

HOẠT ĐỘNG KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP

VÕ ANH DŨNG

Việc ban hành Quy chế kiểm toán độc lập trong nền kinh tế quốc dân của Thủ tướng chính phủ, và Thông tư hướng dẫn thực hiện số 22 TC/CĐKT của Bộ tài chính đã có ý nghĩa rất lớn trong bước đầu thể chế hóa và triển khai về một loại hình rất mới mẻ ở nước ta. Thế nhưng sau một thời gian thực hiện, chúng tôi nhận thấy có một số vấn đề cần góp ý như sau:

1. Điều 1 Quy chế định nghĩa: "Kiểm toán độc lập là việc kiểm tra và xác nhận của kiểm toán viên chuyên nghiệp thuộc các tổ chức kiểm toán độc lập về tính đúng đắn, hợp lý của các tài liệu, số liệu kế toán và báo cáo quyết toán của các doanh nghiệp, các cơ quan..."

Khi định nghĩa như trên thì chúng ta đã giới hạn phạm vi hoạt động của kiểm toán độc lập là chỉ thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính, điều này một mặt là mâu thuẫn với điều 13 trong Quy chế về các dịch vụ mà một tổ chức kiểm toán được thực hiện; và mặt khác lại hạn chế về các dịch vụ mà một công ty kế toán công chứng có thể thực hiện, và thông thường trên thế giới thì loại công ty này có thể thực hiện các dịch vụ chính như sau: xác nhận (trong đó có kiểm toán độc lập báo cáo tài chính), kế toán, thuế, tư vấn v.v...

Qua ý trên, cũng để tránh sự giới hạn hoạt động, chúng tôi xin đề nghị là nên dùng thuật ngữ *kế toán công chứng* để thay thế cho thuật ngữ *kiểm toán độc lập* hiện nay - tương tự như ở nhiều nước khác (Mỹ, Canada, Trung Quốc...) - vì như đã phân tích thì kiểm toán độc lập chỉ là một trong các hoạt động của một công ty kế toán công chứng.

Bên cạnh đó, việc đào tạo và cấp chứng chỉ kiểm toán viên cũng nên được thay thế bằng chứng chỉ kế toán viên công chứng (Certified public accountant - CPA), và lúc đó có thể cho phép người có chứng chỉ này có thể hành nghề tại các công ty CPA, hay có thể là kiểm toán viên nhà nước v.v... Ở đây, một vấn đề cũng cần chú ý là trong Điều lệ về tổ chức và hoạt động của kiểm toán nhà nước (ban hành theo Quyết định 61/TTg ngày 24.1.1995 của Thủ tướng chính phủ) cũng chưa quy định tiêu chuẩn của kiểm toán viên nhà nước. Do đó việc thống nhất về tiêu chuẩn, về đào tạo thì tuyển và cấp chứng chỉ cho các kế toán viên chuyên nghiệp để hoạt động trong những lĩnh vực khác nhau cũng là một nhu cầu bức thiết để tiêu chuẩn hóa các loại hình chuyên gia.

2. Quy chế cũng xác định rõ mục tiêu chính của kiểm toán độc lập báo cáo tài chính ở nước ta - tương tự như ở nhiều quốc gia khác - đó là để kiểm

toán viên có ý kiến nhận xét về mức độ đúng đắn, hợp lý của các báo cáo tài chính được kiểm toán. Thế nhưng Thông tư 22 lại quy định trái với Quy chế, cụ thể là:

Đoạn 1 Thông tư 22 lại nêu: Chức năng của kiểm toán độc lập là kiểm tra, xác nhận tính đúng đắn, trung thực và hợp lý của các số liệu, tài liệu kế toán và báo cáo quyết toán của các đơn vị, và trên cơ sở kết quả kiểm toán đưa ra những kết luận đánh giá việc tuân thủ pháp luật, chính sách chế độ tài chính, kế toán và hiệu quả hoạt động của đơn vị.

Và theo đoạn 7 Thông tư 22 thì: "Báo cáo kiểm toán phải có những nội dung chủ yếu sau đây: tính trung thực, hợp lý của các số liệu báo cáo kế toán của đơn vị; tình hình thực hiện công tác kế toán ở đơn vị và việc chấp hành chế độ, thể lệ kế toán; những kiến nghị".

