

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

NGUYỄN THỊ THÙY LIÊN

**NGUYÊN TẮC HOẠT ĐỘNG CỦA KIỂM TOÁN ĐỘC
LẬP THEO LUẬT KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP 2011**

Chuyên ngành: LUẬT KINH TẾ

Mã ngành: 60.38.01.07

LUẬN VĂN THẠC SĨ LUẬT HỌC

NGƯỜI HƯỚNG DẪN KHOA HỌC: TS. NGUYỄN VĂN CƯƠNG

Hà Nội, 2017

LỜI CAM ĐOAN

Tôi xin cam đoan Luận văn là công trình nghiên cứu của riêng tôi. Các kết quả nêu trong Luận văn chưa được công bố trong bất kỳ công trình nào khác. Các số liệu, ví dụ và trích dẫn trong Luận văn đảm bảo tính chính xác, tin cậy và trung thực. Tôi đã hoàn thành tất cả các môn học và đã thanh toán tất cả các nghĩa vụ tài chính theo quy định của Khoa Luật - Học viên Khoa học Xã hội Việt Nam.

Vậy tôi viết Lời cam đoan này đề nghị Khoa Luật xem xét để tôi có thể bảo vệ Luận văn.

Tôi xin chân thành cảm ơn!

NGƯỜI CAM ĐOAN

Nguyễn Thị Thùy Liên

MỤC LỤC

	Trang
MỞ ĐẦU	1
Chương 1: NHỮNG VẤN ĐỀ LÝ LUẬN CƠ BẢN VỀ NGUYÊN TẮC HOẠT ĐỘNG CỦA KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP	6
1.1 Những vấn đề lý luận cơ bản về kiểm toán độc lập	6
1.2 Các nguyên tắc hoạt động của kiểm toán độc lập	15
Chương 2: THỰC TRẠNG QUY ĐỊNH VÀ THỰC TIỄN THỰC THI PHÁP LUẬT VỀ NGUYÊN TẮC HOẠT ĐỘNG CỦA KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP Ở VIỆT NAM	20
2.1 Thực trạng quy định pháp luật về nguyên tắc hoạt động của kiểm toán độc lập tại Việt Nam hiện nay	23
2.2 Thực tiễn tuân thủ các quy định pháp luật về nguyên tắc hoạt động của KTĐL	42
Chương 3: ĐỀ XUẤT GIẢI PHÁP NÂNG CAO HIỆU QUẢ TUÂN THỦ NGUYÊN TẮC HOẠT ĐỘNG CỦA KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP	51
3.1 Sự cần thiết phải hoàn thiện pháp luật về nguyên tắc hoạt động của kiểm toán độc lập	51
3.2 Phương hướng hoàn thiện pháp luật về nguyên tắc hoạt động của kiểm toán độc lập	56
3.3 Giải pháp tăng cường sự tuân thủ nguyên tắc hoạt động của kiểm toán độc lập	61
KẾT LUẬN	71
DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO	72
PHỤ LỤC	74

DANH MỤC CÁC CHỮ VIẾT TẮT

BCKT	Báo cáo kiểm toán
BCTC	Báo cáo tài chính
BTC	Bộ Tài chính
CAPA	Confederation of Asian and Pacific Accountants Liên đoàn Kế toán châu Á Thái Bình Dương.
CIMA	Chartered Institute of Managemt Accountants Hiệp Hội Kế toán Quản trị Công chứng Anh Quốc.
CMKiT	Chuẩn mực Kiểm toán
CTKT	Công ty Kiểm toán
CTY	Công ty
CTKT	Công ty kiểm toán
DN	Doanh nghiệp
DNKT	Doanh nghiệp kiểm toán
IFAC	International Federation of Accountants Liên đoàn Kế toán Quốc tế
ISA	The International Accounting Standards Chuẩn mực kiểm toán quốc tế
KTĐL	Kiểm toán độc lập
KTNN	Kiểm toán Nhà nước
KTV	Kiểm toán viên
TNHH	Trách nhiệm hữu hạn
TPP	Hiệp định Đối tác xuyên Thái Bình Dương
UBCKNN	Ủy ban chứng khoán Nhà nước
VACPA	Hiệp hội Kiểm toán viên hành nghề Việt Nam

MỞ ĐẦU

1. Tính cấp thiết của đề tài

Nếu nói rằng nền kinh tế thị trường có hiệu quả hơn so với nền kinh tế kế hoạch hoá tập trung thì kiểm toán độc lập chính là một công cụ quản lý kinh tế, tài chính đặc lực góp phần nâng cao tính hiệu quả đó của nền kinh tế thị trường. Đặc trưng của nền kinh tế thị trường là nhiều thành phần kinh tế, là tự do sản xuất, kinh doanh và cạnh tranh. Mỗi doanh nghiệp đều có những biện pháp hạn chế mặt trái, tiêu cực của cơ chế thị trường và tự thân vận động phù hợp với những đòi hỏi có tính quy luật sống còn của nó. Tổ chức kiểm toán độc lập là những doanh nghiệp không cạnh tranh với các doanh nghiệp (trừ doanh nghiệp kiểm toán) mà bạn hàng giúp các doanh nghiệp tồn tại và phát triển trong cạnh tranh.

Hơn thế nữa, nền kinh tế thị trường đòi hỏi các doanh nghiệp thuộc mọi thành phần kinh tế muốn quản lý và điều hành sản xuất kinh doanh cần phải có thông tin chính xác kịp thời và tin cậy. Để đáp ứng được yêu cầu này đòi hỏi phải có bên thứ ba độc lập khách quan, có trình độ chuyên môn cao được pháp luật cho phép cung cấp thông tin tin cậy cho đối tượng quan tâm. Vì vậy, đã hình thành nên loại hình kiểm toán độc lập. Trên thế giới, hầu hết các nước đi theo kinh tế thị trường đều có hoạt động kiểm toán độc lập. Trái lại ở các nước đi theo cơ chế kế hoạch hoá tập trung đều không có kiểm toán, thậm chí không truyền bá kiến thức về kiểm toán độc lập. Ở Việt Nam, hoạt động kiểm toán đã được hình thành và phát triển ở miền Nam trước giải phóng. Nhưng sau thống nhất đất nước, với cơ chế kế hoạch hoá tập trung, kiểm toán độc lập không tồn tại nữa. Cho đến khi Đảng và Nhà nước ta chủ trương đa dạng hoá các loại hình sở hữu và đa phương hoá các ngành đầu tư đã đặt ra những đòi hỏi cấp thiết của kiểm toán độc lập thì loại hình kiểm toán độc lập mới thực sự xuất hiện. Ngay từ khi mới xuất hiện, hoạt động kiểm toán độc

lập đã đóng vai trò hết sức quan trọng tới sự phát triển ổn định và công bằng của nền kinh tế thị trường định hướng xã hội chủ nghĩa tại Việt Nam.

Cũng giống như bất kỳ loại hình hoạt động kinh doanh nào khác, kiểm toán độc lập cũng phải tuân theo những nguyên tắc nhất định được đặt ra từ trước. Những nguyên tắc này được pháp luật quy định cụ thể nhằm đảm bảo kết quả cuối cùng của hoạt động kiểm toán độc lập giúp Nhà nước duy trì tính ổn định và công bằng trên thị trường. Thực tế cho thấy báo cáo tài chính của nhiều công ty, doanh nghiệp thường không đi sát với thực tiễn tình hình kinh doanh của họ. Họ thường có xu thế che giấu những mặt tiêu cực, hạn chế của mình để thu hút vốn từ các nhà đầu tư cũng như thu hút khách hàng. Các doanh nghiệp kiểm toán độc lập ra đời mục đích chính là phát hiện và ngăn chặn những điểm sai sự thật trong báo cáo tài chính của các doanh nghiệp, tạo sự lành mạnh trong cạnh tranh. Chính vì vậy khi Việt Nam chuyển sang áp dụng cơ chế thị trường, hoạt động kiểm toán độc lập đã sớm được nước ta quan tâm xây dựng thể chế có liên quan.

Pháp luật Việt Nam về hoạt động kiểm toán độc lập được ra đời từ những năm đầu của thời kỳ đổi mới nhưng mãi đến năm 2011 mới ban hành văn bản pháp luật chính là Luật Kiểm toán độc lập năm 2011. Cho đến nay hệ thống văn bản pháp luật về KTĐL của Việt Nam trải qua 25 năm phát triển và hoàn thiện nhằm tiếp cận với các thông lệ, chuẩn mực quốc tế và phù hợp với yêu cầu của nền kinh tế hiện nay. Trong đó 2 loại văn bản quan trọng là Luật Kiểm toán độc lập 2011 và hệ thống chuẩn mực nghề nghiệp kiểm toán.

Trong quá trình hoạt động, các doanh nghiệp kiểm toán luôn phải tuân theo những nguyên tắc cơ bản mà pháp luật quy định. Tuy nhiên, trên thực tế vẫn có những trường hợp vi phạm nguyên tắc gây hậu quả nghiêm trọng, làm mất uy tín, chất lượng hoạt động kiểm toán độc lập của Việt Nam trong mắt các nhà đầu tư. Một số vấn đề bất cập nổi lên hiện nay trong lĩnh vực kiểm toán độc lập còn chưa được xử lý triệt để.

Chính vì vậy, cần có những biện pháp chặt chẽ và cứng rắn hơn nhằm đảm bảo tính trung thực và chính xác của hoạt động kiểm toán, góp phần vào sự phát triển chung của toàn nền kinh tế. Thực tế cho thấy, chỉ khi các nguyên tắc hoạt động kiểm toán được tôn trọng và đảm bảo thực thi thì hiệu quả của hoạt động kiểm toán độc lập đạt được là cao nhất.

Từ những lý do trên đây, tôi lựa chọn đề tài: ***“Nguyên tắc hoạt động của kiểm toán độc lập theo Luật Kiểm toán độc lập 2011”*** để thực hiện luận văn thạc sĩ luật học của mình.

2. Tình hình nghiên cứu đề tài

Có thể thấy rằng, nguyên tắc của hoạt động kiểm toán độc lập là vấn đề chưa được sự quan tâm nghiên cứu nhiều ở Việt Nam, nhất là từ góc độ luật học.

Hầu hết sự nghiên cứu chỉ dừng lại dưới hình thức các bài viết ngắn trong các tạp chí, báo cáo đóng góp ý kiến tại các buổi hội thảo hoặc nghiên cứu dưới góc độ kinh tế, tài chính. Những vấn đề chung về nguyên tắc hoạt động của KTĐL đã được một số giáo trình đưa ra. Vấn đề nghiên cứu về pháp luật KTĐL cũng có một số công trình nghiên cứu là Luận văn Thạc sĩ năm 2014 của tác giả Huỳnh Trúc Lâm với đề tài: *“Địa vị pháp lý của kiểm toán độc lập theo pháp luật Việt Nam hiện nay”*; Luận văn Thạc sĩ năm 2014 của tác giả Nguyễn Thị Khuyên với đề tài: *“Pháp luật về dịch vụ kiểm toán độc lập ở Việt Nam”*; bài viết: *“Một số ý kiến về Luật Kiểm toán độc lập”*; bài viết *“Bàn về dự án Luật Kiểm toán độc lập”* của TS. Hà Thị Ngọc Hà, Tạp chí Kiểm toán tháng 3/2011. [28]

Vì vậy, nghiên cứu để nắm rõ hơn về pháp luật về nguyên tắc hoạt động của kiểm toán độc lập và đưa ra các giải pháp hoàn thiện là hết sức quan trọng. Đề tài này giúp chúng ta có cái nhìn tổng quan hơn về nguyên tắc hoạt động của KTĐL, từ đó đưa ra được một số biện pháp nhằm nâng cao hiệu quả của công tác áp dụng các nguyên tắc của kiểm toán độc lập vào thực tiễn.

3. Mục đích và nhiệm vụ nghiên cứu

Mục đích nghiên cứu của Luận văn là làm rõ nội dung và thực trạng việc tuân thủ nguyên tắc hoạt động của Kiểm toán độc lập theo Luật Kiểm toán độc lập năm 2011, từ đó đưa ra những đề xuất, định hướng giải pháp nhằm góp phần hoàn thiện pháp luật về nguyên tắc hoạt động của KTĐL tại Việt Nam.

Để thực hiện mục tiêu trên, Luận văn có những nhiệm vụ sau:

- Phân tích nguyên tắc hoạt động của kiểm toán độc lập theo Luật Kiểm toán độc lập 2011, bước đầu so sánh với nguyên tắc hoạt động của kiểm toán độc lập ở một số quốc gia trên thế giới.

- Đánh giá thực trạng áp dụng nguyên tắc hoạt động của kiểm toán độc lập trong quá trình kiểm tra, kiểm soát, kiểm toán BCTC hiện nay tại Việt Nam.

- Trên cơ sở nghiên cứu, phân tích những vấn đề lý luận, thực trạng, thực thi nguyên tắc hoạt động của kiểm toán độc lập ở Việt Nam thời gian qua, đưa ra những quan điểm, giải pháp nhằm nâng cao hiệu quả tuân thủ nguyên tắc hoạt động của kiểm toán độc lập.

4. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu

Đối tượng nghiên cứu của Luận văn chủ yếu là các nguyên tắc hoạt động của KTĐL theo pháp luật Việt Nam hiện nay, thực trạng tuân thủ pháp luật của các KTV, DNKT, các chuẩn mực đạo đức, CMKiT Việt Nam và các vụ việc gian lận, vi phạm trong kiểm toán BCTC.

5. Phương pháp luận và phương pháp nghiên cứu

Để giải quyết các nhiệm vụ trên, luận văn sử dụng nhiều phương pháp nghiên cứu như: phân tích, tổng hợp, lịch sử, thống kê, luật học so sánh...

- Phương pháp phân tích, tổng hợp được sử dụng ở cả 3 chương của luận văn nhằm hệ thống hóa cơ sở lý luận, khái quát thực trạng áp dụng và thực thi

thực hiện nguyên tắc hoạt động của KTĐL và đề xuất những giải pháp nhằm hạn chế việc vi phạm nguyên tắc hoạt động của KTĐL.

- Phương pháp lịch sử, thống kê nhằm đánh giá tình hình phát triển của ngành KTĐL tại Việt Nam và một số nước trên thế giới như Mỹ, Úc và một số nước châu Á.

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

Luận văn đưa ra cái nhìn tổng quát về việc tuân thủ các nguyên tắc hoạt động của kiểm toán độc lập ở Việt Nam và đề xuất một số phương hướng, giải pháp hoàn thiện việc tuân thủ pháp luật về nguyên tắc hoạt động của kiểm toán độc lập ở Việt Nam.

Chỉ ra những vụ sai phạm trong việc tuân thủ nguyên tắc hoạt động của KTĐL, sai phạm trong việc không tuân thủ các chuẩn mực đạo đức và CMKiT, những hậu quả đối với DNKT và sự phát triển kinh tế của xã hội.

7. Cơ cấu của luận văn

Ngoài phần mở đầu, kết luận và danh mục tài liệu tham khảo, nội dung luận văn gồm 3 chương:

Chương 1: Những vấn đề lý luận cơ bản về nguyên tắc hoạt động của kiểm toán độc lập.

Chương 2: Thực trạng quy định và thực tiễn thực thi pháp luật về nguyên tắc hoạt động của kiểm toán độc lập ở Việt Nam.

Chương 3: Đề xuất giải pháp nâng cao hiệu quả tuân thủ các nguyên tắc hoạt động của KTĐL.

CHƯƠNG 1

NHỮNG VẤN ĐỀ LÝ LUẬN CƠ BẢN VỀ NGUYÊN TẮC HOẠT ĐỘNG CỦA KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP

1.1. Những vấn đề lý luận cơ bản về kiểm toán độc lập

1.1.1. Khái niệm kiểm toán độc lập

Trên thế giới có tương đối nhiều quan điểm về khái niệm kiểm toán.

Kiểm toán có gốc từ Latinh là: "Audit" gắn liền với nền văn minh Ai Cập và La Mã cổ đại xuất hiện vào thế kỷ thứ III trước công nguyên. Auditing có nghĩa là "nghe", do các nhà cầm quyền La Mã tổ chức để kiểm tra độc lập về tình hình tài chính. Hình ảnh của kiểm toán cổ điển là việc kiểm tra về tài sản, phần lớn được thể hiện bằng cách người ghi chép đọc to lên cho một bên độc lập "nghe" rồi chấp nhận. Cho đến những năm 30 của thế kỷ XX, kiểm toán với nghĩa là kiểm tra độc lập và bày tỏ ý kiến mới được phát triển ở các nước Bắc Mỹ và Tây Âu [8, tr.5]

Ở các nước Phương Tây, khái niệm kiểm toán đã bao hàm cả hình thức Kiểm toán độc lập. Tại Hoa Kỳ, *"Kiểm toán là một quá trình mà qua đó một người độc lập, có nghiệp vụ tập hợp và đánh giá rõ ràng về một thông tin có thể lượng hoá có liên quan đến một thực thể kinh tế riêng biệt nhằm mục đích xác định và báo cáo mức độ phù hợp giữa thông tin có thể lượng hoá với những tiêu chuẩn đã được thiết lập"* [5, tr.30]. Các nhà khoa học về kiểm toán Hoa Kỳ cũng khẳng định sự kiểm tra độc lập của kiểm toán viên, tuy nhiên nhấn mạnh hơn đến khía cạnh chuyên môn tức là các kiểm toán viên không chỉ độc lập mà phải "có nghiệp vụ". Khái niệm của Hoa Kỳ cũng nhấn mạnh đến sự phù hợp giữa thông tin với các tiêu chuẩn đã được thiết lập. Còn các nhà kinh tế nước Pháp lại quan niệm rằng: *"Kiểm toán là việc nghiên cứu và kiểm tra các tài khoản niên độ của một tổ chức do một người độc lập, đủ*

đanh nghĩa gọi là một kiểm toán viên tiến hành để khẳng định rằng những tài khoản đó phản ánh đúng tình hình tài chính thực tế không che dấu sự gian lận và chúng được trình bày theo mẫu chính thức của luật định” [5, tr.31].

Ở Việt Nam, khái niệm kiểm toán ra đời tương đối muộn và được cụ thể hóa qua hai hình thức Kiểm toán Nhà nước và Kiểm toán độc lập.

Theo quy định tại khoản 1, Điều 5 Luật kiểm toán độc lập 2011, ***“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”.***

Kiểm toán là một quá trình chứ không phải là một hoạt động đơn lẻ; quá trình đó phản ánh hoạt động của các chuyên gia độc lập, có thẩm quyền, có kỹ năng nghiệp vụ; thông qua hoạt động kiểm toán, các chuyên gia có thể thu thập, định lượng, đánh giá các thông tin về chủ thể kinh tế (so với chuẩn mực đã xác định) và có thể kiểm tra, kiểm soát được các hoạt động kinh tế. Kiểm toán độc lập là loại kiểm toán được tiến hành bởi các KTV thuộc các công ty, các văn phòng kiểm toán chuyên nghiệp. Quy định tại Luật Kiểm toán độc lập 2011 cho thấy quan hệ giữa các chủ thể trong hoạt động KTĐL là quan hệ mua bán dịch vụ, đơn vị kinh tế được kiểm toán trả phí dịch vụ cho các KTV theo thỏa thuận trong hợp đồng kiểm toán, được pháp luật thừa nhận và quản lý chặt chẽ. Các KTV độc lập là những người hội tụ đủ các tiêu chuẩn theo chuẩn mực kiểm toán và các quy định pháp lý về hành nghề kiểm toán.

Báo cáo kiểm toán được KTV đưa ra để thực hiện kiểm tra và xác nhận về sự trung thực, hợp lý của các bản báo cáo tài chính, làm cơ sở cho những người quan tâm đến doanh nghiệp có cơ sở thực hiện các quyền, nghĩa vụ của mình; cơ sở để doanh nghiệp thực hiện các nghĩa vụ đối với các cơ quan Nhà nước.

Hoạt động KTĐL là hoạt động kiểm toán rất phổ biến ở các nước có nền kinh tế phát triển, vì thế hoạt động kiểm toán nói chung thường được coi là hoạt động KTĐL. Trong hoạt động KTĐL thì kiểm toán BCTC là chủ yếu, theo đó đề cập đến KTĐL tức là kiểm toán độc lập BCTC.

1.1.2. Ý nghĩa của hoạt động kiểm toán độc lập

Kiểm toán độc lập có ý nghĩa to lớn trong việc thúc đẩy sự phát triển kinh tế của đất nước.

Thứ nhất, đối với doanh nghiệp nói chung, kiểm toán độc lập tạo niềm tin cho những người quan tâm đến kết quả hoạt động, giúp doanh nghiệp chủ động hơn trong hoạt động của mình.

Dù hoạt động trong bất kì lĩnh vực kinh tế nào, thì kết quả hoạt động hàng năm của doanh nghiệp đều được thể hiện trên báo cáo tài chính (gồm bảng cân đối kế toán, báo cáo kết quả kinh doanh, báo cáo lưu chuyển tiền tệ, thuyết minh báo cáo tài chính). Vì nhiều nguyên nhân khác nhau, các chủ doanh nghiệp - người có trách nhiệm lập báo cáo tài chính đều muốn che giấu các phần yếu kém hoặc khuếch trương kết quả kinh doanh của mình trên bảng báo cáo tài chính. Trái lại, những người quan tâm đến kết quả kinh doanh và tình hình tài chính của doanh nghiệp lại đòi hỏi sự trung thực chính xác của bản báo cáo tài chính đó. Vì thế, cần có sự kiểm tra, xác nhận của người thứ ba. Doanh nghiệp kiểm toán độc lập nói chung hay kiểm toán viên độc lập nói riêng là những người hoạt động theo nguyên tắc của pháp luật, có đủ năng lực uy tín với cả chủ doanh nghiệp và người quan tâm đến bản báo cáo tài chính (các cơ quan Nhà nước, cơ quan thuế, ngân hàng, cơ quan chủ quản doanh nghiệp, các cổ đông, nhà đầu tư, nhân viên công ty) sẽ là những người thay mặt doanh nghiệp thực hiện những công việc trên và cuối cùng sẽ cho ra một kết quả chính xác nhất.

