền từ 5.000.000 đồng đến 10.000.000 đồng đối với tổ chức kiểm toán, khách hàng không giao kết hợp đồng kiểm toán trước khi thực hiện kiểm toán” [20]. Có hai vấn đề cần xem xét thêm ở nội dung này gồm: (i) Việc xử phạt áp dụng đối với cả khách hàng là điều không hợp lý. Quan hệ giao kết hợp đồng là quan hệ dân sự, khách hàng là bên có nhu cầu dịch vụ và rất không hợp lý nếu bên sử dụng dịch vụ sẵn sàng tạo các điều kiện để đối tác thực hiện công việc trước khi giao kết hợp đồng lại là hành vi vi phạm và bị phạt. (ii) Thời điểm

để xác định thực hiện kiểm toán cũng là khái niệm chuyên môn cần làm rõ. Trên thực tế KTV có thể thực hiện một số bước công việc kiểm toán sau khi đề xuất kiểm toán được khách hàng chấp nhận, thậm chí có thể tiến hành kiểm toán trước năm tài chính kết thúc cho một giai đoạn nhất định (interim audit) để khi kiểm toán cuối kỳ được nhanh chóng hơn và công việc này có thể thực hiện trước khi ký hợp đồng kiểm toán. Ở đây cần qui định Hợp đồng kiểm toán phải ký trước kết thúc công việc kiểm toán là đủ để đảm bảo cho sự độc lập của ý kiến kiểm toán

+ Cần làm rõ các khoản 1 và 2 điều 30. Xử phạt hành vi vi phạm qui định về bảo mật.

Khoản 1: “Phạt 5.000.000 đồng đến 10.000.000 đồng đối với cá nhân tiết lộ thông tin có liên quan đến hồ sơ kiểm toán, khách hàng, đơn vị được kiểm toán, trừ trường hợp khách hàng, đơn vị được kiểm toán chấp nhận hoặc theo qui định của pháp luật” [20]

Khoản 2: “Phạt tiền từ 10.000.000 đồng đến 20.000.000 đồng đối với tổ chức kiểm toán không xây dựng và vận hành hệ thống kiểm soát nội bộ nhằm bảo đảm thực hiện nghĩa vụ bảo mật”[20]

Bảo mật là nguyên tắc cơ bản của kiểm toán. Các KTV không được tiết lộ các thông tin của khách hàng có được từ quá trình kiểm toán cho bất kỳ bên thứ ba nào nếu không được sự chấp thuận của đơn vị được kiểm toán hoặc theo qui định của pháp luật. Tuy nhiên để thực hiện được các chế tài qui định tại khoản 1 và khoản 2 nói trên, Bộ Tài chính cần ban hành chuẩn mực kiểm toán qui định và hướng dẫn về tổ chức và vận hành hệ thống kiểm soát nội bộ trong doanh nghiệp kiểm toán nhằm đảm bảo thực hiện và tuân thủ các nguyên tắc bảo mật của kiểm toán viên, doanh nghiệp kiểm toán.

+ Chế tài về xử phạt hành vi vi phạm về báo cáo kiểm toán: Điều 31 Nghị định 105/2013/NĐ-CP đã qui định các chế tài xử phạt hành vi vi phạm về báo cáo kiểm toán, tuy nhiên cần bổ sung qui định chế tài về việc kiểm toán viên đưa ra ý kiến kiểm toán không phù hợp với chuẩn mực kiểm toán về hình thành ý kiến kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán. Cụ thể trong các trường hợp ý kiến kiểm toán trình bày mập mờ, không rõ ràng dẫn đến sự hiểu lầm của những người sử dụng báo cáo hoặc những nội dung giải trình về ý kiến ngoại trừ không phù hợp.

c – Qui định về chủ thể có chức năng tiến hành phạt vi phạm hành chính trong lĩnh vực kiểm toán : Khoản 4 điều 60 Luật kiểm toán qui định “Chính phủ qui định chi