Sự khác biệt trên giữa Quy chế và Thông tư là rất cơ bản và quan trọng, vì trên nguyên tắc thì Thông tư chỉ là văn bản giải thích Nghị định, chứ không được phép trái với Nghị định.

Ở đây, nếu thực hiện đúng theo Thông tư 22, thì nghĩa là khi kiểm toán báo cáo tài chính thì đồng thời kiểm toán viên độc lập cũng phải thực hiện luôn cả hai loại kiểm toán khác là kiểm toán tuân thủ và kiểm toán hoạt động, vì rằng kiểm toán viên phải đánh giá việc tuân thủ pháp luật, chính sách chế độ tài chính, kế toán và hiệu quả hoạt động của đơn vị. Việc trộn lẫn ba loại kiểm toán này là không hợp lý.

Điều dĩ nhiên là để xác nhận về mức độ trung thực và hợp lý của các báo cáo tài chính thì kiểm toán viên sẽ phải dùng các chuẩn mực kế toán hiện hành làm cơ sở để đánh giá, thế nhưng điều đó không có nghĩa là kiểm toán viên cũng sẽ phải đánh giá việc tuân thủ pháp luật, vì một mặt đây là phạm vi của kiểm toán tuân thủ, mặt khác là nếu quy định như thế

nghĩa là đòi hỏi kiểm toán viên phải am tường mọi văn bản pháp luật như một luật gia, điều này là không khả thi.

Bên cạnh đó, khi yêu cầu trong báo cáo kiểm toán phải đề xuất các kiến nghị thì cũng khác với thông lệ chung, vì thông thường khi doanh nghiệp có yêu cầu, thì ngoài báo cáo kiểm toán các báo cáo tài chính, kiểm toán viên độc lập sẽ phát hành thư góp ý về quản lý, và thư này thường có nội dung chính là trao đổi về các yếu kém của hệ thống kiểm soát nội bộ, nhờ đó đơn vị sẽ nhận thức rõ hơn và hoàn thiện hệ thống kiểm soát nội bộ của mình.

3. Về đối tượng kiểm toán độc lập, thì trong Quy chế và Thông tư 22 đều nêu rõ là kiểm toán độc lập chỉ được thực hiện khi có yêu cầu của các đơn vị.

Thế nhưng ngoài trường hợp trên, Thông tư 22 lại quy định thêm về các trường hợp bắt buộc kiểm toán, đó là: khi có yêu cầu của các cơ quan quản lý cấp trên, cơ quan thuế hoặc cơ quan tài chính nhà nước; các xí nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài, các công ty trách nhiệm hữu hạn, công ty cổ phần, công việc kiểm toán được thực hiện hàng năm và báo cáo quyết toán năm gửi cho các cơ quan quản lý nhà nước phải kèm theo báo cáo kiểm toán của tổ chức kiểm toán độc lập.

Việc xác lập phạm vi bắt buộc kiểm toán theo quy định trong Thông tư 22, một mặt là trái với Quy chế, và mặt khác là không khả thi, vì rằng giả sử mọi công ty đều tuân thủ và mời kiểm toán đúng theo quy định, thì hiện nay các công ty kiểm toán độc lập ở VN cũng không thể đủ nhân lực để đáp ứng, và thực tiễn trong hai năm qua đã chứng minh điều này; chưa kể nếu thực hiện đúng như thế thì khoản phí kiểm toán phát sinh của toàn xã hội sẽ rất cao, liệu điều này có thật sự cần thiết hay không, nhất là đối với các công ty trách nhiệm hữu hạn.

Trong điều kiện của VN, thì chúng ta cũng cần nghiên cứu và nên giới hạn về phạm vi kiểm toán theo luật định đối với các loại doanh nghiệp. Theo kinh nghiệm của nhiều quốc gia thì thường họ chỉ bắt buộc báo cáo tài chính phải được kiểm toán đối với các ngành quan trọng (ví dụ: các ngân hàng, các tổ chức tài chính...), hay có quy mô lớn (chẳng hạn doanh số từ x đồng trở lên)... đặc biệt là họ thường luôn bắt buộc phải kiểm toán các công ty cổ phần có phát hành cổ phiếu trên thị trường chứng khoán.