Hiện nay, Nhà nước ta đang chú trọng phát triển kinh tế, khuyến khích thu hút vốn đầu tư nước ngoài. Chính vì thế, pháp luật Việt Nam, cụ thể là pháp luật về doanh nghiệp và pháp luật về đầu tư đang dần quy định theo chiều hướng có lợi cho các chủ thể kinh doanh. Theo Điều 5, Luật Đầu tư 2014 quy định: *“Nhà nước đối xử bình đẳng giữa các nhà đầu tư; có chính sách khuyến khích và tạo điều kiện thuận lợi để nhà đầu tư thực hiện hoạt động đầu tư kinh doanh, phát triển bền vững các ngành kinh tế”*. Các nhà đầu tư nước ngoài khi thực hiện đầu tư vào Việt Nam luôn đòi hỏi một báo cáo tài chính được kiểm toán, xác nhận về tình hình kinh doanh của doanh nghiệp mà họ dự định đầu tư. Những ý kiến, nhận xét của kiểm toán viên giúp cho nhà đầu tư nhìn nhận rõ ràng nhất tiềm năng phát triển của doanh nghiệp và có phương án đầu tư hợp lý. Bên cạnh đó, thông qua báo cáo tài chính, các nhà quản lý, chủ doanh nghiệp cũng có thể kịp thời phát hiện những sai sót, lãng phí, vi phạm pháp luật do cố ý hay vô ý để xử lý kịp thời nhằm ngăn ngừa các tổn thất, giúp doanh nghiệp hạn chế được rủi ro, kịp thời điều chỉnh các hoạt động kinh doanh, hoạt động quản lý và phát huy những thế mạnh, tiềm năng tài chính của doanh nghiệp.

Thứ hai, kiểm toán độc lập góp phần hướng dẫn nghiệp vụ, củng cố nề nếp hoạt động tài chính kế toán nói riêng và hoạt động của các tổ chức kinh tế nói chung.

Mọi hoạt động, đặc biệt là hoạt động tài chính đều bao gồm những mối quan hệ đa dạng, luôn luôn biến đổi và được cấu thành bởi hàng loạt nghiệp vụ cụ thể. Để hướng các nghiệp vụ này vào mục tiêu giải quyết các quan hệ tài chính - kế toán, các nghiệp vụ phát sinh trong quá trình hạch toán thì không chỉ cần có định hướng đúng và thực hiện tốt mà cần thường xuyên kiểm tra, rà soát và tổ chức thực hiện tốt trên cơ sở những bài học thực tiễn sẽ dần khắc phục được những hạn chế trong quá trình thực hiện. Kinh nghiệm

thực tế cho chúng ta thấy rằng triển khai tốt hơn công tác kiểm toán mới có thể nhanh chóng đưa hệ thống tài chính kế toán - kiểm toán đi vào nề nếp.

Thứ ba, kiểm toán độc lập góp phần nâng cao hiệu quả và năng lực quản lý.

Kiểm toán độc lập không chỉ có chức năng xác minh mà còn có chức năng tư vấn. Chủ doanh nghiệp không thể kiểm soát một khối lượng lớn nghiệp vụ tài chính kế toán đã xảy ra trong doanh nghiệp mà không có phương pháp khoa học. Chính vì thế, việc giao cho người phụ tá thân cận của mình phụ trách những vấn đề đó là điều thường thấy ở các doanh nghiệp Việt Nam. Để biết được một cách chính xác, trung thực tình hình tài chính kế toán của mình vào kì hạn, người chủ doanh nghiệp thường mời các kiểm toán viên chuyên nghiệp độc lập có uy tín thực hiện việc kiểm tra và nhận xét bằng báo cáo tài chính của doanh nghiệp mình do người phụ trách kế toán lập ra.

Những nhận xét của kiểm toán viên sẽ giúp cho các chủ doanh nghiệp kịp thời phát hiện những sai sót, lãng phí hoặc vi phạm pháp luật do cố ý hay vô ý để xử lý kịp thời hay ngăn ngừa các tổn thất. Điều đó giúp doanh nghiệp hạn chế được những rủi ro hay phát hiện ra thế mạnh những tiềm năng tài chính nội tại của doanh nghiệp; giúp chủ doanh nghiệp kiểm soát tốt hơn hoạt động của doanh nghiệp mình trong năm tài chính.

1.1.3. Vai trò của hoạt động kiểm toán độc lập

Ngày nay, kiểm toán độc lập có một vai trò rất quan trọng trong nền kinh tế thị trường. Điều đó được thể hiện thông qua các tổ chức kiểm toán độc lập ngày một phát triển mạnh cả về số lượng và chất lượng. Đặc biệt, là phạm vi kiểm toán ngày càng được mở rộng trong mọi lĩnh vực như đầu tư, tài chính, xây dựng, thuế, tư vấn... Kiểm toán độc lập ra đời là một tất yếu khách quan và thiết thực đối với sự phát triển của kinh tế đất nước.

Dưới góc độ kinh tế, Kiểm toán độc lập có những vai trò sau:

Đối với các thành viên sáng lập, nhà đầu tư, cổ đông, vay ngân hàng, nợ người bán hàng, mua hàng trả góp, người lao động kiểm toán độc lập đóng vai trò bảo vệ quyền lợi của những người quan tâm đến doanh nghiệp. Báo cáo tài chính đã được kiểm toán giúp cho những người quan tâm đến doanh nghiệp yên tâm hơn về tình hình hoạt động, tình hình tài chính, phần lợi tức phải trả cho các chủ sở hữu, nhà đầu tư của doanh nghiệp sau một năm hoạt động kinh doanh. KTĐL cũng có vai trò là loại hình dịch vụ để hỗ trợ doanh nghiệp, tạo lập môi trường đầu tư bình đẳng, lành mạnh. Kết quả và kết luận của kiểm toán là đánh giá, xác nhận quan trọng về độ tin cậy, về uy tín và thực trạng tiềm lực, thực trạng tài chính của doanh nghiệp để đối tác tiếp tục đầu tư hoặc quyết định các quan hệ kinh tế khác. Chính vì thế, KTĐL góp phần gia tăng chất lượng thông tin kinh tế - tài chính, đảm bảo tính độc lập, khách quan, trung thực, góp phần công khai, minh bạch thông tin, tạo niềm tin của cơ quan Nhà nước, của khách hàng và tổ chức liên quan; cổ đông, nhà đầu tư, người lao động trong doanh nghiệp, tạo động lực phát triển doanh nghiệp bền vững.

Đối với hệ thống tài chính quốc gia, Kiểm toán độc lập có vai trò vô cùng quan trọng. KTĐL xác minh về tính chính xác của BCTC để tránh tình trạng doanh nghiệp ghi giảm phần lợi nhuận thu được để làm giảm các khoản phải nộp vào ngân sách Nhà nước. Chính vì thế, theo Điều 11, Luật kiểm toán độc lập năm 2011 quy định đã quy định rõ ràng: *“Chính phủ thống nhất quản lý nhà nước về hoạt động kiểm toán độc lập; Bộ Tài chính chịu trách nhiệm trước Chính phủ thực hiện quản lý nhà nước về hoạt động kiểm toán độc lập, Bộ; cơ quan ngang Bộ trong phạm vi nhiệm vụ, quyền hạn của mình có trách nhiệm phối hợp với Bộ Tài chính thực hiện quản lý nhà nước về hoạt động kiểm toán độc lập; Ủy ban nhân dân tỉnh, thành phố trực thuộc Trung ương*

trong phạm vi nhiệm vụ, quyền hạn của mình có trách nhiệm quản lý nhà nước về hoạt động kiểm toán độc lập tại địa phương”.

Đối với những nhà quản lý tại các doanh nghiệp, kiểm toán độc lập còn tạo nên giá trị gia tăng cho báo cáo tài chính của doanh nghiệp, giúp doanh nghiệp hạn chế được khả năng xảy ra các sai phạm về kế toán, tài chính.

Đứng ở góc độ xã hội, hoạt động kiểm toán độc lập được luật pháp qui định và bảo hộ sẽ trở thành một công cụ bảo vệ sự ổn định của nền kinh tế, đặc biệt là đối với các quốc gia mà thị trường chứng khoán giữ một vai trò quan trọng trong nền kinh tế. Tại các quốc gia này, luật pháp thường qui định các công ty cổ phần niêm yết giá ở thị trường chứng khoán và khi công bố các báo cáo tài chính hàng năm phải đính kèm báo cáo kiểm toán của kiểm toán viên độc lập. Một số quốc gia còn mở rộng đối tượng kiểm soát bắt buộc (thường gọi là kiểm soát theo luật định) cho các doanh nghiệp khác khi mà qui mô doanh nghiệp lớn trên một mức độ nào đó.

Kiểm toán độc lập đã tham gia tích cực vào việc kiểm tra, đánh giá, xác nhận độ tin cậy của các thông tin kinh tế tài chính, góp phần đáng kể vào hoạt động sắp xếp, đổi mới, cổ phần hóa doanh nghiệp và thu hút các hoạt động đầu tư của nước ngoài, tạo điều kiện thuận lợi phát triển kinh tế đất nước. Kiểm toán độc lập đã khẳng định được vị trí và vai trò quan trọng trong nền kinh tế.

1.1.4. Phân biệt kiểm toán độc lập với các hoạt động kiểm toán khác

1.1.4.1. Kiểm toán nhà nước

Kiểm toán Nhà nước Việt Nam được chính thức thành lập ngày 11 tháng 7 năm 1994 theo Nghị định 70/CP của Chính phủ Việt Nam với chức năng kiểm toán BCTC, kiểm toán tuân thủ, kiểm toán hoạt động đối với cơ quan, đơn vị, tổ chức quản lý, sử dụng ngân sách nhà nước, tiền và tài sản nhà nước.

Chức danh Tổng Kiểm toán Nhà nước tương đương cấp Bộ trưởng, do Thủ tướng bổ nhiệm và Quốc hội phê chuẩn. Sau khi Luật Kiểm toán Nhà nước có hiệu lực từ ngày 1 tháng 1 năm 2006, cơ quan Kiểm toán Nhà nước chuyển sang trực thuộc Quốc hội; vị trí Tổng kiểm toán Nhà nước do Quốc hội bầu theo sự đề cử của Ủy ban thường vụ Quốc hội sau khi được sự đồng ý của Thủ tướng Chính phủ. Tại Điều 12, Mục 2, Chương II Luật Kiểm toán Nhà nước 2015, nhiệm kỳ của Tổng Kiểm toán Nhà nước theo nhiệm kỳ của Quốc hội (5 năm), có thể được bầu lại nhưng không quá 2 nhiệm kỳ. Sửa đổi này được đưa ra nhằm đảm bảo việc kiểm soát ngân sách nhà nước chi tiêu khách quan và độc lập hơn.

Đến nay, Luật kiểm toán nhà nước năm 2015 thay thế cho Luật Kiểm toán nhà nước 2005. Tuy luật này không quy định rõ ràng về khái niệm kiểm toán Nhà nước nhưng ta vẫn có thể hiểu Kiểm toán Nhà nước là hệ thống bộ máy chuyên môn về lĩnh vực kiểm tra tài chính do Quốc hội thành lập, hoạt động độc lập và chỉ tuân theo pháp luật. KTNN là công việc kiểm toán do cơ quan kiểm toán nhà nước tiến hành theo luật định, được thực hiện theo kế hoạch đã định hoặc theo chỉ thị của cơ quan mà nó trực thuộc và không thu phí kiểm toán. Nội dung của Kiểm toán chủ yếu là kiểm toán tuân thủ, xem xét việc chấp hành các chính sách luật lệ, chế độ của Nhà nước và đánh giá sự hữu hiệu, hiệu quả hoạt động tại các đơn vị sử dụng vốn và kinh phí của Nhà nước.

Kiểm toán viên Nhà nước là các công chức Nhà nước. Tại Khoản 8, Điều 3, Luật Kiểm toán Nhà nước 2015 quy định: “*Kiểm toán viên nhà nước là công chức nhà nước được Tổng Kiểm toán nhà nước bổ nhiệm vào các ngạch kiểm toán viên nhà nước để thực hiện nhiệm vụ kiểm toán*”. Cơ quan Kiểm toán nhà nước thực thi nhiệm vụ của mình chủ yếu thông qua đội ngũ Kiểm toán viên nhà nước. Vì vậy, đội ngũ Kiểm toán viên nhà nước

manh hay yếu là yếu tố ảnh hưởng trực tiếp đến kết quả hoạt động, hiệu lực và hiệu quả cũng như uy tín của cơ quan Kiểm toán Nhà nước.

Quan hệ giữa cơ quan KTNN và cơ quan được kiểm toán là quan hệ giữa chủ thể và khách thể. Kết quả kiểm toán của KTNN là căn cứ để:

- Hội đồng nhân dân xem xét dự toán, phân bổ, giám sát thực hiện và quyết toán ngân sách địa phương.
- Toà án và các cơ quan luật pháp sử dụng để xử lý các hành vi vi phạm pháp luật về kinh tế, tài chính
- Đối tượng được kiểm toán thực hiện các biện pháp khắc phục các sai phạm, yếu kém trong hoạt động do KTNN phát hiện và kiến nghị

Tại Nhật Bản, Kiểm toán Nhà nước cũng được phân biệt rõ ràng với các hoạt động kiểm toán khác. Kiểm toán Nhà nước là cơ quan cao nhất, có quyền quyết định tới việc thành lập các tổ chức kiểm toán không phải là kiểm toán Nhà nước. Chính vì vậy, doanh nghiệp kiểm toán, kiểm toán viên phải được sự đồng ý của cơ quan kiểm toán Nhà nước mới được phép hoạt động. Khi đã được cho phép, kết quả kiểm toán của các doanh nghiệp kiểm toán độc lập, kiểm toán viên sẽ được công nhận và không cần qua công đoạn nữa là “kiểm tra, kiểm soát lại” bởi cơ quan kiểm toán Nhà nước [20]. Đây là một trong những nguyên tắc hoạt động của Kiểm toán tại Nhật Bản, phù hợp với điều kiện kinh tế xã hội của đất nước này.

1.1.4.2. Kiểm toán nội bộ

Kiểm toán nội bộ là hoạt động kiểm toán do các kiểm toán viên nội bộ của đơn vị tiến hành theo yêu cầu của giám đốc doanh nghiệp. Kiểm toán nội bộ xem xét việc liệu các quy trình trong doanh nghiệp có đang giúp cho doanh nghiệp quản trị được các rủi ro và đạt đến các mục tiêu chiến lược của mình hay không. Kiểm soát nội bộ có thể tính đến cả quy trình hoạt động cũng như các khía cạnh tài chính.

Theo điều 3, Dự thảo Nghị định về Kiểm toán nội bộ năm 2016, Kiểm toán nội bộ là việc kiểm tra, đánh giá, giám sát tính đầy đủ, thích hợp và tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ. Cũng theo dự thảo nghị định này, kiểm toán viên nội bộ được hiểu là người có đủ tiêu chuẩn theo quy định của pháp luật tham gia kiểm toán nội bộ.

Chức năng của kiểm toán nội bộ chủ yếu kiểm tra phát hiện rủi ro và tồn tại, đề xuất khắc phục; nâng cao tính hiệu quả, năng suất của các bộ phận trong công ty. Đối tượng kiểm toán là kiểm tra tính chính xác của BCTC; kiểm tra tính tuân thủ các quy định của công ty; kiểm tra tính hiệu quả, năng suất của từng bộ phận trong công ty.

Trên thực tế, phạm vi của kiểm toán nội bộ thay đổi và tùy thuộc vào qui mô, cơ cấu của đơn vị cũng như yêu cầu của các nhà quản lý doanh nghiệp. Báo cáo tài chính nội bộ không được công khai và chủ yếu phục vụ cho chủ doanh nghiệp, chủ yếu xoay quanh việc kiểm tra, đánh giá tính hiệu lực và tính hiệu quả của hệ thống kế toán, hệ thống kiểm soát nội bộ cũng như chất lượng thực thi trong những trách nhiệm được giao.

1.2. Các nguyên tắc hoạt động của kiểm toán độc lập

1.2.1. Khái niệm về nguyên tắc hoạt động của kiểm toán độc lập

Nguyên tắc là điều cơ bản định ra, nhất thiết phải tuân theo. Nguyên tắc hoạt động kiểm toán độc lập là tư tưởng chỉ đạo chung nhất được pháp luật kiểm toán độc lập ghi nhận nhằm định hướng, chỉ đạo doanh nghiệp kiểm toán độc lập và kiểm toán viên độc lập bắt buộc phải tuân theo. Các nguyên tắc này không chỉ là những quy phạm khi điều tiết mà còn là phương châm chỉ đạo khi áp dụng pháp luật. Việc định ra các nguyên tắc hoạt động của Luật Kiểm toán độc lập 2011 dựa trên cơ sở những nguyên tắc, chuẩn mực chung, căn cứ vào đối tượng và phương pháp điều chỉnh của Luật Kiểm toán

độc lập để làm đòn bẩy, phép tắc cho các đối tượng được điều chỉnh bởi Luật Kiểm toán độc lập. Về nguyên lý, các quy định cụ thể của Luật Kiểm toán độc lập đều là sự cụ thể hóa các nguyên tắc hoặc phải phù hợp với các nguyên tắc này.

Nguyên tắc hoạt động của Kiểm toán độc lập bao gồm 4 nguyên tắc với những nội quy định tại **Điều 8 Luật Kiểm toán độc lập 2011** như sau:

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

2. 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.

3. Độc lập, trung thực, khách quan.

4. Bảo mật thông tin.

1.2.2. Nguyên tắc hoạt động của kiểm toán độc lập

Kiểm toán viên, tổ chức kiểm toán phải tuân thủ nguyên tắc hoạt động của kiểm toán độc lập. Trách nhiệm của KTV được quy định tại chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200 và cũng được quy định trong chuẩn mực kiểm toán quốc tế ISA. Nguyên tắc hành nghề cơ bản của KTV là phải tuân theo các chuẩn mực trên tuân thủ các nguyên tắc như sau:

- **Đảm bảo tính độc lập:**

Trong quá trình kiểm toán, đảm bảo tính độc lập tức là cho phép KTV đưa ra ý kiến mà không chịu ảnh hưởng của những tác động trái với những đánh giá chuyên nghiệp, cho phép một cá nhân hành động một cách chính trực, khách quan và có sự thận trọng nghề nghiệp. KTV không được nhận làm kế toán cho các đơn vị mà mình có quan hệ kinh tế và quyền lợi kinh tế như

góp vốn cổ phần, cho vay hoặc vay vốn từ khách hàng, hoặc cổ đông chi phối của khách hàng hoặc có kí kết hợp đồng gia công dịch vụ, đại lý tiêu thụ hàng hoá. KTV không được nhận làm kiểm toán ở những đơn vị mà bản thân có quan hệ họ hàng thân thích với những người trong bộ máy quản lý trong đơn vị được kiểm toán. KTV không được vừa làm dịch vụ kế toán (như trực tiếp ghi sổ, giữ sổ kế toán và lập Báo cáo tài chính) vừa làm dịch vụ kiểm toán cho cùng một khách hàng. Trong quá trình kiểm toán, nếu có sự hạn chế về tính độc lập thì KTV phải tìm cách loại bỏ được sự hạn chế này; nếu không loại bỏ được thì KTV phải nêu rõ điều này trong báo cáo kiểm toán. Tính độc lập trong kiểm toán có nghĩa là việc có một quan điểm vô tư khi thực hiện khảo sát kiểm toán, đánh giá các kết quả và công bố các báo cáo kiểm toán. Tính độc lập nhất định phải được xem như một trong những phẩm chất chủ yếu nhất của kiểm toán. Do rất những người sử dụng BCTC đều thuộc nhiều thành phần khác nhau nên báo cáo kiểm toán của kiểm toán viên phải phản ánh đúng tính trung thực của các BCTC là sự tin tưởng của họ vào quan điểm vô tư đó. Điều cơ bản không chỉ là KTV phải giữ thái độ độc lập khi thực thi trách nhiệm của mình mà cũng cả những người sử dụng các BCTC phải có niềm tin vào tính độc lập đó.

- **Tuân thủ chuẩn mực chuyên môn:**

KTV phải thực hiện công việc kiểm toán theo những kỹ thuật và chuẩn mực chuyên môn đó quy định trong chuẩn mực kiểm toán Việt Nam và các chuẩn mực kiểm toán quốc tế được Việt Nam chấp nhận theo các quy định pháp luật hiện hành.

Trên đây là quy định, chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp mà KTV phải tuân thủ trong công việc của mình.

