

LỜI CẢM ƠN

Đầu tiên, tôi xin chân thành cảm ơn sâu sắc sự hướng dẫn tận tình về mặt khoa học và sự giúp đỡ động viên tinh thần quý báu của PGS.TS Võ Văn Nhị, trưởng khoa Kế toán kiểm toán, trường Đại học Kinh tế Thành phố Hồ Chí Minh trong suốt thời gian học tập, nghiên cứu và hoàn thành luận án tiến sĩ này từ năm 2010 cho đến nay.

Tôi cũng vô cùng cảm ơn sự chia sẻ kinh nghiệm, đóng góp ý kiến liên quan đến những nội dung trong luận án của bà Hà Thị Ngọc Hà, Lê Thị Tuyết Nhung, Phó vụ trưởng Vụ chế độ Kế toán và kiểm toán; ông Bùi Văn Mai, Phó chủ tịch thường trực kiêm Tổng thư ký Hội kiểm toán viên hành nghề Việt Nam (VACPA); bà Hà Thị Tường Vy, Phó ban quản lý hành nghề kế toán, Hội kế toán và kiểm toán Việt Nam (VAA); bà Trần Thị Thúy Ngọc, Phó tổng giám đốc công ty TNHH Deloitte Việt Nam; ông Võ Hùng Tiến, Tổng giám đốc công ty TNHH kiểm toán A&C kiêm phó chủ tịch VACPA khu vực phía Nam; ông Phạm Văn Vinh, Tổng giám đốc công ty TNHH kiểm toán và dịch vụ tin học (AISC) cùng một số các chuyên gia khác.

Cảm ơn sự đóng góp ý kiến, sự chỉ bảo tận tâm và sự hỗ trợ giúp đỡ trong việc cung cấp các tài liệu nghiên cứu của PGS.TS Vũ Hữu Đức, đại học Mở thành phố Hồ Chí Minh; PGS.TS Trần Thị Giang Tân, PGS.TS Mai Thị Ngọc Minh, PGS.TS Nguyễn Xuân Hưng, ThS Phạm Quang Huy, trường Đại học Kinh tế Thành phố Hồ Chí Minh.

Tôi cũng xin đồng thời cảm ơn sự hỗ trợ động viên tinh thần của các anh chị, bạn bè đồng nghiệp tại trường Đại học Duy Tân, thành phố Đà Nẵng. Cảm ơn bố mẹ, vợ và các thành viên trong gia đình đã giúp đỡ tôi hoàn thành được nội dung luận án này.

Thành phố Hồ Chí Minh, ngày tháng 11 năm 2013

PHAN THANH HẢI (tác giả)

LỜI CAM ĐOAN

Tôi xin cam đoan đây là công trình nghiên cứu của riêng Tôi. Các số liệu và tài liệu trong luận án là trung thực và có dẫn nguồn cụ thể, các kết luận khoa học trong luận án là kết quả của quá trình nghiên cứu khoa học một cách nghiêm túc của Tôi.

Tác giả luận án

ThS Phan Thanh Hải

MỤC LỤC

MỞ ĐẦU.....	1
1. ĐẶT VẤN ĐỀ - Ý NGHĨA NGHIÊN CỨU	1
2. MỤC TIÊU NGHIÊN CỨU	2
3. QUY TRÌNH KHUNG NGHIÊN CỨU LUẬN ÁN	3
4. NHỮNG ĐIỂM MỚI, PHẦN GIỚI HẠN VÀ CÁC ĐÓNG GÓP KHOA HỌC CỦA LUẬN ÁN	3
5. KẾT CẤU CỦA LUẬN ÁN.....	5
CHƯƠNG 1: TỔNG QUAN VỀ TÌNH HÌNH NGHIÊN CỨU CÓ LIÊN QUAN ĐẾN CÁC KHÍA CẠNH KHÁC NHAU CỦA LUẬN ÁN.....	6
1.1. CÁC NGHIÊN CỨU CÔNG BỐ Ở NƯỚC NGOÀI	6
1.2. CÁC NGHIÊN CỨU CÔNG BỐ Ở TRONG NƯỚC	13
1.3. MỘT SỐ VẤN ĐỀ CÒN TỒN TẠI TRONG CÁC NGHIÊN CỨU	21
CHƯƠNG 2: CƠ SỞ LÝ THUYẾT VỀ MÔ HÌNH TỔ CHỨC HOẠT ĐỘNG KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP VÀ VIỆC ỨNG DỤNG VÀO ĐIỀU KIỆN CỤ THỂ CỦA MỖI QUỐC GIA	25
2.1. CƠ SỞ LÝ THUYẾT TỔNG QUAN VỀ MÔ HÌNH TỔ CHỨC HOẠT ĐỘNG KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP TRÊN THẾ GIỚI	25
2.1.1. Khái niệm mô hình	25
2.1.2. Khái niệm và các yếu tố cấu thành mô hình tổ chức hoạt động kiểm toán độc lập	26
2.1.2.1. Khái niệm về mô hình tổ chức hoạt động kiểm toán độc lập.....	26
2.1.2.2. Các yếu tố cấu thành mô hình tổ chức hoạt động KTĐL	27
2.1.3. Một số lý thuyết nền tảng cho mô hình tổ chức hoạt động KTĐL tại mỗi quốc gia.....	30
2.1.4. Phân loại mô hình tổ chức hoạt động kiểm toán độc lập.....	35
2.1.4.1. Phân loại mô hình tổ chức hoạt động KTĐL trên phương diện mối quan hệ giữa tổ chức lập quy, giám sát hoạt động KTĐL với DNKT	35

2.1.4.2. Phân loại mô hình tổ chức hoạt động KTĐL trên phương diện chủ thể tiến hành hoạt động kiểm toán	488
2.1.4.3. Phân loại mô hình tổ chức hoạt động KTĐL trên phương diện tổ chức quản lý hoạt động của DNKT	54
2.2. TỔNG QUAN VỀ CHẤT LƯỢNG, HIỆU QUẢ KIỂM TOÁN VÀ ẢNH HƯỞNG CỦA MÔ HÌNH TỔ CHỨC HOẠT ĐỘNG KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP ĐẾN CHẤT LƯỢNG VÀ HIỆU QUẢ KIỂM TOÁN	61
2.2.1. Khái niệm về chất lượng và hiệu quả hoạt động kiểm toán.....	61
2.2.2. Mối quan hệ ảnh hưởng giữa chất lượng, hiệu quả kiểm toán với tổ chức hoạt động kiểm toán	677
2.2.2.1. Xét trên phương diện cấu trúc tổ chức	677
2.2.2.2. Xét trên phương diện cơ chế vận hành	68
2.3. CÁC ĐIỀU KIỆN ĐỂ XÁC LẬP CÁC YẾU TỐ PHÙ HỢP TRONG MÔ HÌNH TỔ CHỨC HOẠT ĐỘNG KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP TẠI MỖI QUỐC GIA	69
2.3.1. Các điều kiện liên quan đến môi trường	700
2.3.1.1. Điều kiện liên quan đến môi trường pháp lý	700
2.3.1.2. Điều kiện liên quan đến môi trường kinh doanh	700
2.3.1.3. Điều kiện liên quan đến môi trường văn hóa	711
2.3.2. Điều kiện về nguồn nhân lực	722
2.3.3. Điều kiện về chiến lược phát triển ngành	733
2.3.4. Một số bài học kinh nghiệm cho việc xây dựng và áp dụng mô hình tổ chức hoạt động KTĐL ở Việt Nam	744
CHƯƠNG 3: PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU VÀ KHUNG NGHIÊN CỨU CHUNG CỦA LUẬN ÁN	77
3.1. ĐỐI TƯỢNG NGHIÊN CỨU VÀ PHẠM VI NGHIÊN CỨU CỦA LUẬN ÁN	77
3.1.1. Đối tượng nghiên cứu	77
3.1.2. Phạm vi nghiên cứu	78
3.2. PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU SỬ DỤNG	78

3.2.1. Phương pháp chung	78
3.2.2. Một số các phương pháp cụ thể	79
3.2.2.1. Phương pháp phân tích thống kê	79
3.2.2.2. Phương pháp chuyên gia	79
3.2.2.3. Phương pháp điều tra.....	80
3.2.2.4. Phương pháp suy diễn quy nạp	80
3.3. DỮ LIỆU SỬ DỤNG NGHIÊN CỨU	81
3.3.1. Dữ liệu thứ cấp.....	81
3.3.2. Dữ liệu sơ cấp	81
3.4. KHUNG NGHIÊN CỨU CHUNG CỦA LUẬN ÁN.....	813
CHƯƠNG 4: THỰC TRẠNG MÔ HÌNH TỔ CHỨC HOẠT ĐỘNG KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP Ở VIỆT NAM	83
4.1. MỘT SỐ TÌNH HÌNH HOẠT ĐỘNG CỦA KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP TRONG THỜI GIAN QUA VÀ CƠ HỘI THÁCH THỨC KHI HỘI NHẬP KINH TẾ TOÀN CẦU	83
4.1.1. Một số tình hình hoạt động của KTĐL tại Việt Nam trong những năm qua ..	83
4.1.1.1. Tình hình về số lượng và quy mô các tổ chức KTĐL.....	83
4.1.1.2. Tình hình về đội ngũ KTV và nhân viên.....	85
4.1.1.3. Tình hình về đối tượng khách hàng.....	86
4.1.1.4. Tình hình về loại hình dịch vụ và doanh thu qua các năm.....	88
4.1.2. Cơ hội và thách thức của hoạt động KTĐL khi hội nhập kinh tế toàn cầu	91
4.1.2.1. Cơ hội	91
4.1.2.2. Thách thức.....	923
4.2. THỰC TRẠNG VỀ MÔ HÌNH TỔ CHỨC HOẠT ĐỘNG KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP Ở VIỆT NAM NHỮNG NĂM QUA.....	967
4.2.1. Nguồn dữ liệu và phương pháp phân tích thực trạng.....	967
4.2.2. Thực trạng mô hình tổ chức hoạt động KTĐL xét dưới góc độ vĩ mô (trên phương diện vai trò của tổ chức lập quy, giám sát nghề nghiệp kiểm toán tại Việt Nam) .	97
4.2.2.1. Về cơ cấu tổ chức	978

4.2.2.2. Về cơ chế vận hành	101
4.2.3. Thực trạng mô hình tổ chức hoạt động KTĐL xét dưới góc độ vi mô (phương diện vai trò của chủ thể tiến hành hoạt động kiểm toán tại Việt Nam).....	10809
4.2.3.1. Cơ cấu tổ chức	10809
4.2.3.2. Cơ chế vận hành	1155
4.2.4. Thực trạng mô hình tổ chức hoạt động KTĐL xét dưới phương diện tổ chức quản lý hoạt động kiểm toán tại Việt Nam.....	11818
4.2.4.1. Cơ cấu tổ chức	11918
4.2.4.2. Cơ chế vận hành.....	1200
4.3. KHẢO SÁT CÁC YẾU TỐ LIÊN QUAN ĐẾN MÔ HÌNH TỔ CHỨC HOẠT ĐỘNG KTĐL HIỆN NAY VIỆT NAM VÀ ẢNH HƯỞNG CỦA CHÚNG ĐỐI VỚI CHẤT LƯỢNG, HIỆU QUẢ HOẠT ĐỘNG	121
4.3.1. Nguồn tài liệu và phương pháp phân tích	121
4.3.2. Kết quả phân tích	1232
4.3.2.1. Các yếu tố liên quan đến cấu trúc tổ chức có ảnh hưởng đến chất lượng và hiệu quả hoạt động	123
4.3.2.2. Các yếu tố liên quan đến cơ chế vận hành có ảnh hưởng đến CL và hiệu quả hoạt động	1355
4.3.3. Kết luận rút ra	1411
CHƯƠNG 5: NHỮNG ĐỊNH HƯỚNG VÀ GIẢI PHÁP ĐỂ XÁC LẬP MÔ HÌNH TỔ CHỨC HOẠT ĐỘNG KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP TRONG XU THẾ HỘI NHẬP	14545
5.1. ĐỊNH HƯỚNG XÁC LẬP VÀ VẬN HÀNH MÔ HÌNH TỔ CHỨC HOẠT ĐỘNG CỦA KTĐL Ở VIỆT NAM TRONG XU THẾ HỘI NHẬP	14545
5.1.1. Xét trên góc độ vĩ mô	Error! Bookmark not defined. 45
5.1.2. Xét trên góc độ vi mô	Error! Bookmark not defined. 46
5.2. XÁC LẬP VÀ VẬN HÀNH MÔ HÌNH TỔ CHỨC HOẠT ĐỘNG KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP Ở VIỆT NAM ĐỂ NÂNG CAO CHẤT LƯỢNG VÀ HIỆU QUẢ HOẠT ĐỘNG.....	14747

5.2.1. Mô hình và các yếu tố cấu thành mô hình tổ chức hoạt động KTĐL ở Việt Nam	14747
5.2.2. Các giải pháp xác lập và vận hành mô hình tổ chức hoạt động KTĐL ở Việt Nam	1500
5.2.2.1. Các giải pháp tổng thể	1500
5.2.2.1.1. Các giải pháp về môi trường pháp lý	1500
5.2.2.1.2. Các giải pháp về môi trường kinh doanh	1544
5.2.2.2. Các giải pháp cụ thể	15555
5.2.2.2.1. Giải pháp về chiến lược phát triển KTĐL ở Việt Nam	15555
5.2.2.2.2. Giải pháp về nâng cao công tác kiểm soát và đánh giá chất lượng kiểm toán.....	15757
5.2.2.2.3. Giải pháp về tổ chức và quản trị công ty kiểm toán.....	159
5.2.2.2.4. Giải pháp về nâng cao quy mô và năng lực hoạt động của công ty kiểm toán.....	1633
5.3. MỘT SỐ KIẾN NGHỊ ĐỂ CÓ THỂ ĐƯA MÔ HÌNH VÀO HOẠT ĐỘNG Ở VIỆT NAM	16666
5.3.1. Các kiến nghị liên quan đến hệ thống pháp luật.....	16666
5.3.2. Các kiến nghị liên quan đến KSCL kiểm toán độc lập.....	1711
5.3.3. Các kiến nghị liên quan đến chiến lược kiểm toán.....	17676
KẾT LUẬN	18181
DANH MỤC CÁC CÔNG TRÌNH KHOA HỌC ĐÃ CÔNG BỐ CỦA TÁC GIẢ	
DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO	
PHỤ LỤC	

DANH MỤC CÁC CHỮ VIẾT TẮT

ACCA	The Association of Chartered Certified Accountants Hội kế toán công chứng Anh quốc
AFAS	ASEAN Framework Agreement on Services Hiệp định khung về dịch vụ các nước ASEAN
AFTA	ASEAN Free Trade Area Khu vực mậu dịch tự do ASEAN
ASEAN	Association of Southeast Asian Nations Hiệp hội các quốc gia Đông Nam Á
BCTC	Báo cáo tài chính
BTA	Bilateral Trade Agreement Hiệp định thương mại song phương Việt Nam-Hoa Kỳ
BTC	Bộ tài chính
CPA	Certified Public Accountant Chứng chỉ kế toán viên công chứng
CNTT	Công nghệ thông tin
CTCP	Công ty cổ phần
DN	Doanh nghiệp
DNTN	Doanh nghiệp tư nhân
DNNN	Doanh nghiệp Nhà nước
DNKT	Doanh nghiệp kiểm toán
GATS	General Agreement on Trade in Services Hiệp định chung về thương mại dịch vụ của WTO
HCSN	Hành chính sự nghiệp
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
KTV	Kiểm toán viên
KTNN	Kiểm toán nhà nước
KTNB	Kiểm toán nội bộ
KSCL	Kiểm soát chất lượng
TNHH	Trách nhiệm hữu hạn
VAA	Vietnam Association of Accountants and Auditors Hội kế toán và kiểm toán Việt Nam
VACPA	Vietnam Association of Certified Public Accountants Hội kiểm toán viên hành nghề Việt Nam
VSA	Vietnamese Standards on Auditing Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam
WTO	World Trade Organization Tổ chức thương mại thế giới

DANH MỤC CÁC BẢNG

Số hiệu bảng	Tên bảng	Trang
2.1	So sánh ba mô hình DNKT là thành viên của các hãng KĩT quốc tế	57
4.1	Đánh giá mức độ ảnh hưởng của mô hình tổ chức hoạt động KTĐL hiện tại ở Việt Nam đến chất lượng và hiệu quả hoạt động	101
4.2	Bảng phân tích tần suất các ý kiến đánh giá về ảnh hưởng của mô hình	102
4.3	Bảng thống kê tình hình KSCL bên ngoài đối với các DNKT tại Việt Nam từ thời gian 2007-2012	107
4.4	Bảng thống kê số lượng công ty KTĐL ở Việt Nam là thành viên hãng kiểm toán quốc tế giai đoạn năm 2007-2012	119
4.5	Bảng thống kê số lượng các DNKT khảo sát theo quy mô	122
4.6	Ảnh hưởng của hình thức sở hữu DNKT đối với chất lượng, hiệu quả hoạt động kiểm toán theo từng nhóm DNKT	124
4.7.	Kết quả kiểm định sau về ảnh hưởng của từng hình thức sở hữu đối với chất lượng, hiệu quả hoạt động KTĐL ở nước ta	125
4.8	Ảnh hưởng của từng hình thức sở hữu DNKT đối với chất lượng, hiệu quả hoạt động kiểm toán theo từng nhóm DNKT	126
4.9	Ảnh hưởng của quy mô của DNKT đối với chất lượng, hiệu quả hoạt động kiểm toán theo từng nhóm DNKT	127
4.10	Ảnh hưởng của yếu tố là vốn điều lệ DNKT đối với chất lượng, hiệu quả hoạt động kiểm toán theo từng nhóm DNKT	128
4.11	Ảnh hưởng của yếu tố là số lượng nhân viên, đội ngũ KTV của DNKT đối với chất lượng, hiệu quả hoạt động kiểm toán theo từng nhóm DNKT	129
4.12	Ảnh hưởng của yếu tố là số lượng văn phòng, chi nhánh của DNKT	130

	đối với chất lượng, hiệu quả hoạt động kiểm toán theo từng nhóm DNKT	
4.13	Kết quả kiểm định sau về ảnh hưởng của các yếu tố liên quan đến quy mô của DNKT đối với chất lượng, hiệu quả hoạt động	132
4.14	Ảnh hưởng của yếu tố là cơ sở pháp lý cho hoạt động KTĐL đối với chất lượng, hiệu quả hoạt động kiểm toán theo từng nhóm DNKT	136
4.15	Kết quả kiểm định sau về ảnh hưởng của các yếu tố liên quan đến cơ chế vận hành xét dưới góc độ vĩ mô đối với chất lượng, hiệu quả hoạt động	137
4.16	Ảnh hưởng của yếu tố là công tác KSCL từ bên trong đối với chất lượng, hiệu quả hoạt động kiểm toán theo từng nhóm DNKT	138
4.17	Ảnh hưởng của yếu tố là công tác quản trị bên trong đối với chất lượng, hiệu quả hoạt động kiểm toán theo từng nhóm DNKT	140
4.18	Kết quả kiểm định sau về ảnh hưởng của các yếu tố liên quan đến cơ chế vận hành xét dưới góc độ vi mô đối với chất lượng, hiệu quả hoạt động	141
5.1	Thang điểm theo các tiêu chí chấm cho cuộc kiểm toán	172
5.2	Thang điểm xếp loại cuộc kiểm toán	173

DANH MỤC CÁC HÌNH

Số hiệu hình	Tên hình	Trang
2.1	Mối quan hệ giữa các chủ thể trong cấu trúc tổ chức hoạt động KTĐL tại các quốc gia theo tiến trình phát triển từ trước đến nay	28
2.2	Các yếu tố của cơ chế vận hành mô hình tổ chức hoạt động KTĐL tại mỗi quốc gia	30
2.3	Mô hình tự kiểm soát hoạt động KTĐL tại Hoa Kỳ	37
2.4	Mô hình tổ chức hoạt động kiểm toán theo luật định tại Pháp	40
2.5	Mô hình ủy ban độc lập tại vương quốc Anh	43
2.6	Mô hình Nhà nước-Hội đồng tư vấn tại Nhật Bản	46
2.7	Mô hình tổ chức trong công ty kiểm toán quốc tế	54
2.8	Mô hình các yếu tố ảnh hưởng liên quan đến tính độc lập của KTV đến chất lượng kiểm toán	65
2.9	Mô hình các yếu tố ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán theo quan điểm Hội đồng BCTC vương quốc Anh	65
3.1	Khung nghiên cứu của luận án	83
4.1	Cấu trúc tổ chức của mô hình hoạt động KTĐL tại Việt Nam xét dưới phương diện tổ chức lập quy, giám sát nghề nghiệp kiểm toán	99
4.2	Mô hình hoạt động của KTĐL ở Việt Nam dưới phương diện chủ thể thực hiện là pháp nhân với các hình thức sở hữu theo quy định của pháp luật	109
5.1	Các yếu tố cấu thành và tác động đến mô hình tổ chức hoạt động KTĐL ở Việt Nam trong bối cảnh hội nhập	149
5.2	Tổ chức bộ máy quản lý mẫu cho Công ty kiểm toán hợp danh	160
5.3	Tổ chức nhân sự cho một cuộc kiểm toán	162

MỞ ĐẦU

1. ĐẶT VẤN ĐỀ - Ý NGHĨA NGHIÊN CỨU

KTĐL chính thức xuất hiện ở nước ta kể từ khi Chính Phủ chấp thuận cho Bộ Tài Chính ký quyết định thành lập 02 công ty KTĐL đầu tiên ngày 13/05/1991 (công ty kiểm toán Việt Nam - VACO; công ty dịch vụ kế toán Việt Nam - ASC). Đến nay qua thời gian hơn 20 năm hoạt động, KTĐL ngày càng khẳng định được vai trò và vị trí như là một công cụ quan trọng không thể thiếu được trong sự phát triển kinh tế xã hội của đất nước.

Thông qua các dịch vụ của mình, KTĐL đã giúp cho các đơn vị được kiểm toán thấy được những sơ hở, yếu kém trong công tác quản lý tài chính, trong việc thực hiện chế độ kế toán của nhà nước, qua đó đưa ra các biện pháp tư vấn nhằm giúp cho đơn vị khắc phục những yếu kém, sơ hở trong công tác quản lý, ngăn ngừa các hành vi gian lận, tham ô, tham nhũng, lãng phí các nguồn lực phát triển nhằm thực thi mục tiêu tối đa hóa lợi nhuận của mình; thông qua các kết luận trên các báo cáo kiểm toán, KTĐL cũng đã cung cấp cho các cơ quan quản lý cấp trên những thông tin, dữ liệu tin cậy làm cơ sở cho việc thống kê, hoạch định các chính sách và đề ra các biện pháp nhằm tăng cường quản lý vĩ mô và vi mô nền kinh tế.

Tuy vậy, qua hơn 20 năm hoạt động mà đặc biệt sau thời gian Việt Nam tham gia tích cực vào tiến trình hội nhập kinh tế quốc tế nói chung và tiến trình hội nhập trong lĩnh vực dịch vụ kế toán, kiểm toán nói riêng ngành KTĐL của nước ta cũng đứng trước nhiều cơ hội song cũng không ít thách thức to lớn. Thách thức về số lượng và chất lượng của nguồn nhân lực kiểm toán, thách thức về mô hình hoạt động, công tác KSCL, lựa chọn chiến lược phù hợp...

Làm thế nào để hoạt động KTĐL ở Việt Nam cần phải có những bước hoàn thiện theo định hướng nâng cao hơn nữa chất lượng và hiệu quả hoạt động, đồng thời điều chỉnh những hạn chế, khiếm khuyết sao cho phù hợp với chiến lược phát triển kinh tế xã hội của đất nước trong thời gian tới ? Điều này đòi hỏi phải có sự nghiên cứu đầy đủ và cụ thể về mô hình tổ chức hoạt động của ngành

KTĐL ở nước ta. Đó cũng chính là lý do để vấn đề : ***“Xác lập mô hình tổ chức cho hoạt động KTĐL ở Việt Nam để nâng cao chất lượng và hiệu quả hoạt động trong xu thế hội nhập”*** được tác giả lựa chọn làm đề tài nghiên cứu cho Luận án tiến sĩ của mình

2. MỤC TIÊU NGHIÊN CỨU

Luận án được thực hiện nhằm hướng đến 3 mục tiêu cụ thể như sau:

✓ Nghiên cứu một cách có hệ thống những vấn đề lý luận cơ bản về mô hình tổ chức hoạt động KTĐL và việc ứng dụng vào điều kiện cụ thể của mỗi quốc gia. Trong đó đi sâu vào nghiên cứu và đánh giá các mô hình tổ chức hoạt động KTĐL trên thế giới từ trước cho đến nay dựa trên cơ sở một số các tiêu chí phân loại, các đặc điểm về cấu trúc và cơ chế vận hành của từng mô hình cũng như các điều kiện để ứng dụng mô hình tổ chức hoạt động KTĐL tại mỗi quốc gia.

✓ Đánh giá được thực trạng về mô hình tổ chức hoạt động KTĐL ở Việt Nam trong những năm qua, chỉ rõ mối quan hệ ảnh hưởng của từng yếu tố của mô hình tổ chức hoạt động có ảnh hưởng đến chất lượng và hiệu quả của hoạt động KTĐL.

✓ Dựa trên cơ sở những đánh giá thực trạng của mô hình tổ chức hoạt động KTĐL ở Việt Nam thời gian qua tác giả sẽ đưa ra đề xuất về định hướng và các giải pháp để xác lập và hoàn thiện các yếu tố cụ thể liên quan đến việc ứng dụng một mô hình tổ chức hoạt động KTĐL trong xu thế hội nhập hiện nay ở nước ta nhằm nâng cao hơn nữa chất lượng và hiệu quả hoạt động. Đồng thời đưa ra các kiến nghị đối với các cấp quản lý hoạt động kiểm toán, các công ty KTĐL...

Trong ba mục tiêu nêu trên thì mục tiêu thứ 3 là mục tiêu trọng tâm nhất của luận án.

Đối tượng nghiên cứu, phạm vi nghiên cứu và phương pháp nghiên cứu sử dụng trong quá trình nghiên cứu luận án sẽ được tác giả trình bày chi tiết trong nội dung của Chương thứ ba trong Luận án này.

3. QUY TRÌNH KHUNG NGHIÊN CỨU LUẬN ÁN

Luận án đã được thực hiện theo một quá trình xuyên suốt và đi qua những giai đoạn cơ bản như sau:

- Tổng hợp các tài liệu, giáo trình, thông tin, số liệu có liên quan đến nội dung đề tài và nhằm phục vụ cho quá trình viết luận án (bao gồm cả phần cơ sở lý thuyết và thực trạng về mô hình tổ chức hoạt động KTĐL tại Việt Nam).
- Xác định các nội dung đã được thực hiện trong những nghiên cứu trước đây để xác định những khoảng trống cần được nghiên cứu.
- Thông qua tài liệu đã thu thập, tiến hành viết phần cơ sở lý thuyết của đề tài.
- Khi thực hiện phần thực trạng của đề tài, tác giả đã tiến hành thiết kế và thực hiện khảo sát về thực trạng của mô hình tổ chức hoạt động KTĐL tại Việt Nam và những định hướng, giải pháp trong việc xác lập mô hình này trong thời gian đến. Trước khi thực hiện việc khảo sát trực tiếp các DNKT thông qua bảng câu hỏi tác giả tiến hành phương pháp chuyên gia để kiểm định mức độ khả dụng của nội dung bảng câu hỏi này, ngoài ra tác giả còn thu thập nhiều số liệu từ nhiều nguồn khác nhau để minh chứng rõ hơn về nội dung thực tế đối với vấn đề nghiên cứu.
- Thông qua hệ thống cơ sở lý thuyết ở chương ba và thực trạng về mô hình tổ chức hoạt động kiểm toán chương bốn, luận án tổng hợp để đưa ra những đề xuất cần thiết nhằm xác lập mô hình tổ chức hoạt động KTĐL phù hợp với điều kiện kinh tế xã hội của Việt Nam trong bối cảnh hội nhập theo hướng nâng cao hơn nữa chất lượng và hiệu quả hoạt động.

4. NHỮNG ĐIỂM MỚI, PHẦN GIỚI HẠN VÀ CÁC ĐÓNG GÓP KHOA HỌC CỦA LUẬN ÁN

4.1. Những điểm mới của luận án

Xem xét và đối chiếu với những nghiên cứu đã được các nhà khoa học thực hiện trước đây thì luận án đã thực hiện được một số điểm mới như sau:

- ✓ Luận án hệ thống hóa và xây dựng khái niệm mô hình tổ chức hoạt động KTĐL, chỉ rõ các yếu tố cấu thành mô hình và điều kiện vận dụng mô hình trong điều

kiện cụ thể tại mỗi quốc gia.

✓ Luận án đã đi sâu vào đánh giá thực trạng hoạt động của ngành KTĐL ở Việt Nam những năm vừa qua đặc biệt là giai đoạn từ 2007-2012; trình bày thực trạng mô hình tổ chức hoạt động KTĐL thông qua các số liệu khảo sát thực nghiệm đối với một số các công ty KTĐL. Trên cơ sở đó luận án rút ra các ưu điểm, chỉ rõ những vấn đề cần hoàn thiện và xác lập mô hình tổ chức mới đối với hoạt động KTĐL trong bối cảnh hội nhập.

✓ Luận án đưa ra những quan điểm và định hướng xác lập mô hình tổ chức tối ưu cho hoạt động KTĐL của Việt Nam trong thời gian đến; đồng thời đưa ra yếu tố ảnh hưởng đến việc ứng dụng mô hình tổ chức hoạt động KTĐL các giải pháp và kiến nghị cụ thể đối với các cấp có liên quan (Quốc hội, chính phủ, Bộ tài chính, VACPA, các cơ sở đào tạo...) nhằm giúp cho hoạt động KTĐL của Việt Nam nâng cao hơn nữa chất lượng, hiệu quả hoạt động và phát triển mạnh mẽ hơn nữa trong xu thế hội nhập.

4.2. Giới hạn nội dung của luận án

Bất kỳ công trình nghiên cứu khoa học nào cũng có những giới hạn cơ bản về mặt nội dung trình bày. Luận án đã đi vào tìm hiểu thực trạng mô hình tổ chức hoạt động KTĐL ở Việt Nam hiện nay, chỉ rõ những ảnh hưởng của mô hình đối với chất lượng và hiệu quả của hoạt động KTĐL xét dưới 2 phương diện là cấu trúc và cơ chế vận hành. Trong những nghiên cứu của những đề tài kế tiếp, các tác giả tiếp theo có thể đi sâu vào phân tích từng yếu tố cụ thể của mô hình tổ chức dưới góc độ vĩ mô hay vi mô để có những kiến nghị liên quan trong quá trình tác nghiệp trên thực tế của các KTV, DNKT tại nước ta.

4.3. Các đóng góp khoa học của luận án

Luận án là một công trình nghiên cứu khoa học nghiêm túc của tác giả. Kết quả nghiên cứu của luận án đã đóng góp khoa học một số điểm cơ bản như sau:

- *Một là*, rút ra được những khái niệm có liên quan đến mô hình tổ chức hoạt động KTĐL, xác lập mô hình tổ chức hoạt động KTĐL, các yếu tố cấu thành nên mô hình tổ chức và mối quan hệ giữa các yếu tố của mô hình; chỉ rõ điều kiện

trong việc áp dụng các mô hình tổ chức hoạt động KTĐL khác nhau tại mỗi quốc gia.

- *Hai là*, các kết quả khảo sát thực nghiệm và nghiên cứu phân tích tài liệu, đề tài góp phần đánh giá được thực trạng về tổ chức hoạt động KTĐL ở nước ta trong khoảng thời gian từ 2007 đến năm 2012. Qua đó rút được những khía cạnh mà mô hình tổ chức hoạt động KTĐL hiện nay cần thay đổi trong thời gian tới.

- *Ba là*, đề xuất các giải pháp đồng bộ và khả thi để chỉnh sửa trực tiếp các vấn đề liên quan đến cấu trúc và cơ chế vận hành của hoạt động KTĐK ở Việt Nam như KSCL, chiến lược, giá phí kiểm toán, cơ sở pháp lý và các vấn đề khác có liên quan...

- *Bốn là*, kết quả nghiên cứu của luận án này cũng góp phần làm tài liệu tham khảo cần thiết và bổ ích cho các nghiên cứu khoa học liên quan khác cũng như áp dụng trong thời gian tới tại những cơ quan nhà nước có thẩm quyền ở Việt Nam.

5. KẾT CẤU CỦA LUẬN ÁN

Luận án được thực hiện bao gồm tổng cộng có 184 trang kể cả phần mở đầu, 15 hình vẽ và 21 bảng biểu minh họa, hỗ trợ cho nội dung của luận án. Xét chi tiết, ngoài phần mở đầu, kết luận chung, các danh mục khác nhau, tài liệu tham khảo và phụ lục thì luận án được kết cấu thành 5 chương với tên gọi của từng chương cụ thể như sau:

- ❖ *Chương 1: Tổng quan các vấn đề nghiên cứu về mô hình tổ chức hoạt động KTĐL, chất lượng và hiệu quả của hoạt động KTĐL.*
- ❖ *Chương 2: Cơ sở lý thuyết về mô hình tổ chức hoạt động KTĐL và ảnh hưởng của nó đến chất lượng và hiệu quả hoạt động KTĐL.*
- ❖ *Chương 3: Giới thiệu về phương pháp nghiên cứu và khung nghiên cứu chung của luận án.*
- ❖ *Chương 4: Thực trạng mô hình tổ chức hoạt động KTĐL tại Việt Nam.*
- ❖ *Chương 5: Những định hướng và giải pháp để xác lập mô hình tổ chức hoạt động kiểm toán độc lập trong xu thế hội nhập.*

CHƯƠNG 1

TỔNG QUAN VỀ TÌNH HÌNH NGHIÊN CỨU CÓ LIÊN QUAN ĐẾN CÁC KHÍA CẠNH KHÁC NHAU CỦA LUẬN ÁN

Chương này được tác giả thực hiện nhằm qua đó hướng đến việc cung cấp góc nhìn tổng quan liên quan đến quá trình nghiên cứu đối với các khía cạnh có liên quan đến luận án. Những nội dung của các nghiên cứu trong và ngoài nước sẽ giúp cho tác giả xác định được các khoảng trống cần thiết để tiến hành triển khai, sử dụng các phương pháp thích hợp, chứng minh cho tính cấp thiết của luận án

1.1. CÁC NGHIÊN CỨU CÔNG BỐ Ở NƯỚC NGOÀI

Qua quá trình tra cứu và tham khảo nhiều tài liệu khác nhau đối với các mảng vấn đề liên quan đến luận án mà tác giả dự định nghiên cứu. Cá nhân tôi nhận thấy hầu hết các công trình nghiên cứu công bố ở nước ngoài về KTĐL chủ yếu đi sâu vào phương diện nghiên cứu kỹ thuật. Các công trình nghiên cứu liên quan trực tiếp đến mô hình tổ chức hoạt động KTĐL đặc biệt là mô hình tổ chức hoạt động KTĐL ở một quốc gia đang phát triển có điều kiện tương đồng như Việt Nam còn chưa được thực hiện hoặc có thể đã thực hiện nhưng chưa được công bố rộng rãi. Tuy vậy đã có rất nhiều công trình nghiên cứu liên quan các yếu tố, nguyên nhân làm ảnh hưởng tới chất lượng và hiệu quả của hoạt động KTĐL tại nhiều quốc gia trên thế giới đã được các tác giả khác nhau thực hiện trong thời gian vừa qua. Tác giả xin nêu ra một số các công trình tiêu biểu như sau :

1.1.1. Một số công trình nghiên cứu liên quan

*** Các công trình nghiên cứu về mô hình kiểm toán**

(1) Công trình nghiên cứu của Niece J.M and Gregory M.T (2005) về sự sụp đổ của mô hình một hãng qua sự kiện công ty kiểm toán Arthur Andersen (*The Demise of Arthur Andersen's One-Firm Concept: A Case Study in Corporate Governance*”, *Business and Society Review*, Vol. 109, pp. 183-207, June 2004).

Công trình nghiên cứu này chỉ rõ : Năm 2002, sau sự kiện Enron, với sự sụp đổ của Arthur Andersen, một trong năm hãng kiểm toán lớn nhất thế giới vào thời

điểm đó (Big 5), Mô hình “một-hãng” (One-firm concept) đã cho thấy hạn chế lớn trong cơ cấu quản trị. Khái niệm mô hình “một-hãng” là nguyên tắc hoạt động theo đó các văn phòng khác nhau của một hãng toàn cầu theo đuổi các giá trị, các chuẩn mực, các quy chế hoạt động như nhau, thống nhất không phân biệt quốc gia hay lãnh thổ. Dưới mô hình này, Arthur Andersen là một thể thống nhất, hoạt động của Arthur Andersen tại Mỹ cũng có ảnh hưởng lớn đến Arthur Andersen tại các quốc gia khác. Kết quả là sự kiện Enron đã khiến cho Arthur Andersen tại Mỹ sụp đổ, kéo theo sự sụp đổ toàn cầu của một hãng kiểm toán với hơn 80.000 nhân viên chuyên nghiệp.

Rút kinh nghiệm từ bài học của Arthur Andersen, các hãng kiểm toán quốc tế hoạt động toàn cầu, trong đó bao gồm cả Big Four, đã chuyển đổi mô hình hoạt động của mình. Theo quan điểm trình bày trong báo cáo hoạt động của các hãng kiểm toán quốc tế do tạp chí Kế toán quốc tế (*International Accounting Bulletin*) phát hành, ba mô hình chính mà các công ty kiểm toán đang áp dụng, thay thế cho mô hình “một-hãng” truyền thống, chứa đựng nhiều rủi ro. Ba mô hình đó là mô hình công ty mạng lưới (Networks), mô hình hiệp hội (Associations), và mô hình liên kết (Alliances, Organisations)

*** Các công trình nghiên cứu về các yếu tố khác nhau có liên quan ảnh hưởng đến chất lượng và hiệu quả hoạt động KTĐL**

Hiện tại, qua khảo cứu nhiều tài liệu tác giả nhận thấy rằng có rất nhiều công trình nghiên cứu khác nhau liên quan đến chất lượng, hiệu quả KTĐL; nghiên cứu mối quan hệ tác động của nhiều yếu tố ảnh hưởng đến chất lượng và hiệu quả KTĐL. Tiêu biểu là một số các công trình sau đây :

- Các nghiên cứu tổng quan về chất lượng và hiệu quả kiểm toán nói chung

(1) Nghiên cứu của Arezoo Aghaei chadegani (2011), ‘*Review of studies on audit quality*’, International conference on Humanities Society and Culture, IPEDR Vol.20 (2011) © IACSIT Press, Singapore.[67]

Arezoo Aghaei chadegani hiện đang công tác tại Khoa Kế toán, Đại học

Islamic Azad University tại Iran. Đây là nghiên cứu đánh giá đối với các công trình nghiên cứu thực nghiệm được thực hiện bởi các tác giả khác nhau trước đó trong nhiều thập kỷ qua, từ tất cả các nơi trên thế giới. Mục đích của công trình này là để đánh giá những gì các nhà nghiên cứu trước đó đã thực hiện về vấn đề chất lượng kiểm toán và xác định được những lỗ hổng, những không gian cho các nghiên cứu trong tương lai. Những nghiên cứu này được phân loại thành bảy nhóm: 1) Các nghiên cứu sử dụng các biện pháp trực tiếp hoặc gián tiếp để đo lường chất lượng kiểm toán 2) Nghiên cứu dựa trên nguồn gốc của sự khác biệt 3) Nghiên cứu dựa trên yếu tố đầu vào, quy trình và đầu vào của hoạt động kiểm toán 4) Nghiên cứu dựa trên các khía cạnh tổ chức 5) Nghiên cứu quan điểm về hành vi và chất lượng kiểm toán viên 6) Sự khác nhau trong nhận thức về chất lượng kiểm toán và 7) các nghiên cứu khác.

Kết quả của nghiên cứu cho thấy rằng còn rất nhiều lỗ hổng và không gian nghiên cứu đối với vấn đề liên quan đến chất lượng kiểm toán. Nói cách khác chất lượng kiểm toán chính là mảnh đất giàu có để các nhà nghiên cứu có thể thực hiện nhiều công trình nghiên cứu tiếp theo có giá trị cung cấp cho các cơ quan nhà nước có thẩm quyền, các chuyên gia về kiểm toán, những người sử dụng BCTC...

(2) Trước nghiên cứu tổng hợp của Arezoo nói trên đã có rất nhiều công trình nghiên cứu của các tác giả khác nhau đề cập đến chất lượng kiểm toán. Một số tác giả cho rằng chất lượng kiểm toán đó là vấn đề được xem xét trên các khía cạnh : (1) khả năng mà KTV sẽ (a) phát hiện ra các điểm hạn chế trong hệ thống kế toán của khách hàng và (b) báo cáo về các hạn chế này (DeAngelo, 1981; Watts và Zimmerman, 1983) [79] [80] [129]; (2) khả năng KTV từ chối phát hành báo cáo chấp nhận toàn phần cho các BCTC có chứa đựng những sai sót trọng yếu (Lee và cộng sự, 1983) [97]; (3) mức độ tuân thủ các chuẩn mực kiểm toán trong suốt quá trình thực hiện kiểm toán (Aldhizer và cộng sự, 1995; McConnell & Banks, 1998; Krishnan & Schauer, 2001) [66] [106] [91]; (4) khả năng KTV có thể làm giảm các sai sót và nâng cao độ trung thực của dữ liệu kế toán (Wallace, 1987) [128]; sự trung thực của thông tin tài chính trình bày trên BCTC sau khi kiểm toán (Beatty,

1989; Krinsky & Rotenberg, 1989; Davidson & Neu, 1993) [68] [78] [92]

- Các nghiên cứu về các yếu tố khác nhau ảnh hưởng đến chất lượng và hiệu quả kiểm toán độc lập

Qua quá trình khảo cứu các tài liệu cho thấy việc nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán độc lập đã được rất nhiều các tác giả quan tâm và thực hiện từ trước cho đến nay. Có rất nhiều quan điểm khác nhau liên quan đến vấn đề này và tiêu biểu là một số các yếu tố chính như sau :

(1) Quy mô của doanh nghiệp kiểm toán

Nhóm các tác giả đại diện cho quan điểm cho rằng quy mô của công ty kiểm toán có ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán. Theo đó một số tác giả nhận định rằng công ty kiểm toán có quy mô càng lớn thì càng có khuynh hướng cung cấp dịch vụ kiểm toán được tốt hơn (Burton, 1986; Grimlund, 1990) [72] [130]

Ngoài ra cũng có nhiều tác giả đi chứng minh mối quan hệ cơ bản đó là quy mô khách hàng càng lớn thì càng có tỷ lệ thấp trong việc ký kết hợp đồng kiểm toán với công ty kiểm toán có quy mô nhỏ (Standard & Poor's Compustat, 2000; Mansi và cộng sự, 2004); [102]

Nghiên cứu của DeAngelo (1981) cũng đi đến kết luận các công ty kiểm toán có quy mô lớn thường có chất lượng được đánh giá bởi thị trường cao hơn các công ty kiểm toán có quy mô nhỏ.[80] Đồng thời Lennox (1999) và Shu (2000) cũng cho rằng quy mô công ty kiểm toán càng lớn với nhiều nguồn lực thì có thể làm giảm thiểu khả năng xảy ra các vụ kiện tụng và đảm bảo việc duy trì chất lượng dịch vụ kiểm toán ở mức cao.[95] [119]

Công trình nghiên cứu của tác giả Chia-Chi Lee (2008) ở Trường Kinh doanh Quốc tế Đài Loan, nghiên cứu sự ảnh hưởng của quy mô đến hiệu quả hoạt động của các công ty KTĐL. Đây là công trình nghiên cứu được tác giả thực hiện trong khoảng thời gian từ năm 1988-2002 thông qua việc phân tích kết quả khảo sát đối với 370 công ty KTĐL tại Đài Loan. Kết quả nghiên cứu đã nêu ra kết luận đó là quy mô của công ty kiểm toán có ảnh hưởng rõ rệt đến hiệu quả hoạt động đặc biệt là trong mối quan hệ so sánh giữa loại hình các công ty kiểm toán đa quốc gia

(international audit firms), công ty kiểm toán lớn (large-size audit firms), công ty kiểm toán có quy mô vừa (medium-size audit firms); tuy nhiên lại chỉ ra rằng sự ảnh hưởng này là không đáng kể trong mối quan hệ so sánh giữa loại hình công ty kiểm toán có quy mô vừa với loại hình công ty kiểm toán có quy mô nhỏ (small-size audit firms).[75]

Từ những nghiên cứu kể trên cho thấy, chỉ tiêu quy mô DNKT là một trong những chỉ tiêu rất cơ bản, tiêu biểu để đo lường và đánh giá về chất lượng và hiệu quả kiểm toán. Chỉ tiêu này thường có mối quan hệ tỷ lệ nghịch với chất lượng và hiệu quả kiểm toán qua nhiều công trình nghiên cứu kể trên.

(2) Phạm vi của dịch vụ phi kiểm toán mà doanh nghiệp kiểm toán cung cấp

Từ trước cho đến nay có nhiều công trình nghiên cứu của các tác giả đề cập đến yếu tố này. Về cơ bản kết quả cho thấy đây cũng là yếu tố có mối quan hệ tỷ lệ nghịch với chất lượng và hiệu quả kiểm toán.

Nghiên cứu thực nghiệm qua điều tra 1.500 KTV của Lindberg & Beck (2002) sau sự kiện Enron cho thấy phần lớn KTV đều đưa ra nhận định dịch vụ phi kiểm toán sẽ làm tổn hại đến tính độc lập của KTV. Xét về phương diện đạo đức nghề nghiệp một khi tính độc lập bị suy giảm thì chất lượng kiểm toán cũng suy giảm theo. [100] Các nghiên cứu của Sisumic (1984), Beck cùng các cộng sự (1988) cũng chỉ ra rằng việc cung cấp dịch vụ phi kiểm toán có thể gia tăng mối quan hệ kinh tế giữa KTV và khách hàng. Mối quan hệ này càng chặt chẽ thì tính khách quan của doanh nghiệp kiểm toán càng bị tổn hại do đó dẫn đến chất lượng kiểm toán sẽ bị ảnh hưởng một cách tiêu cực.[122] [69]

Các nghiên cứu trước đó của Mautz & Sharaf (1961) có đề cập đến việc dịch vụ tư vấn quản lý và tư vấn thuế của công ty kiểm toán cung cấp sẽ ảnh hưởng đến tính độc lập của công ty kiểm toán [104]. Ngoài ra, theo Simunic (1984) thì mối quan hệ kinh tế giữa khách hàng và công ty kiểm toán có thể gia tăng do sự kết hợp việc cung cấp dịch vụ phi kiểm toán và dịch vụ kiểm toán. Chính lý do này đã làm cho công ty kiểm toán có xu hướng nhượng bộ với khách hàng khi có sự bất đồng ý kiến trong quá trình thực hiện kiểm toán nhằm mục đích giữ được khách hàng.[122]

(3) Những vấn đề liên quan đến bản thân KTV như kiến thức và chuyên môn; thái độ hoài nghi nghề nghiệp, tính cách của KTV

Kiến thức và chuyên môn của KTV là yếu tố liên quan và ảnh hưởng trực tiếp đến chất lượng kiểm toán. Kết quả của nhiều nghiên cứu cho thấy kiến thức của từng chuyên ngành cụ thể tích lũy được thông qua khách hàng, nhiệm vụ được giao và kinh nghiệm nghề nghiệp về ngành nghề liên quan đến việc đánh giá có chất lượng cao hơn của KTV (Bonner, 1990) [71] và cần thiết cho việc phát triển chuyên môn kiểm toán (Frederick và Libby 1986; Bonner và Lewis 1990) [84] [71]. Nhiều nghiên cứu khác cũng chỉ rõ kiến thức và chuyên môn của KTV đóng vai trò rất quan trọng trong việc phát hiện ra những sai sót trong quá trình kiểm toán (Owhoso và cộng sự, 2002) [108], có ý nghĩa rất quyết định đến kết quả của việc thực hiện các thủ tục phân tích (Wright và Wright năm 1997) [131] hay đánh giá các thành phần của rủi ro kiểm toán (Low, 2004; Hammersley, 2006; Maroney và Simnett, 2009) [98] [86] [105]. Ngoài ra nghiên cứu của O'Keefe và cộng sự (1994) cũng chỉ ra mối quan hệ mật thiết giữa kiến thức và trình độ chuyên môn với việc tuân thủ các nguyên tắc kiểm toán chung được thừa nhận (GAAPs). [109]

Trong khi đó nghiên cứu của Chen và cộng sự (2009) đã ghi nhận một mối quan hệ tích cực giữa thái độ hoài nghi nghề nghiệp và chất lượng kiểm toán. [74] Cụ thể, kiểm toán viên thực hiện mức độ cao hơn của sự hoài nghi nghề nghiệp nếu nhận thấy có nhiều khả năng đối đầu với một khách hàng hoặc thực hiện các thủ tục bổ sung khi bất thường (Shaub và Lawrence, 1996), hoặc nhận thấy có nhiều khả năng để phát hiện gian lận, ít tin tưởng vào khách hàng, và nhiều khả năng phải đầu tư ở mức độ cao đối với các nỗ lực trong quá trình kiểm toán. [118]

Một hướng nghiên cứu khác có liên quan đến việc tính cách của KTV có ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán hay không cũng rất được nhiều nhà nghiên cứu quan tâm. Kelly và Margheim (1990), Raghunathan (1991) đều cho rằng chất lượng kiểm toán không phải khi nào cũng đạt được thông qua phân tích tính cách của các KTV trong cùng một công ty kiểm toán. Nếu KTV có xu hướng bỏ sót các thủ tục kiểm toán thì chắc chắn chất lượng kiểm toán sẽ bị ảnh hưởng theo chiều hướng

tiêu cực. Các tác giả này nhận định hành vi làm giảm chất lượng kiểm toán được định nghĩa là hành động của KTV thực hiện trong cuộc kiểm toán mà hậu quả của nó là làm giảm tính hiệu lực và tính thích hợp của các bằng chứng kiểm toán thu thập được. [89] [113]

Các nghiên cứu đi sau như của Malone và Roberts (1996) về mối quan hệ giữa sự tác động của hành vi làm giảm chất lượng kiểm toán và áp lực thời gian đối với nhiệm vụ được giao đã chỉ rõ sự cảm nhận áp lực của mỗi KTV về thủ tục quản lý và soát xét chất lượng kiểm toán của công ty mà họ đang làm việc có mối quan hệ tỷ lệ nghịch với hành vi làm giảm chất lượng kiểm toán [103]. Đồng thời Wooten (2003) cũng cho rằng, việc kiểm soát của chủ phần hùn và chủ nhiệm kiểm toán, kinh nghiệm của từng KTV về ngành nghề và hoạt động kinh doanh của khách hàng, tính chuyên nghiệp của KTV, sự kiên trì và thái độ hoài nghi nghề nghiệp có ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán. [127]

Qua trình bày nêu trên có thể nhận thấy rằng nhiều yếu tố khác nhau trong bản thân chủ thể thực hiện hoạt động kiểm toán có mối quan hệ tác động rất mật thiết đối với chất lượng và hiệu quả của cuộc kiểm toán.

(4) Giá phí kiểm toán

Từ trước đến nay cũng đã có khá nhiều nghiên cứu đề cập đến sự tác động của giá phí kiểm toán đến chất lượng kiểm toán. Tuy có nhiều quan điểm khác nhau song về cơ bản ý kiến cho rằng việc giảm giá phí kiểm toán thường dẫn đến giảm chất lượng kiểm toán được nhiều nhà nghiên cứu đồng tình. Giải thích cho điều này đó là việc hạ thấp chi phí có thể tác động đến quỹ thời gian và chi phí dự phòng cho cuộc kiểm toán cũng sẽ bị hạ thấp từ đó gây ra áp lực và khó khăn cho KTV trong việc phát hiện ra các sai phạm trọng yếu.

Đầu tiên là nghiên cứu của DeAngelo (1981) với việc đưa ra mô hình phí và chi phí kiểm toán. Mô hình này đã góp phần chỉ rõ mối liên hệ giữa chi phí kiểm toán và mối quan hệ với khách hàng. Cụ thể đó là các công ty kiểm toán thường có xu hướng ấn định mức giá phí kiểm toán ở năm đầu tiên dưới mức chi phí thực tế mà công ty bỏ ra để thu được lợi nhuận tăng thêm trong tương lai từ việc thực hiện

các hợp đồng này. Điều này cũng tạo ra mối quan hệ kinh tế chặt chẽ với khách hàng qua đó làm suy giảm tính độc lập của KTV và dẫn đến giảm chất lượng kiểm toán. [79]

Các nghiên cứu đi sau như của Francis và Simon (1987), Simon và Francis (1988), Crasswell và Francis (1999) cũng đã cung cấp thêm khẳng định đó là các công ty kiểm toán thường có xu hướng giảm giá phí kiểm toán cho năm đầu tiên đối với khách hàng.[82] [76]

Như vậy, dựa trên các công trình nghiên cứu đã được công bố thì các đề tài liên quan đến việc phân tích mối quan hệ giữa các yếu tố khác nhau có ảnh hưởng và tác động đến chất lượng, hiệu quả kiểm toán được thực hiện khá đa dạng và trên nhiều phương diện khác nhau. Tuy nhiên việc đề cập đến yếu tố mang tính chất tổng thể về mô hình tổ chức hoạt động kiểm toán của mỗi quốc gia có ảnh hưởng đến chất lượng và hiệu quả hoạt động kiểm toán tại quốc gia đó hay không còn chưa được các nhà nghiên cứu ngoài nước chú trọng và thực hiện.

1.2. CÁC NGHIÊN CỨU CÔNG BỐ Ở TRONG NƯỚC

Từ khi kiểm toán độc lập (KTĐL) xuất hiện trên thế giới cũng như ở Việt Nam cho đến nay, nhiều khía cạnh của hoạt động KTĐL là đối tượng nghiên cứu của nhiều tác giả trong các công trình nghiên cứu khoa học khác nhau được thực hiện bởi các tác giả khác nhau ở trong nước. Qua quá trình thu thập và xử lý thông tin, dữ liệu tác giả đã thực hiện việc chọn lọc được một số các công trình nghiên cứu tiêu biểu có liên quan đến luận án của mình; đồng thời có những phân tích và đánh giá cụ thể như sau :

(1) Công trình nghiên cứu “*Xây dựng cơ chế kiểm soát chất lượng cho hoạt động kiểm toán độc lập tại Việt Nam*” của tác giả Trần Khánh Lâm (2011). [33] Công trình này đi sâu vào đánh giá được những hạn chế cơ bản của cơ chế KSCL đối với hoạt động KTĐL tại Việt Nam trên cả hai phương diện KSCL từ bên trong và bên ngoài. Trên cơ sở kết hợp phương pháp định tính và định lượng nhưng chủ yếu là định lượng thực hiện trên cơ sở mẫu khảo sát là 35 công ty KTĐL khác nhau trong năm 2009 tác giả đã đưa ra kết luận : các công ty KTĐL tại Việt Nam có quy

mô càng lớn, nguồn lực tài chính càng dồi dào thì chỉ số chất lượng kiểm toán càng cao; công ty kiểm toán có mức độ chuyên sâu và thực hiện việc luân chuyển KTV định kỳ thì luôn đạt được chất lượng kiểm toán tốt; việc hạ thấp giá phí kiểm toán có ảnh hưởng nhất định đến chất lượng kiểm toán và phần lớn các công ty kiểm toán nhỏ do thiếu nguồn lực nên không thể duy trì hoặc thực hiện đều đặn các việc xây dựng hệ thống chính sách và thủ tục KSCL đạt hiệu quả; việc thực hiện KSCL từ bên trong của các công ty KTĐL tại Việt Nam còn chưa được quan tâm đúng mức.

Trên cơ sở các kết luận rút ra tác giả đã đưa ra các quan điểm và giải pháp nhằm xây dựng cơ chế KSCL hoạt động KTĐL theo hướng nâng cao hơn nữa chất lượng kiểm toán như điều chỉnh quy mô công ty kiểm toán, tăng cường quản lý về giá phí kiểm toán, nâng cao trình độ KTV, xây dựng cơ chế KSCL từ bên trong và bên ngoài.

Đây là một trong những công trình nghiên cứu toàn diện về các khía cạnh khác nhau liên quan đến vấn đề cơ chế đặc biệt là cơ chế KSCL ảnh hưởng đến chất lượng KTĐL tại Việt Nam từ trước cho đến nay.

(2) Công trình nghiên cứu *“Các giải pháp nhằm nâng cao hiệu quả hoạt động kiểm toán độc lập ở Việt Nam”* của tác giả Đặng Đức Sơn cùng cộng sự (2011). [58] Công trình này nghiên cứu hoạt động kiểm toán dưới góc độ các vấn đề quan hệ quản lý, khác với những luận điểm xoay quanh các vấn đề triển khai các văn bản pháp luật vào thực tiễn hoạt động kiểm toán, công trình nghiên cứu này sử dụng lý thuyết quan hệ quản lý để làm rõ bản chất hoạt động kiểm toán từ đó có những đánh giá về khả năng nâng cao chất lượng kiểm toán trong các doanh nghiệp. Nội dung của công trình nghiên cứu của tác giả đã chỉ rõ bốn nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng của hoạt động kiểm toán hiện nay đó là : Mối quan hệ kiểm toán – khách hàng và môi trường làm việc của KTV; quá trình đào tạo và kỹ năng của kiểm toán viên; hiệu lực các chu trình kiểm toán; độ tin cậy và tính hữu ích của các báo cáo kiểm toán. Trên cơ sở này nhóm tác giả nêu ra ba giải pháp đó là : hạn chế thời lượng các hợp đồng kiểm toán và luân chuyển các nhà cung cấp được kiểm toán; kiểm soát chặt chẽ cơ cấu các dịch vụ kiểm toán; minh bạch hóa các chi phí kiểm toán.

Bên cạnh đóng góp to lớn của công trình mà nhóm các tác giả đã công bố qua kết quả nghiên cứu của mình, cá nhân tôi nhận thấy nội dung của công trình còn một số các hạn chế đó là : Phương pháp nghiên cứu chính của nhóm tác giả đó là dựa trên cơ sở phương pháp điều tra khảo sát đối với 38 KTV trong các doanh nghiệp kiểm toán trên địa bàn thành phố Hà Nội thông qua bảng câu hỏi phỏng vấn. Chính công tác điều tra chỉ tập trung vào đối tượng là những các KTV cho thấy quan điểm của nhóm nghiên cứu là đứng dưới góc độ của các chủ thể thực hiện hoạt động cung cấp dịch vụ để đưa ra các nhận định về tồn tại, hạn chế trong quá trình kiểm toán chứ chưa đứng trên quan điểm dung hòa lợi ích của các bên có liên quan khác đối với dịch vụ này như khách hàng, quản lý nhà nước. Cũng chính vì vậy công trình nghiên cứu chỉ nêu ra được các nguyên nhân hạn chế của dịch vụ KTĐL nhìn từ bên trong.

(3) Đề tài NCKH cấp Bộ *“Các giải pháp hoàn thiện, tăng cường KCSL công tác kiểm toán BCTC các đơn vị có lợi ích công chúng”* của tác giả Hà Thị Ngọc Hà và các cộng sự (2011).[23] Đây là công trình nghiên cứu đi sâu vào đánh giá thực trạng công tác KSCL kiểm toán BCTC của các đơn vị có lợi ích công chúng tại Việt Nam thông qua phương pháp thống kê, phân tích đánh giá dữ liệu từ các báo cáo của Bộ tài chính, VACPA các năm từ 2008-2010 và kết quả khảo sát tại 35 DNKT được chấp thuận kiểm toán BCTC các tổ chức niêm yết. Trên cơ sở kết quả nghiên cứu tác giả đã chỉ ra việc phải tiếp tục hoàn thiện hơn nữa công tác KSCL kiểm toán BCTC của các DN niêm yết, công ty đại chúng.

(4) Công trình nghiên cứu *“Việt Nam hội nhập kinh tế quốc tế trong lĩnh vực dịch vụ kế toán, kiểm toán-Thực trạng và giải pháp”* của tác giả Trần Thị Kim Anh (2008).[8] Đây là công trình nghiên cứu một cách hệ thống các vấn đề lý luận và thực tiễn liên quan đến dịch vụ kế toán, kiểm toán với ý nghĩa là một lĩnh vực, một khu vực, một ngành dịch vụ trong số các lĩnh vực dịch vụ thuộc thương mại dịch vụ theo cách hiểu của các Hiệp định song phương và đa phương về thương mại dịch vụ với cách tiếp cận mới : thị trường dịch vụ kế toán, kiểm toán. Công trình đã đi vào việc phân tích theo phương pháp so sánh, các cam kết của Việt nam về mở cửa khu

vực dịch vụ kế toán, kiểm toán trong các hiệp định song phương, khu vực và trong WTO, từ đó nêu rõ những vấn đề đặt ra đối với Việt Nam trong việc thực hiện các cam kết đó; Đồng thời công trình cũng đánh giá thực trạng hội nhập của Việt Nam về kế toán, kiểm toán nói chung và về dịch vụ kế toán, kiểm toán nói riêng trước yêu cầu của tiến trình Việt Nam hội nhập kinh tế quốc tế trong lĩnh vực dịch vụ và dịch vụ kế toán, kiểm toán; Nội dung của công trình cũng đã làm rõ các cơ hội và thách thức đối với hoạt động kế toán, kiểm toán nói chung và đối với các tổ chức cung cấp dịch vụ kế toán, kiểm toán nói riêng trong tiến trình hội nhập kinh tế quốc tế, đặc biệt là sau khi Việt Nam gia nhập WTO. Trên cơ sở các phân tích và đánh giá tác giả Trần Thị Kim Anh cho rằng để hội nhập thành công trong lĩnh vực dịch vụ kế toán, kiểm toán thì cần thực hiện đồng bộ các giải pháp đó là :

- + Đổi mới mạnh mẽ hơn nữa nhận thức về thương mại dịch vụ trong lĩnh vực kế toán, kiểm toán.

- + Tiếp tục rà soát để hoàn thiện khung pháp luật về kế toán, kiểm toán theo hướng với các cam kết của Việt Nam trong GATS.

- + Nghiên cứu tiếp thu kinh nghiệm hoạt động và quản lý hoạt động kế toán, kiểm toán của các hội nghề nghiệp.

- + Các công ty kiểm toán cần phải thực hiện chiến lược quốc tế hóa đội ngũ nhân viên, chú trọng đến chữ Tín trong kinh doanh, nâng cao đạo đức nghề nghiệp của nhân viên

- + Cần xây dựng quy trình KSCL dịch vụ trong nội bộ các công ty kiểm toán, tăng cường công tác tuyên truyền lợi ích dịch vụ đối với khách hàng.

- + Nâng cao hơn nữa công tác đào tạo bồi dưỡng nhân lực cho ngành kế toán, kiểm toán ngay từ các cơ sở giáo dục đào tạo.

Bên cạnh đóng góp to lớn của công trình mà tác giả Trần Thị Kim Anh đã công bố qua kết quả nghiên cứu của mình, cá nhân tôi nhận thấy nội dung của công trình đã đề cập được một cách rõ nét thực trạng về quá trình hội nhập kinh tế quốc tế của dịch vụ kế toán, kiểm toán ở Việt Nam thời gian qua. Tuy nhiên phạm vi nghiên cứu của công trình chỉ chủ yếu tập trung nghiên cứu quá trình Việt Nam mở

cửa thị trường dịch vụ kế toán, kiểm toán cho nước ngoài và thực hiện các công việc cần thiết ở trong nước để thực hiện các cam kết quốc tế, chủ động hội nhập trong lĩnh vực dịch vụ này chứ chưa đánh giá và đi sâu vào việc đánh giá cấu trúc bên trong và cơ chế vận hành của hoạt động KTĐL của nước ta.

(5) Công trình nghiên cứu *“Cơ sở lý luận và phương pháp luận về hoạt động kiểm toán và phát triển hệ thống kiểm toán ở Việt Nam”* của tác giả Vương Đình Huệ cùng các cộng sự (2006).[28] Công trình này đã có những đánh giá về cụ thể và đưa ra các tồn tại của ngành kiểm toán ở Việt Nam đó là : hệ thống pháp luật liên quan đến hoạt động KTĐL chưa đồng bộ và thiếu tính ổn định; chưa có được một cơ chế đánh giá chất lượng kiểm toán, việc đánh giá chất lượng kiểm toán chủ yếu dựa vào đánh giá của đối tượng sử dụng thông tin kiểm toán; thị trường cho hoạt động KTĐL còn tương đối lớn nhưng các doanh nghiệp kiểm toán vẫn chưa đáp ứng được nhu cầu; nhu cầu kiểm toán còn rất lớn nhưng mức độ hiểu biết khách hàng về dịch vụ kiểm toán còn rất hạn chế.

Trên cơ sở những phân tích và đánh giá về thực trạng của hệ thống kiểm toán nói chung trong đó có phân hệ KTĐL nói riêng, nhóm các tác giả đã đưa ra các quan điểm chỉ đạo và những nguyên tắc cơ bản trong phát triển và tổ chức hệ thống kiểm toán ở Việt Nam. Trong đó đề xuất các định hướng chiến lược và mô hình phát triển của các phân hệ kiểm toán trong đó có KTĐL. Đối với riêng phân hệ này, các tác giả cho rằng định hướng chiến lược của KTĐL phải là : hoàn thiện các loại hình dịch vụ kế toán, kiểm toán và tư vấn tài chính hiện hành, phát triển các loại hình dịch vụ mới phù hợp với xu hướng phát triển; mở rộng diện KTĐL theo hướng các thành phần kinh tế phải sử dụng dịch vụ kiểm toán; mở rộng thị trường kiểm toán cho các nhà đầu tư trong và ngoài nước; tăng cường hội nhập quốc tế trong hoạt động KTĐL. Đồng thời nhóm tác giả cũng đề xuất mô hình tổ chức các doanh nghiệp KTĐL đó là công ty có vốn đầu tư nước ngoài, công ty tư nhân, công ty hợp danh, công ty TNHH.

Bên cạnh đóng góp to lớn của công trình NCKH mà nhóm các tác giả đã công bố qua kết quả nghiên cứu của mình, cá nhân tôi nhận thấy nội dung của công

trình còn một số các hạn chế đó là: công trình NCKH của nhóm các tác giả là nghiên cứu mang tính chất định tính với mục tiêu là hệ thống hóa về mặt lý luận lẫn thực tiễn về tổ chức và hoạt động kiểm toán nói chung ở cả 3 phân hệ kiểm toán. Tuy nhiên nội dung đối với phân hệ về KTĐL cũng như KTNB được nhóm các tác giả trình bày còn chưa tương xứng với vị thế và vai trò của phân hệ kiểm toán còn lại (KTNN). Các số liệu đánh giá phần thực tiễn còn rời rạc thiếu tính liên tục. Việc nghiên cứu đánh giá trên bình diện thực tiễn về các nhân tố ảnh hưởng đến tổ chức và hoạt động kiểm toán như là đặc thù hoạt động nghề nghiệp, môi trường hoạt động của KTĐL nói riêng và các phân hệ kiểm toán khác nói chung như nhóm các tác giả trình bày ở phần cơ sở lý luận còn chưa được chú trọng.

(6) Công trình nghiên cứu *“Định hướng chiến lược và giải pháp phát triển kiểm toán độc lập ở Việt Nam”* của tác giả Ngô Thế Chi, Bùi Văn Mai cùng các cộng sự (2006). [9] Công trình này đã đi sâu vào đánh giá được các hạn chế cơ bản của KTĐL ở Việt Nam trong giai đoạn năm 2000-2005 đó là hạn chế về quy mô, hạn chế về khách hàng và thị trường kiểm toán, hạn chế về các dịch vụ cung cấp cho khách hàng. Nhóm các tác giả đồng thời cũng chỉ rõ những nguyên nhân của những hạn chế đó là do khung pháp lý còn thiếu tính đồng bộ, hiệu lực pháp lý thấp; hội nghề nghiệp phát triển chưa đủ mạnh; chưa có quy định hợp lý về chính sách và giá phí dịch vụ; KSCL chủ yếu được thực hiện từ bên trong; tính pháp lý của BCTC được kiểm toán, báo cáo kiểm toán, trách nhiệm KTV còn chưa được xác định rõ ràng; địa vị pháp lý, chức năng của tổ chức nghề nghiệp chưa được đánh giá đúng mức và tiến trình chuyển đổi các công ty kiểm toán còn chậm. Trên cơ sở đánh giá đó nhóm các tác giả đưa ra hai mục tiêu chủ yếu đến năm 2015 đó là :

- + Phát triển quy mô bằng cách tiếp tục tăng thêm số lượng công ty kiểm toán, mở rộng quy mô từng công ty, mở rộng số lượng khách hàng, đa dạng hóa dịch vụ cung cấp, đạt tốc độ tăng trưởng cao về doanh thu và lợi nhuận.

- + Phát triển chất lượng dịch vụ bằng cách nâng cao năng lực chuyên môn và chất lượng dịch vụ cung cấp để giảm rủi ro nghề nghiệp; đầu tư công nghệ, kỹ thuật dịch vụ như chuẩn mực, quy trình, kỹ thuật kiểm toán, KSCL dịch vụ cung cấp;

nâng cao kiến thức quản lý Nhà nước đối với hoạt động kiểm toán; thực hiện việc quốc tế hóa đội ngũ nhân viên, đưa ngành kiểm toán Việt Nam hòa nhập vào thị trường khu vực ASEAN cũng như thị trường quốc tế.

Tuy có những đóng góp to lớn song công trình NCKH mà nhóm các tác giả vẫn còn một số các hạn chế đó là :

- Phần đánh giá thực trạng các số liệu giai đoạn từ năm 2000-2005 mà nhóm các tác giả đưa ra còn rời rạc chưa liên tục. Có những nội dung thực trạng nhóm tác giả chỉ minh chứng bằng số liệu trong 1 hoặc 2 năm vì vậy những kết luận rút ra mang tính thời kỳ còn nặng về việc nhận định thời điểm.

- Nghiên cứu đánh giá về cầu KTĐL chỉ mới dừng lại ở góc độ định tính chỉ chưa thực hiện qua các khảo sát, nghiên cứu với số liệu định lượng cụ thể. Vì vậy việc đánh giá thực trạng về nhu cầu kiểm toán của nhóm tác giả cũng mới chỉ dừng lại trên cơ sở các quy định về đối tượng kiểm toán bắt buộc trong nghị định 105/2004/NĐ-CP.

- Những nguyên nhân ảnh hưởng đến thực trạng hoạt động KTĐL ở Việt Nam giai đoạn từ năm 2000-2005 đã được nhóm các tác giả đề cập cụ thể. Tuy nhiên theo quan điểm của cá nhân tôi nhận thấy, từng nguyên nhân độc lập chưa được nhóm các tác giả đi sâu đánh giá đặc biệt là vấn đề về nhận thức của khách hàng; cấu tổ chức quản trị công ty; thuận lợi và thách thức của cơ chế hội nhập kinh tế nói chung và dịch vụ kiểm toán nói riêng.