4. Ngoài ra, để tránh những hiểu lầm nghiêm trọng, chẳng hạn hiện nay vẫn còn nhiều người quan niệm rằng khi mời kiểm toán báo cáo tài chính thì kiểm toán viên sẽ phải có trách nhiệm phát hiện mọi gian lận và sai sót...; nên chúng ta cần sớm có những định nghĩa rõ ràng và thống nhất về các thuật ngữ sử dụng trong kiểm toán. Ví dụ như:

* Cần định nghĩa rõ ràng về tính đúng đắn, hợp lý, hợp pháp, hợp lệ, trung thực, chính xác, đầy đủ, độc lập, khách quan, công bằng, bí mật số liệu...

* Cần minh định rõ hơn về các vấn đề đã nêu ra trong Quy chế, ví dụ như:

- Thế nào là có quan hệ về kinh tế với khách hàng? Chẳng hạn khi kiểm toán viên X có phần vốn ở công ty A, công ty A có phần vốn ở công ty B, và khi công ty B mời kiểm toán thì kiểm toán viên X có được nhận lời mời hay không?

- Thế nào là gây thiệt hại vật chất cho khách hàng và phải bồi thường? Ở đây thì khách hàng là ai? Đó là đơn vị thuê kiểm toán viên, hay nhà quản lý doanh nghiệp, các cổ đông trong tương lai, hay các đối tượng khác? Hoặc nếu bồi thường thì ai bồi thường? Công ty kiểm toán, hay kiểm toán viên? Và thời hiệu chịu trách nhiệm là bao nhiêu? Là 1 năm, hay 2 năm, hay 10 năm? v.v...

Đây là một vấn đề rất quan trọng và cấp bách, rất cần sớm có các quy định rõ ràng, vì nếu không thì khi phát sinh những tranh chấp thì ngay cả tòa án cũng sẽ rất khó phán quyết.

5. Một vấn đề khác là trong quy định hiện hành thì vẫn còn sự lẫn lộn giữa trách nhiệm và quyền hạn giữa kiểm toán viên và công ty kiểm toán. Ví dụ như: ta quy định là khi gây thiệt hại cho khách hàng thì phải bồi thường. Thế nhưng ai là người phải bồi thường: kiểm toán viên hay công ty kiểm toán? Chúng ta cần sớm nghiên cứu và xác định rõ ràng, và theo chúng tôi thì trong hầu hết các nội dung từ điều 13 (dịch vụ kiểm toán) cho đến điều 16 của Quy chế

(quyền hạn của kiểm toán viên) đó là những quy định đối với công ty kiểm toán, chứ không phải đối với kiểm toán viên.

6. Về giá trị của các báo cáo kiểm toán do kiểm toán viên độc lập phát hành. Đây là một vấn đề cũng cần đề cập đến vì chúng tôi nhận thấy có thể chúng ta đã chưa có sự thống nhất về giá trị của báo cáo kiểm toán các báo cáo tài chính. Theo thông lệ chung thì báo cáo này chủ yếu là để cung cấp thông tin giúp cho người sử dụng đánh giá về mức độ trung thực và hợp lý của các báo cáo tài chính được kiểm toán, và người sử dụng chủ yếu là các cổ đông, các ngân hàng, các nhà đầu tư v.v... để họ ra các quyết định trong kinh doanh.

Nói cách khác, chúng ta đã mở rộng và đòi hỏi quá cao đối với giá trị của báo cáo kiểm toán báo cáo tài chính do kiểm toán viên độc lập phát hành, khi mà chúng ta quan niệm như trong điều 1 của Quy chế là: "Sau khi có xác nhận của kiểm toán viên chuyên nghiệp thì các tài liệu, số liệu kế toán và báo cáo quyết toán của các đơn vị kế toán là căn cứ cho việc điều hành, quản lý hoạt động ở đơn vị, các cơ quan quản lý cấp trên và cơ quan tài chính nhà nước xét duyệt quyết toán hàng năm của các đơn vị kế toán, cho cơ quan thuế tính toán số thuế và các khoản nộp khác của đơn vị đối với ngân sách nhà nước..."

7. Ngoài ra, điều 21 của Quy chế lại quy định: các cơ quan quản lý nhà nước khi sử dụng các số liệu kế toán và báo cáo quyết toán đã được kiểm toán, nếu thấy có nghi vấn thì kiểm tra lại, và trong phạm vi trách nhiệm, quyền hạn của mình đưa ra các quyết định quản lý. Đơn vị kế toán phải chấp hành quyết định của cơ quan quản lý nhà nước, đồng thời yêu cầu tổ chức kiểm toán xem xét lại kết quả kiểm toán, nếu có bất đồng và tranh chấp thì kiến nghị lên cơ quan tài chính địa phương hoặc Bộ tài chính xem xét, xử lý.