tiết việc xử lý vi phạm pháp luật về kiểm toán độc lập”[26]. Tuy nhiên trong Nghị định 105/2013/NĐ-CP của Chính phủ quy định xử phạt vi phạm hành chính trong lĩnh vực kế toán, kiểm toán độc lập không quy định cụ thể chủ thể có quyền xử phạt. Tại khoản 4 điều 58 – Điều khoản thi hành qui định: “Các Bộ trưởng, Thủ trưởng cơ quan ngang bộ, Thủ trưởng cơ quan thuộc Chính phủ; Chủ tịch UBND tỉnh, thành phố thuộc Trung ương chịu trách nhiệm thi hành Nghị định này” [20]. Tuy nhiên xét về phương diện quản lý nhà nước thì Bộ Tài chính là cơ quan của Chính phủ thực hiện chức năng quản lý Nhà nước về Tài chính; hải quan; kế toán; kiểm toán ... Do vậy Bộ Tài chính là chủ thể có quyền quyết định xử phạt hành vi vi phạm hành chính trong lĩnh vực kiểm toán độc lập. Tuy nhiên trên thực tế các tổ chức có quyền tiến hành thanh kiểm tra trực tiếp hoặc gián tiếp liên quan hoạt động của kiểm toán độc lập bao gồm cả Ủy ban chứng khoán nhà nước, Hội kiểm toán viên hành nghề. Do vậy để nâng cao trách nhiệm và hiệu quả quản lý nhà nước đồng thời minh bạch trong hoạt động của kiểm toán, cần thiết qui định rõ thẩm quyền trong công tác kiểm tra, giám sát cũng như quyền ra các quyết định xử phạt hành vi vi phạm hành chính trong hoạt động kiểm toán độc lập giữa các cơ quan: Bộ Tài chính, Ủy ban chứng khoán nhà nước và Hội kiểm toán viên hành nghề.

Thứ hai: Bổ sung qui định về cơ chế phát hành báo cáo kiểm toán.

Luật kiểm toán cũng như chuẩn mực kiểm toán chỉ qui định và hướng dẫn về các nội dung của báo cáo kiểm toán, ý kiến kiểm toán và lập, trình bày báo cáo kiểm toán. Tuy nhiên cơ chế phát hành báo cáo kiểm toán lại chưa được đề cập đến. Trong thực tế đã phát sinh trường hợp báo cáo kiểm toán đã phát hành sau đó một thời gian đơn vị kiểm toán thu hồi lại báo cáo kiểm toán đó. Hiện không có qui định nào qui định về việc báo cáo kiểm toán đã được phát hành có được thu hồi không và cơ chế thu hồi như thế nào. Việc thu hồi báo cáo kiểm toán không chỉ đơn thuần là việc giải quyết quyền và nghĩa vụ của đơn vị kiểm toán và khách hàng mà là những ảnh hưởng đến những đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán. Do vậy Luật kiểm toán cần đưa ra các qui định và chuẩn mực kiểm toán sẽ hướng dẫn trong các trường hợp nào báo cáo kiểm toán đã được phát hành nhưng sau đó được thu hồi hoặc không được thu hồi và cơ chế xử lý trong những tình huống đó thế nào, chế tài đối với các sai phạm. Cụ thể:

+ Việc thu hồi báo cáo kiểm toán theo quyết định đơn phương của đơn vị kiểm toán: Cần qui định trong tình huống nào doanh nghiệp được phép thu hồi báo cáo kiểm toán và trong trường hợp đó thì cần tiến hành các hành động gì để bảo vệ bên thứ ba, những người sử dụng báo cáo kiểm toán.

+ Việc thu hồi báo cáo kiểm toán theo thoả thuận giữa khách hàng và đơn vị kiểm toán. Trong qui định về hợp đồng kiểm toán hiện nay không có qui định và hướng dẫn về trường hợp này, tuy nhiên về mặt bản chất quan hệ kinh tế cũng như thực tiễn đã phát sinh thì giữa khách hàng và doanh nghiệp kiểm toán hoàn toàn có thể thoả thuận để thu hồi báo cáo kiểm toán (tương tự như trường hợp trả lại hàng trong hoạt động thương mại). Do vậy cần có qui định việc thu hồi báo cáo kiểm toán chỉ được thực hiện trong tình huống nào và xử lý các vấn đề phát sinh liên quan.

Kết luận Chương 3

Mặc dù về hình thức, báo cáo kiểm toán không có giá trị pháp lý, tuy nhiên trên thực tế báo cáo kiểm toán lại có giá trị rất lớn bắt nguồn từ các đặc tính pháp lý của hoạt động kiểm toán, trong đó các qui định về tiêu chuẩn và điều kiện hành nghề của kiểm toán viên, doanh nghiệp kiểm toán cũng như trách nhiệm pháp lý của kiểm toán viên. Trong thời gian qua, hoạt động kiểm toán đã có những đóng góp tích cực cho sự phát triển chung của nền kinh tế, đặc biệt là thị trường chứng khoán. Các qui định pháp lý cho hoạt động kiểm toán cũng từng bước được hoàn thiện. Luật KTĐL đã được ban hành cùng với đó là các văn bản qui phạm dưới luật cũng được các cơ quan nhà nước ban hành điều chỉnh chi tiết, cụ thể các lĩnh vực, vấn đề trong tổ chức và hoạt động kiểm toán. Tuy nhiên trong quá trình hoạt động thực tiễn của kiểm toán độc lập và sự vận động tất yếu của xã hội đòi hỏi không ngừng hoàn thiện môi trường cho hoạt động kiểm toán, trong đó có môi trường pháp lý nhằm gia tăng niềm tin của xã hội đối với kiểm toán, góp phần mạnh mẽ hơn nữa trong việc minh bạch hoá nền kinh tế. Nội dung hoàn thiện được tập trung vào các yếu tố nhằm nâng cao vai trò của kiểm toán độc lập cũng như điều kiện, phương tiện để đảm bảo chất lượng kiểm toán như mở rộng đối tượng kiểm toán, nâng cao tiêu chuẩn, điều kiện đối với kiểm toán