(7) Công trình nghiên cứu “*Định hướng phát triển ngành KTĐL Việt Nam đến năm 2015*” của tác giả Lê Hoài Phương (2006).[35] Công trình nghiên cứu này đã hệ thống một cách tương đối đầy đủ các vấn đề lý luận liên quan đến chiến lược, đặc biệt là chiến lược ngành đồng thời chỉ rõ quy trình xây dựng chiến lược và đề cập đến vai trò của chiến lược đối với sự phát triển của tất cả các ngành nghề nói chung. Kết quả nghiên cứu của công trình đã đưa ra một cách nhìn tổng quát về sự phát triển của ngành KTĐL Việt Nam trong thời gian từ 2002-2005; đặc biệt tác giả công trình đã đi sâu vào việc phân tích thực trạng môi trường hoạt động, thực trạng xây dựng và lựa chọn chiến lược hoạt động của ngành KTĐL ở nước ta những năm qua.

Trên cơ sở đó tác giả cũng đã chỉ rõ những thành tựu và một số các hạn chế của ngành dưới 3 phương diện : quản lý nhà nước, phương diện xã hội và phương diện doanh nghiệp. Công trình cũng đã trình bày các mục tiêu và các giải pháp chiến lược cụ thể đến giai đoạn năm 2015 trên cơ sở sử dụng ma trận phân tích EFE, IEF và SWOT.

Bên cạnh đóng góp to lớn của công trình NCKH mà tác giả đã công bố qua kết quả nghiên cứu của mình, cá nhân tôi nhận thấy nội dung của công trình đã đề cập được một cách rõ nét thực trạng về quá trình hoạt động của ngành KTĐL ở Việt Nam giai đoạn năm 2002-2005 nghiêng về mảng chiến lược hoạt động. Việc đánh giá một cách tổng thể các hạn chế cũng như cản trở sự phát triển của ngành dưới dạng các yếu tố ảnh hưởng khác có liên quan như về mô hình tổ chức, phương thức hoạt động, môi trường pháp lý, kiểm soát chất lượng....còn chưa được tác giả đề cập. Tuy nhiên những kiến nghị và giải pháp của tác giả tạo nền tảng tốt cho việc các doanh nghiệp kiểm toán lựa chọn đúng đắn chiến lược kinh doanh cho riêng doanh nghiệp mình phù hợp với chiến lược phát triển của ngành; đồng thời cũng tạo cơ sở lý thuyết vững chắc cho việc hoạch định các chính sách vĩ mô liên quan đến ngành KTĐL ở Việt Nam.

(8) Công trình nghiên cứu *“Xây dựng hệ thống chuẩn mực kiểm toán Việt Nam”* của tác giả Vũ Hữu Đức (2002). [62] Đây là công trình nghiên cứu mang tính lịch sử và có ý nghĩa rất to lớn đối với sự phát triển của ngành KTĐL tại nước ta. Nội dung của công trình này đã hệ thống và đánh giá một cách toàn diện các vấn đề cơ bản liên quan đến mô hình ban hành các chuẩn mực và giám sát hoạt động kiểm toán tại các quốc gia; đánh giá thực tiễn việc ban hành các chuẩn mực kiểm toán giai đoạn từ năm 1991-2002 đồng thời đề xuất những phương hướng và kiến nghị hữu ích cho việc xây dựng và vận dụng hệ thống các chuẩn mực kiểm toán theo định hướng hội nhập kinh tế quốc tế.

(9) Ngoài những công trình NCKH chính trình bày ở trên, từ trước cho đến nay đã có rất nhiều công trình nghiên cứu khác liên quan đến từng mảng hoạt động của KTĐL ở Việt Nam trong thời gian gần đây của một số các tác giả như :

- Vấn đề về hoàn thiện cơ sở pháp lý cho hoạt động KTĐL (Hà Thị Ngọc Hà,

2007; Ngô Thị Thu Hà, 2007 ; Đoàn Xuân Tiên, 2009; Nguyễn Đình Đỗ, 2010)

- Vấn đề hội nhập của dịch vụ kiểm toán (Đoàn Xuân Tiên, 2006; Mai Thị Hoàng Minh, 2007; Lê Thị Vân Anh, 2008)

- Vấn đề liên quan đến KSCL hoạt động KTĐL (Trần Khánh Lâm, 2007; Vũ Minh Hải, 2007; Trần Thị Giang Tân, 2009; Hà Thị Ngọc Hà, 2012)

Ngoài những mảng vấn đề lớn như trên, các nghiên cứu trong nước còn đề cập đến các khía cạnh khác của hoạt động KTĐL như chiến lược phát triển ngành, công tác nhân sự, vai trò của hội nghề nghiệp....

Ngoài những công trình nêu trên, luận án còn tham khảo nhiều tài liệu có liên quan đến ngành KTĐL ở Việt Nam qua kỷ yếu của các hội thảo, hội nghị...được tổ chức; các bài viết của các tác giả khác trên tạp chí, báo, trang web trong nước và quốc tế có liên quan. Tuy nhiên, chưa có công trình nào nghiên cứu một cách toàn diện và sâu sắc cả về lý luận lẫn thực tiễn về việc xác lập mô hình tổ chức cho hoạt động KTĐL ở Việt Nam trong bối cảnh hội nhập hiện nay. Với luận án này tác giả sẽ đi sâu nghiên cứu và giải quyết các vấn đề còn tồn tại đó để nhằm góp phần nâng cao chất lượng và hiệu quả hoạt động của ngành KTĐL ở Việt Nam trong thời gian sắp đến.

1.3. MỘT SỐ VẤN ĐỀ CÒN TỒN TẠI TRONG CÁC NGHIÊN CỨU

Sau khi tìm hiểu các công trình NCKH trong và ngoài nước đã được công bố có liên quan một cách tương đối đến đề tài của luận án, tác giả xác định được một số những điểm cơ bản như sau :

*** Đối với các công trình nghiên cứu nước ngoài**

- Thứ nhất, các nghiên cứu của các tác giả nước ngoài đã công bố chủ yếu tập trung dưới phương diện kỹ thuật đi sâu vào các khía cạnh chính của từng vấn đề cụ thể có ảnh hưởng và tác động đến chất lượng và hiệu quả của hoạt động KTĐL. Chính vì vậy chưa có các công trình nghiên cứu toàn diện trên khía cạnh về mô hình tổ chức hoạt động KTĐL dưới góc độ cấu trúc tổ chức và cơ chế vận hành hoạt động KTĐL cũng như mối quan hệ ảnh hưởng giữa “nó” với chất lượng và hiệu quả hoạt động.

- Thứ hai, việc tìm hiểu và thực hiện các nghiên cứu thực nghiệm chủ yếu được tiến hành tại một số các quốc gia nơi mà các tác giả có điều kiện tiếp cận; hầu hết chủ yếu là các quốc gia phát triển có hoạt động KTĐL ra đời và phát triển từ lâu như Mỹ, các nước Châu Âu. Vì vậy đối với các quốc gia đang phát triển như Việt Nam thì nghiên cứu của các tác giả khác nhau ở nước ngoài liên quan đến hoạt động KTĐL nói chung và vấn đề mô hình tổ chức nói riêng có ảnh hưởng đến chất lượng và hiệu quả hoạt động còn rất hiếm. Đây cũng là một khoảng trống được xem là rất quan trọng cho việc nghiên cứu và hoàn thiện.

*** Đối với các công trình nghiên cứu trong nước**

- Thứ nhất, khá nhiều các tác giả đã tập trung vào việc nghiên cứu những mảng vấn đề khác nhau có liên quan đến hoạt động KTĐL. Tuy vậy trong các nghiên cứu này chưa có tác giả nào đề cập đến vấn đề liên quan đến mô hình tổ chức hoạt động KTĐL. Những khái niệm liên quan đến mô hình xét dưới góc độ vĩ mô hay vi mô của hoạt động KTĐL ở nước ta còn khá mới mẻ đồng thời đặt trong mối quan hệ với chất lượng và hiệu quả của hoạt động kiểm toán thì chưa có nghiên cứu nào đã thực hiện đề cập.

- Thứ hai, trong các nghiên cứu có liên quan đến KTĐL được thực hiện từ trước cho đến nay thì số liệu nghiên cứu và khảo sát về cơ bản chủ yếu từ những năm 2009 trở về trước khi chưa có sự ra đời của Luật KTĐL. Từ thời điểm đó cho đến nay hoạt động KTĐL ở nước ta dưới sự ảnh hưởng của bối cảnh hội nhập và tác động của toàn cầu hóa sâu sắc đã có rất nhiều sự thay đổi đáng kể trong hình thức sở hữu, công tác KSCL từ bên trong và bên ngoài, vai trò của các chủ thể giám sát hoạt động kiểm toán.... Chính vì vậy những vấn đề mà luận án này đặt ra và giải quyết trong điều kiện hiện nay sẽ mang tính thời sự và đáp ứng được yêu cầu của thực tiễn của hoạt động KTĐL nước ta so với các nghiên cứu đã thực hiện từ trước đó.

Tóm lại, với việc trình bày tổng thể các nghiên cứu trong và ngoài nước như trên cùng với việc xác định các lỗ hổng trong nghiên cứu có thể nhận thấy rằng chưa có một công trình nào nghiên cứu một cách trực tiếp, đầy đủ và có hệ thống liên quan đến vấn đề mô hình tổ chức hoạt động KTĐL ở Việt Nam; cũng như chưa

có tác giả nào đưa ra được các định hướng và giải pháp để xác lập một mô hình tổ chức hoạt động hợp lý trong điều kiện thực trạng hoạt động của ngành KTDL nước ta những năm qua, đặc biệt là trong điều kiện hội nhập sâu rộng và toàn diện như hiện nay.

Trên cơ sở phân tích như vậy, tác giả xây dựng các giả thuyết và câu hỏi nghiên cứu như sau :

*** Giả thuyết nghiên cứu**

Mô hình tổ chức hoạt động KTDL hiện nay còn tồn tại nhiều hạn chế nên cần phải xác lập và hoàn thiện các yếu tố trong mô hình để nâng cao hơn nữa chất lượng và hiệu quả hoạt động trong bối cảnh hội nhập.

Giả thuyết này sẽ được tiến hành kiểm định thông qua các câu hỏi nghiên cứu và hướng đến việc giải quyết một trong hai phương án đó là chấp nhận hoặc từ chối.

*** Câu hỏi nghiên cứu**

Trên cơ sở giả thuyết nghiên cứu nêu trên, luận án đưa ra các câu hỏi nghiên cứu cụ thể như sau :

- *Mô hình tổ chức hoạt động kiểm toán là gì và các yếu tố cấu thành của mô hình là những yếu tố nào ?*
- *Thực trạng mô hình tổ chức hoạt động KTDL ở Việt Nam trong thời gian qua như thế nào và có ảnh hưởng gì đến chất lượng, hiệu quả của hoạt động KTDL ?*
- *Cần phải hoàn thiện những yếu tố gì của mô hình tổ chức hoạt động KTDL ở nước ta để nâng cao hơn nữa chất lượng và hiệu quả hoạt động trong xu thế hội nhập ?*

Các giả thuyết và câu hỏi nghiên cứu nêu trên kết hợp với các mục tiêu nghiên cứu đã trình bày ở phần mở đầu sẽ là nội dung định hướng cho quá trình triển khai nghiên cứu cơ sở lý thuyết, phân tích và đánh giá thực trạng, làm nền tảng cho việc đưa ra các định hướng và giải pháp trong các chương kế tiếp.

Tóm lại, nội dung chính của chương này giúp cho người đọc nắm được bức tranh toàn cảnh về các công trình nghiên cứu của các tác giả khác nhau trong và

ngoài nước đối với các vấn đề có liên quan trực tiếp cũng như gián tiếp đến đề tài luận án mà tác giả thực hiện. Trên cơ sở đánh giá một số các công trình nghiên cứu đó và xác định được các khoảng trống nghiên cứu tác giả đã đưa ra giả thuyết và ba câu hỏi nghiên cứu chính để làm nền tảng cho việc trình bày các chương sau.

Việc phân tích và đánh giá các công trình nghiên cứu được tác giả trình bày trong hai mục đồng thời dựa trên cơ sở chọn lọc các công trình nghiên cứu tiêu biểu đã công bố. Qua phần nhận xét được trình bày trong mục cuối của chương có thể kết luận rằng vấn đề về mô hình tổ chức hoạt động và nghiên cứu sự ảnh hưởng của nó đến chất lượng và hiệu quả của hoạt động KTĐL tại một quốc gia như Việt Nam vẫn còn là một vấn đề mới mẻ mang tính thời sự.

CHƯƠNG 2

CƠ SỞ LÝ THUYẾT VỀ MÔ HÌNH TỔ CHỨC HOẠT ĐỘNG KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP VÀ VIỆC ỨNG DỤNG VÀO ĐIỀU KIỆN CỤ THỂ CỦA MỖI QUỐC GIA

2.1. CƠ SỞ LÝ THUYẾT TỔNG QUAN VỀ MÔ HÌNH TỔ CHỨC HOẠT ĐỘNG KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP TRÊN THẾ GIỚI

2.1.1. Khái niệm mô hình

Từ điển Tiếng Việt (2010, trang 1059) có phát biểu rằng “*Mô hình là hình thức diễn đạt hết sức gọn bằng một ngôn ngữ nào đó các đặc trưng chủ yếu của một đối tượng để nghiên cứu*”. Trên cơ sở khái niệm này chúng ta có thể nhận thấy mô hình là công cụ giúp ta thể hiện một sự vật, hiện tượng, quá trình... nào đó, phục vụ cho mục đích hoạt động học tập, nghiên cứu, sản xuất và các sinh hoạt tinh thần của con người.

Trong kinh tế học từ trước cho đến nay đã có nhiều mô hình như mô hình hàm sản xuất của Cobb - Douglas, mô hình quan hệ lạm phát – thất nghiệp của A.W. Phillip (1958), mô hình quan hệ tăng trưởng – thất nghiệp của Arthur Okun (1929 – 1979), mô hình cân bằng tổng hợp của Lion Walras (1874) v.v...

Về cơ bản mô hình được chia làm nhiều loại khác nhau tùy theo tiêu thức phân loại là theo hình thức hay chức năng.[63]

+ Phân theo hình thức thì mô hình có nhiều loại như : công thức, đồ thị, bảng biểu, sơ đồ, sa bàn, vật mẫu.

+ Phân theo chức năng thì mô hình gồm có : mô hình hệ thống, mô hình cấu trúc, mô hình logic, mô hình toán.

Trong hai tiêu thức phân loại này thì việc phân loại mô hình theo chức năng thường ít phổ biến hơn. Cụ thể :

(1) Mô hình hệ thống là mô hình phản ánh một hệ thống, trong đó nêu được các phần tử bên trong, bên ngoài và các quan hệ tương tác giữa chúng. Ví dụ như mô hình mô tả các nguyên tố hóa học trong Bảng tuần hoàn hóa học của

Mendeleev.

(2) Mô hình cấu trúc là mô hình thể hiện các thành phần bên trong của hiện tượng sự vật. Không nhất thiết hiện tượng sự vật đó có là hệ thống hoặc không phải là hệ thống. Ví dụ một mô hình cấu trúc về quá trình sản xuất trong doanh nghiệp có thể chứa đựng cả những quá trình làm phá hỏng tính hệ thống, làm lãng phí các nguồn lực. Đây là loại mô hình chúng ta gặp khá nhiều khi nghiên cứu môn học Tổ chức sản xuất và lao động.

(3) Mô hình lô gic là mô hình thể hiện chủ yếu thứ tự diễn ra các hiện tượng sự vật. Mô hình lô gic còn có tên gọi khác là mô hình mạng lưới. Mô hình lô gic rất hữu ích để thể hiện quá trình sản xuất có rất nhiều công việc diễn ra đồng thời hoặc nối tiếp, thể hiện trình tự nghiên cứu giải quyết vấn đề trong khoa học, thể hiện các bước lập kế hoạch tối ưu v.v...

(4) Mô hình toán là mô hình dựa vào các công cụ toán học như công thức, đồ thị, bảng biểu để thể hiện các mối quan hệ về lượng nằm trong các hiện tượng sự vật được nghiên cứu. Mô hình toán là sự phát triển bậc cao của quá trình mô hình hóa. Bảng tuần hoàn các nguyên tố hóa học của Mendeleev vừa là mô hình hệ thống, vừa là mô hình cấu trúc và vừa là mô hình toán, nên nó là “3 trong 1” hết sức đặc sắc.

2.1.2. Khái niệm và các yếu tố cấu thành mô hình tổ chức hoạt động kiểm toán độc lập

2.1.2.1. Khái niệm về mô hình tổ chức hoạt động kiểm toán độc lập

Xã hội loài người là xã hội của các tổ chức, sự tồn tại của các tổ chức là đặc điểm nổi bật nhất của lịch sử trong tiến trình phát triển loài người. Tổ chức thường được hiểu là “*tập hợp của hai hay nhiều người cùng hoạt động trong những hình thái cơ cấu nhất định để đạt được mục đích chung*” (Ngô Văn Nhuận, 2008, trang 5) [39].

Như vậy mô hình tổ chức của một đơn vị là thuật ngữ dùng để chỉ sự tồn tại và vận động của đơn vị đó dưới hai góc độ, đó là cấu trúc của tổ chức và cơ chế vận hành của nó. Ví dụ trong một doanh nghiệp khác nhau thì mô hình tổ chức quản lý

của các doanh nghiệp đó cũng không giống nhau. Nó có thể là mô hình tập trung, có thể là mô hình phân tán nhưng cũng có thể là mô hình theo kiểu kết hợp. Mỗi một mô hình luôn đem đến sự khác biệt trong cấu trúc tổ chức tùy theo từng các cấp độ, các yếu tố cấu thành và đặc biệt là cơ chế vận hành của nó.

Dựa trên những phân tích ở trên có thể phát biểu hai khái niệm mô hình tổ chức hoạt động KTĐL và xác lập mô hình tổ chức hoạt động KTĐL như sau :

“Mô hình tổ chức hoạt động KTĐL là thuật ngữ diễn đạt các đặc trưng liên quan đến cấu trúc và cơ chế vận hành của hoạt động KTĐL”

“Xác lập mô hình tổ chức hoạt động KTĐL là việc lựa chọn và xác định các yếu tố và đặc trưng cơ bản liên quan đến cấu trúc và cơ chế vận hành của hoạt động KTĐL sao cho phù hợp với yêu cầu của công tác quản lý, phù hợp với tình hình kinh tế, chính trị xã hội của mỗi quốc gia, phù hợp với nguồn lực của mỗi chủ thể thực hiện hoạt động KTĐL”

2.1.2.2. Các yếu tố cấu thành mô hình tổ chức hoạt động KTĐL

Theo như khái niệm rút ra được ở trên thì có hai yếu tố cấu thành mô hình tổ chức hoạt động KTĐL tại mỗi quốc gia đó chính là cấu trúc tổ chức và cơ chế vận hành :

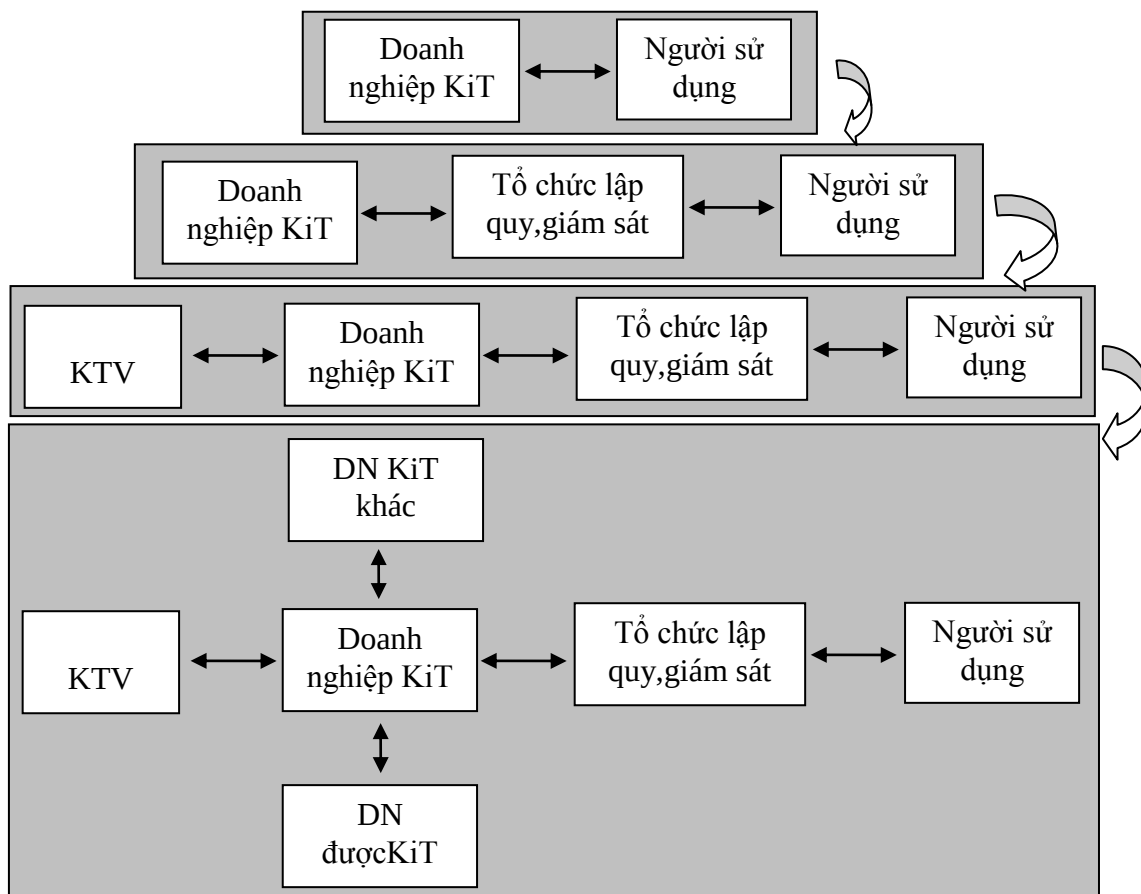
(1) Về cấu trúc tổ chức

Xét trên phương diện các bên tham gia theo chức năng thì cấu trúc của hoạt động KTĐL bao gồm : chủ thể giám sát hoạt động kiểm toán (nhà nước, tổ chức nghề nghiệp, ủy ban độc lập...); chủ thể thực hiện hoạt động kiểm toán (doanh nghiệp kiểm toán, các kiểm toán viên); đối tượng được kiểm toán (doanh nghiệp được kiểm toán); người sử dụng thông tin, kết quả kiểm toán (nhà đầu tư, chủ nợ,..). Trong bối cảnh toàn cầu hóa thì các bên tham gia này còn có sự hiện diện của các tổ chức quốc tế, chủ thể giám sát ở các quốc gia khác, các doanh nghiệp kiểm toán quốc tế...

Như vậy về cơ bản cấu trúc tổ chức hoạt động KTĐL tại mỗi quốc gia nhìn chung đều được xác lập trên cơ sở mối quan hệ giữa các chủ thể đề cập ở trên. Theo tiến trình phát triển của kinh tế xã hội và điều kiện cụ thể tại mỗi quốc

gia thì mối quan hệ giữa các chủ thể này diễn ra theo tiến trình từ đơn giản đến phức tạp.

Mối quan hệ đầu tiên và cơ bản nhất đó chính là mối quan hệ giữa **Doanh nghiệp kiểm toán - Người sử dụng thông tin**. Sau đó vì lợi ích xã hội nên các tổ chức lập quy hoặc giám sát mới can thiệp vào mối quan hệ trên và làm phát sinh quan hệ mới đó là : **Tổ chức lập quy, giám sát - Doanh nghiệp kiểm toán**. Khi công ty kiểm toán tăng quy mô thì mối quan hệ giữa **Doanh nghiệp kiểm toán - KTV** dần được định hình đồng thời xuất hiện mối quan hệ giữa các doanh nghiệp kiểm toán với nhau. Mối quan hệ này có thể được thể hiện rõ nét qua hình sau :



Nguồn : Tác giả tự tổng hợp

Hình 2.1: Mối quan hệ giữa các chủ thể trong cấu trúc tổ chức hoạt động KTĐL tại các quốc gia theo tiến trình phát triển từ trước đến nay

Do đó có thể nhận thấy được rằng ***cấu trúc tổ chức hoạt động KTĐL là một thuật ngữ diễn tả mối quan hệ giữa các bên có liên quan đến hoạt động KTĐL.*** Cấu trúc này đa dạng và phát triển ở mức độ như thế nào hoàn toàn phụ thuộc vào điều kiện về môi trường, chiến lược, nguồn nhân lực cũng như trình độ quản lý tại mỗi quốc gia. Các đặc trưng thể hiện cấu trúc tổ chức của từng chủ thể trong mối quan hệ kể trên có thể được biểu hiện thông qua các yếu tố khác nhau.

Trong đó xét dưới góc độ vĩ mô thì cấu trúc tổ chức được thể hiện thông qua địa vị pháp lý, vị trí và mối quan hệ của tổ chức lập quy giám sát nghề nghiệp KTĐL với các cơ quan khác trong bộ máy quản lý Nhà nước. Xét dưới góc độ vi mô thì cấu trúc tổ chức của một DNKT được thể hiện qua những yếu tố chính như là : hình thức sở hữu, quy mô, tổ chức quản trị nội bộ...của chính DNKT đó.

(2) Cơ chế vận hành

Theo từ điển Tiếng Việt (Viện ngôn ngữ học, 1996) thì cơ chế là “cách thức theo đó một quá trình thực hiện”. Trong khi đó từ điển Le Petit Larousse (1999) thì dịch thuật ngữ “cơ chế” là “mécanisme” và giải nghĩa là “cách thức hoạt động của một tập hợp các yếu tố phụ thuộc vào nhau”. Ngoài ra theo tác giả Trần Khánh Lâm (2011) thì cơ chế được xem là một hệ thống trong đó bao gồm các quy định, các cách thức quản lý và những con người hoạt động trong cơ chế đó.

Như vậy ***cơ chế vận hành của hoạt động KTĐL chính là thuật ngữ dùng để chỉ cách thức mà các chủ thể tham gia vào hoạt động này thực hiện các chức năng của mình và tương tác với nhau dựa trên các quy định được thiết lập.***

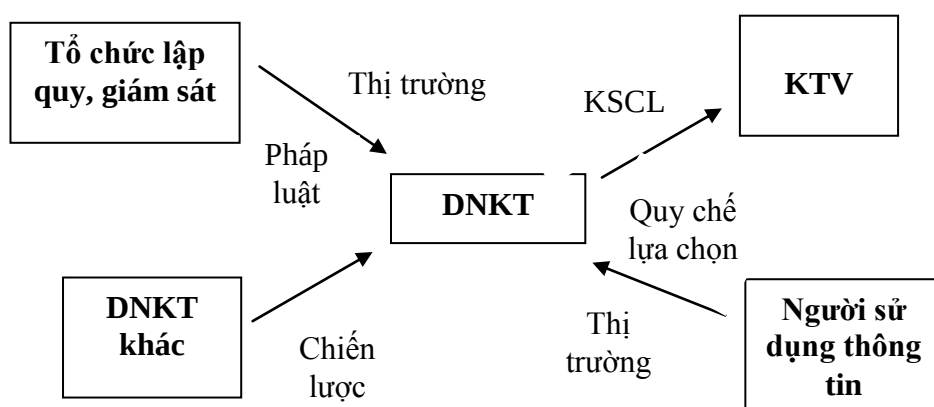
- Mối quan hệ cơ bản giữa các chủ thể tham gia vào hoạt động KTĐL thì mối quan hệ giữa **Tổ chức lập quy, giám sát --- DNKT** được thể hiện qua việc tổ chức lập quy, giám sát tác động đến các DNKT thông qua hệ thống pháp luật về điều kiện thành lập, hoạt động và KSCL từ bên ngoài; đồng thời cũng có thể tổ chức này tác động đến các DNKT thông qua vai trò ảnh hưởng điều tiết của thị trường.

- Mối quan hệ giữa **DNKT --- KTV** được thể hiện thông qua hệ thống các quy định về nội quy, quy tắc làm việc trong DNKT, thông qua hiệu quả của công

tác KSCL từ bên trong, cách thức tổ chức quản trị, chiến lược nhân sự của DNKT.

- Mỗi quan hệ giữa **DNKT này** --- **DNKT khác** được thể hiện thông qua nội dung của chiến lược phát triển ngành, chiến lược phát triển DNKT đặc biệt là việc thiết lập các liên minh chiến lược, gia nhập thành viên của các hãng kiểm toán quốc tế, cung cấp các dịch vụ vượt biên giới lãnh thổ quốc gia. Mỗi quan hệ này còn được thể hiện thông qua việc các DNKT thực hiện việc cạnh tranh trong giá phí, khai thác thị phần khách hàng; cạnh tranh trong việc tiếp cận và sử dụng kỹ thuật công nghệ phục vụ cho việc cung cấp dịch vụ...

- Mỗi quan hệ giữa **DNKT** --- **Người sử dụng thông tin**, **DNKT** --- **DN được kiểm toán** (khách hàng) được thể hiện thông qua các quy định, quy chế về lựa chọn DNKT, pháp luật của Nhà nước về đối tượng bắt buộc phải sử dụng dịch vụ kiểm toán...



Nguồn : Tác giả tự tổng hợp

Hình 2.2: Các yếu tố của cơ chế vận hành mô hình tổ chức hoạt động KTĐL tại mỗi quốc gia

2.1.3. Một số lý thuyết nền tảng cho mô hình tổ chức hoạt động KTĐL tại mỗi quốc gia

Quá trình hình thành các mối quan hệ và tương tác giữa các chủ thể tham gia vào hoạt động KTĐL như trình bày ở phần trên về cơ bản được giải thích dựa trên cơ sở nội dung của một số các lý thuyết nền tảng sau đây :

- **Lý thuyết đại diện hay còn gọi là lý thuyết ủy nhiệm (agency theory)**
 Đây là lý thuyết được phát triển bởi Jensen và Mecking trong một công bố năm

1976 [88]. Lý thuyết này nghiên cứu mối quan hệ giữa bên ủy nhiệm (principal) và bên được ủy nhiệm (agent). Thông qua hợp đồng, bên được ủy nhiệm thực hiện một số công việc đại diện cho bên được ủy nhiệm.

Đồng thời lý thuyết này cũng cho rằng nếu cả hai bên trong mối quan hệ này (bên ủy nhiệm và bên được ủy nhiệm) đều muốn tối đa hóa lợi ích của mình thì có cơ sở để tin rằng bên được ủy nhiệm sẽ không luôn luôn hành động vì lợi ích tốt nhất cho bên ủy nhiệm. Nguyên nhân là do với vai trò và vị trí của mình, bên được ủy nhiệm được có là luôn có xu hướng tư lợi và không đủ siêng năng, mẫn cán và có thể tìm kiếm các lợi ích cá nhân cho mình hay người thứ ba của mình chứ không phải cho bên ủy nhiệm. Các đặc tính tự nhiên của quan hệ đại diện dẫn đến giả thiết rằng, bên ủy nhiệm cần thường xuyên giám sát hoạt động của bên được ủy nhiệm nhằm đảm bảo lợi ích của mình.

Lý thuyết về đại diện nhấn mạnh rằng, bên ủy nhiệm cần phải sử dụng các cơ chế thích hợp để có thể hạn chế sự phân hóa lợi ích bằng cách (i) thiết lập những cơ chế đãi ngộ (*compensation mechanisms*) thích hợp cho các nhà quản trị, và (ii) thiết lập cơ chế giám sát (*supervisory mechanisms*) hiệu quả để hạn chế những hành vi không bình thường, tư lợi của bên được ủy nhiệm.

Trong lĩnh vực kiểm toán, qua nội dung lý thuyết ủy nhiệm kể trên chúng ta có thể nhận thấy rằng đây chính là cơ sở lý thuyết để phát triển các cơ chế có liên quan đến mối quan hệ cơ bản trong cấu trúc của các chủ thể tham gia vào hoạt động KTĐL mà đầu tiên đó chính là mối quan hệ giữa **KTV – Người sử dụng thông tin**. Trong mối quan hệ này rõ ràng tất cả các chủ thể đều có những lợi ích của riêng mình và đều mong muốn các lợi ích đó được tối đa hóa. Tuy nhiên để đảm bảo sự hài hòa và hạn chế sự phân hóa về lợi ích thì rõ ràng giữa bản thân các chủ thể này phải hình thành các cơ chế thích hợp đặc biệt là các cơ chế giám sát, liên kết. Theo đó KTV chính là người đại diện được công chúng ủy nhiệm, thay mặt cho công chúng trong việc đánh giá, giám sát chất lượng công bố thông tin tài chính của các doanh nghiệp được kiểm toán.

- **Lý thuyết lập quy (regulatory theory)**

Đây là một lý thuyết đóng vai trò rất quan trọng trong việc đề cập đến vai trò của KTĐL và góp phần hình thành các cấu trúc, cơ chế vận hành khác nhau trong mô hình tổ chức hoạt động KTĐL tại mỗi quốc gia. Các đại diện cơ bản của lý thuyết lập quy được thể hiện dưới nhiều dạng song cơ bản phổ biến được thể hiện dưới 3 lý thuyết chính sau :

+ Lý thuyết lợi ích xã hội (public-interest theory) : lý thuyết này cho rằng các quy định cần được thiết lập nhằm đáp ứng yêu cầu của xã hội trong việc điều chỉnh sự bất công hoặc không hiệu quả của giá cả thị trường qua đó bảo vệ lợi ích chung của xã hội.

+ Lý thuyết nắm giữ (capture theory) còn gọi là lý thuyết nhóm lợi ích (interest-group theory) : lý thuyết này cho rằng các quy định được thiết lập theo yêu cầu của các nhóm lợi ích trong xã hội nhằm tối đa hóa lợi ích của các thành viên trong nhóm.

+ Lý thuyết lợi ích cá nhân (private-interest theory) : lý thuyết này giả định những người có trách nhiệm trong tổ chức lập quy hành xử trên lợi ích cá nhân của họ.

Các lý thuyết kể trên đóng vai trò cực kỳ quan trọng trong việc hình thành những cấu trúc tổ chức hoạt động cũng như cơ chế vận hành của hệ thống kế toán và kiểm toán tại các quốc gia trong mối quan hệ cơ bản được xác định là giữa ***tổ chức lập quy, giám sát – KTV***.

Dựa trên quan điểm trong phạm vi hẹp ở lĩnh vực kế toán và kiểm toán đó là quan điểm thị trường tự do (free-market approach) hay quan điểm lập quy (regulatory approach) mà tổ chức lập quy về KTĐL tại các quốc gia có thể khác nhau. Tuy nhiên về cơ bản cũng sẽ chỉ có các hình thức sau :

✓ **Nhà nước:** Nhiều quốc gia trên thế giới thì việc ban hành các chuẩn mực kiểm toán do một cơ quan nhà nước chịu trách nhiệm. Ưu điểm của mô hình này là tính tuân thủ của chuẩn mực sẽ cao, lợi ích xã hội sẽ được nhấn mạnh. Tuy nhiên các vấn đề khác liên quan đến sự chậm trễ của các cơ quan nhà nước, tính quan liêu, khả năng bị “chính trị hóa” của các chuẩn mực... sẽ tồn tại.

✓ **Tổ chức nghề nghiệp:** Cũng có khá nhiều các quốc gia khác nhau đi theo khuynh hướng này đó là việc giao cho các tổ chức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán đóng vai trò lập quy. Mô hình này có ưu điểm là những người soạn thảo và ban hành các chuẩn mực có kiến thức và kinh nghiệm đầy đủ, đồng thời có điều kiện đáp ứng kịp thời các vấn đề mới phát sinh trong thực tiễn nghề nghiệp. Tuy nhiên các chuẩn mực được ban hành bị phê phán là bảo vệ lợi ích của những người hành nghề hơn là bảo vệ các lợi ích xã hội đặc biệt là những người sử dụng thông tin hoặc nhà quản lý ở các doanh nghiệp; tính tuân thủ hạn chế.

✓ **Ủy ban độc lập :** Theo mô hình này thì việc lập quy được giao cho một ủy ban độc lập thực hiện. Những người ủng hộ quan điểm này cho rằng đây là mô hình có nhiều ưu điểm bởi lẽ : (1) ủy ban là tập hợp nhiều thành viên từ các nhóm lợi ích khác nhau trong xã hội chính vì vậy các quy định ban hành sẽ có khuynh hướng hài hòa quyền lợi của các nhóm lợi ích đó; (2) sự độc lập về tài chính của ủy ban này sẽ làm giá tăng tính độc lập trong quá trình lập quy; (3) ủy ban này có thể lựa chọn những thành viên và chuyên gia có kinh nghiệm, kiến thức chuyên môn trong các lĩnh vực khác nhau để ban hành các quy định có chất lượng cao.

Tuy vậy mô hình này cũng có những nhược điểm đó là khả năng ảnh hưởng của các doanh nghiệp, tổ chức nghề nghiệp đến ủy ban; sự đồng thuận của nhiều nhóm lợi ích phải trải qua nhiều thời gian do vậy việc xây dựng và ban hành các quy định thường chậm trễ và khó đạt được tính tuân thủ cao trừ khi có sự thừa nhận, phê chuẩn của nhà nước.

Trên thực tế, mỗi quốc gia khác nhau đều dựa trên các đặc điểm trong môi trường kinh doanh, pháp lý, văn hóa của mình để lựa chọn mô hình phù hợp. Cũng chính vì vậy lý thuyết nền tảng này đóng vai trò rất quan trọng trong việc mô tả các cấu trúc tổ chức KTĐL và cơ chế vận hành của tổ chức đó tại các quốc gia.

- **Lý thuyết thể chế (institutional theory)**

Nội dung của lý thuyết thể chế cho rằng một tổ chức sẽ chịu ảnh hưởng của 2 nhân tố : (1) Nhân tố kỹ thuật liên quan đến cách thức xử lý các hoạt động hàng ngày nhằm đạt được hiệu quả cao; (2) Nhân tố thể chế liên quan đến sự mong đợi và

các giá trị từ môi trường bên ngoài hơn là từ bản thân đơn vị.

Mở rộng ra nội dung của lý thuyết thể chế này trong lĩnh vực kiểm toán chúng ta có thể thấy rằng đây chính là lý thuyết giải thích được sự tác động ảnh hưởng của **các tổ chức lập quy, giám sát với nhau** trong mô hình tổ chức hoạt động kiểm toán của một quốc gia cũng như ảnh hưởng giữa quốc gia này với quốc gia khác. Bởi lẽ trong sự kỳ vọng của công chúng và xã hội, các tổ chức lập quy, giám sát tại các quốc gia đều hướng đến việc ban hành hệ thống các chuẩn mực, hệ thống pháp luật làm nền tảng pháp lý cho hoạt động kiểm toán theo định hướng hòa hợp với các tổ chức lập quy và giám sát khác trong điều kiện hội nhập để giữ vững được vị thế, uy tín của tổ chức lập quy và giám sát đó.

- Lý thuyết cạnh tranh

Đây là lý thuyết dành được sự quan tâm và nghiên cứu của nhiều tác giả từ cổ điển cho đến hiện đại. Trường phái cổ điển với các đại diện tiêu biểu như Adam Smith, John Stuart Mill, Darwin và C.Mác đã có những đóng góp nhất định trong lý thuyết cạnh tranh sau này. Trường phái hiện đại với hệ thống quan điểm lý thuyết đồ sộ theo 3 quan điểm tiếp cận : tiếp cận theo tổ chức ngành với đại diện đặc trưng là Chicago và Harvard; tiếp cận tâm lý với đại diện là Meuger, Mises, Chumpeter, Hayek; tiếp cận cạnh tranh hoàn hảo. Trong nhiều góc độ tiếp cận về cạnh tranh thì lý thuyết về lợi thế cạnh tranh của Micheal Porter (1976) được chú ý hơn cả bởi nội dung của nó đề cập đến việc khi doanh nghiệp tham gia vào thị trường đặc biệt là thị trường cạnh tranh mang tính thương mại quốc tế thì cần phải có lợi thế cạnh tranh và lợi thế so sánh.

Lợi thế cạnh tranh tức là sức mạnh nội sinh của doanh nghiệp, của quốc gia còn lợi thế so sánh là điều kiện về tài nguyên, sức lao động, môi trường tạo cho doanh nghiệp, quốc gia có những thuận lợi trong sản xuất, thương mại. Hai lợi thế này có mối quan hệ chặt chẽ và hỗ trợ nhau. [64]

Như vậy qua nội dung lý thuyết cạnh tranh nêu trên thì cạnh tranh không phải là sự triệt tiêu lẫn nhau giữa các chủ thể tham gia mà cạnh tranh là động lực cho sự phát triển của doanh nghiệp. Trong lĩnh vực kiểm toán thì lý thuyết cạnh

tranh là lý thuyết nền tảng cơ bản giải thích mối quan hệ tương tác lẫn nhau giữa các DNKT trong thị trường kiểm toán tại mỗi quốc gia cũng như thị trường khu vực, thị trường chung toàn cầu. Sự tương tác này được thể hiện trong thực tiễn thông qua việc các DNKT thiết lập chính sách về chiến lược, giá phí, tuyển dụng đãi ngộ nhân sự, sử dụng kỹ thuật công nghệ phục vụ cho việc cung cấp dịch vụ đồng thời lý thuyết nền tảng này cũng giải thích cho xu thế sáp nhập, gia nhập trở thành thành viên của các hãng kiểm toán quốc tế để nâng cao lợi thế cạnh tranh, lợi thế so sánh.

Ngoài những lý thuyết nền tảng kể trên thì các lý thuyết liên quan đến kiểm soát, quản trị theo quy trình, quản trị theo kết quả... giải thích cho sự hình thành và hoàn thiện các cơ chế vận hành khác nhau của các chủ thể tham gia trong cấu trúc tổ chức của hoạt động kiểm toán.

2.1.4. Phân loại mô hình tổ chức hoạt động kiểm toán độc lập

Dựa trên nhiều nguyên nhân khác nhau đặc biệt là sự hình thành và phát triển của hoạt động KTĐL, điều kiện kinh tế xã hội, môi trường pháp lý văn hóa tại mỗi quốc gia trong các điều kiện lịch sử khác nhau mà cấu trúc tổ chức và cơ chế vận hành giữa các chủ thể khác nhau trong cấu trúc tổ chức đó cũng có nhiều điểm khác biệt. Chính điều này đã góp phần hình thành nhiều mô hình tổ chức hoạt động KTĐL trên thế giới.

2.1.4.1. Phân loại mô hình tổ chức hoạt động KTĐL trên phương diện mối quan hệ giữa tổ chức lập quy, giám sát hoạt động KTĐL với DNKT

Trong mỗi một quốc gia mối quan hệ giữa công chúng và các DNKT thông qua vai trò của tổ chức lập quy, giám sát đều có nguồn gốc ra đời và phát triển dưới các góc độ biểu hiện khác nhau. Trên nền tảng của lý thuyết lập quy và thể chế thì các tổ chức lập quy, giám sát này có mối quan hệ với các DNKT theo nhiều mô hình khác nhau. Vấn đề này cũng được trình bày trong một số các nghiên cứu của tác giả Vũ Hữu Đức (2002), Trần Thị Giang Tân (2010) và về cơ bản có một số các mô hình như sau :

(1) Mô hình tự kiểm soát

Hiện tại trên thế giới có nhiều quốc gia thực hiện quá trình lập quy (ban hành

các chuẩn mực chuyên môn, đạo đức nghề nghiệp) và tổ chức quản lý, giám sát hoạt động kiểm toán theo mô hình tự kiểm soát thuần túy hoặc biến đổi sang mô hình tự kiểm soát song có sự giám sát của Nhà nước. Một trong các quốc gia ứng dụng mô hình dạng này đó là Hoa Kỳ.

Hoạt động KTĐL của Hoa Kỳ đã hình thành từ thế kỷ 19 từ sự phát triển của các công ty cổ phần. Tuy nhiên mãi đến năm 1933, cùng với sự ra đời của Luật chứng khoán liên bang thì Hoa Kỳ mới đưa ra yêu cầu bắt buộc BCTC của các công ty cổ phần đại chúng phải được kiểm toán. Đặc biệt vào năm 1934, Luật giao dịch chứng khoán đã ra đời trong đó có đưa ra yêu cầu là BCTC phải được kiểm toán bởi các công ty KTĐL

- Đặc điểm của mô hình :

Từ khi ra đời cho đến năm 2002, nghề nghiệp kiểm toán tại Hoa Kỳ phát triển theo **mô hình tự kiểm soát**. Theo tác giả Vũ Hữu Đức (2002) thì : *“Đặc điểm của mô hình này là quá trình thiết lập chuẩn mực kiểm toán và kiểm soát chất lượng hoàn toàn do tổ chức nghề nghiệp đảm nhận, không có sự tham gia của các bên khác trong xã hội cũng như sự hậu thuẫn của một đạo luật nào. Sự cưỡng chế tuân thủ chuẩn mực được mang lại bằng chứng sự thừa nhận rộng rãi của xã hội”*[62]

- Nguồn gốc xuất hiện của mô hình:

Mô hình tự kiểm soát xuất phát từ nguyên nhân là hoạt động KTĐL Hoa Kỳ đã phát triển mạnh và rất sớm do nền kinh tế được tài trợ bởi thị trường chứng khoán. Sự phát triển mạnh của hoạt động kiểm toán từ khi chưa có các quy định của nhà nước đã đưa đến sự hình thành và phát triển mạnh mẽ của tổ chức nghề nghiệp. Tất cả những vấn đề trên dẫn đến Hội nghề nghiệp là cơ quan có quyền lực trong việc xây dựng và ban hành chuẩn mực kiểm toán, cũng như giám sát chất lượng hoạt động kiểm toán. Việc KSCL hoạt động kiểm toán do Hội kiểm toán viên công chứng đảm nhận (AICPA).

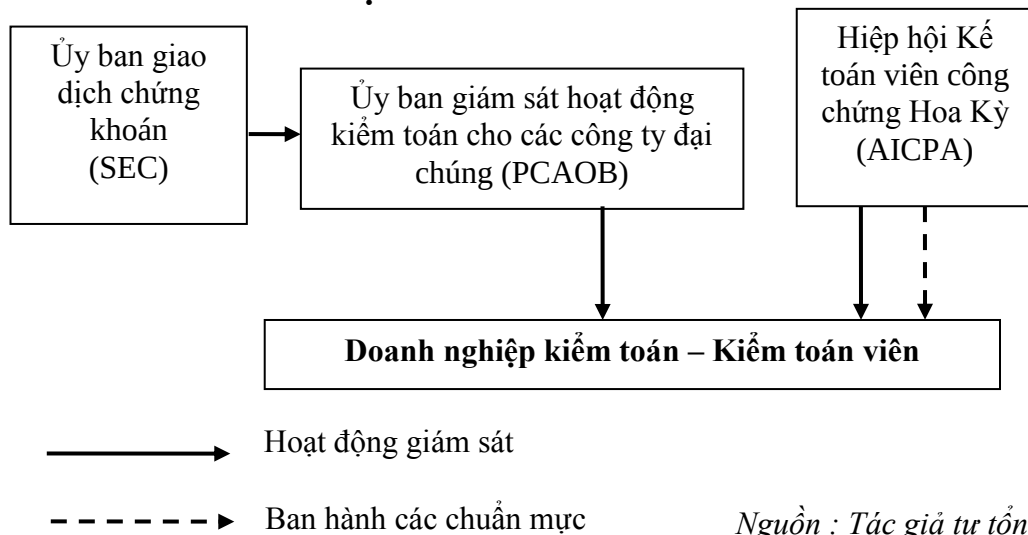
Trong một thời gian khá dài, Hội nghề nghiệp đã hoàn thành tốt vai trò của mình trong việc thiết lập các chuẩn mực kiểm toán, cũng như kiểm soát chất lượng

từ bên ngoài đối với hoạt động KTĐL.

Cho đến những năm 2000, một số vụ bê bối về tài chính và kế toán đưa đến sự sụp đổ các công ty hàng đầu thế giới và gây ảnh hưởng nghiêm trọng đến lợi ích của công chúng. Từ sự thất bại của nghề nghiệp trong quản lý và giám sát hoạt động kiểm toán, nhà nước Hoa Kỳ bắt đầu can thiệp vào hoạt động kiểm toán thông qua việc ban hành luật Sarbanes-Oxley. Đạo luật này được Quốc hội Hoa Kỳ phê chuẩn vào ngày 30/7/2002 nhằm nâng cao chất lượng và tính minh bạch của BCTC, tăng cường trách nhiệm của hội đồng quản trị, ban giám đốc và KTV.

Việc ban hành luật Sarbanes-Oxley là một thay đổi rất lớn đối với nghề nghiệp kiểm toán ở Hoa Kỳ. Nó thể hiện sự can thiệp của Nhà nước vào hoạt động kiểm toán độc lập và làm thay đổi mô hình tự kiểm soát sang mô hình có sự kiểm soát của Nhà nước.

- Cấu trúc và cơ chế vận hành của mô hình :



Nguồn : Tác giả tự tổng hợp

Hình 2.3. Mô hình tự kiểm soát hoạt động KTĐL tại Hoa Kỳ

- Về mặt cấu trúc thì mô hình tổ chức hoạt động KTĐL theo hình trên tại Hoa Kỳ được tác giả trình bày dựa trên quan điểm giới hạn trong mối quan hệ chủ đạo giữa tổ chức lập quy, giám sát nghề nghiệp kiểm toán với các DNKT và KTV. Chính vì vậy về cơ bản các chủ thể khác cùng tham gia vào hoạt động KTĐL tại Hoa Kỳ như công chúng, doanh nghiệp được kiểm toán được lược giản bớt để dễ nhìn rõ vai trò của các tổ chức lập quy và giám sát hoạt động kiểm toán tại quốc gia này. Cụ thể :

✓ Ủy ban Giám sát hoạt động kiểm toán cho các công ty đại chúng (Public

Company Accounting Oversight Board – PCAOB) là cơ quan giám sát các công ty kiểm toán cho các công ty đại chúng, dù là công ty của Hoa Kỳ hay của nước ngoài hoạt động tại Hoa Kỳ. Đây cũng chính là tổ chức phi lợi nhuận, đối tượng giám sát tập trung vào khu vực tư. Mục tiêu của tổ chức này là bảo vệ lợi ích cộng đồng thông qua cung cấp báo cáo kiểm toán một cách minh bạch, trung thực. PCAOB không phải là cơ quan nhà nước nhưng có chức năng như một cơ quan nhà nước. PCAOB có 5 thành viên, trong đó Chủ tịch PCAOB phải do SEC (Ủy ban Chứng khoán) chỉ định.

PCAOB sẽ tiến hành kiểm tra định kỳ và bất thường đối với công ty kiểm toán đã đăng ký. Kiểm tra định kỳ thường là hàng năm đối với các công ty có phát hành báo cáo kiểm toán cho hơn 100 khách hàng và ít nhất 3 năm một lần đối với các công ty phát hành ít hơn 100 báo cáo kiểm toán.

Việc kiểm tra định kỳ nhằm đánh giá mức độ tuân thủ Luật Sarbanes-Oxley, tuân thủ các quy định của PCAOB, của ủy ban kiểm toán, tuân thủ các chuẩn mực nghề nghiệp trong quá trình thực hiện cuộc kiểm toán, phát hành báo cáo của các công ty kiểm toán.

✓ *Hiệp Hội kế toán viên công chứng Hoa Kỳ (AICPA)* là tổ chức nghề nghiệp về kiểm toán chịu trách nhiệm ban hành các chuẩn mực được chấp nhận phổ biến (GAAS) và công bố về các CMKiT (SAS) từ những năm 1948 và cập nhật liên tục cho đến nay. Bên cạnh đó tổ chức này còn chịu trách nhiệm trong việc thực hiện và báo cáo về việc kiểm tra chéo dịch vụ kiểm toán (Standards for Performing and Reporting on Peer Reviews). Mục tiêu của việc kiểm tra chéo do AICPA đảm nhận là nâng cao chất lượng dịch vụ kế toán và kiểm toán thông qua việc kiểm tra, giáo dục và đưa ra các biện pháp điều chỉnh.

Từ sau ngày 01/01/2009 đến nay thì việc thực hiện công tác kiểm tra, giám sát các doanh nghiệp kiểm toán ở Hoa Kỳ được phối hợp thực hiện của hai tổ chức AICPA và PCAOB trong đó PACOB có chức năng tương tự như cơ quan quản lý Nhà nước và AICPA là Hội nghề nghiệp.

- Cơ sở pháp lý cho các tổ chức lập quy, giám sát nghề nghiệp và các DNKT, KTV tác động và tương tác nhau trong quá trình vận hành đó chính là đạo luật Sarbanes-Oxley bên cạnh hệ thống các CMKiT (GAAS) và các công bố về CMKiT (SAS). Đạo luật này được Quốc hội Hoa Kỳ phê chuẩn từ 30/07/2002 nhằm : (i)

tăng cường một yêu cầu trách nhiệm của Ban giám đốc, Hội đồng quản trị và KTV; (ii) nâng cao chất lượng và tính minh bạch của BCTC; (iii) tăng cường trách nhiệm hình sự và dân sự đối với các người quản lý và những cá nhân khác có liên quan đến sai phạm trong doanh nghiệp; (iv) cho phép Ủy ban chứng khoán Nhà nước (SEC) ban hành các quy định nhằm gia tăng trách nhiệm của Ban giám đốc, Hội đồng quản trị và KTV đối với BCTC.

(2) Mô hình theo luật định

Hiện tại trên thế giới có nhiều quốc gia mà việc ban hành các chuẩn mực kiểm toán và tổ chức quản lý, giám sát hoạt động kiểm toán phải tuân thủ và chịu ảnh hưởng rất lớn bởi các cơ quan Nhà nước. Tiêu biểu cho các quốc gia ứng dụng mô hình dạng này đó là Pháp.

Hoạt động kiểm toán của Pháp chịu ảnh hưởng rất lớn bởi các quy định do nhiều cơ quan chức năng của nhà nước ban hành. Từ khi ra đời cho đến nay, tổ chức nghề nghiệp của Pháp được thực hiện theo ***mô hình do luật định***.

- Đặc điểm của mô hình :

Theo Vũ Hữu Đức (2002) thì : *“Đặc điểm mô hình này là việc thiết lập các chuẩn mực kiểm toán được giao cho tổ chức nghề nghiệp được thành lập do luật định và phải được nhà nước thông qua. Các tổ chức nghề nghiệp hình thành trên cơ sở tự nguyện có vai trò thấp hơn hoặc không có vai trò trong việc thiết lập chuẩn mực. Các chuẩn mực kiểm toán tại các quốc gia này có tính chất cưỡng chế vì mọi cá nhân hành nghề đều buộc phải là thành viên của tổ chức nghề nghiệp theo luật định”*. [62]

- Nguồn gốc xuất hiện mô hình:

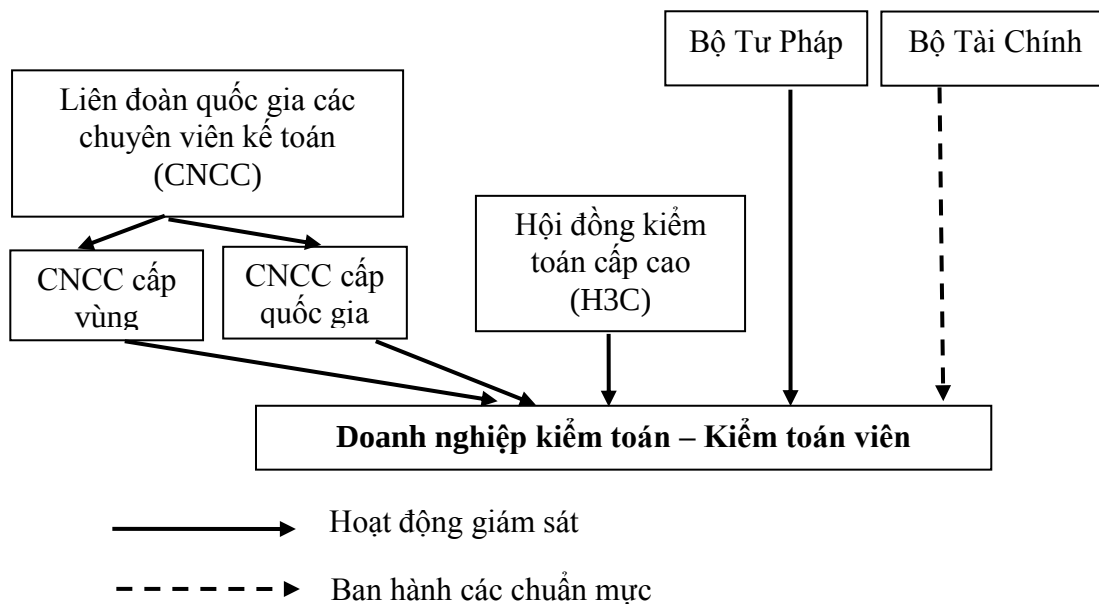
Tổ chức nghề nghiệp tại Pháp có vai trò rất hạn chế trong việc thiết lập chuẩn mực và họ chịu sự chi phối rất lớn của nhà nước. Điều này xuất phát từ nguyên nhân hoạt động kiểm toán độc lập của Pháp hình thành từ sự tài trợ chủ yếu của Luật pháp (luật công ty) do nguồn tài trợ chủ yếu cho các DN không phải từ thị trường chứng khoán đúng nghĩa. Phần lớn các doanh nghiệp của Pháp chủ yếu là DNTN và công ty TNHH, là những công ty mang tính chất gia đình.

Theo luật công ty được ban hành ngày 2/07/1867 các công ty cổ phần phải được một hay nhiều KTV kiểm soát BCTC. KTV trong giai đoạn này được xem như là một lực lượng nhằm giám sát hoạt động của Ban giám đốc để bảo vệ cho chủ sở hữu. Trong thực tế, rất nhiều KTV không có kiến thức về kế toán. Nhiều người

trong số họ là người quản lý hay kỹ sư. Yêu cầu quan trọng nhất trong giai đoạn này là phải độc lập với ban giám đốc. Cho đến năm 1935, Luật công ty đã được hiệu chỉnh trong đó đưa ra các tiêu chuẩn cho người hành nghề cũng như yêu cầu người thực hiện phải có tên trên danh sách được nhà nước thông qua. Các kiến thức cần có để có thể hành nghề là kiến thức về kế toán, thuế và luật. Năm 1966, luật công ty còn bổ sung yêu cầu BCTC của các công ty TNHH cũng phải được kiểm toán theo luật định và cần có sự kiểm soát nghề nghiệp đối với hoạt động kiểm toán.

Đến ngày 10/04/1984, Liên minh Châu Âu đã ban hành chỉ thị số 8 nhằm bổ sung cho các chỉ thị số 4 và số 7 trước đó đề cập đến việc kiểm soát thường niên và các tài khoản hợp nhất. Mục tiêu của chỉ thị này là hài hòa các nguyên tắc kiểm toán áp dụng đối với tất cả hoạt động kiểm toán theo luật định tại cộng đồng Châu Âu và nâng cao chất lượng kiểm toán. Đến ngày 14/02/1986 thì Liên đoàn quốc gia các chuyên viên kế toán đã ra đời tại Pháp và từ đó cho đến nay mô hình kiểm toán tại Pháp vẫn là mô hình theo luật định với cấu trúc và cơ chế vận hành cụ thể như sau :

- Cấu trúc và cơ chế vận hành của mô hình



Nguồn : Tác giả tự tổng hợp

Hình 2.4. Mô hình tổ chức hoạt động kiểm toán theo luật định tại Pháp

Trong đó cấu trúc của mô hình trên cơ sở mối quan hệ chủ đạo giữa tổ chức lập quy, giám sát và DNKT, KTV được thể hiện như sau :

- Liên đoàn quốc gia các chuyên viên kế toán (*Compagnie Nationale Des Commissaires aux Comptes-CNCC*) là cơ quan tối cao của nghề nghiệp kiểm toán tại

Pháp. Cơ quan này được chính thức thành lập năm 1966 theo yêu cầu của luật thương mại với mục đích giúp cho nghề nghiệp kiểm toán phát triển tốt nhất, giám sát hoạt động kiểm toán cũng như để bảo vệ uy tín và tính độc lập của các thành viên. CNCC có thành viên là các KTV và công ty kiểm toán, mỗi hội nghề nghiệp địa phương sẽ quy tụ các KTV và công ty kiểm toán có tên trong danh sách tại địa phương. CNCC có nhiệm vụ đóng góp vào sự hoàn thiện kỹ năng nghề nghiệp cho các thành viên và có chức năng đào tạo KTV.

Trách nhiệm của CNCC là tham gia soạn thảo các chuẩn mực kiểm toán, đạo đức nghề nghiệp, tham gia giải quyết các vấn đề kế toán, hoạch định phương hướng phát triển của nghề nghiệp và KSCL hoạt động kiểm toán tại Pháp.

CNCC được tổ chức theo cơ cấu cấp vùng và cấp quốc gia. Tất cả các hội viên trong vùng được tập hợp vào tổ chức vùng. Mỗi tổ chức vùng là một chi nhánh của tổ chức quốc gia. Hội đồng quốc gia thường được bầu chọn từ hội đồng vùng.

Đối với công tác kiểm soát chất lượng việc kiểm soát của CNCC được phân thành 2 cấp. Việc kiểm soát cho các công ty không đại chúng do CNCC vùng thực hiện. Kiểm soát cho các công ty đại chúng và một số ngành đặc biệt như tài chính, bảo hiểm sẽ do CNCC cấp quốc gia thực hiện.

Theo luật Thương mại Pháp thì tất cả các công ty kiểm toán và các KTV đều chịu sự kiểm soát chất lượng từ bên ngoài của CNCC. Chu kỳ kiểm soát mang tính bắt buộc từ 3-6 năm, 3 năm đối với các công ty đại chúng và 6 năm đối với các loại công ty khác. Đồng thời việc kiểm soát có thể là kiểm soát định kỳ hay bất thường. Kiểm soát định kỳ được tổ chức theo yêu cầu của Hội đồng kiểm toán cấp cao còn việc kiểm soát không định kỳ được quyết định bởi CNCC quốc gia hoặc vùng.

Trong quá trình tổ chức quản lý hoạt động kiểm toán, CNCC thành lập nhiều ủy ban chuyên trách để thực hiện các chức năng riêng biệt khác nhau. Chẳng hạn như Ủy ban đạo đức nghề nghiệp về tính độc lập của KTV (CDI)- Đây là ủy ban được thành lập trên thỏa ước ký kết giữa CNCC với Ủy ban chứng khoán Pháp (COB – Commission des opérations de Bourse) với chức năng xem xét các vấn đề liên quan đến tính độc lập của KTV, công ty kiểm toán;

Ngoài CDI còn có Ủy ban kiểm tra quốc gia về hoạt động kiểm toán (CENA – Le Comité de l'Examen National d'Activité). Đây là ủy ban có chức năng nhiệm vụ trực thuộc CNCC nhưng phạm vi công việc chỉ thực hiện đối với hoạt động kiểm

toán tại các công ty niêm yết.

- *Hội đồng kiểm toán cấp cao (Haut Conseil du Commissaire aux Comptes-H3C)* vừa là một tổ chức nghề nghiệp vừa là một cơ quan chức năng Nhà nước (một thể chế đôi). Đây cũng chính là tổ chức để liên kết giữa Bộ tư pháp và CNCC, ủy ban có nhiệm vụ tạo sự quân bình giữa hai tổ chức này đối với nghề kiểm toán với các chức năng cụ thể đó là :

- + Giám sát hoạt động nghề nghiệp với sự hỗ trợ của CNCC;
- + Giám sát việc tuân thủ đạo đức nghề nghiệp và tính độc lập của KTV;
- + Tổ chức các chương trình giám sát định kỳ về chất lượng hoạt động kiểm

toán;

- + Tư vấn cho Bộ tài chính về các chuẩn mực kiểm toán;
- + Xử lý kỷ luật KTV : Ủy ban này có tư cách tương tự như tòa án của vùng;
- Cơ sở pháp lý tạo sự gắn kết và tương tác lẫn nhau giữa tổ chức lập quy,

giám sát với DNKT, KTV tại Pháp chính là các văn bản luật có từ năm 1984 áp dụng chung cho tất cả các nước trong liên minh Châu Âu (EU). Hiện nay tất cả các nước thành viên thuộc khối EU đều phải tuân thủ Chỉ thị số 43/2006/EC ngày 17/05/2006 của Nghị viện Châu Âu và Hội đồng về kiểm toán theo luật định đối với BCTC thường niên và BCTC hợp nhất, sửa đổi chỉ thị của Hội đồng số 78/660/EEC, 83/349/EEC và hủy bỏ chỉ thị của Hội đồng số 84/253/EEC. Từ năm 2006 các nước trong khối EU trong đó có Pháp đã luật hóa về các nội dung liên quan đến kiểm toán theo luật định trên cơ sở Chỉ thị số 43/2006 để làm cơ sở pháp lý triển khai trên thực tế. Bên cạnh chỉ thị này và các văn bản luật có liên quan thì Pháp cũng như các quốc gia thành viên đều yêu cầu các KTV và DNKT thực hiện việc kiểm toán theo luật định tuân thủ CMKiT quốc tế do Ủy ban châu Âu ban hành bằng các ngôn ngữ chính thức của Cộng đồng chung trong công báo của EU.

(3) Mô hình ủy ban độc lập

Hiện tại trên thế giới có nhiều quốc gia mà việc ban hành các chuẩn mực kiểm toán và tổ chức quản lý, giám sát hoạt động kiểm toán phải tuân thủ và chịu ảnh hưởng rất lớn bởi các ủy ban độc lập. Một trong các quốc gia ứng dụng mô hình dạng này đó là Vương quốc Anh.

- Đặc điểm của mô hình :

Từ khi ra đời cho đến nay, hoạt động tổ chức nghề nghiệp kiểm toán của

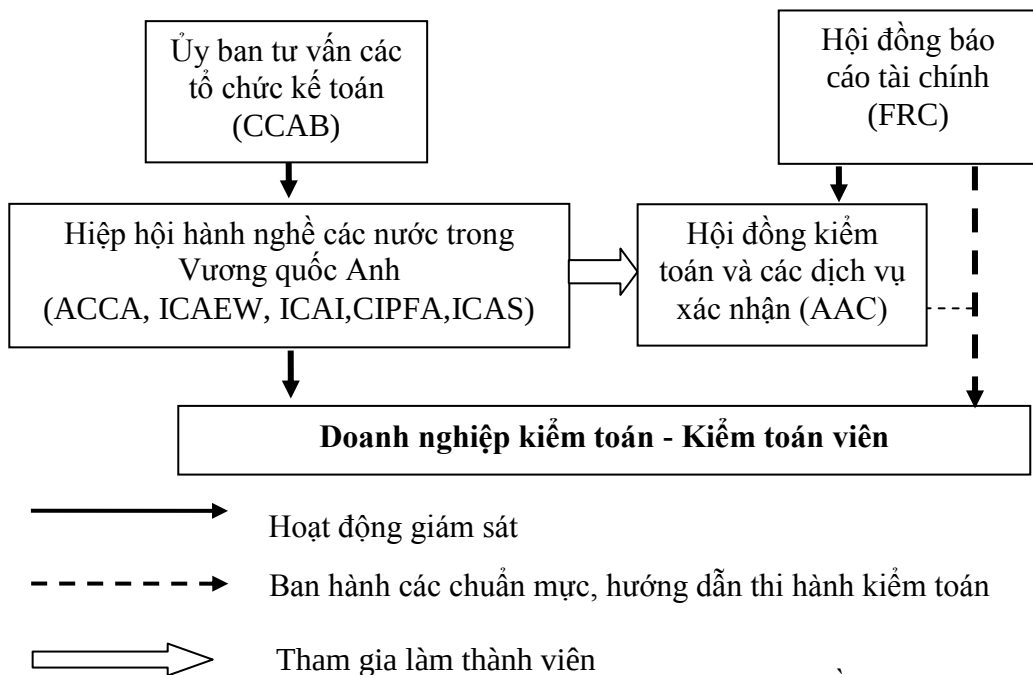
vương quốc Anh theo **mô hình ủy ban độc lập**. Theo tác giả Vũ Hữu Đức (2002) thì mô hình này : *“là một dạng điều chỉnh của mô hình tự kiểm soát. Trong mô hình này tổ chức nghề nghiệp vẫn giữ vai trò chủ yếu trong việc hình thành chuẩn mực nhưng sự hình thành một ủy ban độc lập có thêm những thành phần khác trong xã hội như các đối tượng sử dụng thông tin, cơ quan nhà nước, các nhà khoa học.... nhằm tăng cường sự thừa nhận của xã hội”*[62]

- Nguồn gốc xuất hiện của mô hình

Điều này xuất phát từ nguyên nhân các quốc gia ở Vương quốc Anh đều là những nước có nền kinh tế thị trường phát triển từ rất sớm; nền kinh tế được tài trợ chủ yếu bởi thị trường chứng khoán với nhu cầu thông tin cung cấp chủ yếu phục vụ các nhà đầu tư và cổ đông. Vì vậy vai trò của các tổ chức nghề nghiệp và các hội đồng tư vấn rất được chú trọng. Điều này có những nét tương đồng giống như mô hình tổ chức hoạt động kiểm toán tại Hoa Kỳ.

- Cấu trúc và cơ chế vận hành của mô hình

Qua nghiên cứu nhiều tài liệu khác nhau được công bố của Hội đồng báo cáo tài chính FRC và các hiệp hội nghề nghiệp tại Anh thì cấu trúc mô hình trên mối quan hệ chủ đạo giữa tổ chức lập quy và giám sát với DNKT, KTV được tóm lược qua hình sau :



Nguồn : Tác giả tự tổng hợp

Hình 2.5. Mô hình ủy ban độc lập tại vương quốc Anh

Trong đó :

- Ủy ban tư vấn các cơ quan kế toán (*The Consultative Committee of Accountancy Bodies-CCAB*): là cơ quan được thành lập tại Anh năm 1974 với chức năng chính là quản lý các hoạt động nghề nghiệp kế toán, kiểm toán tại vương quốc Anh. Cơ quan này bao gồm 5 thành viên đều là các hiệp hội nghề nghiệp của các quốc gia thành viên đó là:

- Hiệp hội kế toán công chứng Anh (*Association of Chartered Certified Accountants-ACCA*)
- Viện kế toán và tài chính công (*Chartered Institute of Public Finance and Accountancy- CIPFA*)
- Viện kế toán công chứng vương quốc Anh và xứ Wales (*Institute of Chartered Accountants in England and Wales - ICAEW*)
- Viện kế toán công chứng Ailen (*CAI*, thường gọi là *ICAI*)
- Viện kế toán công chứng Scotland (*Institute of Chartered Accountants of Scotland-ICAS*)

Cơ quan này chịu trách nhiệm chính trong việc thiết lập, ban hành các chuẩn mực kiểm toán và tổ chức công tác quản lý, giám sát chất lượng hoạt động kiểm toán tại các quốc gia trong liên hiệp vương quốc Anh. Cụ thể từ năm 1976 đến năm 1991, thông qua vai trò của Ủy ban thực hành kiểm toán (*The Auditing Practices Committee – APC*) và đến năm 2004 thì ủy ban này được thay thế bởi Ban thực hành kiểm toán (*The Auditing Practices Board – APB*) trực thuộc Hội đồng báo cáo tài chính (*FRC*). Tháng 07/2012 trách nhiệm này được chuyển giao cho Hội đồng kiểm toán và các dịch vụ xác nhận (*the Audit & Assurance Council –AAC*).