Trong chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị được kiểm toán chịu trách nhiệm lập, trình bày trung thực, hợp lý

BCTC theo đúng chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành (hoặc được chấp thuận) và các quy định có liên quan [16]. KTV và công ty kiểm toán phải chịu trách nhiệm kiểm tra, chuẩn bị và trình bày ý kiến của mình về BCTC đã được kiểm toán. Việc kiểm toán tài chính không làm giảm nhẹ trách nhiệm của giám đốc đơn vị được kiểm toán đối với BCTC.

Trong chuẩn mực kiểm toán quốc tế: trách nhiệm lập và trình bày BCTC thuộc về ban giám đốc công ty, chuyên gia kiểm toán chỉ chịu trách nhiệm hoàn thành và diễn đạt ý kiến về BCTC. Việc kiểm toán BCTC cũng không miễn hoàn toàn trách nhiệm của ban giám đốc.

KTV không những phải tuân thủ trách nhiệm đạo đức nghề nghiệp mà có thể bị quy trách nhiệm pháp lý khi không tuân thủ nguyên tắc hoạt động của KTĐL. Trách nhiệm pháp lý này có thể là trách nhiệm dân sự, trách nhiệm hành chính hoặc trách nhiệm hình sự:

- Trách nhiệm dân sự: trách nhiệm này có thể phát sinh khi KTV thiếu thận trọng đúng mực, hoặc do không tôn trọng các chuẩn mực nghề nghiệp gây thiệt hại cho chủ thể khác. Lúc này họ có thể chịu trách nhiệm dân sự trước các đối tượng: chịu trách nhiệm đối với khách hàng là người thuê kiểm toán BCTC thường liên quan đến việc không hoàn thành hợp đồng kiểm toán và gây thiệt hại cho khách hàng; chịu trách nhiệm đối với người sở hữu chứng khoán của công ty; chịu trách nhiệm với các bên thứ 3 có liên quan.

- Trách nhiệm hành chính: trách nhiệm này có thể phát sinh khi doanh nghiệp kiểm toán, kiểm toán viên không chấp hành hoặc cố ý làm sai quy định của pháp luật về kiểm toán nhưng chưa đủ yếu tố để cấu thành tội phạm [17]. Người vi phạm sẽ phải chịu trách nhiệm hành chính với các hình phạt như phạt tiền, cảnh cáo, tịch thu thẻ kiểm toán viên...

- Trách nhiệm hình sự: Ngoài trách nhiệm dân sự nếu do gian lận, KTV cũng phải chịu trách nhiệm hình sự về những sai phạm của mình. Tại Việt Nam, KTV sẽ bị truy tố và bị xét xử nếu vi phạm pháp luật hình sự trong quá trình kiểm toán.

- **Đảm bảo tính chính trực:**

KTV phải thẳng thắn trung thực và có chính kiến rõ ràng và có chính kiến rõ ràng. Tính chính trực còn nhấn mạnh đến sự công bằng và sự tín nhiệm. Về mặt khách quan, KTV phải công bằng tôn trọng sự thật và không được thành kiến thiên vị. Tức là một KTV không được chú tâm phản ánh sai sự việc và khi hợp đồng thực hiện kiểm toán độc lập (kể cả cung cấp dịch vụ khai thuế và dịch vụ tư vấn cho ban quản trị) KTV không được để sự phán xét của mình lệ thuộc vào người khác.

Về năng lực chuyên môn và tính thận trọng, KTV phải thực hiện công việc với đầy đủ năng lực chuyên môn cần thiết, với sự thận trọng cao nhất và tinh thần làm việc chuyên cần, KTV có nhiệm vụ duy trì, cập nhật và nâng cao kiến thức trong hoạt động thực tiễn, trong môi trường pháp lý và các tiến bộ kỹ thuật để đáp ứng yêu cầu công việc.

- **Giữ tư cách nghề nghiệp:**

KTV phải thường xuyên thể hiện tính chuyên nghiệp trong quá trình kiểm toán; đồng thời phải luôn trau dồi và bảo vệ uy tín nghề nghiệp, không được gây ra những hành vi làm giảm uy tín nghề nghiệp của mình.

- **Đảm bảo tính bí mật:**

KTV phải đảm bảo bí mật thông tin có được trong quá trình kiểm toán, không được tiết lộ bất kỳ một thông tin nào khi chưa được phép của người có thẩm quyền, KTV khi có nghĩa vụ phải công khai theo yêu cầu của pháp luật hoặc trong phạm vi quyền hạn nghề nghiệp của mình.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 1

Thông qua chương 1 của luận văn, tác giả muốn cung cấp những vấn đề lý luận cơ bản về nguyên tắc hoạt động của KTĐL tại Việt Nam hiện nay cũng như chủ thể, khách thể, nguyên tắc hoạt động của KTĐL. Trên cơ sở đó, Luận văn sẽ đi sâu vào việc tìm hiểu thực trạng pháp luật và thực tiễn thực thi cũng như tuân thủ các nguyên tắc hoạt động của KTĐL với những nội quy định tại **Điều 8 Luật Kiểm toán độc lập 2011** tại Việt Nam hiện nay ở chương tiếp theo.

CHƯƠNG 2

THỰC TRẠNG QUY ĐỊNH VÀ THỰC TIỄN THỰC THI PHÁP LUẬT VỀ NGUYÊN TẮC HOẠT ĐỘNG CỦA KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP Ở VIỆT NAM

2.1. Thực trạng quy định pháp luật về nguyên tắc hoạt động của kiểm toán độc lập tại Việt Nam hiện nay.

Ngay từ những năm 1945, Bác Hồ đã ký Sắc lệnh 46 ngày 23/11/1945 về việc tổ chức thanh tra đặc biệt, tiếp theo đó là sắc lệnh 57 ngày 04/06/1946 quy định tổ chức bộ máy cán bộ trong đó lập ra các nhà thanh tra. Sắc lệnh 76 ngày 25/08/1946 về tổ chức bộ máy Tài chính và thanh tra Tài chính thuộc Bộ. Giai đoạn này, đất nước đang xảy ra chiến tranh và sau đó là xây dựng Chủ nghĩa xã hội theo mô hình kinh tế kế hoạch hóa tập trung với kinh tế quốc doanh giữ vai trò chủ đạo.

Năm 1957, lần đầu tiên Nhà nước ban hành chế độ sổ sách kế toán gồm 27 nhật ký dùng chung cho các đơn vị kinh tế thuộc sở hữu Nhà nước. Đến năm 1967 ban hành chế độ ghi chép áp dụng cho các xí nghiệp quốc doanh và một loại các chế độ về tài khoản kế toán. Ở thời kì này, đã có văn phòng kiểm toán của các Công ty kiểm toán hoạt động tại Miền Nam Việt Nam. Sau khi thống nhất đất nước, hoạt động của các văn phòng này không còn phù hợp với cơ chế tập trung bao cấp, nhu cầu kiểm tra, kiểm toán không có.

Từ năm 1986, việc xóa bỏ cơ chế tập trung, quan liêu, bao cấp, dưới sự quản lý của Nhà nước làm xuất hiện nhiều thành phần kinh tế mới với các mối quan hệ đa dạng và phức tạp thì hệ thống thanh tra, kiểm tra, kiểm soát cũng phải thay đổi để phù hợp với điều kiện mới. Sự ra đời của các công ty kiểm toán độc lập, cơ quan kiểm toán Nhà nước và gần đây đó là sự ra đời của kiểm toán độc lập đã chứng tỏ kiểm toán ở Việt Nam đang từng bước được thừa nhận, xây dựng để đáp ứng yêu cầu của nền kinh tế.

Năm 1989, BTC đã ký quyết định thành lập bộ phận chuyên trách nghiên cứu hoạt động tư vấn tài chính kế toán và kiểm toán. Những năm 1990, nền kinh tế Việt Nam bước vào giai đoạn đầu của thời kỳ mở cửa và hội nhập, điều này đòi hỏi phải có sự đổi mới và hoàn thiện về mặt kế toán tài chính. Tháng 2/1995, hệ thống kế toán tài chính doanh nghiệp chính thức được ban hành; hoạt động kiểm toán độc lập ở Việt Nam bắt đầu hình thành.

Ngày nay, số lượng và quy mô các doanh nghiệp kiểm toán ngày càng lớn mạnh, góp phần tích cực vào việc công khai, minh bạch thông tin kinh tế tài chính doanh nghiệp; tạo môi trường đầu tư thuận lợi, đóng góp cho sự phát triển của nền kinh tế - xã hội. Với xu thế toàn cầu hóa và hội nhập kinh tế quốc tế ngày càng sâu rộng, việc nâng cao trình độ nghề nghiệp, nâng cao chất lượng dịch vụ của kiểm toán độc lập giúp Việt Nam tiếp cận ngang tầm khu vực và quốc tế là một đòi hỏi rất cấp thiết. Thực tiễn đó cần thiết phải cho ra đời một hội nghề nghiệp về kiểm toán độc lập. Một Ban chỉ đạo thành lập hội kiểm toán viên hành nghề đã được Bộ trưởng Bộ Tài chính thành lập để nghiên cứu đề xuất và chuẩn bị những điều kiện cần thiết cho Hội Kiểm toán viên hành nghề Việt Nam - VACPA.

VACPA thành lập ngày 15/04/2005 nhằm đáp ứng yêu cầu phát triển của nghề kế toán - kiểm toán tại Việt Nam. Là Hội nghề nghiệp chuyên nghiệp, độc lập, tự chủ của những người có chứng chỉ KTV độc lập và các DNKT, hoạt động theo tiêu chuẩn và xu hướng phát triển tương đương với các Hội kế toán công chứng trong khu vực và quốc tế. Là thành viên của Liên đoàn kế toán quốc tế (IFAC), Liên đoàn Kế toán Châu Á Thái Bình Dương (CAPA), Hội hoạt động hướng tới mục tiêu duy trì và phát triển nghề nghiệp, nâng cao chất lượng dịch vụ kế toán, kiểm toán, tư vấn tài chính của Việt Nam thông qua hoạt động đào tạo, cập nhật kiến thức, tư vấn chuyên môn,

quản lý đạo đức nghề nghiệp, trao đổi thông tin, tham gia xây dựng văn bản pháp luật và kiểm soát chất lượng dịch vụ của Hội viên.

Kiểm toán nói chung và kiểm toán độc lập mới xuất hiện ở Việt Nam từ những năm đầu thập kỷ 90 của thế kỷ XX với hai công ty kiểm toán đầu tiên là Công ty kiểm toán Việt Nam (VACO) và Công ty Dịch vụ kế toán & Kiểm toán Việt Nam (AASC); tiếp theo đó là một số các công ty kiểm toán ra đời như: Công ty tư vấn và kiểm toán (A&C), Công ty kiểm toán Đà Nẵng (ĐAC)... Có thể thấy việc hình thành các công ty kiểm toán đã góp phần vào sự phát triển rất nhanh, sớm tạo dựng vị thế của KTĐL trong nền kinh tế. Cùng với đó là các Công ty kiểm toán với 100% vốn nước ngoài là: Ernst & Young, KPMG, Price Waterhouse and Coopers và Grant Thornton; hai công ty liên doanh là: Công ty VACO - DTTI (Deloitte Touche Tomatsu International) và Công ty Coopers & Lybrand - AISC. Việc liên doanh, liên kết giữa các công ty kiểm toán Việt Nam và một số công ty kiểm toán trên thế giới đã đánh dấu bước ngoặt trong hoạt động kiểm toán Việt Nam, chứng tỏ được vị thế của kiểm toán Việt Nam trên thế giới.

Ở Việt Nam đến nay đã có 142 doanh nghiệp kiểm toán với hơn 1500 kiểm toán viên hành nghề, hơn 500 người có chứng chỉ kiểm toán viên quốc tế với các loại hình dịch vụ kiểm toán, tư vấn ngày càng đa dạng. Điều đó cho chúng ta thấy rằng hoạt động KTĐL ngày càng lớn mạnh và phát triển không ngừng với mục tiêu kết hợp rộng rãi giữa các quốc gia trên thế giới nhằm trao đổi, bồi dưỡng kinh nghiệm về kế toán, kiểm toán và tư vấn.

Với mục tiêu gia tăng số lượng các DNKT và KTV hành nghề kèm theo đó là chất lượng các dịch vụ kiểm toán, tư vấn; Nhà nước có chủ trương mở rộng thị trường kiểm toán và kế toán đến tất cả các loại hình doanh nghiệp thuộc mọi lĩnh vực và mọi thành phần kinh tế. Hiệp định thương mại Việt – Mỹ 2001 góp phần đưa lĩnh vực kiểm toán Việt Nam phát triển. Mặt khác, việc gia nhập Tổ chức Thương mại Thế giới (WTO); tham gia Hiệp định Đối

tác xuyên Thái Bình Dương (TPP) yêu cầu kiểm toán phải đảm bảo tính minh bạch tình hình tài chính của các doanh nghiệp.

2.1.1. Hệ thống các quy định của pháp luật về kiểm toán độc lập ở Việt Nam hiện nay

Trải qua 25 năm phát triển, đến nay hệ thống văn bản pháp luật về KTĐL ở Việt Nam đã từng bước được hoàn thiện nhằm tiếp cận với các thông lệ, chuẩn mực quốc tế, phù hợp với yêu cầu của nền kinh tế ngày càng tiếp cận với cơ chế thị trường. Trong đó có 2 loại văn bản quan trọng là Luật Kiểm toán độc lập 2011 và Hệ thống chuẩn mực nghề nghiệp. Luật Kiểm toán độc lập năm 2011 là văn bản pháp luật có hiệu lực cao nhất về KTĐL, đặt cơ sở pháp lý bền vững cho việc nâng cao chất lượng kiểm toán để từng bước góp phần thúc đẩy sự phát triển của thị trường tài chính và thị trường chứng khoán Việt Nam. Bên cạnh đó, những quy định này còn được quy định cụ thể tại các Thông tư, Nghị định để làm nên một hệ thống các quy định của pháp luật về hoạt động của Kiểm toán độc lập ở Việt Nam hiện nay.

Những quy định của Luật Kiểm toán độc lập năm 2011 liên quan đến nguyên tắc hoạt động của kiểm toán độc lập. Theo đó, ngoài việc phải tuân thủ pháp luật và chịu trách nhiệm trước pháp luật về hoạt động nghề nghiệp và báo cáo kiểm toán; tuân thủ các 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; trong quá trình hoạt động, doanh nghiệp kiểm toán, kiểm toán viên phải đảm bảo độc lập, trung thực, khách quan và tuyệt đối bảo mật thông tin. Như vậy, Luật này đã có những quy định cơ bản về nguyên tắc hoạt động kiểm toán độc lập trong môi quan hệ pháp luật giữa doanh nghiệp kiểm toán và kiểm toán viên, doanh nghiệp được kiểm toán và Nhà nước. Xét cho cùng, những quy định này là những tiền đề cơ bản

nhất và quan trọng nhất để tìm được những kiểm toán viên tận tâm, liêm khiết với nghề.

Những nguyên tắc hoạt động của KTĐL quy định tại Điều 8 Luật Kiểm toán độc lập 2011 được hiểu như sau:

Một là, kiểm toán viên và các doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ pháp luật và chịu trách nhiệm trước pháp luật về hoạt động nghề nghiệp và báo cáo kiểm toán.

Kiểm toán viên phải tuân thủ pháp luật và các quy định có liên quan, tránh bất kỳ hành động nào làm giảm uy tín nghề nghiệp của KTV. Hoạt động KTĐL phải luôn tôn trọng và chấp hành đúng các quy định của pháp luật trong khi hành nghề. Kinh doanh loại hình kiểm toán là hình thức kinh doanh dịch vụ nên mọi việc thỏa thuận giữa đối tượng được kiểm toán (khách hàng) và doanh nghiệp kiểm toán sẽ được thỏa thuận thông qua hợp đồng kiểm toán.

Doanh nghiệp kiểm toán chịu trách nhiệm về kết quả cuộc kiểm toán, BCKT trước khách hàng, đối tượng sử dụng thông tin BCKT và giải trình trước những cuộc kiểm tra của VACPA hoặc BTC. Các KTV phải tôn trọng pháp luật. Tính tôn trọng pháp luật thể hiện trách nhiệm của KTV đối với các đối tượng sử dụng BCKT. KTV phải chấp hành đúng các chế độ, thể lệ, nguyên tắc và luật pháp của Nhà nước, nguyên tắc và chuẩn mực kiểm toán được thừa nhận. Ý kiến nhận xét của KTV có giá trị pháp lý và các KTV chịu trách nhiệm trước pháp luật về nhận xét đánh giá của mình.

Kiểm toán viên phải 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.

Dịch vụ kiểm toán là dịch vụ vô hình nhận được sự quan tâm và tin tưởng của đông đảo lợi ích công chúng và nhà đầu tư. Sản phẩm của KTĐL là những thông tin kinh tế, tài chính đã được các KTV có đủ năng lực và độc lập xác nhận về mức độ phù hợp với quy định của pháp luật. Đối với tổ chức niêm yết là đơn vị có lợi ích công chúng do tính chất và quy mô hoạt động mà việc chất lượng kiểm toán BCTC của các đơn vị này nếu không đúng đắn sẽ có ảnh hưởng nghiêm trọng đến lòng tin của công chúng. Do vậy chất lượng kiểm toán là cơ sở, mục tiêu của mọi công việc mà KTV thực hiện, vì vậy KTV phải làm việc trong khuôn khổ các chuẩn mực nghề nghiệp, nếu trái với các chuẩn mực nghề nghiệp thì các KTV và DNKT sẽ bị phán xét.

Chuẩn mực kiểm toán (CMKiT) là những yêu cầu, thủ tục cơ bản hướng dẫn quá trình kiểm toán. CMKiT là thước đo cho việc đánh giá các thông tin một cách trung thực, khách quan, đồng thời là cơ sở cho việc giám sát, kiểm tra và đánh giá chất lượng dịch vụ kiểm toán. Các kiểm toán viên cần có sự hiểu biết, cập nhật và tuân thủ CMKiT quốc gia và CMKiT quốc tế trong quá trình hành nghề. Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kiểm toán là những chuẩn mực, những quy định, định hướng được đưa ra nhằm các kiểm toán viên tuân thủ các tiêu chuẩn đạo đức đối với nghề nghiệp kiểm toán, đòi hỏi các KTV, DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam phải tuân theo. Các KTV phải có lương tâm nghề nghiệp, luôn làm việc với sự thận trọng cao nhất cùng tinh thần làm việc chuyên cần. Mặt khác, KTV phải thường xuyên rèn luyện tính cẩn thận với tất cả các kỹ năng và sự siêng năng cần thiết khi thực hiện nhiệm vụ của mình. Mọi sự bất cẩn đều có thể dẫn đến những rủi ro kiểm toán, gây ảnh hưởng đến các đối tượng sử dụng BCKT và trách nhiệm pháp lý của KTV.

Hai là, kiểm toán viên phải đảm bảo tính độc lập, trung thực, khách quan.

Đây là nguyên tắc cơ bản của hoạt động kiểm toán nhằm đảm bảo kết quả của quá trình kiểm toán. Tính độc lập trong kiểm toán có nghĩa là việc có một quan điểm vô tư khi thực hiện khảo sát kiểm toán, đánh giá các kết quả và công bố BCTC. Yêu cầu về tính độc lập là điều kiện cần để đạt mục tiêu của hoạt động kiểm toán, cũng như việc độc lập trở thành nguyên tắc hành nghề cơ bản của kiểm toán viên. Kết quả kiểm toán sẽ không có giá trị khi những người sử dụng kết quả kiểm toán tin rằng cuộc kiểm toán thiếu tính độc lập dù có được thực hiện bởi người có trình độ cao. Yêu cầu về tính độc lập đòi hỏi sự trung thực và trách nhiệm của KTV đối với những người sử dụng kết quả kiểm toán, đồng thời các KTV không bị ràng buộc trong việc tiếp xúc với các tài liệu và báo cáo của doanh nghiệp. Trong quá trình kiểm toán, các KTV phải thực sự không bị chi phối hoặc tác động của bất kỳ lợi ích vật chất, tinh thần nào; không cho phép thiên vị, xung đột lợi ích hoặc bất cứ ảnh hưởng không hợp lý nào chi phối các xét đoán chuyên môn, sự trung thực, khách quan và độc lập nghề nghiệp và kinh doanh của mình. Mọi câu hỏi về tình hình kinh doanh hoặc cách xử lý kế toán trong các giao dịch của doanh nghiệp cần được trả lời đầy đủ, đảm bảo rằng KTV không bị hạn chế trong việc thu thập các bằng chứng kiểm toán. Để đảm bảo yêu cầu này, ngoài mặt chủ quan về tư chất đạo đức của KTV, còn cần phải duy trì và đảm bảo tính độc lập trong quá trình kiểm toán. Pháp luật yêu cầu các KTV không được thực hiện kiểm toán cho các khách hàng mà KTV có quan hệ gia đình, họ hàng hoặc quyền lợi về mặt kinh tế. Trong quá trình kiểm toán, KTV phải đảm bảo thẳng thắn, trung thực, khách quan và có chính kiến rõ ràng, công bằng, tôn trọng sự thật và không được thành kiến, thiên vị.

Ba là, kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải đảm bảo sự bảo mật thông tin.