viên/doanh nghiệp kiểm toán; tăng cường hoạt động kiểm soát chất lượng kiểm toán; phổ biến kiến thức về kiểm toán... Cuối cùng là hoàn thiện pháp luật nhằm nâng cao và đảm bảo trách nhiệm pháp lý của kiểm toán viên.

KẾT LUẬN

Hoạt động kiểm toán độc lập ở Việt Nam trong 25 năm qua đã có sự phát triển nhanh, đóng góp tích cực trong quá trình đổi mới nền kinh tế nước ta, đặc biệt đối với sự phát triển của thị trường chứng khoán. Nhằm nâng cao nhận thức về tính pháp lý của ý kiến kiểm toán cũng như các chế tài đảm bảo giá trị pháp lý đó, đề tài nghiên cứu “ Giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán” đã nghiên cứu và làm sáng tỏ những vấn đề lý luận về pháp luật kiểm toán nói chung và giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán, trong đó tổng hợp, đưa ra quan điểm về giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán và cơ sở xác định giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán. Đồng thời đề tài cũng nghiên cứu về thực trạng pháp luật về kiểm toán nói chung và về giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán nói riêng; thực trạng sử dụng ý kiến kiểm toán của các đối tượng sử dụng gồm chủ sở hữu, những người quản lý doanh nghiệp và các cơ quan quản lý chức năng như cơ quan thuế, Ủy ban chứng khoán nhà nước, kiểm sát,

Từ kết quả nghiên cứu lý luận và thực tiễn đề tài đã đưa ra phương hướng và giải pháp hoàn thiện nhằm đảm bảo và nâng cao giá trị pháp lý của Báo cáo kiểm toán trong đời sống thực tế của nền kinh tế, góp phần nâng cao giá trị sử dụng của Báo cáo kiểm toán, qua đó thúc đẩy sự minh bạch trong công tác quản lý tài chính tại các doanh nghiệp nói riêng và phạm vi nền kinh tế nói chung. Giải pháp hoàn thiện tập trung vào các vấn đề chính đó là các giải pháp nâng cao vai trò của kiểm toán; các giải pháp về các biện pháp nhằm đảm bảo và nâng cao chất lượng kiểm toán; Giải pháp về hoàn thiện pháp luật đảm bảo và nâng cao trách nhiệm pháp lý của kiểm toán viên qua đó gia tăng niềm tin của xã hội đối với hoạt động kiểm toán nói chung và báo cáo kiểm toán nói riêng.

Với nội dung và kết quả nghiên cứu như trên, đề tài đã đạt được mục tiêu đặt ra với mong muốn góp phần nâng cao giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán từ đó thúc đẩy sự minh bạch trong nền kinh tế.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. Bộ Tài chính, Quyết định số 38/2000/QĐ-BTC ngày 14/3/2000 về việc ban hành và công bố áp dụng Hệ thống chuẩn mực kế toán, chuẩn mực kiểm toán Việt Nam
2. Bộ Tài chính, Quyết định số 120/1999/QĐ-BTC ngày 27/9/1999 về việc ban hành và công bố 4 chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (đợt 1)
3. Bộ Tài chính, Quyết định số 219/2000/QĐ-BTC ngày 29/12/2000 về việc ban hành và công bố 06 chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (đợt 2)
4. Bộ Tài chính, Quyết định số 143/2001/QĐ-BTC ngày 21/12/2001 về việc ban hành và công bố 06 chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (đợt 3)
5. Bộ Tài chính, Thông tư số 214/2012/TT-BTC ngày 6/12/2012 về việc ban hành 37 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam
6. Bộ Tài chính, Thông tư số 67/2015/TT-BTC ngày 8/5/2015 về việc ban hành 01 chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 1000
7. Bộ Tài chính, Thông tư số 68/2015/TT-BTC ngày 08/05/2015 về việc ban hành 02 chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 4400 và 4410 .
8. Bộ Tài chính, Thông tư số 22-TC/CĐKT ngày 19/3/1994 hướng dẫn Nghị định 07/CP về qui chế kiểm toán độc lập trong nền kinh tế quốc dân
9. Bộ Tài chính, Thông tư số 64/2004/TT-BTC ngày 29/6/2004 hướng dẫn thực hiện một số điều của Nghị định 105/2004/NĐ-CP ngày 30/3/2004 của Chính phủ về kiểm toán độc lập
10. Bộ Tài chính, Thông tư số 65/2015/TT-BTC, Thông tư số 66/2015/TT-BTC; Thông tư số 67/2015/TT-BTC; Thông tư số 68/2015/TT-BTC; Thông tư số 69/2015/TT-BTC và Thông tư số 70/2015/TT-BTC ngày 8/5/2015 về việc ban hành 10 chuẩn mực kiểm toán Việt Nam
11. Bộ Tài chính, Thông tư số 18/VBHN-BTC ngày 19/6/2015 về việc hướng dẫn thi hành một số điều của Luật Quản lý thuế; Luật sửa đổi bổ sung một số điều của Luật Quản lý thuế và nghị định số 83/NĐ-CP ngày 22/7/2013 của Chính phủ