- Hội đồng báo cáo tài chính (*The Financial Reporting Council-FRC*): là cơ quan chịu trách nhiệm trong việc tăng cường chất lượng quản trị doanh nghiệp và báo cáo để thúc đẩy hoạt động đầu tư tại Vương quốc Anh và Ireland. FRC cũng là tổ chức chịu trách nhiệm thiết lập các văn bản luật, các tiêu chuẩn và chuẩn mực về kế toán, kiểm toán, thống kê, bảo hiểm ..đồng thời giám sát các hoạt động nghề nghiệp có liên quan. Cơ cấu của hội đồng này bao gồm nhiều Ủy ban đó là : [134]

- + Ủy ban chuẩn mực kế toán (*Accounting Standards Board-ASB*)
- + Ủy ban thực hành kiểm toán (*Auditing Practices Board-APB*)

+ Ủy ban giám sát các hoạt động nghề nghiệp (Professional Oversight Board-POB)

+ Ủy ban điều tra và kỷ luật kế toán (Accountancy Investigation and Discipline Board (AADB))

+ Ủy ban đo lường các tiêu chuẩn (Board for Actuarial Standards-BAS)

- *Hội đồng tư vấn về kiểm toán và các dịch vụ xác nhận (the Audit & Assurance Council - AAC)* : đây là một hội đồng trực thuộc FRC với vai trò chính là tư vấn cho FRC trong việc ban hành các chuẩn mực và các hướng dẫn thực thi nghề nghiệp cho các công ty kiểm toán, kế toán công chứng hành nghề. Các thành viên tham gia hội đồng này bao gồm một số các hội viên của các hiệp hội nghề nghiệp tại vương quốc Anh như ACCA, ICAEW...và các thành viên do ban lãnh đạo FRC bổ nhiệm.

Vì Anh cũng là một trong những thành viên của Cộng đồng chung Châu Âu EU do đó bên cạnh việc áp dụng các chỉ thị 43/2006/EC quốc gia này cũng áp dụng hệ thống các CMKiT được ASB là cơ quan trực thuộc FRC ban hành tuân thủ CMKiT quốc tế.

(4) Mô hình nhà nước - hội đồng tư vấn

Hiện tại trên thế giới có nhiều quốc gia mà việc ban hành các chuẩn mực kiểm toán và tổ chức quản lý, giám sát hoạt động kiểm toán phải tuân thủ và chịu ảnh hưởng rất lớn bởi các cơ quan Nhà nước thông qua vai trò của các cơ quan có nhiệm vụ như Hội đồng tư vấn. Một trong các quốc gia ứng dụng mô hình dạng này đó là Nhật Bản.

[1] Đặc điểm của mô hình

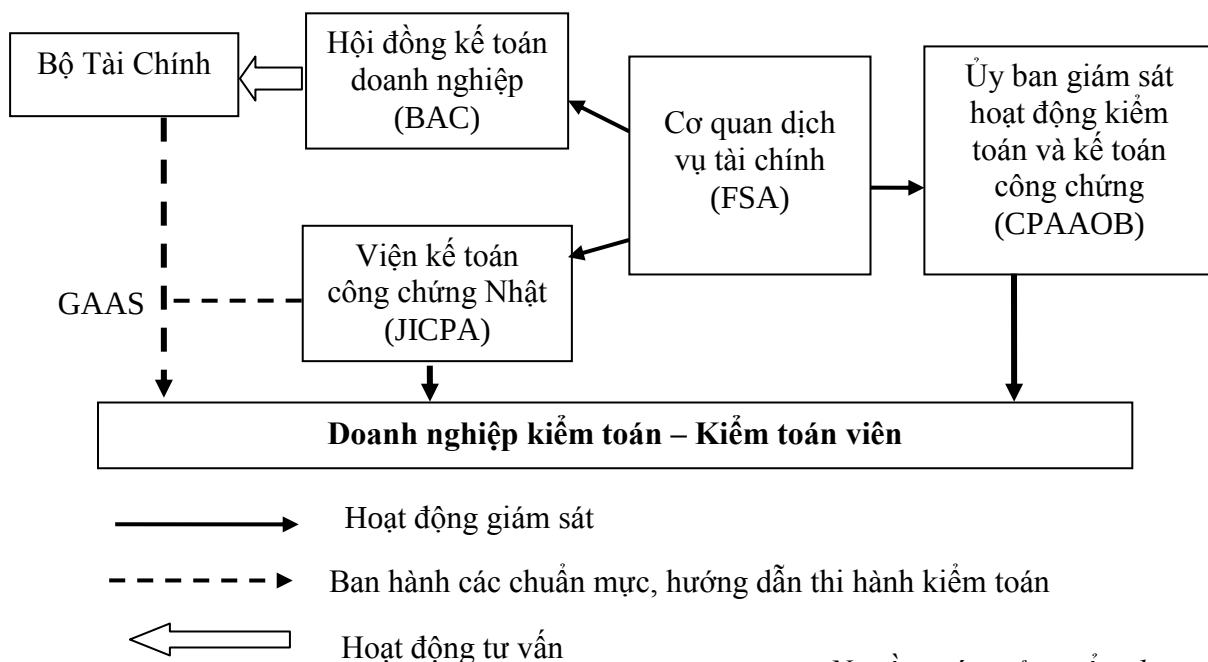
Hoạt động kiểm toán của Nhật Bản chịu ảnh hưởng rất lớn bởi các quy định do nhiều cơ quan chức năng của nhà nước ban hành. Từ khi ra đời cho đến nay, các tổ chức nghề nghiệp tại Nhật Bản tuân thủ theo ***mô hình nhà nước - hội đồng tư vấn***. Theo tác giả Vũ Hữu Đức (2010) thì : “*Đặc điểm mô hình này thì nhà nước là người ban hành chuẩn mực với sự trợ giúp của một Hội đồng tư vấn. Do được nhà nước ban hành nên tính cưỡng chế của chuẩn mực là đương nhiên. Tuy nhiên, sự có mặt của hội đồng tư vấn làm cho quá trình hình thành chuẩn mực mềm dẻo hơn và tăng cường tính được chấp nhận rộng rãi (bên cạnh việc phải chấp hành theo yêu cầu của luật định).*

[2] Nguồn gốc xuất hiện của mô hình

Tại thị trường Nhật Bản qua kết quả của nhiều nghiên cứu khác nhau cho thấy nhà cung cấp tài chính cho các công ty hoạt động chủ yếu là hệ thống các ngân hàng và các nhà đầu tư tài chính dài hạn [62]. Bởi lẽ đó cho nên người sử dụng thông tin tài chính là ngân hàng, nhà nước hay các nhà đầu tư dài hạn là những người có nhiều khả năng được kiểm soát BCTC của các doanh nghiệp, nên yêu cầu phát triển hoạt động KTĐL không xuất phát từ phía những người sử dụng khác (như các cổ đông bình thường) mà còn gắn với yêu cầu quản lý xã hội. Để hài hòa được lợi ích của các bên có liên quan phục vụ cho yêu cầu của quản lý nhà nước và những người sử dụng khác nên mô hình kết hợp giữa nhà nước và hội nghề nghiệp đã ra đời và phát triển cho đến nay.

[3] Cấu trúc và cơ chế vận hành của mô hình

Hiện tại cấu trúc mô hình tổ chức hoạt động KTĐL tại Nhật xét dưới góc độ mối quan hệ chủ đạo giữa tổ chức lập quy, giám sát hoạt động KTĐL với các DNKT, KTV được thể hiện cụ thể qua hình sau:



Nguồn : tác giả tự tổng hợp

Hình 2.6: Mô hình Nhà nước-Hội đồng tư vấn tại Nhật Bản

- *Cơ quan dịch vụ tài chính (Financial Services Agency-FSA)*: là một tổ chức được thành lập theo quyết định của chính phủ chịu trách nhiệm giám sát hệ thống các ngân hàng, chứng khoán và bảo hiểm để đảm bảo sự ổn định của hệ thống tài

chính của Nhật Bản. Cơ quan này trực thuộc Văn phòng nội các chính phủ (Cabinet Office) hoạt động nhằm giám sát Ủy ban giám sát chứng khoán và hối đoái (Securities and Exchange Surveillance Commission-SESC) cũng như Ủy ban giám sát hoạt động kiểm toán và kế toán công chứng (CPAAOB).

FSA thực hiện việc kiểm tra các hoạt động của CPAAOB liên quan đến việc tổ chức các kỳ thi CPA cũng như kiểm tra các thủ tục pháp lý liên quan đến việc thành lập, giải thể, sáp nhập các công ty kiểm toán tại Nhật theo luật Kế toán công chứng sửa đổi năm 2003. FSA cũng chịu trách nhiệm giám sát Viện kế toán công chứng Nhật (JICPA). [133]

- *Hội đồng nghị sự kế toán doanh nghiệp (the Business Accounting Council-BAC)* : Đây là Hội đồng được thành lập gồm khoảng 40 thành viên được bổ nhiệm, bao gồm đại diện của các trường đại học, hiệp hội kế toán công chứng Nhật các doanh nghiệp và các đối tượng sử dụng BCTC. Hội đồng này trực thuộc FSA với chức năng chính là chịu trách nhiệm tư vấn cho lãnh đạo FSA và bộ trưởng Bộ tài chính trong việc ban hành các chuẩn mực kiểm toán tại Nhật để cùng với các hướng dẫn thi hành do Viện kế toán công chứng Nhật (JICPA) đưa ra tạo thành hệ thống các chuẩn mực kiểm toán được thừa nhận (GAAS). Cơ cấu tổ chức của hội đồng được chia làm 3 ủy ban : ủy ban kế hoạch và điều phối; ủy ban kiểm soát nội bộ; ủy ban kiểm toán. Đây cũng là hội đồng chịu trách nhiệm trong việc theo dõi việc áp dụng các chuẩn mực kiểm toán và thực thi các hoạt động điều chỉnh, thay đổi, cập nhật các phiên bản chuẩn mực quốc tế. [133]

- *Ủy ban giám sát hoạt động kiểm toán và kế toán công chứng (Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board - CPAAOB)*: Ủy ban này được thành lập ngày 01/04/2004 dựa trên luật kế toán viên công chứng. Đây là cơ quan chịu trách nhiệm quản lý độc lập các hoạt động liên quan đến kiểm toán và kế toán công chứng tại Nhật. Đơn vị này trực thuộc Cơ quan dịch vụ tài chính (FSA) gồm một chủ tịch và 08 ủy viên được bổ nhiệm theo quyết định của chủ tịch FSA.

Nhiệm vụ cụ thể của CPAAOB là xem xét các báo cáo đánh giá KSCL được thực hiện bởi JICPA và nếu thấy cần thiết cơ quan này sẽ tiến hành kiểm tra thực tế

trực tiếp tại JICPA và các công ty kiểm toán. Nếu kết quả kiểm tra cho thấy việc KSCL đã được thực hiện một cách không đầy đủ hoặc không tuân thủ đúng các tiêu chuẩn, quy định của pháp luật thì CPAAOB có quyền đệ trình lên FSA để có các quyết định cải tiến và điều chỉnh phù hợp đối với JICPA và các công ty kiểm toán đang hoạt động tại Nhật Bản. [133]

- *Viện kế toán công chứng Nhật (The Japanese Institute of Certified Public Accountants - JICPA)* : Đây là tổ chức nghề nghiệp được thành lập từ những năm 1949 và được tổ chức lại năm 1966 sau khi có luật kế toán công chứng. Tổ chức này tập hợp những hội viên là những người đã có chứng chỉ CPA có đầy đủ các điều kiện tham gia với mục đích hướng dẫn, giám sát việc thực thi hoạt động kiểm toán và các dịch vụ khác một cách độc lập và hiệu quả cao nhất. JICPA được cơ cấu gồm nhiều ban và chịu trách nhiệm trên một số các hoạt động chính liên quan đến tổ chức và quản lý hoạt động kiểm toán độc lập tại Nhật như : tiến hành nghiên cứu và điều tra thực tế về hệ thống kiểm toán, kế toán cũng như một số các dịch vụ chuyên môn khác có liên quan tại Nhật và nước ngoài ; cung cấp các hướng dẫn về kế toán, kiểm toán đã được phê duyệt bởi các cơ quan, tổ chức có thẩm quyền; thực hiện việc đánh giá KSCL kiểm toán và tiến hành các thủ tục điều tra và xử lý kỷ luật đối với các kế toán viên công chứng cũng như thực hiện các chức năng liên quan đến đào tạo, cập nhật kiến thức.[133]

2.1.4.2. Phân loại mô hình tổ chức hoạt động KTĐL trên phương diện chủ thể tiến hành hoạt động kiểm toán

Theo nghiên cứu của Alvin A.Arens (2000) thì căn cứ trên phương diện chủ thể tiến hành hoạt động kiểm toán thì mô hình tổ chức hoạt động KTĐL được chia làm 2 loại đó là : Mô hình hoạt động KTĐL dưới dạng cá nhân thông qua các văn phòng kiểm toán tư và mô hình hoạt động dưới dạng pháp nhân thông qua vai trò của DNKT với các hình thức sở hữu khác nhau.

(1) Mô hình dưới dạng các cá nhân

Tại một số các quốc gia hiện nay thì hoạt động KTĐL cho phép được tiến hành bởi vai trò của cá nhân theo hình thức hiện diện thể nhân. Theo phương thức

này thì những người đủ điều kiện cung cấp các dịch vụ liên quan đến lĩnh vực kế toán, kiểm toán (các KTV) của một nước thành viên sẽ trực tiếp đến cung cấp dịch vụ tại một nước thành viên khác. Thông thường những người có đủ điều kiện này theo nhóm từ 2-3 người thường tổ chức một văn phòng kiểm toán từ để kinh doanh dịch vụ kiểm toán và các dịch vụ khác có liên quan.

(2) Mô hình dưới dạng các pháp nhân

Trong thực tiễn hoạt động KTĐL hiện nay thì xét dưới góc độ chủ thể thực hiện hoạt động kiểm toán tại hầu hết các quốc gia đều thừa nhận dưới dạng các pháp nhân thông qua vai trò của DNKT với các hình thức sở hữu khác nhau.

Việc quy định điều kiện thành lập, hoạt động của các DNKT với các hình thức sở hữu này tùy thuộc vào môi trường pháp luật, chính trị, xã hội... tại mỗi quốc gia. Tuy vậy có thể nhận thấy được rằng việc tổ chức hoạt động KTĐL dưới dạng các pháp nhân giúp cho cấu trúc tổ chức hoạt động KTĐL trong tổng thể mối quan hệ với các chủ thể khác như tổ chức lập quy, giám sát nghề nghiệp; KTV, công chúng, đơn vị được kiểm toán... được chặt chẽ hơn.

Ở hầu hết các nước trên thế giới thì pháp luật tại mỗi quốc gia đều có quy định cụ thể các hình thức sở hữu bắt buộc. Các hình thức phổ biến hiện nay đó là công ty hợp danh, DNTN, công ty TNHH, công ty cổ phần.

Có thể đi sâu phân tích để nhận thấy rõ những đặc điểm trong cấu trúc tổ chức cũng như cơ chế vận hành của từng loại hình sở hữu các DNKT trong hoạt động KTĐL tại mỗi quốc gia đó là :

✓ Đối với công ty hợp danh (partnership) về kiểm toán

Đây là loại hình doanh nghiệp kiểm toán có những đặc điểm pháp lý sau :

+ Về thành viên: Công ty hợp danh phải có ít nhất hai thành viên hợp danh trở lên. Thành viên hợp danh phải là cá nhân có trình độ chuyên môn và có uy tín nghề nghiệp trong lĩnh vực kiểm toán. Ngoài các thành viên hợp danh, công ty hợp danh còn có thể có thành viên góp vốn. Thành viên góp vốn có thể là cá nhân hoặc tổ chức.

+ Về chế độ chịu trách nhiệm tài sản : Các thành viên hợp danh phải liên đới

chịu trách nhiệm vô hạn về mọi nghĩa vụ tài sản của công ty. Nếu tài sản của công ty không đủ thanh toán các khoản nợ đến hạn thì các thành viên hợp danh còn phải dùng tài sản cá nhân (không đầu tư vào công ty) để thanh toán. Các thành viên góp vốn (nếu có) chịu trách nhiệm về các nghĩa vụ tài sản của công ty trong phạm vi phần vốn của mình đã góp vào công ty (chế độ trách nhiệm hữu hạn).

Với quy định về thành viên và chế độ trách nhiệm tài sản của công ty hợp danh cho thấy, công ty hợp danh bao gồm cả hai loại hình công ty đối nhân theo pháp luật các nước trên thế giới, đó là công ty hợp danh (partnership) và công ty hợp vốn đơn giản (còn gọi là hợp danh hữu hạn-Limited partnership). Mặc dù công ty hợp danh và công ty hợp danh hữu hạn đều được xếp vào loại hình công ty đối nhân, song có nhiều đặc điểm khác nhau về mặt tổ chức, quản trị. Sự khác nhau giữa công ty hợp danh và công ty hợp danh hữu hạn thể hiện ở nhiều khía cạnh pháp lý như: đối tượng có thể trở thành thành viên, chế độ trách nhiệm tài sản của các thành viên, quyền quản lý công ty của các thành viên... Có lẽ vì vậy mà thực tiễn pháp luật hầu hết các nước trên thế giới đều có sự phân biệt trong cơ chế điều chỉnh tổ chức hoạt động của công ty hợp danh và công ty hợp danh hữu hạn. Sự phân biệt này có ý nghĩa đảm bảo tính rõ ràng, dễ hiểu của pháp luật về công ty hợp danh và công ty hợp danh hữu hạn, tạo điều kiện thuận lợi cho các nhà đầu tư trong việc nhận thức và áp dụng pháp luật để tổ chức vận hành các loại hình doanh nghiệp này.

+ Về phát hành chứng khoán: Công ty hợp danh không được phát hành bất kỳ một loại chứng khoán nào. Đặc điểm này cho thấy về mặt pháp lý, khả năng huy động vốn của công ty hợp danh bị hạn chế hơn so với công ty trách nhiệm hữu hạn và công ty cổ phần.

+ Về tư cách pháp lý : ở Việt Nam công ty hợp danh về kiểm toán được quy định trong luật doanh nghiệp có tư cách pháp nhân. Tuy nhiên theo pháp luật nhiều nước, công ty hợp danh không được công nhận là pháp nhân.

Ở Cộng hòa Liên bang Đức, trước đây cũng như hiện nay, pháp luật của nước này quy định công ty hợp danh không phải là pháp nhân. [10]

Tại Vương quốc Anh, hợp danh được khẳng định rõ là một dạng liên kết kinh tế có tính chất đối nhân giữa các nhà đầu tư. Hợp danh được phân biệt với công ty trên cả phương diện lý luận cũng như cơ chế điều chỉnh pháp luật, mặc dù thuật ngữ công ty thông thường được hiểu bao hàm cả hợp danh, song các luật gia Anh quốc hiện đại đề cập đến công ty và luật công ty có sự phân biệt rõ với hợp danh và luật về hợp danh. Những quy định về hợp danh được quy định trong Luật Hợp danh năm 1890 của Vương quốc Anh được dựa trên cơ sở luật về đại diện (Agency), theo đó mỗi thành viên trở thành đại diện của các thành viên khác (Điều 5 Luật Hợp danh 1890), vì vậy nó tạo ra một khung pháp lý phù hợp với những sự hợp tác của một số ít người với sự tin tưởng và tín nhiệm lẫn nhau. Theo các quy định về hợp danh của Vương quốc Anh, tư cách pháp nhân của công ty hợp danh không được thừa nhận . [10]

Theo Luật Hợp danh thống nhất của Hoa Kỳ (Điều 6), hợp danh được định nghĩa là sự liên kết của hai hay nhiều nhà đầu tư nhằm tiến hành hoạt động kinh doanh thu lợi nhuận. Hình thức hợp danh theo pháp luật Hoa Kỳ được chia thành các loại khác nhau là: Hợp danh thông thường (General partnerships), hợp danh hữu hạn (Limited partnerships) và Hợp danh trách nhiệm hữu hạn (Limited Liability Partnerships). Trong đó :

- General partnership: sở dĩ chúng ta gọi là hợp danh vô hạn là do tất cả các thành viên của công ty đều phải chịu trách nhiệm vô hạn đối với khoản nợ công ty, các nghĩa vụ...
- Limited partnership: một điểm khác cơ bản chính là trong số các thành viên có ít nhất một thành viên chỉ góp vốn mà không tham gia vào điều hành công ty, không phải chịu trách nhiệm đối với các khoản nợ của công ty (đây chính là điều tạo nên trách nhiệm hữu hạn cho thành viên góp vốn (limited partner) (chỉ chịu trách nhiệm trong phạm vi vốn góp) và tạo cơ sở cho nguồn vốn độc lập của công ty từ đó hình thành nên tư cách pháp nhân cho công ty (tất nhiên là các thành viên hợp danh khác cũng có thể đồng thời đóng hai vai trò - cả general partner và limited partner).

- Limited liability partnership (LLB): Đây chính là trường hợp mà về mặt bản chất cũng gần giống với công ty trách nhiệm hữu hạn (Limited liability company - LLC). Tuy nhiên điểm giống nhau chính là việc tất cả các thành viên đều chịu trách nhiệm hữu hạn đối với phần vốn góp và chính điều này tạo ra nguồn vốn độc lập cho công ty để hình thành tư cách pháp nhân. Tuy nhiên các thành viên vẫn chịu trách nhiệm vô hạn trong những trường hợp gian lận hoặc cấu thả. Do vậy loại hình công ty kiểm toán này được áp dụng nhiều trong những năm gần đây thay thế cho loại hình công ty hợp danh bình thường (Aren và cộng sự, 2012; Enox và cộng sự, 2010; LLPA, 2000; UPA, 1997;)

✓ **Đối với doanh nghiệp tư nhân (sole practitioner) :**

Đây là loại hình doanh nghiệp kiểm toán được pháp luật một số nước như Thụy Điển, Cộng hòa Ireland, Ba Lan ... thừa nhận và có những đặc điểm pháp lý sau : [10]

+ Về thành viên: DNTN do duy nhất một cá nhân làm chủ. Cá nhân này phải là người có trình độ chuyên môn và có uy tín nghề nghiệp trong lĩnh vực kiểm toán và thông thường theo thông lệ của các nước những người này phải là kế toán viên công chứng, kiểm toán viên

+ Về chế độ chịu trách nhiệm tài sản: DNTN chịu trách nhiệm vô hạn về mọi nghĩa vụ tài sản của doanh nghiệp. Nếu tài sản của công ty không đủ thanh toán các khoản nợ đến hạn thì các chủ DNTN dùng tài sản cá nhân (không đầu tư vào công ty) để thanh toán.

+ Về phát hành chứng khoán: DNTN không được phát hành bất kỳ một loại chứng khoán nào. Đặc điểm này cho thấy về mặt pháp lý, khả năng huy động vốn của DNTN bị hạn chế hơn so với công ty trách nhiệm hữu hạn và công ty cổ phần.

+ Về tư cách pháp lý : Hầu hết các quốc gia có cho phép thành lập DNTN về kiểm toán thì chủ thể này không có tư cách pháp nhân.

✓ **Đối với công ty TNHH (liability limited company) :**

Đây là loại hình doanh nghiệp kiểm toán được pháp luật nhiều nước trên thế giới như Thụy Điển, Hà Lan, Ý, Luxembourg, Hungary, Hi Lạp, Đức, Pháp... thừa

nhận và có những đặc điểm pháp lý sau : [10]

+ Về thành viên: Công ty TNHH có thể do một hoặc nhiều thành viên làm. Việc quy định số lượng các thành viên tham gia có thể tùy theo pháp luật từng quốc gia khác nhau. Tuy nhiên hầu hết đều quy định những tỷ lệ nhất định những thành viên này đều phải kế toán viên công chứng, kiểm toán viên.

+ Về chế độ chịu trách nhiệm tài sản : Công ty TNHH chịu trách nhiệm hữu hạn về mọi nghĩa vụ tài sản của doanh nghiệp trong phạm vi số vốn điều lệ quy định bởi pháp luật của từng quốc gia.

+ Về phát hành chứng khoán: Công ty TNHH được phép phát hành chứng khoán. Đặc điểm này cho thấy về mặt pháp lý, khả năng huy động vốn của công ty TNHH là rất cao.

+ Về tư cách pháp lý : Tất cả các quốc gia có quy định về hình thức sở hữu này đều thừa nhận tư cách pháp nhân của công ty TNHH.

Tuy vậy tùy theo quan điểm quản trị của nhiều nước mà loại hình công ty TNHH có thể được chia làm nhiều loại như public liability company (công ty TNHH đại chúng), private limited company (công ty TNHH tư nhân) tùy theo việc công ty TNHH có phát hành chứng khoán hay không phát hành trong quá trình cung cấp dịch vụ cho khách hàng được kiểm toán theo quy định tại một số nước như Đan Mạch, Bỉ, Áo, Hà Lan.

✓ Đối với công ty cổ phần (joint stock company or stock corporation):

Đây là loại hình doanh nghiệp kiểm toán được pháp luật rất nhiều nước trên thế giới thừa nhận với những đặc điểm pháp lý sau : [10]

+ Về thành viên : Những người sở hữu công ty cổ phần về kiểm toán được gọi là các cổ đông. Pháp luật tại mỗi quốc gia có quy định riêng biệt khác nhau tuy nhiên phần lớn đều đưa ra các quy định cụ thể đối với việc các thành viên trong Hội đồng quản trị và ban giám đốc đều nhất thiết phải là các kiểm toán viên và nắm giữ phần lớn quyền biểu quyết của công ty.

+ Về chế độ chịu trách nhiệm tài sản : Cổ đông trong công ty cổ phần chịu trách nhiệm hữu hạn về mọi nghĩa vụ tài sản và khoản nợ trong phạm vi số vốn đã

góp vào doanh nghiệp.

+ Về phát hành chứng khoán : Công ty cổ phần được phép phát hành chứng khoán. Đặc điểm này cho thấy về mặt pháp lý, khả năng huy động vốn của công ty cổ phần là rất cao.

+ Về tư cách pháp lý : Tất cả các quốc gia có quy định về hình thức sở hữu này đều thừa nhận tư cách pháp nhân của công ty cổ phần.

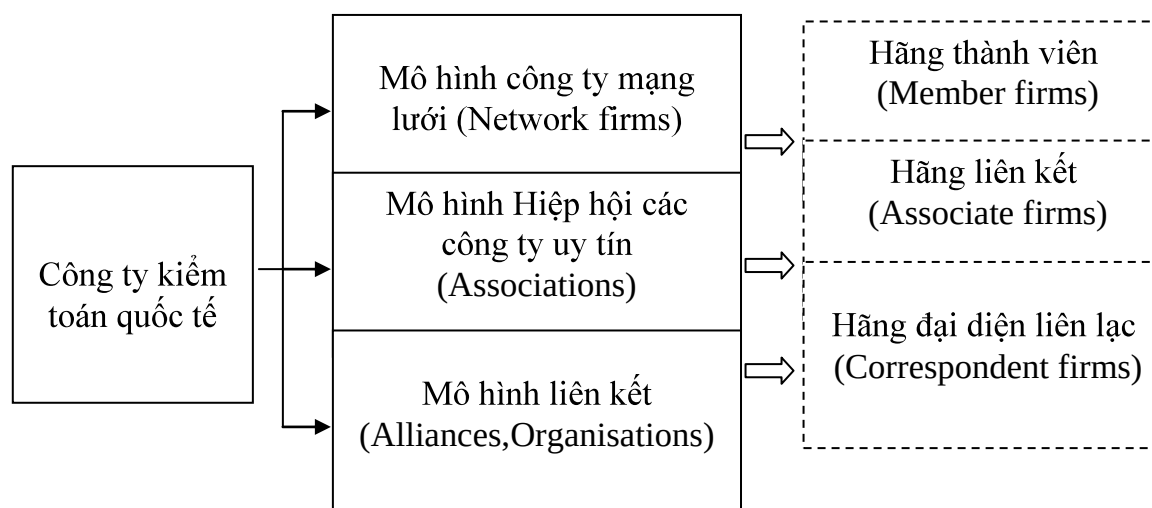
2.1.4.3. Phân loại mô hình tổ chức hoạt động KTĐL trên phương diện tổ chức quản lý hoạt động của DNKT

Trong thực tiễn công tác kiểm toán của các quốc gia hiện nay, xét dưới góc độ tổ chức quản lý hoạt động của các DNKT thì về cơ bản tiêu chí này chia ra làm 2 nhóm DNKT đó là : các DNKT là thành viên của các hãng kiểm toán quốc tế và các DNKT không phải là thành viên của các hãng kiểm toán quốc tế.

Hai nhóm DNKT này trong quá trình hoạt động và cung cấp dịch vụ cho khách hàng có cách thức tổ chức hoạt động và đánh giá, KSCL hoạt động khác nhau. Cụ thể đó là :

(1) Mô hình là thành viên của các hãng kiểm toán quốc tế

Theo tác giả Phan Lê Thành Long (2009) hiện nay trên thế giới có 3 mô hình tổ chức quản lý hoạt động kiểm toán khác nhau đó là mô hình công ty mạng lưới (Networks), mô hình hiệp hội (Associations), và mô hình liên kết (Alliances, Organisations) [32]



Hình 2.7: Mô hình tổ chức trong công ty kiểm toán quốc tế

➤ **Mô hình Công ty mạng lưới (Network firms)**

Công ty mạng lưới là một tổ chức lớn hướng tới việc chia sẻ lợi nhuận hoặc chi phí, hoặc cùng được sở hữu, kiểm soát hoặc quản lý chung, có chung các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng, chiến lược kinh doanh, sử dụng chung thương hiệu, hoặc cùng chung một phần đáng kể nguồn lực chuyên môn (ISA 220)

Các hãng điển hình như Big4, bao gồm PWC, Deloitte, E&Y và KPMG, là ví dụ điển hình cho mô hình công ty mạng lưới. Ngoài ra một số hãng kiểm toán đã có thành viên tại Việt Nam như Grant Thornton, BDO, RSM, Crowe Horwath,... cũng hoạt động dưới mô hình công ty mạng lưới.

✓ *Đặc điểm của mô hình công ty mạng lưới:*

(2) Tên của các hãng thành viên thường gắn với thương hiệu của hãng quốc tế. Ví dụ như Deloitte Việt Nam, E&Y Việt Nam, Nexia ACPA, UHY Việt Nam hay Horwath DTL.

(3) Các hãng thành viên trong cùng mạng lưới đều được sử dụng logo và hình ảnh của hãng trong các hoạt động marketing của mình.

(4) Hãng thành viên cũng nhận được sự hỗ trợ mạnh mẽ từ hãng quốc tế mà mình là một thành viên trong mạng lưới.

Do tính gắn kết chặt chẽ của nó, mô hình này cũng tạo ra rủi ro cho hãng quốc tế khi có bất kỳ sự cố hay vi phạm của các hãng thành viên trong cùng mạng lưới.

➤ **Mô hình Hiệp hội các công ty uy tín (Associations)**

Mô hình Hiệp hội các công ty uy tín là rất phổ biến trong các hãng kiểm toán quốc tế. Đây là các công ty kiểm toán có uy tín tại các quốc gia khác nhau tập hợp nhau lại và hoạt động dưới một tên chung.

Đại diện cho mô hình này có thể kể đến Moore Stephens International, Kreston International, Integra International, IAPA, MGI, IGAF Worldwide, hay AGN International...

✓ *Đặc điểm của mô hình:*

Dưới dạng một hiệp hội, các hãng thành viên chịu trách nhiệm đảm bảo chất lượng dịch vụ đạt theo chuẩn của Hãng quốc tế và phát triển và giữ uy tín của hãng.

Các hãng thành viên cũng có sự gắn kết chặt chẽ với nhau và được sự hỗ trợ đáng kể từ hãng quốc tế thông qua các chương trình đào tạo chung thường niên, hội nghị toàn cầu hay hội nghị vùng, cũng như thông qua việc trao đổi nhân viên giữa các hãng. Thông thường các hãng thành viên vẫn giữ nguyên tên cũ của mình và quảng bá hình ảnh với tư cách là thành viên của hãng quốc tế. Tuy nhiên, cũng có một số hãng như MGI khuyến khích các hãng thành viên gắn tên MGI với tên hiện tại của hãng thành viên.

Lợi thế của mô hình này là hãng thành viên vẫn hoạt động độc lập và ít chịu sự ảnh hưởng từ rủi ro hay sự sụp đổ của các hãng thành viên khác, cho dù uy tín ít nhiều cũng bị ảnh hưởng. Hãng thành viên vẫn được sử dụng logo và hình ảnh của hãng quốc tế khi quảng bá hình ảnh của mình với tư cách là thành viên chính thức, và cung cấp dịch vụ toàn cầu thông qua các hãng thành viên khác.

✓ *Phân loại mô hình hiệp hội các công ty uy tín :*

Mô hình Hiệp hội có thể phân chia thành hai loại:

Thứ nhất, hãng quốc tế dưới dạng hiệp hội do một hãng kiểm toán lớn đứng ra thành lập. Ví dụ Moore Stephens International là do hãng Moore Stephens tại London, Anh đứng ra thành lập, Integra International là do hai hãng kiểm toán lớn thành lập tại Canada.

Thứ hai, hãng quốc tế là các hiệp hội thuần túy như IGAF Worldwide, IAPA. Bản thân tên của các hãng này cũng nói lên điều đó. IGAF viết tắt của cụm từ “International Group of Accounting Firms”, có nghĩa là “Nhóm quốc tế của các công ty kế toán, kiểm toán”. IAPA viết tắt của cụm từ “International Association of Practising Accountants”, có nghĩa là “Hiệp hội quốc tế của các kế toán viên hành nghề”.

➤ **Mô hình Liên kết (*Alliances, Organisations*)**

Mô hình Liên kết là sự liên kết của rất nhiều loại hình các công ty hoạt động trong các lĩnh vực khác nhau như kiểm toán, tư vấn kế toán, tư vấn luật, tư vấn sở hữu trí tuệ, tư vấn kinh doanh...

Mô hình này ít hơn trong các hãng kiểm toán quốc tế. Đại diện cho mô hình này có thể kể đến Geneva Group International hay Alliot Group.

✓ *Đặc điểm của mô hình:* Trong mô hình này, mối liên hệ giữa các hãng thành viên yếu hơn so với mô hình công ty mạng lưới và mô hình hiệp hội các công ty uy tín do các hãng thành viên hoạt động trong rất nhiều lĩnh vực khác nhau, không chỉ kế toán và kiểm toán. Thành viên chính thức của hãng quốc tế liên kết cũng được phép sử dụng logo và hình ảnh của hãng trong hoạt động quảng bá của mình. Hãng thành viên cũng không được mang tên của hãng quốc tế.

Bảng 2.1: So sánh ba mô hình DNKT là thành viên của các hãng KiT quốc tế

Tiêu chí	Công ty mạng lưới	Mô hình hiệp hội	Mô hình liên kết
Được phép dùng tên hãng quốc tế	Có	Có thể nhưng hạn chế	Không
Được phép sử dụng logo và hình ảnh của hãng quốc tế	Có	Có	Có
Mối liên hệ giữa các hãng thành viên	Rất chặt chẽ	Chặt chẽ	Vừa phải

Mỗi hãng kiểm toán quốc tế có chính sách thành viên khác nhau. Nhưng thông thường có thể chia ra làm ba cấp độ: Hãng thành viên (Member firm), Hãng liên kết (Associate firm) và Hãng đại diện liên lạc (Correspondent firm).

(a) Hãng thành viên (Member firm)

Những hãng được công nhận là hãng thành viên của hãng kiểm toán quốc tế có đầy đủ tất cả các quyền lợi và nghĩa vụ khi tham gia vào mạng lưới, hiệp hội hay liên kết. Hãng thành viên được phép đại diện cho hãng quốc tế tại vùng địa lý được công nhận. Ví dụ như Deloitte Việt Nam sẽ đại diện cho Deloitte International tại Việt Nam bởi vì Deloitte Việt Nam được công nhận là hãng thành viên chính thức trong cùng mạng lưới của Deloitte International. Deloitte Việt Nam hoàn toàn có thể nhận được các lợi ích như : sử dụng thương hiệu quốc tế, được đầu tư kỹ thuật, được đào tạo chuyên môn tư vấn và cung cấp thông tin quốc tế, được giới thiệu khách hàng, được kiểm soát chất lượng dịch vụ, mua bảo hiểm nghề nghiệp. Tuy nhiên thành viên cũng phải thực thi các nghĩa vụ trong việc tuân thủ đúng các tuyên ngôn và điều lệ của hãng, cam kết đóng phí thành viên theo quy định.

(b) Hãng liên kết (Associate firm)

Hãng liên kết là cấp độ thấp hơn so với hãng thành viên đầy đủ. Tùy theo chính sách từng tổ chức kiểm toán quốc tế, thành viên liên kết có thể sẽ bị hạn chế một số quyền lợi khi tham gia vào tổ chức kiểm toán quốc tế. Trong một số trường hợp thành viên liên kết hoạt động trong lĩnh vực tương đối khác so với lĩnh vực chính của tổ chức kiểm toán quốc tế. Khi đó, thành viên liên kết được công nhận tham gia vào tổ chức kiểm toán quốc tế nhằm đa dạng hoá dịch vụ cung cấp. Cấp độ thành viên liên kết phổ biến hơn trong các tổ chức kiểm toán quốc tế hoạt động theo mô hình hiệp hội. Trong một số trường hợp, một công ty có thể là thành viên đầy đủ của một tổ chức đồng thời là thành viên liên kết của một tổ chức khác. Ví dụ, Dezan Shira & Associates là công ty tư vấn kế toán và kiểm toán hoạt động tại Trung Quốc, Hongkong và Việt Nam là thành viên đầy đủ của Leading Edge Alliance, đồng thời là thành viên liên kết của Integra International.

Trên thực tế hiệp hội là tổ chức quốc tế của các thành viên là các công ty kế toán, kiểm toán và tư vấn tại nhiều quốc gia cùng có chung một mục tiêu là phát triển để trở thành tổ chức lớn mạnh, có thứ hạng cao trong khu vực và quốc tế, nâng cao chất lượng, uy tín và danh tiếng trên cơ sở các cam kết chung, chủ yếu là quy trình kỹ thuật và phương pháp cung cấp dịch vụ, tạo điều kiện thuận lợi hơn cho thành viên. Vì vậy lợi ích và trách nhiệm của thành viên liên kết phổ biến hơn trong các Tổ chức kiểm toán quốc tế hoạt động theo Mô hình hiệp hội và cũng dựa theo nguyên tắc của thành viên đầy đủ nhưng ở mức thấp hơn hẳn, cụ thể như sau:

- Việc sử dụng tên gọi và logo không được chuyển đổi hoàn toàn thành tên tổ chức kiểm toán quốc tế mà chỉ được ghi nhận ở sau tên Việt Nam.
- Trong quan hệ với tổ chức quốc tế không được sử dụng cụm từ “thành viên đầy đủ/Member firm” mà chỉ được sử dụng từ “thành viên liên kết/Associated firm”
- Về đào tạo và tư vấn cũng có các hình thức tương tự như thành viên đầy đủ nhưng thành viên liên kết phải tự trang trải hầu hết chi phí;
- Về kiểm soát chất lượng không chặt chẽ, thường xuyên như thành viên đầy đủ;

- Thành viên liên kết có thể mua bảo hiểm hay trích lập dự phòng theo pháp luật Việt Nam.

- Một quốc gia có thể có trên một thành viên liên kết tùy theo quy ước/ điều lệ hiệp hội và cam kết thành viên...

Về lệ phí hội viên, thường phải nộp lệ phí gia nhập lần đầu và phí thu từ khách hàng do hiệp hội giới thiệu hoặc phân bổ tổng phí thực tế của Hiệp hội, có hạn chế mức tối đa...

(c) Hãng đại diện liên lạc (Correspondent firm)

Thành viên đại diện liên lạc là cấp độ thấp nhất khi tham gia vào các tổ chức kiểm toán quốc tế. Ví dụ Russell Bedford International (RBI) là một hãng hoạt động theo mô hình công ty mạng lưới, khi nhận được đơn xin gia nhập của một doanh nghiệp kiểm toán, các thủ tục đánh giá cho thấy doanh nghiệp này chưa đủ điều kiện để công nhận là thành viên đầy đủ hoặc Thành viên liên kết, RBI có thể bổ nhiệm doanh nghiệp trở thành thành viên đại diện liên lạc. Theo đó khi khách hàng muốn liên hệ với RBI tại khu vực lãnh thổ đó thì có thể liên lạc qua thành viên đại diện liên lạc được bổ nhiệm. Thành viên đại diện liên lạc này không có quyền lợi như các thành viên đầy đủ, không có quyền biểu quyết khi tham gia đại hội của RBI. Thành viên đại diện liên lạc không có quyền sử dụng logo hoặc hình ảnh của RBI trong các hoạt động quảng bá của mình. Trong trường hợp RBI nhận được đơn xin gia nhập đủ điều kiện là thành viên đầy đủ của một doanh nghiệp kiểm toán có cùng vùng, lãnh thổ hoạt động thì quyền đại diện của thành viên đại diện liên lạc cũng bị xoá bỏ. Tuy nhiên, mức phí thường niên của thành viên đại diện liên lạc phải nộp cho RBI cũng rất thấp so với phí của thành viên đầy đủ.

Thành viên đại diện liên lạc là cấp độ liên hệ ít chặt chẽ nhất với tổ chức kiểm toán quốc tế khi xem xét thực tế về tổ chức hoạt động và chất lượng dịch vụ, chất lượng nhân viên chưa đủ điều kiện làm thành viên đầy đủ hoặc thành viên liên kết. Nếu cần thiết Tổ chức quốc tế chỉ thừa nhận công ty là thành viên đại diện liên lạc. Các thành viên của tổ chức kiểm toán quốc tế hoặc khách hàng của tổ chức kiểm toán quốc tế nếu cần thông tin hoặc trợ giúp gì tại Việt Nam thì liên hệ với đại

diện này.

Thành viên đại diện liên lạc thường là chưa được quyền sử dụng tên gọi của tổ chức quốc tế, có thể được sử dụng lô gô của Tổ chức quốc tế một cách hạn chế; có thể được hỗ trợ về đào tạo, tài liệu, thông tin nhưng thường phải trả phí; có thể được hỗ trợ về kỹ thuật và chuyên gia quốc tế nhưng cũng phải trả phí; được tổ chức kiểm toán quốc tế kiểm soát chất lượng nhưng chủ yếu là các hợp đồng với khách hàng quốc tế của tổ chức: nếu được giới thiệu khách hàng quốc tế phải chia phí sòng phẳng...

(2) Mô hình hoạt động của các DNKT không tham gia là thành viên của các hãng kiểm toán quốc tế

Các DNKT không phải là thành viên của các hãng kiểm toán quốc tế thì đều là các pháp nhân hoạt động bình thường với các hình thức sở hữu khác nhau như trình bày trong mục 2.1.3.2. Những DNKT này trong quá trình tổ chức hoạt động, cung cấp dịch vụ cho khách hàng đều phải tự tiến hành các công tác KSCL, phát triển các nguồn lực, nâng cao năng lực cạnh tranh, thương hiệu và uy tín của họ một cách độc lập. Tại hầu hết các quốc gia những DNKT dạng này thông thường đều là các DNKT mới được thành lập hoặc đã đi vào hoạt động song với quy mô vừa và nhỏ, chưa hội tụ đủ các yếu tố điều kiện để được các hãng kiểm toán quốc tế có uy tín xem xét tiến hành kết nạp là thành viên của tổ chức. Điều này có ảnh hưởng không hề nhỏ đối với chất lượng, hiệu quả hoạt động của các DNKT dạng này.

* * *

Qua phân tích một số các đặc điểm kể trên chúng ta có thể nhận thấy rằng xét dưới các phương thức khác nhau thì hoạt động KTĐL có thể được tổ chức theo nhiều mô hình khác nhau. Mỗi một mô hình đều có những đặc điểm, lợi thế và hạn chế khác nhau và việc ứng dụng mô hình nào tại mỗi quốc gia là hoàn toàn tùy thuộc vào đặc điểm chính trị, pháp luật, kinh tế xã hội tại quốc gia đó. Những mô hình này xét dưới góc độ nào cũng sẽ ảnh hưởng không nhỏ đến chất lượng và hiệu quả hoạt động của KTĐL mà những nội dung phân tích sau của luận án sẽ làm sáng tỏ điều đó.

2.2. TỔNG QUAN VỀ CHẤT LƯỢNG, HIỆU QUẢ KIỂM TOÁN VÀ ẢNH HƯỞNG CỦA MÔ HÌNH TỔ CHỨC HOẠT ĐỘNG KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP ĐẾN CHẤT LƯỢNG VÀ HIỆU QUẢ KIỂM TOÁN

2.2.1. Khái niệm về chất lượng và hiệu quả hoạt động kiểm toán

(1) Chất lượng luôn là sự thách thức và là mối quan tâm hàng đầu mà bất kỳ tổ chức và doanh nghiệp nào đều phải đối mặt trong quá trình hoạt động của mình. Có thể có nhiều định nghĩa khác nhau về chất lượng :

✓ Theo từ điển Tiếng Việt (2010, trang 578) thì : *“Chất lượng là một phạm trù triết học biểu thị những thuộc tính bản chất của sự vật, chỉ rõ nó là cái gì, tính ổn định tương đối của sự vật để phân biệt nó với các sự vật khác. Chất lượng là đặc tính khách quan của sự vật. Chất lượng biểu hiện ra bên ngoài qua các thuộc tính. Nó là cái liên kết các thuộc tính của sự vật lại làm một, gắn bó với sự vật như một tổng thể, bao quát toàn bộ sự vật và không tách khỏi sự vật. Sự vật trong khi vẫn còn là bản thân nó thì không thể mất chất lượng của nó. Sự thay đổi chất lượng kéo theo sự thay đổi của sự vật về căn bản. Chất lượng của sự vật bao giờ cũng gắn liền với tính quy định về số lượng của nó và không thể tồn tại ngoài tính quy định ấy. Mỗi sự vật bao giờ cũng là sự thống nhất của chất lượng và số lượng”*.

✓ Theo định nghĩa của tiêu chuẩn Việt Nam 5200-ISO 9000 thì *“Chất lượng là mức độ phù hợp của sản phẩm hoặc dịch vụ thỏa mãn các yêu cầu đề ra hoặc định trước của người mua”*

Ngoài ra, các tổ chức khác nhau còn đưa ra nhiều định nghĩa khác nhau về chất lượng. Tuy nhiên các định nghĩa trên cùng hướng đến cái nổi bật cuối cùng mà cả người sản xuất và người tiêu dùng đều muốn đạt đến là sự thỏa mãn nhu cầu tiêu dùng với các điều kiện nhất định.

✓ Định nghĩa chất lượng hoạt động kiểm toán :

Có rất nhiều quan điểm khác nhau liên quan đến việc đưa ra một định nghĩa đối với chất lượng kiểm toán :

- Theo chuẩn mực kiểm toán quốc tế 200 ban hành theo quyết định số 28/2003/QĐ-BTC ngày 14/03/2003 (VSA 220)-Kiểm soát chất lượng hoạt động

kiểm toán thì : *“Chất lượng hoạt động kiểm toán là mức độ thoả mãn của các đối tượng sử dụng kết quả kiểm toán về tính khách quan và độ tin cậy vào ý kiến kiểm toán của kiểm toán viên; đồng thời thoả mãn mong muốn của đơn vị được kiểm toán về những ý kiến đóng góp của kiểm toán viên, nhằm nâng cao hiệu quả hoạt động kinh doanh, trong thời gian định trước với giá phí hợp lý”*.

- Theo quan điểm của một số các tổ chức và cá nhân khác như GAO (2003,13) thì *“chất lượng kiểm toán chính là sự phù hợp với các chuẩn mực kiểm toán chung được chấp nhận (GAAS) nhằm cung cấp sự đảm bảo hợp lý rằng các báo cáo tài chính đã được kiểm toán và thuyết minh thông tin liên quan là: (1) trình bày theo đúng các nguyên tắc kế toán chung được thừa nhận (GAAP) và (2) đều không chứa đựng những vấn đề trọng yếu liên quan đến sai sót, gian lận”*. Các nghiên cứu khác cũng đồng quan điểm này như nghiên cứu của Tie (1999); Krishnan và Schauer (2001).[125] [91] Cũng có một số các nhà nghiên cứu đi theo định hướng ngược lại đó là đưa ra khái niệm sự nghèo nàn của chất lượng kiểm toán (poor audit quality) bằng cách xác định những kết quả bất lợi từ cuộc kiểm toán (Peecher và Piercey, 2008). [110]

Ngoài những nghiên cứu kể trên thì còn rất nhiều các công trình nghiên cứu khác đề cập đến chất lượng kiểm toán của DeAngelo (1981); Watts và Zimmerman (1983); Lee và cộng sự (1983); Aldhizer và cộng sự (1995); McConnell & Banks, (1998); Krishnan & Schauer (2001); Wallace (1987); Beatty (1989); Krinsky & Rotenberg (1989); Davidson & Neu (1993) và một số các tác giả khác như trình bày ở phần đánh giá về các công trình nghiên cứu có liên quan đến luận án ở chương 1. [79] [80] [66] [106] [129] [128] [68] [92]

(2) Có nhiều định nghĩa khác nhau về hiệu quả và hiệu quả hoạt động kiểm toán đó là :

- Theo từ điển Bách khoa Việt Nam (2010) thì *“hiệu quả là kết quả mong muốn, cái sinh ra kết quả mà con người chờ đợi và mong muốn”*. Cũng với hàm ý này thì từ điển Tiếng Việt (2010) của Viện Ngôn ngữ Việt Nam cũng đã đưa ra định nghĩa *“hiệu quả là kết quả thực của việc làm mang lại”*.

- Theo Giáo trình kiểm toán (2007) của Học viện bưu chính viễn thông thì *“hiệu quả kiểm toán được hiểu là mối quan hệ giữa một bên là các sản phẩm, dịch vụ làm ra với một bên là nguồn lực đã tạo ra chúng với yêu cầu có kết quả tối đa với chi phí về nguồn lực tối thiểu”*. Như vậy có thể hiểu hiệu quả kiểm toán đó chính là sự tương quan giữa yếu tố đầu vào khan hiếm với đầu ra là hàng hóa, dịch vụ. Mối tương quan này trên thực tế có thể được đo bằng hiện vật (Physical terms) được gọi là hiệu quả kỹ thuật (Physical efficiency) hoặc theo chi phí (Cost terms), được gọi là hiệu quả kinh tế (Economics efficiency).

Trên cơ sở các định nghĩa nêu trên chúng ta có thể đi đến kết luận : *Hiệu quả của hoạt động kiểm toán nói chung và hiệu quả của hoạt động KTĐL nói riêng đó chính là việc đạt được các mục tiêu đặt ra trong việc cung cấp dịch vụ kiểm toán cho khách hàng với chi phí nguồn lực bỏ ra là tối thiểu*. Mục tiêu được xem là quan trọng và quyết định nhất đó là đảm bảo đạt được sự thỏa mãn của các đối tượng sử dụng kết quả khác nhau về tính khách quan và độ tin cậy của kết quả kiểm toán. Do vậy khái niệm hiệu quả kiểm toán luôn luôn gắn liền và có quan hệ mật thiết với chất lượng kiểm toán. Xét dưới một góc độ nào đó thì hiệu quả kiểm toán chỉ đạt được nếu một hoạt động KTĐL được chủ thể tiến hành tổ chức một cách khoa học, có chất lượng cao.

▪ **Các yếu tố ảnh hưởng đến chất lượng và hiệu quả hoạt động kiểm toán**

Như đã đề cập ở khái niệm liên quan đến chất lượng kiểm toán thì sản phẩm của kiểm toán phải thỏa mãn đối tượng sử dụng. Theo tiến trình phát triển của kinh tế xã hội thì đối tượng sử dụng quan trọng mà kiểm toán hướng đến chính là xã hội và công chúng. Do vậy việc nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán từ trước cho đến nay đã được rất nhiều nhà nghiên cứu đứng trên lập trường của lý thuyết lợi ích xã hội. Tuy nhiên việc đánh giá toàn diện về chất lượng kiểm toán là một vấn đề rất khó khăn vì nhiều lý do khác nhau do vậy thông thường các hướng nghiên cứu chỉ chủ yếu tập trung đánh giá chất lượng kiểm toán dựa vào các chỉ tiêu có liên quan.

Các công trình có liên quan đến việc nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng đến

chất lượng kiểm toán điển hình với các nhóm yếu tố như quy mô công ty kiểm toán.... đã được tác giả đề cập rất cụ thể trong nghiên cứu tổng quan ngoài nước ở chương 1.

Ở phần trình bày nội dung của mục này, tác giả chỉ đi vào giới thiệu các yếu tố ảnh hưởng đến chất lượng hoạt động KTĐL theo một số các quan điểm nghiên cứu sau đây :

➤ **Quan điểm của Ling Lin và Nopmanee Kong Tepalagul (2010) [101]**

Theo các tác giả này trong phần tổng quan công bố đánh giá đối với các công trình nghiên cứu có liên quan thì các yếu tố ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán tập trung vào một số các yếu tố có liên quan đến mối đe dọa đến tính độc lập của KTV như : tầm quan trọng của khách hàng, dịch vụ phi kiểm toán, nhiệm kỳ của KTV, mối quan hệ giữa nhân viên khách hàng và KTV (*xem hình 2.8*). Trong đó :

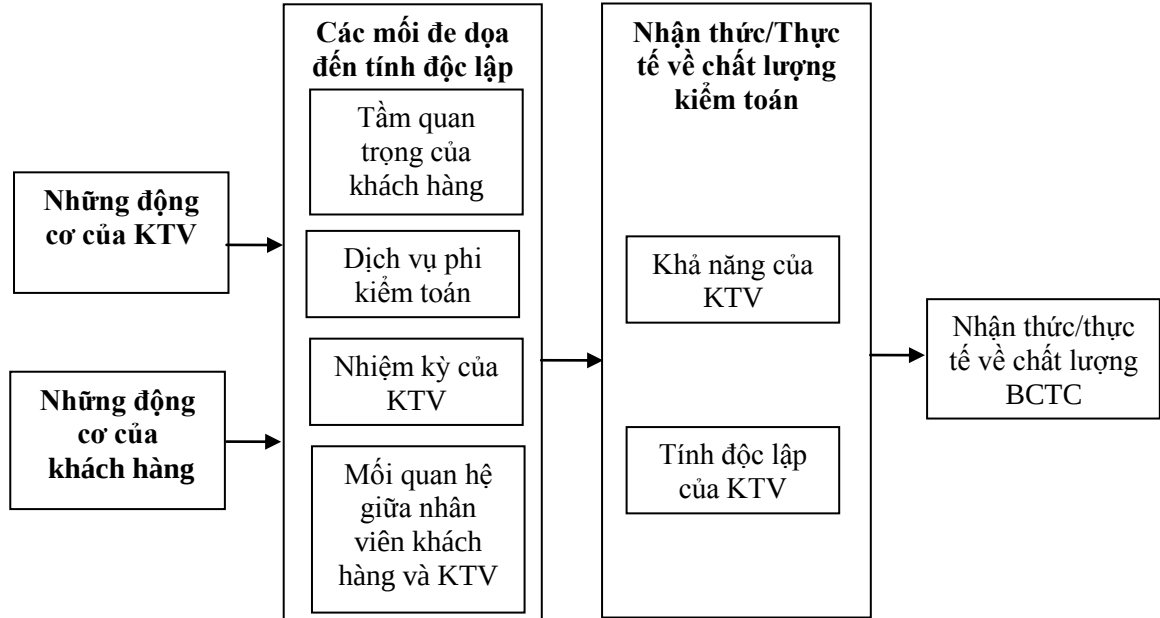
+ Tầm quan trọng của khách hàng liên quan đến mức độ KTV và công ty kiểm toán bị lệ thuộc về kinh tế trong quá trình cung cấp dịch vụ. Về vấn đề này nhiều tác giả khác cũng cho rằng : khi cung cấp dịch vụ cho khách hàng, một công ty kiểm toán nhận được thù lao từ khách hàng, do vậy kết quả kiểm toán được công bố có mối quan hệ với khách hàng (DeAngelo, 1981a). Nếu bản thân khách hàng này chiếm một tỷ trọng tương đối lớn về doanh số trong danh mục khách hàng của một công ty thì có khả năng KTV sẽ có một sự khuyến khích để giữ lại khách hàng nhằm đảm bảo một nguồn doanh thu và lợi nhuận trong tương lai và do đó xuất hiện xu hướng thỏa hiệp độc lập và hành động có lợi cho khách hàng (Blay, 2005).[73]

+ Dịch vụ phi kiểm toán cũng có thể ảnh hưởng xấu đến sự độc lập của KTV từ đó ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán. Bởi lẽ khi KTV cung cấp dịch vụ phi kiểm toán cho khách hàng, họ nhận được thu nhập cao hơn và từ đó có thể dẫn đến sự phụ thuộc kinh tế lớn hơn. Đồng thời, việc cung cấp chung cả dịch vụ kiểm toán và phi kiểm toán của KTV một cách tương tự nhau có thể gây ra xung đột lợi ích và ảnh hưởng đến sự hoài nghi trong việc xem xét công việc của mình.

+ Nhiệm kỳ của KTV có thể dẫn đến việc suy giảm tính độc lập bởi vì khi mối quan hệ giữa KTV và khách hàng kéo dài, KTV càng có cơ hội có thể phát triển mối quan hệ chặt chẽ với khách hàng và ngày càng suy giảm tính khách quan từ đó ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán.

+ Mối quan hệ giữa nhân viên của khách hàng với KTV và công ty kiểm toán

cũng có thể gây ra việc suy giảm tính độc lập xuất phát từ mối quan hệ giữa cá nhân và cá nhân từ đó gây ra nguy cơ tiềm ẩn các sai phạm, gian lận trong việc thực hiện các phương pháp kiểm toán (Lennox, 2005).[94]

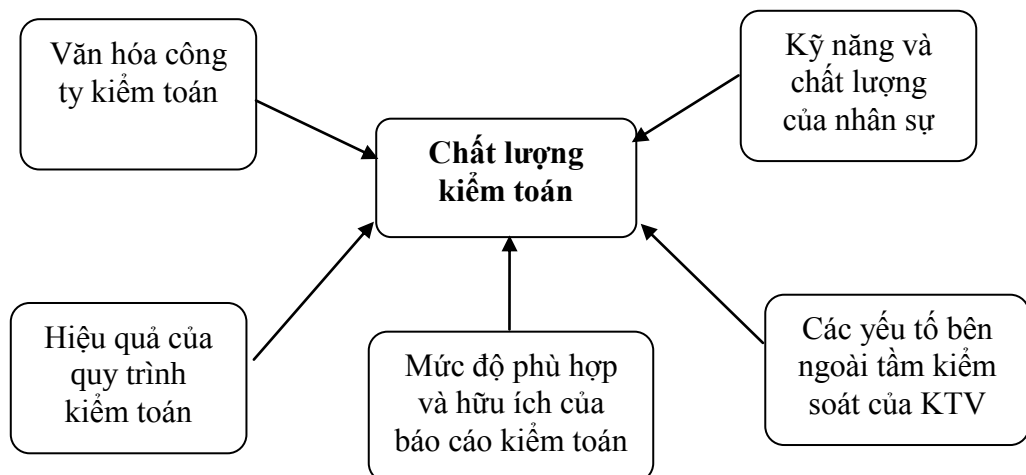


Nguồn : A Framework for Research in Auditor Independence and Audit Quality
Ling Lin and Nopmanee Kong Tepalagul (2010)

Hình 2.8: Mô hình các yếu tố ảnh hưởng liên quan đến tính độc lập của KTV đến chất lượng kiểm toán

➤ **Quan điểm của Hội đồng BCTC vương quốc Anh (FRC) [81]**

Theo quan điểm của FRC thì các yếu tố ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán bao gồm một số các yếu tố như : văn hóa công ty kiểm toán, hiệu quả của quy trình kiểm toán, mức độ phù hợp và hữu ích của báo cáo kiểm toán được công bố, kỹ năng và chất lượng nhân sự, các yếu tố bên ngoài tầm kiểm soát của KTV. Có thể mô tả về mô hình này như sau :



Nguồn : UK's Financial Reporting Council Audit Quality Framework (FRC 2008,1)

Hình 2.9: Mô hình các yếu tố ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán theo quan điểm Hội đồng BCTC vương quốc Anh

Trong mỗi yếu tố ảnh hưởng kể trên thì FRC đã tiếp tục phân tích sâu và đưa ra nhiều tiêu chí để đánh giá. Chẳng hạn như yếu tố liên quan đến văn hóa của công ty kiểm toán được thỏa mãn dựa trên một số các tiêu chí như việc tạo ra môi trường để đạt được các giá trị gia tăng cao hơn về chất lượng, chính sách đãi ngộ và khen thưởng, đảm bảo việc nhân viên có thể có đủ thời gian và nguồn lực để giải quyết các vấn đề khó khăn.

Trong khi đó các yếu tố liên quan đến hiệu quả của quy trình kiểm toán trong công ty được phân tích dựa trên các tiêu chí như thiết kế các phương pháp và công cụ kiểm toán, việc thực thi các tiêu chuẩn đạo đức nghề nghiệp và chuẩn mực kiểm toán, sự hỗ trợ của kỹ thuật....

✓ **Quan điểm của Robert Knechel và các cộng sự (2012) [114]**

Công trình nghiên cứu về chất lượng kiểm toán dưới góc nhìn phân tích và đánh giá sâu trên cơ sở các lý thuyết Francis (2011) và FRC (2008) của Robert Knechel cùng các cộng sự cũng chỉ ra một số các yếu tố như nhiệm kỳ của KTV; nhận thức của thị trường đối với chất lượng kiểm toán ; giá phí đối với dịch vụ phi kiểm toán; áp lực công việc cũng như kiến thức chuyên môn, khả năng hoài nghi mang tính nghề nghiệp cũng như các chính sách liên quan đến việc khuyến khích và đãi ngộ nhân viên, KSCL; thỏa thuận với khách hàng và các nhân tố khác. [83] [81] [114]

Tóm lại, từ một số các quan điểm trình bày ở phần trên kết hợp với nội dung trình bày các công trình nghiên cứu ở phần tổng quan đã thực hiện trong chương 1 có thể rút ra kết luận đó là tùy theo quan điểm và góc nhìn nghiên cứu mà các yếu tố ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán khá đa dạng bởi lẽ chất lượng kiểm toán là sản phẩm vô hình và được rất nhiều đối tượng quan tâm. Chính vì vậy đây cũng là nền tảng lý luận vững chắc để tác giả đi xác định được các yếu tố chính có liên quan đến mô hình tổ chức hoạt động kiểm toán và tiến hành công tác khảo sát thực trạng trong nội dung của các chương sau trong luận án nghiên cứu của mình. Các yếu tố đó chính là cấu trúc của tổ chức lập quy, giám sát nghề nghiệp kiểm toán trong mối quan hệ với các DNKT, các cơ quan quản lý Nhà nước về kiểm toán; quy mô của

DNKT; các vấn đề liên quan đến đội ngũ KTV; giá phí kiểm toán; phạm vi của dịch vụ cung cấp; công tác KSCL

2.2.2. Mối quan hệ ảnh hưởng giữa mô hình tổ chức hoạt động KTĐL với chất lượng, hiệu quả

Như trình bày từ các phần trên chúng ta có thể nhận thấy được rằng cho đến thời điểm hiện tại chưa có một công trình nghiên cứu nào đề cập một cách trực tiếp mối quan hệ giữa mô hình tổ chức hoạt động KTĐL và chất lượng, hiệu quả kiểm toán. Tuy nhiên qua phân tích và mở rộng khái niệm mô hình tổ chức xét trên phương diện cấu trúc tổ chức và cơ chế vận hành thì có thể nhận thấy các yếu tố trong mô hình tổ chức đã có nhiều yếu tố đã được nghiên cứu và chỉ ra mối quan hệ khá chặt chẽ đến chất lượng và hiệu quả của hoạt động kiểm toán.

2.2.2.1. Xét trên phương diện cấu trúc tổ chức

Đối với cấu trúc tổ chức của hoạt động kiểm toán với sự tham gia của các chủ thể khác nhau trong đó tập trung vào các chủ thể chính đóng vai trò quan trọng quyết định đó là : tổ chức lập quy và giám sát, công ty kiểm toán, KTV thì mối quan hệ này được xác định trên 2 góc độ vĩ mô và vi mô cụ thể là :

(1) Xét trên phương diện vĩ mô thì mô hình tổ chức của các tổ chức lập quy và giám sát hoạt động KTĐL tại mỗi quốc gia có ảnh hưởng rất quan trọng đến chất lượng, hiệu quả hoạt động của ngành KTĐL tại quốc gia đó. Việc phân tích kết cấu, đặc điểm của các mô hình cơ bản như mô hình tự kiểm soát, theo luật định, ủy ban độc lập hay mô hình nhà nước-hội đồng tư vấn tại một số các quốc gia trên thế giới như đã trình bày cho thấy mỗi một mô hình mô tả mối quan hệ giữa tổ chức lập quy và giám sát với DNKT có ảnh hưởng khác nhau đến việc đảm bảo, duy trì chất lượng và hiệu quả của hoạt động kiểm toán.

(2) Xét trên phương diện vi mô liên quan đến công ty kiểm toán và KTV thì các yếu tố liên quan đến cấu trúc của các chủ thể này cũng tạo ra mối quan hệ mật thiết với chất lượng, hiệu quả kiểm toán. Các nghiên cứu của nhiều tác giả đã chỉ rõ một số các yếu tố có mối quan hệ đối với chất lượng, hiệu quả kiểm toán liên quan đến cấu trúc tổ chức của công ty kiểm toán, của KTV điển hình như một số các yếu

tổ đó là quy mô của công ty, hình thức sở hữu, trình độ và kỹ năng của nhân sự và cán bộ quản lý, thời gian hoạt động của DN.

Trong đó quy mô của DNKT càng lớn thì sự tác động và ảnh hưởng đối với chất lượng, hiệu quả hoạt động kiểm toán của DN đó càng nhiều. Hình thức sở hữu của DNKT có ảnh hưởng quyết định đến cấu trúc tổ chức quản trị của DN và từ đó ảnh hưởng lớn đến năng lực hoạt động, chất lượng hiệu quả hoạt động. Trong khi đó, trình độ của đội ngũ quản lý trong Ban quản trị và chất lượng của nhân viên sẽ là yếu tố ảnh hưởng trực tiếp đến vấn đề về chất lượng, hiệu quả hoạt động kiểm toán.

Như vậy dù xét trên phương diện nào thì chúng ta đều có thể thấy được tầm quan trọng và mối quan hệ mật thiết giữa cấu trúc tổ chức đối với chất lượng, hiệu quả hoạt động KTĐL. Hai phương diện này thể hiện sự tương quan ảnh hưởng lẫn nhau trong lý luận cũng như thực tiễn của hoạt động kiểm toán.

2.2.2.2. Xét trên phương diện cơ chế vận hành

Đối với cơ chế vận hành của hoạt động KTĐL, qua kết quả của nhiều nghiên cứu chúng ta có thể nhận thấy rõ chính cơ chế vận hành là cầu nối các chủ thể tham gia trong hoạt động kiểm toán. Cơ chế thể hiện trạng thái động của cấu trúc mô hình và thể hiện trên yếu tố chủ yếu được xem xét trên 2 góc độ sau :

(1) Xét trên phương diện vĩ mô thì cơ chế vận hành trong giới hạn xem xét mối quan hệ giữa chủ thể là các tổ chức lập quy, giám sát nghề nghiệp kiểm toán với DNKT, KTV thì được thể hiện thông qua các yếu tố cụ thể đó là : cơ sở pháp lý tạo điều kiện cho các chủ thể vận hành trên thực tế, chiến lược phát triển ngành và công tác KSCL nhìn từ bên ngoài DNKT.

Trong đó cơ sở pháp lý là yếu tố cực kỳ quan trọng và có tầm quan trọng quyết định ảnh hưởng đến chất lượng, hiệu quả hoạt động kiểm toán xét trên bình diện chung của cả ngành. Chiến lược phát triển đóng vai trò định hướng về quan điểm, xác định mục tiêu và nhiệm vụ cụ thể, xác lập các giải pháp vĩ mô do vậy cũng có ảnh hưởng và tác động rất lớn đối với chất lượng và hiệu quả hoạt động kiểm toán. Còn công tác KSCL kiểm toán nhìn từ bên ngoài là yếu tố ảnh hưởng trực tiếp nhất, tác động rõ nét nhất đối với chất lượng, hiệu quả hoạt động kiểm toán. Bao gồm: những

quy định (cơ sở pháp lý) để các chủ thể (tổ chức lập quy, giám sát/công ty kiểm toán/KTV...) vận hành trên thực tế; chiến lược phát triển ngành, phạm vi dịch vụ kiểm toán và phí kiểm toán cung cấp, giá phí kiểm toán, KSCL từ bên trong và bên ngoài cũng như các vấn đề liên quan đến quản trị công ty kiểm toán.

(2) Xét trên phương diện vi mô liên quan đến DNKT và KTV thì các yếu tố như giá phí kiểm toán, phạm vi dịch vụ cung cấp, công tác KSCL nhìn từ bên trong và tổ chức quản trị DNKT đều tạo ra mối quan hệ mật thiết với chất lượng, hiệu quả kiểm toán. Các nghiên cứu của nhiều tác giả đã chỉ rõ giá phí kiểm toán có mối quan hệ tác động tỷ lệ nghịch với chất lượng, hiệu quả kiểm toán trong khi các yếu tố liên quan đến KSCL bên trong, quản trị nội bộ DNKT đều là những yếu tố có tác động trực tiếp và mang tính quyết định. Nói cách khác trong bản thân các yếu tố này thì bất kỳ sự yếu kém của yếu tố nào cũng có thể dẫn đến sự vận hành chung của cơ chế bị trục trặc và kết quả cuối cùng là chất lượng, hiệu quả kiểm toán cũng sẽ suy giảm.

Như vậy, từ những phân tích và lập luận trình bày ở trên tác giả chọn ra một số các yếu tố biểu hiện đặc trưng cho mô hình tổ chức hoạt động KTĐL xét dưới 2 góc độ cấu trúc tổ chức và cơ chế vận hành với 2 phương diện nghiên cứu là vĩ mô và vi mô để tiến hành công tác xây dựng bảng câu hỏi phục vụ cho việc khảo sát thực nghiệm ở các chương sau.