Thông tin được sử dụng thường ngày. Con người có nhu cầu đọc báo, nghe đài, xem phim, video, đi tham quan, du lịch, tham khảo ý kiến người khác... để nhận được thêm thông tin mới. Thông tin mang lại cho con người sự hiểu biết, nhận thức tốt hơn về những đối tượng trong đời sống xã hội, trong thiên nhiên... giúp cho họ thực hiện hợp lý công việc cần làm để đạt tới mục đích một cách tốt nhất. Khi tiếp nhận được thông tin, con người thường phải xử lý nó để tạo ra những thông tin mới, có ích hơn, từ đó có những phản ứng nhất định. *Thông tin có thể được phát sinh, được lưu trữ, được truyền, được tìm kiếm, được sao chép, được xử lý, nhân bản. Thông tin cũng có thể biến dạng, sai lệch hoặc bị phá hủy.* Dưới góc độ kinh tế: *Thông tin được hiểu là tin tức, nội dung thông tin phải hàm chứa giá trị nhất định, đặc biệt phải thể hiện tính mới hoặc có tính tri thức [15, tr.1173].*

Như vậy, mỗi một lĩnh vực khác nhau thì có định nghĩa khác nhau về thông tin. Các khái niệm, quan điểm về thông tin rất đa dạng tùy thuộc vào từng lĩnh vực nghiên cứu. Trong lĩnh vực kiểm toán độc lập, thông tin bao gồm: thông tin về doanh nghiệp kiểm toán, thông tin về doanh nghiệp được kiểm toán, thông tin về kiểm toán viên. Trong phạm vi luận văn này, tác giả muốn đề cập đến vấn đề kiểm toán viên phải bảo mật thông tin có được từ các mối quan hệ chuyên môn và kinh doanh, không được tiết lộ thông tin của khách hàng trong quá trình kiểm toán mà chưa được sự cho phép của khách hàng trừ khi có sự yêu cầu của pháp luật hoặc trong phạm vi quyền hạn của nghề nghiệp của mình. Các kiểm toán viên phải tôn trọng bí mật của những thông tin thu thập được trong quá trình kiểm toán, không được tiết lộ bất cứ thông tin kinh tế nào liên quan đến khách hàng cho người thứ ba khi chưa

được phép của người có thẩm quyền, trừ khi có nghĩa vụ phải công khai theo yêu cầu của pháp luật hoặc trong phạm vi quyền hạn nghề nghiệp của mình.

Các nguyên tắc hoạt động của kiểm toán độc lập có một mối liên hệ mật thiết với nguyên tắc hoạt động của kế toán. Bởi lẽ, kế toán phản ánh các hoạt động tài chính của doanh nghiệp. Kiểm toán là hoạt động kiểm tra, kiểm soát, đánh giá các hoạt động tài chính - kế toán của doanh nghiệp trong năm tài chính. Kiểm toán sẽ tìm ra các sai sót trong quá trình hạch toán của doanh nghiệp nhằm đảm bảo DN tuân thủ đúng theo các quy định của pháp luật, các chuẩn mực kế toán và chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán. Giúp cho chủ DN có cái nhìn chính xác hơn về tình hình tài chính của CTY, khắc phục những thiếu sót, sai phạm trong quá trình hạch toán kế toán; trên cơ sở đó chủ DN có thể tự tin mở rộng sản xuất kinh doanh hoặc thu hút vốn đầu tư và đưa CTY phát triển.

Nguyên tắc hoạt động của kiểm toán độc lập còn được thể hiện thông qua Hệ thống chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Với nội dung gồm 37 chuẩn mực ban hành kèm theo Thông tư 214/2012/TT-BTC ngày 06/12/2012 của Bộ Tài chính và Chuẩn mực Đạo đức nghề nghiệp (Ban hành kèm theo Thông tư 70/2015/TT-BTC ngày 08/05/2015 của BTC) áp dụng đối với doanh nghiệp kiểm toán, chi nhánh doanh nghiệp kiểm toán nước ngoài tại Việt Nam, kiểm toán viên hành nghề và tổ chức, cá nhân có liên quan trong quá trình cung cấp dịch vụ kiểm toán độc lập. 37 chuẩn mực trên cùng những nguyên tắc của hoạt động kiểm toán độc lập tạo nên một khung pháp lý vững chắc cho việc áp dụng những quy định pháp luật trong thực tiễn. Nhằm hoàn thiện hệ thống chuẩn mực nghề nghiệp trong lĩnh vực kiểm toán độc lập và tạo điều kiện cho các dịch vụ mới trong lĩnh vực kế toán - kiểm toán phát triển. Sau khi BTC ban hành 37 CMKiT Việt Nam thì đến tháng 5/2015 BTC ban hành tiếp 10 chuẩn mực đợt 2 về dịch vụ đảm bảo, các dịch vụ liên quan

và chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán - kiểm toán được thực hiện từ 2013 đến 2015, trên cơ sở các chuẩn mực nghề nghiệp quốc tế hiện hành của Liên đoàn Kế toán Quốc tế (IFAC).

Việc ban hành 10 chuẩn mực Việt Nam đợt 2 là cơ sở để đào tạo, cập nhật kiến thức, triển khai các dịch vụ đảm bảo, dịch vụ liên quan đến kiểm toán xây dựng cơ bản, quyết toán vốn đầu tư của các công trình xây dựng và để kiểm tra, đánh giá chất lượng dịch vụ và đạo đức nghề nghiệp của kế toán viên, KTV hành nghề và các DNKT, doanh nghiệp dịch vụ kiểm toán. Các CMKiT còn là cơ sở cho việc chỉ đạo giám sát, kiểm tra và đánh giá chất lượng dịch vụ kiểm toán, là cơ sở cho việc đào tạo, huấn luyện và thi tuyển KTV.

Từ những năm 2011 đến nay, hệ thống các văn bản mà Bộ Tài chính và các cơ quan hữu quan đã ban hành liên quan đến hoạt động kiểm toán độc lập ở nước ta đang dần được hoàn thiện. Có thể kể đến các văn bản như:

- Quyết định số 47/2005/QĐ-BTC ngày 14/7/2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc chuyển giao cho Hội nghề nghiệp thực hiện một số nội dung công việc quản lý hành nghề kế toán, kiểm toán;
- Quyết định 32/2007/QĐ-BTC ngày 15/05/2007 về việc ban hành Quy chế kiểm soát chất lượng dịch vụ kế toán kiểm toán;
- Quyết định 89/2007/QĐ-BTC ngày 24/10/2007 về Quy chế lựa chọn DNKT được chấp nhận kiểm toán cho tổ chức phát hành, tổ chức niêm yết và tổ chức kinh doanh chứng khoán;
- Thông tư 39/2011/TT-NHNN ngày 15/12/2011 Quy định về việc KTĐL đối với tổ chức tín dụng, chi nhánh ngân hàng nước ngoài.
- Nghị định 17/2012/NĐ-CP ngày 13/03/2012 Quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật Kiểm toán độc lập

- Thông tư 214/2012/TT-BTC ngày 06/12/2012 Ban hành hệ thống chuẩn mực kiểm toán Việt Nam

Về xử phạt đối với những hành vi vi phạm nguyên tắc hoạt động kiểm toán độc lập được quy định tại Chương VII Luật Kiểm toán độc lập 2011 và Nghị định 105/2013/NĐ-CP đã quy định cụ thể về xử phạt vi phạm hành chính trong lĩnh vực kế toán, kiểm toán độc lập theo Khoản 1, Điều 4 của Nghị định này, đối với mỗi hành vi vi phạm hành chính trong lĩnh vực kế toán, kiểm toán độc lập, cá nhân, tổ chức vi phạm phải chịu một trong các hình thức xử phạt chính là:

- Cảnh cáo;

- Phạt tiền: Mức phạt tiền tối đa trong lĩnh vực kế toán đối với cá nhân là 30.000.000 đồng, đối với tổ chức tối đa là 60.000.000 đồng. Mức phạt tiền quy định từ Điều 7 đến Điều 16 Chương II Nghị định này áp dụng đối với cá nhân. Đối với tổ chức vi phạm thì mức phạt bằng 2 lần mức phạt tiền đối với cá nhân có cùng hành vi vi phạm hành chính. Mức phạt tiền tối đa trong lĩnh vực kiểm toán độc lập đối với cá nhân là 50.000.000 đồng, đối với tổ chức tối đa là 100.000.000 đồng);

- Tước quyền sử dụng giấy phép, chứng chỉ hành nghề, đình chỉ hoạt động có thời hạn trong lĩnh vực kiểm toán độc lập:

+ Đình chỉ kinh doanh dịch vụ kiểm toán đối với tổ chức kiểm toán đến 12 tháng kể từ ngày quyết định xử phạt có hiệu lực;

+ Đình chỉ hành nghề kiểm toán đối với kiểm toán viên hành nghề đến 12 tháng kể từ ngày quyết định xử phạt có hiệu lực;

+ Đình chỉ việc tổ chức cập nhật kiến thức cho kiểm toán viên đến 06 tháng kể từ ngày quyết định xử phạt có hiệu lực;

+ Đình chỉ việc cung cấp dịch vụ kiểm toán qua biên giới tại Việt Nam của doanh nghiệp kiểm toán nước ngoài đến 24 tháng kể từ ngày quyết định xử phạt có hiệu lực;

- Tước quyền sử dụng Giấy chứng nhận đăng ký hành nghề kiểm toán đến 24 tháng kể từ ngày quyết định xử phạt có hiệu lực;

- Tước quyền sử dụng Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán đến 24 tháng kể từ ngày quyết định xử phạt có hiệu lực.

Ngoài các hình thức xử phạt chính quy định tại Khoản 1 Điều này, tùy theo tính chất, mức độ vi phạm, cá nhân, tổ chức vi phạm hành chính trong lĩnh vực kế toán - kiểm toán còn có thể bị áp dụng hình thức xử phạt bổ sung như tước quyền sử dụng chứng chỉ hành nghề, tịch thu chứng từ kế toán, sổ kế toán, tịch thu báo cáo tài chính và nghiêm trọng hơn, tổ chức, cá nhân còn có thể bị xử lý hình sự theo Bộ luật hình sự 2015.

Bên cạnh đó, tổ chức, cá nhân vi phạm còn bị áp dụng các biện pháp khắc phục hậu quả như: Buộc cải chính thông tin sai sự thật hoặc gây nhầm lẫn; Buộc nộp lại số lợi bất hợp pháp có được do thực hiện hành vi vi phạm hành chính; Buộc tiêu hủy hồ sơ, tài liệu, bằng cấp, chứng chỉ, giấy chứng nhận gian lận, giả mạo, khai man.

Như vậy, hệ thống các văn bản pháp luật về KTĐL hiện hành đã đi vào cuộc sống, tạo hành lang pháp lý cho hoạt động KTĐL. Các nội dung về xây dựng, hoàn thiện văn bản pháp luật KTĐL cũng như các thông tin về quản lý hành nghề kiểm toán được BTC công bố trên Công thông tin điện tử BTC và đồng thời cung cấp cho Hội Kiểm toán viên hành nghề Việt Nam để đăng lên website VACPA, tạo thuận lợi cho các doanh nghiệp kiểm toán, KTV hành nghề và các đối tượng quan tâm cập nhật, tra cứu và sử dụng trong hoạt động của mình.

2.1.2. Chủ thể tuân thủ nguyên tắc hoạt động của kiểm toán độc lập

Doanh nghiệp kiểm toán

Theo chương 3 Luật Kiểm toán độc lập 2011 quy định chung về các DNKT. DNKT Việt Nam được thành lập và hoạt động theo quy định của pháp luật, đã được BTC Việt Nam cấp giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán.

Doanh nghiệp kiểm toán phải thực hiện đầy đủ các nghĩa vụ theo quy định của pháp luật, chịu trách nhiệm trước pháp luật và khách hàng về những quy chế hành nghề của tổ chức kiểm toán và của KTV, chịu trách nhiệm bồi thường mọi thiệt hại gây ra cho khách hàng trên cơ sở hợp đồng kiểm toán và theo quy định của pháp luật. Luật KTĐL quy định rõ DNKT chịu trách nhiệm với những đối tượng sử dụng kết quả kiểm toán khi những đối tượng này có lợi ích liên quan trực tiếp đến kết quả kinh doanh, hoạt động của doanh nghiệp; chịu trách nhiệm với kết quả kiểm toán của đơn vị được kiểm toán tại ngày ký BCKT; có hiểu biết về BCTC và cơ sở lập BCTC là các chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán và các quy định khác của pháp luật có liên quan; sử dụng một cách thận trọng, hợp lý thông tin trên BCKT.

Các tổ chức KTĐL chịu trách nhiệm quản lý điều hành mọi hoạt động nghề nghiệp của KTV thuộc tổ chức, doanh nghiệp mình quản lý. Khi có KTV bỏ nghề, chuyển công tác hoặc bị truất quyền hành nghề, tổ chức kiểm toán cần báo cáo kịp thời cho cơ quan quản lý chức năng để xóa tên khỏi danh sách hoặc thu hồi chứng chỉ hành nghề KTV. Mọi thay đổi về nội dung đã được đăng ký phải đăng ký lại hoặc xin phép đăng ký sửa đổi, bổ sung.

Do tính đặc thù của nghề nghiệp kiểm toán nên các tổ chức, doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ pháp luật và chịu sự kiểm tra, giám sát của các cơ quan quản lý Nhà nước (BTC và VACPA). Tính độc lập, trung thực, khách

quan không chỉ là quy định riêng cho từng KTV, trợ lý KTV mà còn bao quát cả tính độc lập của cả DNKT. Nếu DNKT xét thấy mình không đảm bảo tính độc lập, KTV không đủ năng lực chuyên môn, không đủ điều kiện kiểm toán hoặc khách hàng được kiểm toán yêu cầu KTV làm trái với đạo đức nghề nghiệp, không tuân thủ các chuẩn mực kế toán - kiểm toán, trái với quy định của pháp luật thì có quyền từ chối kiểm toán cho khách hàng đó nhằm đảm bảo tính độc lập, uy tín DNKT và hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp.

Kiểm toán viên

Theo Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp Kế toán, Kiểm toán (Ban hành kèm theo Thông tư 70/2015/TT-BTC ngày 08/05/2015 của BTC), Kiểm toán viên là những người thực thi công việc kiểm toán, vì vậy việc tuân thủ pháp luật, nguyên tắc hành nghề, chuẩn mực đạo đức và chuẩn mực kiểm toán là điều vô cùng quan trọng. KTV là người chịu trách nhiệm trước pháp luật về hoạt động nghề nghiệp và ý kiến kiểm toán mà mình nêu ra trong BCTC. KTV còn là những chuyên gia có kinh nghiệm, kỹ năng, tuân thủ pháp luật và hơn hết là tuân thủ nguyên tắc hoạt động của nghề kiểm toán: độc lập - trung thực - khách quan - tôn trọng bí mật. BCTC đã được kiểm toán bởi các KTV độc lập được nhiều người quan tâm và sử dụng thông tin được trình bày trên BCTC. KTV còn là người bảo vệ nhà đầu tư, cổ đông, những khách hàng, những người quan tâm đến doanh nghiệp... điều đó đặt ra yêu cầu cao đối với những KTV hành nghề. KTV không những là người giỏi chuyên môn, nghiệp vụ, lý thuyết mà còn là người chuyên nghiệp, có kiến thức thực tế để có thể tư vấn cho khách hàng những thông tin, cách điều chỉnh về tình hình tài chính của DN, hệ thống kế toán của công ty cũng như việc tuân thủ pháp luật trong hoạt động của doanh nghiệp nói chung và của DNKT nói riêng.

Đối với mỗi KTV hành nghề, việc cập nhật kiến thức hàng năm là vô cùng quan trọng. Không những giúp gia hạn giấy chứng nhận hành nghề kiểm

toán tại DN mà còn cập nhật kiến thức, những văn bản pháp luật được sửa đổi, bổ sung hoặc thay thế bằng văn bản pháp luật khác; hiểu rõ hơn về các tình huống, trường hợp kiểm toán; cập nhật kiến thức về các chuẩn mực đạo đức và chuẩn mực nghề nghiệp mới. Các lớp học CNKT được tổ chức bởi VACPA còn là nơi trao đổi, chia sẻ kinh nghiệm từ những KTV đi trước và những người đã làm lâu năm trong ngành kiểm toán.

Tính độc lập, trung thực, khách quan là nguyên tắc cơ bản của mỗi KTV hành nghề. Trong quá trình kiểm toán, KTV không bị chi phối hoặc bị tác động bởi khách hàng kiểm toán về vật chất hay tinh thần để tránh không làm ảnh hưởng đến BCTC được kiểm toán và ý kiến của KTV. Điều 18 và 19 Luật Kiểm toán độc lập 2011 đã chỉ ra những nghĩa vụ của KTV và những trường hợp KTV hành nghề không được thực hiện kiểm toán nhằm đảm bảo tính trung thực, khách quan trên BCKT. Tính độc lập là đức tính cơ bản của KTV trong quá trình hành nghề. Tính độc lập cũng có thể được nêu ra trong BCKT nếu KTV nhìn thấy được sự hạn chế về tính độc lập. Kết quả kiểm toán sẽ không có giá trị khi những người sử dụng kết quả kiểm toán tin rằng cuộc kiểm toán thiếu tính độc lập cho dù cuộc kiểm toán được thực hiện bởi người có trình độ cao đến đâu. Yêu cầu về tính độc lập đòi hỏi sự trung thực và trách nhiệm của kiểm toán viên đối với những người sử dụng kết quả kiểm toán, đồng thời các kiểm toán viên không bị ràng buộc trong việc tiếp xúc với các tài liệu và báo cáo của doanh nghiệp. Tính độc lập này được thể hiện ở việc KTV đưa ra ý kiến của mình về BCTC của doanh nghiệp, đánh giá tình trạng hoạt động, công bố BCKT một cách độc lập. Sự trung thực của KTV được thể hiện ngay trên BCTC, các số liệu, bảng biểu, thuyết minh BCTC của KTV. Bởi khi phát hành BCKT của bất kỳ khách hàng, doanh nghiệp, đối tượng được kiểm toán nào thì người sử dụng BCTC đã được kiểm toán là những người thuộc nhiều thành phần khác nhau vậy nên KTV phải tin tưởng,

giữ vững lập trường, ý kiến của mình. Mọi câu hỏi về tình hình kinh doanh hoặc cách xử lý kế toán trong các giao dịch của doanh nghiệp cần được trả lời đầy đủ, trung thực và đảm bảo rằng kiểm toán viên không bị hạn chế trong việc thu thập các bằng chứng kiểm toán. Kết quả kiểm toán phải mang đậm tính khách quan. KTV phải luôn duy trì được sự trung lập về tư tưởng và hành động. Khi KTV tư vấn hoặc cung cấp dịch vụ khác ngoài dịch vụ kiểm toán cho một đối tượng kiểm toán thì cần thiết phải lưu ý xem các dịch vụ này có dẫn đến sự mâu thuẫn về lợi ích hay không, tránh gây ra mối nghi ngờ về tính trung thực và khách quan của KTV. Yêu cầu về tính khách quan đối với KTV khi thực hiện kiểm toán là nhân tố quyết định chất lượng hoạt động kiểm toán.

Kiểm toán là một nghề nghiệp mang tính chuyên nghiệp cao, vì vậy để phục vụ tốt cho lợi ích của xã hội, các cơ quan chức năng thì cần phải có những quy định, quy chuẩn về đạo đức nghề nghiệp kiểm toán. Chuẩn mực đạo đức kiểm toán là những quy tắc để hướng dẫn cho các KTV, DNKT ứng xử và hoạt động một cách trung thực phục vụ cho lợi ích chung của nghề nghiệp và xã hội. Mỗi KTV là người có đạo đức và mỗi DNKT là tập hợp những KTV có đạo đức hành nghề. Đạo đức trở thành yêu cầu bắt buộc trong nghề kiểm toán, một mặt sẽ giúp quản lý và giám sát chặt chẽ mọi KTV, mặt khác giúp cho công chúng hiểu về nghề nghiệp kiểm toán để qua đó đánh giá các hành vi đạo đức của KTV. Kiểm toán viên phải có lương tâm nghề nghiệp, luôn làm việc với sự thận trọng cao nhất với tinh thần làm việc chuyên cần. Trong quá trình kiểm toán phải đảm bảo thẳng thắn trung thực và có chính kiến rõ ràng. Đồng thời kiểm toán viên phải công bằng, tôn trọng sự thật và không được thành kiến thiên vị.

KTV phải thường xuyên rèn luyện tính cẩn thận một cách thoả đáng tất cả các kỹ năng và sự siêng năng cần thiết khi thực hiện nhiệm vụ của mình.

Mọi sự bất cẩn đều có thể dẫn đến những rủi ro kiểm toán, theo đó gây ảnh hưởng đến các đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán và trách nhiệm pháp lý của kiểm toán viên. Đạo đức nghề nghiệp sẽ giúp cho các KTV luôn duy trì một thái độ nghề nghiệp đúng đắn, bảo vệ, nâng cao uy tín cho nghề kiểm toán trong xã hội bởi nó tạo nên sự đảm bảo chất lượng cao của dịch vụ cung ứng cho khách hàng và xã hội.