Và cũng theo Quy chế thì: "Bộ tài chính thực hiện chức năng quản lý nhà nước đối với hoạt động kiểm toán... ý kiến Bộ trưởng Bộ tài chính về các bất đồng và tranh chấp về kết quả kiểm toán là ý kiến cuối cùng".

Ở đây khi Quy chế giao thẩm quyền tài phán trong lãnh vực kiểm toán độc lập cho Bộ tài chính là chưa hợp lý, mà ta cần tách biệt thẩm quyền giữa các cơ quan hành chính và tư pháp, và tốt nhất là nên giao trách nhiệm này cho tòa án các cấp. Nhờ đó các tranh chấp sẽ được giải quyết công bằng và đúng luật pháp hơn, và đảm bảo một vấn đề rất cần thiết là giúp cho các công ty CPA và kiểm toán viên giữ được tính độc lập của mình, vì tính độc lập là một vấn đề

quan trọng trong hoạt động của loại hình này.

8. Hiện nay chúng ta quy định: tổ chức kiểm toán có thể là doanh nghiệp nhà nước và người đứng đầu phải là kiểm toán viên, nhưng đồng thời ta cũng quy định là kiểm toán viên độc lập không thể là công chức nhà nước.

Theo chúng tôi thì nên sửa đổi quy định trên, cụ thể là tổ chức kiểm toán không nên là doanh nghiệp nhà nước, và cần sớm tách các công ty kiểm toán VN ra khỏi ngành chức năng, để các công ty này thật sự độc lập về hình thức lẫn thực chất.

Bên cạnh đó, theo thông lệ chung về hình thức pháp nhân của công ty kiểm toán, ta nên xác định chủ yếu là doanh nghiệp tư nhân, hay công ty hợp danh và phải chịu trách nhiệm vô hạn. Sở dĩ như thế vì các người sử dụng kết quả kiểm toán có nhu cầu đòi hỏi các công ty kiểm toán độc lập phải chịu trách nhiệm vô hạn. Điều này rất quan trọng vì chính áp lực phải chịu trách nhiệm vô hạn sẽ tạo sức ép đối với các công ty kiểm toán và kiểm toán viên, để họ phải luôn nỗ lực để hoàn thiện về năng lực chuyên môn. Để làm được điều này thì cần kiến nghị Quốc hội sớm bổ sung loại hình công ty hợp danh trong Luật công ty.

9. Bộ tài chính cũng cần sớm ban hành các văn bản pháp lý cần thiết để quy định về những vấn đề như: các chuẩn mực kiểm toán hiện hành của VN; các chuẩn mực kế toán và kiểm toán quốc tế phổ biến được VN thừa nhận v.v... Sự chậm trễ này hiện đã và đang tạo nên những lỗ hổng khá lớn trong hoạt động kế toán và kiểm toán ở nước ta.

10. Chúng ta cần giao trách nhiệm cho Hội kế toán VN nghiên cứu và sớm ban hành điều lệ đạo đức nghề nghiệp áp dụng cho các kế toán viên chuyên nghiệp. Việc sớm ban hành điều lệ, một mặt sẽ giúp bổ sung về nhiều vấn đề mà luật pháp khó thể quy định hết, mặt khác chính những tiêu chuẩn đạo đức sẽ tạo sức ép để các kế toán viên chuyên nghiệp phải luôn luôn phấn đấu tu dưỡng, rèn luyện bản thân ở mức độ cao để giữ uy tín cho nghề nghiệp của mình. Đây cũng là một trong những điều kiện cần thiết để lành mạnh hóa, môi trường kế toán và kiểm toán ở nước ta, giúp cho việc ngày càng nâng cao độ tin cậy của các thông tin tài chính, và sự tin nhiệm đối với các người sử dụng thông tin.

Các ý kiến đóng góp trên đây chỉ là những suy nghĩ ban đầu của chúng tôi, chắc chắn là vẫn còn nhiều thiếu sót, mong rằng sẽ nhận được sự góp ý của quý độc giả ■