2.3. CÁC ĐIỀU KIỆN ĐỂ XÁC LẬP CÁC YẾU TỐ PHÙ HỢP TRONG MÔ HÌNH TỔ CHỨC HOẠT ĐỘNG KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP TẠI MỖI QUỐC GIA

KTĐL là hoạt động xác nhận tính trung thực và hợp lý của các BCTC, nhằm tăng cường tính tin cậy của thông tin tài chính mà ban giám đốc đơn vị được kiểm toán lập. Việc thực hành kế toán và lập báo cáo tài chính ở mỗi quốc gia có sự khác nhau chính vì vậy mục đích và đối tượng sử dụng thông tin đã kiểm toán cũng khác nhau. Do vậy, hoạt động kế toán và kiểm toán luôn xuất phát từ những đặc điểm chính trị, pháp luật và kinh tế xã hội đặc thù của mỗi quốc gia. Trên cơ sở nghiên cứu các quan điểm liên quan và tác động đến hệ thống kế toán, kiểm toán của mỗi quốc gia theo các nhóm yếu tố như kinh tế, văn hóa xã hội, chính trị,

pháp luật như quan điểm của Gray (1988), Nobes & Parker (1995)... tác giả tổng hợp lại 3 điều kiện chính ảnh hưởng đến việc xác lập các yếu tố phù hợp trong mô hình tổ chức hoạt động KTĐL, đó là:

- Điều kiện liên quan đến môi trường. Trong đó đề cập cụ thể đến môi trường kinh doanh, môi trường pháp lý, môi trường văn hóa;
- Điều kiện về nguồn nhân lực;
- Điều kiện về chiến lược phát triển và cạnh tranh;

2.3.1. Các điều kiện liên quan đến môi trường

2.3.1.1. Điều kiện liên quan đến môi trường pháp lý

Như đã trình bày ở trên, KTĐL là một dịch vụ được pháp luật của tất cả các quốc gia khác nhau trên thế giới thừa nhận và bảo hộ. Chính vì vậy việc duy trì một hệ thống pháp lý có hiệu lực đủ mạnh và hoàn thiện là điều kiện cực kỳ quan trọng để ứng dụng các mô hình tổ chức cho hoạt động KTĐL. Việc ban hành và thay đổi các văn bản pháp lý từ các đạo luật, các văn bản dưới luật như các nghị định, quyết định, thông tư....có tác động cực kỳ sâu sắc đến công tác tổ chức, quá trình hoạt động, phát triển ngành KTĐL.

2.3.1.2. Điều kiện liên quan đến môi trường kinh doanh

Môi trường kinh doanh bao gồm cả các yếu tố liên quan đến lao động, lạm phát nhưng nguồn cung cấp tài chính là yếu tố đặc trưng của môi trường kinh doanh của mỗi quốc gia.

Ở các nước đang phát triển như Việt Nam trong những năm trước đây thì trong các loại hình kinh doanh nói chung và kể cả lĩnh vực KTĐL nói riêng vẫn tồn tại các doanh nghiệp kiểm toán thuộc sở hữu của nhà nước. Nguồn vốn hoạt động của các doanh nghiệp này là do vốn do nhà nước cấp hoặc vốn vay. Tuy nhiên trong những năm gần đây, Nhà nước đã thực hiện việc cổ phần hóa các DNNN và tạo điều kiện thuận lợi để kinh tế tư nhân phát triển. Chính vì vậy cơ cấu nguồn vốn của quốc gia đã có nhiều thay đổi và có xu hướng tăng dần tỷ trọng về phía nguồn vốn tư nhân. Đây chính là điều kiện thuận lợi để các mô hình mang tính kinh tế tư nhân như các văn phòng tư, các công ty TNHH, công ty hợp danh...về kiểm toán ra đời.

Đặc biệt khi gia nhập những tổ chức lớn như WTO, AFTA, EU, ASEAN... các quốc gia đều thực hiện quá trình tự do hóa thương mại, mở cửa hội nhập kinh tế trong đó có mở cửa và hội nhập về dịch vụ kế toán, kiểm toán. Quá trình này đòi hỏi phải thực hiện việc cải cách hành lang pháp lý, cải thiện môi trường kinh doanh để thu hút các nguồn vốn đầu tư lớn từ nước ngoài vào thị trường trong nước kể cả theo con đường trực tiếp hoặc gián tiếp. Đây cũng chính là điều kiện để ứng dụng các mô hình tổ chức kiểm toán có yếu tố đầu tư nước ngoài như các công ty kiểm toán liên doanh, công ty có 100% vốn đầu tư nước ngoài... Các chi nhánh của các công ty kiểm toán quốc tế thực hiện quá trình xâm nhập thị trường, phát triển các loại hình dịch vụ cũng như xu thế sát nhập, trở thành đại diện của các hãng kiểm toán quốc tế.

2.3.1.3. Điều kiện liên quan đến môi trường văn hóa

Bên cạnh các điều kiện liên quan đến môi trường pháp lý, kinh doanh thì yếu tố văn hóa cũng là một trong những yếu tố có ảnh hưởng quyết định đến việc ứng dụng mô hình tổ chức hoạt động kiểm toán độc lập vào các quốc gia.

Có thể nhận thấy rõ rệt hai trường phái văn hóa khác biệt lớn đó là văn hóa phương Đông và văn hóa phương Tây. Đối với các nước phương Đông thường chịu ảnh hưởng của tư tưởng Khổng giáo, Phật giáo thì thông thường con người dễ chấp nhận những luật lệ và các quy định mang tính tập thể hơn so với những xét đoán mang tính cá nhân. Chính từ đặc điểm của môi trường văn hóa này dẫn đến hệ thống kế toán và kiểm toán ở các nước phương Đông là do Nhà nước thiết lập và điều chỉnh, không chỉ phục vụ cho chủ đầu tư mà còn phục vụ cho chính nhu cầu quản lý của Nhà nước. Cũng vì vậy ở các nước như Việt Nam chúng ta, mô hình kế toán đặt nặng tính tuân thủ các quy định cụ thể hơn so với sự xét đoán nghề nghiệp theo những nguyên tắc chung được thừa nhận.

Trong khi đó đối với các nước phương Tây, nơi có nền kinh tế thị trường phát triển mạnh theo định hướng kinh tế tư nhân thì các hoạt động nghề nghiệp về kế toán, kiểm toán thường có xu hướng dựa trên những xét đoán nghề nghiệp, các quy định hướng dẫn thường do các tổ chức nghề nghiệp thiết lập và điều chỉnh.

Như đã trình bày ở trên, nếu phân loại theo chủ thể tiến hành hoạt động

KTĐL thì mô hình tổ chức hoạt động kiểm toán có 2 loại đó là hành nghề dưới dạng cá nhân thông qua vai trò của văn phòng tư và hành nghề dưới dạng pháp nhân thông qua vai trò của các DNKT. Thực tế ở những nước phương Đông, việc ứng dụng mô hình văn phòng tư vào hoạt động KTĐL không phải là điều dễ dàng. Có nhiều nguyên nhân khác nhau tuy nhiên rào cản về văn hóa trong đó tâm lý đặt nặng tính tuân thủ các quy định cụ thể hơn so với sự xét đoán nghề nghiệp là một trong những yếu tố ảnh hưởng lớn nhất, làm ngăn cản quá trình hội nhập và hòa hợp với thông lệ chung của thế giới.

2.3.2. Điều kiện về nguồn nhân lực

Đối với bất kỳ ngành nghề gì trong tổng thể nền kinh tế hiện nay, yếu tố được cho là quyết định nhất đó chính là yếu tố con người và ngành KTĐL cũng không phải là ngoại lệ nằm ngoài các ngành nghề đó. Thực tế cho thấy đứng dưới góc độ quản lý cả về vi mô lẫn vĩ mô, chưa nói đến vấn đề chất lượng của nguồn nhân lực kiểm toán có ảnh hưởng quyết định như thế nào đến sự tồn tại và phát triển của ngành, thì chỉ riêng vấn đề số lượng KTV cũng đã có ảnh hưởng quyết định đến việc thành lập một doanh nghiệp kiểm toán như thế nào, dưới mô hình tổ chức hoạt động ra sao?

Minh chứng cho điều này, chúng ta có thể điểm qua kinh nghiệm của một số nước đối với quy định về số lượng KTV tối thiểu khi thành lập DNKT. [10]

- Ở Nga: Các công ty kiểm toán phải có ít nhất là 5 người có chứng chỉ KTV trong đó có giám đốc công ty kiểm toán.

- Ở Nhật Bản: Để thành lập một công ty kiểm toán phải có ít nhất 05 CPA là chủ phần hùn của công ty kiểm toán này.

- Ở Trung Quốc: Công ty kế toán, kiểm toán thành lập theo hình thức hợp danh phải có ít nhất 2 CPA còn công ty kế toán, kiểm toán thành lập theo hình thức TNHH phải có ít nhất 5 CPA.

- Ở Macedonia: Công ty kiểm toán được thành lập phải có ít nhất 2 KTV đăng ký hành nghề.

- Ở Armenia: Một tổ chức thương mại được cấp giấy phép hành nghề dịch vụ

kiểm toán khi có ít nhất 2 KTV và một trong số họ là người đứng đầu bộ phận quản lý của tổ chức đó và ít nhất một nửa số sáng lập viên (thành viên góp vốn) là KTV.

- Ở Belarus: Tổ chức kiểm toán phải có không dưới 3 KTV; không dưới 50% nhân viên trong tổ chức kiểm toán phải là công dân Belarus và nếu lãnh đạo tổ chức kiểm toán là người nước ngoài thì số nhân viên là công dân Belarus phải là 75% và chỉ các KTV mới có thể làm lãnh đạo trong tổ chức kiểm toán.

Từ những vấn đề ở trên có thể nhận thấy rõ, nguồn nhân lực là điều kiện rất quan trọng để ứng dụng các mô hình tổ chức KTĐL khác nhau ở các quốc gia.

2.3.3. Điều kiện về chiến lược phát triển ngành

Trên thế giới, thuật ngữ “chiến lược” đã xuất hiện từ rất lâu và trong công trình nghiên cứu của mình tác giả Trần Thị Kim Anh (2008) đã phát biểu: “*Chiến lược là quá trình đề ra các mục tiêu dài hạn, nghiên cứu sự ảnh hưởng của môi trường bên ngoài và bên trong, trên cơ sở đó phối hợp với các nguồn lực của tổ chức nhằm đạt được mục tiêu đề ra*”

Như vậy chiến lược đóng một vai trò quan trọng trong quá trình sản xuất kinh doanh của một tổ chức, một doanh nghiệp và nói rộng hơn là của cả một ngành. Bởi lẽ ngành là tập hợp nhiều tổ chức, doanh nghiệp cùng hoạt động trong một lĩnh vực giống nhau.

Việc xây dựng chiến lược phát triển của các ngành nói chung và kiểm toán nói riêng là điều hết sức cần thiết bởi các nguyên nhân sau:

- Chiến lược giúp ngành thấy được mục đích và hướng đi trong tương lai.
- Chiến lược giúp ngành phản ứng tốt hơn với những thay đổi của môi trường.

Môi trường luôn thay đổi và có ảnh hưởng đến ngành, tạo ra cơ hội cho ngành nhưng đồng thời cũng làm xuất hiện nhiều mối đe dọa. Ngành nào xây dựng được chiến lược thì đồng nghĩa với việc dự đoán được những cơ hội và đe dọa từ môi trường, từ đó họ có thể ứng phó tốt hơn, tận dụng tốt hơn sự thay đổi của môi trường.

- Chiến lược giúp ngành nhận diện ra và sử dụng nội lực của nó tốt hơn. Việc nhận diện, phân tích nội lực của mình sẽ giúp ngành xác định được những điểm mạnh và điểm yếu của mình từ đó có những sách lược phân bổ nguồn lực

của mình một cách hợp lý để phát huy những mặt mạnh và khắc phục những mặt yếu của mình.

- Chiến lược là công cụ giúp ngành đánh giá hiệu quả hoạt động kinh doanh của mình. Thực chất chiến lược cũng chính là hệ thống các mục tiêu mà ngành đề ra chính vì vậy vừa làm cơ sở thực hiện, vừa làm cơ sở đối chiếu kiểm tra, so sánh với thực tế thực hiện.

Như vậy, qua trình bày ở trên chúng ta có thể thấy được rằng đối với tất cả các ngành nói chung và ngành kiểm toán độc lập nói riêng ở các quốc gia khác nhau thì vấn đề phải xây dựng và hoạch định chiến lược phát triển ngành là điều hết sức cần thiết và mang tính sống còn. Chiến lược phát triển ngành là điều kiện tiên quyết để việc ứng dụng các mô hình tổ chức hoạt động kiểm toán độc lập mang lại hiệu quả, đáp ứng niềm tin và kỳ vọng của xã hội về lĩnh vực nghề nghiệp kiểm toán.

Trong tổng thể các chiến lược phát triển ngành kiểm toán có thể kể đến các chiến lược như: chiến lược phát triển nguồn nhân lực, chiến lược phát triển và mở rộng thị trường, chiến lược liên doanh, sáp nhập và trở thành thành viên của các hãng kiểm toán quốc tế có uy tín, chiến lược đổi mới hiện đại hóa công nghệ quy trình kiểm toán, chiến lược đa dạng hóa các sản phẩm.

2.3.4. Một số bài học kinh nghiệm cho việc xây dựng và áp dụng mô hình tổ chức hoạt động KTĐL ở Việt Nam

- *Bài học thứ nhất: Mô hình tổ chức hoạt động KTĐL ở Việt Nam phải phù hợp với môi trường pháp lý, môi trường kinh doanh, môi trường văn hóa xã hội; điều kiện về nhân lực, khoa học kỹ thuật và chiến lược kinh tế xã hội của đất nước.*

Như đã trình bày ở phần trên, ở các quốc gia phát triển trên thế giới, kiểm toán nói chung và KTĐL nói riêng đã có lịch sử ra đời, phát triển từ rất lâu. Chính vì vậy mô hình tổ chức của hoạt động KTĐL về cấu trúc tổ chức và cơ chế vận hành trên thế giới ngày càng hoàn thiện theo định hướng phù hợp với yêu cầu của quản lý và sự tiến bộ của khoa học kỹ thuật.

Tùy theo điều kiện về số lượng nhân lực là các KTV hành nghề có đầy đủ chuyên môn thì mô hình tổ chức hoạt động kiểm toán có thể được thể hiện thông

qua vai trò của cá nhân hoặc các DNKT với các hình thức sở hữu khác nhau theo quy định của pháp luật từng quốc gia như công ty TNHH, hợp danh, cổ phần, nhà nước, đầu tư nước ngoài..v.v..

Trên cơ sở định hướng của một quốc gia đang phát triển theo con đường XHCN, Việt Nam phải nghiên cứu kỹ lưỡng mô hình tổ chức hoạt động kiểm toán của nhiều quốc gia phát triển trên thế giới; phân tích điểm mạnh, điểm yếu của từng mô hình để kế thừa và vận dụng linh hoạt.

Việc xác lập mô hình hoạt động phù hợp hoàn toàn dựa trên cơ sở điều kiện về môi trường pháp lý, kinh doanh của Việt Nam trong bối cảnh hội nhập toàn diện; dựa vào điều kiện về văn hóa xã hội, thành tựu khoa học kỹ thuật trong bối cảnh hiện tại và chiến lược phát triển của đất nước trong tương lai.

- Bài học thứ hai: Để một mô hình tổ chức hoạt động KTĐL ở Việt Nam được xây dựng và áp dụng ổn định, phát triển bền vững đáp ứng tốt yêu cầu quản lý trong điều kiện hội nhập cần xây dựng và tiến hành cải cách đồng bộ các điều kiện về môi trường pháp lý, môi trường kinh doanh, chiến lược phát triển ngành thật cụ thể.

Như đã phân tích ở trên, muốn xác lập mới hoặc thay đổi việc ứng dụng mô hình tổ chức hoạt động KTĐL ở Việt Nam nói riêng và các quốc gia khác trên thế giới nói chung thì cần phải thay đổi các điều kiện ứng dụng của mô hình đó. Nói cách khác phải xây dựng, xác lập, điều chỉnh các điều kiện trước hết về môi trường pháp lý bằng cách hoàn thiện hệ thống các văn bản pháp quy làm nền tảng cho hoạt động KTĐL; hoàn thiện về môi trường kinh doanh bằng cách hoàn thiện hệ thống các chính sách về khuyến khích đầu tư, các điều kiện về cơ sở vật chất hạ tầng, kỹ thuật tạo tiền đề phát triển và hoàn thiện các mô hình tổ chức đã có, ứng dụng thêm hoặc thay đổi qua các mô hình tổ chức mới; hoàn thiện công tác hoạch định các chiến lược thật cụ thể.

- Bài học thứ ba: Mô hình tổ chức hoạt động KTĐL của Việt Nam phải bám sát xu thế thời đại, phù hợp với các thông lệ của khu vực và quốc tế.

Đối với một quốc gia có nền kiểm toán đang trong quá trình nỗ lực phát triển, hội nhập với nền kinh tế quốc tế như Việt Nam cần thiết phải có sự nghiên

cứu và từng bước chuyển đổi, tiến đến việc xác lập mô hình tổ chức hoạt động theo định hướng nâng cao hiệu quả và niềm tin của xã hội. Mô hình đó cần hướng đến việc phù hợp với định hướng phát triển của các mô hình kiểm toán khác nhau trên bình diện quốc tế; phù hợp với thể chế, môi trường pháp lý và năng lực đội ngũ của những người làm kiểm toán ở Việt Nam trong tương lai.

Tóm lại, chương này cung cấp những lý luận nền tảng về các vấn đề liên quan đến mô hình tổ chức hoạt động KTĐL. Toàn bộ nội dung của chương bám sát 2 khía cạnh cơ bản của khái niệm về mô hình tổ chức hoạt động KTĐL đó chính là cấu trúc tổ chức và cơ chế vận hành.

Việc xây dựng khái niệm cũng như chỉ rõ các yếu tố và mối quan hệ giữa bản thân các yếu tố thuộc về cấu trúc tổ chức, cơ chế vận hành đối với chất lượng và hiệu quả hoạt động KTĐL chủ yếu dựa trên nền tảng của các lý thuyết như ủy nhiệm, lập quy, thể chế, cạnh tranh và một số các lý thuyết khác kết hợp với việc nghiên cứu các công trình của các tác giả, các tổ chức nghề nghiệp đã công bố.

Nội dung cuối cùng của chương nêu rõ các điều kiện cần thiết để xác lập các yếu tố phù hợp liên quan đến khía cạnh cấu trúc tổ chức và cơ chế vận hành của mô hình tổ chức đồng thời rút ra được một số các bài học kinh nghiệm hữu ích cho Việt Nam.

Trên cơ sở nền tảng lý thuyết này, luận án sẽ đi sâu vào tìm hiểu và đánh giá thực trạng về mô hình tổ chức hoạt động KTĐL tại nước ta trong những năm qua ở những chương kế tiếp theo.

CHƯƠNG 3

PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU VÀ KHUNG NGHIÊN CỨU CHUNG CỦA LUẬN ÁN

3.1. ĐỐI TƯỢNG NGHIÊN CỨU VÀ PHẠM VI NGHIÊN CỨU CỦA LUẬN ÁN

3.1.1. Đối tượng nghiên cứu

Qua phần trình bày tổng quan và các cơ sở lý thuyết ở các chương trước có thể đưa ra được đối tượng nghiên cứu của luận án như sau :

- Đối tượng nghiên cứu chung: Đó là mô hình tổ chức hoạt động kiểm toán độc lập ở Việt Nam những năm qua trên hai khía cạnh cấu trúc tổ chức và cơ chế vận hành.
- Đối tượng nghiên cứu cụ thể : Đó là các vấn đề liên quan đến cấu trúc tổ chức dưới góc độ các chủ thể tham gia vào hoạt động KTĐL trên bình diện vĩ mô lẫn vi mô trong đó chủ yếu tập trung vào các chủ thể chính là tổ chức lập quy, giám sát hoạt động KTĐL, DNKT và KTV.

Đồng thời vấn đề liên quan đến cơ chế vận hành của hoạt động KTĐL chủ yếu tập trung vào các cơ chế mà những chủ thể chính chủ yếu đề cập ở trên tác động lẫn nhau trong quá trình tham gia vào hoạt động KTĐL như cơ chế KSCL, cơ sở pháp lý, chiến lược ngành...

3.1.2. Phạm vi nghiên cứu

Luận án này được giới hạn trong phạm vi những yếu tố chính thuộc về cấu trúc tổ chức và cơ chế vận hành của hoạt động KTĐL nói chung tại Việt Nam chứ không đi vào từng lĩnh vực và sản phẩm cụ thể của dịch vụ có liên quan đến KTĐL. Đồng thời luận án chỉ nghiên cứu đối với mô hình tổ chức hoạt động KTĐL chứ không thực hiện đối với các chủ thể như KTNN, KTNB. Thêm vào đó trong cấu trúc và cơ chế vận hành của hoạt động KTĐL ở nước ta có sự tham gia của nhiều chủ thể khác nhau như DNKT, tổ chức lập quy giám sát nghề nghiệp kiểm toán, KTV, Người sử dụng thông tin kiểm toán, các DNKT khác...Tuy vậy luận án giới hạn chủ yếu đi sâu nghiên cứu mối quan hệ trọng tâm đó là giữa DNKT với tổ chức lập quy, giám sát nghề nghiệp kiểm toán cũng như với KTV. Bởi đây là mối quan

hệ cơ bản và biểu hiện rõ nét nhất.

Bên cạnh đó, xét về cấu trúc nội dung tổng thể thì luận án cũng có một số giới hạn về không gian và thời gian như sau :

➤ *Về không gian*: khảo sát thực nghiệm trong luận án sẽ được thực hiện tại một số các công ty KTĐL tại một số thành phố lớn ở Việt Nam vì hầu hết các đơn vị này đều có trụ sở chính tại đó. (Địa bàn thành phố Hồ Chí Minh, Đà Nẵng, Hà Nội)

➤ *Về thời gian*: khoảng thời gian để việc thực hiện phân tích và đánh giá số liệu liên quan là trong đoạn từ năm 2007 đến năm 2012.

3.2. PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU SỬ DỤNG

Trong đề tài của luận án nghiên cứu, cụ thể thì tác giả đã sử dụng gồm những nhóm phương pháp chi tiết như sau :

3.2.1. Phương pháp chung

Để có thể cung cấp cho người đọc một cái nhìn xuyên suốt đề tài, luận án sử dụng phương pháp hỗn hợp hay chính là phương pháp nghiên cứu có sự kết hợp giữa phương pháp nghiên cứu định tính và định lượng và trình bày nội dung kết quả nghiên cứu trên nền tảng là phương pháp thống kê mô tả. Cụ thể là :

➤ *Về mặt định tính* : tác giả tiến hành việc tìm hiểu và hệ thống hóa thông tin từ nhiều công trình NCKH trong và ngoài nước có liên quan đến các khía cạnh khác nhau của luận án mà cụ thể là lý luận về mô hình tổ chức hoạt động KTĐL; trên cơ sở đó rút ra được những bài học kinh nghiệm cho Việt Nam. Trong nội dung của luận án, tác giả cũng đã thực hiện việc phỏng vấn ý kiến chuyên gia và sử dụng các nguồn số liệu đáng tin cậy khác nhau để phân tích thực tiễn tình hình hoạt động của KTĐL ở Việt Nam nói chung và mô hình tổ chức hoạt động KTĐL nói riêng dựa trên quan điểm lịch sử, toàn diện, gắn với các điều kiện kinh tế xã hội, đặc thù phát triển của ngành nghề và đặt trong bối cảnh hội nhập sâu rộng. Đồng thời, luận án đã sử dụng phương thức kết hợp giữa lý luận và thực tiễn để có những kiến nghị phù hợp và tương thích với điều kiện tại Việt Nam về các yếu tố của mô hình tổ chức hoạt động KTĐL theo định hướng nâng cao hơn nữa chất lượng và hiệu quả hoạt động.

➤ *Về mặt định lượng* : luận án sẽ thu thập số liệu thứ cấp về mô hình tổ

chức hoạt động KTĐL tại Việt Nam những năm qua đặc biệt đi sâu vào khía cạnh cấu trúc tổ chức và cơ chế vận hành; sử dụng việc phân tích định lượng như thống kê mô tả, so sánh, thực hiện phương pháp phân tích phương sai một yếu tố (One-way ANOVA) để kiểm định mức độ khác biệt trung bình giữa các nhóm DNKT, kết hợp sử dụng phương pháp độ lệch chuẩn sai biệt nhỏ nhất (LSD) trong kiểm định sau (Post hoc) nhằm đánh giá mức độ khác biệt trung bình giữa các nhóm DNKT tham gia khảo sát thực nghiệm

Như vậy, luận án sẽ được thực hiện chủ yếu theo phương pháp thống kê mô tả, kiểm định sau và vận dụng một số cơ sở phương pháp lý luận khác như khái quát hóa, thu thập, tổng hợp, phân tích, tư duy, thống kê và so sánh, điều tra phỏng vấn để đưa ra các nhận định, đánh giá cụ thể, trên cơ sở đó đưa ra các kiến nghị cụ thể về những giải pháp đề ra. Đi vào việc sử dụng cụ thể một số các phương pháp chi tiết như sau:

3.2.2. Một số các phương pháp cụ thể

3.2.2.1. Phương pháp phân tích thống kê

Tác giả đã sử dụng nguồn dữ liệu thứ cấp đáng tin cậy được thu thập từ các báo cáo tổng kết hoạt động, báo cáo kiểm tra về tình hình hoạt động KTĐL của Bộ Tài chính, Vụ pháp chế, Vụ chế độ kế toán và kiểm toán, hiệp hội kiểm toán viên hành nghề Việt Nam (VACPA)... Với các nguồn dữ liệu này tác giả đã sử dụng phương pháp thống kê để phân tích đánh giá thực trạng của ngành KTĐL ở Việt Nam những năm từ 2007 đến năm 2012.

3.2.2.2. Phương pháp chuyên gia

Thông qua các đợt hội thảo quốc gia về sửa đổi hoàn thiện chế độ kế toán do Bộ tài chính tổ chức, tác giả đã tiếp cận với các chuyên gia đầu ngành kế toán, kiểm toán đến từ trung ương, các tỉnh, thành phố, đặc biệt là các lãnh đạo Vụ chế độ kế toán kiểm toán, VACPA, VAA để trao đổi và xin ý kiến nhận xét đánh giá của chuyên gia nhằm bổ sung cho các định hướng nghiên cứu, giả thiết và câu hỏi nghiên cứu; kiểm định về khái niệm mô hình tổ chức hoạt động KTĐL, tính khả dụng của bảng câu hỏi dùng để khảo sát các doanh nghiệp KTĐL; đồng thời xin ý

kiến cho điểm về các yếu tố liên quan, cấu thành nên cấu trúc và cơ chế vận hành của hoạt động KTĐL về các yếu tố của mô hình, và giúp cho phân phân tích thực trạng ở chương 4 và nêu giải pháp cũng như kiến nghị, đề xuất ở chương 5.

3.2.2.3. Phương pháp điều tra

Tác giả đã gặp trực tiếp, phỏng vấn trao đổi hoặc gửi thư xin xác nhận với đại diện của các DNKT mà hầu hết là các giám đốc, phó giám đốc, trưởng phòng kiểm toán, KTV có kinh nghiệm tại các công ty KTĐL trên nhiều địa bàn khác nhau trong cả nước. Qua việc phỏng vấn và trao đổi tác giả đã xin ý kiến thẩm định, đánh giá về thực trạng hoạt động của các công ty KTĐL trong đó có thực trạng về mô hình tổ chức hoạt động KTĐL hiện nay cũng như thu thập các ý kiến có liên quan đến các giải pháp hoàn thiện công tác tổ chức hoạt động KTĐL ở Việt Nam trong thời gian đến.

Cách thức điều tra được thực hiện theo 2 phương thức : (1) gặp gỡ và trao đổi trực tiếp với đại diện các DNKT nhằm thu thập những thông tin cần điều tra; (2) sử dụng bảng câu hỏi được thiết kế sẵn theo kiểu vừa kết hợp câu hỏi định tính vừa câu hỏi định lượng để thu thập những thông tin cần điều tra. Trong luận án này, cách thức chủ yếu mà tác giả sử dụng là phỏng vấn gián tiếp qua bảng câu hỏi.

3.2.2.4. Phương pháp suy diễn quy nạp

Qua các tài liệu của các công trình khoa học đã công bố, tác giả rút ra được các yếu tố cơ bản cấu thành và môi trường hoạt động của mô hình tổ chức hoạt động KTĐL nói chung. Đồng thời qua việc phân tích kết quả khảo sát, tài liệu thu thập tác giả rút ra được những hạn chế của mô hình tổ chức hoạt động KTĐL ở nước ta trong những năm vừa qua.

• Phương pháp so sánh

Phương pháp này được tác giả sử dụng để đối chiếu về mặt định lượng của các chỉ tiêu liên quan đến thực trạng mô hình tổ chức hoạt động KTĐL ở nước ta những năm qua. Đồng thời đối chiếu về mặt bản chất của các yếu tố cấu thành chủ yếu nên mô hình, đối chiếu sự khác biệt trong cơ cấu tổ chức cũng như cơ chế vận hành của các mô hình khác nhau.

• Phương pháp lý luận khách quan

Phương pháp này được tác giả sử dụng để kết hợp quan điểm riêng của cá nhân với những lập luận, quan điểm của các nhà nghiên cứu khác trong và ngoài nước có liên quan để đưa ra các khái niệm liên quan đến mô hình tổ chức hoạt động KTĐL, xác lập mô hình tổ chức này cũng như lựa chọn những yếu tố chủ yếu cấu thành nên cơ cấu tổ chức và cơ chế vận hành của hoạt động KTĐL.

Ngoài các phương pháp chi tiết nêu trên tác giả còn sử dụng kết hợp với các phương pháp khác như mô hình hóa, tổng hợp....

Như vậy tổng kết lại trong luận án nghiên cứu của mình, tác giả đã sử dụng kết hợp hai phương pháp nghiên cứu định tính và định lượng với một số các phương pháp nghiên cứu cụ thể trình bày ở trên để tiến hành thu thập dữ liệu thông tin, chọn lọc các quan điểm và công trình nghiên cứu liên quan đặc biệt là các lý thuyết nền tảng chủ đạo, khảo sát lấy số liệu thực tế và trên cơ sở đó trình bày các kết quả xử lý một cách trung thực, logic, khoa học. Dựa trên nguồn kết quả này tác giả đã đưa ra được các quan điểm, định hướng mà đặc biệt là các kiến nghị, giải pháp cụ thể đối với các bên có liên quan nhằm hoàn thiện hơn nữa mô hình tổ chức hoạt động KTĐL ở Việt Nam theo hướng nâng cao hơn nữa chất lượng và hiệu quả hoạt động.

3.3. DỮ LIỆU SỬ DỤNG NGHIÊN CỨU

Luận án đã sử dụng dữ liệu mang tính chất tổng hợp từ nhiều kênh thông tin khác nhau. Cụ thể như sau :

3.3.1. Dữ liệu thứ cấp

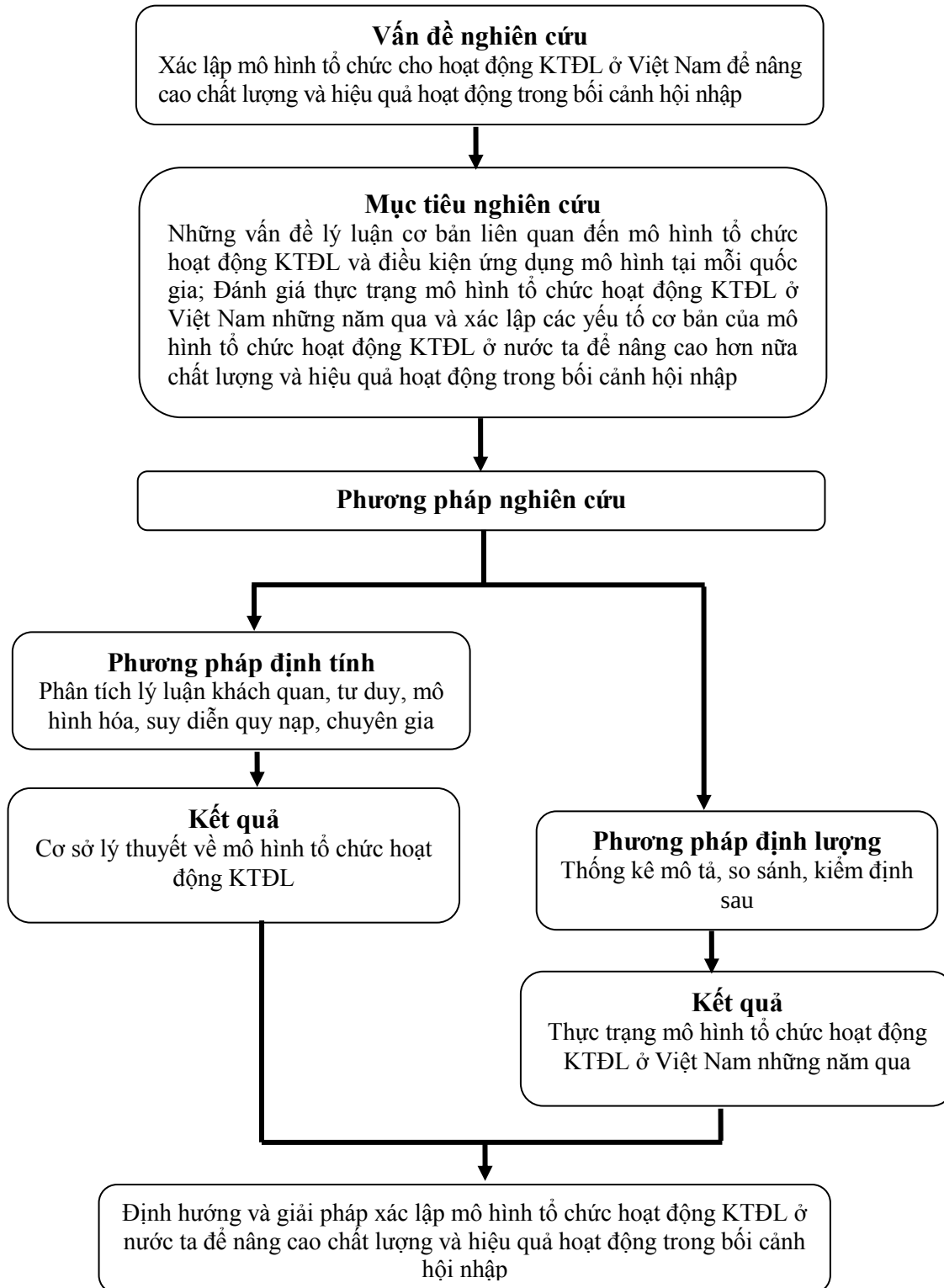
Luận án đã thu thập các thông tin về dữ liệu có liên quan trực tiếp cũng như gián tiếp đến vấn đề tình hình hoạt động của ngành KTĐL ở nước ta nói chung và các vấn đề có liên quan trên các phương diện khác nhau đến mô hình tổ chức hoạt động KTĐL nói riêng từ các báo cáo tổng kết, báo cáo kiểm tra đánh giá của Bộ tài chính, hội kiểm toán viên hành nghề (VACPA), hội kế toán và kiểm toán (VAA) qua các năm từ năm 2007 đến 2012; cũng như từ các giáo trình, sách nghiên cứu chuyên khảo, bài báo, tạp chí chuyên ngành và các tài liệu khác đã công bố.

3.3.2. Dữ liệu sơ cấp

Dữ liệu sơ cấp là dữ liệu do chính bản thân tác giả thu thập thông qua việc thống kê, phân tích kết quả từ các cuộc phỏng vấn trực tiếp, thông qua kết quả trả lời từ các chuyên gia, đại diện doanh nghiệp trên cơ sở bảng câu hỏi khảo sát.

3.4. KHUNG NGHIÊN CỨU CHUNG CỦA LUẬN ÁN

Tác giả thực hiện việc khảo sát dựa theo định hướng của mục tiêu nghiên cứu, giả thuyết nghiên cứu và các câu hỏi nghiên cứu đã thiết lập ở chương đầu tiên. Quy trình nghiên cứu để làm nền tảng cho việc khảo sát dựa theo nội dung của luận án có thể được mô hình hóa theo hình sau :



Nguồn : Theo nghiên cứu của tác giả

Hình 3.1. Khung nghiên cứu của luận án

CHƯƠNG 4

THỰC TRẠNG MÔ HÌNH TỔ CHỨC HOẠT ĐỘNG KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP Ở VIỆT NAM

4.1. MỘT SỐ TÌNH HÌNH HOẠT ĐỘNG CỦA KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP TRONG THỜI GIAN QUA VÀ CƠ HỘI THÁCH THỨC KHI HỘI NHẬP KINH TẾ TOÀN CẦU

Qua hơn 20 năm hình thành và phát triển ngành KTĐL, dưới sự chỉ đạo sát sao của Chính phủ, sự nỗ lực của Bộ Tài chính và các Bộ, ngành, địa phương, tổ chức nghề nghiệp về kiểm toán, các DNKT.... ngành KTĐL nước ta đã đạt được nhiều kết quả quan trọng trong việc phát triển cả về quy mô và chất lượng dịch vụ; thực hiện mục tiêu góp phần công khai, minh bạch BCTC của các DN, tổ chức góp phần làm lành mạnh môi trường đầu tư; chống tham nhũng, thất thoát, lãng phí tài sản; phát hiện và ngăn chặn hành vi vi phạm pháp luật; nâng cao hiệu quả công tác quản lý và điều hành kinh tế, tài chính của Nhà nước và hoạt động kinh doanh của DN.

Có thể điểm lại tình hình hoạt động của KTĐL ở nước ta qua những kết quả đạt được, những tồn tại trong giai đoạn từ 2007-2012 như sau :

4.1.1. Một số tình hình hoạt động của KTĐL tại Việt Nam trong những năm qua

4.1.1.1. Tình hình về số lượng và quy mô các tổ chức KTĐL

- Về số lượng các công ty và văn phòng, chi nhánh KTĐL

Sau khi có Luật DN năm 1999, số lượng các DNKT thành lập mới tăng nhanh (cuối năm 1999 thành lập 2 công ty; năm 2000: 7 công ty; năm 2001: 20 công ty; năm 2002: 10 công ty; năm 2003: 14 công ty; năm 2004: 10 công ty) kể từ sau khi có Nghị định số 105/2004/NĐ-CP, chỉ cho phép thành lập mới DNKT là công ty hợp danh hoặc DNTN nên số lượng các DNKT thành lập mới tăng chậm so với trước. Từ tháng 4/2003 đến 10/2005 (18 tháng) chỉ có 8 công ty được thành lập. Có 3 công ty ngừng hoạt động hoặc thôi cung cấp dịch vụ kiểm toán, 1 công ty có

vốn đầu tư nước ngoài chấm dứt giấy phép đầu tư. Tuy nhiên, từ khi có Nghị định số 133/2005/NĐ-CP cho phép tiếp tục thành lập công ty TNHH thì số lượng các DNKT lại tăng rất nhanh. Cụ thể năm 2005 tăng 05 công ty, năm 2006 tăng 40 công ty, năm 2007 tăng 19 công ty, năm 2008 tăng 15 công ty, năm 2009 tăng 16 công ty, năm 2010 tăng 16 công ty và năm 2011 có 07 công ty thành lập mới và tính đến ngày 28/2/2013 thì năm 2012 có 05 công ty thành lập mới. (*xem Phụ lục 1*)

Số lượng các văn phòng và chi nhánh KTĐL, số lượng các DNKT được phép kiểm toán niêm yết ở nước ta trong giai đoạn từ năm 2006 đến nay đã liên tục gia tăng (*xem phụ lục 2*). Điều này cho thấy ngành KTĐL ở nước ta trong những năm vừa qua đã không ngừng gia tăng về quy mô, số lượng các văn phòng chi nhánh với mục đích đáp ứng nhu cầu ngày càng đa dạng của khách hàng trên khắp tỉnh thành trong cả nước. Tuy vậy một số bộ phận không nhỏ các công ty cũng buộc phải ngừng hoạt động và tuyên bố giải thể với nhiều lý do song chủ yếu nguyên nhân là do không đáp ứng đầy đủ các yêu cầu về cạnh tranh, nhân sự và KSCL ngày càng khắt khe hơn của các thị trường, của công tác quản lý vĩ mô ngành KTĐL.

- Về hình thức sở hữu DNKT :

Trong tiến trình phát triển của hoạt động KTĐL ở nước ta, cơ cấu tổ chức của các công ty kiểm toán bị chi phối bởi hình thức sở hữu đã có nhiều thay đổi và biến động theo yêu cầu của quản lý Nhà nước thông qua các văn bản có tính pháp lý bắt buộc. Từ giai đoạn năm 2004 cho đến nay, hình thức sở hữu của DNKT ở nước ta đã có nhiều thay đổi, từ chỗ chỉ cho phép hình thức thành lập dưới dạng các công ty hợp danh và DNTN theo tinh thần của Nghị định số 105/2004/NĐ-CP. Chính phủ đã nói lỏng điều kiện cho phép thành lập thêm hình thức sở hữu dưới dạng các công ty TNHH theo tinh thần của nghị định 133/2005/NĐ-CP.

Tính đến thời điểm ngày 28/2/2013 cả nước đã có 155 công ty kiểm toán đăng ký hành nghề bao gồm : 04 công ty 100% vốn đầu tư nước ngoài (E&Y, PwC, KPMG, Grant Thornton), 05 công ty có vốn đầu tư nước ngoài (E Jung, Mazars, HSK, Immanuel, S&S), 145 công ty TNHH và 01 công ty hợp danh (CPA Việt Nam) (*xem phụ lục 3*)

- Về tình hình sáp nhập và tham gia trở thành thành viên của các hãng kiểm toán quốc tế

Tại thời điểm năm 2001 cả nước chỉ có 3/34 công ty được công nhận là thành viên của hãng kiểm toán quốc tế thì tính đến thời điểm ngày 28/03/2012 đã có 27 công ty. Điều này cho thấy xu thế trở thành thành viên của các hãng kiểm toán quốc tế để tận dụng lợi thế về kinh nghiệm, về thương hiệu và uy tín, đội ngũ đã được các công ty KTĐL Việt Nam chú ý đặc biệt sau thời điểm Việt Nam gia nhập tổ chức thương mại thế giới (WTO) năm 2006. (xem phụ lục 4)

Như vậy, thông qua sự phân tích ở trên chúng ta có thể dễ dàng nhìn thấy số lượng và quy mô của các DNKT ở Việt Nam không ngừng gia tăng trong những năm vừa qua (giai đoạn 2007-2012), tuy tốc độ tăng của mỗi năm là có khác nhau.

Nguyên nhân của sự thay đổi ở trên đó là:

+ Do nhu cầu của việc công khai hóa, minh bạch hóa tình hình tài chính của các doanh nghiệp, tổ chức trong nền kinh tế Việt Nam trong bối cảnh mở cửa hội nhập với nền kinh tế thế giới ngày càng tăng cao. Chính điều này dẫn đến kết quả tất yếu cho sự ra đời, tồn tại và không ngừng lớn mạnh của ngành nghề kiểm toán tại nước ta những năm vừa qua.

+ Do chính sách khuyến khích mở cửa thu hút đầu tư nước ngoài, sự cải cách môi trường pháp lý, kinh doanh đặc biệt là việc ban hành các đạo luật, các nghị định và văn bản hướng dẫn điều kiện thành lập, hoạt động của các doanh nghiệp trong từng thời kỳ khác nhau có khác nhau. Chính điều này dẫn đến tốc độ gia tăng về quy mô, số lượng các DNKT ở các thời kỳ khác nhau thì luôn khác nhau; đồng thời dẫn đến sự đa dạng về hình thức sở hữu và phạm vi hoạt động của các DNKT.

4.1.1.2. Tình hình về đội ngũ KTV và nhân viên

Ngay từ khi thành lập, các DNKT đều đã rất chú trọng đến việc tuyển chọn KTV và nâng cao chất lượng đội ngũ nhân viên. Tháng 10/1994, lần đầu tiên Bộ Tài chính tổ chức thi tuyển và cấp chứng chỉ đặc cách cho 49 người đủ điều kiện, tiêu chuẩn KTV chuyên nghiệp. Đến tháng 31/12/2012, Bộ Tài chính đã cấp 2.445 chứng chỉ KTV cho những người đủ điều kiện tuy nhiên tính đến ngày 28/2/2013

thì chỉ có 1.370 người đăng ký hành nghề kiểm toán năm 2013. Đồng thời số liệu mới công bố cho thấy số lượng người làm việc tại các công ty kiểm toán là 10.070 người trong đó nhân viên chuyên nghiệp là 8.836 người và nhân viên khác là 1.385 người, trong đó có 192 người vừa có chứng chỉ KTV Việt Nam vừa có chứng chỉ KTV nước ngoài, 129 người có chứng chỉ KTV nước ngoài.

Về trình độ và cơ cấu lao động của các công ty: 100% nhân viên chuyên nghiệp của các doanh nghiệp kiểm toán có trình độ đại học, tỷ lệ bình quân của nhân viên chuyên nghiệp so với tổng số nhân viên của toàn ngành kiểm toán qua các năm đều chiếm trên 80%; tỷ lệ bình quân của nhân viên có chứng chỉ KTV so với nhân viên chuyên nghiệp, toàn ngành kiểm toán năm 2005 là 27,4%, năm 2007 là 21,6%, năm 2008 là 18%, năm 2009 là 16,55%, năm 2010 là 16,92, năm 2011 là 17,29 và năm 2012 là 17,9%. Tỷ lệ này có sự khác nhau giữa các DNKT. (xem phụ lục 5)

Như vậy chúng ta có thể thấy, nếu như so với thống kê hiện tại cả nước có hàng triệu doanh nghiệp thì con số 155 công ty kiểm toán với đội ngũ chưa đến 1.600 người được công nhận là KTV quả là một sự so sánh khập khểnh cho thấy nguồn nhân lực về kiểm toán còn đang trong tình trạng thiếu rất trầm trọng. Nguyên nhân của thực trạng này đó là:

- + Do tính chất đặc thù của công việc kiểm toán với áp lực và thời gian làm việc lớn hơn so với các ngành nghề khác.

- + Do quy trình đào tạo và cấp chứng chỉ KTV tại nước ta còn nhiều bất cập chưa hoàn thiện. Vì vậy đối tượng dự thi, hoàn thành các chứng chỉ đào tạo về KTV còn chưa nhiều.

- + Do chính sách về tiền lương, mức đãi ngộ tại các công ty kiểm toán còn chưa tương xứng với yêu cầu công việc. Dẫn đến xảy ra tình trạng chảy máu chất xám về nhân lực kiểm toán.

4.1.1.3. Tình hình về đối tượng khách hàng

Đối tượng khách hàng của các DNKT ngày càng mở rộng, trong đó chủ yếu là các đối tượng bắt buộc phải kiểm toán theo luật định, bao gồm DN có vốn đầu

nước ngoài, DNNN, công ty niêm yết, công ty đại chúng, ngân hàng thương mại, DN bảo hiểm, tổ chức tài chính, dự án quốc tế, dự án đầu tư XD CB. Các DN, tổ chức chưa bắt buộc phải kiểm toán như công ty TNHH, DNTN... và đơn vị HCSN chiếm tỷ trọng nhỏ nhưng có xu hướng tăng dần hàng năm. (xem phụ lục 6)

Qua số liệu trong phụ lục 6 chúng ta có thể nhận thấy cơ cấu khách hàng của các DNKT ngày càng được mở rộng đa dạng, tỷ trọng từng năm cũng khác nhau. Theo quan điểm của tác giả thì hình thành nên kết quả này có các nguyên nhân như sau:

+ Do uy tín và điều kiện hoạt động khác nhau nên cơ cấu khách hàng giữa các DNKT còn có sự khác nhau, các DNKT lớn có khách hàng đa dạng, DNKT nước ngoài chủ yếu phục vụ khách hàng là các DN có vốn đầu tư nước ngoài và các dự án quốc tế chiếm 90% do có nguồn khách hàng truyền thống từ nước ngoài. Các DNNN đặc biệt là các tập đoàn kinh tế lớn, các tổng công ty thường chọn các DNKT lớn của Việt Nam vì giá phí vừa phải, am hiểu các vấn đề liên quan đến thông lệ Việt Nam. Các DNKT nhỏ và vừa do quy mô nhỏ và uy tín chưa cao nên chủ yếu phục vụ khách hàng là các công ty có vốn đầu tư nước ngoài hoặc DNNN có quy mô nhỏ hoặc công ty TNHH, công ty cổ phần, DN tư nhân.

+ Nhận thức rõ vai trò, tác dụng của KTĐL và phù hợp với thông lệ quốc tế, trong các năm gần đây các qui định về bắt buộc kiểm toán được mở rộng làm khối lượng khách hàng tăng nhanh, cụ thể: Luật Chứng khoán (năm 2007) đã yêu cầu không chỉ các tổ chức niêm yết, tổ chức phát hành, tổ chức kinh doanh chứng khoán mà cả các công ty đại chúng cũng thuộc đối tượng phải kiểm toán BCTC hàng năm. Xu hướng phát hành cổ phiếu, trái phiếu, niêm yết trên TTCK của các DN ngày càng tăng cũng làm gia tăng đáng kể số lượng khách hàng kiểm toán.

Đồng thời, Chính phủ có các qui định bổ sung thêm nhiều đối tượng bắt buộc kiểm toán như: Kiểm toán BCTC của Quỹ đầu tư phát triển địa phương; Kiểm toán vốn sở hữu của chủ đầu tư dự án khu đô thị mới, dự án khu nhà ở, dự án hạ tầng kỹ thuật khu công nghiệp; Kiểm toán vốn góp của các tổ chức, cá nhân tham gia góp vốn để thành lập công ty chứng khoán, công ty quản lý quỹ.

Vì vậy cơ cấu khách hàng kiểm toán các năm qua có sự thay đổi đáng kể.

Ngoài việc yêu cầu kiểm toán, Luật Chứng khoán cũng quy định chặt chẽ hơn với doanh nghiệp kiểm toán, chỉ có các DNKT đủ tiêu chuẩn, điều kiện do Bộ Tài chính quy định và được UBCKNN chấp thuận mới đủ điều kiện kiểm toán cho các đối tượng theo Luật Chứng khoán. Tiêu chuẩn, điều kiện đối với DNKT được chấp thuận cũng đã được Bộ Tài chính quy định, bổ sung chặt chẽ và hợp lý, phù hợp với tình hình phát triển của thị trường chứng khoán, nhu cầu kiểm toán với số lượng và năng lực cung cấp dịch vụ của các DNKT và KTV hiện có. Tính đến tháng 3/2013 đã có 43 DNKT đủ điều kiện được chấp thuận kiểm toán tổ chức phát hành, tổ chức niêm yết và tổ chức kinh doanh chứng khoán.

4.1.1.4. Tình hình về loại hình dịch vụ và doanh thu qua các năm

Cùng với sự phát triển về số lượng công ty và quy mô từng công ty, các dịch vụ do các DNKT cung cấp đã không ngừng được đa dạng hóa theo hướng mở rộng dịch vụ kiểm toán và các dịch vụ đảm bảo (như kiểm toán BCTC, kiểm toán hoạt động, kiểm toán tuân thủ và kiểm toán về những công việc đặc biệt, kiểm toán báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành, công tác soát xét BCTC...); mở rộng dịch vụ tư vấn (như tư vấn kế toán, tài chính, tư vấn quản lý, tư vấn thuế, tư vấn đầu tư, tư vấn luật, tư vấn sáp nhập, cổ phần hoá, giải thể doanh nghiệp...), dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính, dịch vụ tin học, định giá tài sản, dịch vụ tuyển dụng nhân viên, đào tạo bồi dưỡng nghiệp vụ, cung cấp thông tin. Cơ cấu doanh thu qua các năm cho thấy dịch vụ kiểm toán BCTC là dịch vụ luôn chiếm tỷ trọng trên 50% tổng doanh thu hàng năm của ngành kế tiếp đó là các dịch vụ tư vấn thuế (trên 17%) và sau đó là các dịch vụ khác. (*xem phụ lục 7*)

Thông qua bảng số liệu trong phụ lục 7 có thể thấy cơ cấu doanh thu của các loại dịch vụ cung cấp đã và đang chuyển đổi theo hướng giảm dần tỷ trọng doanh thu từ dịch vụ kiểm toán và tăng dần doanh thu từ các dịch vụ tư vấn, thuế, tư vấn quản lý, tài chính, kế toán...

Nguyên nhân của kết quả này là do xu hướng phát triển dịch vụ chung của các hãng kiểm toán trên thế giới vì dịch vụ tư vấn thường mang lại doanh thu lớn

hơn và không bị cạnh tranh gay gắt như dịch vụ kiểm toán nhưng đòi hỏi trình độ nhân viên phải rất cao. Thông qua kiểm toán BCTC, việc cung cấp các dịch vụ tư vấn sẽ giúp cho các doanh nghiệp kiểm toán cung cấp đồng bộ các dịch vụ cho khách hàng.

Nói tóm lại hoạt động KTĐL trong thời gian qua tuy đã đạt được những kết quả nhất định như đã nêu trên, nhưng cho đến nay cũng đang bộc lộ một số tồn tại sau:

- Thứ nhất, quy mô các DNKT trong thị trường kiểm toán nước ta hiện nay còn nhỏ, chưa tương xứng với tiềm năng và tốc độ tăng trưởng kinh tế xã hội

Sau hơn 20 năm hoạt động, ngành KTĐL đã phát triển nhanh chóng cả về qui mô, số lượng công ty và chất lượng dịch vụ nhưng chưa đáp ứng được nhu cầu kiểm toán ngày càng cao, chưa tương xứng với tiềm năng và tốc độ tăng trưởng kinh tế xã hội và chưa đáp ứng được việc hạn chế rủi ro cho những người có nhu cầu sử dụng thông tin trên BCTC của doanh nghiệp, tổ chức.

Số lượng DNKT tuy đã tăng đáng kể nhưng đa phần có quy mô quá nhỏ, số lượng DN chỉ có tối thiểu 3 KTV hành nghề theo qui định hiện hành có xu hướng giảm dần, năm 2007 là 51 DN, năm 2008 là 48 DN chiếm 34% tổng số các DNKT trong toàn ngành hiện nay, đến tháng 03/2010 là 46/148 công ty chiếm 31%; đến ngày 28/2/2012, có 29/152 DNKT chỉ có 3 KTV. Tuy nhiên theo quy định của Luật KTĐL về số lượng KTV tối thiểu trong một DNKT thì đến thời điểm hiện nay (31/12/2012) cả nước vẫn còn 25 DNKT có 3 KTV, 15 DNKT chỉ có 4 KTV, 70 DNKT mới chỉ đủ điều kiện tối thiểu là có 5 KTV. Như vậy có thể nhận thấy rằng ở thời điểm hiện tại đã có 110/155 DNKT được xếp vào loại DN nhỏ.[12]

- Thứ hai, số lượng KTV hiện có so với nhu cầu vẫn còn quá thiếu và chất lượng đội ngũ kiểm toán viên hiện nay chưa đáp ứng được yêu cầu của hội nhập kinh tế quốc tế

Tính đến tháng 6/2010, cả nước có khoảng 1.800 người được cấp chứng chỉ KTV, tuy nhiên số lượng KTV làm việc tại các công ty kiểm toán khoảng 1.200 người, bình quân mỗi công ty kiểm toán có 08 kiểm toán viên. Tuy nhiên đến ngày

31/12/2012, cả nước có 2.445 người được cấp chứng chỉ KTV, tuy nhiên số lượng KTV làm việc tại các công ty kiểm toán là 1.370 người, bình quân mỗi công ty có chưa đến 9 KTV. Mặc dù vậy so với nhu cầu kiểm toán ngày càng tăng thì số lượng kiểm toán viên hiện có nói trên còn rất hạn chế. Ngoài KTV của các DNKT lớn, đa số các KTV còn lại ở các công ty hiện nay chưa được đào tạo một cách bài bản về kỹ năng hành nghề chuyên nghiệp. Số lượng KTV có chứng chỉ kiểm toán quốc tế còn hạn chế.[12]

- Thứ ba, chất lượng dịch vụ kiểm toán chưa chuyên nghiệp và còn thiếu tính đồng đều giữa các công ty kiểm toán

Chất lượng dịch vụ của các DNKT nói chung ngày càng tốt hơn nhưng vẫn chưa đạt mong muốn và còn rất khó khăn để được khu vực và quốc tế thừa nhận. Hiện nay chất lượng nhân viên và chất lượng dịch vụ giữa các DNKT chưa đồng đều, còn có sự chênh lệch khá lớn. Nhiều DNKT chưa đạt chất lượng dịch vụ đạt tiêu chuẩn quốc tế.

Như vậy qua những phân tích kể trên kết hợp với các số liệu thống kê của VACPA thì có thể dễ dàng nhận thấy thị trường KTĐL Việt Nam hiện nay được chia làm 3 nhóm rất rõ rệt (theo số liệu thống kê tính đến ngày 28/02/2013 của VACPA) đó là :

- Nhóm 1 (các công ty kiểm toán có quy mô lớn, Big Four) : Bao gồm các công ty Deloitte, KPMG, E&Y, PwC với mức doanh thu trên 100 tỷ đồng trở lên (bình quân hàng năm đều vượt trên mức 500 tỷ đồng) với số lượng khách hàng bình quân hàng năm trên 1.100 khách hàng, số lượng nhân viên bình quân dao động từ 500-750 người trong đó có khoảng từ 60-100 KTV.

- Nhóm 2 (các công ty kiểm toán có quy mô vừa) : bao gồm những DNKT như A&C, DTL, AASC, AISC, AFC...với mức doanh thu bình quân khoảng từ xấp xỉ 40-100 tỷ đồng/năm, số lượng khách hàng dao động trong khoảng từ 400-1000 đơn vị/năm, số lượng nhân viên bình quân từ 100-300 nhân viên trong đó có khoảng từ 20-50 KTV.

- Nhóm 3 (các công ty kiểm toán quy mô nhỏ còn lại) : Ngoại trừ một số ít

các công ty kiểm toán có doanh thu bình quân từ 25 tỷ đồng/năm trở lên và số lượng nhân viên từ 60-70 người trong đó có khoảng dưới 15 KTV thì đa số còn lại các công ty thuộc nhóm này đều có doanh thu dưới mức 5 tỷ đồng, cá biệt có những đơn vị chỉ đạt được vài trăm triệu đồng như SCCT, S.A, Đại Dương, HSAC...

Trong quá trình khảo sát thực nghiệm và đánh giá thực trạng mô hình tổ chức của hoạt động KTĐL ở nước ta trình bày ở các mục sau, tác giả dựa trên quan điểm phân loại với 3 nhóm DNKT này để tiến hành công tác phỏng vấn điều tra, khảo sát và thống kê phân tích và trình bày kết quả.

4.1.2. Cơ hội và thách thức của hoạt động KTĐL khi hội nhập kinh tế toàn cầu

4.1.2.1. Cơ hội

Ngày nay, hội nhập kinh tế toàn cầu đã trở thành xu thế tất yếu bởi hội nhập tạo ra những cơ hội tốt, đẩy nhanh sự phát triển của các lĩnh vực kinh tế của mỗi quốc gia. Chính vì vậy để hội nhập thành công trong các lĩnh vực nói chung và lĩnh vực kiểm toán nói riêng, Việt Nam cần tận dụng các cơ hội do tiến trình mở cửa và hội nhập kinh tế quốc tế mang lại. Đó là :

(1) Học tập kinh nghiệm tổ chức mô hình hoạt động của các nước khác

Trong tiến trình phát triển của hoạt động kiểm toán nói chung và KTĐL nói riêng, mô hình tổ chức hoạt động ở các quốc gia khác nhau thì luôn có sự khác biệt, phù hợp với điều kiện về chính trị, pháp luật, kinh tế xã hội ở từng quốc gia và từng thời điểm khác nhau. Việc áp dụng các mô hình hoạt động trong quá trình phát triển đều có những thành công, thất bại và những bài học kinh nghiệm quý báu cho bản thân quốc gia đó cũng như các quốc gia phát triển đi sau. Chính vì lẽ đó, tham gia vào quá trình hội nhập kinh tế quốc tế, Việt Nam sẽ có cơ hội để học tập kinh nghiệm về tổ chức mô hình hoạt động KTĐL của các quốc gia khác nhau trên thế giới, qua đó có sự tiếp thu có chọn lọc để xác lập mô hình tổ chức mang lại hiệu quả và chất lượng cao nhất đáp ứng yêu cầu quản lý, phát triển kinh tế xã hội của đất nước.

(2) Tiếp cận với những thành tựu và kỹ thuật kiểm toán hiện đại, từng bước phát triển và mở rộng thị phần, đa dạng hóa loại hình dịch vụ cung cấp, gia

tăng khả năng cạnh tranh

Với việc mở cửa và hội nhập sâu rộng với nền kinh tế thế giới và khu vực trong những năm vừa qua và bối cảnh của những năm sắp đến, ngành KTĐL Việt Nam sẽ có cơ hội phát triển và tự hoàn thiện năng lực hoạt động của mình bằng cách tiếp cận với các thành tựu và kỹ thuật kiểm toán hiện đại của các công ty, tập đoàn quốc tế để từng bước nâng cao dần năng lực cạnh tranh.

Thêm vào đó, quá trình tự do hóa thương mại dịch vụ kiểm toán quốc tế sẽ mở rộng các phương thức cung cấp dịch vụ cho các công ty kiểm toán độc lập của Việt nam. Đây là cơ hội to lớn để các công ty kiểm toán Việt Nam muốn vươn ra thị trường quốc tế, đa dạng hóa các loại hình dịch vụ cung cấp cho khách hàng.

4.1.2.2. Thách thức

Bên cạnh những cơ hội, theo quan điểm của tác giả quá trình Việt Nam tiến hành hội nhập kinh tế quốc tế trong lĩnh vực kiểm toán còn một số các thách thức như sau:

(1) Nhận thức về dịch vụ kiểm toán và vai trò của việc hành nghề kiểm toán của nhiều doanh nghiệp và công chúng còn chưa cao

Trên thực tế hiện nay, nhiều doanh nghiệp và một bộ phận công chúng vẫn chưa hiểu rõ được vai trò của dịch vụ kiểm toán trong chiến lược phát triển lâu dài của đơn vị. Hiện tại phần lớn các khách hàng của các công ty kiểm toán độc lập thuộc khách thể kiểm toán bắt buộc (phải được kiểm toán hàng năm theo luật định) như các DN có vốn đầu tư nước ngoài, các DNNN đang cổ phần hóa, ngân hàng, tổ chức tín dụng, bảo hiểm.

Thực trạng này cho thấy các khách thể tự nguyện của các công ty KTĐL (các doanh nghiệp chủ động mời kiểm toán thực hiện) còn chiếm một tỷ lệ khá khiêm tốn. Nguyên nhân của điều này đó là rất nhiều DN và các nhà quản lý vẫn giữ quan điểm cho rằng “bị kiểm toán” chứ không phải là “được kiểm toán”. Các đối tượng này còn e ngại về tính bảo mật của các số liệu, sổ sách kế toán và đặc biệt là các thông tin tài chính của đơn vị trong quá trình kinh doanh do đó họ có xu hướng cho rằng việc sử dụng các dịch vụ do công ty kiểm toán bên ngoài cung cấp là không cần thiết. Các đơn vị sẽ chỉ sử dụng dịch vụ kiểm toán khi không có khả năng tự thực hiện hoặc khi

thực sự cần thiết như tái cơ cấu doanh nghiệp, cổ phần hóa...

Thêm vào đó nhận thức về việc hành nghề tự do của các cá nhân có chứng chỉ hành nghề về kế toán, kiểm toán dưới sự giám sát và quản lý của Luật pháp của Việt Nam chúng ta còn chưa cao. Công chúng vẫn cho rằng bằng cấp và một việc làm cố định vẫn là quan điểm chính thống trong khi đó việc cần thiết phải có những chứng chỉ hành nghề để đảm bảo sự đa dạng trong việc sử dụng các phương thức cung cấp dịch vụ kiểm toán vẫn chưa được phổ biến. Sự nhận thức này làm cho số lượng người đạt được các chứng chỉ hành nghề như CPA, CAT, ACCA, CPA Úc..ở Việt Nam chúng ta còn chưa nhiều.

Những nhận thức trên là rào cản vô hình rất lớn khiến cho dịch vụ kiểm toán ở Việt Nam mặc dù đã có những phát triển và tiến bộ vượt bậc nhưng vẫn còn chưa tương xứng với yêu cầu và đòi hỏi của nền kinh tế trong bối cảnh hội nhập sâu rộng như hiện nay.

(2) Môi trường pháp lý về kiểm toán còn cứng nhắc và tồn tại nhiều hoàn chế chưa thực sự hoàn thiện và chưa tương thích với các cam kết quốc tế của Việt Nam trong quá trình hội nhập

Trong thời gian qua, mặc dù đã có rất nhiều cố gắng trong công tác xây dựng pháp luật nhưng hệ thống các văn bản pháp luật về dịch vụ kiểm toán ở nước ta vẫn còn chưa hoàn thiện, thiếu tính ổn định và chưa phù hợp với các cam kết quốc tế. Cụ thể đó là:

+ Một số các văn bản pháp luật còn tách biệt việc quản lý hoạt động hành nghề dịch vụ kế toán với hành nghề dịch vụ kiểm toán tuy nhiên một số các văn bản khác thì lại gộp hai dịch vụ này lại. Cụ thể cơ sở pháp lý cho hoạt động kế toán hiện nay là Luật Kế toán năm 2003, cơ sở hoạt động của kiểm toán hiện nay là Luật KTĐL trong khi đó lại ban hành chuẩn đạo đức cho những người hành nghề kế toán và kiểm toán làm một (quyết định 87/QĐ-BTC ngày 01/12/2005).

+ Hiện nay, Việt Nam vẫn chưa cho phép việc cung cấp dịch vụ kiểm toán theo phương thức hiện diện thể nhân. Tức là giới hạn mô hình hoạt động của dịch vụ kiểm toán chỉ dưới dạng các pháp nhân chứ chưa cho phép thành lập dưới dạng

các cá nhân.

(3) Cơ chế và bộ máy về kiểm soát dịch vụ kiểm toán còn chưa hoàn thiện

Ở nước ta, VACPA mới đi vào hoạt động từ 01/01/2006 nên công tác quản lý về mặt nghề nghiệp kiểm toán theo thông lệ quốc tế còn rất mờ. Cho đến tháng 04/2010 vừa qua, Bộ Tài Chính vừa mới ban hành nghị định 45/2010/NĐ-CP về quy định tổ chức, hoạt động và quản lý của hội nghề nghiệp. Trong khi đó, nội dung của Luật kiểm toán độc lập được ban hành ngày 29/03/2011 và bắt đầu có hiệu lực từ 01/01/2012 cũng đã quy định về tổ chức nghề nghiệp về kiểm toán tại Điều 12. Tuy nhiên, trong văn bản Luật Kiểm toán độc lập, nhiệm vụ của tổ chức nghề nghiệp mới chỉ được quy định là: "*Tổ chức nghề nghiệp về kiểm toán được bồi dưỡng cập nhật kiến thức cho KTV, KTV hành nghề và thực hiện một số nhiệm vụ liên quan đến hoạt động kiểm toán độc lập do Chính phủ quy định*".

Nhiều công việc thuộc chức năng quản lý hành nghề mà hội nghề nghiệp được chuyển giao đã thực hiện và thực hiện có hiệu quả chưa được quy định tại Luật, văn bản pháp luật cao nhất liên quan đến lĩnh vực KTĐL. Điều này cũng thể hiện việc Hội nghề nghiệp chưa thực sự nhận được sự tin tưởng, ghi nhận của cơ quan lập pháp, của xã hội. Và cũng chính vì địa vị pháp lý cũng như chức năng, nhiệm vụ của hội nghề nghiệp kiểm toán còn chưa thật rõ ràng dẫn đến chất lượng dịch vụ của nhiều công ty kiểm toán vừa và nhỏ còn chưa được kiểm tra, kiểm soát chặt chẽ, gây ảnh hưởng đến uy tín của nghề nghiệp.

Cơ chế kiểm soát và bộ máy kiểm soát còn chưa chặt chẽ, Hiệp hội và Bộ Tài Chính mới chỉ thực hiện việc KSCL qua các cuộc kiểm tra, khảo sát định kỳ và chủ yếu tập trung vào kiểm soát cơ cấu chứ chưa đi vào kiểm soát kỹ thuật của các cuộc kiểm toán và đạo đức nghề nghiệp của người hành nghề.

(4) Năng lực cạnh tranh của các công ty KTĐL Việt Nam còn yếu

Như đã phân tích ở những nội dung trên, phần lớn các công ty kiểm toán của Việt Nam đều có quy mô nhỏ và vừa, được thành lập và đi vào hoạt động chưa được nhiều năm, kinh nghiệm và uy tín trên thị trường còn chưa cao chính vì vậy khả năng cạnh tranh rất kém so với các nhóm các công ty kiểm toán là thành viên

của các hãng kiểm toán quốc tế, các công ty có vốn đầu tư nước ngoài. Nguyên nhân là do các công ty này có quy mô nhỏ về vốn, số nhân viên chuyên nghiệp ít, thiếu tư duy về chiến lược và định hướng thị trường.

Tuy nhiên việc mở cửa thị trường dịch vụ là một quá trình tất yếu, đòi hỏi các công ty kiểm toán Việt Nam phải không ngừng phấn đấu, nâng cao năng lực cạnh tranh của mình.

(5) Nhân lực kiểm toán còn thiếu về số lượng và các bằng cấp chứng chỉ chuyên môn được quốc tế thừa nhận

Điều quan trọng nhất có ý nghĩa quyết định đến việc công nhận của quốc tế đối với dịch vụ kiểm toán của Việt Nam đó là đội ngũ những người làm công tác kiểm toán phải đạt được trình độ quốc tế và được quốc tế công nhận. Cũng như nhiều nước khác trên thế giới, các KTV Việt Nam cũng phải đối mặt với một xu thế trong kế toán, kiểm toán hiện nay là yêu cầu kế toán theo giá trị hợp lý. Việc đánh giá giá trị hợp lý phụ thuộc vào một thị trường mở và năng động; các kỹ năng đánh giá phức tạp và được áp dụng thống nhất.

Cũng chính vì vậy quá trình hội nhập quốc tế trong lĩnh vực kiểm toán đòi hỏi phải có đội ngũ KTV chuyên nghiệp, được đào tạo tốt, thông thạo ngoại ngữ, có bằng cấp được quốc tế công nhận. Đây chính là một thách thức to lớn đối với Việt Nam khi mà nền kinh tế thị trường ở nước ta vẫn đang trong quá trình hoàn thiện, nhiều quy định còn chưa phù hợp với thông lệ và chuẩn mực quốc tế.

(6) Tổ chức quản lý hoạt động kiểm toán còn lúng túng

Trong quá trình hội nhập với kinh tế quốc tế, vấn đề làm như thế nào để phát triển một nghề nghiệp độc lập trong khuôn khổ pháp luật là vấn đề cấp thiết lớn được đặt ra đối với tất cả các nghề nghiệp trong đó có kiểm toán. Vấn đề này liên quan đến công tác quản lý nghề nghiệp của Nhà nước và các hiệp hội nghề nghiệp.

Việc phát triển nghề dịch vụ kiểm toán trở thành một nghề độc lập là hoàn toàn phù hợp với thông lệ quốc tế và bất kỳ quốc gia nào trên thế giới cũng có sự tham gia của nhà nước trong việc quản lý các hoạt động sản xuất, kinh doanh

thương mại cũng như cung cấp dịch vụ. Vấn đề thách thức đặt ra trong bối cảnh hội nhập hiện nay đó là phải đảm bảo sự hài hòa giữa vai trò quản lý của nhà nước và sự quản lý của tổ chức nghề nghiệp, phù hợp với trình độ phát triển của nền kinh tế ở từng thời kỳ cũng như tiến trình mở cửa hội nhập thị trường dịch vụ kiểm toán với các nước trong khu vực và trên thế giới.