Nguyên tắc bảo mật là nguyên tắc mà không chỉ quan trọng đối với pháp luật kiểm toán mà còn đối với những ngành luật khác, những quan hệ pháp luật khác. Bảo mật là yêu cầu giữ kín những thông tin nghề nghiệp có được trong quá trình kiểm toán, không được tiết lộ bất cứ thông tin nào khi chưa được phép của người có thẩm quyền, trừ khi có nghĩa vụ phải công khai theo yêu cầu của pháp luật hoặc trong phạm vi quyền hạn nghề nghiệp của mình đồng thời không được sử dụng các thông tin đó vào mục đích cá nhân. Trách nhiệm bảo mật phải được thực hiện kể cả sau cuối cuộc kiểm toán, kể cả khi chấm dứt mối quan hệ giữa DNKT và khách hàng được kiểm toán. Trưởng nhóm kiểm toán phải đảm bảo rằng những thành viên trong nhóm kiểm toán của mình cũng tôn trọng nguyên tắc bảo mật. Nguyên tắc bảo mật được quy định trong các văn bản pháp luật. Những thông tin của khách hàng được kiểm toán nếu lộ ra ngoài sẽ gây ảnh hưởng xấu đến khách hàng, uy tín của KTV và DNKT. Bảo mật là yếu tố mà doanh nghiệp kiểm toán, kiểm toán viên, tổ chức được kiểm toán, cơ quan Nhà nước phải tuyệt đối thực hiện.

2.1.3. Ưu điểm của pháp luật kiểm toán độc lập ở Việt Nam hiện nay

Mặc dù ra đời muộn hơn các nước Châu Âu nhưng những quy định của pháp luật Việt Nam về nguyên tắc hoạt động của kiểm toán độc lập đã và đang trong quá trình hoàn thiện. Điều đó được thể hiện:

Thứ nhất, pháp luật Việt Nam đã quy định khá chi tiết về hoạt động của Kiểm toán độc lập cũng như những nguyên tắc hoạt động của nó, được ghi

nhận trên nhiều phương diện và được điều chỉnh dưới một hệ thống các văn bản quy phạm pháp luật, bao gồm các luật, thông tư, nghị định và đặc biệt là hệ thống chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (Thông tư 214/2012/TT-BTC ngày 06/12/2012; Thông tư 70/2015/TT-BTC ngày 08/05/2015; Thông tư 67/2015/TT-BTC ngày 08/05/2017). Các văn bản quy phạm pháp luật này đã phần nào thể hiện rõ được tầm quan trọng của kiểm toán độc lập ở Việt Nam hiện nay và nguyên tắc hoạt động của nó cũng phải được tuân theo một cách tuyệt đối. Theo quy định của pháp luật về kiểm toán độc lập, việc tuân theo những nguyên tắc hoạt động không chỉ là nghĩa vụ hợp đồng giữa khách hàng và các tổ chức kiểm toán mà còn là nghĩa vụ luật định buộc các KTV, DNKT phải thực hiện. Hơn nữa, tổ chức, cá nhân kiểm toán còn phải chịu trách nhiệm trước pháp luật nếu tiền, tài sản của khách hàng bị xâm hại hoặc do không tuân thủ các nguyên tắc kiểm toán. Các văn bản pháp luật được hình thành nhiều hơn nhằm hướng dẫn chủ thể thực hiện tốt những nguyên tắc kiểm toán và là tiền đề cho những quy định cao hơn của pháp luật.

Thứ hai, pháp luật về KTĐL của Việt Nam đã chỉ ra tương đối rõ ràng các chủ thể, nội dung, chủ thể tham gia tuân thủ các nguyên tắc của Kiểm toán độc lập.

Điều 43 Luật Kiểm toán độc lập có quy định về nghĩa vụ bảo mật. Quy định này làm tăng tính bảo mật cũng như làm rõ ràng được vai trò của từng chủ thể trong quan hệ pháp luật kiểm toán.

Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán (ban hành kèm theo Thông tư 70/2015/TT-BTC ngày 08/05/2015 của Bộ Tài chính). Đây là các quy định cơ bản về nghề nghiệp kế toán, kiểm toán đồng thời cung cấp khuôn khổ mà kế toán viên, KTV chuyên nghiệp phải áp dụng. Trong chuẩn mực này cũng đưa tính chính trực, tính khách quan (Chương 110 – 120); tính bảo mật (Chương 140).

2.1.4. Hạn chế của pháp luật về nguyên tắc hoạt động của KTĐL

Mặc dù đã có những tích cực trong việc quy định về nguyên tắc hoạt động của kiểm toán độc lập nhưng pháp luật Việt Nam trong việc ban hành các văn bản về nguyên tắc hoạt động của kiểm toán độc lập cũng có những hạn chế nhất định. Cụ thể như sau:

Thứ nhất, các văn bản pháp luật về kiểm toán độc lập còn lẻ tẻ, rời rạc, chưa có sự tập trung, chưa rõ ràng, cụ thể. Không giống như luật kế toán, kiểm toán của Nhật Bản, kế toán, kiểm toán, xử phạt vi phạm được quy định đồng nhất trong một bộ luật [20]. Ở Việt Nam một nội dung nhưng được quy định trong rất nhiều các văn bản khác nhau, các nghị định khác nhau nên các chủ thể khó nắm bắt được thông tin một cách tổng quát nhất. Việc vi phạm những quy định này là hoàn toàn có thể bởi vấn đề thống nhất, tập trung của pháp luật ảnh hưởng nghiêm trọng đến quá trình áp dụng pháp luật của chủ thể.

Thứ hai, những quy định của pháp luật về chủ thể có nghĩa vụ thực hiện nguyên tắc kiểm toán độc lập còn hạn chế. Luật Kiểm toán độc lập 2011 đã ghi nhận nghĩa vụ doanh nghiệp kiểm toán, kiểm toán viên nhưng chưa quy định rõ nghĩa vụ của Nhà nước và của doanh nghiệp được kiểm toán. Tại Nhật Bản, nguyên tắc hoạt động của kế toán, kiểm toán đối với từng chủ thể được quy định rất rõ tại từng chương, từng điều. Quy định này có phần tiến bộ hơn những quy định của pháp luật Việt Nam bởi sự rõ ràng, cụ thể và ít gây khó khăn trong quá trình thực hiện. [16]

Thứ ba, những quy định của pháp luật về chế tài đối với hành vi vi phạm nguyên tắc kiểm toán độc lập chưa được rõ ràng và nghiêm khắc.

Ở các nước phương Tây, chế tài đối với hành vi vi phạm nguyên tắc kiểm toán độc lập buộc chủ thể phải thực hiện nghiêm khắc mà không có

quyền chối bỏ. Tuy nhiên, ở Việt Nam mặc dù các trách nhiệm được quy định rõ trong các lĩnh vực hành chính, hình sự, dân sự nhưng cơ chế quan liêu, thiếu minh bạch và không “mạnh tay” đã khiến những quy định của pháp luật đặt ra với hành vi vi phạm bị xem nhẹ, thờ ơ thậm chí không thực hiện.

Về trách nhiệm hành chính, văn bản pháp luật hiện hành về xử phạt vi phạm hành chính trong vi phạm nguyên tắc kiểm toán độc lập là Nghị định 105/2013/NĐ-CP của Chính phủ quy định về xử phạt vi phạm hành chính trong lĩnh vực kế toán, kiểm toán độc lập. Tuy nhiên, Nghị định này vẫn còn quy định chung chung về các hành vi mà không cụ thể hóa từng hành vi, gây khó khăn trong quá trình xử lý. Tại Hoa Kỳ, Đạo luật Sarbanes - Oxley cũng quy định về xử phạt đối với những hành vi vi phạm nguyên tắc hoạt động của KTĐL bao gồm xử phạt vi phạm hành chính và hình sự. Quy định xử phạt này tập trung vào trách nhiệm của KTV đối với BCTC (trách nhiệm khi ký báo cáo, xác nhận thông tin, số liệu trên báo cáo là trung thực, chính xác). Đối với phạt vi phạm hành chính về việc DNKT không phải phản ánh đúng thông tin trên báo cáo tài chính định kỳ một cách đầy đủ, chính xác, trình bày tất cả các khía cạnh trọng yếu, tình hình tài chính và kết quả hoạt động của các DN. Nếu vi phạm thì sẽ bị phạt tiền từ 1 triệu USD đến 5 triệu USD. Cũng với hành vi vi phạm này nhưng ở mức độ cao hơn thì sẽ bị xử lý theo trách nhiệm hình sự là phạt tù từ 10 đến 20 năm. [17]

Cũng khác với Việt Nam, tại Nhật Bản, trong Luật kế toán kiểm toán sửa đổi năm 2012 quy định rõ ràng từng hành vi vi phạm và đưa ra những mức xử phạt hợp lý. Về mức phạt khi cá nhân, tổ chức có hành vi vi phạm pháp luật kế toán kiểm toán, hành vi dùng bằng giả để hành nghề kiểm toán, làm giả số liệu kiểm toán, cố tình làm giả hồ sơ kế toán có thể bị phạt tới 1 triệu yên (đây là mức phạt tiền cao nhất). [16]

Về trách nhiệm hình sự, Bộ luật Hình sự Việt Nam 2015 hoàn toàn không có quy định nào trực tiếp quy định về tội vi phạm nguyên tắc kiểm toán

độc lập, ngoại trừ các Điều: Điều 281 quy định về tội lợi dụng chức vụ, quyền hạn trong khi thi hành công vụ, Điều 282 quy định về tội lạm quyền trong khi thi hành công vụ, Điều 286 quy định về tội cố ý làm lộ bí mật công tác; tội chiếm đoạt, mua bán hoặc tiêu huỷ tài liệu bí mật công tác; Điều 287 quy định về tội vô ý làm lộ bí mật công tác; tội làm mất tài liệu bí mật công tác. Tuy nhiên, những quy định này bỏ sót việc xử lý hình sự những trường hợp tiết lộ thông tin gây thiệt hại nghiêm trọng đến lợi ích của khách hàng. Tại Hoa Kỳ, hành vi vi phạm pháp luật về kiểm toán được quy định cụ thể tại đạo luật Sarbanes - Oxley. Đối với hành vi gian lận thông tin tài chính, cản trở KTV trong việc tiếp cận các thông tin tài chính, tiêu huỷ hồ sơ, chứng từ gây ảnh hưởng đến công việc kiểm toán thì phạt tù dưới 20 năm đối với DNKT vi phạm đạo đức nghề nghiệp và vi phạm việc lưu giữ hồ sơ kiểm toán. [17]

2.2. Thực tiễn tuân thủ các quy định pháp luật về nguyên tắc hoạt động của kiểm toán độc lập

2.2.1. Kết quả đạt được

Mặc dù có nhiều hạn chế trong tiếp nhận những quy định của pháp luật về nguyên tắc hoạt động của kiểm toán độc lập từ nước ngoài nhưng không thể phủ nhận được rằng bằng việc tiếp thu những kinh nghiệm từ các nước phát triển và áp dụng các quy định của pháp luật Việt Nam mà hầu hết các tổ chức kiểm toán độc lập ở nước ta đã và đang có những hoạt động, định hướng tốt về ngành nghề này.

Thứ nhất, các doanh nghiệp kiểm toán, kiểm toán viên đã và đang thực hiện tương đối tốt những nguyên tắc hoạt động của kiểm toán độc lập theo quy định tại Điều 8 Luật Kiểm toán độc lập năm 2011.

Năm 2015, ngành kiểm toán độc lập của Việt Nam đã có những bước phát triển đáng kể về số lượng và quy mô công ty cũng như năng lực chuyên

môn và chất lượng dịch vụ. Quy mô của các doanh nghiệp kiểm toán trong năm 2015 đã có sự chuyển biến so với năm 2013, cụ thể: mỗi DNKT đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán có ít nhất 05 KTV được cấp giấy chứng nhận đăng ký hành nghề kiểm toán, vốn pháp định đối với công ty TNHH có từ 2 thành viên trở lên là 3 tỷ đồng trở lên, trong đó trên 50% vốn điều lệ phải thuộc về các KTV hành nghề. Tính đến ngày 10/06/2016, có 142 doanh nghiệp kiểm toán được Bộ Tài chính cấp giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán trong đó có 05 công ty 100% vốn nước ngoài (EY, PwC, KPMG, Grant Thornton, HSK); 136 công ty TNHH có từ 2 thành viên trở lên, 01 công ty hợp danh (CPA Việt Nam). 28 doanh nghiệp kiểm toán được UBCKNN chấp thuận đủ điều kiện kiểm toán cho tổ chức phát hành, tổ chức niêm yết và tổ chức kinh doanh chứng khoán năm 2014. 39 doanh nghiệp kiểm toán đăng ký và được Bộ Tài chính chấp thuận thực hiện kiểm toán cho đơn vị có lợi ích công chúng khác. Trong số 3.837 người được cấp chứng chỉ KTV, có 1.719 KTV được Bộ Tài chính cấp giấy chứng nhận đăng ký hành nghề kiểm toán. [Phụ lục 1]

Đặc biệt, ngày 23/5/2014, lễ khen thưởng Hội kiểm toán viên hành nghề Việt Nam (VACPA) và các Hội viên tập thể, Hội viên cá nhân VACPA đã được tổ chức trang trọng tại Hà Nội. Tới tham dự lễ trao khen thưởng, có sự hiện diện của GS.Viện sĩ Đặng Vũ Minh - Chủ tịch Đoàn Chủ tịch Liên hiệp các Hội khoa học và kỹ thuật Việt Nam (VUSTA), ông Nguyễn Hùng Minh - Vụ trưởng Vụ Thi đua Khen thưởng, Bộ Tài chính, đại diện lãnh đạo một số Hội nghề nghiệp trong nước và quốc tế, các ông/bà Ủy viên Ban Chấp hành VACPA và đông đủ các Hội viên VACPA. Ông Nguyễn Văn Hòa - Phó Vụ trưởng Vụ Thi đua Khen thưởng đã lên công bố Quyết định tặng Cờ thi đua của Bộ Tài chính cho VACPA, là 1 trong 23 đơn vị đã có thành tích tiêu biểu, xuất sắc, dẫn đầu phong trào thi đua ngành tài chính năm 2013 và 04 danh

hiệu Tập thể lao động xuất sắc cho 04 đơn vị thuộc VACPA, gồm Văn phòng VACPA, Trung tâm nghiên cứu và tư vấn kiểm toán viên, Văn phòng VACPA tại Tp. Hồ Chí Minh, Phòng chuyên môn thuộc Văn phòng VACPA Hà Nội. Có thể nói, VACPA cũng như các Hội viên tập thể, Hội viên cá nhân đã ngày càng quan tâm nhiều hơn tới công tác thi đua, khen thưởng và luôn phấn đấu để đóng góp nhiều hơn nữa cho các hoạt động của Hội, của sự nghiệp phát triển nghề nghiệp kế toán, kiểm toán Việt Nam. VACPA đã trở thành một Hội nghề nghiệp chuyên nghiệp độc lập với phạm vi hoạt động trong toàn quốc có tư cách pháp nhân đầy đủ để tham gia với các Hội nghề nghiệp và các tổ chức quốc tế.

Để đạt được những thành tích trên thì việc một doanh nghiệp, cá nhân kiểm toán hoạt động đúng theo những nguyên tắc, chuẩn mực pháp luật là một điều tất yếu.

Thứ hai, các tổ chức kiểm toán độc lập tại Việt Nam ngày càng tăng cường, thắt chặt vấn đề an ninh, bảo mật thông tin và tìm ra nhiều phương pháp tối ưu nhất để giảm thiểu các phương pháp truyền thống được áp dụng trong quá trình làm việc.

Thứ ba, số lượng khách hàng năm 2015 là 42.166 khách hàng và doanh thu năm 2015 là 5.129.565 triệu đồng; mức tăng hơn 12% so với năm 2014. Điều đó cho chúng ta thấy được nhu cầu kiểm toán của khách hàng là các doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài, doanh nghiệp nhà nước, các tổ chức, cá nhân quan tâm đến doanh nghiệp ngày càng tăng cao và không chỉ là kiểm toán báo cáo tài chính mà còn các dịch vụ khác như: kiểm toán báo cáo quyết toán dự án hoàn thành, dịch vụ soát xét BCTC, dịch vụ kế toán - tư vấn thuế, thẩm định giá...[Phụ lục 2]

2.2.2. Những khó khăn trong thực hiện các quy định của pháp luật về nguyên tắc hoạt động của kiểm toán độc lập tại Việt Nam hiện nay

Bên cạnh những kết quả đạt được trong việc áp dụng các quy định của pháp luật về nguyên tắc hoạt động của kiểm toán độc lập thì cũng không tránh khỏi những khó khăn, vướng mắc trong việc thực hiện các quy định của pháp luật về lĩnh vực này.

Thứ nhất, quy định mập mờ, chòng chéo giữa các văn bản pháp luật dẫn đến việc thực hiện các quy định đôi khi còn gặp khó khăn. Vì hệ thống các văn bản pháp luật về vấn đề này chưa tập trung dẫn đến việc các quy định trong các quy chế chưa đầy đủ. Việc cá nhân, tổ chức thiếu hiểu biết về pháp luật dẫn đến việc người thực hiện và người tiếp thu sơ ý hoặc cố ý làm trái những nguyên tắc thường xuyên xảy ra.

Thứ hai, những hoạt động kinh doanh ngày càng đa dạng thì sự phức tạp của các nghiệp vụ kinh tế ngày càng tăng đòi hỏi KTV phải có kinh nghiệm, chuyên môn giỏi. Năng lực của đội ngũ nhân viên kế toán bị hạn chế, không được cập nhật thường xuyên là một trong những nguyên nhân tạo ra sự sai sót trong thông tin kế toán trước và sau kiểm toán. Hiện nay, để tiếp tục tồn tại phát triển và hoạt động kinh doanh có lãi, các doanh nghiệp đã chú ý hơn đến công tác kế toán, sổ sách; các CTKT chú trọng hơn đến vấn đề đạo đức, chuẩn mực, nguyên tắc trong kiểm toán, nâng cao chất lượng dịch vụ cũng như đa dạng hóa các loại hình dịch vụ của DN. Nhưng để cạnh tranh với các DNKT, CTKT trong nước và chi nhánh CTKT nước ngoài đặt tại Việt Nam thì một số CTY, DNKT đã đã chiều theo ý muốn của khách hàng. Điều này trở nên đặc biệt nghiêm trọng khi kiểm toán viên không có bản lĩnh, yếu kém về trình độ chuyên môn dẫn đến việc bỏ qua sai sót cần điều chỉnh, thậm chí có thể thay đổi ý kiến kiểm toán.

Thứ ba, các sai phạm thường xảy ra tại các công ty đại chúng, chi nhánh công ty nước ngoài tại Việt Nam. Vì vậy, việc sai phạm trong kiểm toán BCTC tại các công ty này là một việc vô cùng nghiêm trọng, không những ảnh hưởng đến quyết định của những người quan tâm đến doanh nghiệp mà còn ảnh hưởng tới uy tín của CTKT, chất lượng dịch vụ mà CTKT cung cấp. Tại Chương 8 Luật Kiểm toán độc lập 2011 quy định - Kiểm toán BCTC đơn vị có lợi ích công, tạo cơ sở pháp lý cho việc nâng cao chất lượng thông tin trên BCTC được kiểm toán [26]. Nhưng sự ảnh hưởng lớn nhất vẫn là thị trường tài chính, gây ra sự bất ổn định trong nền kinh tế thị trường. Chúng ta có thể biết một số vụ gian lận BCTC cũng như kiểm toán BCTC sau:

Ví dụ 1: Sai phạm trong kiểm toán BCTC của Công ty CP Bông Bạch Tuyết [26]

Tháng 10/2008, vụ việc của Công ty Cổ phần Bông Bạch Tuyết (BBT) cũng là hồi chuông về sự quan ngại của tính độc lập, trung thực và hơn thế nữa là sự tuân thủ nguyên tắc của KTV và DNKT. Theo đó, Công ty Bông Bạch Tuyết đã công bố thông tin sai lệch, không minh bạch trong BCTC, vi phạm về quản trị công ty; Hội đồng Quản trị, Ban Tổng Giám đốc, ban kiểm soát và kế toán trưởng Công ty có sai phạm trong lĩnh vực chứng khoán và thị trường chứng khoán... Liên quan đến sự việc này phải kể đến 2 công ty kiểm toán đó là Công ty TNHH Kiểm toán và Tư vấn (A&C) - kiểm toán BCTC của BBT năm 2005 và Công ty TNHH Kiểm toán và Dịch vụ Tin học (AISC) – kiểm toán BCTC của BBT năm 2006 và 2007. Theo đó, các KTV hành nghề tại 2 Công ty này đã không trung thực trong việc kiểm toán BCTC, chưa đưa ra được việc sử dụng sai nguồn vốn, không đưa các khoản loại trừ chi phí vào BCTC năm 2005, các ý kiến loại trừ của KTV đưa ra là chưa đầy đủ. Điều đáng nghiêm trọng hơn là sau khi phát hiện những sai phạm trọng yếu đó KTV không báo ngay cho Ủy ban Chứng khoán, yêu cầu Hội đồng quản

trị, Ban Giám đốc... của Công ty để tiến hành điều chỉnh mà vẫn phát hành BCKT dẫn đến những hiểu lầm của nhà đầu tư. Hệ lụy của việc không cung cấp đủ thông tin, BCTC không trung thực trong việc phản ánh tình hình tài chính của công ty cũng như không cung cấp đủ chứng cứ, hồ sơ, tài liệu cho KTV, cho các nhà đầu tư. Có bốn KTV không được VACPA chấp thuận tư cách KTV trong hai năm 2009 và 2010. Điều này ảnh hưởng không nhỏ đến uy tín của Công ty, khách hàng, niềm tin của Công ty giảm đi đáng kể đối với người lao động trong công ty, NĐT khi biết được công ty mình góp vốn đầu tư được kiểm toán bởi hai công ty kiểm toán A&C và AISC.