12. Bộ Tài chính, Thông tư số 127/2014/TT-BTC ngày 05/9/2014 hướng dẫn xử lý tài chính và xác định giá trị doanh nghiệp khi thực hiện chuyển doanh nghiệp 100% vốn nhà nước thành công ty cổ phần
13. Bộ Tài chính, Thông tư số 200/2014/TT-BTC ngày 22/12/2014 hướng dẫn Chế độ kế toán doanh nghiệp
14. Bộ Tài chính, Thông tư số 129/2012/TT-BTC ngày 9/8/2012 qui định về việc thi và cấp chứng chỉ kiểm toán viên và chứng chỉ hành nghề kiểm toán
15. Bộ Tài chính, Thông tư số 183/2013/TT-BTC ngày 4/12/2013 về kiểm toán độc lập đối với đơn vị có lợi ích công chúng
16. Bộ Tài chính, Thông tư số 157/2014/TT-BTC ngày 23/10/2014 qui định về kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán
17. Chính phủ, Nghị định 07/CP ngày 29/1/1994 về qui chế kiểm toán độc lập trong nền kinh tế quốc dân
18. Chính phủ, Nghị định số 105/2004/NĐ-CP ngày 30/3/2004 về kiểm toán độc lập
19. Chính phủ, Nghị định số 17/2012/NĐ-CP ngày 13/3/2012 qui định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của luật Kiểm toán độc lập
20. Chính phủ, Nghị định 105/2013/NĐ-CP ngày 16/9/2013 qui định xử phạt hành chính trong lĩnh vực kiểm toán độc lập
21. Hội kiểm toán viên hành nghề (2013), Hệ thống chuẩn mực kiểm toán quốc tế (Bản dịch), Nhà xuất bản tài chính, Hà Nội
22. Nguyễn Quang Quynh (2003), Lý thuyết kiểm toán, nhà xuất bản tài chính, Hà Nội
23. Quốc hội, Bộ Luật dân sự số 91/2015/QH13 ngày 24/11/2015
24. Quốc hội, Bộ Luật hình sự số 100/2015/QH13 ngày 27/11/2015
25. Quốc hội, Luật doanh nghiệp số 68/2014/QH13 ngày 26/11/2014
26. Quốc hội, Luật kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12 ngày 29/3/2011
27. Quốc hội, Luật chứng khoán số 70/2006/QH11 ngày 29/6/2006
28. Quốc hội, Luật số 62/2010/QH12 ngày 24/11/2010 bổ sung một số điều của Luật chứng khoán

29. Quốc hội, Luật Kế toán số 03/2003/QH11 ngày 17/6/2003 và Luật Kế toán số 88/2015/QH13 ngày 20/11/2015
30. Quốc hội, Luật Công chứng số 53/2014/QH 13 ngày 20/6/2014
31. Quốc hội, Luật Giao dịch điện tử số 51/2005/QH11 ngày 29/11/2005
32. Quốc hội, Luật tổ chức Viện Kiểm sát nhân số 63/2014/QH13 ngày 24/11/2014
33. Văn bản hợp nhất số 27/VBHN-VPQH ngày 18/12/2013 của Văn phòng Quốc hội về Luật chứng khoán
34. Auditing, PhD;CPA,CMA,CIA Wanda A.Wallace ; Macmilan Publishing Company, New York 1986
35. Principles of Auditing, Whittington & Pany; Richard D.Irwin , Inc 1995, USA
36. Textbook in Auditing Theory, Solita A.Frias and Consolacion L.Fajardo; JMC PRESS. INC, Quezon City 1996