Thực trạng ngành KTĐL Việt Nam chúng ta thời gian qua, cho thấy trong công tác tổ chức quản lý của chúng ta vẫn còn nhiều lúng túng và bất cập. Vai trò của hiệp hội nghề nghiệp đối với các hoạt động của ngành trên nhiều phương diện, nhiều địa bàn (như các tỉnh miền Trung) còn chưa được chú trọng.

4.2. THỰC TRẠNG VỀ MÔ HÌNH TỔ CHỨC HOẠT ĐỘNG KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP Ở VIỆT NAM NHỮNG NĂM QUA

Để có cái nhìn tổng quát cũng như chi tiết, cụ thể của mô hình tổ chức hoạt động KTĐL ở Việt Nam trong những năm qua, tác giả đã sử dụng kết hợp cả phương pháp định lượng và phương pháp định tính để thu thập các thông tin, tài liệu trong đó chủ yếu là sử dụng phương pháp định tính.

Tác giả đã tiến hành việc thu thập các tài liệu về tổ chức hoạt động và quản lý hoạt động KTĐL đã công bố của Hội nghề nghiệp, tiến hành công tác tổng hợp và phân tích sâu đối với các tài liệu này nhằm mục đích làm rõ cấu trúc và cơ chế vận hành của mô hình tổ chức hoạt động KTĐL tại Việt Nam với các tiêu chí phân loại trên cơ sở các mối quan hệ chủ yếu của các chủ thể tham gia trong hoạt động KTĐL tại thị trường nước ta như : căn cứ trên phương diện vai trò của tổ chức lập quy, giám sát nghề nghiệp với các DNKT, KTV; căn cứ vào vai trò của chủ thể tiến hành hoạt động KTĐL và căn cứ vào tổ chức quản lý hoạt động KTĐL.

4.2.1. Nguồn dữ liệu và phương pháp phân tích thực trạng

Các nguồn dữ liệu và phương pháp phân tích phục vụ cho việc trình bày thực trạng mô hình tổ chức hoạt động KTĐL ở Việt Nam trong thời gian vừa qua bao gồm :

- Những dữ liệu thứ cấp được tác giả thu thập từ các báo cáo tổng hợp tình hình hoạt động, báo cáo kiểm tra các DNKT do VACPA thực hiện hàng năm từ 2007 đến 2012; các quy định liên quan đến điều kiện thành lập, hoạt động của DNKT trong Luật

DN, luật đầu tư, luật KTĐL; các văn bản pháp luật liên quan đến việc chuyển giao trách nhiệm quản lý hoạt động KTĐL cho Hội nghề nghiệp...

- Dữ liệu sơ cấp được tác giả thực hiện thông qua việc thiết kế các câu hỏi định tính và định lượng kết hợp để phỏng vấn trực tiếp các chuyên gia trong lĩnh vực kế toán, kiểm toán, tài chính theo phương thức gặp gỡ trực tiếp hoặc gửi email, điện thoại. Những chuyên gia được chọn để khảo sát phỏng vấn đều là những chuyên gia trong cả nước ở thời điểm hiện tại như : bà Hà Thị Ngọc Hà, Lê Thị Tuyết Nhung (Vụ phó vụ Chế độ kế toán và kiểm toán); ông Bùi Văn Mai (Phó chủ tịch thường trực kiêm tổng thư ký VAPCA); bà Hà Thị Tường Vy (Phó ban quản lý hành nghề Kế toán thuộc VAA); bà Trần Thị Thúy Ngọc (Phó tổng giám đốc công ty kiểm toán Deloitte) và một vài người khác làm việc trong các công ty có uy tín với các chức danh như phó tổng giám đốc, tổng giám đốc, partner, manager.(xem phụ lục 8)

Qua phương pháp phân tích tài liệu dựa trên kết quả khảo sát đánh giá về chất lượng hoạt động KTĐL ở nước ta của VACPA kết hợp với phương pháp phỏng vấn tham khảo ý kiến của các chuyên gia như trình bày ở trên, tác giả trình bày thực trạng về mô hình tổ chức hoạt động KTĐL ở nước ta trong thời gian vừa qua với các nội dung cụ thể như sau :

4.2.2. Thực trạng mô hình tổ chức hoạt động KTĐL xét dưới góc độ vĩ mô (trên phương diện vai trò của tổ chức lập quy, giám sát nghề nghiệp kiểm toán tại Việt Nam)

4.2.2.1. Về cơ cấu tổ chức

Trên cơ sở mối quan hệ giữa các chủ thể tham gia vào hoạt động KTĐL ở nước ta trong đó chú trọng mối quan hệ giữa tổ chức lập quy, giám sát hoạt động kiểm toán với các DNKT, KTV thì thông qua việc phỏng vấn ý kiến của các chuyên gia, tác giả tập trung làm rõ 2 mục tiêu nghiên cứu đó là :

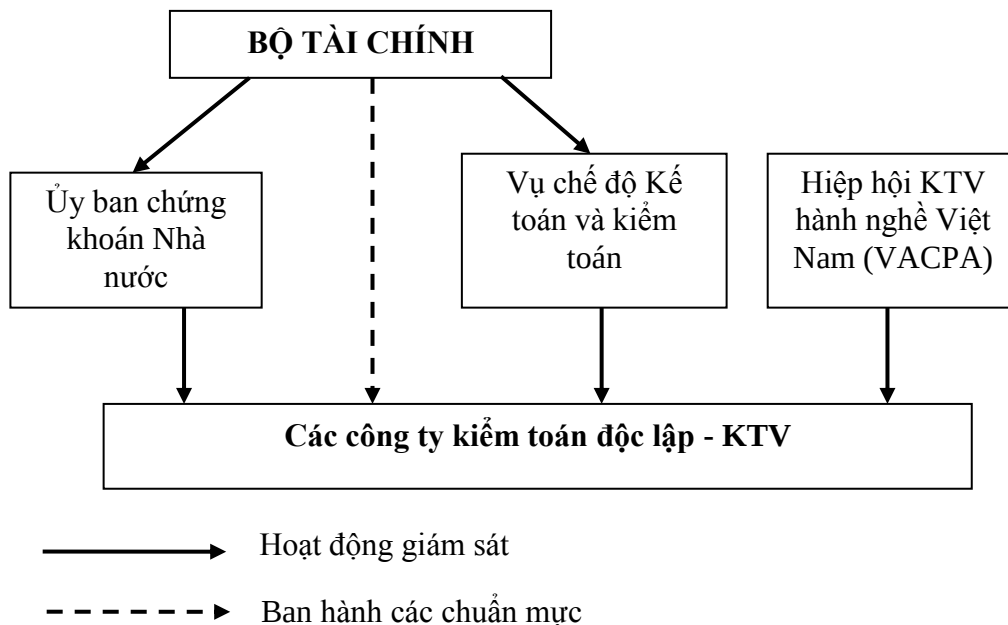
- *Cấu trúc mô hình tổ chức hoạt động KTĐL xét dưới phương diện vai trò của tổ chức lập quy, giám sát nghề nghiệp kiểm toán tại Việt Nam trong những năm qua thể hiện như thế nào ?*

- *Cấu trúc mô hình đó có ảnh hưởng mức độ như thế nào đối với chất lượng,*

hiệu quả hoạt động KTĐL ở nước ta ?

(1) Đối với câu hỏi thứ nhất, thông qua việc phỏng vấn trực tiếp kết hợp với gửi thư điện tử cho các chuyên gia của Bộ tài chính, hội nghề nghiệp và các nhà quản lý tại các DNKT thì trong tổng số các chuyên gia được phỏng vấn tác giả thu được kết quả 100% chuyên gia được hỏi đều cho rằng cấu trúc tổ chức của mô hình hoạt động KTĐL ở Việt Nam trong những năm qua xét dưới phương diện vai trò của tổ chức lập quy, giám sát nghề nghiệp kiểm toán với các DNKT, KTV là **mô hình kết hợp giữa Nhà nước và Hội nghề nghiệp** kể từ sau năm 2005 cho đến nay.

Cấu trúc tổ chức của mô hình có thể được mô tả qua hình vẽ sau :



Nguồn : Tác giả tự tổng hợp

Hình 4.1: Cấu trúc tổ chức của mô hình hoạt động KTĐL tại Việt Nam xét dưới phương diện tổ chức lập quy, giám sát nghề nghiệp kiểm toán

Như vậy, qua mô hình trình bày ở trên có thể thấy được mô hình ban hành các chuẩn mực và quản lý hoạt động KTĐL tại Việt Nam là mô hình mang nhiều điểm đặc thù khác biệt với các mô hình tổ chức hoạt động của các quốc gia trên thế giới. Cụ thể thông qua việc nghiên cứu và phân tích các văn bản pháp quy tác giả nhận thấy cơ quan chịu trách nhiệm chính trong việc ban hành chuẩn mực kiểm toán và tổ chức quản lý hoạt động KTĐL ở nước ta trong những năm qua là Chính

phủ thông qua vai trò của Bộ tài chính. Song về cơ bản chức năng quản lý của cơ quan này có chút ít thay đổi qua 2 giai đoạn như sau:

- *Giai đoạn từ năm 1991-2005*: Kể từ khi KTĐL chính thức xuất hiện ở Việt Nam năm 1991 qua việc Bộ Tài chính ký quyết định thành lập 2 công ty KTĐL đầu tiên ở Việt Nam; cơ quan chịu trách nhiệm cao nhất trong việc thiết lập và ban hành các chuẩn mực KTĐL duy nhất thuộc về Bộ Tài Chính. Cơ quan này cũng là đơn vị chịu trách nhiệm cao nhất trong việc quản lý và giám sát hoạt động KTĐL ở nước ta. Giai đoạn này chúng ta dễ dàng nhận thấy mô hình tổ chức hoạt động kiểm toán của Việt Nam là mô hình hoàn toàn do Nhà nước kiểm soát để phù hợp với thể chế chính trị và tính hiệu lực tối cao của các cơ quan quản lý nhà nước đối với một quốc gia đi theo định hướng XHCN.

- *Giai đoạn từ sau năm 2005 đến nay*: Kể từ sau năm 2005, đặc biệt kể từ thời điểm ngày 15/4/2005 khi Hội KTV hành nghề Việt Nam (VACPA) đã được thành lập tại Hà Nội và chính thức đi vào hoạt động từ 1/1/2006. Đồng thời ngày 14/07/2005, tại quyết định số 47/2005/QĐ-BTC, Bộ trưởng Bộ Tài chính đã chính thức chuyển giao chức năng quản lý hành nghề kiểm toán cho VACPA. Như vậy mô hình tổ chức quản lý hoạt động kiểm toán tại nước ta đã có một sự thay đổi cơ bản và theo đó cơ quan chịu trách nhiệm chính trong việc ban hành các chuẩn mực nghề nghiệp và chịu trách nhiệm quản lý hoạt động KTĐL vẫn do Bộ Tài Chính đảm nhận. Tuy nhiên vai trò này đã được chia sẻ với VACPA - Một tổ chức nghề nghiệp được hình thành từ chính đội ngũ những người làm công tác kiểm toán có chứng chỉ hành nghề tương tự như ở các quốc gia phát triển khác.

Vai trò của hội nghề nghiệp kiểm toán đã được thừa nhận và coi trọng tuy nhiên phạm vi hoạt động của hội đang được giới hạn trong một số các nội dung công việc được chuyển giao từ phía Bộ Tài Chính đó là : hỗ trợ, đào tạo, ôn thi và tham gia tổ chức thi KTV, cập nhật kiến thức chuyên môn; kiểm soát chất lượng dịch vụ, đạo đức nghề nghiệp; tư vấn chuyên môn, trao đổi vướng mắc, kinh nghiệm xây dựng chuẩn mực kiểm toán, tham gia xây dựng văn bản pháp luật góp phần nâng cao chất lượng và uy tín hội viên, duy trì và phát triển nghề nghiệp kế

toán, kiểm toán ở Việt Nam.

Việc tổ chức hoạt động và quản lý hoạt động KTĐL tại Việt Nam vẫn dựa trên nền tảng chủ yếu phục vụ cho quản lý Nhà nước nên nặng về tính điển luật hơn so với các xét đoán mang tính nghề nghiệp của cá nhân. Vì vậy vai trò của Hội nghề nghiệp kiểm toán trong những năm qua ở nước ta không giống như các quốc gia như Hoa Kỳ, Nhật, Anh ..nơi mà có nền kinh tế thị trường phát triển, kinh tế tư nhân giữ vai trò chủ đạo vì vậy hoạt động kiểm toán thường dựa trên những xét đoán nghề nghiệp thường do tổ chức nghề nghiệp hướng dẫn và điều chỉnh.

(2) Đối với câu hỏi thứ hai đặt ra đó là : *Mô hình tổ chức hoạt động KTĐL hiện tại ở Việt Nam có ảnh hưởng như thế nào đối với chất lượng, hiệu quả của hoạt động kiểm toán ?*

Thông qua câu hỏi A.4 trong nội dung của bảng câu hỏi khảo sát (phụ lục số...) được thiết kế theo đánh giá thang đo Likert 5 bậc và xử lý phân tích bằng phần mềm phân tích dữ liệu nghiên cứu SPSS phiên bản 15.0. Tác giả thu được kết quả chỉ riêng đối với 36 nhà quản lý tại các công ty kiểm toán đó là :

Bảng 4.1: Đánh giá mức độ ảnh hưởng của mô hình tổ chức hoạt động KTĐL hiện tại ở Việt Nam đến chất lượng và hiệu quả hoạt động

N	Valid	36
	Missing	0
Mean		3,9444
Median		4,0000
Std. Deviation		0,89265

Nhìn vào bảng kết quả trên chúng ta có giá trị trung bình (Mean = 3,9444) và độ lệch chuẩn (Standard Deviation = 0,89265) cho thấy : Cấu trúc của mô hình tổ chức hoạt động KTĐL theo dạng mô hình kết hợp giữa Nhà nước và hội nghề nghiệp ở nước ta trong thời gian qua có ảnh hưởng nhiều đến chất lượng và hiệu quả của hoạt động (xấp xỉ mức điểm 4/5 trong thang đánh giá). Đồng thời mức độ chênh lệch giữa các ý kiến đánh giá là chấp nhận được.

Căn cứ vào bảng phân tích tần suất xuất hiện trình bày sau có thể nhận thấy rõ hơn phần lớn ý kiến của các chuyên gia là các nhà quản lý DNKT đều tập trung

vào mức điểm 3/5 (chiếm 50%) và mức điểm 4/5 (chiếm 25%).

Bảng 4.2: Bảng phân tích tần suất các ý kiến đánh giá về ảnh hưởng của mô hình

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	1	2.8	2.8	2.8
	2,00	3	8.3	8.3	11.1
	3,00	18	50.0	50.0	61.1
	4,00	9	25.0	25.0	86.1
	5,00	5	13.9	13.9	100.0
	Total	36	100.0	100.0	

4.2.2.2. Về cơ chế vận hành

Như đã trình bày, cơ chế vận hành là những cách thức mà các chủ thể tham gia vào hoạt động KTĐL ở nước ta thực hiện các chức năng của mình và thể hiện sự tương tác với nhau trong quá trình tồn tại. Xét trên nền tảng mối quan hệ giữa tổ chức lập quy, giám sát với các DNKT thì theo quan điểm của tác giả có một số yếu tố thể hiện cơ chế vận hành giữa những chủ thể này như sau : quy định pháp lý, chiến lược phát triển ngành và công tác KSCL từ bên ngoài. Trong đó :

(1) Các quy định pháp lý

Trong quá trình hình thành và phát triển của hoạt động KTĐL hơn 20 năm vừa qua, thông qua vai trò của các tổ chức lập quy và giám sát, Nhà nước đã ban hành nhiều văn bản pháp lý tạo cơ sở pháp luật vững chắc cho các chủ thể tham gia vào hoạt động KTĐL trong đó có các DNKT, KTV và các DN được kiểm toán. Về cơ bản có thể hệ thống các quy định pháp lý đó theo 2 giai đoạn.

- Giai đoạn từ năm 1991-1996:

Với xu thế mở cửa, những năm đầu thập kỷ 90 của thế kỷ XX nền kinh tế của Việt Nam đứng trước yêu cầu kiểm soát các hoạt động đầu tư nước ngoài vào trong nước. Đây cũng chính là điều kiện để chúng ta chủ động mở cửa lĩnh vực kiểm toán và chuẩn bị cải cách để hội nhập sâu rộng.

Trong giai đoạn này, Chính phủ đã cho phép thành lập 02 công ty kiểm toán Nhà nước đầu tiên là VACO và AASC (05/1991); cho phép 05 công ty kiểm toán lớn nhất thế giới khi đó mở văn phòng đại diện (DTTI, P.W, A.A, KPMG, E&Y

đồng thời ban hành Nghị định 07/CP quy định Quy chế kiểm toán độc lập trong nền kinh tế quốc dân (29/01/1994). Đây được coi là văn bản pháp luật đầu tiên tạo cơ sở pháp lý cho việc thành lập và hoạt động của các công ty kiểm toán, trong đó có một số quy định cụ thể về KTV và công ty kiểm toán. Bên cạnh đó Bộ tài chính cũng đã ban hành thông tư 22-TC/CĐKT ngày 19/03/1994 hướng dẫn việc thực hiện Nghị định 07/CP; quyết định 237/TC/QĐ/CĐKT ngày 19/03/1994 ban hành quy chế thi tuyển và cấp chứng chỉ KTV.

Bắt đầu từ những năm 1996, Việt Nam đã tiến hành nghiên cứu và phổ biến rộng rãi các chuẩn mực quốc tế về kiểm toán (ISA), chuẩn bị các điều kiện soạn thảo chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (VSA).

- Giai đoạn từ năm 1997 đến nay:

Việt Nam bắt đầu soạn thảo các chuẩn mực kiểm toán và ban hành 04 chuẩn mực kiểm toán đầu tiên năm 1999. Đến nay trong lĩnh vực kiểm toán chúng ta đã có 38 chuẩn mực và các chuẩn mực này về cơ bản được xây dựng trên nền tảng hài hòa với chuẩn mực quốc tế với những sửa đổi và bổ sung trong điều kiện Việt Nam. Điều này thể hiện xu thế hội nhập trong lĩnh vực kiểm toán của nước ta.

Trong giai đoạn này Chính phủ đã ban hành nhiều văn bản quan trọng, góp phần hoàn thiện khung pháp lý về kiểm toán ở nước ta. Có thể kể đến các văn bản này như :

+ Nghị định 105/2004/NĐ-CP ngày 30/03/2004 về Kiểm toán độc lập thay thế cho Nghị định 07.

+ Nghị định 133/2005/NĐ-CP ngày 31/05/2005 sửa đổi và bổ sung Nghị định 105/2004/NĐ-CP.

+ Nghị định 30/2009/NĐ-CP ngày 30/03/2009 sửa đổi và bổ sung nghị định 105/2004/NĐ-CP (bãi bỏ nghị định 133/2005/NĐ-CP)

+ Nghị định 16/2011/NĐ-CP ngày 22/02/2011 của Chính phủ về việc sửa đổi và bổ sung nghị định 105/2004/NĐ-CP.

+ Nghị định 17/2012/NĐ-CP ngày 13/03/2012 của Chính phủ về việc hướng dẫn thi hành Luật kiểm toán độc lập.

+ Thông tư 64/2004/TT-BTC ngày 29/06/2004 do Bộ Tài chính ban hành hướng dẫn thực hiện một số điều của Nghị định 105/2004/NĐ-CP.

+ Quyết định số 76/2005/QĐ-BTC ngày 22/09/2004 và quyết định số 89/2007/QĐ-BTC ngày 24/10/2007 của Bộ trưởng Tài chính về việc ban hành Quy chế lựa chọn doanh nghiệp kiểm toán được chấp thuận cho tổ chức phát hành, tổ chức niêm yết hoặc tổ chức kinh doanh chứng khoán.

+ Thông tư 60/2006/TT-BTC ngày 28/06/2006 do Bộ Tài chính ban hành để hướng dẫn tiêu chuẩn, điều kiện thành lập và hoạt động đối với doanh nghiệp kiểm toán.

+ Thông tư 214/2012/TT-BTC ngày 06/12/2012 về việc ban hành các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam có hiệu lực từ ngày 01/01/2014.

Ngoài ra Bộ Tài Chính cũng đã ban hành một số các văn bản pháp lý liên quan đến dịch vụ kế toán và kiểm toán như:

+ Quyết định 59/2004/QĐ-BTC ngày 09/07/2004 về việc ban hành Quy chế thi tuyển và cấp chứng chỉ kiểm toán viên và chứng chỉ hành nghề kế toán.

+ Quyết định 47/2005/QĐ-BTC ngày 14/05/2005 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/TT-BTC ngày 15/05/2007 về việc ban hành Quy chế kiểm soát chất lượng dịch vụ kế toán, kiểm toán và gần đây nhất Bộ tài chính đã ban hành chuẩn mực kiểm soát chất lượng kiểm toán VSQC1 theo thông tư 214/2012/TT-BTC.

+ Quyết định 94/2007/QĐ-BTC ngày 16/11/2007 về việc ban hành Quy chế thi và cấp chứng chỉ kiểm toán viên và chứng chỉ hành nghề kế toán.

+ Thông tư 129/2012/TT-BTC ngày 09/08/2012 quy định về việc thi và cấp chứng chỉ KTV và chứng chỉ hành nghề kế toán.

Năm 2011, luật KTĐL số 67/2011/QH12 đã được Quốc hội thông qua ngày 29/03/2011 và Chủ tịch nước ký lệnh số 06/2011/L-CTN về công bố Luật KTĐL ngày 08/04/2011.

Việc ban hành một loạt các văn bản về kiểm toán kế trên đã hình thành một khung pháp lý phù hợp, tương đối đầy đủ đáp ứng yêu cầu quản lý nghề kiểm toán của Nhà nước. Đồng thời đã tạo cơ sở pháp lý vững chắc để Việt Nam thực hiện tốt các cam kết trong khuôn khổ các hiệp định thương mại ký kết với các tổ chức, quốc gia khác nhau trong bối cảnh hội nhập vừa qua.

(2) Chiến lược ngành

Trong thực tiễn hình thành và phát triển ngành kế toán và kiểm toán ở nước ta nói chung và chủ thể KTĐL nói riêng thì chiến lược ngành thực chất là chiến lược nhánh của chiến lược tài chính do Chính phủ ban hành với mục tiêu là hoạch định những quan điểm, mục tiêu tổng quát và nhiệm vụ cụ thể đảm bảo sự ổn định và nâng cao hơn nữa chất lượng hoạt động của các DNKT trong ngành. Chiến lược ngành sẽ là kim chỉ nam kết nối các tổ chức lập quy, giám sát nghề nghiệp KTĐL ở nước ta với các DNKT; là định hướng góp phần giúp cho các tổ chức lập quy, giám sát nghề nghiệp; các DNKT xây dựng các kế hoạch chiến lược cụ thể từ xây dựng nguồn nhân lực, phát triển thương hiệu, hiện đại hóa quy trình công nghệ kiểm toán.

Hiện tại trong nội dung của chiến lược phát triển kế toán-kiểm toán đến năm 2020 và tầm nhìn 2030 vừa được Chính phủ phê duyệt thông qua nội dung quyết định số 480/QĐ-TTg ngày 18/03/2013 đã chỉ rõ quan điểm đó là :

- Kế toán, kiểm toán là công cụ quản lý kinh tế quan trọng có chức năng tạo lập ra hệ thống thông tin về kinh tế - tài chính – ngân sách phục vụ cho việc điều hành và quyết định kinh tế của Nhà nước cũng như của mỗi đơn vị, tổ chức, doanh nghiệp. Vì vậy cần nâng cao chất lượng thông tin; đồng thời tạo lập đầy đủ hệ thống thông tin kế toán – kiểm toán.

- Phải thiết lập một hệ thống các giải pháp đồng bộ để thúc đẩy kế toán – kiểm toán phát triển : Từ việc nhận thức đúng và đầy đủ tầm quan trọng của công cụ kế toán, kiểm toán; hoàn thiện khuôn khổ pháp lý hệ thống chuẩn mực, phương pháp nghiệp vụ phù hợp với nền kinh tế thị trường của Việt Nam, hòa nhập với thông lệ quốc tế...

- Tăng cường và nâng cao vai trò quản lý Nhà nước trong lĩnh vực kế toán –

kiểm toán, đặc biệt trong việc hoạch định, triển khai, kiểm tra thực thi pháp luật về kế toán – kiểm toán, trong việc kiểm tra, giám sát hoạt động kế toán, kiểm toán trong nền kinh tế.

Trên cơ sở các quan điểm này, nội dung của chiến lược ngành cũng nêu ra các mục tiêu tổng quát, các nhiệm vụ cụ thể cần thực hiện được trong đó nhấn mạnh đến các nhóm giải pháp thực hiện chiến lược. Chính điều này càng cho thấy mô hình tổ chức hoạt động KTĐL nói riêng và kiểm toán nói chung ở nước ta là mô hình tổ chức đề cao vai trò của quản lý Nhà nước và chiến lược phát triển ngành là một trong những biểu hiện rõ nét của cơ chế vận hành gắn kết các chủ thể tham gia trong hoạt động KTĐL ở nước ta đặc biệt dưới góc độ vĩ mô của mối quan hệ giữa các tổ chức lập quy, giám sát nghề nghiệp kiểm toán với các DNKT hiện tại.

(3) Công tác KSCL từ bên ngoài

Từ những năm 1998 đến 2005, công tác KSCL từ bên ngoài đối với các DNKT đều do Bộ tài chính thực hiện tuy nhiên kể từ khi có quyết định 47/2005/QĐ-BTC ngày 14/07/2005 thì trách nhiệm này thuộc về Hội nghề nghiệp trên cơ sở phối hợp với Vụ chế độ kế toán và kiểm toán (thuộc Bộ tài chính). Hàng năm Bộ tài chính đều phối hợp với VACPA để tiến hành kiểm tra tình hình hoạt động của các DNKT được cấp phép hành nghề trong năm.

Trong thiết kế cơ cấu tổ chức của VACPA hiện tại có Ban kiểm soát chất lượng kiểm toán. Đây là ban chuyên môn tiến hành hoạt động giám sát và quản lý chất lượng kiểm toán độc lập thông qua các kế hoạch kiểm tra định kỳ hoặc bất thường. Đơn vị này cũng là cơ quan tham mưu cho chủ tịch VACPA trong việc ra các quyết định xử lý đối với các hành vi sai phạm trong quá trình hoạt động của tất cả công ty kiểm toán độc lập và các KTV. Tuy nhiên tất cả các quyết định xử lý đều phải thuộc về trách nhiệm của Bộ tài chính.

Bên cạnh vai trò chủ yếu của Vụ chế độ kế toán và kiểm toán, VACPA thì việc KSCL đối với DNKT, KTV còn có sự tham gia của các cơ quan quản lý nhà nước trong từng lĩnh vực đặc thù chuyên ngành đó là Ủy ban chứng khoán nhà nước, Cục quản lý và giám sát bảo hiểm, Ngân hàng nhà nước.

Hình thức KSCL của các cơ quan ở trên được thực hiện theo 2 hình thức là kiểm tra trực tiếp và gián tiếp. Trong đó hình thức kiểm tra trực tiếp được thực hiện thông qua việc các DNKT được lựa chọn để kiểm tra phải trả lời các câu hỏi đã có sẵn theo yêu cầu của VACPA. Tuy nhiên vì các câu hỏi thường được xây dựng chung cho các công ty do đó có nhược điểm khó đi sâu vào đánh giá thực tế đối với thực tiễn hành nghề của từng DNKT có quy mô và nguồn lực khác nhau. Trong khi đó hình thức kiểm tra gián tiếp là hình thức do các DNKT tự thực hiện thường không mang lại sự khách quan, độc lập như mong muốn. Thực tế công tác KSCL từ bên ngoài này trong những năm qua có thể tóm tắt qua bảng thống kê sau :

Bảng 4.3: Bảng thống kê tình hình KSCL bên ngoài đối với các DNKT tại Việt Nam từ thời gian 2007-2012

	Năm 2007	Năm 2008	Năm 2009	Năm 2010	Năm 2011	Năm 2012
1.Số công ty được kiểm tra	16	33	35	20	30	28
2.Số công ty được yêu cầu tự kiểm tra chất lượng và gửi báo cáo tự kiểm tra	28	40	58	48	62	52
3.Số lượng hồ sơ kiểm toán được kiểm tra tại công ty	71	233	218	102	150	170
4.Số lượng công ty kiểm toán được chấp thuận hàng nghề trong năm	145	141	148	152	152	155
5.Tỷ lệ công ty được kiểm tra trực tiếp so với yêu cầu tự kiểm tra gửi báo cáo cho VACPA = (1/3)	57,1%	82,5%	60,3%	41,7%	49,4%	53,8%
6.Tỷ lệ công ty được kiểm tra so với tổng số công ty hành nghề = (1/4)	11%	23,4%	23,6%	13,1%	19,7%	18,1%

Nguồn : Báo cáo kiểm tra hàng năm từ 2007-2012 do VACPA công bố

Nhìn vào bảng thống kê này chúng ta có thể thấy tỷ lệ công ty được Bộ tài chính và VACPA thực hiện công tác KSCL trực tiếp đối với các DNKT được phép hành nghề là khá thấp chỉ nằm trong khoảng từ 11-24%; tỷ lệ DNKT tự kiểm tra sau đó gửi báo cáo lại cho Bộ tài chính và VACPA trừ năm 2008 thì trong 06 năm qua phần lớn từ 40-60% các DNKT chủ yếu tự kiểm tra mang tính chất nội kiểm

bên trong.

* * *

Trên cơ sở nội dung trình bày ở trên, có thể rút ra được những ảnh hưởng và nguyên nhân cơ bản của mô hình tổ chức hoạt động KTĐL xét trên góc độ vĩ mô (phương diện mối quan hệ giữa tổ chức lập quy, giám sát) đến chất lượng và hiệu quả của hoạt động KTĐL ở nước ta như sau :

+ Mô hình hoạt động KTĐL tại Việt Nam xét trên phương diện vai trò của tổ chức lập quy, giám sát nghề nghiệp kiểm toán là mô hình Nhà nước kết hợp với hội nghề nghiệp song về cơ bản thiên về bị kiểm soát và chi phối bởi các cơ quan quản lý Nhà nước. Tất cả các công tác từ thiết lập các chuẩn mực kiểm toán, giám sát và tổ chức thực hiện các công tác liên quan đến hoạt động của KTĐL đến KSCL, xử lý các sai phạm...đều thực hiện thông qua vai trò của Bộ Tài Chính. Việc vừa đóng vai trò là cơ quan ban hành các cơ sở pháp lý tạo điều kiện cho ngành KTĐL ra đời và phát triển vừa đóng vai trò là cơ quan chịu trách nhiệm giám sát, đánh giá chất lượng của dịch vụ này đã phần nào đó cho thấy có sự chồng chéo, “kiêm nhiệm” trong chức năng, nhiệm vụ. Điều này dẫn đến việc chất lượng của dịch vụ kiểm toán nói riêng và hoạt động của các công ty kiểm toán nói chung còn chưa cao và kiểm soát chặt chẽ nhằm đáp ứng kỳ vọng cả về tính độc lập và khách quan của công chúng trong những năm vừa qua.

Có thể lý giải nguyên nhân của việc vận dụng mô hình tổ chức hoạt động KTĐL ở nước ta đó là do định hướng phát triển về chính trị, kinh tế và văn hóa xã hội của Đảng và Nhà nước ta là mô hình đi lên định hướng XHCN có sự kiểm soát và điều tiết của nhà nước. Chính vì vậy trong tất cả các phương diện, chức năng quản lý Nhà nước đã bao trùm lên tất cả các hoạt động của nền kinh tế trong đó có dịch vụ kiểm toán. Mặc dù đã thực hiện quá trình cải cách, mở cửa song tư duy quản lý nhà nước của thời kỳ nền kinh tế kế hoạch hóa tập trung vẫn còn tồn tại trong suốt thời gian qua.

+ Mặc dù đã có sự xuất hiện và đảm nhiệm vai trò rất đáng kể của Hiệp hội nghề nghiệp về kiểm toán từ năm 2007 cho đến nay nhưng vai trò của Hội nghề

ng nghiệp ở nước ta chỉ mới là vai trò “giúp việc” cho công tác quản lý và điều hành của Bộ tài chính, chưa có vị thế xứng tầm với vai trò là một hội nghề nghiệp như ở các quốc gia khác trên thế giới. Hội nghề nghiệp phải thực sự là một cơ quan chịu trách nhiệm đánh giá, giám sát, phát triển chuyên môn và các kỹ năng cho các kiểm toán viên. Đây cũng chính là cơ quan đại diện cho quyền lợi song cũng là cơ quan chịu trách nhiệm giám sát chặt chẽ các nghĩa vụ phải tuân thủ của những người làm công tác kiểm toán.

Khi vai trò của Hiệp hội bị thu hẹp hoặc bị bó buộc trong phạm vi và giới hạn quy định như hiện nay thì việc đánh giá chất lượng, giám sát chất lượng các cuộc kiểm toán, đạo đức của KTV về cơ bản chỉ mang nặng tính hình thức và thủ tục hành chính chứ chưa thực sự phát huy hiệu quả đúng nghĩa.

4.2.3. Thực trạng mô hình tổ chức hoạt động KTĐL xét dưới góc độ vĩ mô (phương diện vai trò của chủ thể tiến hành hoạt động kiểm toán tại Việt Nam)

Nếu như mục 4.2.2 trình bày về thực trạng và ảnh hưởng đến chất lượng hiệu quả của mô hình tổ chức hoạt động KTĐL xét trên góc độ vĩ mô (phương diện vai trò tổ chức lập quy, giám sát hoạt động kiểm toán) ở nước ta trong thời gian vừa qua trong đó đề cập rõ cấu trúc tổ chức và cơ chế vận hành giữa các tổ chức này với các DNKT thì trong nội dung của mục 4.2.3 này, tác giả đi sâu vào trình bày thực trạng mô hình tổ chức xét dưới phương diện vai trò của chủ thể tiến hành hoạt động KTĐL với mối quan hệ đề cập chủ yếu là mối quan hệ giữa DNKT với KTV bên trong DN.

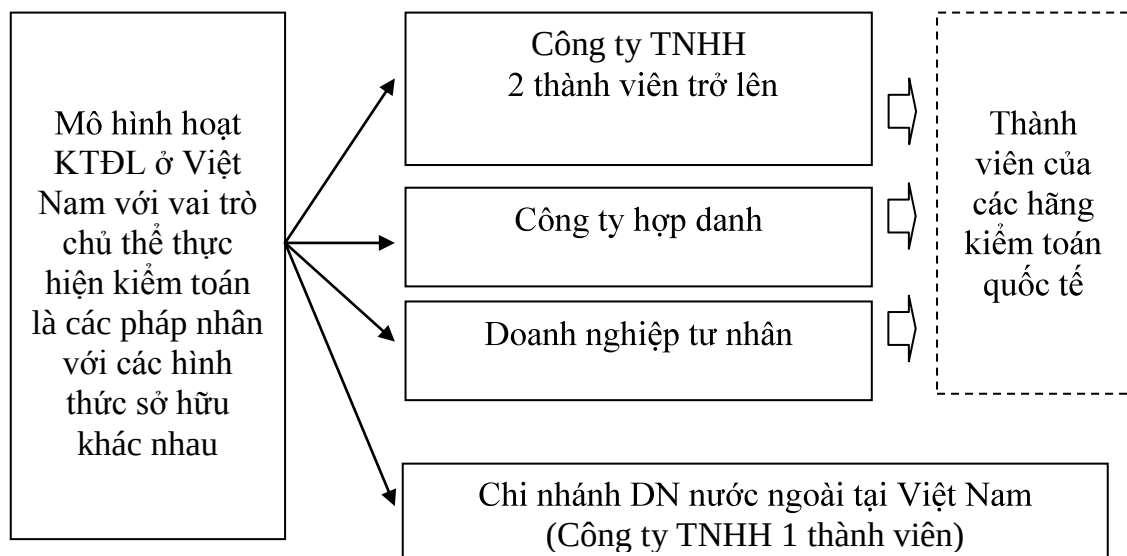
4.2.3.1. Cơ cấu tổ chức

Trong tiến trình phát triển ngành KTĐL ở nước ta đặc biệt là bối cảnh hội nhập những năm gần đây, Việt Nam từng bước thực hiện đúng các cam kết về dịch vụ kiểm toán trong Hiệp định khung ASEAN (AFAS); Hiệp định thương mại song phương Việt Nam-Hoa Kỳ (BTA); Hiệp định chung về Thương mại dịch vụ của tổ chức WTO (GATS) với 04 phương thức cung cấp dịch vụ nói chung và dịch vụ kiểm toán nói riêng là : cung cấp dịch vụ qua biên giới; tiêu dùng dịch vụ ở nước ngoài; hiện diện thương mại và hiện diện thể nhân.

Trong đó 3 phương thức cơ bản đầu tiên đều đề cập đến vai trò của chủ thể thực hiện cung cấp dịch vụ dưới dạng một pháp nhân, còn riêng đối với hình thức hiện diện thể nhân được xem như thông qua vai trò của một cá nhân độc lập.

Quá trình hội nhập dịch vụ kế toán – kiểm toán của nước ta nói chung và lĩnh vực kiểm toán nói riêng chưa cho phép việc tổ chức hoạt động dưới vai trò của cá nhân thông qua việc không cấp phép cho việc hành nghề cá nhân thông qua các văn phòng tư kiểm toán mà chỉ cho phép chủ thể cung cấp dịch vụ kiểm toán dưới dạng các pháp nhân thông qua vai trò và hình thức sở hữu của các DNKT khác nhau.

Về cơ bản cấu trúc của chủ thể hoạt động KTĐL ở nước được thể hiện rõ qua vai trò của một pháp nhân hoạt động theo luật DN, luật KTĐL, luật đầu tư tùy theo hình thức sở hữu của KTĐL. Tại Việt Nam mô hình tổ chức hoạt động kiểm toán theo vai trò chủ thể tiến hành hoạt động KTĐL là hình thức sở hữu hiện nay được mô tả qua hình sau:



Hình 4.2: Mô hình hoạt động của KTĐL ở Việt Nam dưới phương diện chủ thể thực hiện là pháp nhân với các hình thức sở hữu theo quy định của pháp luật

Để có cơ sở cho việc rút ra những kết luận về sự ảnh hưởng của việc tổ chức hoạt động KTĐL ở nước ta dưới dạng các hình thức sở hữu công ty kiểm toán, tác giả đi vào phân tích và đánh giá cụ thể các đặc điểm của từng loại hình như sau :

➤ **Doanh nghiệp tư nhân về kiểm toán (DNTN)**

Theo quy định của Luật DN 2005 thì DNTN về kiểm toán là DN do một cá

nhân làm chủ và tự chịu trách nhiệm bằng toàn bộ tài sản của mình về mọi hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp. Mô hình hoạt động này có những ưu và nhược điểm cơ bản sau:

- Ưu điểm:

DNTN về kiểm toán chịu trách nhiệm vô hạn trước các khoản nợ bởi lẽ ở loại hình doanh nghiệp này, không có sự phân biệt tư cách pháp lý của chủ doanh nghiệp với chủ thể kinh doanh là doanh nghiệp. Vì chủ doanh nghiệp chịu trách nhiệm vô hạn nên tài sản được sử dụng vào hoạt động kinh doanh của chủ doanh nghiệp tư nhân không phải làm thủ tục chuyển quyền sở hữu cho doanh nghiệp. Việc gắn liền quyền lợi và nghĩa vụ, tài sản của chủ DNTN với hoạt động kinh doanh của DN trong quá trình cung cấp dịch vụ cho khách hàng đặc biệt là dịch vụ kiểm toán góp phần đem lại sự đảm bảo tin tưởng và tạo tâm lý yên tâm cho các khách hàng khi quyết định sử dụng dịch vụ của loại hình DN này.

- Nhược điểm:

+ DNTN về kiểm toán phải chấm dứt hoạt động khi giám đốc doanh nghiệp chết. Đây là một rủi ro rất lớn và hoàn toàn có thể xảy ra bất kỳ lúc nào trong quá trình hoạt động kinh doanh của DN. Chính rủi ro này góp phần làm cản trở việc đa dạng hóa các sản phẩm, thực hiện các chiến lược thâm nhập thị trường của DN đặc biệt là khi nhắm đến các khách hàng mục tiêu có quy mô lớn, hoạt động kinh doanh phức tạp.

+ DNTN không được phát hành bất kỳ loại chứng khoán nào. Đặc điểm này khiến cho DNTN chỉ thực sự phát triển được về quy mô, mở rộng được mạng lưới hoạt động khi có sự cung ứng vốn từ phía người chủ DN mà không thể tận dụng các nguồn huy động vốn khác từ thị trường tài chính. Đồng thời chính đặc điểm này sẽ cản trở, không cho phép DNTN tham gia vào thị trường chứng khoán và tiến hành cung cấp dịch vụ cho các công ty được niêm yết theo quy định hiện hành của ủy ban chứng khoán nhà nước.

+ DNTN không có tư cách pháp nhân. Đây là điểm hạn chế cơ bản và quan trọng nhất đối với loại hình DN này; nhất là đặt trong bối cảnh các báo cáo kiểm

toán, các kết luận khi thực hiện cung cấp dịch vụ cho khách hàng của loại hình DN này chỉ có độ tin cậy và sử dụng với một chừng mực và mức độ nào đó.

Nói tóm lại, với những phân tích ở trên chúng ta có thể nhận ra rằng: mô hình hoạt động kiểm toán dưới dạng các DNTN có ít ưu điểm hơn so với những hạn chế mà loại hình này bộc lộ. Đó cũng là lý do vì sao từ trước cho đến nay chưa thực sự xuất hiện một DNTN nào về kiểm toán ở nước ta mặc dù trong nội dung của các văn bản pháp quy đều cho phép và khuyến khích thực hiện hoạt động kiểm toán độc lập dưới dạng DN này.

Theo quan điểm của tác giả thì trong tương lai nếu có sự xuất hiện của DNTN về kiểm toán thì phạm vi hoạt động của nó cũng chỉ giới hạn trong phạm vi nhỏ và lĩnh vực dịch vụ cung cấp chủ yếu là tư vấn về kế toán, thuế, bồi dưỡng đào tạo nghiệp vụ.

➤ **Công ty hợp danh về kiểm toán**

Đối với các nước trên thế giới, công ty hợp danh được pháp luật ghi nhận là một loại hình đặc trưng của công ty đối nhân, trong đó có ít nhất hai thành viên (đều là cá nhân và là thương nhân) cùng tiến hành hoạt động thương mại dưới một hăng chung (hay hội danh) và cùng liên đới chịu trách nhiệm vô hạn về mọi khoản nợ của công ty.

Mô hình hoạt động của loại hình này theo luật DN năm 2005 ở nước ta có thể được thực hiện dưới 2 dạng đó là hợp danh vô hạn và hợp danh hữu hạn.

- Công ty kiểm toán hợp danh vô hạn là công ty phải có ít nhất hai thành viên là chủ sở hữu chung của công ty cùng nhau kinh doanh dưới một tên chung (gọi là thành viên hợp danh). Các thành viên hợp danh phải là cá nhân chịu trách nhiệm bằng toàn bộ tài sản của mình về các nghĩa vụ của công ty.

- Công ty kiểm toán hợp danh hữu hạn là công ty vừa có cả thành viên hợp danh vừa có cả thành viên góp vốn. Trong đó thành viên góp vốn là tổ chức hoặc cá nhân, chỉ chịu trách nhiệm về các khoản nợ của công ty trong phạm vi số vốn đã góp vào công ty.

Mô hình hoạt động có những ưu và nhược điểm cơ bản như sau :

- Ưu điểm:

+ Công ty hợp danh kiểm toán có tư cách pháp nhân kể từ ngày được cấp giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh. Đây là ưu điểm cơ bản cho phép loại hình DN này có thể cung cấp các dịch vụ kiểm toán và các dịch vụ khác theo yêu cầu của các khách hàng, không phân biệt quy mô và giới hạn phạm vi thực hiện. Việc có tư cách pháp nhân cho phép các báo cáo kiểm toán được phát hành rộng rãi ra công chúng và có tính pháp lý giúp cho nhiều đối tượng hữu quan tin cậy và sử dụng dịch vụ.

+ Trách nhiệm tài sản của các thành viên hợp danh đối với các nghĩa vụ của công ty là trách nhiệm vô hạn và liên đới. Chủ nợ có quyền yêu cầu bất kỳ thành viên hợp danh nào thanh toán các khoản nợ của công ty đối với chủ nợ. Mặt khác, các thành viên hợp danh phải chịu trách nhiệm về các nghĩa vụ của công ty bằng toàn bộ tài sản của mình (tài sản đầu tư vào kinh doanh và tài sản không trực tiếp dùng vào hoạt động kinh doanh).

Chính đặc điểm này giúp cho công ty kiểm toán chịu trách nhiệm vô hạn trước các khoản thiệt hại gây ra đối với khách hàng nếu có.

- Nhược điểm:

+ Trong quá trình hoạt động, công ty hợp danh kiểm toán không được phát hành bất kỳ loại chứng khoán nào. Các thành viên phải góp vốn vào vốn điều lệ của công ty khi thành lập. Số vốn mà mỗi thành viên cam kết góp vào công ty phải được ghi rõ trong điều lệ của công ty.

Việc không được phát hành bất kỳ loại chứng khoán nào cũng là một nhược điểm góp phần gây cản trở việc mở rộng quy mô và đa dạng hóa các sản phẩm dịch vụ của đơn vị. Bởi lẽ trong quá trình hoạt động, công ty hợp danh kiểm toán có thể tăng vốn điều lệ bằng cách tăng phần vốn góp của các thành viên công ty hoặc kết nạp thành viên mới vào công ty theo quy định của pháp luật và điều lệ công ty.

+ Trong quá trình hoạt động sẽ có những lúc xảy ra những mâu thuẫn, tranh chấp, bất đồng giữa các thành viên hợp danh và góp vốn hình thành nên công ty. Do vậy sẽ có khả năng việc thoái vốn của các thành viên sẽ gây ra khó khăn và trở ngại cho quá trình phát triển và kinh doanh của đơn vị.

Mô hình hoạt động dưới dạng công ty hợp danh này mặc dù rất phát triển trên thế giới nhưng ở Việt Nam chúng ta những năm vừa qua còn rất hạn chế.

➤ **Công ty TNHH về kiểm toán từ hai thành viên trở lên**

Theo Điều 38 Luật DN, công ty TNHH hai thành viên trở lên là loại hình công ty có nhiều thành viên có thể là các tổ chức hoặc cá nhân (từ 2-50 thành viên) và các thành viên này phải chịu trách nhiệm về các khoản nợ và nghĩa vụ tài sản khác của doanh nghiệp trong phạm vi số vốn cam kết góp vào doanh nghiệp (TNHH).

Việc hoạt động dưới mô hình này có những ưu và nhược điểm cơ bản như sau:

- *Ưu điểm:*

+ Công ty có tư cách pháp nhân kể từ ngày được cấp Giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh. Điều này cũng tạo ra những thuận lợi cơ bản trong quá trình hoạt động như phân tích ở trên đối với loại hình công ty hợp danh.

+ Công ty TNHH hai thành viên trở lên không được quyền phát hành cổ phần nhưng được huy động vốn trên thị trường chứng khoán, kể cả việc chào bán chứng khoán ra công chúng bằng các hình thức chứng khoán không phải là cổ phần. Đây là thuận lợi cơ bản để công ty nâng cao năng lực cạnh tranh, quy mô về vốn, quảng bá thương hiệu...

- *Nhược điểm:*

+ Công ty chỉ chịu TNHH về các khoản nợ và các nghĩa vụ tài sản khác bằng tài sản của công ty theo đúng số vốn điều lệ.

Các công ty TNHH về kiểm toán từ hai thành viên trở lên có thể được thành lập bởi các thành viên ở trong nước hoặc dưới hình thức hợp tác liên doanh với một hoặc nhiều nhà thầu ở nước ngoài theo luật đầu tư.

➤ **Chi nhánh công ty kiểm toán có 100% vốn đầu tư nước ngoài (Công ty TNHH 1 thành viên)**

Công ty kiểm toán 100% vốn đầu tư nước ngoài là doanh nghiệp thuộc sở hữu của nhà đầu tư nước ngoài, do nhà đầu tư nước ngoài thành lập tại Việt Nam tự quản lý và tự chịu trách nhiệm về kết quả kinh doanh. Loại hình công ty này hoạt động dưới hình thức công ty TNHH 1 thành viên theo luật DN và thời gian hoạt động căn cứ vào giấy phép đầu tư do Chính phủ Việt Nam cấp trên cơ sở luật Đầu

tư được ban hành.

- *Ưu điểm:*

+ Các công ty kiểm toán có 100% vốn đầu tư nước ngoài đều được đầu tư rất lớn về vốn, tài sản, công nghệ, nhân sự từ các nhà đầu tư nước ngoài cho nên có uy thế cạnh tranh rất lớn để thực hiện việc cung cấp dịch vụ kiểm toán cũng như các dịch vụ khác cho các khách hàng lớn, những công ty nước ngoài đang hoạt động trên lãnh thổ Việt Nam.

+ Loại hình công ty kiểm toán 100% vốn đầu tư nước ngoài được thành lập theo hình thức công ty TNHH 1 thành viên có đầy đủ tư cách pháp nhân theo pháp luật Việt Nam, chịu trách nhiệm trong kinh doanh trong phạm vi vốn điều lệ của doanh nghiệp (vốn pháp định).

- *Nhược điểm:*

+ Công ty chỉ chịu TNHH về các khoản nợ và các nghĩa vụ tài sản khác bằng tài sản của công ty theo đúng số vốn điều lệ đồng thời không được phép phát hành cổ phiếu huy động vốn.

Như vậy, qua phân tích ở trên chúng ta có thể đi đến kết luận được một số điểm chính liên quan đến mô hình tổ chức hoạt động ngành KTĐL ở Việt Nam thời gian qua xét dưới góc độ vi mô như sau :

- Thứ nhất, tại Việt Nam ngành KTĐL mới chỉ có duy nhất một mô hình hoạt động đó là dưới dạng các pháp nhân với các hình thức sở hữu khác nhau ứng với mỗi thời kỳ nhất định. Pháp luật chưa cho phép có sự hiện diện của mô hình thứ hai thông qua vai trò cá nhân được tổ chức dưới dạng các văn phòng tư kiểm toán.

- Thứ hai, trong mô hình hoạt động của mình dưới dạng pháp nhân theo các hình thức sở hữu khác nhau thì các công ty kiểm toán chủ yếu là hoạt động dưới dạng các công ty chịu TNHH trước các khoản nợ theo cam kết dựa trên vốn pháp định. Điều này là còn chưa phù hợp với thông lệ quốc tế về tổ chức mô hình hoạt động trong mảng dịch vụ kiểm toán (thông thường là chịu trách nhiệm vô hạn).

- Thứ ba, vẫn đang còn sự mâu thuẫn lợi ích, phân biệt lợi ích của các nhà đầu tư trong nước và nhà đầu tư nước ngoài trong việc thành lập công ty kiểm toán giới hạn bởi vấn đề chịu TNHH hay vô hạn trước các khoản nợ. Dẫn chứng cho vấn đề này đó là công ty có vốn đầu tư nước ngoài có uy thế rất lớn về công nghệ, vốn, nhân lực thì chỉ chịu TNHH trước các khoản nợ do hoạt động dưới hình thức công ty TNHH (loại hình chịu trách nhiệm hữu hạn) trong khi đó các loại hình DNTN, công ty hợp danh vô hạn lại là các loại hình được thành lập bởi

các nhà đầu tư trong nước nhưng lại chịu trách nhiệm vô hạn trước các khoản nợ.

- Thứ tư, qua phân tích ở trên có thể thấy mỗi một loại hình DNKT đều có những ưu điểm và nhược điểm nhất định. Vấn đề là các nhà đầu tư, chủ sở hữu, nhà quản lý tầm vĩ mô, vĩ mô cần căn cứ vào nhiều yếu tố để thực hiện việc đăng ký kinh doanh, chuyển đổi hình thức sao cho tuân thủ đúng quy định của pháp luật hiện hành và bối cảnh hội nhập. Việc duy trì nhiều hình thức sở hữu trong mô hình hoạt động của ngành KTĐL dưới dạng các công ty kiểm toán là thực sự cần thiết và phản ánh đúng thực tế của cơ chế thị trường.

4.2.3.2. Cơ chế vận hành

Như đã trình bày ở trên, trong cấu trúc mô hình tổ chức hoạt động KTĐL xét dưới góc độ chủ thể thực hiện hoạt động kiểm toán chúng ta có thể nhận thấy rõ mối quan hệ cơ bản giữa pháp nhân là DNKT với KTV. Trong điều kiện chưa cho phép có sự xuất hiện của việc hành nghề kiểm toán dưới dạng cá nhân thì mối quan hệ giữa DNKT và KTV là mối quan hệ diễn ra bên trong bản thân đơn vị kiểm toán. Về cơ bản mối quan hệ này được biểu hiện thông qua 2 yếu tố cơ bản đó là cơ sở pháp lý cho hoạt động của DNKT và KTV, công tác KSCL bên trong DNKT.

(1) Cơ sở pháp lý cho hoạt động của DNKT và KTV

Trong hệ thống văn bản pháp quy hiện nay, có một số các quy định liên quan đến các điều kiện thành lập và hoạt động hành nghề của DNKT và KTV được nêu rõ như sau:

- Mục 2 từ điều 5 đến điều 9 của nghị định 17/2012/NĐ-CP ngày 13/03/2012 hướng dẫn chi tiết một số điều trong Luật KTĐL nước ta năm 2011 đã nêu rõ các điều kiện liên quan đến vốn pháp định, thành viên trong loại hình công ty TNHH từ 2 thành viên trở lên, mức góp vốn của KTV, vốn tối thiểu của các DNKT nước ngoài có chi nhánh hoạt động tại Việt Nam, các trường hợp mà các chi nhánh này không được kiểm toán. Nội dung của văn bản này quy định rõ : vốn pháp định thành lập DNKT theo loại hình công ty TNHH từ năm 2015 là 5 tỷ VNĐ, đối với các chi nhánh các DNKT nước ngoài hoạt động tại Việt Nam là trên 500.000 USD. Trong quá trình hoạt động các DNKT phải đảm bảo duy trì vốn chủ sở hữu tối thiểu bằng vốn pháp định khi đăng ký thành lập DN.

- Quyết định số 89/2007/QĐ-BTC ngày 24/10/2007 về Quy chế lựa chọn DNKT chấp thuận kiểm toán cho các tổ chức phát hành, tổ chức niêm yết và tổ

chức chứng khoán. Nội dung của văn bản này quy định rõ đối với DNKT đủ điều kiện kiểm toán các tổ chức niêm yết phải có vốn chủ sở hữu từ 2 tỷ VNĐ trở lên, vốn điều lệ tối thiểu là 300.000 USD đối với chi nhánh DNKT có vốn đầu tư nước ngoài; DNKT đủ điều kiện phải có từ 7 KTV hành nghề với thâm niên hành nghề từ 2 năm trở lên tại Việt Nam, thời gian hoạt động tính đến cho đến khi cung cấp dịch vụ cho các tổ chức niêm yết tối thiểu là 3 năm; số lượng khách hàng tối thiểu hàng năm là 30 đơn vị trong 2 năm gần nhất.

- Thông tư số 39/2011/TT-BTC ngày 15/12/2011 Quy định về KTĐL đối với các tổ chức tín dụng, chi nhánh ngân hàng nước ngoài. Nội dung văn bản này quy định rõ đối với DNKT đủ điều kiện kiểm toán các tổ chức tín dụng phải có vốn chủ sở hữu, vốn được cấp từ 10 tỷ VNĐ trở lên, đã thành lập và có thời gian hoạt động tại Việt Nam tối thiểu từ 03 năm trở lên, có số lượng KTV hành nghề từ 10 người trở lên và các KTV này phải có thâm niên từ 02 năm trở lên, khi kiểm toán cho các tổ chức tín dụng phải có từ 05 KTV hành nghề trở lên.

- Quyết định số 87/2005/QĐ-BTC ngày 31/12/2005 về Chuẩn mực đạo đức của những người hành nghề kế toán, kiểm toán.

Ngoài những văn bản quan trọng liên quan đề cập cụ thể đến các điều kiện thành lập, hoạt động hành nghề của các DNKT, các chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp của KTV trình bày ở trên cần phải kể đến một số các thông tư về việc cập nhật kiến thức và hành nghề đó là :

- Thông tư 150/2012/TT-BTC ngày 12/09/2012 hướng dẫn cập nhật kiến thức hàng năm cho KTV hành nghề.

- Thông tư 129/2012/TT-BTC ngày 09/08/2012 quy định về việc thi và cấp chứng chỉ KTV và chứng chỉ hành nghề kế toán.

- Thông tư 202/2012/TT-BTC ngày 19/11/2012 hướng dẫn về đăng ký, quản lý và công khai danh sách KTV hành nghề kiểm toán.

- Thông tư 78/2013/TT-BTC ngày 07/06/2013 về hướng dẫn chế độ thu nộp và quản lý lệ phí cấp giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán và giấy chứng nhận đăng ký hành nghề kiểm toán.

(2) Công tác KSCL bên trong

Công tác KSCLKT bên trong DNKT cho đến nay được quy định trong các văn bản đó là :

- Điều 52, Luật KTĐL có hiệu lực thi hành từ 01/01/2012 yêu cầu các DNKT phải xây dựng và tổ chức thực hiện hệ thống KSCL dịch vụ kiểm toán, tiến hành việc soát xét, các dịch vụ đảm bảo và các dịch vụ khác có liên quan đồng thời xây dựng các chính sách và thủ tục KSCL cho từng cuộc kiểm toán. Điều 54 của bộ luật này cũng yêu cầu các DNKT phải công khai các thông tin liên quan đến công tác đảm bảo chất lượng.

-Đoạn 18-20 của chuẩn mực KSCL số 1 (VSQC1) được ban hành theo thông tư 214/2012/TT-BTC ngày 06/12/2012 quy định rõ : DNKT phải xây dựng các chính sách và thủ tục để đẩy mạnh văn hóa nội bộ trên cơ sở nhận thức rằng chất lượng là cốt yếu khi thực hiện các hợp đồng dịch vụ. Các chính sách và thủ tục đó phải yêu cầu tổng giám đốc hoặc chủ tịch hội đồng thành viên của DNKT chịu trách nhiệm cao nhất đối với hệ thống KSCL của DN.

DNKT phải xây dựng các chính sách và thủ tục để có sự đảm bảo hợp lý rằng DNKT và tất cả cán bộ, nhân viên của DN tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan.

Mặc dù đã có những quy định pháp lý ban hành liên quan đến việc KSCL bên trong đối với các DNKT trong quá trình hoạt động. Tuy nhiên căn cứ vào kết quả kiểm tra của Bộ Tài Chính và VACPA thì chỉ có khoảng từ 75% - 80% DNKT có thực hiện việc xây dựng quy trình và nội dung KSCL bên trong đồng thời áp dụng đầy đủ các thủ tục KSCL vào thực tế công tác kiểm toán. Quá trình kiểm tra cho thấy vẫn tồn tại nhiều hạn chế trong KSCL bên trong của đơn vị đặc biệt là tại các DNKT có quy mô vừa và nhỏ như : hợp đồng kiểm toán còn ghi thiếu cơ sở ký kết, KTV ký trên báo cáo kiểm toán nhưng lại không có tên và chữ ký trong hồ sơ kiểm toán, thiếu cam kết về tính độc lập của KTV, chưa thực hiện việc luân chuyển KTV ký trên báo cáo kiểm toán đối với khách hàng trên 3 năm, hồ sơ kiểm toán chưa thực hiện việc lưu trữ và đánh ký hiệu tham chiếu theo quy định, các giấy tờ liên quan đến thủ tục tìm hiểu về khách hàng và môi trường kinh doanh còn trình bày sơ sài, nhiều DNKT chưa mở sổ theo dõi phát hành báo cáo kiểm toán, đa số các DNKT vừa và nhỏ chưa có quy định về khung giá phí kiểm toán và phí tư vấn mà thực hiện trên cơ sở thỏa thuận riêng biệt từng hợp đồng với khách hàng khác nhau, nhiều DNKT cũng chưa tổng hợp chi phí thực tế theo hợp đồng nên chưa xây dựng được các căn cứ về xác định giá phí kiểm toán cho năm sau...[9]

Đồng thời với việc phân tích các báo cáo tổng kết về tình hình hoạt động của các DNKT ở nước ta trong thời gian vừa qua, tác giả cũng tiến hành công tác phân tích dữ liệu của các báo cáo kết quả kiểm tra về tình hình hoạt động trình bày ở phụ lục số 14, 15. Qua nội dung của các báo cáo này có thể nhận thấy đa phần các DNKT có 100% vốn đầu tư nước ngoài như E&Y, PwC, KPMG dưới hình thức công ty TNHH 1 thành viên luôn được chấm điểm hồ sơ kiểm toán khá cao (trên 90 điểm). Ngoài ra một số ít các DNKT khác được thành lập dưới hình thức công ty TNHH từ 2 thành viên trở lên cũng đạt được kết quả này như A&C, AASCs... Tuy nhiên yếu tố quyết định đến chất lượng, hiệu quả hoạt động kiểm toán của các DNKT này còn tùy thuộc vào quy mô của DNKT, tùy thuộc vào việc những DNKT này có phải là thành viên của các hãng kiểm toán quốc tế hay không ?

* * *

Trên cơ sở nội dung trình bày ở phần trên có thể rút ra được những ảnh hưởng cơ bản của mô hình tổ chức hoạt động KTĐL dưới góc độ vi mô đến chất lượng và hiệu quả KTĐL ở nước ta như sau :

+ Xét dưới góc độ vi mô của DNKT thì hình thức sở hữu chủ yếu được thành lập là các công ty TNHH. Hình thức này có nhiều hạn chế trong việc huy động vốn nhằm nâng cao năng lực tài chính của DNKT trong quá trình kinh doanh, số vốn điều lệ được đăng lý hữu hạn do vậy sẽ ảnh hưởng trực tiếp đến khả năng chịu trách nhiệm đối với các khoản thiệt hại gây ra cho khách hàng, ảnh hưởng đến chất lượng và hiệu quả hoạt động cung cấp dịch vụ của DN.

+ Công tác KSCL nhìn từ bên trong đã được hầu hết các DNKT chú trọng thực hiện trong thời gian qua song về cơ bản quy trình kiểm tra, KSCL tại nhiều DNKT có quy vừa và nhỏ còn tồn tại nhiều hạn chế thông qua kiểm tra đánh giá của VACPA vì vậy gây ảnh hưởng trực tiếp đến chất lượng, hiệu quả của các DNKT. Hầu hết các DNKT có 100 % vốn đầu tư nước ngoài (TNHH 1 thành viên) đều là những DNKT có chất lượng, hiệu quả kiểm toán tốt hơn so với các hình thức sở hữu khác trong tổng thể thị trường KTĐL ở nước ta hiện nay.

4.2.4. Thực trạng mô hình tổ chức hoạt động KTĐL xét dưới phương diện tổ chức quản lý hoạt động kiểm toán tại Việt Nam

Như vậy thông qua nội dung đã trình bày mục 4.2, mục 4.3 về việc phân loại mô hình tổ chức hoạt động KTĐL ở Việt Nam trên cơ sở mối quan hệ giữa tổ chức lập

quy, giám sát với các DNKT và mối quan hệ giữa DNKT và KTV thì trong mục 2.4 này tác giả đi sâu vào trình bày thực trạng mô hình trên cơ sở đề cập đến mối quan hệ giữa các DNKT với nhau ở thị trường trong nước, giữa DNKT ở trong nước với các DNKT khác ở nước ngoài. Căn cứ trên cơ sở của mối quan hệ này thì thực trạng mô hình tổ chức hoạt động KTĐL nước ta những năm qua về mặt cấu trúc và cơ chế vận hành được trình bày qua các nội dung như sau:

4.2.4.1. Cơ cấu tổ chức

Xét trên phương diện mối quan hệ giữa DNKT này với DNKT khác thì theo quan điểm của tác giả, cấu trúc mô hình tổ chức hoạt động KTĐL ở nước ta những năm qua được chia làm 2 loại căn cứ trên phương diện tổ chức quản lý hoạt động kiểm toán. Đó chính là các DNKT là thành viên của các hãng kiểm toán quốc tế và các DNKT không phải là thành viên của các hãng kiểm toán quốc tế.

Cho đến thời điểm hiện tại thì nước ta đã có 24/155 DNKT được công nhận là thành viên của các tổ chức kiểm toán quốc tế với 3 cấp độ khác nhau : thành viên đầy đủ (member firm), thành viên liên kết (associate firm) và thành viên đại diện liên lạc (correspondent firm). Trong đó thành viên đầy đủ là cấp độ có yêu cầu về tiêu chuẩn, điều kiện khắt khe nhất nên thành viên đầy đủ sẽ có lợi ích và trách nhiệm thành viên nhiều nhất. Tình hình thống kê số lượng DNKT ở nước ta tham gia làm thành viên của các hãng kiểm toán quốc tế từ năm 2007 cho đến nay được nêu rõ trong bảng 4.4 sau :

Bảng 4.4: Bảng thống kê số lượng công ty KTĐL ở Việt Nam là thành viên hãng kiểm toán quốc tế giai đoạn năm 2007-2012

Loại hãng kiểm toán tham gia	Năm 2007	Năm 2008	Năm 2009	Năm 2010	Năm 2011	Năm 2012
1. Hãng thành viên (Networks firm)			12	14	15	15
2. Hãng hội viên hiệp hội (Associated members)			10	10	11	12
3. Hãng đại diện liên lạc (Correspondent firms)			4	3	1	1
Tổng cộng	16	18	26	27	27	28*

Nguồn : Báo cáo tổng kết hoạt động năm 2007-2012 của VACPA

Đối với một DNKT là thành viên của hãng kiểm toán quốc tế thì cấu trúc tổ chức của DN cũng sẽ có nhiều khác biệt cơ bản so với một DNKT không phải là thành viên của các hãng kiểm toán quốc tế. Bằng chứng đó là việc trở thành thành viên của một hãng kiểm toán quốc tế có uy tín không phải là điều dễ dàng bởi lẽ DNKT đó phải

trải qua sự khẳng định về chất lượng của cả hệ thống từ bộ máy tổ chức, chiến lược, nhân sự và các sản phẩm dịch vụ cung cấp cho khách hàng, mạng lưới khách hàng. DNKT ở nước ta trước khi trở thành thành viên của các hãng đều phải trải qua quá trình soát xét, kiểm tra nghiêm ngặt đảm bảo đáp ứng đầy đủ những tiêu chuẩn liên quan đến các yếu tố kể trên. Đó cũng là lý do chỉ có 18% số DNKT hiện nay (28/155 DNKT) ở nước ta đủ điều kiện trở thành thành viên của các hãng kiểm toán quốc tế.

Tiến hành so sánh 28 DNKT này so với các DNKT còn lại trong thị trường kiểm toán ở nước ta, so sánh đối chiếu với các kết quả đánh giá kiểm tra về chất lượng của VACPA trong một vài năm qua có thể dễ dàng nhận thấy rằng các DNKT là thành viên của các hãng kiểm toán quốc tế mà đặc biệt là hãng thành viên, thành viên hiệp hội cũng chính là các DNKT dẫn đầu về toàn ngành về các yếu tố thể hiện quy mô và chất lượng, hiệu quả của dịch vụ như : tổng số nhân viên chuyên nghiệp, số lượng KTV, số lượng khách hàng, doanh thu đồng thời có điểm về hồ sơ kiểm toán luôn được đánh giá xếp loại ở mức từ đạt yêu cầu cho đến tốt .(xem phụ lục 9, 14,15)

4.2.4.2. Cơ chế vận hành

Cơ chế vận hành của các DNKT là thành viên của các hãng kiểm toán quốc tế được thể hiện rõ nét thông qua hoạt động KSCL của tổ chức kiểm toán quốc tế đối với DNKT tại Việt Nam. Thông thường các DNKT là thành viên đều phải chịu sự KSCL thông qua 2 giai đoạn chính : Kiểm soát, đánh giá trước khi chấp nhận là thành viên và kiểm soát trong quá trình hoạt động theo cam kết thành viên. Trong đó :

- Kiểm soát trước khi chấp nhận là thành viên thể hiện sự đánh giá, xác nhận quy trình chất lượng dịch vụ của DNKT trong nước được thực hiện bởi các tổ chức kiểm toán quốc tế. Quá trình nhận được sự chấp thuận này có thể thường kéo dài nhiều năm và phải qua nhiều lần kiểm tra, rà soát chất lượng của DNKT xin gia nhập thành viên. Chẳng hạn như thời gian công ty kiểm toán AFC được chấp thuận thành thành viên của hãng BDO International là 2-3 năm, Deloitte Việt Nam phải mất đến gần 13 năm.[23]

- Kiểm soát trong quá trình hoạt động được thực hiện trong suốt quá trình là thành viên của hãng thông qua việc kiểm soát các điều khoản trong cam kết, hợp đồng

làm thành viên, kiểm soát sự tuân thủ các quy định của tổ chức kiểm toán quốc tế, kiểm soát chiến lược hoạt động, mạng lưới khách hàng... Thực tế trong những năm vừa qua, các DNKT ở Việt Nam mà đặc biệt là các DN là thành viên đầy đủ của các hãng kiểm toán quốc tế có uy tín như : KPMG, PwC, Deloitte, E&Y, Nexia ACPA... cũng phải tuân thủ nghiêm túc các mục tiêu, chiến lược, chính sách và công tác KSCL ở nhiều cấp độ (khu vực, toàn cầu). Trong quá trình hoạt động của mình các DNKT là thành viên đều nhận được sự hỗ trợ về mặt kỹ thuật, phương pháp và quy trình kiểm toán; được tham gia các chương trình đào tạo, luân chuyển đội ngũ KTV giữa các thành viên trong tổ chức. Do đó các DNKT thuộc dạng này đều không ngừng nâng cao chất lượng dịch vụ, năng lực nhân viên, cải thiện hiệu quả kinh doanh của mình qua từng năm.