Ví dụ 2: Sai phạm của Công ty CP Dược Viễn Đông trong việc gian lận, cung cấp thông tin thiếu chính xác cho KTV [28] gây hậu quả đối với KTV, DNKT và các đối tượng liên quan.

Năm 2011, hàng loạt những bê bối của Dược Viễn Đông (DVD) trong khoảng thời gian từ năm 2008 đến năm 2011 bị phanh phui. BCTC năm 2008 và 2009 của Công ty Cổ phần Dược phẩm Viễn Đông (DVD) do Công ty TNHH Kiểm toán và tư vấn (A&C) và Công ty TNHH Ernst&Young kiểm toán. Một mặt do các KTV của hai Công ty này hạn chế về mặt chuyên môn cũng như thiếu thận trọng nên KTV mắc sai lầm trong việc đánh giá BCTC của doanh nghiệp. Mặt khác Ban quản trị Công ty CP Dược phẩm Viễn Đông đã làm giả sổ sách và số liệu, tạo ra cung cầu giả nhằm tăng giá cổ phiếu, tạo doanh thu ảo cho DN, cung cấp thông tin giả mạo nhằm chào bán cổ phiếu của DVD ra công chúng để thu lợi nhuận. Như vậy, các KTV của cả hai công ty kiểm toán A&C và Ernst&Young đã không được tiếp xúc với những thông tin trung thực dẫn đến việc đưa ra những ý kiến kiểm toán sai lệch, không phản ánh đúng tình hình tài chính của Công ty. Cũng có thể cả hai công ty kiểm toán A&C và E&Y chỉ soát xét việc thực hiện các chế độ kế toán có đúng quy trình hay không do đó cũng có trường hợp họ không tập

trung nhận biết phân định được những số liệu giả mạo. Người chịu trách nhiệm cho những sai phạm của Công ty CP Dược phẩm Viễn Đông chính là Ban quản trị của Công ty, gây ảnh hưởng đến cổ đông, uy tín của Công ty trên thị trường, và một phần ảnh hưởng không nhỏ đến hai Công ty kiểm toán A&C và E&Y; không chỉ ảnh hưởng đến uy tín của công ty kiểm toán mà còn khiến cho các khách hàng hoài nghi về chất lượng dịch vụ kiểm toán, năng lực của các KTV hành nghề tại DNKT.

Thực hiện kiểm toán BCTC tại các công ty đại chúng, nhất là những công ty đã niêm yết có tác động rất lớn đến đông đảo NĐT. Hội Kiểm toán viên hành nghề Việt Nam (VACPA) cho biết, qua những vụ việc trên, Hội đã chấn chỉnh hoạt động của các hội viên trên tinh thần cẩn trọng hơn trong việc thực hiện kiểm toán cũng như đưa ra các báo cáo kiểm toán. Nhìn nhận một cách khách quan hơn, có thể nhận thấy gốc rễ của vụ bê bối này là việc cung cấp thông tin kém trung thực của khách hàng, việc thu thập bằng chứng của KTV và sự nghi ngờ số liệu dẫn đến hệ lụy trong việc đưa ra báo cáo kiểm toán.

Không chỉ các CTKT tại Việt Nam vi phạm mà các CTKT kiểm toán nước ngoài, chi nhánh CTY, DNKT nước ngoài tại Việt Nam và các nước khác trên thế giới, kể cả những công ty thuộc Big4 cũng đã từng vi phạm những nguyên tắc hoạt động của KTĐL. Dẫu biết các KTV chuyên nghiệp, dù tất cả đều được đào tạo bài bản về các nguyên tắc đạo đức nghề nghiệp, biết trước những thách thức trong nghề nhưng không phải ai cũng có thể vượt qua kể cả những KTV hành nghề lâu năm trong lĩnh vực kiểm toán. Trên đây là ví dụ về vụ việc vi phạm nguyên tắc hành nghề kiểm toán của các KTV và DNKT.

Tìm hiểu kỹ nguyên nhân dẫn đến những sai phạm trên có thể thấy công việc của các KTV chịu sức ép, áp lực rất lớn nhằm đảm bảo chuyên môn, đáp

ứng lợi ích và yêu cầu về báo cáo của khách hàng cũng như các lợi ích vật chất và nhu cầu về tinh thần giống như bao người khác. Khi KTV cố tình bỏ qua các nguyên tắc làm việc, nguyên tắc kiểm toán, các chuẩn mực nghề nghiệp mà chạy theo lợi ích cá nhân thì những ý kiến kiểm toán viên, sự trung thực, khách quan, độc lập không còn đáng tin cậy nữa. Đôi khi chỉ vì những sơ xuất của bản thân, ý muốn của khách hàng cũng khiến cho KTV gây ra những hậu quả nghiêm trọng không chỉ ảnh hưởng đến nhà đầu tư, doanh nghiệp, cổ đông, người lao động, người quan tâm đến BCTC đã được kiểm toán của DN mà còn ảnh hưởng đến uy tín, độ tin cậy của KTV, sự nghiệp chỉ trong giây lát và thậm chí còn bị xử lý theo pháp luật.

Qua những vụ việc vi phạm trên và những vụ việc vi phạm nguyên tắc hoạt động, tuân thủ các chuẩn mực nghề nghiệp kiểm toán ta thấy được việc tuân thủ luật kiểm toán, nguyên tắc hoạt động là rất quan trọng trong quá trình hành nghề của KTV và DNKT. Các CTKT, DNKT song hành cùng hệ thống luật pháp về KTĐL, chứng khoán, kế toán, đầu tư... phối hợp cùng cơ quan Nhà nước đưa ra những góp ý, sửa đổi, bổ sung và hoàn thiện hệ thống luật pháp của nước ta về KTĐL nhằm nâng cao hơn nữa vai trò của BCTC được kiểm toán, hoàn thiện các quy định, phương thức và cơ chế công bố thông tin theo hướng tiếp cận chuẩn mực kiểm toán quốc tế. Không chỉ các công ty đại chúng niêm yết mà cả các công ty đại chúng chưa niêm yết cũng cần phải công bố thông tin; Minh bạch trong quá trình hoạch định kế hoạch kinh doanh, chính sách để tạo sự đồng thuận khi tiến hành áp dụng các chuẩn mực kế toán - kiểm toán; BTC, VACPA và các tổ chức liên quan phối hợp trong việc tăng cường kiểm tra, giám sát thực hiện nghĩa vụ công bố thông tin, kiểm tra chất lượng BCTC được kiểm toán, phát huy vai trò thanh tra của mình nhằm phát hiện ra những sai phạm trong kế toán - kiểm toán để kịp thời xử phạt những hành vi vi phạm của KTV, CTKT hoặc DNKT nhằm đảm bảo lợi ích hợp pháp của các nhà đầu tư trên thị trường và DNKT.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 2

Thông qua phân tích cơ sở lý luận, tác giả trình bày thực trạng về nguyên tắc hoạt động của KTĐL cũng như những hạn chế về mặt thực tiễn tuân thủ nguyên tắc hoạt động của KTĐL. Tác giả đã đưa ra những dẫn chứng về sự sai phạm của các KTV, CTY - DNKT trong quá trình kiểm toán BCTC của khách hàng về mặt tuân thủ nguyên tắc hoạt động, những chuẩn mực đạo đức, CMKiT... cũng như những sai phạm, sự che giấu thông tin, làm giả số liệu của khách hàng trong quá trình được kiểm toán. Điều này, đặt ra sự thách thức đối với hệ thống pháp luật của ngành kiểm toán, tạo nền tảng để tác giả đưa ra những kiến nghị, đề xuất giải pháp hoàn thiện pháp luật trong chương tiếp theo.

CHƯƠNG 3

ĐỀ XUẤT GIẢI PHÁP NÂNG CAO HIỆU QUẢ TUÂN THỦ NGUYÊN TẮC HOẠT ĐỘNG CỦA KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP

3.1. Sự cần thiết phải hoàn thiện pháp luật về nguyên tắc hoạt động của kiểm toán độc lập

Như đã trình bày ở chương 1, sự ra đời và phát triển của các tổ chức kiểm toán độc lập trong nền kinh tế thị trường là xu hướng tất yếu khách quan có tính quy luật của cơ chế thị trường.

Kiểm toán độc lập chính là một công cụ quản lý kinh tế, tài chính đặc lực góp phần nâng cao tính hiệu quả đó của nền kinh tế thị trường. Hơn thế nữa, nền kinh tế thị trường đòi hỏi các doanh nghiệp thuộc mọi thành phần kinh tế muốn quản lý và điều hành sản xuất kinh doanh cần phải có thông tin chính xác kịp thời và tin cậy. Để đáp ứng được yêu cầu này đòi hỏi phải có bên thứ ba độc lập khách quan, có trình độ chuyên môn cao được pháp luật cho phép cung cấp thông tin tin cậy cho đối tượng quan tâm. Đây là tiền đề hình thành nên loại hình kiểm toán độc lập. Luật pháp nhiều quốc gia có nền kinh tế thị trường phát triển đã quy định chỉ có các báo cáo tài chính đã được kiểm toán viên xác nhận mới có giá trị pháp lý và độ tin cậy.

Trong nền kinh tế thị trường, vì mục tiêu của mọi hoạt động là lợi nhuận cho nên các doanh nghiệp luôn tìm mọi cách tìm kiếm tư lợi, bất chấp kể cả việc ảnh hưởng đến hoạt động của các doanh nghiệp khác vì mục đích sống còn, tồn tại và phát triển của mình; ví dụ như tình trạng cạnh tranh không lành mạnh, khai không, khai thiếu hoặc khai man thực trạng hoạt động tài chính của doanh nghiệp. Để tồn tại và phát triển trong cạnh tranh, mỗi doanh nghiệp phải phát huy những mặt tích cực của cơ chế thị trường đồng thời đưa ra những biện pháp nhằm hạn chế mặt trái, tiêu cực của cơ chế thị trường và tự

thân vận động phù hợp với những đòi hỏi có tính quy luật sống còn của nó. Cung cấp thông tin nhằm minh bạch các thị trường cũng như tình hình “sức khỏe” của doanh nghiệp và nền kinh tế qua hoạt động kế toán, kiểm toán ngày càng trở nên quan trọng.

Việt Nam đang thực hiện chính sách mở cửa, đa phương hoá đầu tư không chỉ trong nước mà còn nước ngoài. Việc thu hút vốn đầu tư từ nước ngoài (cả trực tiếp và gián tiếp) đang được Nhà nước rất quan tâm. Những nhà đầu tư nước ngoài luôn đòi hỏi một bản báo cáo tài chính được kiểm toán viên xác nhận về tình hình kinh doanh của của doanh nghiệp mà họ dự định đầu tư.

Hơn nữa, kinh doanh dịch vụ kiểm toán là kinh doanh một nghề chuyên sâu nên phải có kiểm toán viên đủ điều kiện hành nghề. Do đó chỉ có những người có chứng chỉ kiểm toán viên và có đủ điều kiện hành nghề khác nhau mới được phép tổ chức các đơn vị kinh doanh dịch vụ này. Thông thường cùng với dịch vụ kiểm toán, bộ máy này có thể thực hiện các dịch vụ liên quan khác như kế toán, thuế, tư vấn, tài chính, thẩm định giá... Để thực hiện các loại dịch vụ này, các tổ chức kiểm toán độc lập có quan hệ với khách hàng tự nguyện hoặc bắt buộc theo quy định của pháp luật.

Ngành kiểm toán độc lập của Việt Nam đã trải qua 25 năm hình thành và phát triển. Tương lai nào cho ngành kiểm toán độc lập với xu thế mới và vận hội mới trong thời đại ngày nay luôn là một câu hỏi lớn đặt ra cho chính bản thân những nhà quản lý, hoạch định chính sách về kiểm toán ở cấp độ vĩ mô. Trong đó việc thiết kế và hoạch định cho được các chiến lược phát triển ngành hợp lý, đúng đắn là việc làm mang tính chất cốt lõi, là yếu tố quyết định hơn cả.

Việt Nam đã ký kết những thỏa thuận hợp tác với các tổ chức kế toán - kiểm toán lớn trên thế giới như: Hiệp hội Kiểm toán và Kế toán Công chứng Anh Quốc (ACCA), Hiệp hội kế toán công chứng Australia (CPA Australia),

Viện Kế toán Công chứng Anh và xứ Wales (ICAEW), Hiệp hội Kế toán Quản trị Công chứng Anh Quốc (CIMA) nhằm tăng cường thúc đẩy, trao đổi nghề nghiệp giữa các Hiệp hội trên thế giới.

Việt Nam đã gia nhập các tổ chức quốc tế như Cộng đồng kinh tế ASEAN (AEC), Tổ chức Thương mại Thế giới (WTO) cùng với các hiệp định thương mại được ký kết giữa Việt Nam với các nước như: Mỹ, Nhật Bản, Hàn Quốc, Liên minh châu Âu (EU). Đặc biệt, Việt Nam đã ký Hiệp định Đối tác Xuyên Thái Bình Dương – TPP có ảnh hưởng không nhỏ đến lĩnh vực kế toán – kiểm toán, bởi nó liên quan trực tiếp đến tính minh bạch của hoạt động tài chính nói chung đối với từng quốc gia. Trong các hiệp định cũng như quy định từ các tổ chức mà Việt Nam ký kết và gia nhập thì không có quy định cụ thể cho lĩnh vực kế toán, kiểm toán mà quy định chung cho các dịch vụ tài chính. Lĩnh vực kế toán, kiểm toán của nhiều nước thành viên có thời gian phát triển lâu hơn với trình độ cao hơn Việt Nam, nên khi tham gia các Hiệp định, thỏa thuận này, Việt Nam sẽ đứng trước nhiều cơ hội và thách thức.

Khi gia nhập TPP, các công ty kiểm toán có thể tận dụng điểm mạnh của mình để phát triển đa dạng các sản phẩm trong quá trình kinh doanh, nâng cao năng lực cạnh tranh và góp phần làm tăng doanh thu cho doanh nghiệp. Các công ty kiểm toán Việt Nam có điều kiện tiếp cận với các dịch vụ kiểm toán khác tại các nước có nền kinh tế phát triển như: dịch vụ chứng thực (dịch vụ xem xét lại báo cáo tài chính, chứng thực các báo cáo tài chính tương lai). Các công ty kiểm toán đủ năng lực có thể mở rộng thị trường kinh doanh, cung cấp dịch vụ sang các nước thuộc TPP như Singapore, Malaysia, Brunei, Nhật... Từ đó các doanh nghiệp kiểm toán độc lập tại Việt Nam có thể học tập kinh nghiệm, công tác quản trị, phát triển sản phẩm và đa dạng hóa thị trường,

mở rộng được các mối quan hệ kinh tế, thúc đẩy việc trở thành thành viên của các hãng kiểm toán quốc tế.

Việc gia nhập các liên minh kinh tế đã tạo thuận lợi cho người Việt có nhiều cơ hội làm việc hơn, đội ngũ nhân viên, KTV có nhiều cơ hội dịch chuyển tự do, làm việc trong các nước thuộc khối kinh tế. Cơ hội nâng cao năng lực, kiến thức, kỹ năng, học tập kinh nghiệm từ những nước có nền kinh tế - tài chính phát triển trong lĩnh vực kế toán, kiểm toán; thúc đẩy sự phát triển của thị trường dịch vụ tài chính Việt Nam; nâng cao kỹ năng nghề nghiệp, kỹ năng mềm và trình độ ngoại ngữ. Ngoài ra, khi làm việc với các môi trường khác nhau, với những khách hàng và đồng nghiệp đến từ nhiều quốc gia khác nhau sẽ làm tăng tính linh hoạt, khả năng thích ứng với môi trường làm việc đa văn hóa - vốn dĩ là một điểm chưa mạnh của Việt Nam sẽ được nâng cao và cải thiện đáng kể. Điều này sẽ rất thuận lợi trong quá trình hành nghề, bước đầu tạo được danh tiếng của KTV Việt Nam trên thị trường quốc tế.

Thông qua các hoạt động cung cấp dịch vụ như: kế toán - kiểm toán, tư vấn tài chính, thẩm định giá, sáp nhập doanh nghiệp đã góp phần thực hiện công khai minh bạch BCTC của doanh nghiệp, ngăn ngừa lãng phí, tham nhũng, phục vụ đắc lực cho công tác quản lý và điều hành kinh tế xã hội của đất nước. Trong những năm gần đây, kiểm toán BCTC là biện pháp không thể thiếu để công khai, minh bạch thông tin tài chính trên thị trường chứng khoán.

Nhận thức rõ tác dụng của KTĐL nên trên thực tế, nhiều cơ quan hành chính sự nghiệp đã tự nguyện thuê kiểm toán BCTC, tư vấn chế độ kế toán, đặc biệt là doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài, công ty cổ phần, các dự án quốc tế. Chúng ta có thể nhìn thấy rõ những lợi ích từ hoạt động kiểm toán, trong 25 năm qua Nhà nước rất quan tâm đến phát triển ngành kiểm toán, tạo điều kiện để KTĐL Việt Nam không ngừng phát triển và lớn mạnh. Chúng ta

có thể đánh giá tổng quan những thành tựu về hoạt động KTĐL tại Việt Nam, như sau:

- Thông qua dịch vụ kiểm toán, dịch vụ soát xét, các dịch vụ đảm bảo khác như kiểm tra, đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ các tổ chức tín dụng và các dịch vụ có liên quan, các công ty đã góp phần giúp các tổ chức, doanh nghiệp, các dự án quốc tế nắm bắt được kịp thời, đầy đủ và tuân thủ đúng các chính sách kinh tế, tài chính, loại bỏ được chi phí bất hợp lý, tạo lập được thông tin tin cậy, từng bước đưa công tác quản lý tài chính, kế toán trong các doanh nghiệp và nề nếp... Hoạt động KTĐL đã góp phần làm lành mạnh hóa môi trường đầu tư và nền tài chính quốc gia.

- Thông qua kiểm toán báo cáo quyết toán vốn hoàn thành, các DNKT đã giúp các đơn vị xác định giá trị vốn đầu tư đúng đắn, góp phần loại bỏ các chi phí không hợp lý, hợp lệ, tiết kiệm chi phí đầu tư xây dựng cơ bản, góp phần lành mạnh hóa tài chính trong quản lý đầu tư xây dựng cơ bản.

- Thông qua việc hợp tác với các trường đại học, học viện, viện nghiên cứu và các câu lạc bộ trong nước, quốc tế mà các KTV tương lai có cơ hội tiếp xúc, hội nhập với môi trường kiểm toán thế giới, phát triển và truyền bá nghề nghiệp kiểm toán tại Việt Nam.

- Các DNKT đóng vai trò quan trọng trong việc hợp tác, mở rộng thị trường, đối ngoại, tư vấn cho các tổ chức, cá nhân nước ngoài muốn đầu tư vào Việt Nam hiểu được pháp luật Việt Nam, việc tuân thủ các chuẩn mực kế toán, kiểm toán quốc tế.

Chính vì vậy, hệ thống pháp luật Việt Nam về hoạt động kiểm toán độc lập nói riêng cũng như về nguyên tắc hoạt động của kiểm toán độc lập nói chung cần có những điều chỉnh thích hợp sao cho phù hợp với tình hình thực

tiền trong nước cũng như những điều ước quốc tế mà Việt Nam tham gia ký kết có liên quan đến vấn đề này.

3.2. Phương hướng hoàn thiện pháp luật về nguyên tắc hoạt động của kiểm toán độc lập

Với những kết quả đã đạt được về pháp luật kiểm toán trong 25 năm qua của Việt Nam và việc học hỏi kinh nghiệm từ các nước phát triển là Hoa Kỳ và Nhật Bản, có thể đưa ra một số phương hướng hoàn thiện pháp luật về nguyên tắc hoạt động của kiểm toán độc lập được tuân thủ tốt hơn ở Việt Nam hiện nay.

Thứ nhất, hoàn thiện cơ sở pháp lý cho hoạt động kiểm toán độc lập

Đối với các ngành nghề nói chung và kiểm toán độc lập nói riêng, thì khung pháp lý là cơ sở cực kỳ quan trọng để ngành tồn tại và phát triển. Do vậy, giải pháp ưu tiên hàng đầu hiện nay để có thể thực thi các chiến lược phát triển ngành với hiệu quả cao nhất là phải hoàn thiện cơ sở pháp lý cho hoạt động kiểm toán nói chung và kiểm toán độc lập nói riêng. Cụ thể:

- Cần rà soát lại hệ thống các văn bản dưới luật như Nghị định, Quyết định, Thông tư có liên quan đến kiểm toán độc lập. Hiệp hội nghề nghiệp phối hợp tích cực với Bộ Tài chính trong việc soạn thảo và ban hành các văn bản về kiểm toán độc lập như: Nghị định về việc phạt vi phạm trong lĩnh vực kiểm toán; Nghị định về tiêu chuẩn, điều kiện đối với KTV hành nghề, tổ chức kiểm toán được chấp thuận kiểm toán cho đơn vị có lợi ích công chúng; Thông tư hướng dẫn một số các chuẩn mực kiểm toán và các văn bản pháp luật có liên quan.

- Bộ Tài chính nên tiến đến chuyển giao toàn bộ trách nhiệm quản lý nghề nghiệp như soạn thảo các chuẩn mực, cấp chứng chỉ kiểm toán viên... cho VACPA. Điều này góp phần làm giảm thiểu sự can thiệp và bảo hộ quá lớn

của Nhà nước đối ngành kiểm toán trong nền kinh tế thị trường, đồng thời phù hợp với thông lệ chung của các quốc gia khác trên thế giới.

- Bộ Tài chính cần phối hợp với VACPA để xây dựng, ban hành và cải thiện các chuẩn mực kế toán và kiểm toán của Việt Nam phù hợp với thông lệ quốc tế và điều kiện của Việt Nam. Tăng cường kiểm tra, giám sát thực thi pháp luật, chuẩn mực, chế độ kế toán và kiểm toán. Kiểm soát khung giá phí đối với các lĩnh vực và dịch vụ mà công ty kiểm toán cung cấp, tránh tình trạng cạnh tranh không lành mạnh giữa các công ty trong ngành.

- Đưa ra những văn bản hướng dẫn về việc kiểm toán các đơn vị có lợi ích công chúng giúp cho các DNKT và các KTV hành nghề không mắc những sai sót không đáng có trong quá trình kiểm toán BCTC cho các đơn vị có lợi ích công chúng. Nhằm giúp cho cổ đông, nhà đầu tư nhận được BCTC đã được kiểm toán trung thực và minh bạch, phản ánh đúng tình hình tài chính, kinh doanh của doanh nghiệp.

- Nâng cao vai trò của hội nghề nghiệp giúp tăng cường kiểm tra, giám sát chất lượng hành nghề kế toán, kiểm toán để đảm bảo những người đủ điều kiện mới có thể hành nghề. Có như vậy mới nâng cao chất lượng và tính cạnh tranh của những công ty kiểm toán Việt Nam trên thị trường. Đồng thời, khi những chuẩn mực mới ban hành, hội nghề nghiệp nên mời những chuyên gia trao đổi, cập nhật kiến thức mới thông qua các lớp đào tạo để nâng cao trình độ đội ngũ kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề. Hợp tác chặt chẽ hơn nữa với các hội nghề nghiệp trên thế giới để đào tạo đội ngũ kế toán viên, kiểm toán viên đạt trình độ ngang bằng với trình độ của các KTV khác trong khu vực. Đẩy mạnh việc thỏa thuận, hợp tác giữa các quốc gia trong khối ASEAN để tiến tới công nhận các bằng cấp và chứng chỉ hành nghề lẫn nhau.

Mặc dù hệ thống các quy định pháp lý về KTĐL đã được ban hành khá đầy đủ nhưng vẫn còn những điểm cần hướng dẫn rõ. Mặt khác quá trình thực

hiện những quy định của Luật Kiểm toán độc lập năm 2011 và các văn bản hướng dẫn trong những năm qua cũng cho thấy có những điểm quy định còn bất cập, cần phải xem xét, đánh giá để tiếp tục hoàn thiện những vấn đề sau nhằm tạo lập cơ sở pháp lý vững chắc cho sự phát triển của hoạt động KTĐL:

- Bổ sung các quy định về xử phạt vi phạm hành chính trong lĩnh vực kế toán - kiểm toán, đặc biệt là xử phạt hành vi vi phạm chất lượng dịch vụ kiểm toán.
- Đổi mới nội dung, cách thực thi và cấp chứng chỉ KTV.
- Sửa đổi quy định về tiêu chuẩn, điều kiện đối với KTV hành nghề, tổ chức kiểm toán được chấp thuận kiểm toán cho đơn vị có lợi ích công chúng.
- Quy định rõ về việc mua bảo hiểm trách nhiệm nghề nghiệp và trích lập dự phòng rủi ro theo quy định; thực hiện đúng chế độ bảo hiểm xã hội cho nhân viên, đặc biệt là KTV để đảm bảo tuân thủ quy định của Luật Bảo hiểm xã hội, ký hợp đồng lao động theo đúng quy định để tránh các trường hợp gian lận trong đăng ký hành nghề.
- Sửa đổi quy định về đăng ký, quản lý hành nghề kiểm toán và cấp giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán theo hướng giảm thiểu các thủ tục hành chính cho doanh nghiệp.

Mới đây Ủy ban Chuẩn mực Kiểm toán quốc tế (IAASB) đã ban hành mới và sửa đổi nhiều chuẩn mực để nâng cao giá trị của BCKT đối với các nhà đầu tư, các nhà quản trị và những người sử dụng khác. Điểm đổi mới lớn nhất là việc yêu cầu phải trình bày rõ ràng trên BCKT những vấn đề phát hiện cơ bản mà KTV đánh giá là quan trọng nhất, đồng thời trình bày việc KTV đã giải quyết những vấn đề đó như thế nào trên BCKT. Các chuẩn mực mới ban hành này sẽ có hiệu lực đối với việc kiểm toán những BCTC kết thúc trong hoặc sau ngày 15/12/2016. Việc sửa đổi và ban hành các chuẩn mực kiểm

toán mới đảm bảo hình thức và nội dung của BCKT ở Việt Nam luôn tuân thủ với các yêu cầu của chuẩn mực quốc tế.

Điều chỉnh những nguyên tắc hoạt động kiểm toán độc lập sao cho phù hợp với hệ thống pháp luật kiểm toán quốc tế.

Các DNKT đóng vai trò quan trọng trong việc hợp tác, mở rộng thị trường, đối ngoại, tư vấn cho các tổ chức, cá nhân nước ngoài muốn đầu tư vào Việt Nam hiểu được pháp luật Việt Nam, việc tuân thủ các chuẩn mực kế toán, kiểm toán quốc tế.

Việc ban hành chuẩn mực kiểm toán số 1000 về Kiểm toán Báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành là một điểm mới trong hệ thống chuẩn mực kiểm toán Việt Nam mà chuẩn mực kiểm toán quốc tế chưa có. Hiện nay, Việt Nam đang trên đà phát triển, các công trình xây dựng mọc lên nhằm tạo điều kiện, cơ sở hạ tầng phục vụ cho việc phát triển của đất nước. Vì vậy, việc ban hành chuẩn mực kiểm toán số 1000 là hoàn toàn cần thiết, nhằm kiểm tra, kiểm toán, chỉ ra những sai phạm trong quá trình xây dựng, giúp chủ đầu tư tiết kiệm được những chi phí xây dựng không đáng có.

Chúng ta nên rút kinh nghiệm từ những sai phạm để điều chỉnh pháp luật, hướng các DNKT, KTV tuân thủ đúng nguyên tắc hoạt động, chấp hành các CMKiT, chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp để nâng cao uy tín nghề nghiệp trong xã hội. Học tập từ những nước có nền kiểm toán phát triển như Mỹ, Nhật Bản...

Thứ hai, nâng cao mức xử lý vi phạm đối với những hành vi làm trái nguyên tắc của hoạt động kiểm toán độc lập, đặc biệt là về vấn đề trách nhiệm hình sự và trách nhiệm hành chính.

Dựa trên những quy định chặt chẽ của pháp luật Hoa Kỳ và pháp luật Nhật Bản, hiện nay, các mức phạt được quy định trong Nghị định

105/2013/NĐ-CP quy định về việc xử phạt vi phạm hành chính trong lĩnh vực kế toán, kiểm toán độc lập còn khá nhẹ; chỉ phạt tiền, phạt hành chính đối với các trường hợp vi phạm trong hoạt động KTĐL. Từ Điều 18 đến Điều 53 Nghị định 105/2013/NĐ-CP quy định về việc xử phạt vi phạm hành chính trong lĩnh vực kế toán, kiểm toán độc lập thì mức xử lý vi phạm đối với các hành vi có liên quan đến hoạt động KTĐL là rất thấp. Mức phạt tiền tối thiểu là 500.000 đồng và mức phạt tiền tối đa trong mọi trường hợp chỉ dừng ở mức tối đa là 50.000.000 đồng. Đây là con số quá nhỏ so với số tiền mà người vi phạm có thể nhận được nếu thực hiện các hành vi sai phạm. Như vậy, mức phạt này thật sự chưa đủ sức răn đe đối với các cá nhân tổ chức KTĐL, mức phạt tiền cần được nâng lên lớn hơn để đảm bảo tính răn đe của pháp luật. Việc tăng các hình phạt, mức phạt, mức độ trách nhiệm đối với những sai phạm của DNKT, KTV là hoàn toàn cần thiết để nâng cao trách nhiệm trong công việc, xử lý nghiêm các trường hợp vi phạm pháp luật. Mức phạt tối thiểu cần được nâng lên 2.000.000 - 3.000.000 đồng còn mức phạt tối đa có thể nâng lên 200.000.000 - 300.000.000 đồng tùy vào mức độ vi phạm của chủ thể.

Ngoài ra, cần có thêm các điều khoản cụ thể trong Bộ luật hình sự Việt Nam đối với các hành vi vi phạm của KTV, DNKT trong quá trình kiểm toán làm ảnh hưởng đến lợi ích công chúng hoặc phạt hình sự đối với các đối tượng được kiểm toán có những hành vi gian lận kế toán, che giấu thông tin, cản trở KTV tiếp cận thông tin, nhằm tăng sự tin tưởng, uy tín nghề nghiệp và không ảnh hưởng đến các DNKT khác, sự cạnh tranh trong thị trường kiểm toán. Cùng với sự phát triển của nền kinh tế cũng như vai trò ngày càng to lớn của hoạt động KTĐL, Bộ luật Hình sự cần dành riêng ra một chương để quy định về các hành vi vi phạm trong lĩnh vực Kiểm toán độc lập.

3.3. Giải pháp tăng cường sự tuân thủ nguyên tắc hoạt động của kiểm toán độc lập

Kiểm toán Việt Nam phải phát triển cả chiều rộng và chiều sâu mới có đủ khả năng thực hiện đúng được yêu cầu cấp bách của các cá nhân và tổ chức trong và ngoài nước, nhất là các nhà đầu tư. Có như vậy nhà đầu tư mới yên tâm vào các kết quả được kiểm toán và sẽ lựa chọn những lĩnh vực, phạm vi, khía cạnh để đầu tư vào Việt Nam với mục đích thu được hiệu quả và lợi nhuận lớn nhất. Để tăng cường sự tuân thủ nguyên tắc hoạt động của KTĐL, cần thực hiện các giải pháp sau:

Thứ nhất, tăng cường vai trò và năng lực quản lý Nhà nước, tổ chức nghề nghiệp về kiểm toán.

Bên cạnh việc hoàn thiện khuôn khổ pháp lý, cơ quan quản lý Nhà nước cần kiện toàn bộ máy tổ chức, nâng cao năng lực hoạt động, phối hợp chặt chẽ với tổ chức nghề nghiệp kiểm toán để tăng cường kiểm tra chất lượng KTV cũng như chất lượng của BCKT; Bộ Tài chính phối hợp với VACPA kiểm tra chất lượng dịch vụ kế toán, kiểm toán tại các doanh nghiệp kinh tế; xem xét ban hành các hướng dẫn kỹ thuật, nghiệp vụ để đảm bảo chất lượng, hiệu quả của công tác kiểm tra, giám sát, tăng cường chất lượng kiểm toán. Bên cạnh đó, Nhà nước cần có đủ chủ trương, chính sách phù hợp, cung cấp thông tin cần thiết để mở rộng thị trường, hỗ trợ và khuyến khích dịch vụ KTĐL phát triển, phục vụ ngày càng tốt hơn yêu cầu phát triển kinh tế xã hội của đất nước.

Hội nghề nghiệp đóng vai trò quan trọng trong việc bồi dưỡng, nâng cao năng lực, kiểm tra, giám sát tuân thủ đạo đức nghề nghiệp và các CMKiT cho đội ngũ KTV và hội viên của Hội. Vì vậy, cần khẳng định và đề cao địa vị pháp lý của Hội Kiểm toán viên hành nghề Việt Nam (VACPA) trong khuôn khổ thể chế về KTĐL. Trong bối cảnh tổ chức nghề nghiệp về kiểm toán Việt

Nam là hội viên của Liên đoàn Kế toán quốc tế IFAC, thì ngoài việc tuân thủ đầy đủ các nghĩa vụ hội viên theo quy định, Hội còn phải nâng cao năng lực quản lý, chú trọng phát triển đội ngũ cán bộ có chuyên môn, có trình độ cao để tăng cường kiểm soát chất lượng hoạt động, đảm bảo tuân thủ đạo đức nghề nghiệp, không ngừng nâng cao uy tín, hình ảnh nghề nghiệp để làm bàn đạp cho sự nghiệp phát triển lâu dài của hội.

Thứ hai, đầu tư phát triển nguồn nhân lực kiểm toán.

Trong quá trình hội nhập hiện nay, việc thiếu nguồn nhân lực trong lĩnh vực kiểm toán là hoàn toàn có thể xảy ra. Vì vậy, cần có một đội ngũ KTV chuyên nghiệp, năng động, giỏi chuyên môn nhằm đáp ứng nhu cầu của nền kinh tế. Chúng ta phải hết sức tận dụng cơ hội nền kinh tế của Việt Nam đang trên đà tăng trưởng ổn định, nguồn nhân lực có sức trẻ và chi phí thấp. Trong thị trường mở cửa hiện nay đã làm xuất hiện thêm nhiều khách hàng tiềm năng mới cho dịch vụ kiểm toán để tăng cường công tác đào tạo, phát triển nguồn nhân lực kiểm toán mới. Cần củng cố, tăng cường công tác kiểm soát, nâng cao chất lượng nghề nghiệp, đạo đức hành nghề của nguồn nhân lực cũ. Phát triển nguồn nhân lực đóng vai trò quan trọng trong quá trình phát triển của ngành kiểm toán độc lập của nước ta trong những năm tới bởi lẽ yếu tố con người luôn luôn là yếu tố mang tính quyết định. Mục tiêu cuối cùng của chiến lược này đó là nhằm tạo ra một đội ngũ nhân viên, quản lý đủ về số lượng, đảm bảo về chất lượng chuyên môn [4].

Đội ngũ những người hành nghề kế toán, kiểm toán đang ngày càng phát triển nhanh về cả lượng lẫn chất. Việt Nam đã tạo được mối quan hệ với các tổ chức quốc tế, là thành viên của Liên đoàn Kế toán Quốc tế (IFAC), Liên đoàn Kế toán các nước ASEAN (AFA). Nhiều tổ chức nghề nghiệp kế toán quốc tế lớn và đang có nhiều hoạt động tích cực tại Việt Nam như Hiệp hội kế toán công chứng Anh Quốc (ACCA), Hội kế toán công chứng Australia (CPA

Australia) trong các lĩnh vực đào tạo nguồn nhân lực chất lượng cao, tổ chức hội thảo chuyên ngành, cập nhật kiến thức cho những người làm kế toán, kiểm toán. Từ đó tạo lập được môi trường bình đẳng, hội nhập với khu vực và thế giới.

Việt Nam đã hội nhập khá sâu rộng vào kinh tế khu vực và toàn cầu thông qua việc tham gia vào cộng đồng kinh tế và nhiều hiệp định thương mại quốc tế. Đặc biệt việc thành lập cộng đồng kinh tế ASEAN, tham gia TPP và ký kết thỏa thuận công nhận lẫn nhau trong ASEAN về các lĩnh vực ngành nghề trong đó có ngành nghề kế toán đã và đang tạo sự di chuyển lao động có trình độ chuyên môn cao trong khu vực. Để tạo điều kiện cho KTV Việt Nam dễ dàng di chuyển hành nghề ở các nước ASEAN, cần phải có chứng chỉ được công nhận. Điều đó đòi hỏi phải đổi mới nội dung, cách thức thi và cấp chứng chỉ KTV Việt Nam theo tiêu chuẩn quốc tế, phải đáp ứng được yêu cầu tối thiểu của các Chuẩn mực Đào tạo Quốc tế ISE.

Đổi mới chương trình đào tạo theo hướng tiệm cận với chuẩn mực kế toán quốc tế ISA, IFRS. Phối hợp và tăng cường hợp tác với ACCA, CPA Úc, CIMA... để đổi mới giáo trình đào tạo. Tăng cường giảng dạy ngoại ngữ và ngoại ngữ chuyên ngành để sinh viên có thể chuyển đổi sang bằng cấp quốc tế (ACCA, CPA Úc, CIMA...) dễ dàng hơn.

Đối với sinh viên chuyên ngành kiểm toán cần qui định chuẩn đầu ra về ngoại ngữ nâng cao hơn nữa so với hiện nay. Các trường đại học cần gắn kết chặt chẽ với các tổ chức nghề nghiệp Kiểm toán để từng bước đưa vào chương trình đào tạo những nội dung có tính ứng dụng chuyên nghiệp đã được các tổ chức này nghiên cứu, tổng hợp và áp dụng trong quá trình đào tạo các loại chứng chỉ hành nghề được công nhận tại Việt Nam. Điều này tạo nên sự liên kết giữa DNKT và các KTV tương lai, đào tạo kỹ năng nghề nghiệp chuyên sâu, giữa thực tế kế toán - kiểm toán của các quốc gia khác nhau mang

lại tính chuyên nghiệp cho chất lượng đào tạo KTV. Cần nâng cao chất lượng đào tạo kế toán - kiểm toán bậc đại học để phù hợp với những yêu cầu về thị trường nhân lực ngành kiểm toán.

Đa dạng hóa các hình thức đào tạo nguồn nhân lực kiểm toán trong xu thế hiện nay. Khuyến khích các công ty kiểm toán mạnh dạn mở các trung tâm và cơ sở đào tạo để tạo ra nguồn cung lớn về nhân lực cho ngành kiểm toán. Đồng thời có kế hoạch liên kết với các trường đại học có uy tín để thực hiện quá trình đầu tư, ươm mầm cho các sinh viên có năng khiếu và sở thích về kiểm toán. Các công ty kiểm toán tổ chức các đợt thực tập giúp cho các sinh viên có cơ hội tiếp xúc với công việc, khách hàng trong môi trường làm việc thực tế để tránh những bỡ ngỡ, sai sót khi hành nghề kiểm toán.

Để nâng cao chất lượng dịch vụ kiểm toán, không chỉ cần bồi dưỡng nghiệp vụ, nâng cao đạo đức đối với kiểm toán viên mà còn phải thực hiện các biện pháp quản lý, giám sát chặt chẽ trong quá trình kiểm toán.

Việc các KTV chuyển sang ngành nghề khác như ngân hàng, bảo hiểm, chứng khoán... một phần khiến cho việc khan hiếm nguồn nhân lực trong lĩnh vực kiểm toán. Các DNKT cần xây dựng chính sách đãi ngộ nhân viên của công ty ngày một tốt hơn nhằm tránh tình trạng chảy máu chất xám, gia tăng các dịch vụ ngành nghề mới sẽ kéo theo đó là cơ hội phát triển ngành nghề, thăng tiến trong công việc, tạo mức thu nhập cao hơn cho mỗi KTV.

Thứ ba, mở rộng và nâng cao chất lượng dịch vụ cung cấp; năng lực cạnh tranh của các doanh nghiệp kiểm toán.

Cùng với việc tìm kiếm khách hàng, tăng doanh thu thì bản thân các doanh nghiệp kiểm toán phải hết sức quan tâm đến chất lượng dịch vụ cung cấp. Chú trọng bồi dưỡng, nâng cao trình độ cho KTV, quan tâm đầu tư kỹ thuật và áp dụng công nghệ thông tin vào công tác kiểm toán. Hội nghề

nghiệp về kiểm toán phải tăng cường việc đào tạo, cập nhật, cung cấp thông tin cho hội viên, phối hợp với cơ quan quản lý Nhà nước tăng cường công tác kiểm tra, giám sát điều kiện hành nghề, chất lượng dịch vụ, đạo đức nghề nghiệp của KTV một cách thường xuyên, liên tục.

Việc tham gia vào các hiệp định thương mại, tổ chức kinh tế trên thế giới là cơ hội để mở rộng thị trường, nâng cao vị thế. Nhưng cũng từ đó mà sinh ra những thách thức đòi hỏi cần có sự chuẩn bị sẵn sàng khi hội nhập. Thị trường dịch vụ kiểm toán Việt Nam ngày càng đa dạng về phương thức hoạt động, các loại hình dịch vụ, các DNKT; theo đó việc cạnh tranh sẽ càng gay gắt hơn, đòi hỏi DNKT phải nâng cao chất lượng dịch vụ, uy tín, hình ảnh để giữ vững thị trường trong nước. Các doanh nghiệp cần tăng cường, mở rộng hoạt động liên doanh, liên kết với các DNKT nước ngoài, phát huy hiệu quả hăng thành viên trong việc đấu thầu cung cấp dịch vụ kiểm toán cho các dự án quốc tế, tranh thủ mạng lưới để nâng cao trình độ chuyên môn, nghiệp vụ, tiếp cận với công nghệ tiên tiến. Mặt khác đối với các công ty kiểm toán lớn cũng cần tận dụng cơ hội để vươn ra thị trường khu vực và quốc tế.

Hoàn thiện hơn nữa các loại hình dịch vụ đang thực hiện, đa dạng hóa các loại hình dịch vụ cung cấp cho khách hàng ngoài dịch vụ kiểm toán như: tư vấn thuế, mua bán nợ, thẩm định giá, tư vấn tài chính... các dịch vụ về kiểm toán tuân thủ, kiểm toán hoạt động còn chưa được chú trọng đúng mức mặc dù nhu cầu của các doanh nghiệp và tổ chức về các vấn đề này lại ngày càng tăng cao; nhằm thực hiện tốt chiến lược nguồn nhân lực, nhân tố con người và thu hút vốn đầu tư nước ngoài; đồng thời nghiên cứu phát triển những dịch vụ mới. Việc mở rộng thêm các dịch vụ tài chính đòi hỏi KTV và DNKT phải giỏi chuyên môn và có kiến thức sâu rộng trong ngành tài chính - kế toán - kiểm toán. Những dịch vụ này sẽ làm tăng doanh thu cho các DNKT, đảm bảo lợi ích của người lao động.