4.3. KHẢO SÁT CÁC YẾU TỐ LIÊN QUAN ĐẾN MÔ HÌNH TỔ CHỨC HOẠT ĐỘNG KTĐL HIỆN NAY VIỆT NAM VÀ ẢNH HƯỞNG CỦA CHÚNG ĐỐI VỚI CHẤT LƯỢNG, HIỆU QUẢ HOẠT ĐỘNG

4.3.1. Nguồn tài liệu và phương pháp phân tích

Để thu thập thêm số liệu và thông tin phục vụ cho việc đánh giá một cách rõ nét hơn thực trạng mô hình tổ chức hoạt động của ngành KTĐL ở Việt Nam trong những năm vừa qua và phân tích mối quan hệ ảnh hưởng giữa các yếu tố của mô hình với chất lượng, hiệu quả của hoạt động KTĐL, tác giả đã sử dụng phương pháp điều tra phỏng vấn trực tiếp qua bảng câu hỏi khảo sát hoặc gửi thư điện tử bảng câu hỏi khảo sát đến 50 DNKT ở nhiều địa bàn khác nhau trong cả nước. Tuy nhiên vì nhiều lý do khác nhau nên chỉ có 36 DNKT (chiếm 72%) trả lời các bảng khảo sát này (*xem phụ lục 10*)

Bảng câu hỏi này gồm 36 câu vừa kết hợp các câu hỏi định tính và các câu hỏi định lượng. Trong đó có 21/36 câu hỏi định lượng được tác giả sử dụng theo thang đo Likert 5 bậc với các mức độ cụ thể đó là mức 1-ảnh hưởng rất ít, mức 2-ảnh hưởng ít, mức 3-ảnh hưởng trung bình, mức 4-ảnh hưởng nhiều, mức 5-ảnh hưởng rất nhiều đến chất lượng, hiệu quả của hoạt động KTĐL (*xem phụ lục số 11*)

Cấu trúc của bảng câu hỏi khảo sát được chia ra 4 phần :

- Phần A: Phần khảo sát đánh giá đối với vấn đề chung liên quan đến mô

hình tổ chức hoạt động KTĐL (4 câu)

- Phần B: Phần khảo sát đánh giá các vấn đề chi tiết liên quan đến cấu trúc tổ chức hoạt động KTĐL ở Việt Nam và ảnh hưởng của nó đối với chất lượng, hiệu quả hoạt động kiểm toán (13 câu)

- Phần C: Phần khảo sát đánh giá các vấn đề chi tiết liên quan đến cơ chế vận hành của hoạt động KTĐL ở Việt Nam và ảnh hưởng của nó đối với chất lượng, hiệu quả hoạt động kiểm toán (10 câu)

- Phần D: Phần khảo sát một số ý kiến nhằm nâng cao chất lượng, hiệu quả hoạt động KTĐL ở nước ta trong thời gian đến (9 câu)

Trong số 36 công ty này thì dựa trên số lượng khách hàng, KTV của công ty, doanh thu năm 2012 tác giả chia làm 3 nhóm như sau :

Bảng 4.5: Bảng thống kê số lượng các DNKT khảo sát theo quy mô

Nhóm công ty	Số lượng	Tỷ lệ
Nhóm 1-Quy mô lớn	4	11,1%
Nhóm 2-Quy mô vừa	6	16,7%
Nhóm 3-Quy mô nhỏ	26	72,2%
Cộng	36	100%

Như vậy tỷ lệ mẫu so với tổng thể số lượng các DNKT được phép hành nghề ở nước ta trong năm 2012 là 36/155 công ty (chiếm tỷ lệ 23,22%). Quy mô của mẫu trên 20% là tương đối hợp lý đối với nguyên tắc thống kê trong định lượng theo phương pháp thống kê mô tả. Đặc trưng chủ yếu của số mẫu này đó là các DNKT chủ yếu là các DNKT có quy mô nhỏ (chiếm 72,2% tổng thể) là tương đồng với thực trạng về quy mô trong thị trường KTĐL hiện nay ở nước ta theo trình bày ở phần đánh giá tổng quát về thực trạng hoạt động của KTĐL nói trên.

Công cụ để tác giả thực hiện việc phân tích dữ liệu đó là phần mềm SPSS phiên bản 15.0. Phần mềm này được sử dụng nhóm tóm tắt và trình bày các dữ liệu cơ bản liên quan đến các bảng tần suất xuất hiện các biến khảo sát, thống kê mô tả các yếu tố thể hiện thực trạng của mô hình tổ chức hoạt động KTĐL ở nước ta và ảnh hưởng của chúng đến chất lượng, hiệu quả hoạt động KTĐL.

Nội dung của bảng khảo sát được thiết kế dựa trên quan điểm phân loại mô hình tổ chức hoạt động KTĐL ở nước ta trên mối quan hệ giữa cơ bản của hoạt động KTĐL đó mối quan hệ giữa tổ chức lập quy, giám sát nghề nghiệp kiểm toán với DNKT, KTV. Theo quan điểm riêng của mình tác giả đi sâu vào khảo sát các yếu tố thuộc về cấu trúc và cơ chế vận hành của từng chủ thể. Đối với tổ chức lập quy, giám sát nghề nghiệp kiểm toán tác giả tạm gọi là chủ thể quản lý ở góc độ vĩ mô, đối với DNKT và KTV thì tác giả tạm gọi là chủ thể ở góc độ vi mô.

Luận án của tác giả sử dụng phương pháp thống kê mô tả (Descriptive statistics) để xác định mức bình quân cũng như mức độ lệch chuẩn của các nhóm DNKT tham gia khảo sát. Trên cơ sở kết quả của thống kê mô tả tác giả sẽ thực hiện việc so sánh giữa từng nhóm sẽ cụ thể hóa vấn đề khảo sát để từ đó đưa ra các giải pháp phù hợp với từng đối tượng. Đồng thời tác giả cũng sử dụng phương pháp phân tích phương sai một yếu tố (One-way ANOVA) để kiểm định mức độ khác biệt trung bình giữa các nhóm DNKT, kết hợp sử dụng phương pháp độ lệch chuẩn sai biệt nhỏ nhất (LSD) trong kiểm định sau (Post hoc) nhằm đánh giá mức độ khác biệt trung bình giữa các nhóm DNKT khảo sát. Kết quả cụ thể được trình bày như sau :

4.3.2. Kết quả phân tích

Dựa trên kết quả khảo sát đối với 36 DNKT như đã trình bày ở trên, tác giả phân tích mức độ ảnh hưởng của từng yếu tố cụ thể trong phạm vi 2 khía cạnh đó chính là cấu trúc và cơ chế vận hành của mô hình tổ chức hoạt động KTĐL ở nước ta đối với chất lượng, hiệu quả hoạt động kiểm toán. Kết quả này được trình bày cụ thể như sau :

4.3.2.1. Các yếu tố liên quan đến cấu trúc tổ chức có ảnh hưởng đến chất lượng và hiệu quả hoạt động

(1) Xét trên góc độ vĩ mô

Thông qua việc khảo sát về mức độ ảnh hưởng của cấu trúc tổ chức xét dưới góc độ vĩ mô (tổ chức lập quy, giám sát nghề nghiệp KTĐL) ở nước ta đối với chất lượng, hiệu quả hoạt động kiểm toán tác giả đã thu được kết quả cho thấy sự ảnh hưởng ở mức độ cao hơn mức trung bình (giá trị trung bình $x = 3,3889$) với độ

chênh lệch các ý kiến trong khảo sát $\sigma = 0,93435$. (Xem phụ lục 12).

Nội dung phân tích tác giả đã trình bày ở mục 2.2 khi phân tích đánh giá về thực trạng của cấu trúc mô hình tổ chức xét dưới góc độ vai trò của tổ chức lập quy, giám sát nghề nghiệp kiểm toán ở nước ta.

Theo kết quả kiểm định sau thì các ý kiến đánh giá về cấu trúc tổ chức của mô hình tổ chức hoạt động KTĐL tại nước ta cho thấy ngoại trừ nhóm các DNKT có quy mô vừa thì không cho thấy có sự khác biệt trong đánh giá, còn lại nhóm các DNKT có quy mô nhỏ và DNKT có quy mô lớn thì có sự khác biệt tương đối rõ rệt. (Xem câu A4-phụ lục 13)

(2) Xét trên góc độ vi mô

Trên góc độ cấu trúc tổ chức của DNKT tác giả đã thiết kế các câu hỏi định lượng nhằm đánh giá mối quan hệ liên quan và ảnh hưởng đến chất lượng, hiệu quả hoạt động của DNKT thông qua một số các yếu tố đặc trưng theo ý kiến khảo sát của các chuyên gia đó là : hình thức sở hữu của DNKT, quy mô của DNKT, thời gian hoạt động của DNKT trong thị trường, trình độ quản lý của Ban quản trị và chất lượng nhân sự trong DNKT.

a. Hình thức sở hữu của DNKT

Thông qua kết quả khảo sát tác giả đã thu thập được một số các chỉ tiêu thống kê như : giá trị trung bình (Mean, x), giá trị trung vị (Median, me), giá trị xuất hiện nhiều nhất (Mode, mo) và độ lệch chuẩn (Std.Deviation, σ)

Bảng 4.6: Ảnh hưởng của hình thức sở hữu DNKT đối với chất lượng, hiệu quả hoạt động kiểm toán theo từng nhóm DNKT

		N	N1	N2	N3	N4
N	Valid	36	4	6	26	32
	Missing	0	0	0	0	0
Mean (x)		3.9444	4.0000	3.6667	4.0000	3.9375
Median (me)		4.0000	4.5000	3.5000	4.0000	4.0000
Mode (mo)		4.00	5.00	3.00	4.00	4.00
Std. Deviation (σ)		0.89265	1.41421	0.81650	0.84853	0.84003

Ghi chú :

N : 36 DNKT được khảo sát; N1 : 4 DNKT có quy mô lớn; N2 : 6 DNKT có quy mô vừa; N3 : 26 DNKT có quy mô nhỏ ; N4 : 32 DNKT có quy mô vừa và nhỏ

Như vậy thông qua kết quả ở bảng trên, chúng ta có thể nhận thấy rằng hình thức sở hữu của DNKT đóng vai trò là một trong những yếu tố có ảnh hưởng rất lớn đến chất lượng, hiệu quả hoạt động kiểm toán. Riêng đối với nhóm các DNKT lớn

thì các ý kiến khảo sát đều đồng tình nhận xét và đánh giá với mức điểm 4/5 (ảnh hưởng nhiều), nhóm các công ty nhỏ và vừa cũng đánh giá ở mức điểm xấp xỉ 4/5 (ảnh hưởng nhiều). Độ chênh lệch giữa các ý kiến đánh giá trong các nhóm DNKT cũng có sự khác biệt. Trong đó chênh lệch giữa các ý kiến đại diện cho nhóm các DNKT có quy mô lớn ($\sigma = 1,41421$). Thực hiện việc kiểm định ta có kết quả sau :

Bảng 4.7 : Kết quả kiểm định sau về ảnh hưởng của từng hình thức sở hữu DNKT đối với chất lượng, hiệu quả hoạt động kiểm toán

Nội dung khảo sát	Đối tượng khảo sát (I)	Đối tượng khảo sát (J)	Khác biệt trung bình (I-J)	Mức ý nghĩa
Hình thức sở hữu của DNKT ở Việt Nam ảnh hưởng như thế nào đến chất lượng và hiệu quả hoạt động KTĐL ?	N1	N2	0,33333	0,574
		N3	0,00000	1,000
	N2	N1	-0,33333	0,574
		N3	-0,33333	0,424
	N3	N1	0,00000	1,000
		N2	0,33333	0,424
-Loại hình công ty TNHH (từ 2 thành viên trở lên) tại Việt Nam ảnh hưởng như thế nào đến chất lượng và hiệu quả hoạt động KTĐL ?	N1	N2	-0,16667	0,775
		N3	0,30769	0,526
	N2	N1	0,16667	0,775
		N3	0,47436	0,250
	N3	N1	-0,30769	0,526
		N2	-0,47436	0,250
-Loại hình công ty hợp danh tại Việt Nam ảnh hưởng như thế nào đến chất lượng và hiệu quả hoạt động KTĐL ?	N1	N2	-0,16667	0,794
		N3	-0,96154	0,077
	N2	N1	0,16667	0,794
		N3	-0,79487	0,083
	N3	N1	0,96154	0,077
		N2	0,79487	0,083
- Loại DNTN tại Việt Nam ảnh hưởng như thế nào đến chất lượng và hiệu quả hoạt động KTĐL ?	N1	N2	2,00000(*)	0,008
		N3	1,76923(*)	0,005
	N2	N1	-2,00000(*)	0,008
		N3	-0,23077	0,645
	N3	N1	1,76923(*)	0,005
		N2	0,23077	0,645
- Loại hình công ty có vốn đầu tư nước ngoài (TNHH 1 thành viên) tại Việt Nam ảnh hưởng như thế nào đến chất lượng và hiệu quả hoạt động KTĐL ?	N1	N2	0,66667	0,309
		N3	0,76923	0,161
	N2	N1	-0,66667	0,309
		N3	0,10256	0,822
	N3	N1	-0,76923	0,161
		N2	-0,10256	0,822

Ghi chú :

N1: 4 DNKT có quy mô lớn; N2 : 6 DNKT có quy mô vừa; N3 : 26 DNKT có quy mô nhỏ

() Mức ý nghĩa nhỏ hơn 0,05*

Nhìn vào kết quả này chúng ta có thể nhận thấy hầu hết các ý kiến đánh giá của các nhóm DNKT đối với ảnh hưởng của hình thức sở hữu đối với chất lượng, hiệu quả hoạt động KTĐL ở nước ta thời gian qua không có sự khác biệt. Ngoại trừ đối với việc đánh giá hình thức sở hữu cụ thể là DNTN. Đây cũng là điều hết sức dễ hiểu bởi lẽ từ trước cho đến nay mặc dù được pháp luật cho phép song ở nước ta chưa có một DNTN nào về KTĐL được thành lập và đi vào hoạt động.

Để có cách nhìn chi tiết hơn đối với từng hình thức sở hữu DNKT hiện tại được pháp luật nước ta cho phép đăng ký và đi vào hoạt động. Tác giả đã sâu phân tích:

Bảng 4.8: Ảnh hưởng của từng hình thức sở hữu DNKT đối với chất lượng, hiệu quả hoạt động kiểm toán theo từng nhóm DNKT

Loại hình sở hữu	N			N1			N4		
	x	me	σ	x	me	σ	x	me	σ
TNHH	3.3056	3.0000	0.88864	3.5000	4.0000	1.00000	3.2813	3.0000	0.88843
Hợp danh	3.7222	4.0000	1.03126	3.0000	3.5000	1.41421	3.8125	4.0000	0.96512
DNTN	2.8889	3.0000	1.21368	4.5000	5.0000	1.00000	2.6875	3.0000	1.09065
DN có VĐTNN	3.8333	4.0000	1.00000	4.5000	4.5000	0.57735	2.6875	3.0000	1.09065

Ghi chú :

N : 36 DNKT được khảo sát; N1 : 4 DNKT có quy mô lớn ; N4 : 32 DNKT có quy mô vừa và nhỏ

Nhìn vào bảng kết quả trên có thể nhận thấy hình thức sở hữu được xem là có ảnh hưởng nhiều nhất đến chất lượng và hiệu quả của hoạt động kiểm toán đó chính là các DN có vốn đầu tư nước ngoài hoạt động tại Việt Nam (dưới dạng công ty TNHH 1 thành viên) với giá trị trung bình $x = 3,8333$, sau đó là hình thức công ty hợp danh với $x = 3,722$ và cuối cùng là hình thức DNTN với $x = 2,8889$. Điều này cho thấy rằng kết quả của khảo sát thực nghiệm là phù hợp với kết quả đánh giá của quan điểm cá nhân tác giả khi trình bày về thực trạng mô hình tổ chức hoạt động KTĐL ở nước ta xét trên góc độ vai trò của chủ thể tiến hành hoạt động KTĐL (trình bày ở mục 4.3.1)

Tuy nhiên cũng từ kết quả phân tích trên cho thấy ý kiến đánh giá về mỗi

quan hệ giữa hình thức sở hữu của DNKT đối với chất lượng và hiệu quả hoạt động của các DN hiện nay ở nước ta đánh có độ chênh lệch khá lớn bởi độ chênh lệch (σ) đang nằm trong khoảng từ [0,8864; 1,21368].

b. Quy mô của DNKT

Như đã trình bày ở chương 1 và 3, quy mô của DNKT qua nhiều kết quả nghiên cứu cho thấy rằng tỷ lệ thuận với chất lượng và hiệu quả của hoạt động KTĐL. Có nghĩa là DNKT có quy mô càng lớn thì đồng nghĩa với chất lượng, hiệu quả hoạt động kiểm toán tại DN đó càng cao. Thực tế cho thấy thông qua các yếu tố biểu hiện của quy mô một DNKT như căn cứ vào số lượng khách hàng, số lượng hợp đồng cung cấp dịch vụ trong năm, số lượng nhân viên và đội ngũ KTV, doanh thu cũng như các yếu tố khác thì số liệu thống kê về tình hình hoạt động của các DNKT từ năm 2007 cho đến nay của VACPA cho thấy : hầu hết các DNKT thuộc nhóm Big Four và các DNKT có quy mô vừa như A&C, AASC đều là những DNKT có công tác KSCL được hội nghề nghiệp đánh giá là tốt nhất. Qua công tác khảo sát của mình, tác giả đã thu thập được số liệu qua khảo sát đối với các DNKT như sau :

Bảng 4.9: Ảnh hưởng của quy mô của DNKT đối với chất lượng, hiệu quả hoạt động kiểm toán theo từng nhóm DNKT

		N	N1	N2	N3	N4
N	Valid	36	4	6	26	32
	Missing	0	32	26	0	0
Mean		4.0278	4.0000	4.0000	4,038462	4.0313
Median		4.0000	4.0000	4.0000	4	4.0000
Mode		4.00	4.00	4.00	4	4.00
Std. Deviation		0.60880	0.00000	0.00000	0,720043	0.64680

Ghi chú :

N : 36 DNKT được khảo sát; N1 : 4 DNKT có quy mô lớn; N2 : 6 DNKT có quy mô vừa; N3 : 26 DNKT có quy mô nhỏ ; N4 : 32 DNKT có quy mô vừa và nhỏ

Nhìn vào số liệu của bảng trên có thể nhận thấy quy mô của một DNKT có ảnh hưởng nhiều (mức điểm vượt 4/5) đến chất lượng, hiệu quả hoạt động kiểm toán. Phần lớn các ý kiến của các chuyên gia và các nhà quản lý trực tiếp tại các DNKT đều thống nhất với kết luận này (độ lệch chuẩn nằm trong khoảng từ [0; 0,64680]).

Đây là điều khá hợp lý đối với thị trường kiểm toán ở nước ta trong những năm vừa qua bởi lẽ DNKT có quy mô càng lớn thì công tác KSCL với các quy trình, thủ tục, con người càng phải chặt chẽ để đảm bảo hạn chế thấp nhất những rủi ro, sai sót có thể xảy ra, đảm bảo được uy tín và thương hiệu trong dài hạn. Điều này cũng được chứng minh thông qua kết quả chấm điểm về chất lượng của VACPA trong một vài năm gần đây, đó là các DNKT có quy mô càng lớn thì điểm đánh giá về chất lượng của hồ sơ kiểm toán, cuộc kiểm toán càng cao (*Xem phụ lục 14,15*)

Theo quan điểm nghiên cứu riêng của mình, tác giả đi sâu vào cụ thể hóa một số các yếu tố thể hiện quy mô của DNKT và mối quan hệ tác động ảnh hưởng của từng yếu tố đó đến chất lượng, hiệu quả hoạt động kiểm toán.

b1. Vốn điều lệ của DNKT

Qua bảng phân tích số liệu cho thấy : giá trị trung bình kết quả khảo sát của 36 DNKT ở mức 3,0833/5 ($x = 3,0833$) với độ lệch chuẩn không quá cao ($\sigma = 0,80623$). Điều này cho thấy vốn điều lệ của DNKT có ảnh hưởng nhất định đến chất lượng, hiệu quả của hoạt động kiểm toán tuy nhiên mức ảnh hưởng chỉ dừng lại ở mức độ trung bình. Bởi lẽ quy định về vốn điều lệ tối thiểu của DNKT ở nước ta trong những năm vừa qua còn khá thấp. Với quy định của nghị định 17/2012/NĐ-CP hướng dẫn chi tiết việc thực hiện một số các nội dung của Luật KTĐL hay nội dung của thông tư 39/2011/TT-BTC về quy chế lựa chọn DNKT đối với các tổ chức tín dụng thì mức vốn điều lệ tối thiểu để thành lập và duy trì trong quá trình cung cấp dịch vụ kiểm toán đã được thay đổi theo hướng tích cực hơn so với các quy định trước đây (Quy định 89/2007/QĐ-BTC và Nghị định 105/2004/NĐ-CP).

Tuy nhiên kết quả phân tích cho thấy đối với các DNKT có quy mô lớn thì các DN này lại cho rằng vốn điều lệ chỉ có ảnh hưởng ở mức thấp đến chất lượng, hiệu quả hoạt động kiểm toán. ($x = 2,75$; $\sigma = 0,5$). Bởi lẽ số vốn của các DN này sử dụng trong quá trình hoạt động đều cao hơn so với số vốn điều lệ đăng ký.

Bảng 4.10: Ảnh hưởng của yếu tố là vốn điều lệ DNKT đối với chất lượng, hiệu quả hoạt động kiểm toán theo từng nhóm DNKT

		N	N1	N2	N3	N4
N	Valid	36	4	6	26	32
	Missing	0	32	26	0	0
Mean		3.0833	2.7500	3.1667	3,115385	3.1250
Median		3.0000	3.0000	3.0000	3	3.0000
Mode		3.00	3.00	2,00	3	3.00
Std. Deviation		0.80623	0.50000	1.16905	0,765607	0.83280

Ghi chú :

N: 36 DNKT được khảo sát; N1: 4 DNKT có quy mô lớn; N2 : 6 DNKT có quy mô vừa; N3 : 26 DNKT có quy mô nhỏ ; N4: 32 DNKT có quy mô vừa và nhỏ

b2. Số lượng nhân viên, đội ngũ KTV của DNKT

Theo kết quả thống kê ở bảng 2. thì có thể nhận thấy số lượng nhân viên chuyên nghiệp và đội ngũ KTV có ảnh hưởng rất lớn đến chất lượng, hiệu quả hoạt động kiểm toán ($x = 4,2222$; $\sigma = 0,79682$). Căn cứ vào bảng phân tích tần suất xuất hiện thì có đến 44,4% ý kiến đánh giá ở mức điểm 5/5 và 33,3% ý kiến đánh giá ở mức điểm 4/5. Điều này cho thấy kết quả khảo sát thực nghiệm của tác giả phù hợp với báo cáo của VACPA về tình hình nhân sự và mối quan hệ giữa tình hình này với chất lượng, kết quả kiểm toán của các DN này trong những năm qua. Bởi lẽ DNKT càng có số lượng các nhân viên chuyên nghiệp và đội ngũ KTV càng lớn thì chất lượng, hiệu quả kiểm toán của DN đó càng cao (Big Four tại Việt Nam đều có số lượng nhân viên từ 500-800 người với 60-100 KTV).

Bảng 4.11: Ảnh hưởng của yếu tố là số lượng nhân viên, đội ngũ KTV của DNKT đối với chất lượng, hiệu quả hoạt động kiểm toán theo từng nhóm DNKT

		N	N1	N2	N3	N4
N	Valid	36	4	6	26	32
	Missing	0	32	26	0	0
Mean		4.2222	5.0000	4.1667	4,115385	4.1250
Median		4.0000	5.0000	4.0000	4	4.0000
Mode		5.00	5.00	4.00	5	4,00
Std. Deviation		0.79682	0.00000	0.75277	0,816182	0.79312

Ghi chú :

N: 36 DNKT được khảo sát; N1: 4 DNKT có quy mô lớn; N2 : 6 DNKT có quy mô vừa; N3 : 26 DNKT có quy mô nhỏ ; N4: 32 DNKT có quy mô vừa và nhỏ

b3. Số lượng văn phòng, chi nhánh của DNKT

Theo kết quả thống kê ở bảng 2. thì có thể nhận thấy số lượng văn phòng chi nhánh của DNKT có ảnh hưởng thấp đến chất lượng, hiệu quả hoạt động kiểm toán ($x = 2,8056$; $\sigma = 0,82183$). Căn cứ vào bảng phân tích tần suất xuất hiện thì có đến 47,2% ý kiến đánh giá ở mức điểm 3/5 và 27,8% ý kiến đánh giá ở mức điểm 2/5. Điều này cho thấy rằng việc một DNKT có nhiều văn phòng và chi nhánh tại nhiều địa phương chưa chắc đã là những DNKT có chất lượng cung cấp dịch vụ tốt. Bởi

lẽ rất nhiều văn phòng đại diện và chi nhánh chỉ dừng lại ở góc độ quảng bá, thâm nhập thị trường, gây sự chú ý và lôi kéo khách hàng chứ chưa thực sự đầu tư sâu vào chuyên môn và nâng cao chất lượng, hiệu quả hoạt động kiểm toán.

Bảng 4.12: Ảnh hưởng của yếu tố là số lượng văn phòng, chi nhánh của DNKT đối với chất lượng, hiệu quả hoạt động kiểm toán theo từng nhóm DNKT

		N	N1	N2	N3	N4
N	Valid	36	4	6	26	32
	Missing	0	32	26	0	0
Mean		2.8056	2.7500	2.3333	2,923077	2.8125
Median		3.0000	2.5000	2.0000	3	3.0000
Mode		3.00	2.00	2.00	3	3.00
Std. Deviation		0.82183	0.95743	0.51640	0,844894	0.82060

Ghi chú :

N: 36 DNKT được khảo sát; N1: 4 DNKT có quy mô lớn; N2 : 6 DNKT có quy mô vừa; N3 : 26 DNKT có quy mô nhỏ ; N4: 32 DNKT có quy mô vừa và nhỏ

b4. Số lượng hợp đồng cung cấp dịch vụ hàng năm

Căn cứ vào kết quả khảo sát trình bày ở phụ lục 12 chúng ta có thể nhận thấy số lượng hợp đồng cung cấp dịch vụ hàng năm có ảnh hưởng ở mức độ trên mức trung bình đối với chất lượng, hiệu quả kiểm toán. Tuy nhiên mức độ khác biệt giữa các ý kiến khảo sát là đáng kể ($x = 3,5$ và $\sigma = 0,94112$). Tần suất xuất hiện của các ý kiến đánh giá ở mức điểm 3/5 là 38,9% và mức điểm 4/5 là 30,6% trong tổng thể khảo sát là cả 36 DNKT. Còn lại trong bản thân từng nhóm các DNKT có quy mô lớn và các DNKT có quy mô vừa và nhỏ thì sự chênh lệch về mức điểm đánh giá và độ lệch chuẩn tương đối rõ rệt.(các DNKT có quy mô lớn có $x = 4$, $\sigma = 0,81650$; DNKT có quy mô vừa và nhỏ có $x = 3,4375$; $\sigma = 0,94826$)

Kết quả phân tích nói trên là tương đối phù hợp với các kết luận của VACPA liên quan đến chất lượng kiểm toán của các DNKT trong những năm lại đây. Bởi lẽ tại thị trường kiểm toán nước ta, những DNKT có quy mô lớn như Big Four và một số các DNKT có quy mô vừa như A&C, AASC, DTL...đều là những DNKT có số lượng khách hàng lớn và hàng năm đều có từ 300 đến 1500 hợp đồng cung cấp dịch vụ. Năng lực tài chính tốt, số lượng nhân viên chuyên nghiệp, đội ngũ KTV đảm bảo cả về số lượng và chất lượng luôn mang lại cho các DNKT này một lượng lớn các

hợp đồng cung cấp dịch vụ ổn định và không ngừng gia tăng qua hàng năm. Mặc dù cung cấp một số lượng lớn các hợp đồng dịch vụ như vậy song các DNKT thuộc nhóm này đều luôn nằm trong top các DNKT có công tác KSCL tốt (qua kiểm tra, đánh giá và chấm điểm của VACPA), có thương hiệu và uy tín ổn định. [23] [11] [12]

b5. Quan điểm của chủ DNKT

Một trong những yếu tố ảnh hưởng quyết định đến quy mô của một DNKT đó chính là quan điểm phát triển của người chủ sở hữu DNKT. Xuất phát từ điều này mà tác giả đã tiến hành việc đưa yếu tố này vào để xem xét mức độ ảnh hưởng đối với chất lượng và hiệu quả của hoạt động KTĐL. Kết quả khảo sát cho thấy đây là một trong những yếu tố có ảnh hưởng khá nhiều đến chất lượng, hiệu quả hoạt động KTĐL tại các DNKT tại nước ta. Trong đó ý kiến đánh giá ở mức điểm 4/5 chiếm tỷ lệ 50%, mức điểm 5/5 chiếm 25% do đó giá trị trung bình $\bar{x} = 3,9722$ và độ lệch chuẩn giữa các ý kiến tham gia khảo sát là $\sigma = 0,77408$. Tuy nhiên khi phân tích chi tiết theo từng nhóm DNKT thì các DNKT có quy mô lớn đánh giá mức độ ảnh hưởng quan điểm phát triển của chủ DNKT đối với chất lượng, hiệu quả hoạt động KTĐL cao hơn chút ít so với nhóm các DNKT có quy mô vừa và nhỏ. Cụ thể $\bar{x} = 4,25 > 3,9375$ và $\sigma = 0,95743 > 0,75935$.

Như vậy, từ những kết quả phân tích ở phần trên có thể đi đến khẳng định, quy mô của DNKT (thể hiện qua vốn điều lệ, số lượng nhân viên KTV, số lượng các văn phòng chi nhánh của DN, số lượng các hợp đồng kiểm toán hàng năm, quan điểm phát triển của người chủ sở hữu DNKT) có ảnh hưởng khá lớn đến chất lượng, hiệu quả hoạt động kiểm toán. DNKT có quy mô càng lớn nghĩa là có số vốn điều lệ đăng ký hoạt động lớn, số lượng nhân viên, KTV, số lượng khách hàng và hợp đồng kiểm toán lớn, cũng như số lượng các văn phòng và chi nhánh ổn định thì về cơ bản tác động nhiều đến chất lượng, hiệu quả của hoạt động kiểm toán. Còn ngược lại các DNKT có quy mô vừa và nhỏ thì sự ảnh hưởng của các yếu tố thuộc về quy mô DNKT đối với chất lượng, hiệu quả kiểm toán chỉ ở mức trung bình.

Kết quả kiểm định sau các yếu tố liên quan đến quy mô của DNKT được tác giả trình bày như sau :

Bảng 4.13: Kết quả kiểm định sau về ảnh hưởng của các yếu tố liên quan đến quy mô của DNKT đối với chất lượng, hiệu quả hoạt động kiểm toán

Nội dung khảo sát	Đối tượng khảo sát (I)	Đối tượng khảo sát (J)	Khác biệt trung bình (I-J)	Mức ý nghĩa
Quy mô của DNKT ở Việt Nam ảnh hưởng như thế nào đến chất lượng và hiệu quả hoạt động KTĐL ?	N1	N2	0,00000	1,000
		N3	-0,03846	0,910
	N2	N1	0,00000	1,000
		N3	-0,03846	0,893
	N3	N1	0,03846	0,910
		N2	0,03846	0,893
-Vốn điều lệ của DNKT ở Việt Nam có ảnh hưởng như thế nào đến chất lượng và hiệu quả hoạt động KTĐL ?	N1	N2	-0,41667	0,437
		N3	-0,36538	0,413
	N2	N1	0,41667	0,437
		N3	0,05128	0,891
	N3	N1	0,36538	0,413
		N2	-0,05128	0,891
-Số lượng nhân viên và KTV của DNKT ở Việt Nam ảnh hưởng như thế nào đến chất lượng và hiệu quả hoạt động KTĐL ?	N1	N2	0,83333	0,102
		N3	0,88462(*)	0,040
	N2	N1	-0,83333	0,102
		N3	0,05128	0,884
	N3	N1	-,88462(*)	0,040
		N2	-0,05128	0,884
-Số lượng văn phòng và chi nhánh của DNKT ở Việt Nam ảnh hưởng như thế nào đến chất lượng và hiệu quả hoạt động KTĐL ?	N1	N2	0,41667	0,434
		N3	-0,17308	0,695
	N2	N1	-0,41667	0,434
		N3	-0,58974	0,120
	N3	N1	0,17308	0,695
		N2	0,58974	0,120
- Số lượng hợp đồng CCDV hàng năm của DNKT ở Việt Nam ảnh hưởng đến chất lượng và hiệu quả hoạt động KTĐL ?	N1	N2	1,16667	0,055
		N3	0,42308	0,392
	N2	N1	-1,16667	0,055
		N3	-0,74359	0,080
	N3	N1	-0,42308	0,392
		N2	0,74359	0,080
- Quan điểm của chủ DNKT ở Việt Nam ảnh hưởng như thế nào đến chất lượng và hiệu quả hoạt động KTĐL ?	N1	N2	0,58333	0,255
		N3	0,25000	0,555
	N2	N1	-0,58333	0,255
		N3	-0,33333	0,352
	N3	N1	-0,25000	0,555
		N2	0,33333	0,352

Ghi chú :

N1: 4 DNKT có quy mô lớn; N2 : 6 DNKT có quy mô vừa; N3 : 26 DNKT có quy mô nhỏ

(*) *Mức ý nghĩa nhỏ hơn 0,05*

Dựa trên cơ sở của bảng phân tích kết quả kiểm định có thể nhận thấy hầu hết ý kiến khảo sát của các nhóm không có sự khác biệt đáng kể ngoại trừ sự khác biệt giữa ý kiến của các DNKT có quy mô nhỏ với các DNKT có quy mô lớn về ảnh hưởng của số lượng nhân viên, đội ngũ KTV đối với chất lượng, hiệu quả hoạt động KTĐL. Điều này cho thấy các DNKT có quy mô nhỏ đánh giá thấp hơn tầm quan trọng của vấn đề nhân lực trong thực hiện kiểm toán. Sự khác biệt này cũng chính là điểm mà tác giả lưu ý để có chính sách thúc đẩy việc gia tăng quy mô kiểm toán trình bày trong chương tới, vì các công ty nhỏ chưa thấy được hết tầm quan trọng của nhân lực đến chất lượng kiểm toán, sẽ không có những nỗ lực để mở rộng quy mô DN.

c. Thời gian hoạt động của DNKT

Căn cứ vào kết quả khảo sát có thể nhận thấy các DNKT có quy mô lớn đều có giá trị trung bình $x = 4,0$ và độ lệch chuẩn $\sigma = 0$, trong khi đó giá trị trung bình của nhóm các DNKT có quy mô vừa và nhỏ là $x = 3,9063$ và độ lệch chuẩn $\sigma = 0,81752$. (xem phụ lục 12);

Từ kết quả này có thể rút ra được kết luận đó là thời gian hoạt động của DNKT trong thị trường đóng vai trò khá quan trọng và ảnh hưởng nhiều đến chất lượng, hiệu quả hoạt động kiểm toán. Thực tế qua xem xét lại thời gian thành lập và đi vào hoạt động của các DNKT hiện nay theo công bố của VACPA thì hầu hết các DNKT được đánh giá và chấm điểm KSCL tốt đều là các DNKT thuộc nhóm Big Four đã xuất hiện ở Việt Nam từ những năm 1991,1992 cho đến nay; kế tiếp là nhóm các DNKT đã được chuyển đổi từ các DNKT thuộc sở hữu nhà nước trước đây như AASC, A&C...Nhóm các DNKT có quy mô vừa và nhỏ, đặc biệt các DNKT nhỏ ở nước ta đều mới chỉ được thành lập từ sau Nghị định 105/2004/NĐ-CP và chất lượng của dịch vụ mà các DNKT này cũng cấp vẫn còn nhiều thiếu sót chưa hoàn thiện.

Kết quả kiểm định cho thấy không có sự khác biệt về ý kiến đánh giá liên quan đến vấn đề này giữa các nhóm DNKT. (Xem câu B15 –Phụ lục 13)

d. Trình độ quản lý của BQT và nhân viên trong DNKT

Căn cứ vào kết quả khảo sát có thể nhận thấy các DNKT tham gia khảo sát có giá trị trung bình $x = 4,4167$ và độ lệch chuẩn $\sigma = 0,68179$. Đồng thời chi tiết

đối với nhóm DNKT có quy mô lớn thì giá trị trung bình $x = 4,5$ và độ lệch chuẩn $\sigma = 1,0$, trong khi đó nhóm các DNKT có quy mô vừa và nhỏ là $x = 4,4063$ và độ lệch chuẩn $\sigma = 0,66524$. (xem phụ lục 12)

Từ kết quả này có thể rút ra được kết luận đó là tất cả những DNKT tham gia khảo sát đều đánh giá rất cao yếu tố thuộc về trình độ quản lý của Ban quản trị và nhân viên trong DNKT, coi đây là yếu tố có tầm ảnh hưởng rất nhiều đến chất lượng, hiệu quả hoạt động kiểm toán. Với tính chất đặc thù của các ngành nghề kiểm toán thì chất lượng của đội ngũ quản lý, nhân viên của một DNKT sẽ là yếu tố cốt lõi quyết định đến chất lượng, hiệu quả hoạt động kiểm toán, quyết định đến thương hiệu và uy tín của DNKT trong thị trường.

Thông qua kết quả kiểm định có thể kết luận là không có sự khác biệt về ý nghĩa đánh giá giữa các nhóm DNKT. Tuy nhiên về vấn đề liên quan đến ảnh hưởng của yếu tố trình độ quản lý của Ban quản trị, chất lượng nhân viên đến chất lượng và hiệu quả của hoạt động KTĐL thì nhóm các DNKT có quy mô vừa đánh giá cao hơn so với các nhóm DNKT còn lại tuy nhiên sự chênh lệch cũng không đáng kể. (Xem câu B16-Phụ lục 13)

* * *

Như vậy trong qua nội dung trình bày ở trên, chúng ta có thể nhận thấy cấu trúc tổ chức của các chủ thể cơ bản tham gia vào hoạt động KTĐL ở nước ta xét trên góc độ vĩ mô (tổ chức lập quy, giám sát nghề nghiệp kiểm toán) và góc độ vi mô (thể hiện qua các yếu tố liên quan đến hình thức sở hữu, quy mô, thời gian hoạt động của DNKT, trình độ quản lý của Ban quản trị và chất lượng nhân viên trong DNKT) có mối quan hệ mật thiết đối với chất lượng, hiệu quả của hoạt động kiểm toán. Tuy mức độ ảnh hưởng có sự khác biệt trong mỗi yếu tố song sự tác động và ảnh hưởng đến chất lượng là không thể phủ nhận. Kết quả khảo sát thực nghiệm tại 36 DNKT tại thị trường Việt Nam đã cung cấp thêm cơ sở khẳng định cho giả thuyết ban đầu về mối quan hệ ảnh hưởng đến chất lượng, hiệu quả hoạt động KTĐL của cấu trúc tổ chức các chủ thể tham gia vào hoạt động này là hợp lý.

Tác giả cũng đã thu thập được kết quả khảo sát với câu hỏi : “Cấu trúc tổ

chức hoạt động KTĐL ở nước ta trên góc độ vĩ mô có ảnh hưởng như thế nào đối với cấu trúc tổ chức trên góc độ vi mô?”. Kết quả cho thấy cấu trúc tổ chức xét trên 2 góc độ này có mối quan hệ ảnh hưởng khá lớn bởi giá trị trung bình $\bar{x} = 4,1944$ và độ lệch chuẩn $\sigma = 0,66845$. (Xem phụ lục 12)

Kết quả kiểm định sau cho thấy mối quan hệ ảnh hưởng của cấu trúc trên 2 góc độ khác nhau dẫn đến sự khác biệt ý kiến đánh giá giữa nhóm các DNKT có quy mô lớn với nhóm các DNKT có quy mô vừa. (Xem câu B17-phụ lục 13)

4.3.2.2. Các yếu tố liên quan đến cơ chế vận hành có ảnh hưởng đến CL và hiệu quả hoạt động

Cũng tương tự như vấn đề liên quan đến cấu trúc tổ chức, tác giả cũng đã thực hiện việc khảo sát thực nghiệm đánh giá mức độ ảnh hưởng của các yếu tố liên quan đến cơ chế vận hành của mô hình tổ chức hoạt động KTĐL ở nước ta đối với chất lượng, hiệu quả hoạt động tại 36 DNKT. Đầu tiên với câu hỏi khảo sát đánh giá cơ chế vận hành nói chung có ảnh hưởng mức độ nào đến chất lượng, hiệu quả hoạt động KTĐL? Tác giả thu thập được giá trị trung bình $\bar{x} = 4,0833$ và độ lệch chuẩn $\sigma = 0,73193$. Kết quả này cho thấy cơ chế vận hành của hoạt động kiểm toán thể hiện dưới 2 góc độ vĩ mô (thông qua các yếu tố : cơ sở pháp lý cho hoạt động KTĐL, chiến lược phát triển ngành kiểm toán của nước ta, KSCL từ bên ngoài) và góc độ vi mô (thông qua các yếu tố : KSCL bên trong DNKT, phạm vi dịch vụ cung cấp cho khách hàng, giá phí kiểm toán và quản trị DNKT) có ảnh hưởng ở mức độ nhiều đối với chất lượng, hiệu quả của hoạt động KTĐL.

Đi sâu vào phân tích từng yếu tố, tác giả thu thập được các kết quả sau đây:

a. Trên góc độ vĩ mô

a1. Cơ sở pháp lý cho hoạt động KTĐL

Thông qua khảo sát thực nghiệm về cơ sở pháp lý cho hoạt động KTĐL, kết quả thu được với giá trị trung bình $\bar{x} = 4,2222$ và độ lệch chuẩn $\sigma = 0,63746$ cho thấy cơ sở pháp lý là yếu tố có ảnh hưởng rất lớn đến chất lượng, hiệu quả hoạt động KTĐL. Tuy có sự khác biệt về ý kiến đánh giá giữa các nhóm công ty thể hiện cụ thể thông qua bảng 2..trình bày dưới thì về cơ bản sự khác biệt đó không quá lớn

(giá trị trung bình trong khoảng [3,833; 4,307692] và độ lệch chuẩn trong khoảng [0,40825; 0,95743]).

Bảng 4.14: Ảnh hưởng của yếu tố là cơ sở pháp lý cho hoạt động KTĐL đối với chất lượng, hiệu quả hoạt động kiểm toán theo từng nhóm DNKT

		N	N1	N2	N3	N4
N	Valid	36	4	6	26	32
	Missing	0	32	26	0	0
Mean		4.2222	4.2500	3.8333	4,307692	4.2188
Median		4.0000	4.5000	4.0000	4	4.0000
Mode		4.00	5.00	4.00	4	4.00
Std. Deviation		0.63746	0.95743	0.40825	0,617688	0.60824

Ghi chú :

N : 36 DNKT được khảo sát; N1 : 4 DNKT có quy mô lớn; N2 : 6 DNKT có quy mô vừa; N3 : 26 DNKT có quy mô nhỏ ; N4 : 32 DNKT có quy mô vừa và nhỏ

a2. KSCL bên ngoài

Căn cứ vào kết quả khảo sát có thể nhận thấy các DNKT tham gia khảo sát có giá trị trung bình $x = 4,25$ và độ lệch chuẩn $\sigma = 0,64918$. Đồng thời chi tiết đối với nhóm DNKT có quy mô lớn thì giá trị trung bình $x = 4,25$ và độ lệch chuẩn $\sigma = 0,95743$ trong khi đó nhóm các DNKT có quy mô vừa và nhỏ cũng có giá trị trung bình là $x = 4,25$ và độ lệch chuẩn thấp hơn $\sigma = 0,62217$. (xem phụ lục 12) Từ kết quả này có thể rút ra được kết luận đó là công tác KSCL bên ngoài từ phía các cơ quan quản lý Nhà nước đóng vai trò rất quan trọng và ảnh hưởng trực tiếp đến chất lượng, hiệu quả hoạt động KTĐL xét dưới góc độ toàn ngành cũng như từng DNKT tại nước ta. Kết quả khảo sát thực nghiệm này cũng mang lại kết quả tích cực cho thấy có sự trùng khớp với một số các nghiên cứu sâu về cơ chế KSCL bên ngoài của các tác giả như Trần Khánh Lâm (2011, tr 106-116), Hà Thị Ngọc Hà (2011). [33], [23]

a3. Chiến lược phát triển ngành

Thông qua kết quả khảo sát thực nghiệm đối với 36 DNKT thì giá trị trung

biên $x = 3,6389$, độ lệch chuẩn $\sigma = 0,7232$. Riêng đối với các DNKT có quy mô lớn thì giá trị trung bình $x = 3,75$ và độ lệch chuẩn ít hơn $\sigma = 0,5$ trong khi đó đối với nhóm các DNKT có quy mô vừa và nhỏ thì các giá trị này lần lượt là $x = 3,625$, $\sigma = 0,75134$. (xem phụ lục 12)

Từ kết quả này cho thấy chiến lược phát triển ngành đóng vai trò rất quan trọng tác động đến chất lượng và hiệu quả hoạt động KTĐL. Bởi lẽ cơ chế hoạt động của các chủ thể trong nền kinh tế nói chung và các chủ thể của hoạt động KTĐL nói riêng phải phù hợp và bám sát quan điểm chỉ đạo về chiến lược với các mục tiêu, giải pháp cụ thể của các cơ quan quản lý Nhà nước trong những năm qua.

Thực hiện việc kiểm định sau đối với các yếu tố liên quan đến cơ chế vận hành của mô hình tổ chức hoạt động KTĐL ở nước ta đối với chất lượng, hiệu quả hoạt động trên góc độ vĩ mô nói trên chúng ta thu được kết quả đó là hầu hết không có sự khác biệt đáng kể giữa các nhóm DNKT tham gia khảo sát. Cụ thể xem bảng 4.15 sau :

Bảng 4.15: Kết quả kiểm định sau về ảnh hưởng của yếu tố liên quan đến cơ chế vận hành xét dưới góc độ vĩ mô chất lượng, hiệu quả hoạt động kiểm toán

Nội dung khảo sát	Đối tượng khảo sát (I)	Đối tượng khảo sát (J)	Khác biệt trung bình (I-J)	Mức ý nghĩa
Cơ sở pháp lý cho hoạt động KTĐL ở Việt Nam có ảnh hưởng như thế nào đối với chất lượng và hiệu quả hoạt động ?	N1	N2	0,41667	0,313
		N3	-0,05769	0,866
	N2	N1	-0,41667	0,313
		N3	-0,47436	0,106
	N3	N1	0,05769	0,866
		N2	0,47436	0,106
Cơ chế KSCL bên ngoài cho hoạt động KTĐL ở Việt Nam có ảnh hưởng như thế nào đối với chất lượng và hiệu quả hoạt động ?	N1	N2	0,08333	0,848
		N3	-0,01923	0,958
	N2	N1	-0,08333	0,848
		N3	-0,10256	0,737
	N3	N1	0,01923	0,958
		N2	0,10256	0,737
Chiến lược hoạt động ngành KTĐL ở Việt Nam có ảnh hưởng như thế nào đối với chất lượng và hiệu quả hoạt động ?	N1	N2	0,25000	0,605
		N3	0,09615	0,811
	N2	N1	-0,25000	0,605
		N3	-0,15385	0,650
	N3	N1	-0,09615	0,811
		N2	0,15385	0,650

Ghi chú :

N1: 4 DNKT có quy mô lớn; N2 : 6 DNKT có quy mô vừa; N3 : 26 DNKT có quy mô nhỏ

() Mức ý nghĩa nhỏ hơn 0,05*

b. Trên góc độ vi mô

Như đã trình bày ở các phần trên, xét dưới góc độ vi mô thì các yếu tố liên quan đến cơ chế vận hành được biểu hiện thông qua các yếu tố thuộc về KSCL từ bên trong, phạm vi dịch vụ kiểm toán cung cấp, giá phí và quản trị DNKT. Ở phần này tác giả tiến hành công tác khảo sát thực nghiệm mức độ ảnh hưởng của các yếu tố này đối với chất lượng, hiệu quả hoạt động KTĐL ở nước ta. Kết quả này cụ thể như sau :

b1. KSCL từ bên trong

Liên quan đến công tác KSCL từ bên trong bảng phân tích tần suất các ý kiến đánh giá cho thấy có 52,8% đánh giá ở mức điểm 4/5 và 44,4% ý kiến đánh giá ở mức điểm 5/5, trong khi đó giá trị trung bình các ý kiến $\bar{x} = 4,4167$ và độ lệch giữa các ý kiến tham khảo khảo sát $\sigma = 0,55420$. Kết quả phân tích chi tiết đối với các nhóm DNKT có quy mô khác nhau cũng không có sự khác biệt (xem bảng 4.16) Từ kết quả này cho thấy, công tác KSCL từ bên trong các DNKT là yếu tố ảnh hưởng trực tiếp, quyết định đối với chất lượng, hiệu quả của hoạt động KTĐL những năm qua. Cũng chính vì vậy việc hoàn thiện cơ chế vận hành dưới góc độ hoàn thiện hơn nữa công tác KSCL từ bên trong DNKT đóng vai trò cực kỳ quan trọng quyết định đến việc nâng cao hơn nữa chất lượng và hiệu quả của hoạt động KTĐL ở nước ta trong thời gian đến. Đối chiếu với kết quả nghiên cứu trước đây của tác giả Trần Khánh Lâm (2011, tr 101), Hà Thị Ngọc Hà (2011) về đánh giá thực trạng của công tác KSCL từ bên trong của các DNKT thì việc đưa ra những giải pháp hoàn thiện đối với yếu tố liên quan đến cơ chế vận hành từ bên trong này là cực kỳ quan trọng.[33] [23]. Tác giả sẽ trình bày quan điểm riêng của cá nhân trong chương 5 sắp đến.

Bảng 4.16: Ảnh hưởng của yếu tố là công tác KSCL từ bên trong đối với chất lượng, hiệu quả hoạt động kiểm toán theo từng nhóm DNKT

		N	N1	N2	N3	N4
N	Valid	36	4	6	26	32
	Missing	0	32	26	0	0
Mean		4.4167	4.5000	4.0000	4,5	4.4063
Median		4.0000	4.5000	4.0000	4,5	4.0000
Mode		4.00	4,00(a)	4.00	4,00(a)	4.00
Std. Deviation		0.55420	0.57735	0.63246	0,509902	0.55992

Ghi chú :

N : 36 DNKT được khảo sát; N1 : 4 DNKT có quy mô lớn; N2 : 6 DNKT có quy mô

vừa; N3 : 26 DNKT có quy mô nhỏ ; N4 : 32 DNKT có quy mô vừa và nhỏ

b2. Phạm vi dịch vụ cung cấp cho khách hàng

Thông qua kết quả khảo sát thực nghiệm đối với 36 DNKT thì giá trị trung bình $\bar{x} = 3,4722$, độ lệch chuẩn $\sigma = 0,60880$. Riêng đối với các DNKT có quy mô lớn thì giá trị trung bình $\bar{x} = 3,5$ và độ lệch chuẩn ít hơn $\sigma = 0,57735$ trong khi đó đối với nhóm các DNKT có quy mô vừa và nhỏ thì các giá trị này lần lượt là $\bar{x} = 3,4688$, $\sigma = 0,62136$. (xem phụ lục 12)

Từ kết quả này cho thấy phạm vi dịch vụ cung cấp cho khách hàng có ảnh hưởng tác động cao hơn mức trung bình đến chất lượng và hiệu quả hoạt động KTĐL. Điều này theo quan điểm của riêng tác giả là tương đối hợp lý bởi lẽ một một DNKT đều có những chiến lược hoạt động đối với các mảng dịch vụ khác nhau. Một DNKT có phạm vi hoạt động nghiêng về dịch vụ kiểm toán BCTC hơn so với các dịch vụ tư vấn và các dịch vụ thì điều đó không có nghĩa là chất lượng và hiệu quả hoạt động của DNKT đó là cao và ngược lại. Thực trạng phạm vi hoạt động trong thị trường KTĐL hiện nay ở nước ta đã được VACPA công bố khá đầy đủ và rõ ràng trong báo cáo về tình hình hoạt động của các DNKT qua các năm từ 2005-2012 [12]. Vấn đề mấu chốt để quyết định đến chất lượng, hiệu quả của dịch vụ cung cấp cho khách hàng liên quan đến phạm vi hoạt động theo quan điểm riêng của tác giả là bản thân mỗi DNKT phải duy trì một cơ cấu dịch vụ cung cấp cho khách hàng hợp lý đối với chiến lược kinh doanh và thế mạnh về kỹ thuật, chuyên môn của DNKT đó.

b3. Giá phí của DNKT

Kết quả thống kê phân tích cho thấy giá trị trung bình ý kiến đánh giá của 36 DNKT tham gia khảo sát cũng như các nhóm DNKT phân theo quy mô đều có giá trị trung bình $\bar{x} = 4,0$ và độ lệch chuẩn có khác nhau và nằm trong khoảng từ $[0; 0,84242]$. Nội dung của bảng phân tích tần suất các ý kiến đánh giá thể hiện rõ : có 61,1% ý kiến khảo sát đánh giá mức độ ảnh hưởng của yếu tố giá phí đối với chất lượng, hiệu quả kiểm toán ở mức điểm 4/5 và 22,2% ý kiến đánh giá ở mức điểm 5/5. (Xem phụ lục 12). Điều này cho thấy giá phí là một trong những yếu tố có ảnh hưởng trực tiếp đến chất lượng, hiệu quả hoạt động KTĐL ở nước ta trong những năm qua. Thực tiễn cho thấy trong thị trường kiểm toán ở nước ta việc cạnh tranh

giữa các DNKT với nhau liên quan đến giá phí diễn ra hết sức gay gắt, đặc biệt trong nhóm các DNKT có quy mô vừa và nhỏ. Kết quả này đã được chứng minh trong một số các nghiên cứu về chất lượng kiểm toán đã được thực hiện của tác giả Trần Khánh Lâm (2011) và Hà Thị Ngọc Hà (2011) [33], [23].

b4. Quản trị bên trong

Thông qua kết quả khảo sát thống kê, có 50% ý kiến đánh giá mức độ tác động của yếu tố này đối với chất lượng, hiệu quả kiểm toán ở mức điểm 5/5 và 44,4% đánh giá ở mức điểm 4/5; giá trị trung bình $\bar{x} = 4,444$ và độ lệch chuẩn $\sigma = 0,60684$ (xem bảng 4.17). Điều này cho thấy quản trị bên trong DNKT là yếu tố quan trọng quyết định và ảnh hưởng rất lớn đến chất lượng, hiệu quả hoạt động KTĐL.

Bảng 4.17: Ảnh hưởng của yếu tố là công tác quản trị bên trong đối với chất lượng, hiệu quả hoạt động kiểm toán theo từng nhóm DNKT

		N	N1	N2	N3	N4
N	Valid	36	4	6	26	32
	Missing	0	32	26	0	0
Mean		4.4444	4.7500	4.1667	4,461538	4.4063
Median		4.5000	5.0000	4.0000	4.500000	4.0000
Mode		5.00	5.00	4.00	5.00	4,0000
Std. Deviation		0.60684	0.50000	0.75277	0,581774	0.61484

Ghi chú :

N : 36 DNKT được khảo sát; N1 : 4 DNKT có quy mô lớn; N2 : 6 DNKT có quy mô vừa; N3 : 26 DNKT có quy mô nhỏ ; N4 : 32 DNKT có quy mô vừa và nhỏ

Như vậy, từ các kết quả trình bày thông qua khảo sát thực nghiệm ở trên chúng ta có thể nhận thấy các yếu tố thể hiện cơ chế vận hành của mô hình tổ chức có tác động và ảnh hưởng khá rõ nét đối với chất lượng, hiệu quả hoạt động KTĐL ở nước ta trong những năm qua. Ngoại trừ yếu tố liên quan đến chiến lược hoạt động và phạm vi hoạt động có ảnh hưởng ở mức độ cao hơn mức trung bình thì các yếu tố còn lại (cơ sở pháp lý, KSCL bên trong và bên ngoài, giá phí và quản trị DNKT) đều có ảnh hưởng rất lớn đối với chất lượng và hiệu quả hoạt động KTĐL Việt Nam.

Thực hiện việc kiểm định sau đối với các yếu tố liên quan đến cơ chế vận hành xét dưới góc độ vi mô tác giả thu được kết quả đó là hầu hết các ý kiến khảo

sát không có sự khác biệt đáng kể. Ngoại trừ sự khác biệt của nhóm các DNKT có quy mô nhỏ đối với các DNKT có quy mô vừa liên quan đến việc đánh giá đối với cơ chế KSCL được thực hiện từ bên trong.

Bảng 4.18: Kết quả kiểm định sau về ảnh hưởng của yếu tố liên quan đến cơ chế vận hành xét dưới góc độ vi mô đối với chất lượng, hiệu quả hoạt động kiểm toán

Nội dung khảo sát	Đối tượng khảo sát (I)	Đối tượng khảo sát (J)	Khác biệt trung bình (I-J)	Mức ý nghĩa
Cơ chế KSCL bên trong cho hoạt động KTĐL ở Việt Nam có ảnh hưởng như thế nào đối với chất lượng và hiệu quả hoạt động ?	N1	N2	0,50000	0,158
		N3	0,00000	1,000
	N2	N1	-0,50000	0,158
		N3	0,50000(*)	0,048
	N3	N1	0,00000	1,000
		N2	0,50000(*)	0,048
Phạm vi cung cấp dịch vụ cho KH của các DNKT ở VN có ảnh hưởng như thế nào đối với chất lượng và hiệu quả hoạt động ?	N1	N2	-0,16667	0,680
		N3	0,07692	0,819
	N2	N1	0,16667	0,680
		N3	0,24359	0,392
	N3	N1	-0,07692	0,819
		N2	-0,24359	0,392
Giá phí của DNKT ở Việt Nam có ảnh hưởng như thế nào đối với chất lượng và hiệu quả hoạt động ?	N1	N2	-0,16667	0,753
		N3	0,03846	0,930
	N2	N1	0,16667	0,753
		N3	0,20513	0,581
	N3	N1	-0,03846	0,930
		N2	-0,20513	0,581
Quản trị công ty của DNKT ở Việt Nam có ảnh hưởng như thế nào đối với chất lượng và hiệu quả hoạt động ?	N1	N2	0,58333	0,144
		N3	0,28846	0,380
	N2	N1	-0,58333	0,144
		N3	-0,29487	0,289
	N3	N1	-0,28846	0,380
		N2	0,29487	0,289

Ghi chú :

N1: 4 DNKT có quy mô lớn; N2 : 6 DNKT có quy mô vừa; N3 : 26 DNKT có quy mô nhỏ

(*) Mức ý nghĩa nhỏ hơn 0,05

4.3.3. Kết luận rút ra

Thông qua việc phân tích kết quả khảo sát thực nghiệm ở trên cho thấy mô

hình tổ chức hoạt động KTĐL của nước ta hiện nay có tác động và ảnh hưởng với các mức độ khác nhau đến chất lượng, hiệu quả hoạt động kiểm toán.

Trước hết về cấu trúc tổ chức của mô hình ở góc độ vĩ mô thì vai trò của tổ chức lập quy, giám sát nghề nghiệp của nước ta trong những năm qua có ảnh hưởng đến chất lượng, hiệu quả hoạt động KTĐL xét dưới góc độ toàn ngành. Việc kết hợp giữa Nhà nước và Hội nghề nghiệp mà chủ yếu là vai trò của các cơ quan Nhà nước trong quản lý và giám sát hoạt động KTĐL của các DNKT, KTV cho thấy đây đang là cấu trúc mô hình mang nhiều nét đặc thù khác biệt của nước ta so với các quốc gia khác trên thế giới. Chính cấu trúc tổ chức ở góc độ vĩ mô này sẽ có tác động và ảnh hưởng quyết định đến các yếu tố thuộc về cấu trúc tổ chức ở góc độ vi mô. Tuy nhiên cấu trúc tổ chức hiện tại vẫn cho thấy vai trò và địa vị pháp lý của Hội nghề nghiệp còn chưa cao, quản lý hoạt động KTĐL xét dưới góc độ phân bổ theo từng địa bàn, vùng miền còn chưa đồng đều.

- Đối với cấu trúc tổ chức của mô hình hoạt động KTĐL xét dưới góc độ vi mô (trong bản thân DNKT) thông qua biểu hiện của một số các yếu tố chủ yếu như hình thức sở hữu, quy mô của DNKT, thời gian hoạt động, trình độ quản lý của Ban quản trị và chất lượng nhân viên của DNKT đều có ảnh hưởng và tác động đến chất lượng, hiệu quả hoạt động với các mức độ khác nhau tùy thuộc vào từng yếu tố cụ thể. Trong đó yếu tố được xem là quan trọng và quyết định ảnh hưởng lớn đến chất lượng, hiệu quả kiểm toán là các yếu tố liên quan đến quy mô của DNKT, trình độ quản lý và chất lượng của đội ngũ nhân viên, KTV bên trong DNKT.

Bên cạnh đó thì yếu tố liên quan đến hình thức sở hữu của DNKT cũng là yếu tố quan trọng quyết định đến cấu trúc tổ chức bộ máy quản lý và nhân sự tại DNKT, quyết định đến trách nhiệm của DNKT đối với các nghĩa vụ tài chính đối với khách hàng. Việc hình thức sở hữu dưới dạng các công ty TNHH (1 thành viên và từ 2 thành viên trở lên) là phổ biến trong thị trường kiểm toán Việt Nam những năm qua kết hợp với các yếu tố đánh giá quy mô của các DNKT nước ta chủ yếu là các DN vừa và nhỏ cho thấy có ảnh hưởng khá nhiều đến chất lượng, hiệu quả hoạt động KTĐL bên cạnh những yếu tố tác động và ảnh hưởng rất trực tiếp như trình độ

của đội ngũ quản lý, nhân viên tại DNKT, thời gian hoạt động hành nghề của DN.

Điều này cũng đặt ra sự thách thức đó chính là muốn không ngừng nâng cao hơn nữa chất lượng, hiệu quả hoạt động của KTĐL nước ta trong những năm đến thì phải không ngừng cải thiện các yếu tố của cấu trúc mô hình tổ chức hoạt động KTĐL tại nước ta, trong đó trọng tâm là các yếu tố bên trong thuộc về DNKT.

- Đối với cơ chế vận hành của hoạt động KTĐL ở Việt Nam trong những năm qua thông qua kết quả khảo sát thực nghiệm trình bày ở trên chúng ta có thể đánh giá được rằng chính những yếu tố cơ bản xét trên cả bình diện vĩ mô lẫn vi mô như cơ sở pháp lý cho hoạt động KTĐL, chiến lược phát triển ngành ở nước ta và đặc biệt công tác KSCLKT từ bên trong lẫn bên ngoài, giá phí kiểm toán, phạm vi cung cấp dịch vụ và quản trị nội bộ DNKT đều đặc biệt đóng vai trò ảnh hưởng đối với chất lượng, hiệu quả của hoạt động KTĐL ở các mức độ khác nhau từ trung bình cho đến ảnh hưởng rất nhiều.

Trong đó cơ sở pháp lý là yếu tố cơ bản và có ảnh hưởng quyết định đến sự vận hành của tất cả các chủ thể trong mô hình tổ chức hoạt động kiểm toán. Tuy vậy trong thực tiễn kiểm toán thời gian qua khung cơ sở pháp lý cho hoạt động KTĐL ở nước ta vẫn còn nhiều điểm chưa hoàn thiện đã góp phần ảnh hưởng không nhỏ đối với chất lượng, hiệu quả hoạt động kiểm toán. Thêm vào đó mặc dù đã đề ra chiến lược phát triển ngành trong từng giai đoạn, song về cơ bản những mục tiêu, giải pháp thực thi trong chiến lược vẫn còn khoảng cách khá xa so với năng lực thực tế của các cấp quản lý cũng như các DNKT với quy mô và nguồn lực không đồng đều nhau. Điển hình là những nội dung liên quan đến việc phát triển nhân lực và trình độ của đội ngũ các nhân viên chuyên nghiệp, KTV trong ngành. Công tác KSCLKT từ bên ngoài lẫn bên trong DNKT mặc dù đã được chú trọng song về cơ bản vẫn chủ yếu dựa trên sự tự kiểm tra chất lượng của chính DNKT, KTV. Tình trạng cạnh tranh về giá phí không lành mạnh giữa các DNKT có quy mô nhỏ, chưa minh bạch được các chi phí trong quá trình cung cấp dịch vụ dẫn đến việc xây dựng được khung giá phí tùy tiện cho riêng biệt từng khách hàng, phạm vi cung cấp dịch vụ bị giới hạn và công tác quản trị nội bộ của nhiều DNKT còn lỏng lẻo đã có tác động,

ảnh hưởng không nhỏ đối với chất lượng, hiệu quả hoạt động kiểm toán.

Chính vì vậy, qua những phân tích trình bày ở trên việc hoàn thiện các yếu tố liên quan đến cơ chế vận hành của mô hình tổ chức hoạt động KTĐL ở nước ta trong thời gian đến là vấn đề hết sức cấp thiết. Việc hoàn thiện các yếu tố này cũng chính là góp phần trong việc nâng cao chất lượng, hiệu quả hoạt động KTĐL xét trên bình diện vĩ mô toàn ngành cũng như bình diện vi mô từng DNKT cụ thể.

Tóm lại, ngành KTĐL ở Việt Nam trải qua hơn 20 năm hình thành và phát triển tính cho đến thời điểm tháng 03/2013 cả nước đã có 155 công ty kiểm toán độc lập đủ điều kiện hành nghề dưới nhiều hình thức sở hữu đa dạng như công ty TNHH, công ty hợp danh, công ty có vốn đầu tư nước ngoài. Toàn ngành kiểm toán đã có trên 9.000 người làm việc với một đội ngũ trên 1.400 người có các bằng cấp và chứng chỉ hành nghề chuyên nghiệp.

Bằng việc sử dụng kết hợp các phương pháp nghiên cứu định lượng và định tính thông qua khảo sát thực nghiệm trên thực tế đối với 36 DNKT, tác giả đã phân tích và chỉ rõ : Mô hình tổ chức hoạt động KTĐL hiện nay ở Việt Nam khác với các nước trên thế giới là mô hình kết hợp giữa vai trò quản lý Nhà nước với hội nghề nghiệp với vai trò chủ đạo thông qua chức năng nhiệm vụ được Chính phủ ủy quyền cho Bộ Tài chính. Mô hình này trong thực tiễn hoạt động KTĐL ở nước ta đã có tác động ảnh hưởng đến chất lượng và hiệu quả hoạt động kiểm toán thông qua các yếu tố cụ thể của mô hình tổ chức trên 2 diện vĩ mô và vi mô.

Trong điều kiện hội nhập kinh tế quốc tế sâu rộng với nhiều cơ hội thuận lợi song đầy thách thức, khó khăn như hiện nay thì việc xác lập, định rõ các yếu tố của mô hình tổ chức hoạt động kiểm toán, tiếp tục hoàn thiện những yếu tố của mô hình này sẽ góp phần không nhỏ trong việc nâng cao hơn nữa chất lượng, hiệu quả của hoạt động KTĐL ở nước ta.

CHƯƠNG 5

NHỮNG ĐỊNH HƯỚNG VÀ GIẢI PHÁP ĐỂ XÁC LẬP MÔ HÌNH TỔ CHỨC HOẠT ĐỘNG KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP TRONG XU THẾ HỘI NHẬP

Qua những phân tích về thực trạng mô hình tổ chức hoạt động KTĐL ở nước ta trong hơn 20 năm qua ở chương 4, chúng ta có thể nhận thấy những thành tựu cơ bản đã đạt được, những hạn chế, tồn tại cũng như những cơ hội và thách thức to lớn mà ngành KTĐL ở nước ta phải đối mặt trong bối cảnh hội nhập sâu rộng với nền kinh tế thế giới hiện nay. Thực tiễn cho thấy có rất nhiều vấn đề đặt ra để tiếp tục hoàn thiện, nâng cao hơn nữa chất lượng hoạt động và uy tín của ngành nghề KTĐL trong thời gian tới. Trong số đó việc xác lập một mô hình tổ chức hoạt động hướng đến việc nâng cao hơn nữa chất lượng, hiệu quả nhằm tận dụng triệt để các thời cơ, hạn chế các yếu kém, vượt qua thách thức để hòa nhập với thông lệ là một trong những việc làm rất quan trọng, cần thiết.

Việc xác lập mô hình tổ chức hoạt động KTĐL với cơ cấu tổ chức và cơ chế vận hành cụ thể dựa trên nền tảng các yếu tố, nguồn lực sẵn có của ngành nghề nhằm tăng cường chất lượng hoạt động KTĐL, đáp ứng yêu cầu của quản lý, đáp ứng được niềm tin và sự kỳ vọng của cả xã hội là vấn đề có ý nghĩa và tác dụng quan trọng đối với nền kinh tế mà các cơ quan chức năng phải có trách nhiệm giải quyết một cách triệt để và nhanh chóng.

5.1. ĐỊNH HƯỚNG XÁC LẬP VÀ VẬN HÀNH MÔ HÌNH TỔ CHỨC HOẠT ĐỘNG CỦA KTĐL Ở VIỆT NAM TRONG XU THẾ HỘI NHẬP

Từ các kết quả nghiên cứu trình bày ở các chương trên, theo tác giả để hoạt động KTĐL ở Việt Nam phát triển mạnh mẽ hơn nữa, nâng cao chất lượng và hiệu quả trong thời gian đến, phù hợp với xu thế hội nhập với kinh tế quốc tế cần xác lập mô hình tổ chức hoạt động với các định hướng trọng tâm như sau :

5.1.1.Xét trên góc độ vĩ mô

- Mô hình tổ chức hoạt động KTĐL ở nước ta trong thời gian đến phải không

ngừng nâng cao hơn nữa việc hoàn thiện và tăng cường hơn nữa vai trò và địa vị pháp lý của tổ chức lập quy, giám sát nghề nghiệp trong tổng thể mối quan hệ với các cơ quan quản lý Nhà nước khác.

Bởi lẽ thông qua việc phân tích thực trạng ở chương trên cho thấy, chính cấu trúc và cơ chế vận hành của mô hình tổ chức hoạt động KTĐL xét trên góc độ vĩ mô sẽ có ảnh hưởng và tác động rất mật thiết đối với cấu trúc tổ chức và cơ chế vận hành của mô hình tổ chức xét dưới góc độ vi mô tại các DNKT. Việc xác lập và hoàn thiện những yếu tố trọng tâm trên góc độ vĩ mô như hoàn thiện cơ sở pháp lý cho hoạt động KTĐL, hoàn thiện công tác KSCL nhìn từ bên ngoài, hoạch định hợp lý các chiến lược phát triển ngành trong thời gian đến là những việc làm hết sức cần thiết và cấp bách có tác động quan trọng và quyết định ảnh hưởng trực tiếp đến vấn đề nâng cao hơn nữa chất lượng, hiệu quả của hoạt động KTĐL nước ta.

- Mô hình tổ chức hoạt động KTĐL trong thời gian đến phải chú trọng nâng cao hơn nữa tính chặt chẽ trong công tác KSCL từ bên ngoài. Bởi lẽ công tác này trong những năm qua đã đóng vai trò rất hữu ích, ảnh hưởng trực tiếp đến chất lượng, hiệu quả hoạt động KTĐL.

5.1.2. Xét trên góc độ vi mô

Mô hình tổ chức hoạt động KTĐL xét dưới góc độ vi mô trong thời gian đến phải thực hiện việc điều chỉnh và hoàn thiện theo các định hướng đó là :

- Tăng cường quy mô của các DNKT và hướng đến việc nỗ lực gia nhập trở thành thành viên của các hãng kiểm toán quốc tế có uy tín.

Thông qua việc phân tích đánh giá thực trạng ở các chương trên có thể nhận thấy trong thị trường kiểm toán Việt Nam hiện nay, các DNKT có quy mô lớn và đồng thời là thành viên của các hãng kiểm toán quốc tế đều là các DNKT được đánh giá cao về chất lượng, hiệu quả cao trong quá trình hoạt động. Vì vậy việc điều chỉnh và xác lập mô hình theo định hướng này hết sức cần thiết và trọng tâm.

- Tuân thủ những cam kết và thông lệ chung phổ biến trong điều kiện hội nhập về dịch vụ KTĐL

Thực hiện các cam kết trong tiến trình hội nhập sâu rộng các dịch vụ nói

chung và dịch vụ kiểm toán nói riêng, tác giả thiết nghĩ cần thiết phải thực hiện việc điều chỉnh, xóa bỏ những sự khác biệt trong cấu trúc tổ chức và cơ chế vận hành của các DNKT với các hình thức sở hữu khác nhau đang còn tồn tại hiện nay bằng cách tiếp tục hoàn thiện hơn nữa khung cơ sở pháp lý mà đặc biệt là các văn bản hướng dẫn thực thi hoạt động kiểm toán trong điều kiện tuân thủ Luật kiểm toán độc lập.

- Mô hình phải đảm bảo dựa trên cơ sở phù hợp và nâng cao chất lượng của nguồn nhân lực về kiểm toán, trình độ chuyên môn và quản lý ngành nghề; phù hợp với chiến lược phát triển kinh tế xã hội của đất nước, của ngành trong giai đoạn đổi mới, hội nhập với nền kinh tế quốc tế nhưng vẫn giữ vững định hướng XHCN..

- Mô hình tổ chức hoạt động KTĐL trong thời gian đến phải chú trọng nâng cao hơn nữa tính chặt chẽ trong công tác KSCL cả từ bên trong, tính hiệu quả trong hoạt động và đa dạng hóa các lĩnh vực; đồng thời phải không ngừng hoàn thiện năng lực quản lý, chất lượng của đội ngũ nhân viên, KTV qua đó nhằm đáp ứng yêu cầu đòi hỏi ngày càng phong phú của nhà quản lý, của xã hội.

5.2. XÁC LẬP VÀ VẬN HÀNH MÔ HÌNH TỔ CHỨC HOẠT ĐỘNG KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP Ở VIỆT NAM ĐỂ NÂNG CAO CHẤT LƯỢNG VÀ HIỆU QUẢ HOẠT ĐỘNG

5.2.1. Mô hình và các yếu tố cấu thành mô hình tổ chức hoạt động KTĐL ở Việt Nam

Như các nội dung đã trình bày ở chương 2, việc xác lập mô hình tổ chức hoạt động KTĐL ở nước ta đó là việc lựa chọn và xác định được các yếu tố và đặc trưng cơ bản liên quan đến cấu trúc và cơ chế vận hành của hoạt động KTĐL sao cho phù hợp với yêu cầu của bối cảnh hội nhập hiện nay.

Việc xác lập và vận hành một mô hình hoàn toàn phụ thuộc và các yếu tố thuộc về cấu trúc và cơ chế vận hành bên trong mô hình và các yếu tố thuộc về môi trường bên ngoài. Chính 2 yếu tố này sẽ tác động và chi phối lẫn nhau để quyết định đến việc mô hình nào là hoàn toàn thích hợp ở từng thời điểm và giai đoạn phát triển cụ thể của ngành KTĐL trong điều kiện từng quốc gia nói chung và Việt Nam

nói riêng.

➤ Đối với các yếu tố thuộc về môi trường bên ngoài có ảnh hưởng đến việc xác lập và vận hành mô hình tổ chức hoạt động KTĐL theo quan điểm của tác giả bao gồm : Nhu cầu và kỳ vọng của xã hội đối với hoạt động KTĐL, môi trường pháp lý và môi trường kinh doanh. Trong đó yếu tố nhu cầu và kỳ vọng của xã hội đối với hoạt động KTĐL là yếu tố chủ đạo và mang tính quan trọng quyết định cốt lõi góp phần định hướng cho việc tạo ra các môi trường pháp lý, kinh doanh đối với hoạt động KTĐL. Trên cơ sở đó ảnh hưởng rất sâu sắc đến chất lượng và hiệu quả hoạt động của KTĐL trong bối cảnh hội nhập.

➤ Đối với yếu tố bên trong phạm vi ngành KTĐL thì gồm có các yếu tố cơ bản đó là cấu trúc tổ chức và cơ chế vận hành của hoạt động KTĐL dưới cả 2 góc độ vĩ mô và vi mô.

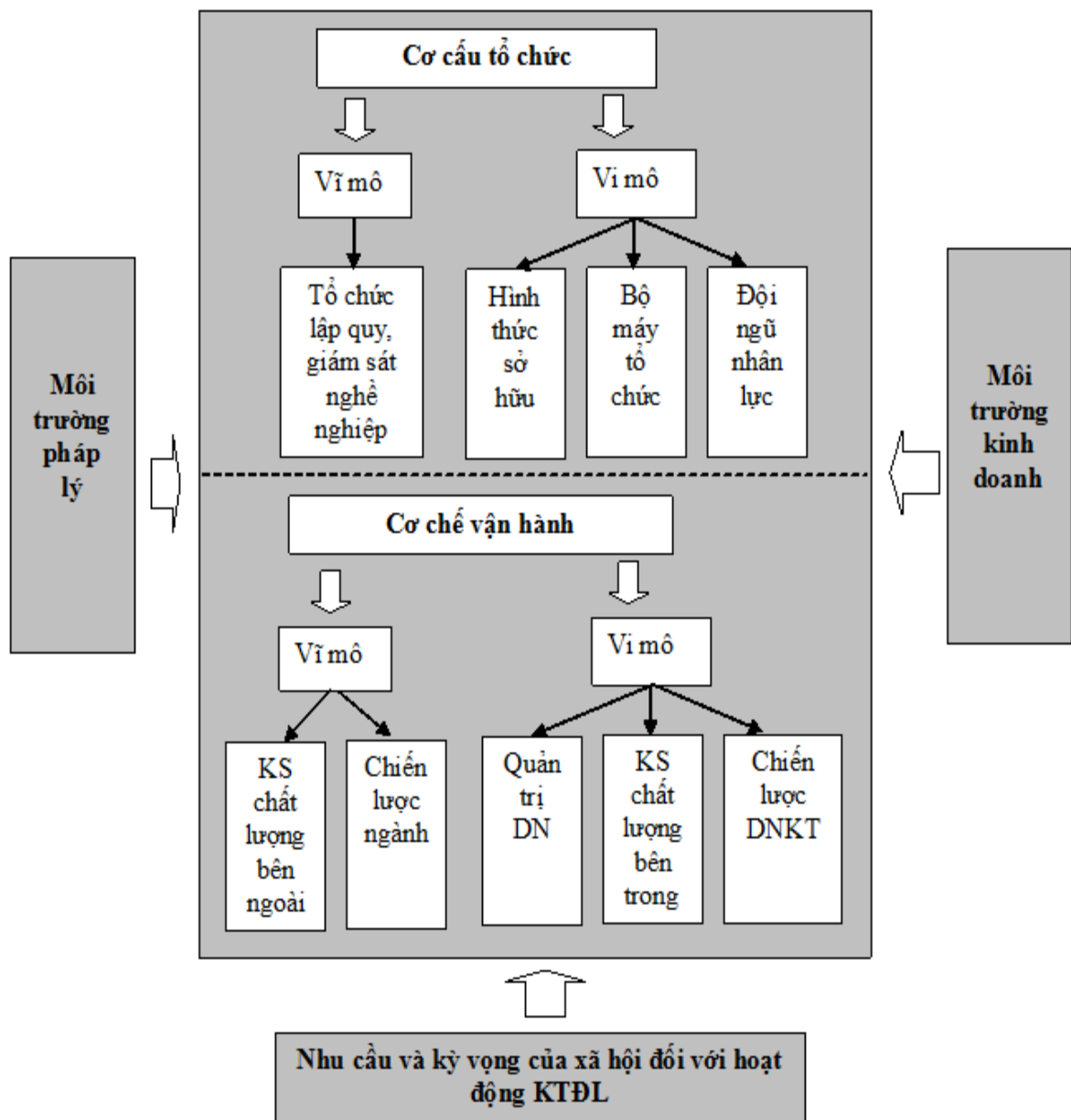
-Yếu tố cấu trúc tổ chức nếu xét trên góc độ vĩ mô thì đó là yếu tố quyết định đến việc lựa chọn và bố trí cơ quan chịu trách nhiệm ban hành các chuẩn mực và các tổ chức, đơn vị chịu trách nhiệm giám sát chất lượng hoạt động của ngành nghề kiểm toán trong phạm vi bộ máy quản lý nhà nước. Trong khi đó yếu tố này nếu xét dưới góc độ vi mô thì đó là việc quyết định lựa chọn mô hình tổ chức bộ máy quản trị nội bộ công ty, hình thức sở hữu của đơn vị, đội ngũ nhân lực.

-Yếu tố cơ chế vận hành xét trên góc độ vĩ mô thì đó là các yếu tố liên quan đến công tác KSCL từ bên ngoài, chiến lược phát triển ngành KTĐL ở nước ta trong bối cảnh hội nhập theo định hướng XHCN. Trong đó yếu tố chiến lược phát triển ngành được xây dựng theo các lộ trình thời gian theo định hướng quản lý Nhà nước sao cho phù hợp với các mục tiêu phát triển kinh tế xã hội của đất nước. Đây là yếu tố chính tính quan trọng quyết định cốt lõi góp phần định hướng cho việc tạo ra các cơ chế vận hành khác cho hoạt động KTĐL.

Dưới góc độ vi mô thì cơ chế vận hành được biểu hiện thông qua các yếu tố quyết định đến việc lựa chọn phương thức cung cấp, cơ cấu dịch vụ cung cấp cho khách hàng, thị phần kinh doanh, giá phí kiểm toán (nói chung là chiến lược hoạt động của và quản trị bên trong DNKT) và công tác KSCL từ bên trong. Đây chính

là các yếu tố cực kỳ quan trọng quyết định đến chất lượng và hiệu quả hoạt động của DNKT. Điều này cũng rất phù hợp với quan điểm của nhiều chuyên gia khi khảo sát thực nghiệm cho rằng : *Muốn nâng cao chất lượng, hiệu quả hoạt động KTĐL thì chính các yếu tố bên trong, công tác nội kiểm là những yếu tố quyết định.*

Tóm lược những phân tích và mô tả về mô hình tổ chức hoạt động KTĐL ở nước ta trong thời gian tới, tác giả minh họa qua hình sau:



Hình 5.1: Các yếu tố cấu thành và tác động đến mô hình tổ chức hoạt động KTĐL ở Việt Nam trong bối cảnh hội nhập

Chính từ sự phân tích nêu trên có thể thấy được rằng việc xác lập và vận hành mô hình tổ chức hoạt động KTĐL nhằm nâng cao hơn nữa chất lượng và hiệu quả hoạt động trong bối cảnh hội nhập ở nước ta trong thời gian đến thì cần phải đưa ra được các giải pháp thiết thực dưới các góc độ và từng yếu tố như sau :

5.2.2. Các giải pháp xác lập và vận hành mô hình tổ chức hoạt động KTĐL ở Việt Nam

Dựa trên cơ sở các quan điểm và định hướng trình bày ở trên, tác giả xin mạnh dạn đưa ra một số các giải pháp tổng thể và giải pháp cụ thể cho việc xác lập mô hình tổ chức hoạt động KTĐL của nước ta trong thời gian đến với các nội dung như sau :

5.2.2.1. Các giải pháp tổng thể

Hệ thống các giải pháp tổng thể mà tác giả trình bày sau đây nhằm mục đích tạo ra nền tảng pháp lý và môi trường hoạt động cho mô hình tổ chức hoạt động KTĐL mà tác giả xác lập. Các giải pháp tổng thể đó bao gồm các giải pháp về môi trường pháp lý, môi trường kinh doanh và nâng cao trách nhiệm kỳ vọng của xã hội.

5.2.2.1.1. Các giải pháp về môi trường pháp lý

- Thứ nhất, phải nghiên cứu kỹ về nội dung và sửa đổi các đạo luật cho đồng bộ với luật KTĐL

Hoạt động KTĐL ở Việt Nam đã ra đời và hoạt động qua hơn 20 năm, tuy nhiên chỉ trong thời gian gần đây, Luật KTĐL mới được Quốc hội khóa XII thông qua và công bố, nhằm nâng cao hiệu lực pháp lý và hiệu quả quản lý Nhà nước đối với hoạt động KTĐL. Luật KTĐL cũng sẽ xác lập vai trò của tổ chức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán trong việc tham gia quản lý hoạt động nghề nghiệp này phù hợp với thông lệ quốc tế, hướng đến mục tiêu được quốc tế thừa nhận về dịch vụ kiểm toán Việt Nam.

Việc nghiên cứu và xây dựng Luật KTĐL đã phải dựa trên cơ sở tổng kết, đánh giá, rút kinh nghiệm thực tế sau hơn 20 năm hoạt động KTĐL, kế thừa những mặt tích cực, những quy định còn phù hợp và đồng bộ với nội dung các luật hiện

hành, như: Luật Doanh nghiệp, Luật Kế toán... Nội dung của Luật KTĐL phải vừa đáp ứng yêu cầu trước mắt vừa dự kiến được xu hướng phát triển hoạt động KTĐL trong tương lai, phải tham khảo có chọn lọc nội dung các quy định pháp lý về kiểm toán hiện hành của các nước trên thế giới và phù hợp với tiến trình hội nhập giữa nước ta với các nước trong khu vực và thế giới, phù hợp với định hướng XHCN.

Trong thực tiễn hiện nay, khá nhiều văn bản pháp lý nước ta đã ban hành khá lâu và bộc lộ nhiều hạn chế chưa thực sự tương thích với những điều chỉnh thay đổi trong nội dung của Luật KTĐL đã được cập nhật và biên soạn trên cơ sở nghiên cứu kỹ mô hình luật pháp của các quốc gia tiên tiến, trên cơ sở nắm bắt các thông lệ và quy định chung phổ biến của các tổ chức, khu vực trên thế giới. Sự bất cập này sẽ được trình bày cụ thể trong nội dung phần kiến nghị cụ thể trình bày ở mục 5.3.1 sau đây.

- Thứ hai, Ban hành văn bản pháp luật chuyển giao mạnh việc quản lý hành nghề kế toán, kiểm toán từ cơ quan Nhà nước sang các tổ chức nghề nghiệp.

Trong quá trình nghiên cứu xây dựng các văn bản dưới Luật KTĐL cũng cần nghiên cứu, xem xét vấn đề về vai trò của Hội nghề nghiệp kế toán, kiểm toán trong quản lý hoạt động nghề nghiệp đối với kiểm toán viên và các Doanh nghiệp kiểm toán. Về vấn đề này, trước mắt Chính phủ và Bộ Tài chính cần tiếp tục ban hành văn bản pháp luật để chuyển giao tiếp và mạnh hơn nữa công việc quản lý hành nghề kế toán, kiểm toán từ cơ quan Nhà nước sang các tổ chức nghề nghiệp. Các tổ chức nghề nghiệp (Hội Kế toán và Kiểm toán Việt Nam – VAA, Hội Kiểm toán viên hành nghề Việt Nam – VACPA) cần duy trì và phát triển mạnh mẽ hơn, phải thực sự là tổ chức độc lập và tự quản, mang tính nghề nghiệp cao, phải có uy tín để thu hút Hội viên đẳng cấp nghề nghiệp cao hướng đến mục tiêu ngang tầm khu vực và quốc tế.

- Thứ ba, Hoàn thiện một bước nữa hệ thống chuẩn mực kiểm toán, chuẩn mực kế toán.

Hệ thống chuẩn mực kế toán, chuẩn mực kiểm toán đã ban hành cơ bản đủ và phù hợp (riêng hệ thống chuẩn mực kế toán công chưa có), tuy nhiên do yêu cầu

thực tế phát sinh nên cần tiếp tục hoàn thiện để tạo dựng đầy đủ, hoàn chỉnh và phù hợp hơn nội dung các quy định, hướng dẫn nguyên tắc, chuẩn mực, quy trình, thủ tục, phương pháp chuyên môn nghiệp vụ kế toán, kiểm toán cũng như các quy định về đạo đức nghề nghiệp, kiểm soát và quản lý chất lượng kiểm toán tốt hơn. Về việc này Bộ Tài chính chủ trì phối hợp cùng Hội Kế toán và Kiểm toán Việt Nam (VAA), Hội Kiểm toán viên hành nghề Việt Nam (VACPA) tiếp tục rà soát, cập nhật và hoàn thiện nội dung của 26 Chuẩn mực kế toán và 42 Chuẩn mực kiểm toán đã ban hành (38 chuẩn mực mới và 4 chuẩn mực cũ còn giữ nguyên); hoàn chỉnh, bổ sung những điểm còn chưa phù hợp hoặc chưa thống nhất do các Chuẩn mực được ban hành trong các giai đoạn khác nhau và những điểm chưa phù hợp do những thay đổi bổ sung của Chuẩn mực kế toán và CMKiT quốc tế trong thời gian qua. Đồng thời tiếp tục nghiên cứu, soạn thảo, ban hành mới các Chuẩn mực kế toán Việt Nam cần thiết cho nền kinh tế, như: các Chuẩn mực kế toán liên quan đến ghi nhận, đánh giá, trình bày và thuyết minh về các công cụ tài chính (IFRS 7, IAS 32, IAS 39); về giảm giá tài sản; về nông nghiệp; về thông tin phản ánh sự ảnh hưởng của thay đổi giá cả; về Báo cáo tài chính trong nền kinh tế siêu lạm phát; về phúc lợi của người lao động; đặc biệt là xây dựng và ban hành hệ thống hệ thống chuẩn mực kế toán công áp dụng ở Việt Nam... Trong đó phải chú ý đến những đặc thù của Việt Nam, như: nền kinh tế thị trường còn đang trong quá trình chuyển đổi, khu vực doanh nghiệp Nhà nước còn chiếm vị trí chủ đạo trong nền kinh tế, mối quan hệ giữa CMKT với Luật thuế và cơ chế tài chính, cơ chế quản lý tài chính các đơn vị, cơ quan hành chính, sự nghiệp, quản lý ngân sách Nhà nước còn mang nhiều nét đặc thù...

- Thứ tư, Hoàn thiện các văn bản quy định về tổ chức và hoạt động kiểm soát chất lượng KTĐL.

Chất lượng hoạt động kiểm toán đang là vấn đề được xã hội và khách hàng kiểm toán rất quan tâm, đó là niềm tin của xã hội, của khách hàng đối với các doanh nghiệp kiểm toán. Vì vậy, KSCL kiểm toán là một hoạt động rất quan trọng và không bỏ qua của mỗi tổ chức, doanh nghiệp kiểm toán, cũng như đối với các cơ quan quản

lý nhà nước, các tổ chức Hội nghề nghiệp kế toán, kiểm toán. Để tăng cường và đảm bảo chất lượng hoạt động kiểm toán nói chung và báo cáo kiểm toán nói riêng, một mặt các công ty kiểm toán phải xây dựng và thực hiện nghiêm, đúng các quy định, quy trình KSCL kiểm toán và phải đảm bảo rằng các dịch vụ mà họ cung cấp đều có chất lượng cao và được giám sát đầy đủ. Mặt khác, các cơ quan quản lý nhà nước (Bộ Tài chính...), các Hiệp hội kế toán, kiểm toán cũng phải tiến hành công việc kiểm tra, kiểm soát chất lượng kiểm toán của các công ty. Căn cứ thực hiện KSCL kiểm toán chính là các văn bản hướng dẫn về hoạt động KSCL kiểm toán.

Để đáp ứng yêu cầu trên, công ty kiểm toán phải tự đề ra và triển khai quy trình kiểm soát chất lượng toàn diện để có thể đảm bảo với chính công ty cũng như với xã hội rằng các chuẩn mực cao nhất của nghề nghiệp luôn được tuân thủ và coi đây như là một “Chuẩn mực của công ty”. Ngoài Chuẩn mực kiểm toán số 220 – “KSCL hoạt động kiểm toán”, Liên đoàn kế toán quốc tế (IFAC) đã công bố Chuẩn mực quốc tế về “KSCL đối với công ty cung cấp dịch vụ kiểm toán và soát xét thông tin tài chính quá khứ, các dịch vụ đảm bảo và dịch vụ liên quan khác” – ISQC số 01.

Đến nay ở nước ta Bộ Tài chính cùng các tổ chức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán đã nghiên cứu, xây dựng và ban hành chuẩn mực về KSCL cho toàn bộ hoạt động của công ty kiểm toán (VSQC1) theo thông tư 214/2012/TT-BTC ngày 06/12/2012. Đây cũng chính là văn bản rất quan trọng song về cơ bản nên có thêm những văn bản khác cùng quy định và hướng dẫn chi tiết sâu hơn đối với công tác này ở các cấp độ khác như quản lý nhà nước, quản lý của Hội nghề nghiệp về KSCL các dịch vụ của công ty KTĐL.

- Thứ năm, Hoàn thiện chế độ kế toán cho các lĩnh vực đặc thù làm cơ sở cụ thể và phù hợp, thuận lợi hơn cho công tác kiểm toán các doanh nghiệp, đơn vị đặc thù.

Căn cứ Luật Kế toán, các Văn bản hướng dẫn Luật, các Chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán doanh nghiệp mới ban hành cần phải tiếp tục nghiên cứu và hoàn thiện chế độ kế toán cho từng lĩnh vực đặc thù, đặc biệt là lĩnh vực Ngân hàng và Bảo hiểm, Kinh doanh chứng khoán, các công ty tài chính... là các ngành kinh tế quan trọng và phức tạp. Từng quốc gia phải có hệ thống văn bản pháp luật riêng, đặc biệt

là hệ thống thực hiện thống nhất, dễ kiểm soát, điều chỉnh, thúc đẩy hoạt động kinh doanh bảo hiểm, ngân hàng, kinh doanh chứng khoán... phát triển làm cơ sở cho kiểm toán báo cáo tài chính và giúp nhà nước quản lý toàn diện cũng như kiểm tra, giám sát thường xuyên mọi hoạt động của các lĩnh vực kinh tế đặc thù này.

5.2.2.1.2. Các giải pháp về môi trường kinh doanh

Dịch vụ kiểm toán là một dịch vụ kinh doanh có điều kiện chính vì vậy nó sẽ chỉ phát triển khi các cơ quan quản lý nhà nước tạo lập được một môi trường kinh doanh lành mạnh, minh bạch và công khai hóa. Để thực hiện được điều này theo quan điểm của tác giả cần phải thực hiện một số các giải pháp sau:

- Thứ nhất, cần phải có những quy định yêu cầu công khai và minh bạch hóa các chi phí kiểm toán, khung giá phí kiểm toán

Để tăng cường tính công khai, minh bạch, lành mạnh hóa môi trường kinh doanh trong lĩnh vực KTĐL cần thiết phải có những quy định về việc các chi phí kiểm toán phải được cụ thể hóa, lượng hóa bằng cách chuyển từ chi phí trọn gói cho các cuộc kiểm toán sang những chi phí dễ đo lường và kiểm soát (ví dụ như tính phí kiểm toán theo thời gian).

Hiệp hội kiểm toán viên hành nghề (VACPA) hoặc Ủy ban Chứng khoán Nhà nước cần ban hành các quy định liên quan đến biểu phí của từng dịch vụ kiểm toán (quy định khung giá trần, giá sàn). Trên cơ sở biểu phí này mới có thể so sánh và phát hiện các mức phí bất thường mà các công ty kiểm toán cung cấp cho khách hàng.

Bản thân các công ty kiểm toán cũng cần minh bạch hóa các chi phí kiểm toán bằng việc lưu giữ và trình bày số liệu về thời gian thực hiện mỗi cuộc kiểm toán và mức phí áp dụng cho khách hàng. Ngoài ra cũng cần cân nhắc các yếu tố ảnh hưởng đến chi phí kiểm toán như danh tiếng của các hãng kiểm toán, hiệu suất và kinh nghiệm thực hiện kiểm toán.

- Thứ hai, đánh giá xếp hạng doanh nghiệp kiểm toán hàng năm, nhấn mạnh đạo đức kinh doanh trong dịch vụ kiểm toán

Để cải thiện môi trường kinh doanh của ngành KTĐL tốt hơn trong những năm đến cần thiết phải thực hiện quá trình đánh giá xếp hạng các doanh nghiệp

kiểm toán hàng năm. Điều này sẽ góp phần cung cấp cho xã hội một cách nhìn cụ thể, rõ ràng, minh bạch về các đơn vị kiểm toán, giúp cho khách hàng có thể dễ dàng lựa chọn nhà cung cấp các dịch vụ kiểm toán, tư vấn sao cho phù hợp với quy mô, đặc điểm kinh doanh của mình. Việc đánh giá xếp hạng cần phải được thực hiện bởi vai trò của các cơ quan quản lý nhà nước, hiệp hội nghề nghiệp dựa trên các tiêu chuẩn, tiêu chí đánh giá cụ thể.

Đối với đặc thù các công ty kiểm toán đều hoạt động với mục tiêu tối đa hóa lợi nhuận chính vì vậy việc duy trì văn hóa kinh doanh trên cơ sở đạo đức là tôn chỉ duy trì và phát triển bền vững thương hiệu của đơn vị. Việc tuân thủ nguyên tắc độc lập, đảm bảo mối quan hệ hài hòa giữa lợi nhuận với đạo đức nghề nghiệp đòi hỏi cần có những cam kết với xã hội, với khách hàng và công khai những triết lý kinh doanh một cách cụ thể của các công ty kiểm toán.

5.2.2.2. Các giải pháp cụ thể

Hệ thống các giải pháp cụ thể mà tác giả trình bày sau đây nhằm mục đích xác lập các yếu tố cấu thành nên mô hình tổ chức hoạt động kiểm toán theo định hướng phù hợp với hoạt động của nền kinh tế Việt Nam về lâu dài. Các giải pháp cụ thể này bao gồm các giải pháp về cấu trúc tổ chức và cơ chế vận hành dưới 2 phương diện vĩ mô và vi mô trên cơ sở chọn lọc các yếu tố chủ yếu như : chiến lược phát triển ngành, công tác kiểm soát đánh giá chất lượng kiểm toán (góc độ vĩ mô) và tổ chức và quản trị công ty kiểm toán, tái cấu trúc DNKT (góc độ vi mô)

5.2.2.2.1. Giải pháp về chiến lược phát triển KTĐL ở Việt Nam

Như đã trình bày ở chương 2, chiến lược đóng một vai trò cực kỳ quan trọng đối với sự phát triển và hội nhập của ngành KTĐL nước ta những năm gần đây. Muốn xác lập được mô hình tổ chức hoạt động kiểm toán theo định hướng nâng cao hơn nữa hiệu quả, chất lượng dịch vụ cần phải thực thi một số các giải pháp về chiến lược như sau :

- Thứ nhất, các cơ quan quản lý nhà nước mà đặc biệt là Bộ tài chính, hội VACPA cần hoạch định chiến lược phát triển của ngành sao cho phù hợp với chiến lược phát triển kinh tế xã hội của đất nước; từng công ty kiểm toán phải xây dựng

chiến lược phát triển của công ty mình sao cho phù hợp với chiến lược phát triển kinh tế xã hội của địa phương nơi đơn vị đóng sở tại. Các chiến lược phải vạch rõ mục tiêu tổng quát, mục tiêu cụ thể kèm theo các kiến nghị, các chương trình hành động rõ ràng trong từng giai đoạn.

- *Thứ hai*, cần đầu tư phát triển nguồn nhân lực kiểm toán đáp ứng chiến lược phát triển ngành trong điều kiện hội nhập

+ Bộ Tài chính và hiệp hội nên xây dựng một quy trình đánh giá và cấp chứng chỉ hành nghề mới cho phù hợp với thực trạng của thị trường lao động hiện nay. Bởi lẽ theo quy định hiện tại như một số tác giả khác đã nghiên cứu vẫn còn nhiều điểm bất cập về điều kiện dự thi, quy trình thực hiện...

+ Đa dạng hóa các hình thức đào tạo nguồn nhân lực kiểm toán trong xu thế hiện nay. Cụ thể Bộ Tài chính và hiệp hội cần 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.

+ Nên xem xét việc yêu cầu các công ty kiểm toán bắt buộc trích lập quỹ khoa học công nghệ phục vụ cho mục đích đào tạo, nghiên cứu, trang bị kỹ thuật và công nghệ mới cho nhân viên của mình trong quá trình cung cấp dịch vụ. Tăng cường công tác học tập, trao đổi kinh nghiệm về quản lý, về thực hiện dịch vụ kiểm toán và tư vấn với các tổ chức, đối tác ở trong và ngoài nước.

+ Cần xây dựng và ban hành một lộ trình cải cách về chính sách tiền lương, thu nhập thỏa đáng đối với những người làm việc trong lĩnh vực kiểm toán. Qua đó giảm thiểu tình trạng chảy máu chất xám đang diễn ra ồ ạt như hiện nay.

- *Thứ ba*, tăng cường năng lực tài chính, hoạt động nghiên cứu cải tiến kỹ thuật công nghệ, hoạt động marketing cho các đơn vị trong ngành

+ 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.

- + 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.

- + Rà soát, đánh giá và thực hiện việc điều chỉnh, cải tiến quy trình cung cấp dịch vụ cho khách hàng của công ty đặc biệt là từng bước, từng kỹ thuật trong các giai đoạn và quy trình kiểm toán, tư vấn.

- + Tăng cường công tác tham quan, học tập, tiếp thu kinh nghiệm và kỹ thuật công nghệ ở các công ty kiểm toán uy tín ở nước ngoài. Thành lập phòng nghiên cứu và phát triển (R&D) để phát triển các loại hình dịch vụ, các sản phẩm mới của công ty đáp ứng nhu cầu thị trường.

5.2.2.2.2. Giải pháp về nâng cao công tác kiểm soát và đánh giá chất lượng kiểm toán

Để đảm bảo nâng cao hơn nữa chất lượng của hoạt động KTĐL trong điều kiện vận dụng mô hình tổ chức hoạt động hiệu quả, theo quan điểm của tác giả cần đẩy mạnh hiệu quả của công tác KSCL kiểm toán dưới 2 góc độ:

- Thứ nhất, Nâng cao chất lượng của công tác KSCL cuộc kiểm toán

Để thực hiện được điều này cần thiết phải thực hiện một số các giải pháp sau:

- + Tiếp tục rà soát và cập nhật các văn bản pháp quy liên quan đến công tác KSCL cuộc kiểm toán chẳng hạn như: Quy chế KSCLKT từ bên ngoài, chuẩn mực KSCLKT, soát xét thông tin tài chính... phù hợp với thông lệ và chuẩn mực quốc tế.

- + Thiết lập các quy định về việc tự đánh giá chất lượng nội bộ thông qua các hình thức chuẩn hóa các công việc bằng quy trình, thiết lập ban KSCL nội bộ tại các công ty kiểm toán.

- + Nghiên cứu thành lập cơ quan giám sát chất lượng kiểm toán trực thuộc sự quản lý của VACPA và Ủy ban chứng khoán nhà nước đối với các công ty kiểm toán cung cấp dịch vụ cho các công ty đại chúng, công ty niêm yết.

+ Xây dựng quy chế đào tạo, bổ nhiệm chức danh kiểm soát viên trong toàn ngành kiểm toán, trong từng công ty kiểm toán và có quy chế về lương, chính sách đãi ngộ riêng biệt.

+ Thường xuyên cập nhật các tiêu chuẩn, bộ tiêu chí chấm điểm cuộc kiểm toán; hoàn thiện cơ chế lựa chọn công ty kiểm toán để KSCL từ bên ngoài; đồng thời cần xây dựng các chế tài xử phạt những trường hợp vi phạm một cách công khai, rõ ràng.

- Thứ hai, Nâng cao chất lượng của công tác KSCL đạo đức nghề nghiệp của KTV, nhân viên làm việc trong lĩnh vực KTDL

Theo quan điểm của tác giả để nâng cao hơn nữa hiệu quả công tác kiểm soát đạo đức nghề nghiệp kiểm toán Việt Nam trong tương lai cần thực hiện đồng bộ, cùng lúc nhiều giải pháp như sau :

+ Tổ chức thành lập một cơ quan (ban/ủy ban) chịu trách nhiệm kiểm soát về vấn đề tuân thủ đạo đức của những người hành nghề kế toán và kiểm toán. Cơ cấu của cơ quan này nên theo hướng mở bao gồm những nhà khoa học có chuyên môn, đại diện của Bộ tài chính và tốt nhất cơ quan này nên độc lập với Ban KSCL của VACPA, VAA hiện tại.

+ Nghiên cứu ban hành công văn hướng dẫn và thực hiện việc thí điểm cho phép các công ty kiểm toán được quyền đăng ký lựa chọn công ty kiểm toán khác thực hiện việc kiểm soát chéo công ty của mình trong một khoảng thời gian nhất định (ví dụ như 1-2 năm).

+ Nội dung của quyết định 87/2005/QĐ-BTC về Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp hiện nay của nước ta cần phải hiệu chỉnh và sửa đổi bởi văn bản vẫn bộc lộ nhiều nhược điểm. Lý do đó là nội dung của văn bản này được soạn thảo dựa trên chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp quốc tế năm 2001 trong khi đó IFAC đã hiệu đính chuẩn mực này từ năm 2005, 2009 và có rất nhiều thay đổi so với chuẩn mực đã ban hành trước đó.

+ Nghiên cứu ban hành các hướng dẫn chi tiết dưới dạng các thông tư tương tự đối với lĩnh vực kiểm toán. Vì hiện tại ngay đến cả những nước phát triển như

Mỹ và Pháp, mặc dù ngành kiểm toán đã phát triển hàng trăm năm nhưng họ vẫn đưa ra các hướng dẫn chi tiết và cụ thể đối với việc tuân thủ chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp. Điều này sẽ làm cho việc áp dụng nội dung các chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp vào thực tế được dễ dàng hơn và góp phần làm cho công chúng có thể thực hiện việc kiểm soát đối với hoạt động của ngành kiểm toán.

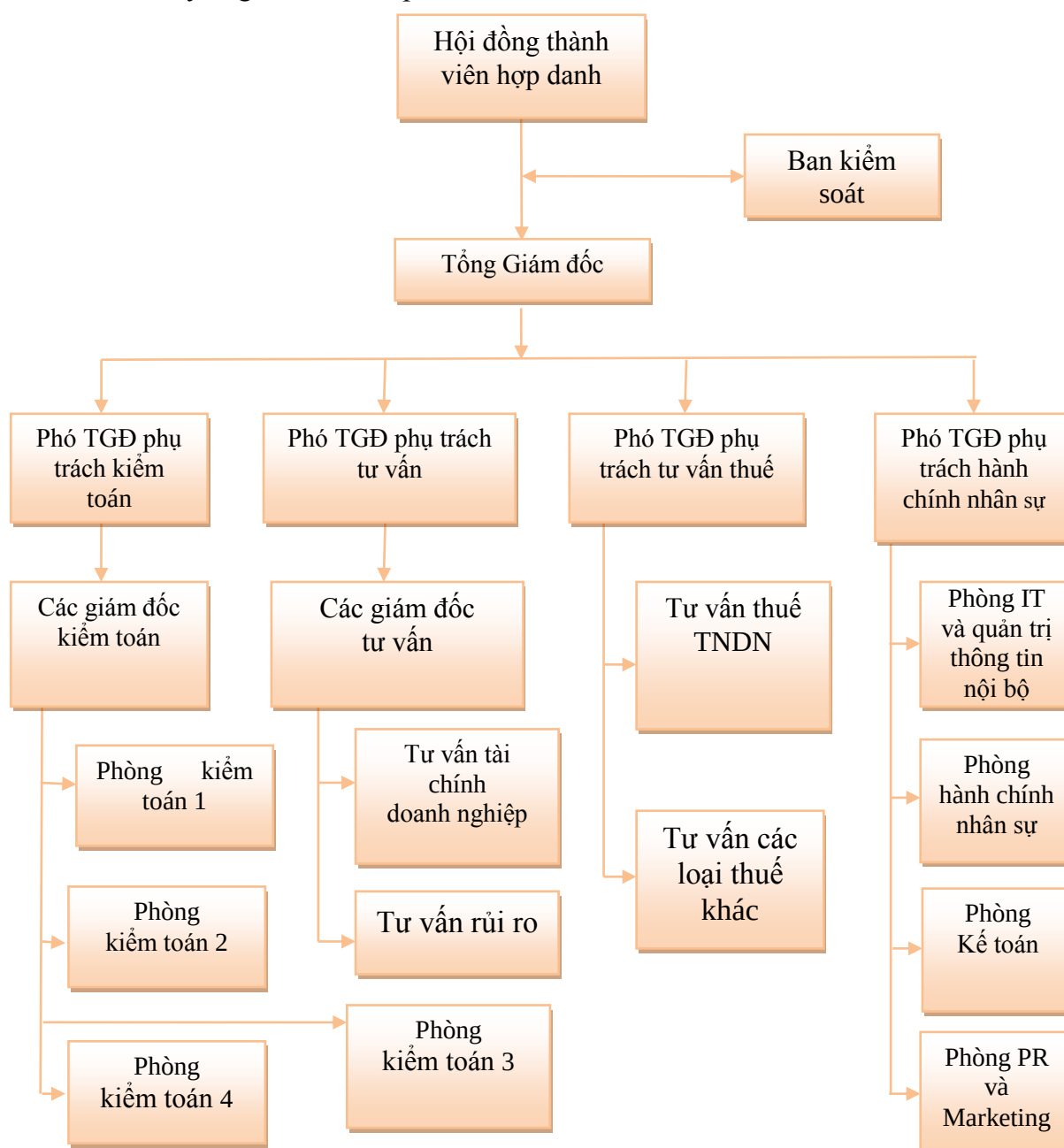
5.2.2.2.3. *Giải pháp về tổ chức và quản trị công ty kiểm toán*

Sau quá trình tìm hiểu, phân tích và đánh giá mô hình của các doanh nghiệp kiểm toán theo hình thức sở hữu, có thể nhận thấy phần lớn các công ty kiểm toán hiện nay ở Việt Nam đều tồn tại dưới hình thức sở hữu là TNHH (142/155 công ty) và phần lớn là các DNKT có quy mô nhỏ. Đây là hình thức sở hữu chưa phù hợp với thông lệ và quy định của quốc tế, bởi lẽ hình thức hợp danh là hình thức sở hữu phổ biến trong những năm qua với quy định các thành viên hợp danh phải có trách nhiệm pháp lý rất cao, chịu trách nhiệm bằng toàn bộ tài sản của mình về các nghĩa vụ của công ty. Các thành viên hợp danh không được quyền nhân danh cá nhân hoặc nhân danh người khác thực hiện kinh doanh cùng ngành nghề kinh doanh của công ty để tư lợi cá nhân hoặc phục vụ lợi ích của tổ chức, cá nhân khác. Nói cách khác, thành viên hợp danh phải tập trung toàn bộ trí lực, vật lực cho sự phát triển và uy tín của công ty.

Về giải pháp quản trị bên trong để nâng cao hiệu quả quản lý thì các DNKT cần phải có phải cấu trúc một mô hình quản lý ở cấp dưới với các phòng ban chức năng được phân công phân nhiệm chặt chẽ. Trên cơ sở nghiên cứu một số các mô hình tổ chức quản lý của các DNKT hiện nay, tác giả đưa ra mẫu tổ chức bộ máy của một DNKT hợp danh như hình 5.2 bên dưới. Đối với các hình thức sở hữu khác có thể vận dụng một cách linh hoạt việc thay đổi một số các bộ phận phòng ban trong cấu trúc tổ chức quản lý này sao cho phù hợp.

Hội đồng thành viên hợp danh: Chịu trách nhiệm trước Pháp luật về toàn bộ tình hình hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp. Hội đồng thành viên hợp danh có quyền quyết định tất cả các công việc kinh doanh từ việc đề ra chiến lược, phương hướng phát triển của công ty đến việc quyết định loại hình hoạt động doanh nghiệp, giải thể doanh nghiệp.

Ban kiểm soát: Ban kiểm soát do Hội đồng thành viên hợp danh thành lập để kiểm soát tất cả các hoạt động của Ban giám đốc, các phòng ban, kể cả của Hội đồng thành viên. Ban kiểm soát tổ chức soát xét chất lượng đối với dịch vụ cung cấp cho khách hàng của các bộ phận chuyên môn đặc biệt là đối với các dịch vụ đảm bảo như kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán quyết toán vốn đầu tư và các dịch vụ công chứng... Trong trường hợp cần thiết, Ban kiểm soát có thể huy động thêm các chuyên gia từ các bộ phận khác để thực hiện nhiệm vụ của mình.



Hình 5.2: Tổ chức bộ máy quản lý của Công ty kiểm toán hợp danh

Trong đó:

Tổng giám đốc: Là người đại diện trước pháp luật của công ty, trực tiếp điều hành và chịu trách nhiệm về toàn bộ hoạt động của công ty trước Hội đồng thành viên và trước pháp luật.

Các Phó Tổng Giám đốc: Là thành viên Ban giám đốc chịu trách nhiệm điều hành từng mảng công việc theo sự phân công và uỷ quyền của Tổng Giám đốc, có thể nhân danh công ty ký kết và xử lý các công việc trong phạm vi được phân công đồng thời chịu trách nhiệm trước công ty và pháp luật trong phạm vi của mình.

Các Giám đốc chuyên môn: Là thành viên Ban Giám đốc phụ trách về chuyên môn trong từng lĩnh vực dịch vụ cụ thể của công ty như: Dịch vụ Kiểm toán, Tư vấn thuế, Tư vấn tài chính, Tư vấn rủi ro.

Các phòng nghiệp vụ kiểm toán: Là các bộ phận nhân viên chuyên nghiệp cung cấp dịch vụ kiểm toán và các dịch vụ đảm bảo khác.

✓ Phòng kiểm toán 1 (Audit 1): Kiểm toán báo cáo tài chính cho các doanh nghiệp kinh doanh bất động sản xây lắp.

✓ Phòng kiểm toán 2 (Audit 2): Kiểm toán báo cáo tài chính cho các doanh nghiệp hoạt động trong các lĩnh vực tài chính ngân hàng, chứng khoán, bảo hiểm...

✓ Phòng kiểm toán 3 (Audit 3): chuyên kiểm toán các doanh nghiệp hoạt động trong lĩnh vực sản xuất thương mại dịch vụ và du lịch.

✓ Phòng kiểm toán 4 (Audit 4): Kiểm toán hoạt động của dự án do các tổ chức quốc tế tài trợ, kiểm toán báo cáo quyết toán vốn đầu tư và kiểm toán tuân thủ khác.

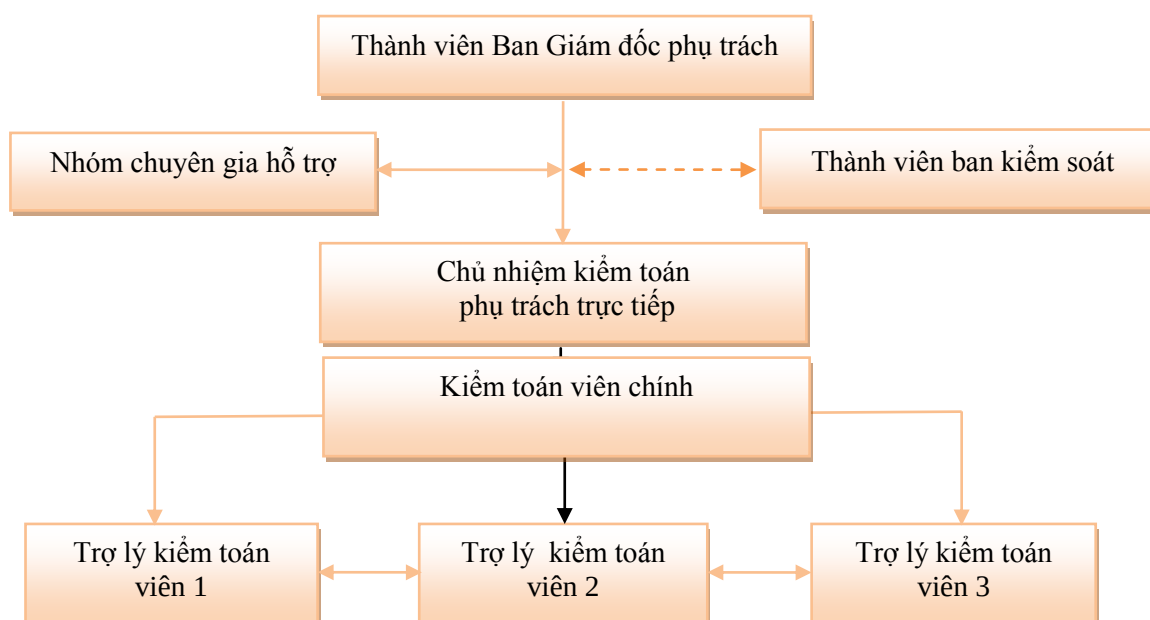
Các phòng tư vấn tài chính: Là các phòng ban chuyên sâu về cung cấp các dịch vụ tư vấn tài chính cho khách hàng và được phân chia thành hai mảng dịch vụ cụ thể là: Tư vấn tài chính doanh nghiệp, tư vấn rủi ro.

Các phòng tư vấn thuế: Là các bộ phận chuyên nghiệp chuyên sâu về cung cấp dịch vụ tư vấn thuế cho các khách hàng, được chia thành từng nhóm sắc thuế phổ biến như thuế thu nhập doanh nghiệp, thuế thu nhập cá nhân, thuế xuất nhập khẩu và các loại thuế khác. Ngoài ra bộ phận tư vấn thuế còn tham gia soát xét hồ sơ kiểm toán đối với phần hành thuế.

Bên cạnh phòng kế toán chịu trách nhiệm kiểm soát tài chính của công ty,

còn có phòng hành chính nhân sự chịu trách nhiệm tuyển dụng và sử dụng hợp lý nhân viên, phòng PR và Marketing chịu trách nhiệm xây dựng hình ảnh cho công ty, phòng IT chịu trách nhiệm về mặt kỹ thuật, máy móc thiết bị cung cấp cho các bộ phận sử dụng.

Bên cạnh bộ máy tổ chức chung của cả công ty thì việc tổ chức bộ máy trong một cuộc kiểm toán là hết sức cần thiết. Nhân sự luôn là nhân tố hàng đầu ảnh hưởng đến chất lượng của mỗi cuộc kiểm toán. Để có thể cạnh tranh và phát triển trong thị trường kiểm toán như hiện nay, Công ty luôn chú trọng nâng cao trình độ chuyên môn của kiểm toán viên đồng thời chú trọng tổ chức nhân sự cho mỗi cuộc kiểm toán thật chu đáo. Thông thường, nhóm kiểm toán để thực hiện cho mỗi cuộc kiểm toán gồm:



Chú thích :

- ✓ Quan hệ hỗ trợ :
- ✓ Quan hệ chỉ đạo trực tiếp :
- ✓ Quan hệ soát xét độc lập :

Hình 5.3: Tổ chức nhân sự cho một cuộc kiểm toán

- **Thành viên Ban Giám đốc phụ trách:** Là người có nhiệm vụ giao dịch, phê duyệt kế hoạch nhân sự, kế hoạch kiểm toán, kế hoạch thời gian cũng như soát xét kế hoạch kiểm toán và soát xét cuối cùng đối với hồ sơ và Báo cáo kiểm toán trước khi phát hành.

- **Thành viên Ban kiểm soát:** Là người không trực tiếp phụ trách nhóm kiểm toán, có nhiệm vụ kiểm soát hồ sơ kiểm toán, soát xét Báo cáo kiểm toán và soát xét toàn bộ quá trình thực hiện cung cấp dịch vụ đảm bảo yêu cầu chất lượng đề ra.

- **Nhóm chuyên gia hỗ trợ:** là chuyên gia của hội đồng khoa học hỗ trợ cuộc kiểm toán trong việc thẩm định, đánh giá những vấn đề chuyên môn đặc thù của những ngành nghề đặc biệt.

- **Chủ nhiệm kiểm toán phụ trách trực tiếp:** Là người chịu trách nhiệm lập kế hoạch, chỉ đạo và quản lý việc thực hiện chương trình kiểm toán, chỉnh sửa các sai sót của nhân viên cấp dưới. Cùng một lúc, chủ nhiệm kiểm toán có thể cùng một lúc giám sát nhiều nhóm kiểm toán khác nhau.

- **Kiểm toán viên chính:** Là người trực tiếp thực hiện công việc kiểm toán, quản lý công việc của các trợ lý kiểm toán đồng thời giải quyết các vấn đề phát sinh trong quá trình kiểm toán. Kiểm toán viên chính phải báo cáo kết quả công việc cho chủ nhiệm kiểm toán.

- **Trợ lý kiểm toán:** Là những nhân viên thực hiện công việc kiểm tra chi tiết theo sự phân công của kiểm toán viên chính đồng thời báo cáo kết quả công việc cho kiểm toán viên chính.

Tuỳ thuộc vào các cuộc kiểm toán cụ thể mà có thể có thêm nhóm chuyên gia hỗ trợ có kiến thức kinh doanh chuyên sâu trên từng lĩnh vực. Ngoài ra, có thể có nhiều nhóm kiểm toán cùng thực hiện để đảm bảo tiến độ quyết toán và công khai báo cáo của các khách hàng.

5.2.2.2.4. *Giải pháp về tăng cường quy mô và năng lực hoạt động của các DNKT*

Như phân tích ở trên, việc gia tăng quy mô và tăng cường các điều kiện đáp ứng năng lực hoạt động trong thực tiễn sẽ góp phần không nhỏ trong việc nâng cao chất lượng và hiệu quả hoạt động của các DNKT trong điều kiện hội nhập hiện nay. Theo quan điểm của tác giả, cần thực thi đồng bộ các giải pháp như sau :

Thứ nhất, các công ty kiểm toán vừa và nhỏ nên thực hiện việc sáp nhập dưới hình thức hợp danh

Theo Luật KTĐL được ban hành ngày 29/03/2011 thì các loại hình doanh nghiệp kiểm toán được thành lập bao gồm: Công ty hợp danh, doanh nghiệp tư nhân và công ty TNHH 2 thành viên trở lên, bên cạnh đó một DNKT phải có ít nhất 5 KTV có chứng chỉ hành nghề, đã có thời gian thực tế làm kiểm toán ở DNKT từ 36 tháng trở lên bao gồm cả Giám đốc hoặc Tổng Giám đốc, với công ty TNHH kiểm toán thì bao gồm cả Chủ tịch Hội đồng thành viên. Điều này sẽ là một khó khăn và trở ngại lớn với những công ty kiểm toán nhỏ đã thành lập và không đáp ứng đủ số lượng kiểm toán viên theo yêu cầu quy định của Luật KTĐL. Vì vậy tác giả sẽ đưa ra một giải pháp về tái cấu trúc các công ty kiểm toán bằng cách các công ty kiểm toán nhỏ và vừa nên thực hiện việc sáp nhập dưới hình thức công ty hợp danh kiểm toán.

Sở dĩ hình thức công ty được lựa chọn bởi với thực tế thương hiệu của các công ty kiểm toán nhỏ và vừa chưa được nhiều khách hàng biết tới thì việc sẵn sàng chịu trách nhiệm vô hạn với những quyết định mà công ty đưa ra sẽ phần nào đó mang lại tính thuyết phục khách hàng cao hơn, đó cũng là xu hướng hiện nay của các công ty kiểm toán trên thế giới. Việc sáp nhập có các điểm mạnh sau đây:

- + Việc sáp nhập tăng quy mô nguồn vốn và nguồn nhân lực của công ty, từ đó công ty có tiềm lực và điều kiện nâng cao chất lượng kiểm toán thông qua hệ thống nhân sự lớn mạnh, củng cố và cải thiện hệ thống bộ máy tổ chức công ty, thiết kế lại chu trình kiểm toán cho hoàn thiện và chất lượng hơn. Công ty sẽ học hỏi những điểm mạnh sẵn có từ các công ty thành viên.

- + Sáp nhập tăng lượng khách hàng của công ty, cải thiện vấn đề thương hiệu, đó là lợi thế ban đầu khi tạo một ấn tượng hoàn toàn mới với khách hàng.

Thực tế là cho dù có thiết kế một bộ máy tổ chức và hệ thống kiểm soát chặt chẽ đi nữa thì việc KTV có đưa ra ý kiến xác thực và đúng đắn về thực trạng tài chính của khách hàng hay không còn phụ thuộc vào nhất nhiều yếu tố khác như chất lượng KTV, và thu nhập của KTV. Bên cạnh các yếu tố về ngành nghề kinh doanh của khách hàng, trình độ năng lực của KTV thì đa số KTV đưa ra ý kiến sai lệch về tình trạng tài chính của khách hàng là do vấn đề KTV từ bỏ nguyên tắc nghề nghiệp

khi phát sinh mâu thuẫn giữa phía kiểm toán viên và khách hàng, đó chính là vấn đề độc lập của mỗi kiểm toán viên. Những KTV này vốn là những người thiếu tính độc lập và ngay chính bản thân họ cũng không biết giữ tính thận trọng trong khi tác nghiệp và cả sự hoài nghi cần thiết.

Tuy nhiên một bộ máy tổ chức kiểm toán chặt chẽ sẽ giảm thiểu tối đa nguy cơ KTV đưa ra ý kiến sai lệch về các thông tin trong Bảng khai tài chính, đó chính là nhằm nâng cao chất lượng kiểm toán.

Thứ hai, Nên cho phép thành lập Văn phòng kiểm toán trong tương lai

Trên thế giới, hình thức hành nghề cá nhân về kiểm toán (hiện diện thể nhân) thông qua vai trò của văn phòng kiểm toán đã phát triển từ khá lâu. Trong hoàn cảnh nền kinh tế Việt Nam phần lớn là các doanh nghiệp vừa và nhỏ thì không phải doanh nghiệp nào cũng đủ tiềm lực tài chính để thực hiện một cuộc kiểm toán cũng như sử dụng các dịch vụ khác như tư vấn thuế, tư vấn kế toán, do đó mô hình văn phòng kiểm toán phương án lựa chọn hợp lý dành cho các doanh nghiệp vừa và nhỏ.

Trong Luật Kiểm toán độc lập được quốc hội ban hành chưa đề cập đến việc cho phép chủ thể hoạt động là cá nhân đủ điều kiện được phép thành lập văn phòng kiểm toán. Tuy nhiên theo thông lệ của các nước có kiểm toán độc lập phát triển thì Văn phòng kiểm toán sẽ là một xu hướng tất yếu, ở Việt Nam cần phải chú ý đến mô hình tổ chức hoạt động kiểm toán này. Chính vì vậy cần phải có các nghiên cứu, đề xuất về các điều kiện thành lập văn phòng kiểm toán (vốn điều lệ, về số lượng CPA tối thiểu trong mỗi văn phòng, và về những khách hàng mà văn phòng được phép cung cấp dịch vụ...).

Thứ ba, các công ty kiểm toán Việt Nam cần gia nhập và trở thành thành viên của các hãng kiểm toán quốc tế

Khi gia nhập các hãng quốc tế, các công ty được sử dụng logo và hình ảnh của hãng quốc tế khi quảng bá hình ảnh của mình, qua đó quảng bá hình ảnh và uy tín của công ty không chỉ với khách hàng trong nước mà còn với cả các khách hàng nước ngoài. Đó còn là điều kiện tiên quyết để nâng cao chất lượng kiểm toán

của mỗi công ty bởi uy tín chất lượng không còn là của một doanh nghiệp mà còn là uy tín của cả hãng quốc tế. Với các doanh nghiệp kiểm toán trên thế giới thì việc gia nhập các hãng quốc tế là xu hướng và cũng là động lực để thúc đẩy sự phát triển của doanh nghiệp kiểm toán. Tuy nhiên, để được gia nhập các hãng quốc tế, mỗi doanh nghiệp phải đảm bảo các yêu cầu tối thiểu về Điều kiện tài chính, Vùng địa lý, Khả năng cung cấp dịch vụ chất lượng... do đó mỗi doanh nghiệp cũng phải dần nâng cao và hoàn thiện đội ngũ nhân sự, trình độ chuyên môn và cuối cùng là chất lượng mỗi cuộc kiểm toán, từ đó tăng lượng khách hàng, tăng doanh thu và lợi nhuận, tiếp tục tạo tiền đề tiếp tục phát triển.

5.3. MỘT SỐ KIẾN NGHỊ ĐỂ CÓ THỂ ĐƯA MÔ HÌNH VÀO HOẠT ĐỘNG Ở VIỆT NAM

Như vậy, để có thể xác lập được và đưa mô hình tổ chức này vào hoạt động trong điều kiện và bối cảnh ở Việt Nam, tác giả mạnh dạn đưa ra một số các kiến nghị với các nội dung cụ thể và chi tiết như sau :

5.3.1. Các kiến nghị liên quan đến việc hoàn thiện cơ sở pháp lý cho hoạt động KTĐL

- Đối với Luật doanh nghiệp

Luật Doanh nghiệp do Quốc hội khóa 10 thông qua ngày 29/11/2005 và bắt đầu có hiệu lực từ ngày 01/07/2006 quy định về việc thành lập, tổ chức quản lý và hoạt động của công ty trách nhiệm hữu hạn, công ty cổ phần, công ty hợp danh và doanh nghiệp tư nhân thuộc mọi thành phần kinh tế, nhóm công ty. Đây là văn bản luật rất quan trọng đóng vai trò nền tảng chi phối điều kiện thành lập, cách thức tổ chức các DN trong nền kinh tế nói chung và các DN kiểm toán nói riêng.

Trong quá trình áp dụng vào thực tiễn nội dung của văn bản luật này là cơ sở ban hành các đạo luật chuyên ngành cụ thể trong lĩnh vực kiểm toán độc lập cụ thể đó là Luật kiểm toán độc lập và các văn bản dưới luật như nghị định, quyết định, thông tư...hướng dẫn về việc xác lập, ứng dụng các mô hình tổ chức hoạt động kiểm toán dưới dạng các công ty kiểm toán theo nhiều hình thức sở hữu khác nhau những năm vừa qua.

Theo quan điểm của riêng cá nhân tác giả, theo thông lệ phổ biến trên thế giới trong lĩnh vực kiểm toán thì hình thức tổ chức hoạt động kiểm toán độc lập dưới dạng các công ty hợp danh là xu thế chủ đạo trong thời gian đến. Chính vì vậy quá nghiên cứu nội dung của Luật DN phần về công ty hợp danh, tác giả mạnh dạn nêu ra một số điểm như sau:

+ Nên sửa lại mục 3, điều 130, chương V của luật DN về quy định “*công ty hợp danh không được phát hành bất kỳ loại chứng khoán nào*” thành “*công ty hợp danh không được phát hành bất kỳ loại chứng khoán nào trừ trường hợp được sự nhất trí của các thành viên hợp danh*”.

Lý do của kiến nghị này đó là do trên thực tế các công ty hợp danh đều thực hiện việc huy động vốn điều lệ thông qua việc yêu cầu các thành viên hợp danh, thành viên góp vốn tăng phần vốn góp vào công ty hoặc tiến hành kết nạp các thành viên góp vốn mới. Tuy nhiên với quy định “không được phát hành bất kỳ loại chứng khoán nào” sẽ gây một trở ngại rất lớn cho chính công ty kiểm toán hợp danh trong việc quảng bá thương hiệu, mở rộng thị phần ra khỏi biên giới quốc gia, trở thành các nhà cung cấp các dịch vụ cho các công ty đại chúng, công ty niêm yết trong và ngoài nước.

+ Cần quy định khoản c, mục 1, điều 130 chương 5 của luật DN cụ thể hơn đó là “*thành viên góp vốn chỉ chịu trách nhiệm về các khoản nợ của công ty trong phạm vi số vốn đã góp vào công ty*” bằng “*thành viên góp vốn vào công ty hợp danh là cá nhân, chỉ chịu trách nhiệm về các khoản nợ của công ty trong phạm vi số vốn đã góp vào công ty*”

Nguyên nhân của điều này đó là việc quy định không chặt chẽ sẽ dễ dẫn đến việc nhầm lẫn trong các hình thức đầu tư vào công ty kiểm toán sau này của các tổ chức có đầy đủ điều kiện. Đồng thời tránh xu thế đầu tư mang tính chất thâm tóm, chi phối công ty kiểm toán với mục đích sử dụng chính công ty kiểm toán này làm công cụ kiểm toán các doanh nghiệp khác do chính tổ chức đó sở hữu.

+ Trong chiến lược phát triển kinh tế của đất nước nói chung và dịch vụ kiểm toán nói riêng, Đảng và nhà nước ta đang thực hiện chủ trương đẩy mạnh kinh tế

ngoài quốc doanh với kinh tế tư nhân làm chủ đạo. Chính vì vậy các quy định liên quan đến loại hình Doanh nghiệp tư nhân trong Luật DN cần phải có sự điều chỉnh, sửa đổi theo định hướng mở rộng và cụ thể hóa thêm một số điều chẳng hạn như : tài sản của DNTN, quyền của chủ DNTN, nghĩa vụ của chủ DNTN ngoài các điều từ 141 đến điều 145 như hiện tại.

- Đối với Luật Kiểm toán độc lập

+ Luật kiểm toán độc lập mới được ban hành ngày 29/03/2011 cũng đã quy định về tổ chức nghề nghiệp về kiểm toán tại Điều 12 :

1. Tổ chức nghề nghiệp về kiểm toán được thành lập, hoạt động theo quy định của pháp luật về hội và có trách nhiệm tuân thủ các quy định của pháp luật về kiểm toán độc lập.

2. Tổ chức nghề nghiệp về kiểm toán được bồi dưỡng kiến thức cho kiểm toán viên, kiểm toán viên hành nghề và thực hiện một số nhiệm vụ liên quan đến hoạt động KTĐL do Chính phủ quy định.

Như vậy trong văn bản pháp luật cao nhất về KTĐL thì vai trò của hội (VACPA) mới chỉ dừng lại là tổ chức nghề nghiệp thực hiện chức năng bồi dưỡng kiến thức cho KTV, KTV hành nghề và một số nhiệm vụ khác như quản lý, đăng ký hành nghề kiểm toán, kế toán, ôn thi và luyện thi KTV... Điều này cho thấy hiện nay ở Việt Nam, Nhà nước vẫn giữ vai trò chủ đạo, quyết định trong công tác quản lý hoạt động kiểm toán độc lập; Nhà nước vẫn chưa thực sự tin tưởng vai trò và chất lượng hoạt động của hội nghề nghiệp. Đây là điều trái với thông lệ của đa số các quốc gia khác nhau trên thế giới.

Theo quan điểm của tác giả các cơ quan quản lý nhà nước cần xác lập một cách cụ thể hơn và nâng tầm địa vị pháp lý của Hội nghề nghiệp về kiểm toán độc lập trong văn bản Luật này; tiến đến nghiên cứu chuyển giao mạnh mẽ hơn các quyền hành về đào tạo, cấp chứng chỉ KTV.

+ Hiện tại theo quy định của Luật KTĐL (chương III, từ điều 20 đến điều 36) chúng ta mới chỉ cho phép mô hình tổ chức hoạt động kiểm toán được thực hiện duy nhất dưới dạng các doanh nghiệp kiểm toán bao gồm : công ty TNHH từ hai

thành viên trở lên, DNTN, công ty hợp danh, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam. Tuy nhiên theo quan điểm của tác giả trong xu thế hội nhập sâu rộng và tính đến định hướng phát triển trong thời gian đến, các cơ quan quản lý nhà nước cần bổ sung thêm hình thức Văn phòng tư kiểm toán. Đây là phương thức kinh doanh dịch vụ kiểm toán dưới dạng hiện diện thể nhân bằng cách cho phép thành lập các văn phòng tư với các điều kiện cụ thể chặt chẽ, cung cấp các dịch vụ đặc thù trong phạm vi hẹp, phân tán.

+ Theo những nội dung đã trình bày ở trên, một trong những nguyên nhân làm suy giảm chất lượng của dịch vụ kiểm toán đó là do bản thân các DNKT dấn trải trong việc chú trọng cung cấp các dịch vụ tư vấn và dịch vụ khác mà không quá chú trọng trong việc nâng cao chất lượng của dịch vụ kiểm toán. Trong văn bản Luật kiểm toán độc lập ở chương 5-hoạt động kiểm toán độc lập, theo quan điểm của tác giả Luật nên bổ sung thêm nội dung “*Điều kiện bắt buộc đối với hoạt động kiểm toán độc lập*” đối với các DNKT đặc biệt là các DNKT mới thành lập trong thời gian chưa đến 3 năm thì cần phải giới hạn hoạt động kiểm toán cung cấp. Chẳng hạn như các DNKT mới thành lập dưới 3 năm thì phải thực hiện cơ cấu cung cấp các dịch vụ theo tỷ trọng 80% là dịch vụ kiểm toán; 20% là dịch vụ tư vấn và dịch vụ khác...v.v..

- Đối với các văn bản luật khác có liên quan đến hoạt động kiểm toán

+ Luật đầu tư hiện tại quy định các DN liên doanh, DN có 100% vốn đầu tư nước ngoài dưới các hình thức các công ty TNHH (thường là TNHH một thành viên) với thời gian hoạt động ghi rõ trên giấy phép đầu tư. Với quy định hiện tại này chúng ta có thể thấy chính bản thân cơ sở pháp lý đã góp phần tạo ra sự không công bằng và lành mạnh trong việc cạnh tranh giữa các DNKT được đầu tư bởi các nhà đầu tư nước ngoài và các nhà đầu tư trong nước. Bởi lẽ các DNKT đầu tư nước ngoài đều được đầu tư rất lớn về vốn, tài sản, công nghệ, nhân sự nên tạo ra uy thế cạnh tranh rất lớn.

Theo quan điểm của tác giả, dịch vụ kiểm toán và các dịch vụ tư vấn khác là ngành nghề kinh doanh có điều kiện. Chủ thể cung cấp dịch vụ này cho dù là

các nhà đầu tư trong hay ngoài nước đều phải chịu trách nhiệm vô hạn trước các khoản thiệt hại gây ra cho khách hàng. Chính vì vậy tác giả kiến nghị trong luật đầu tư cần quy định loại trừ một số ngành nghề không được cho phép thành lập các DN có 100% vốn đầu tư nước ngoài, các DN liên doanh dưới hình thức TNHH nói chung và TNHH một thành viên nói riêng trong đó có ngành kiểm toán. (Nội dung chương 2 - Hình thức đầu tư trong Luật đầu tư). Đồng thời cũng cần có các quy định một cách cụ thể về hình thức, tỷ lệ lợi nhuận được phép chuyển ra nước ngoài trong và sau quá trình đầu tư tại Việt Nam.

+ Hiện tại, để đảm bảo an sinh xã hội và quyền lợi của người lao động, pháp luật nước ta đã ban hành Luật BHXH từ ngày 29/06/2006 với các hình thức BHXH bắt buộc, BHXH tự nguyện và BH thất nghiệp. Tuy nhiên theo quan điểm của riêng tác giả, đối với nhiều ngành nghề kinh doanh có rủi ro cao trong đó có ngành kiểm toán độc lập, các cơ quan quản lý nhà nước cần nghiên cứu thực hiện việc bổ sung vào Luật một loại hình bảo hiểm mới mà các quốc gia trên thế giới đã ban hành nhiều năm nay, đó là loại hình bảo hiểm trách nhiệm nghề nghiệp.

Đây là loại hình bảo hiểm dành cho những người hành nghề trong lĩnh vực kiểm toán nói riêng và các lĩnh vực khác nói chung như kế toán, dược, khám chữa bệnh...v.v.. trước các rủi ro gây ra những khoản thiệt hại, những hậu quả đối với khách hàng, đối với bản thân công ty nơi họ đang hành nghề. Tỷ lệ trích loại hình bảo hiểm này nên thực hiện tương tự như đối với loại hình bảo hiểm thất nghiệp và bảo hiểm xã hội như hiện nay.

+ Đối với hệ thống các chuẩn mực kế toán – kiểm toán

Hiện tại, chúng ta đã ban hành 26 chuẩn mực về kế toán và có 42 chuẩn mực về kiểm toán tuy nhiên hiện tại để tiến đến ứng dụng mô hình tổ chức hoạt động kiểm toán theo định hướng nâng cao hiệu quả hoạt động và đáp ứng nhu cầu hội nhập cần thực hiện việc điều chỉnh sửa đổi hệ thống các chuẩn mực kế toán-kiểm toán theo một số các nội dung sau:

- Cần tiến hành nghiên cứu và ban hành các chuẩn mực kế toán mà Việt Nam chưa có so với chuẩn mực kế toán quốc tế, chuẩn mực trình bày BCTC quốc tế như

: lập BCTC trong nền kinh tế lạm phát (IAS 29), tài sản dài hạn chờ để bán và hoạt động gián đoạn (IFRS 5), giảm giá trị tài sản (IAS 36), ghi nhận và đo lường công cụ tài chính (IAS 39)....v..v..

- Đối với hệ thống BCTC, chuẩn mực kế toán Việt Nam đưa ra quy định cụ thể về biểu mẫu, nội dung và do đó dẫn đến việc phải quy định mẫu báo cáo cho từng ngành nghề đặc biệt như ngân hàng, bảo hiểm, chứng khoán...v..v.. Trong khi đó theo thông lệ quốc tế của chuẩn mực IFRS lại đưa ra yêu cầu tổng thể về trình bày, cấu trúc của BCTC và nội dung yêu cầu tối thiểu áp dụng cho mọi ngành nghề kinh doanh. Chính vì vậy trong thời gian đến, các cơ quan quản lý nhà nước mà đặc biệt là Bộ Tài Chính cần nghiên cứu sửa đổi và ban hành các chuẩn mực về lập và trình bày BCTC theo định hướng không quy định mẫu BCTC riêng đặc thù cho các ngành nghề kinh doanh riêng biệt để nhằm điều kiện dễ dàng so sánh, đối chiếu giữa các ngành nghề, đáp ứng yêu cầu hội nhập với nền kinh tế quốc tế.

- Cần phải tiếp tục đánh giá mức độ phù hợp của 38 chuẩn mực kiểm toán mới được ban hành theo thông tư 214/2012/TT-BTC có hiệu lực kể từ thời điểm 01/01/2014. Tiến đến việc hài hòa và ứng dụng các chuẩn mực kiểm toán quốc tế theo thông lệ như các quốc gia khác trên thế giới trong điều kiện hội nhập sâu rộng.

5.3.2. Các kiến nghị liên quan đến công tác KSCL

+ Đối với Bộ tài chính

Cần nghiên cứu sửa đổi các văn bản cũ và ban hành các văn bản mới tiếp tục hoàn thiện hơn công tác KSCL kiểm toán của Hiệp hội nghề nghiệp trong thời gian đến.