Thứ tư, liên doanh, sáp nhập và trở thành thành viên của các hãng kiểm toán quốc tế có uy tín.

Các công ty kiểm toán cần đánh giá lại đúng năng lực hoạt động của công ty mình, xem xét sự tác động của nhiều yếu tố, trong đó đặc biệt xem trọng yếu tố về sự cạnh tranh của các đối thủ và các mối đe dọa khác từ bên trong và bên ngoài để có định hướng liên kết, liên doanh, sáp nhập lại với nhau thành các công ty kiểm toán lớn. Qua đó các điểm yếu của các công ty kiểm toán nhỏ có thể được khắc phục và triệt tiêu, nâng cao năng lực cạnh tranh và uy tín của ngành kiểm toán. Bên cạnh đó, các công ty kiểm toán độc lập cũng phải nỗ lực để thực hiện các tiêu chuẩn, mở rộng quan hệ đối ngoại nhằm đáp ứng được các yêu cầu trở thành đại diện, thành viên của các hãng kiểm toán quốc tế trên thế giới.

Với các CTKT, việc gia nhập mạng lưới các hãng kiểm toán trên thế giới là thiết yếu để đáp ứng được yêu cầu hội nhập. Việc gia nhập các hãng mạng lưới toàn cầu đích thực giúp cho các CTKT có thể tiếp cận đến thị trường kiểm toán theo xu hướng toàn cầu hóa. Các công ty đa quốc gia hay thậm chí các công ty vừa và nhỏ đang có xu hướng mở rộng hoạt động kinh doanh ra toàn cầu với sự trợ giúp của công nghệ và sự tận dụng lợi thế về nhân công gia rẻ ở các nước đang phát triển. Các CTKT ở Việt Nam có thể dễ dàng tiếp cận các khách hàng nước ngoài với sự trợ giúp của mạng lưới của các hãng kiểm toán khi kiểm toán cùng với hãng trên toàn cầu với các yêu cầu đồng nhất về phương pháp kiểm toán, phương pháp hợp nhất BCTC, thống nhất trong trao đổi chuyên môn.

Việc gia nhập các hãng kiểm toán giúp cho các dịch vụ của CTKT trở nên đa dạng trong các dịch vụ tài chính. Tạo sự khác biệt so với đối thủ cạnh tranh là những CTKT khác, tạo hiệu quả hoạt động cao.

Thực tế cho thấy trên thị trường kiểm toán thế giới, Big4 ra đời, tồn tại và phát triển bền vững như hiện nay là kết quả của việc thực thi chiến lược sáp nhập, liên kết. Tại Việt Nam chúng ta cũng vậy, trong năm 2010 đã có 8 công ty kiểm toán sáp nhập lại thành 4 công ty kiểm toán mới. Diễn biến này cho thấy, ngành kiểm toán độc lập chúng ta trong giai đoạn hiện nay cần phải có những định hướng và quy định chặt chẽ về điều kiện được liên doanh, liên kết, sáp nhập và điều kiện đăng ký trở thành thành viên của các hãng kiểm toán quốc tế.

Thứ năm, mở rộng thị trường kiểm toán, đối tượng khách hàng của các doanh nghiệp kiểm toán.

Đối tượng kiểm toán bắt buộc ban đầu khi hoạt động KTĐL hình thành ở Việt Nam chỉ là các DN có vốn đầu tư nước ngoài (FDI), sau đó được mở rộng ra các dự án có vốn đầu tư nước ngoài. Cùng với sự phát triển của kinh tế thị trường, sự phát triển không ngừng các doanh nghiệp về số lượng, hình thức và quy mô hoạt động và yêu cầu minh bạch hóa thông tin tài chính trong mọi lĩnh vực, đối tượng bắt buộc kiểm toán ngày càng mở rộng ra các đối tượng là doanh nghiệp nhà nước, dự án có vốn nhà nước, tổ chức tín dụng, ngân hàng thương mại, doanh nghiệp bảo hiểm, tổ chức tài chính, dự án quốc tế, dự án đầu tư xây dựng cơ bản và gần đây là tổ chức niêm yết và công ty đại chúng. Các đối tượng kiểm toán tự nguyện như công ty TNHH, doanh nghiệp tư nhân... và đơn vị hành chính sự nghiệp chiếm tỷ trọng nhỏ xong tăng dần hàng năm.

Tùy thuộc vào uy tín, quy mô và điều kiện hoạt động của các DNKT mà đối tượng và quy mô khách hàng cũng khác nhau và ngày càng đa dạng. Vì vậy cần thiết phải mở rộng thị trường kiểm toán đến tất cả các loại hình doanh nghiệp thuộc mọi lĩnh vực và mọi thành phần kinh tế, đặc biệt là các doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài, DNNN, công ty niêm yết... Bổ sung các

quy định để các công ty không phân biệt loại hình hoạt động, hình thức sở hữu nếu có quy mô vốn, doanh thu hoặc sử dụng lao động đạt một mức nào đó nhằm đảm bảo sự minh bạch trong hoạt động của các công ty này.

Mặt khác, phải tăng cường sự hiểu biết của khách hàng và xã hội về KTĐL, tạo cơ chế phù hợp khuyến khích các tổ chức, đơn vị tự nguyện kiểm toán để đáp ứng nhu cầu của người sử dụng thông tin trên BCTC.

Chúng ta phải hết sức tận dụng sự năng động và hiểu biết về chuyên môn của đội ngũ nhân viên với các cơ hội từ sự ổn định của thể chế chính trị, sự khuyến khích đầu tư, sự thuận lợi trong các chính sách và quy định của luật pháp về kiểm toán; kết hợp với xu thế đòi hỏi công khai hóa, minh bạch hóa tình hình tài chính cũng như phát triển các dịch vụ tư vấn trong xã hội để khai thác các khách hàng tại các “thị trường mới”.

- Đối với các khách hàng trong nước: các công ty kiểm toán độc lập cần khai thác thêm các đối tượng khách hàng thuộc diện “khách thể tự nguyện” theo quy định hiện nay của pháp luật như loại hình các doanh nghiệp tư nhân, công ty trách nhiệm hữu hạn... Đẩy mạnh việc cung cấp các dịch vụ tư vấn, đặc biệt là tư vấn về kế toán, thuế, kiểm soát... cho các đối tượng này.

- Đối với khách hàng nước ngoài: các công ty kiểm toán cần khai thác nhu cầu sử dụng các dịch vụ của từng đối tượng khách hàng nước ngoài theo vị trí lãnh thổ, theo ngành nghề kinh doanh, trong đó đặc biệt chú trọng đến việc cung cấp các dịch vụ tư vấn đầu tư, dịch vụ tư vấn nguồn nhân lực, tư vấn pháp luật... trong các giai đoạn trước, trong và sau khi đầu tư của nhà đầu tư nước ngoài.

- Đối với các công ty kiểm toán đủ năng lực cần mạnh dạn triển khai việc mở rộng thị trường kinh doanh, cung cấp dịch vụ sang các nước trong khối ASEAN như Lào, Campuchia, Thái Lan, Myanmar... Chiến lược này sẽ phát

huy được hiệu quả khi bản thân các công ty kiểm toán tận dụng triệt để và khai thác được các thế mạnh của mình về năng lực tài chính, hoạt động marketing và đầu tư công nghệ, kỹ thuật kết hợp với nguồn nhân lực đủ về số lượng và đảm bảo về chất lượng chuyên môn.

Thứ sáu, tăng cường năng lực tài chính, hoạt động nghiên cứu cải tiến kỹ thuật công nghệ, hoạt động marketing.

Các công ty kiểm toán có quy mô nhỏ có xu hướng sáp nhập lại với nhau để nâng cao năng lực cạnh tranh giữa các CTKT, phát triển đội ngũ nhân sự kiểm toán và nâng cao chất lượng dịch vụ trong ngành kiểm toán. Đẩy mạnh hoạt động PR, marketing giới thiệu về thương hiệu, sản phẩm của công ty kiểm toán thông qua các cuộc hội thảo, chuyên đề, các khóa đào tạo ngắn hạn về kiểm toán. Thành lập các văn phòng đại diện, chi nhánh để tăng cường công tác quảng bá, tiếp thị hình ảnh và thu hút khách hàng cho công ty.

Bộ Tài chính, Hiệp hội cũng cần có quy định và hướng dẫn chi tiết, bắt buộc về việc trích lập lợi nhuận sau thuế để cải thiện vốn, gia tăng quy mô kinh doanh và năng lực tài chính của công ty. Có định hướng phát triển mạnh hình thức hợp danh để huy động các nguồn vốn đầu tư từ bên ngoài vào công ty kiểm toán.

Thứ bảy, đẩy mạnh việc liên kết, trao đổi giữa doanh nghiệp và DNKT.

Việc trao đổi giữa các doanh nghiệp, đặc biệt là doanh nghiệp với doanh nghiệp kiểm toán, kiểm toán viên bởi kế toán doanh nghiệp là người hạch toán và đưa ra những con số cuối cùng để doanh nghiệp kiểm toán, kiểm toán viên kiểm tra, đánh giá. Các doanh nghiệp kiểm toán, kiểm toán viên bên cạnh việc kiểm tra, đánh giá còn tư vấn cho các doanh nghiệp, kế toán doanh nghiệp kê khai tài chính, hạch toán tài chính của doanh nghiệp chính xác, đúng pháp luật.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 3

Trải qua 25 năm hoạt động KTĐL, ngành KTĐL của nước ta đang đứng trước rất nhiều cơ hội và thách thức. Vì vậy, ngành kiểm toán phải không ngừng nâng cao chất lượng và hiệu quả hoạt động để phù hợp với chiến lược phát triển kinh tế xã hội, hội nhập trên trường quốc tế. Việc đưa ra những giải pháp nhằm hoàn thiện pháp luật để ngành kiểm toán Việt Nam phù hợp với kiểm toán thế giới, tiếp thu, học tập kinh nghiệm từ những quốc gia phát triển để rút ngắn khoảng cách giữa các nước có ngành kiểm toán phát triển. Thông qua việc nghiên cứu, Luận văn đã chỉ ra được những định hướng, giải pháp hoàn thiện trong việc tuân thủ nguyên tắc hoạt động của KTĐL. Do đề tài nghiên cứu ít được khai thác, tài liệu tham khảo hạn chế nên Luận văn còn nhiều khuyết điểm. Tác giả rất mong nhận được sự chia sẻ, góp ý của các nhà khoa học, bạn bè, đồng nghiệp để Luận văn thực sự hoàn thiện hơn.

KẾT LUẬN

Sau 25 năm hoạt động và phát triển, KTĐL của Việt Nam đã từng bước hội nhập với thế giới, đặc biệt là sự gia nhập TPP - là dấu mốc quan trọng không chỉ đối với ngành KTĐL mà còn đối với thị trường kinh tế đất nước. Hội nhập trong lĩnh vực tài chính, dịch vụ kế toán, kiểm toán... đã mang đến cho ngành KTĐL rất nhiều cơ hội và thách thức. Vì vậy, ngành KTĐL cần không ngừng nâng cao chất lượng dịch vụ, cập nhật và điều chỉnh pháp luật phù hợp với các CMKt quốc tế, chuẩn mực đạo đức quốc tế... để phù hợp với định hướng phát triển ngành nói riêng và chiến lược phát triển kinh tế xã hội trong thời gian tới.

Việc tuân thủ nguyên tắc hoạt động của KTĐL sẽ giúp cho ngành kiểm toán nâng cao uy tín, địa vị của mình trong hệ thống tài chính trong môi trường hội nhập, thu hút các khách hàng kiểm toán, nhà đầu tư sẽ đầu tư vào các DN tại Việt Nam, KTĐL của Việt Nam sẽ học hỏi thêm được nhiều kinh nghiệm từ những nước phát triển đồng thời thúc đẩy nền kiểm toán của Việt Nam. Thông qua việc vận dụng một cách tổng hợp các phương pháp nghiên cứu, Luận văn đã giải quyết đưa ra những dẫn chứng thực tế, đề xuất những phương hướng hoàn thiện pháp luật về nguyên tắc hoạt động của KTĐL nhằm tăng tính tuân thủ nguyên tắc trong quá trình kiểm toán. Tuy đạt được một số kết quả nghiên cứu nhưng việc định hướng cũng như tài liệu tham khảo, dữ liệu còn hạn chế. Vì vậy, Luận văn không tránh khỏi những thiếu sót, khuyết điểm. Do vậy, tác giả rất mong nhận được sự chia sẻ, góp ý của các nhà khoa học, bạn bè, đồng nghiệp và những người quan tâm để Luận văn được hoàn thiện hơn.

DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO

Danh mục tài liệu tham khảo bằng Tiếng Việt

1. Đâu Ngọc Châu – Nguyễn Viết Lợi (2011), *Giáo trình Kiểm toán Báo cáo tài chính*, Nxb Tài chính.
2. Phạm Sỹ Danh (2016), *Phương hướng phát triển hoạt động kiểm toán độc lập đến năm 2030*. Báo cáo tổng kết 25 năm kiểm toán Việt Nam, tr.04-20.
3. Vũ Hữu Đức (2016), *Đào tạo nhân lực cho ngành kiểm toán – Cần một cách tiếp cận mới*, Báo cáo tổng kết 25 năm kiểm toán Việt Nam, tr.69-70.
4. Phan Thanh Hải (2010), *Kiểm soát đạo đức nghề nghiệp kiểm toán độc lập ở Mỹ và Pháp - Bài học kinh nghiệm đối với Việt Nam trong xu thế hội nhập phát triển*, Tạp chí Kiểm toán, (số 11), tr. 25.
5. Phan Thanh Hải (2010), *Nghiên cứu về khái niệm kiểm toán qua các giáo trình phổ biến hiện nay*, Tạp chí Kiểm toán, số 11, tr. 30-31
6. Nguyễn Ngọc Hòa, Trường Đại học Luật Hà Nội, Chủ biên, *Giáo trình Luật hình sự Việt Nam 1*, Nxb Công an nhân dân
7. Học viện Tài chính (2007), *Giáo trình lý thuyết kiểm toán*, Nxb Tài chính, Hà Nội.
8. Vương Đình Huệ (2004), *Giáo trình Kiểm toán*, Nxb Tài chính
9. Nguyễn Thị Khuyên (2014), *Pháp luật về dịch vụ kiểm toán độc lập ở Việt Nam*, Luận văn Thạc sĩ khoa Luật - Đại học quốc gia Hà Nội.
10. Trần Long, 2005, *Giáo trình Kiểm toán*, Nxb Hà Nội.
11. Trần Khánh Lâm (2016), *Chuẩn mực nghề nghiệp trong 25 năm hoạt động kiểm toán độc lập - góp phần tăng cường chất lượng dịch vụ kiểm toán*, Báo cáo tổng kết 25 năm kiểm toán Việt Nam, tr.47-49.
12. Nguyễn Quang Quỳnh - Ngô Trí Tuệ (2006), *Giáo trình Kiểm toán tài chính*, Nxb Đại học Kinh tế quốc dân.

13. Nguyễn Huy Tâm (2013), *Rủi ro từ việc không tuân thủ quy trình chấp nhận khách hàng của các công ty kiểm toán*, Tạp chí Khoa học Đại học Quốc gia Hà Nội, số 3/2013, tr 43-52
14. Trần Thị Giang Tân (2009), *Đạo đức nghề nghiệp của KTV độc lập*, NXB Tài chính.
15. Viện Nghiên cứu và phổ biến tri thức bách khoa (1998), *Từ điển kinh tế thị trường*, tr.1173

Danh mục tài liệu tham khảo bằng Tiếng Anh

16. Accounting and Auditing in Japan 2012.
17. The Sarbanes-Oxley Act – 2002
18. The International Accounting Standards - ISA.
19. The Sarbanes - Oxley Act of 2002.

Danh mục tài liệu tham khảo từ internet

20. <http://www.vacpa.org.vn/>
21. <http://thuvienphapluat.vn/>
22. <http://www.luatvietnam.vn/VL/trang-chu/>
23. <http://www.vacpa.org.vn/Page/CatNews.aspx?catid=231>
24. <https://luattaichinh.wordpress.com/mot-so-y-kien-binh-luan-ve-luat-kiem-toan-doc-lap>.
25. <http://law.e-gov.go.jp/htmldata/H18/H18F10001000048.html>
26. <http://www.baomoi.com/congtycophanbongbachtuyetnhieusaiphamdandent hualokeodai>
27. <http://tapchitaichinh.vn/nghien-cuu--trao-doi/trao-doi-binh-luan/chuan-muc-nghe-nghiep-giup-tang-chat-luong-dich-vu-kiem-toan-85451.html>
28. <http://vnexpress.net/beboitaicongtyduocviendong>.
29. <http://russellbedford.vn>

PHỤ LỤC 1: CƠ CẤU LAO ĐỘNG QUA CÁC NĂM

S T T	Chỉ tiêu	1991	1997	2000	2005	2010	2015	Tăng (lần) 2015/2000
1	Số người được cấp chứng chỉ KTV	-	154	494	1.097	2.044	3.837	7.8
2	Số lượng DNKT	2	15	34	105	147	142	4.1
3	Tổng số KTV hành nghề	-	314	487	870	1.264	1.719	3.5
4	Hội viên cá nhân VACPA	-	-	-	377	1.187	1.704	-

Nguồn: Bộ tài chính (2016), Báo cáo tổng kết 25 năm hoạt động kiểm toán độc lập

PHỤ LỤC 2: TÌNH HÌNH DOANH THU CƠ CẤU THEO DỊCH VỤ

Đơn vị tính: triệu đồng

Chỉ tiêu	Năm 2015		Năm 2014		% Tăng giảm
	Số tiền	Tỷ lệ (%)	Số tiền	Tỷ lệ (%)	
Tổng doanh thu	5.129.565	100%	4.583.134	100%	11,92%
Trong đó:					
Kiểm toán báo cáo tài chính	2.332.398	45,47%	2.201.760	48,04%	5,93%
Kiểm toán báo cáo quyết toán dự án hoàn thành	693.957	13,53%	589.028	12,85%	17,81%
Dịch vụ soát xét báo cáo tài chính	158.254	3,09%	12.7470	2,78%	24,15%
Dịch vụ kế toán	152.477	2,97%	135.527	2,96%	12,51%
Dịch vụ Thẩm định giá tài sản	61.973	1,21%	38.060	0,83%	62,83%
Dịch vụ tư vấn thuế	988.423	19,27%	915.165	19,97%	8,00%
Dịch vụ tư vấn tài chính, quản lý, định giá tài sản, tư vấn nguồn nhân lực, ứng dụng công nghệ thông tin	657.265	12,81%	489.819	10,69%	34,19%
Dịch vụ liên quan khác	74.465	1,45%	82.379	1,80%	-9,61%

Nguồn: Bộ tài chính (2016), Báo cáo tổng kết 25 năm hoạt động kiểm toán độc lập

PHỤ LỤC 3: CƠ CẤU KHÁCH HÀNG QUA CÁC NĂM.

STT	Chỉ tiêu	1997		2000		2005		2010		2015		Tăng (lần) 2015/2000
		SL	%	SL	%	SL	%	SL	%	SL	%	
	Tổng số khách hàng	2.583	100	4.832	100	11.528	100	29.023	100	42.166	100	8.7
1	DN có vốn ĐT nước ngoài (FDI)	1.524	59	2.825	58	5.640	49	9.794	34	15.591	37	5.5
2	DN Nhà nước	697	27	928	19	2.653	23	3.889	13	5.238	12	5.6
3	DN, đơn vị, tổ chức khác	362	14	1.082	23	3.223	28	15.340	53	21.337	51	19.7

Nguồn: Bộ tài chính (2016), Báo cáo tổng kết 25 năm hoạt động kiểm toán độc lập

PHỤ LỤC 4: DOANH THU, CƠ CẤU DỊCH VỤ VÀ NỢP NSNN QUA CÁC NĂM.

Đơn vị tính: triệu đồng

S T T	Chỉ tiêu	1997		2000		2005		2010		2015		Tăng (lần) 2015/2000
		Số tiền	%	Số tiền	%	Số tiền	%	Số tiền	%	Số tiền	%	
	Tổng doanh thu	144.038	100	281.701	100	622.225	100	2.743.719	100	5.129.565	100	17
1	Kiểm toán BCTC	89.304	62	167.894	59,6	353.879	57	1.640.875	59,8	2.332.398	45,47	13
2	Kiểm toán BCQT DAHT	13.972	9,7	31.832	11,3	32.782	5,3	247.071	9	693.957	13,53	18,6
3	Tư vấn TC, kế toán, thuế	26.359	18,3	54.087	19,2	146.976	23,6	587.170	21,4	2.018.392	39,35	35
4	Dịch vụ đào tạo	4.321	3	14.648	5,2	4.590	1,9	2.631	0,1	10.354	0,2	0,7
5	Dịch vụ khác	10.083	7	13.240	4,7	84.028	12,2	265.973	9,7	74.464	1,45	5,3
	Nộp NSNN	18.116		63.113		78.039		388.007		741.544		

Nguồn: Bộ tài chính (2016), Báo cáo tổng kết 25 năm hoạt động kiểm toán độc lập