Cho đến thời điểm hiện tại, cơ sở pháp lý quan trọng để thực hiện công tác KSCLKT đó là Quy chế KSCL dịch vụ kế toán, kiểm toán ban hành theo quyết định số 32/2007/QĐ-BTC ngày 15/05/2007; Quyết định số 47/2005/QĐ-BTC ngày 14/7/2005 về việc chuyển giao cho Hội nghề nghiệp thực hiện một số nội dung công việc quản lý hành nghề kế toán, kiểm toán và Chuẩn mực kiểm toán số 220 về KSCLKT ban hành theo quyết định số 28/2003/QĐ-BTC ngày 14/03/2003 (được thay thế bởi VSA 220 và VSQC1 ban hành theo thông tư 214/2012/TT-BTC ngày

06/12/2012)

Đối với quyết định số 32/2007/QĐ-BTC thì văn bản này đã quy định khá chi tiết về các nội dung liên quan đến KSCLKT, nhưng về cơ bản có thể khái quát với hai mảng phạm vi chính để thực hiện KSCL đó là trong các công ty kiểm toán và trong các công ty kế toán, người hành nghề kế toán. Cùng một văn bản nhưng Bộ tài chính lại chuyển giao quyền KSCL đối với dịch vụ trong công ty kiểm toán cho VACPA còn quyền KSCL đối với dịch vụ trong công ty kế toán và người hành nghề cho VAA.

Trên thực tế theo ý kiến của cá nhân tác giả nên hoàn thiện lại văn bản này theo cách là tách riêng các nội dung của quy chế KCSL liên quan làm hai phần chính; phần 1 liên quan đến mảng quản lý của VACPA riêng và phần 2 liên quan đến mảng quản lý của VAA riêng.

Đồng thời soát xét lại và trình bày cụ thể hơn, bổ sung kỹ lưỡng hơn các quy định, quy trình hướng dẫn công tác kiểm tra hệ thống, kiểm tra chi tiết theo hướng hài hòa với chuẩn mực VSA 220 đã có và Luật kiểm toán độc lập.

+ Đối với Hội nghề nghiệp

Đối với chất lượng của dịch vụ kiểm toán nếu đi sâu vào kiểm tra kỹ thuật thì về cơ bản mấu chốt của vấn đề đó chính là KSCL của cuộc kiểm toán và KSCL đạo đức của kiểm toán viên. Chính vì vậy thiết nghĩ VACPA nên xây dựng và ban hành các tiêu chí đánh giá chất lượng cuộc kiểm toán một cách cụ thể cùng với các quy tắc ứng xử của KTV độc lập. Ví dụ đối với tiêu chí chấm điểm một cuộc kiểm toán BCTC, VACPA có thể quy định như sau:

Bảng 5.1: Thang điểm theo các tiêu chí chấm cho cuộc kiểm toán

TT	Nội dung chấm điểm cuộc kiểm toán	Thang điểm
1	Kế hoạch kiểm toán	10
2	Chương trình kiểm toán	15
3	Nhân sự kiểm toán	10
4	Hồ sơ kiểm toán	20
5	Thời gian kiểm toán	10

6	Chi phí kiểm toán	10
7	Báo cáo kiểm toán	10
8	Giá phí kiểm toán	5
9	Ý kiến tư vấn/Sai phạm phát hiện được	10
	Tổng điểm	100

Tất nhiên VACPA cần phải đưa ra những quy định hướng dẫn cụ thể và chi tiết đối với việc chấm điểm từng tiêu chí đánh giá sau đó căn cứ vào thang điểm tổng quát trên để chia cuộc kiểm toán thành các mức:

Bảng 5.2: Thang điểm xếp loại cuộc kiểm toán

Loại	Tính chất	Điểm số
D	Không đạt yêu cầu	< 50
C	Trung bình	51-70
B	Khá	71-90
A	Tốt	91-100

Sau khi ban hành các tiêu chí đánh giá chất lượng cuộc kiểm toán thì VACPA cần tổ chức việc thực hiện đánh giá và bình chọn cuộc kiểm toán tiêu biểu hàng năm theo 2 cấp:

- ✓ Cấp cơ sở: Do chính các công ty KTĐL tự đánh giá và chấm điểm bình chọn sau đó gửi cho Hiệp hội
- ✓ Cấp Hiệp hội: Ban KSCL sẽ thực hiện việc đánh giá và chấm điểm bình chọn rồi tiến hành công bố và xét khen thưởng.

Đây đồng thời vừa là giải pháp để nâng cao công tác tự KSCLKT của chính các công ty KTĐL vừa là giải pháp để tạo ra khí thế thi đua, nâng cao vai trò và trách nhiệm nghề nghiệp trong ngành KTĐL.

Bên cạnh đó VACPA cũng cần sớm nghiên cứu và đưa ra các hướng dẫn cụ thể hơn về quy tắc ứng xử của KTV độc lập như ứng xử trong việc thực hiện nhiệm vụ kiểm toán, ứng xử trong mối quan hệ với khách hàng, ứng xử trong nội bộ công ty KTĐL, ứng xử với báo chí truyền thông...để góp phần cùng với Chuẩn mực đạo

đức nghề nghiệp nâng cao hơn nữa vai trò kiểm soát và tự kiểm soát đối với đạo đức nghề nghiệp của những người thực hiện công tác kiểm toán.

+ Đối với Ủy ban chứng khoán

- Trong những năm vừa qua, Ủy ban chứng khoán nhà nước đã tham mưu cho chính phủ ban hành các văn bản rất quan trọng và có ý nghĩa mẫu chốt liên quan đến kiểm soát chất lượng của các tổ chức niêm yết, kinh doanh chứng khoán nói chung và các DNKT chịu trách nhiệm cung cấp các dịch vụ soát xét, kiểm toán BCTC của các DN niêm yết, kinh doanh chứng khoán nói riêng. Cụ thể đó là nội dung của nghị định 85/2010/NĐ-CP ngày 02/08/2010 về xử phạt vi phạm hành chính trong lĩnh vực chứng khoán và thị trường chứng khoán đã ghi rõ mức xử phạt từ 30 triệu đến 100 triệu đồng với các hành vi vi phạm quy định về kiểm toán (điều 35) và giao thẩm quyền giám sát theo dõi cho chánh thanh tra ủy ban chứng khoán và chủ tịch ủy ban chứng khoán nhà nước.

Theo quan điểm của tác giả qua những vụ việc sai phạm trong quá trình kiểm toán đối với các công ty niêm yết trong thời gian vừa qua như công ty cổ phần Bông Bạch Tuyết (mã BBT), công ty cổ phần dược Viễn Đông (mã DVD)...thì cần phải xây dựng một cơ chế giám sát và thẩm định liên ngành giữa Ủy ban chứng khoán nhà nước với Ủy ban KSCLKT của VACPA. Bởi lẽ cơ chế kiểm tra, giám sát chất lượng hiện tại không phát huy được hiệu quả, chỉ thực sự thực thi sau khi các kết quả được công bố. Điều này dẫn đến bất lợi cho các nhà đầu tư bởi các thông tin công bố chưa trải qua quy trình KSCL chặt chẽ.

- Thêm vào đó Ủy ban chứng khoán cũng nên tham mưu cho Bộ Tài Chính trong việc sửa đổi lại nội dung của quyết định 89/2007/QĐ-BTC ban hành ngày 24/10/2007 về Quy chế lựa chọn DNKT được chấp thuận kiểm toán cho các tổ chức phát hành, tổ chức niêm yết và kinh doanh chứng khoán. Bởi lẽ một số nội dung về điều kiện, tiêu chuẩn lựa chọn DNKT còn mâu thuẫn với các văn bản hiện nay. Ví dụ khoản 1, mục 5 nói rõ *“doanh nghiệp kiểm toán được chấp thuận là doanh nghiệp đáp ứng các điều kiện, tiêu chuẩn quy định tại điều 20, nghị định 105/2004/NĐ-CP ngày 30/03/2004, điều 1 nghị định 133/2005/NĐ-CP ngày*

31/10/2005 về sửa đổi một số điều trong nghị định 105/2004/NĐ-CP”. Tuy nhiên trên thực tế nội dung của nghị định 133/2005/NĐ-CP đã hoàn toàn được bãi bỏ và thay thế bằng các nghị định khác như nghị định 30/2009/NĐ-CP, nghị định 13/2011/NĐ-CP và gần đây nhất là nghị định 17/2012/NĐ-CP.

- Đồng thời theo quan điểm của tác giả, Ủy ban chứng khoán nhà nước cũng cần nghiên cứu đề xuất với Chính phủ và Bộ Tài Chính sửa đổi nội dung của Nghị định hiện tại về KTĐL theo định hướng thống nhất với các văn bản quy định có liên quan đến mức xử phạt vi phạm về kiểm toán các DN nói chung và các tổ chức niêm yết, kinh doanh chứng khoán nói riêng. Bởi lẽ hiện tại nội dung của nghị định pháp quy hiện hành lại quy định về hướng xử phạt các hành vi vi phạm đó là: chấm dứt hợp đồng kiểm toán đã ký năm đó; nếu hợp đồng đã kết thúc thì sẽ không được tiếp tục ký vào năm sau; khấu trừ tiền phí đã thỏa thuận trong hợp đồng; phạt tiền cao nhất gấp 10 lần giá phí kiểm toán trong hợp đồng nếu xảy ra sai phạm.

+ Đối với các công ty kiểm toán

Công tác KSCL kiểm toán là một công việc thường xuyên và cực kỳ quan trọng nhằm không ngừng cải thiện, nâng cao chất lượng dịch vụ của các công ty kiểm toán cung cấp cho khách hàng. Theo quan điểm của tác giả để nâng cao hơn nữa chất lượng của công tác này cần thực hiện một số các nội dung sau :

- Ban giám đốc các công ty kiểm toán cần nghiên cứu và ban hành quy chế KSCL nội bộ trong đơn vị mình. Trong quy chế này ghi rõ cơ cấu bộ phận KSCL, tiêu chuẩn kiểm soát viên, quy trình công tác KSCL, chính sách lương và chế độ đãi ngộ ...v.v.

- Thực hiện quy chế luân chuyển KTV đối với các khách hàng, kiểm soát chéo các hồ sơ kiểm toán; thực hiện bình chọn cuộc kiểm toán chất lượng năm, KTV điển hình dựa trên các tiêu chí đánh giá một cách công khai, minh bạch.

- Phối hợp chặt chẽ với các cơ quan chuyên trách về KSCL của hiệp hội, Bộ tài chính trong công tác giám sát, KSCL chéo giữa các công ty kiểm toán theo chế độ luân phiên hàng năm.

5.3.3. Các kiến nghị liên quan đến chiến lược kiểm toán

Qua phân tích các cơ hội, các mối đe dọa cũng như khẳng định nhưng điểm mạnh và điểm yếu then chốt của ngành kiểm toán độc lập ở Việt Nam trong gần 20 năm qua, chúng ta có thể đề ra một số các chiến lược phát triển trọng tâm của ngành kiểm toán độc lập trong thời gian đến như sau :

- Thứ nhất, Chiến lược phát triển nguồn nhân lực

Nội dung chủ đạo của chiến lược này đó là 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, bối cảnh mở cửa 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. Ra sức củng cố, tăng cường công tác kiểm soát, nâng cao chất lượng nghề nghiệp, đạo đức hành nghề của nguồn nhân lực cũ.

Đây là chiến lược đóng vai trò quan trọng trong quá trình phát triển của ngành kiểm toán độc lập của nước ta trong những năm đến 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.

- Thứ hai, chiến lược phát triển và mở rộng thị trường

Nội dung chủ đạo của chiến lược này đó là 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 ba, chiến lược liên doanh, sáp nhập và trở thành thành viên của các hãng kiểm toán quốc tế có uy tín

Nội dung chủ đạo của chiến lược này đó là 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.

Thực tế cho thấy trên thị trường kiểm toán thế giới, Big Four ra đời, tồn tại và phát triển bền vững như hiện nay đó cũng 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 [4]. 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 tư, chiến lược đổi mới, hiện đại hóa công nghệ, quy trình kiểm toán

Nội dung chủ đạo của chiến lược này đó là các công ty kiểm toán cần tận dụng ưu thế phát triển của công nghệ thông tin, kỹ thuật trong những năm gần đây kết hợp với thế mạnh về năng lực tài chính, nhân sự, hoạt động nghiên cứu để thực hiện việc đổi mới, hiện đại hóa công nghệ và quy trình kiểm toán. Các công ty cần trang bị phương tiện làm việc hiện đại cho nhân viên, ứng dụng công nghệ mới để xây dựng các cơ sở dữ liệu khách hàng, ứng dụng các phần mềm kiểm toán trong chọn mẫu, đánh giá rủi ro, thu thập bằng chứng từ dữ liệu mềm của khách hàng.

- Thứ năm, chiến lược đa dạng hóa các “sản phẩm”

Nội dung chủ đạo của chiến lược này đó là các công ty kiểm toán cần tận dụng điểm mạnh về năng lực tài chính, kiểm soát chất lượng, đội ngũ nhân viên, kỹ thuật và công nghệ của mình kết hợp với xu thế về minh bạch hóa tình hình tài chính và nhu cầu tư vấn của khách hàng, sự bảo hộ và khuyến khích của pháp luật...để phát triển đa dạng các sản phẩm của mình trong quá trình kinh doanh. Qua đó vừa nâng cao năng lực cạnh tranh vừa góp phần làm tăng doanh thu cho công ty.

Để thực hiện được các chiến lược phát triển ngành nêu trên thì theo quan điểm của tác giả đề xuất một số các kiến nghị đối với các cấp, các cơ quan như sau :

+ Đối với Bộ tài chính và Hiệp hội nghề nghiệp (VACPA)

- Cần nghiên cứu và tham mưu cho chính phủ trong việc hoạch định chiến lược phát triển ngành KTĐL sao cho phù hợp, bám sát với chiến lược phát triển kinh tế xã hội của đất nước trong từng thời kỳ và giai đoạn cụ thể.

- Cần tổ chức hiệp thương các công ty kiểm toán và qua đó ban hành các quy định về 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.

- Nên xây dựng một quy trình đánh giá và cấp chứng chỉ hành nghề mới cho phù hợp với thực trạng của thị trường lao động hiện nay

- Cần 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.

- Nên xem xét việc yêu cầu các công ty kiểm toán bắt buộc trích lập quỹ khoa học công nghệ phục vụ cho mục đích đào tạo, nghiên cứu, trang bị kỹ thuật và công nghệ mới cho nhân viên của mình trong quá trình cung cấp dịch vụ. Tăng cường công tác học tập, trao đổi kinh nghiệm về quản lý, về thực hiện dịch vụ kiểm toán và tư vấn với các tổ chức, đối tác ở trong và ngoài nước.

- Cần xây dựng và ban hành một lộ trình cải cách về chính sách tiền lương, thu nhập thỏa đáng đối với những người làm việc trong lĩnh vực kiểm toán. Qua đó giảm thiểu tình trạng chảy máu chất xám đang diễn ra ồ ạt như hiện nay.

- Nghiên cứu và ban hành các 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.

- Hiệp hội cũng cần hoạch định rõ chiến lược phát triển của mình trong từng giai đoạn bám sát chiến lược phát triển chung của ngành kiểm toán, từng bước cải thiện, nâng cao giá trị và uy thế nghề nghiệp, nâng cao vai trò và “lòng tự hào” nghề nghiệp của đội ngũ những người làm việc trong nghề kiểm toán.

+ Đối với các công ty kiểm toán

- Để thực hiện chiến lược đa dạng hóa sản phẩm thì các công ty kiểm toán bên cạnh việc cung cấp dịch vụ kiểm toán tài chính thì cần chú trọng đẩy mạnh dịch vụ về kiểm toán tuân thủ, kiểm toán hoạt động bởi lẽ nhu cầu về các dịch vụ này ở các doanh nghiệp và tổ chức trên thực tế ngày càng tăng cao.

Đối với dịch vụ tư vấn, các công ty kiểm toán chú ý cần phát triển các “sản phẩm” mới đó là các dịch vụ tái cơ cấu doanh nghiệp; dịch vụ tư vấn marketing, PR; dịch vụ tư vấn lập phương án kinh doanh, dịch vụ tư vấn cấp chứng thư thẩm định tín nhiệm DN....bên cạnh các dịch vụ đã có như tư vấn thuế, nhân lực, thẩm định giá...Tuy nhiên đối với các công ty kiểm toán mới thành lập, kinh nghiệm thâm nhập thị trường còn chưa nhiều cần đảm bảo một tỷ lệ cân đối giữa cơ cấu dịch vụ về kiểm toán với các dịch vụ tư vấn và dịch vụ khác.

- Rà soát, đánh giá và thực hiện việc điều chỉnh, cải tiến quy trình cung cấp dịch vụ cho khách hàng của công ty đặc biệt là từng bước, từng kỹ thuật trong các

giai đoạn và quy trình kiểm toán, tư vấn.

- Tăng cường công tác tham quan, học tập, tiếp thu kinh nghiệm và kỹ thuật công nghệ ở các công ty kiểm toán uy tín ở nước ngoài. Thành lập phòng nghiên cứu và phát triển (R&D) để phát triển các loại hình dịch vụ, các sản phẩm mới của công ty đáp ứng nhu cầu thị trường.

- Công ty cũng cần xây dựng quy chế tuyển dụng, đào tạo và bồi dưỡng nhân viên minh bạch, rõ ràng; có chế độ đãi ngộ và chính sách lương phù hợp với từng giai đoạn phát triển của công ty. Thường xuyên tạo điều kiện và cơ hội cho nhân viên phát triển, hoàn thiện kỹ năng chuyên môn, rèn luyện đạo đức nghề nghiệp trong quá trình công tác.

Tóm lại, trong xu thế hội nhập với kinh tế quốc tế ngày càng sâu rộng như hiện nay, việc xác lập và vận hành một mô hình tổ chức hoạt động theo định hướng nâng cao hiệu quả và uy tín của nghề nghiệp kiểm toán là việc làm quan trọng, cần thiết đòi hỏi sự nỗ lực và đồng bộ của các cấp quản lý từ vi mô đến vĩ mô. Việc xác lập và vận hành được một mô hình tổ chức hoạt động kiểm toán đòi hỏi phải thực thi nhiều giải pháp tổng thể và chi tiết dựa trên những định hướng xác lập cơ bản. Nội dung của chương 5 tác giả bên cạnh việc phân tích và chỉ rõ các yếu tố cơ bản cấu thành nên một mô hình tổ chức hoạt động KTĐL bao gồm các yếu tố thuộc về bên trong và các yếu tố bên ngoài; tác giả đã đưa ra một số các giải pháp tổng thể về môi trường pháp lý, môi trường kinh doanh..

Ngoài các giải pháp tổng thể, nội dung chương 5 của luận án cũng tập trung trình bày và phân tích các giải pháp cụ thể xét dưới 2 góc độ vĩ mô và vi mô với một số các yếu tố chính liên quan đến cấu trúc tổ chức và cơ chế vận hành của mô hình như tổ chức và quản trị công ty kiểm toán, giải pháp về nhân lực và trách nhiệm xã hội, giải pháp về kiểm soát đánh giá chất lượng kiểm toán, giải pháp tái cấu trúc các công ty. Đi kèm với các giải pháp cụ thể này, tác giả cũng đã mạnh dạn nêu ra các kiến nghị đối với các cấp quản lý như Bộ Tài Chính, hiệp hội, ủy ban chứng khoán, các công ty kiểm toán độc lập...

KẾT LUẬN

Qua hơn 20 năm hoạt động mà đặc biệt sau thời gian Việt Nam tham gia tích cực vào tiến trình hội nhập kinh tế quốc tế nói chung và tiến trình hội nhập trong lĩnh vực dịch vụ kế toán, kiểm toán nói riêng tính từ lúc gia nhập tổ chức thương mại thế giới (WTO) năm 2006, ngành KTĐL của nước ta đã đứng trước nhiều cơ hội và thách thức to lớn trước việc phải không ngừng nâng cao hơn nữa chất lượng và hiệu quả hoạt động, đồng thời điều chỉnh những hạn chế, khiếm khuyết sao cho phù hợp với chiến lược phát triển kinh tế xã hội của đất nước trong thời gian tới.

Việc xác lập và vận hành một mô hình tổ chức hoạt động đúng đắn sẽ giúp cho ngành KTĐL ở Việt Nam không những tiếp thu, tận dụng và tranh thủ được những cơ hội, những kinh nghiệm quý báu mà còn giúp cho chúng ta nhanh chóng rút ngắn được khoảng cách với các quốc gia có nền kiểm toán phát triển trong khu vực và trên thế giới. Với ý nghĩa quan trọng như vậy, thông qua việc vận dụng một cách tổng hợp các phương pháp nghiên cứu, luận án đã hướng vào giải quyết một cách cơ bản các vấn đề có tính lý luận cũng như thực tiễn trong việc xác lập và vận hành mô hình tổ chức hoạt động cho ngành KTĐL ở Việt Nam trong thời gian đến. Xét về mặt học thuật, luận án đã đóng góp quan trọng vào thành tựu chung của nghiên cứu khoa học; xét về mặt ứng dụng luận án có thể là căn cứ và tiền đề quan trọng để các tác giả khác có thể tiếp tục các hướng nghiên cứu sâu hơn về các yếu tố khác nhau cấu thành mô hình tổ chức hoạt động trong lĩnh vực KTĐL.

Những đóng góp cơ bản của luận án được thể hiện thông qua các kết quả nghiên cứu được trình bày trong phần nội dung của luận án. Đây cũng chính là những thành công cơ bản của luận án dựa trên những mục tiêu ban đầu mà tác giả đề ra. Cụ thể :

1) Hệ thống hóa những vấn đề lý luận về mô hình tổ chức hoạt động KTĐL tập trung vào cấu trúc tổ chức và cơ chế vận hành. Ở phần này tác giả đã tập trung làm rõ các chủ thể trong cấu trúc tổ chức và các lý thuyết nền tảng tạo ra cơ chế vận hành, tác động hỗ trợ lẫn nhau giữa các chủ thể đó trong quá trình tham gia vào hoạt

động KTĐL. Với tiêu chí phân loại mô hình rõ ràng tác giả đã tổng kết lại một số các mô hình tiêu biểu như mô hình tự kiểm soát ở Mỹ, mô hình theo luật định ở Pháp, mô hình ủy ban độc lập ở Anh và mô hình nhà nước-hội đồng tư vấn ở Nhật Bản phân theo vai trò của tổ chức lập quy, giám sát nghề nghiệp kiểm toán (xét dưới góc độ vĩ mô)

Đặc biệt tác giả cũng đã xây dựng các khái niệm về mô hình tổ chức hoạt động KTĐL xét dưới góc độ vi mô dựa trên vai trò của chủ thể tiến hành hoạt động KTĐL, tổ chức quản trị DNKT; củng cố các vấn đề lý luận cho tổ chức hoạt động kiểm toán dưới góc độ mô hình hóa và phân tích những nét cơ bản trong từng yếu tố cấu thành và biểu hiện cấu trúc tổ chức, cơ chế vận hành của hoạt động KTĐL. Thêm vào đó tác giả cũng đã tổng hợp được những điều kiện để ứng dụng mô hình tổ chức hoạt động KTĐL tại mỗi quốc gia.

2) Nghiên cứu thực trạng mô hình tổ chức hoạt động KTĐL ở Việt Nam trong thời gian qua (2007-2012). Việc nghiên cứu thực trạng được dựa trên cơ sở của công tác phân tích, xử lý tài liệu, thu thập thông tin và ý kiến khảo sát của các chuyên gia, đại diện các DNKT trên một số địa bàn của nước ta dưới cả 2 góc độ vĩ mô và vi mô. Quá trình nghiên cứu này đã chỉ ra, các yếu tố của mô hình tổ chức hoạt động KTĐL ở nước ta trong những năm vừa qua có mối quan hệ tác động và ảnh hưởng trực tiếp với các mức độ khác nhau đến chất lượng, hiệu quả hoạt động kiểm toán. Các yếu tố này trong thực tiễn hoạt động vẫn còn bộc lộ nhiều hạn chế, trở ngại đặc biệt đặt trong bối cảnh hội nhập với kinh tế toàn cầu của dịch vụ nói chung và dịch vụ KTĐL nói riêng.

Chính vì vậy qua quá trình đánh giá này, tác giả luận án cũng chỉ rõ sự cần thiết phải xác lập một cách cụ thể các yếu tố bên trong và ngoài mô hình tổ chức hoạt động KTĐL, chỉ rõ các yếu tố chi tiết trong mô hình để có những hoàn thiện và điều chỉnh thích hợp trong thời gian tới.

3) Dựa trên những phân tích nêu rõ thực trạng đồng thời chỉ rõ những nguyên nhân cốt lõi cho chính thực trạng của công tác tổ chức hoạt động KTĐL ở nước ta ở chương 4, luận án đã đưa ra những định hướng xác lập và vận hành mô

hình tổ chức hoạt động KTĐL trong xu thế hội nhập. Các định hướng này được chia ra thành những định hướng xét trên góc độ vĩ mô và vi mô dựa trên hệ thống các giải pháp tổng thể và giải pháp cụ thể nhằm tạo lập nền tảng pháp lý, môi trường hoạt động; tạo lập nên các yếu tố cấu thành mô hình. Mô hình mà tác giả đưa ra có tính linh động trong áp dụng với các điều kiện và hoàn cảnh kinh tế, xã hội, cơ sở pháp lý, môi trường kinh doanh một cách cụ thể..ở những thời điểm khác nhau của nước ta trong suốt tiến trình hội nhập. Tác giả cũng đã đưa ra các kiến nghị đối với các cấp có liên quan như Quốc hội, Bộ tài chính, Hiệp hội KTV hành nghề, các công ty kiểm toán đối với cơ sở pháp lý, công tác kiểm soát và đánh giá chất lượng kiểm toán và đối với chiến lược kiểm toán.

Những hạn chế cơ bản của luận án mà tác giả nghiên cứu : Tuy đạt được một số các kết quả nghiên cứu trình bày trong nội dung công trình của mình song tác giả nhận thấy luận án của mình vẫn còn một số các hạn chế cơ bản sau đây :

1) Vấn đề nghiên cứu của tác giả là một vấn đề tương đối rộng kết hợp cả 2 góc độ liên quan đến quản trị và kiểm toán, giữa vĩ mô và vi mô. Trong đó vấn đề quản trị được xác định làm cơ sở nền tảng để giải quyết hoạt động KTĐL và vấn đề về mô hình tổ chức hoạt động KTĐL ở cấp độ vĩ mô làm nền để cải tiến hoạt động ở cấp độ vi mô. Chính vì mục đích nghiên cứu này mà tác giả chưa có điều kiện tiến hành nghiên cứu sâu hơn nữa các nguyên nhân của từng yếu tố của mô hình có ảnh hưởng đến chất lượng và hiệu quả hoạt động KTĐL. Ví dụ nghiên cứu về tỷ lệ vốn góp của các thành viên trong ban giám đốc, cơ cấu tổ chức bộ máy quản trị nội bộ sâu bên trong, mức giá phí áp dụng cho từng cuộc kiểm toán, quy chế đãi ngộ chính sách đối với nhân viên cóảnh hưởng đến chất lượng và hiệu quả hoạt động KTĐL.

2) Quy mô về mẫu chọn để tiến hành phỏng vấn điều tra còn chưa nhiều, phạm vi điều tra chủ yếu được thực hiện tại các DNKT được thành lập dưới hình thức công ty TNHH và chủ yếu trên một số địa bàn các thành phố lớn như Hồ Chí Minh, Đà Nẵng, Hà Nội chứ chưa có điều kiện mở rộng đa dạng đối với tất cả các loại hình sở hữu của các doanh nghiệp kiểm toán hiện nay và trong các tỉnh thành

phổ khác.

Mặc dù vậy những nội dung nghiên cứu trình bày ở các phần nói trên là nỗ lực và cố gắng hết sức mình trong thời gian vừa qua. Nội dung của luận án cũng chính là sản phẩm trí tuệ và là thành quả làm việc hết sức nghiêm túc trên tinh thần cầu thị và cố gắng NCKH của bản thân tác giả. Tuy vậy với kinh nghiệm và kiến thức của mình, luận án chắc chắn sẽ vẫn còn nhiều điểm khuyết điểm, hạn chế và thiếu sót do vậy tác giả rất mong nhận được sự chia sẻ, góp ý của các nhà khoa học, các bạn bè đồng nghiệp và những người quan tâm để nội dung luận án thực sự hoàn thiện hơn./.

DANH MỤC CÁC CÔNG TRÌNH KHOA HỌC ĐÃ CÔNG BỐ CỦA TÁC GIẢ

1. Thành viên đề tài, 2011. Giải pháp nâng cao chất lượng thông tin và chất lượng công bố thông tin kế toán của các doanh nghiệp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam, *Đề tài NCKH cấp Bộ - Chủ nhiệm đề tài PGS.TS Võ Văn Nhị*
2. Phan Thanh Hải-TS Lê Đức Toàn, 2009. Bài tập Kiểm toán tài chính, *Nhà xuất bản Đà Nẵng*.
3. Phan Thanh Hải, 2009. Đánh giá, xếp hạng doanh nghiệp kiểm toán-Giải pháp cần phải thực hiện để nâng cao chất lượng và uy tín nghề kiểm toán, *Tạp chí Kế toán*, số 79.
4. Phan Thanh Hải, 2009. Rủi ro của các công ty kiểm toán độc lập ở Việt Nam : Nhận diện và giải pháp giảm thiểu, *Tạp chí Kế toán*, số 81.
5. Phan Thanh Hải, 2010. Sự khác biệt giữa thông tư 13/2006 và thông tư 228/2009 về hướng dẫn chế độ trích lập và sử dụng các khoản dự phòng, *Tạp chí Kế toán*, số 83.
6. Phan Thanh Hải, 2010. Hoàn thiện công tác kiểm soát chất lượng kiểm toán của Hội kiểm toán hành nghề Việt Nam trong bối cảnh hội nhập, *Tạp chí Kiểm toán* số 114.
7. Phan Thanh Hải và Hồ Tuấn Vũ, 2010. Nâng cao vai trò tư vấn quản trị của kiểm toán nội bộ ở các ngân hàng thương mại Việt Nam, *Tạp chí Khoa học và đào tạo ngân hàng*, số 97.
8. Phan Thanh Hải, 2010. Đẩy mạnh công tác kiểm toán tuân thủ-Giải pháp nâng cao chất lượng giáo dục đại học, cao đẳng trong xu thế hội nhập, phát triển, *Tạp chí Kiểm toán*, số 116.
9. Phan Thanh Hải và Hồ Tuấn Vũ, 2010. Bàn về công cụ đo lường tài chính tại thời điểm ghi nhận ban đầu và sau thời điểm ghi nhận ban đầu theo IAS 39 với việc vận dụng ở Việt Nam, *Tạp chí Kiểm toán*, số 119.

10. Phan Thanh Hải, 2010. Kiểm soát đạo đức nghề nghiệp tại Mỹ và Pháp-Bài học kinh nghiệm cho Việt Nam trong bối cảnh hội nhập, *Tạp chí Kiểm toán*, số 120.
11. Phan Thanh Hải, 2011. Giải pháp nâng cao khả năng hội nhập kinh tế quốc tế của dịch vụ kiểm toán Việt Nam trong bối cảnh hiện nay, *Tạp chí Phát triển kinh tế*, số 246.
12. Phan Thanh Hải, 2011. Các chiến lược phát triển ngành kiểm toán độc lập ở Việt Nam trong bối cảnh hiện nay, *Tạp chí Kiểm toán*, số 125.
13. Phan Thanh Hải, 2011. Mô hình tổ chức hoạt động kiểm toán độc lập ở Việt Nam-Thực trạng và định hướng xác lập trong bối cảnh hội nhập, *Tạp chí Kiểm toán*, số 128.
14. Phan Thanh Hải, 2011. Giải pháp góp phần giảm thiểu sự khác biệt kỳ vọng của kiểm toán độc lập trong xu thế hội nhập phát triển, *Tạp chí Kiểm toán*, số 132.
15. Phan Thanh Hải, 2012. Hoàn thiện việc phân loại hành vi gian lận trong chuẩn mực kiểm toán số 240, *Tạp chí Kiểm toán*, số 139 .
16. Phan Thanh Hải, 2012. Cung cấp dịch vụ qua biên giới của các doanh nghiệp kiểm toán độc lập Việt Nam trong bối cảnh hội nhập : cơ hội và thách thức, *Tạp chí Kế toán và kiểm toán*, số 107.
17. Phan Thanh Hải, 2012. Xây dựng khung giá cho hoạt động kiểm toán độc lập-Giải pháp góp phần nâng cao tính minh bạch và chất lượng của dịch vụ kiểm toán trong bối cảnh hội nhập, *Tạp chí Kế toán và kiểm toán*, số 108.
18. Phan Thanh Hải, 2012. Dịch vụ tư vấn cấp chứng thư thẩm định tín nhiệm DN-Sản phẩm mới mà các công ty kiểm toán độc lập Việt Nam cần nghiên cứu triển khai trong điều kiện hội nhập hiện nay, *Tạp chí Kế toán và kiểm toán*, số 110.
19. Phan Thanh Hải, 2012. Nhu cầu sử dụng dịch vụ kiểm toán BCTC của các DN vừa và nhỏ trên địa bàn thành phố Đà Nẵng, *Tạp chí Khoa học và công nghệ*, số 4.
20. Phan Thanh Hải, 2013. Hình thức sở hữu của các doanh nghiệp kiểm toán tại Việt Nam hiện nay-Thực trạng và định hướng cần hoàn thiện trong bối cảnh hội nhập, *Tạp chí Kế toán và kiểm toán*, số 116

DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO

Danh mục tài liệu bằng tiếng Việt

1. Alvin A.Arens, 2000. *Kiểm toán*, Hà Nội : Nhà xuất bản Thống kê
2. Hugh A.Adams và Đỗ Thùy Linh, 2005, *Hội nhập với các nguyên tắc kế toán và kiểm toán quốc tế*, Hà Nội : Nhà xuất bản chính trị quốc gia.
3. Nguyễn Thu An, 2006. *Kiểm toán*, Hà Nội : Nhà xuất bản Trẻ.
4. Lê Thị Vân Anh, 2008. Kiểm toán độc lập ở Việt Nam trong điều kiện hội nhập, *Tạp chí nghiên cứu Tài chính kế toán*, số 05, trang 22-25.
5. Trần Thị Kim Anh, 2008. *Việt Nam hội nhập kinh tế quốc tế trong lĩnh vực kế toán, kiểm toán Thực trạng và giải pháp*, Luận án tiến sĩ. Đại học Ngoại thương Hà Nội.
6. Ngô Thế Chi, 2008. Nhân lực ngành kế toán - kiểm toán trong điều kiện hội nhập Từ nhu cầu thực tiễn đến mục tiêu đào tạo, *Tạp chí kiểm toán*, số 10, trang 9-12.
7. Bộ Tài Chính, 2010. *Báo cáo tóm tắt kinh nghiệm các nước về một số nội dung của Luật kiểm toán độc lập*, tháng 03 năm 2011.
8. Bộ Tài Chính, 2009. *Báo cáo tổng kết 19 năm hoạt động của ngành kiểm toán độc lập Việt Nam giai đoạn 1991-2009*, tháng 03 năm 2010.
9. Bộ Tài Chính, 2006-2011, *Báo cáo tình hình hoạt động và Báo cáo kiểm tra về tình hình hoạt động các công ty kiểm toán năm 2005-2011*, tháng 03 năm 2007 đến tháng 03 năm 2012.
10. Trần Văn Dũng, 2008. Xây dựng và phát triển thương hiệu của công ty kiểm toán trong điều kiện hội nhập, *Tạp chí Kế toán*, số tháng 06, trang 26-27.
11. Nguyễn Duy Gia, 1999. *Nâng cao quyền lực-năng lực-hiệu lực quản lý Nhà nước nâng cao hiệu quả pháp luật*, Hà Nội : Nhà xuất bản Lao động.
12. Đoàn Thị Thu Hà, 2006. Chiến lược định giá của các doanh nghiệp kế toán, kiểm toán Việt Nam-Cạnh tranh không lành mạnh, *Tạp chí Thuế Nhà nước*, số tháng 11, trang 20-21.
13. Đoàn Thị Thu Hà, 2006. Giải pháp nâng cao chất lượng dịch vụ kế toán, kiểm

toán, *Tạp chí Thuế Nhà nước*, số tháng 09, trang 6-8.

14. Hà Thị Ngọc Hà, 2007. Lựa chọn doanh nghiệp kiểm toán đảm bảo tính minh bạch thông tin trên thị trường chứng khoán, *Tạp chí nghiên cứu Tài chính kế toán*, số tháng 11, trang 23-26.
15. Hà Thị Ngọc Hà, 2007. Giải pháp hoàn thiện khuôn khổ pháp lý nâng cao năng lực cạnh tranh của các công ty kiểm toán độc lập Việt Nam, *Tạp chí Nghiên cứu Tài chính kế toán*, số 1, trang 57-59.
16. Hà Thị Ngọc Hà, 2008. Kiểm toán Việt Nam phù hợp với chuẩn mực kiểm toán quốc tế và lộ trình chuyển giao cho VACPA, *Tạp chí nghiên cứu Tài chính kế toán*, số tháng 6, trang 37-39.
17. Hà Thị Ngọc Hà, 2009. Định hướng hoàn thiện hệ thống văn bản pháp luật hiện hành về kiểm toán độc lập, *Tạp chí Nghiên cứu Tài chính kế toán*, số tháng 06, trang 33-37.
18. Hà Thị Ngọc Hà, 2011. Quy định mới về điều kiện dự thi KTV và các nội dung cần tiếp tục bổ sung, sửa đổi về điều kiện dự thi KTV,
19. <http://vacpa.org.vn/index.php?o=modules&n=forum&f=forum_detail&idforum=444&page=6> [Ngày truy cập 15 tháng 12 năm 2012]
20. Hà Thị Ngọc Hà, 2011. *Các giải pháp hoàn thiện, tăng cường kiểm soát chất lượng công tác kiểm toán BCTC các đơn vị có lợi ích công chúng*, Đề tài NCKH cấp Bộ.
21. Hà Thị Ngọc Hà, 2012. Nội dung cơ bản của Nghị định số 17/NĐ-CP hướng dẫn thi hành luật kiểm toán độc lập với việc góp phần tăng cường quy mô và chất lượng hoạt động kiểm toán độc lập,
22. <http://vacpa.org.vn/index.php?o=modules&n=forum&f=forum_detail&idforum=582&page=2> [Ngày truy cập 15 tháng 12 năm 2012]
23. <http://vacpa.org.vn/index.php?o=modules&n=forum&f=forum_detail&idforum=586&page=2> [Ngày truy cập 15 tháng 12 năm 2012]
24. Đạm Ngọc Châu và Nguyễn Viết Lợi, 2006. *Giáo trình lý thuyết kiểm toán*, Hà Nội : Nhà xuất bản tài chính.

25. Vương Đình Huệ, 2009. *Định hướng chiến lược và những giải pháp xây dựng, phát triển hệ thống kiểm toán ở Việt Nam trong thời kỳ công nghiệp hóa và hiện đại hóa đất nước*, Đề tài NCKH cấp Nhà nước.
26. Nguyễn Đình Hựu, 2009. Về một chiến lược phát triển nguồn nhân lực kế toán, kiểm toán, *Tạp chí Kế toán*, số tháng 4, trang 17-18.
27. Khoa Kế toán - Đại học Kinh tế TP HCM, 2010. *Kiểm toán*, TP HCM : nhà xuất bản thống kê.
28. Phan Trung Kiên, 2010. *Giáo trình kiểm toán*, Hà Nội : Nhà xuất bản Giáo dục Việt Nam.
29. Phan Lê Thành Long , 2009. *Tìm hiểu về mô hình các hãng kiểm toán quốc tế và lợi ích của các hãng thành viên*, Bài viết hội thảo Lợi ích của thành viên các Hãng kiểm toán quốc tế tại Việt Nam tháng 10 năm 2009.
30. Trần Khánh Lâm, 2011. *Xây dựng cơ chế KSCL cho hoạt động kiểm toán độc lập tại Việt Nam*, Luận án tiến sĩ, ĐH Kinh tế TP HCM.
31. Đoàn Ngọc Lưu, 2007. Giải pháp marketing nhằm nâng cao năng lực cạnh tranh của các công ty kiểm toán độc lập Việt Nam, *Tạp chí Nghiên cứu tài chính kế toán*, số tháng 04, trang 20-23.
32. Lê Hoài Phương, 2006. *Định hướng chiến lược phát triển ngành kiểm toán độc lập đến năm 2015*, Luận văn thạc sĩ. Đại học kinh tế TP HCM.
33. Bùi Văn Mai, 2012. *Báo cáo về tình hình phát triển và vai trò của tổ chức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán trong việc duy trì và phát triển hoạt động kế toán, kiểm toán ở Việt Nam*, Hội thảo vai trò của tổ chức nghề nghiệp về kế toán, kiểm toán tại Hà Nội tháng 08/2012.
34. <http://vacpa.org.vn/index.php?o=modules&n=forum&f=forum_detail&idforum=622&page=1> [Ngày truy cập : ngày 15 tháng 12 năm 2012]
35. Mai Thị Hoàng Minh, 2007. Kế toán và kiểm toán Việt Nam trên lộ trình hội nhập toàn cầu, *Tạp chí kế toán*, số tháng 8, trang 10-12.
36. Ngô Văn Nhuận, 2008. *Cơ cấu tổ chức và nguyên tắc hoạt động của kiểm toán*

Nhà nước, Luận án tiến sĩ. Học viện tài chính Hà Nội.

37. Cù Thị Nguyệt Quế (2011), *Báo cáo tư vấn đánh giá dự án TF092507 “Tăng cường năng lực hội KTV hành nghề Việt Nam”*,
38. <http://vacpa.org.vn/index.php?o=modules&n=forum&f=forum_detail&idforum=523&page=4> [Ngày truy cập : 15 tháng 12 năm 2012]
39. <http://vacpa.org.vn/index.php?o=modules&n=forum&f=forum_detail&idforum=524&page=4> [Ngày truy cập : 15 tháng 12 năm 2012]
40. <http://vacpa.org.vn/index.php?o=modules&n=forum&f=forum_detail&idforum=525&page=4> [Ngày truy cập : 15 tháng 12 năm 2012]
41. <http://vacpa.org.vn/index.php?o=modules&n=forum&f=forum_detail&idforum=526&page=4> [Ngày truy cập : 15 tháng 12 năm 2012]
42. Nguyễn Quang Quynh, 2001. *Giáo trình lý thuyết kiểm toán*, Hà Nội : Nhà xuất bản tài chính.
43. Quốc hội khóa XII, 2011. *Luật kiểm toán độc lập*.
44. Nguyễn Thị Minh Tâm, 2009. Kế toán-kiểm toán với sự minh bạch thông tin tài chính trên thị trường, *Tạp chí kiểm toán*, số 4, trang 14-19.
45. Trần Thị Giang Tân, 2009. *Kiểm soát chất lượng từ bên ngoài đối với hoạt động kiểm toán độc lập*, TPHCM : Nhà xuất bản Tài chính.
46. Trần Thị Giang Tân, 2009. *Đạo đức nghề nghiệp của kiểm toán viên độc lập*, TP HCM : Nhà xuất bản Tài chính.
47. Trần Thị Giang Tân, 2011. *Kiểm soát nội bộ*, TPHCM : Nhà xuất bản Phương Đông.
48. Đặng Văn Thanh, 2007. Đưa kế toán và kiểm toán Việt Nam ngang tầm khu vực và quốc tế, *Tạp chí kế toán*, số tháng 10, trang 11-14.
49. Đặng Văn Thanh, 2009. Kế toán và kiểm toán Việt Nam-Những bước tiến mạnh mẽ và vững vàng sau 20 năm đổi mới, *Tạp chí Kế toán*, số 4, trang 10-14.
50. Đoàn Xuân Tiên, 2006. Cơ hội, thách thức và cạnh tranh trong điều kiện hội nhập quốc tế của dịch vụ kế toán, kiểm toán Việt Nam, *Tạp chí nghiên cứu tài chính kế toán*, số 12, trang 18-20.

51. Đoàn Xuân Tiên, 2006. Hội nhập WTO-Cơ hội, thách thức và cạnh tranh của dịch vụ của dịch vụ kế toán, kiểm toán Việt Nam, *Tạp chí Kinh tế phát triển*, số 10, trang 24-26.
52. Đoàn Xuân Tiên, 2009. Một số bất cập của hệ thống pháp luật về kiểm toán độc lập, *Tạp chí kế toán*, số 06, trang 14-16.
53. Thanh Tùng, 2009. Nghề kế toán, kiểm toán trong nền kinh tế thị trường, mở cửa và hội nhập, *Tạp chí kế toán*, số 4, trang 14-16.
54. Đặng Đức Sơn, 2009. Mô hình Gray và việc dự báo ảnh hưởng của các yếu tố môi trường xã hội tới hoạt động kế toán-kiểm toán ở Việt nam, *Tạp chí Kiểm toán*, số 89, trang 42-44.
55. Đặng Đức Sơn, 2011. *Các giải pháp nhằm nâng cao hiệu quả hoạt động kiểm toán độc lập ở Việt Nam*, Đề tài NCKH cấp đại học quốc gia. Đại học Quốc gia Hà Nội
56. Thịnh Văn Vinh, 2007. Phát triển quy mô kiểm toán độc lập là giải pháp nhằm nâng cao năng lực cạnh tranh của các công ty kiểm toán độc lập Việt Nam, *Tạp chí Nghiên cứu tài chính kế toán*, số 8, trang 40-42.
57. Thịnh Văn Vinh, 2008. Giải pháp tăng cường hoạt động kiểm toán độc lập ở Việt Nam, *Tạp chí Nghiên cứu tài chính kế toán*, số 10, trang 8-11.
58. <<http://vacpa.org.vn/index.php?o=modules&n=control&f=control>> [Ngày truy cập : 30 tháng 01 năm 2013]
59. Vũ Hữu Đức, 2002. *Xây dựng hệ thống chuẩn mực kiểm toán Việt Nam*, Luận án tiến sĩ, ĐH Kinh tế TP HCM.
60. <<http://my.opera.com/Micong/blog/sinh-nhat-cua>>[Ngày truy cập : 30 tháng 01 năm 2013]
61. <<http://www.fetp.edu.vn/attachment.aspx?ID=6511>>[Ngày truy cập : 30 tháng 01 năm 2013]

Danh mục tài liệu bằng tiếng Anh

62. Al-Ajmi, 2009. Audit firm, corporate governance, and audit quality : Evidence from Bahrain, *Advances in accounting*, 1 : 64-71.
63. Aldihizer, G.R, J.R.Miller and J.K.Moraglio, 1995. Common Attributes of Quality Audits, *Journal of Accountancy*, 1 : 61-68.
64. Arezoo Aghaei chadegani, 2011. Review of studies on audit quality, *International Conference on Humanities, Society and Culture*, 20 : 312 -317.
65. Beatty, R, 1989. Auditor Reputation and the Pricing of initial public offerings, *Accounting Review*, 64: 693-709.
66. Beck,P, T.Frecka and I.Solomon, 1988. A model of the market for MAS and audit services : Knowledge spillovers and auditor-auditee bonding, *Journal of Accounting Literature*, 7 : 50-64.
67. Belverd E.Needles and Fellix Pomeranz, 1985. *Comparative international auditing standards*, International Accounting Sections of the American Accounting Association.
68. Bonner S.E and Lewis B.L, Determinants of auditor expertise, *Journal of Accounting Research*, 28.
69. Burton.L, 1986. Grant Thornton's New Chief Hopes to Overcome Damage of ESM case, *The Wall Street Journal*, November 4,31.
70. Blay, A. D. 2005. Independence threats, litigation risk, and the auditor's decision process. *Contemporary Accounting Research* 22 (4): 759-789.
71. Chen, Q., K. Kelly, and S. Salterio. 2009. Do audit actions consistent with increased auditor skepticism deter potential management malfeasance? *Working paper*, Carleton University, University of Waterloo, and Queen's University
72. Chia-Chi Lee, 2008. Effects of size on operating result of audit firms with strategic alliances : An empirical study, *International journal of management*, 25 : 706-779.
73. Craswell, A and Francis, 1999. Pricing Intial audit engagements : A test of competing theories, *Accounting review*, 74 : 201-216.

74. David O'Regan, 2003. *International Auditing Practical resource guide*, John Wiley & Sons, Inc.
75. Davidson, R.A and Neu, 1993. A note on the association between audit firm size and audit quality, *Contemporary accounting research*, 2: 479-488.
76. DeAngelo, L. E. 1981a. Auditor independence, 'low balling', and disclosure regulation. *Journal of Accounting and Economics* 3: 113-127.
77. DeAngelo, L. E. 1981b. Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics* 3: 183-199.
78. Financial Reporting Council (FRC). 2008. The audit quality framework. Available at: <http://www.frc.org.uk/Our-Work/Publications/FRC-Board/The-Audit-Quality-Framework-%281%29.aspx>.
79. Francis, J.R and D.Simon, 1987. A test of audit pricing in the small-client segment of the U.S. Audit market, *Accounting Review*, 62 : 145-157.
80. Francis, J.R, 2011. A framework for understanding and researching audit quality, *Auditing : A Journal of Practice & Theory*, 2 : 125-152.
81. Frederick D.M and R.Libby, 1986, Expertise and auditors' judgments of conjunctive events, *Journal of Accounting Research*, 24 : 270-286.
82. Gerald Vinten, 1999. Audit independence in the UK-the state of the art, *Managerial auditing journal*, 8 : 408-437.
83. Hammersley (2006) Pattern Identification and Industry - Specialist Auditors. *The Accounting Review*: March 2006, Vol. 81, No. 2, pp. 309-336.
84. Hu, Y. and Izumida, 2008. Ownership concentration and Corporate Performance : A causal analysis with Japanese panel data, *Corporate governance : an international review*, 4 : 342-358.
85. Jensen M.C and Meckling W.H,1976. Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure, *Journal of Financial Economics*, Volume 3, Issue 4, 305-360

86. Kelly, T.P and Margheim, 1990. The impact of time budget pressure personality, and leadership variables on dysfunctional auditor behaviors, *Auditing : a Journal of Practice and Theory*, 21-42.
87. Krishnan, G.V, 2003. Does Big 6 auditor industry expertises constrain earnings management ? *Accounting Horizons, supplement*, 1-16.
88. Krishnan, J. and P. C. Schauer. "The Differentiation of Quality among Auditors: Evidence from the Not-for-Profit Sector". *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. 2000, 19(2): 9-26
89. Krinsky, I and W.Rotenborg, 1989. The valuation of initial public offerings, *Contemporary Accounting Research*, 5 : 501-515.
90. Leslie G. Campbell, 1985. *International auditing : a comparative survey of professional requirements in Australia, Canada, France West Germany, Japan, the Netherlands, the U.K. and the U.S.A*, London : Macmillan.
91. Lennox, C. 2005. Management ownership and audit firm size, *Contemporary accounting research*, 1:205-227.
92. Lennox, C.S, 1999. Audit quality and auditor size : an evaluation of reputation and deep pockets hypotheses, *Journal of Business Finance and Accounting*, 26: 779-805,
93. Lennox, C. 2005. Audit quality and executive officers' affiliations with CPA firms. *Journal of Accounting and Economics* 39: 201-231.
94. Lee, C. J. and Z. Gu. 1998. Low balling, legal liability and auditor independence. *The Accounting Review* 73 (4): 533-555.
95. Low, K. 2004. The effects of industry specialization on audit risk assessments and audit-planning decisions. *The Accounting Review* 79 (1): 201–219.
96. Linda Elizabeth Deangelo, 1981. Auditor size and audit quality, *Journal of accounting and economics*, 3 : 183-199.
97. Lindberg, D.L and F.D.Beck, 2002. Before and after Enron : CPA's views on auditor independence, *CPA Journal*, LXXIV.

98. Ling Lin and Nopmanee Kong Tepalagul, 2009. Auditor Independence and audit quality : A literature review.
99. Mansi, S.A, W.F. Maxwell and D.P.Miller, 2004. Does auditor quality and tenure matter to investors ? Evidence from the bond market, *Journal of Accounting Research*, 42 : 755-793.
100. Maletta, C.F and R.W. Robert, 1996. Factors associated with the incidence of reduced audit quality behaviors, *Auditing : a journal of practice & theory*, 15 : 49-64.
101. Mautz, R.K and H.A. Sharaf, 1961. The philosophy of auditing, madison, wisconsin : *American Accounting Association*.
102. Moroney .R and Roger Simnett (2009) Differences in Industry Specialist Knowledge and Business Risk Identification and Evaluation. *Behavioral Research in Accounting*: Fall, Vol. 21, No. 2, pp. 73-89.
103. McConnell, D.K and G.Y Banks, 1998. A common peer review problem, *Journal of Accountancy*, 6 : 39-44
104. Oxera Consulting Ltd, 2007. *Ownership rules of audit firms and their consequences for audit market concentration*.
105. Owghoso V.E, William F.Messier and John G.Lynch, 2002. Error Detection by Industry-Specialized Teams during Sequential Audit Review, *Journal of Accounting Research*, 3 : 883-900.
106. O'Keefe, T., D. Simunic, and M. Stein. 1994. The production of audit services: Evidence from a major accounting firm. *Journal of Accounting Research* 32 (2): 241–261.
107. Peecher, M. E., and D. Piercey. 2008. Judging audit quality in light of adverse outcomes: Evidence of outcome bias and reverse outcome bias. *Contemporary Accounting Research* 25 (1): 243-274.
108. Philip Law, 2008. An empirical comparison of non-Big 4 and Big 4 auditor's perceptions of auditor independence, *Managerial auditing journal*, 9 : 917-934.

109. Qasim Mohammad Zureigat, 2011. The effect of ownership structure on audit quality : Evidence from Jordan, *International Journal of business and social science*, 10: 38-46.
110. Raghunandan, K, J.R. William and V.R. Dasarathe, 2001. Audit committee composition, “Gray directions” and Interaction with internal auditing accounting horizons, 15 : 105.
111. Robert Knechel. W, Gropal V,Krishman and etc, 2012. *Audit Quality : Insights from the Academic Literature*.
112. Rusmin Rusnim et al...,2009. The impact of corporate governance and ownership concentration on audit quality I three Asia Pacific stock markets, *Asia Pacific journal of economics and Business*, 2 : 58-92.
113. Rita Yuniarti, 2011. Audit firm size, audit fee and audit quality, *International conference on business and economic research*, 2nd October 2011, Widyatama University Bandung, Indonesia.
114. Semin Babatunde Adegemi and Temitope Olanide Fagbemi, 2010. Audit quality, corporate governance and firm characteristics in Nigeria, *International journal of business and management*, 5 : 169-179.
115. Shaub, M. K., and J. E. Lawrence. 1996. Ethics, experience and professional skepticism: A situational analysis. *Behavioral Research in Accounting* 8 (Supplement): 124–157.
116. Shu, S, 2000. Auditor resignations : cliente effects and legal liability, *Journal of accounting and economics*, 56 : 785-800
117. Simin Hoseinbeglou et al, 2013. The effect of corporate governance mechanisms on audit quality, *Journal of basic and applied scientific research*, 3 : 891-897.
118. Simon, D and J.Francis, 1988. The effects or Auditor change on audit fees, Test of price cutting and price recovery, *Accounting review*, 63 : 255-269.
119. Simunic, D, 1984. Auditing, consulting and auditor independence, *Journal of Accouting research*, 22 : 679-702.

120. Steven E.Kaplan, Krishnagopal Menon and David D.Williams, 1990. The effect of audit structure on the audit market, *Journal of Accounting and Public Policy*, 9 : 197-215.
121. Timothy J.Louwers et al..., 2011, *Auditing and Assurance Services*, Mc GrawHill, 4th edition
122. Tie, R. 1999. Concerns over auditing quality complicate the future of accounting. *Journal of Accountancy* (December): 14-15.
123. Thomas E.Vermeer and K. Raghunandan et al..., 2009. Audit fees at US. Non-profit organizations, *Auditing : A journal of practice & theory*, 2: 289-303.
124. Wooten, T.C, 2003. Research about audit quality, *CPA Journal*, 73 : 48-51.
125. Wallace, W, 1987. The economics role of the audit in free and regulated markets : A review, *Research in Accounting Regulation*, 1 : 1-34.
126. Watts, R and J.Zimmerman, 1983. Agency Problems, Auditing and the Theory of the firm : Some evidence, *Journal of Law and Economics*, 26 : 613-633.
127. Wilson, T. and W.Grimlund, 1990. An examination of the importance of an auditor's reputation, *Auditing : a Journal of practice and theory*, 9: 43-59.
128. Wright, A. and S. Wright. 1997. An examination of factors affecting the decision to waive audit adjustments. *Journal of Accounting, Auditing, and Finance* 12 (1): 15-36
129. <<http://www.frc.org.uk/About-the-FRC.aspx>> [Accessed 30 January 2013]
130. <<http://www.hp.jicpa.or.jp/english/accounting/legal/index.html>>[Accessed 30 January 2013]
131. <<http://www.ccab.org.uk/regulation.php>> [Accessed 30 January 2013]

PHỤ LỤC 1

Số lượng các công ty KTĐL ở Việt Nam được thành lập theo từng hình thức sở hữu trong từng năm -giai đoạn 2005-2012

Loại hình công ty	Năm 2005	Năm 2006	Năm 2007	Năm 2008	Năm 2009	Năm 2010	Năm 2011	Năm 2012
1.Công ty có 100% vốn đầu tư nước ngoài	-	-	-	-	-	-	-	-
2.Công ty có vốn đầu tư nước ngoài	-	-	-	-	01	01	-	-
3.Công ty hợp danh	05	03	-	-	-	-	-	-
4.Công ty TNHH	-	37	19	15	15	15	07	05
Cộng	05	40	19	15	16	16	07	05

Nguồn : Báo cáo tổng kết hoạt động từ năm 2005-2012 của VACPA

PHỤ LỤC 2

Một vài chỉ tiêu thống kê ngành KTĐL giai đoạn năm 2006-2012

Chỉ tiêu	Năm 2006	Năm 2007	Năm 2008	Năm 2009	Năm 2010	Năm 2011	Năm 2012
1.Số văn phòng KTĐL	156	164	175	192	202	215	220
2.Số công ty KTĐL ngừng hoạt động	03	13	22	37	41	03	01
3.Số công ty KTĐL được kiểm toán niên yết	26	26	38	33	36	43	43

Nguồn : Báo cáo tổng kết hoạt động năm 2006-2012 của VACPA

PHỤ LỤC 3

Sự thay đổi trong hình thức sở hữu của các công ty KTĐL ở Việt Nam giai đoạn 2005-2012

Loại hình công ty	Năm 2005	Năm 2006	Năm 2007	Năm 2008	Năm 2009	Năm 2010	Năm 2011	Năm 2012
1.Công ty có 100% vốn đầu tư nước ngoài	04	04	04	04	05	05	05	04
2.Công ty TNHH	51	95	129	131	137	141	142	145
3.Công ty cổ phần	14	9	-	-	-	-	-	-
4.Doanh nghiệp Nhà nước	03	03	01	-	-	-	-	-
5.Công ty có vốn đầu tư nước ngoài	01	-	-	-	02	03	03	
6.Công ty hợp danh	05	15	11	06	04	03	02	01
Cộng	75	126	145	141	148	152	152	155

Nguồn : Báo cáo tổng kết hoạt động năm 2005-2012 của VACPA

PHỤ LỤC 4

Số lượng công ty KTĐL ở Việt Nam là thành viên hãng kiểm toán quốc tế giai đoạn năm 2007-2012

Loại hãng kiểm toán tham gia	Năm 2007	Năm 2008	Năm 2009	Năm 2010	Năm 2011	Năm 2012
1. Hãng thành viên (Networks firm)			12	14	15	12
2. Hãng hội viên hiệp hội (Associated members)			10	10	11	11
3. Hãng đại diện liên lạc (Correspondent firms)			4	3	1	1
Tổng cộng	16	18	26	27	27	24

Nguồn : Báo cáo tổng kết hoạt động năm 2005-2012 của VACPA

PHỤ LỤC 5

Tình hình nhân lực kiểm toán độc lập giai đoạn năm 2007-2012

Chỉ tiêu	Năm 2012		Năm 2011		Năm 2010		Năm 2009		Năm 2008		Năm 2007	
	Số người	Tỷ lệ (%)	Số người	Tỷ lệ (%)	Số người	Tỷ lệ (%)	Số người	Tỷ lệ (%)	Số người	Tỷ lệ (%)	Số người	Tỷ lệ (%)
I. Tổng số nhân viên đến cuối năm	10.070	100	9.445	100	8.694	100	7,938	100	6.200	100	5,414	100
Trong đó:												
1. Nhân viên chuyên nghiệp	8.836	87,75	8.220	87,03	7.471	85,93	6.743	84,95	5.645	91,05	4.361	80,6
Trong đó:												
1.1. Số người có chứng chỉ KTV	1.582	17,9	1.421	17,29	1.264	16,92	1.116	16,55	1.016	18	944	21,6
Trong đó:												
<i>1.1.1. Số người vừa có chứng chỉ KTV VN, vừa có chứng chỉ KTV nước ngoài</i>	192	12,14	161	11,33	176	13,92	111	9,95	91	8,96	88	9,3
- Người Việt Nam	160	83,33	137	85,09	147	83,52	87	78,38	72	79,12	66	90
- Người nước ngoài	32	20	24	17,52	29	19,73	24	27,59	19	26,39	22	33,3
<i>1.1.2. Số người có chứng chỉ KTV Việt Nam:</i>	1.261	79,71	1.115	78,47	976	77,22	906	81,18	814	80,12	779	82,5
- Người Việt Nam	1.259	99,84	1.112	99,73	976	100	906	100	811	99,63	769	98,7

Chỉ tiêu	Năm 2012		Năm 2011		Năm 2010		Năm 2009		Năm 2008		Năm 2007	
	Số người	Tỷ lệ (%)	Số người	Tỷ lệ (%)	Số người	Tỷ lệ (%)	Số người	Tỷ lệ (%)	Số người	Tỷ lệ (%)	Số người	Tỷ lệ (%)
- Người nước ngoài	2	0,16	3	0,27	0	0	0	0	3	0,37	10	1,3
<i>1.1.3.Số người có chứng chỉ nước ngoài</i>	129	8,15	145	10,2	112	8,86	99	8,87	111	10,93	77	8,2
- Người Việt Nam	104	80,62	101	69,66	57	50,89	48	48,48	52	46,85	25	32,5
- Người nước ngoài	25	24,04	44	43,56	55	96,49	51	51,52	59	53,15	52	67,5
1.2.Số người chưa có chứng chỉ KTV	7.073	80,05	6.489	78,94	5.905	79,04	5.627	83,45	4.522	80,11	2.914	66,8
1.3.Số người có Thẻ thẩm định viên về giá	190	12,01	31	2,18	101	7,99	61	0,9	59	1,05		
1.4. Số người có Chứng chỉ kế toán viên	30	0,34	140	1,7	31	0,41						
1.5. Số người có Chứng chỉ tư vấn Thuế	280	3,17	203	2,47	155	2,07						
2. Nhân viên khác:	1.385	13,75	1.132	11,99	1.223	14,07	1,195	15,05	1.113	17,95	999	18,5
II. Số người là hội viên VACPA	1.074		1.010		1.071		795		623		595	

Nguồn : Báo cáo tổng kết hoạt động năm 2005-2012 của VACPA

PHỤ LỤC 6

Doanh thu toàn ngành KT&DL ở Việt Nam theo đối tượng khách hàng giai đoạn năm 2007-2012

ĐVT : triệu đồng

Chỉ tiêu	Năm 2012		Năm 2011		Năm 2010		Năm 2009		Năm 2008		Năm 2007	
	Số lượng KH	Tỷ lệ (%)	Số lượng KH	Tỷ lệ (%)	Số lượng KH	Tỷ lệ (%)	Số lượng KH	Tỷ lệ (%)	Số lượng KH	Tỷ lệ (%)	Số lượng KH	Tỷ lệ (%)
1. Doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài	11.380	34,8	10.270	32,92	9.794	34	9.305	36	7.513	34,8	5.972	33,3
2. Công ty CP niêm yết trên TTCK (kể cả cty đại chúng)	1.737	5,31	1.368	4,38	1.204	4	473	1,8	326	1,51		
3. Công ty TNHH, CP chưa niêm yết, DN tư nhân, HTX	12.671	38,75	12.567	40,28	10.966	38	9.286	35,9	7.803	36,15	6.762	37,8
4. Doanh nghiệp Nhà nước	2.951	9,02	2.966	9,51	3.889	13	3.881	15	3.498	16,2	3.254	18,2
5. Đơn vị HCSN, tổ chức đoàn thể xã hội	3.392	10,37	3.130	10,08	2.586	9	2.350	9,1	1.992	9,23	1.580	8,8
6. Tổ chức, dự án quốc tế	570	1,74	482	1,54	584	2	580	2,2	456	2,11	341	1,9
7. Dịch vụ khác	1	0	401	1,28	0	0						
Tổng cộng	32.702	100	31.184	100	29.023	100	25.875	100	21.588	100	17.909	100
Doanh thu bình quân/khách hàng (triệu đồng)	116		100,5		94,54		85		79,57		65,48	

Nguồn : Báo cáo tổng kết hoạt động năm 2005-2012 của VACPA

PHỤ LỤC 7

Doanh thu ngành KTĐL ở Việt Nam theo cơ cấu dịch vụ giai đoạn 2007 – 2012

ĐVT : triệu đồng

Chỉ tiêu	Năm 2012		Năm 2011		Năm 2010		Năm 2009		Năm 2008		Năm 2007	
	Số tiền	Tỷ lệ (%)	Số tiền	Tỷ lệ (%)	Số tiền	Tỷ lệ (%)	Số tiền	Tỷ lệ (%)	Số tiền	Tỷ lệ (%)	Số tiền	Tỷ lệ (%)
Tổng doanh thu:	3.798.968	100	3.046.865	100	2.743.719	100	2.191.017	100	1.717.796	100	1.172.770	100
Trong đó:												
1. Kiểm toán báo cáo tài chính	2.146.895	57	1.605.806	52,7	1.640.874	59,8	1.366.499	62,4	994,831	57,9	662,439	56,5
2. Kiểm toán báo cáo QTVĐT hoàn thành	379.787	10	289.177	9,5	247.071	9	190.779	8,7	135,868	7,9	79,443	6,8
3. Dịch vụ Kế toán	77.671	2	74.946	2,5	87.826	3,2	507.406	23,2	429,272	25	286,587	24,4
4. Dịch vụ Tư vấn Thuế	711.323	19	639.302	21	477.086	17,4						
5. Dịch vụ Thẩm định giá	31.079	1	31.682	1	22.256	0,8						
6. Dịch vụ Tư vấn TC, quản lý, định giá TS, tư vấn nguồn nhân lực, ứng dụng CNTT	387.488	10	365.717	12	240.028	8,7	83.776	3,82	130,390	7,6	125,364	10,7
7. Dịch vụ bồi dưỡng tài chính, kế toán, kiểm toán	3.629	0	4.625	0,2	2.630	0,1	5.395	0,25	4,514	0,3	7,327	0,6
8. Dịch vụ liên quan khác	61.095	2	35.610	1,2	25.944	0,9	37.159	1,7	22,919	1,3	11,608	1,0

Nguồn : Báo cáo tổng kết hoạt động năm 2007-2012 của VACPA

PHỤ LỤC 8
DANH SÁCH CÁC CHUYÊN GIA ĐƯỢC PHÒNG VẤN

TT	Họ và tên	Chức vụ	Đơn vị công tác	Số điện thoại
1	Lê Thị Tuyết Nhung	Phó vụ trưởng	Vụ chế độ kế toán và kiểm toán	0913.542.843
2	Bùi Văn Mai	Phó chủ tịch Hội kiêm tổng thư ký	Hội kiểm toán viên hành nghề Việt Nam (VACPA)	0913.555.271
3	Hà Thị Tường Vy	Phó ban quản lý hành nghề kế toán	Hội kế toán và kiểm toán (VAA)	0912.125.054
4	Trần Thị Thúy Ngọc	Phó tổng giám đốc	Công ty TNHH Deloitte Việt Nam	0903.930.193
5	Võ Thái Hòa	Audit Partner	Công ty TNHH Deloitte Việt Nam	0913.917.432
6	Phạm Văn Vinh	Tổng giám đốc	Công ty TNHH kiểm toán và dịch vụ tin học TPHCM	0903.631.139
7	Nguyễn Văn Tuyên	Phó tổng giám đốc	Công ty kiểm toán DFK Việt Nam	0903.609.313
8	Hà Thị Ngọc Hà	Phó vụ trưởng	Vụ Chế độ kế toán và kiểm toán	0903.208.137
9	Đặng Xuân Cảnh	Tổng giám đốc	Công ty TNHH kiểm toán DTL	0908.317.468
10	Phan Dũng	Giám đốc	Công ty TNHH kiểm toán Phan Dũng	0913.911.525

PHỤ LỤC 9

DANH SÁCH CÁC DNKT VIỆT NAM LÀ THÀNH VIÊN CỦA CÁC HÃNG KIỂM TOÁN QUỐC TẾ (Tính đến ngày 8/3/2013)

TT	Số hiệu	Công ty	Hãng kiểm toán quốc tế
I. HÃNG THÀNH VIÊN (NETWORKS FIRM)			
1	001	Công ty TNHH Deloitte Việt Nam (Deloitte)	Deloitte Touche Tohmatsu
2	004	Công ty TNHH Ernst&Young Việt Nam (E&Y)	Ernst &Young
3	006	Công ty TNHH Price Waterhouse Coopers VN (PwC)	Price Waterhouse Coopers
4	007	Công ty TNHH KPMG (KPMG)	KPMG
5	008	Công ty TNHH Kiểm toán và Tư vấn A&C	Baker Tilly International
6	010	Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán (AAC)	Polaris International
7	017	Công ty TNHH Grant Thornton Việt Nam (GTV)	Grant Thornton
8	026	Công ty TNHH Kiểm toán DTL	RSM
9	038	Công ty TNHH Kiểm toán BDO (đã đổi tên thành Công ty TNHH Kiểm toán PKF Việt Nam)	BDO International
10	068	Công ty TNHH Kiểm toán và tư vấn NEXIA ACPA	Nexia International
11	089	Công ty TNHH Kiểm toán và tư vấn tài chính (IFC- ACA Group)	Kreston International
12	112	Công ty TNHH dịch vụ kiểm toán và tư vấn UHY (UHY)	UHY International
13	119	Công ty TNHH Kiểm toán và TVDN KTC	Russell Bedford International
14	002	Công ty TNHH dịch vụ tư vấn TCKT và Kiểm toán (AASC)	HLB International
15	126	Công ty TNHH Tư vấn kế toán và kiểm toán Việt Nam (AVA)	MGI

II. HÃNG HỘI VIÊN HIỆP HỘI (ASSOCIATION MEMBERS)			
16	005	Công ty TNHH Kiểm toán và dịch vụ tin học TPHCM	INPACT Asia Pacific
17	013	Công ty TNHH kiểm toán Thủy Chung	TIAG Group
18	034	Công ty TNHH Kiểm toán và định giá Việt Nam (VAE)	BKR International
19	071	Công ty TNHH Kiểm toán và tư vấn Chuẩn Việt (VietValue)	Reanda International (trước là MSI Global)
20	072	Công ty TNHH Kiểm toán và tư vấn TC (IFC)	AGN International Ltd
21	086	Công ty TNHH Kiểm toán độc lập quốc gia Việt Nam (KTQG VN)	EURA Audit International
22	098	Công ty TNHH Kiểm toán Hùng Vương (HVAC)	EURA Audit International
23	137	Công ty TNHH Kiểm toán quốc gia VIA (Đổi tên là Công ty TNHH Kiểm toán quốc gia VN - MEKONGNAG)	Integra International
24	142	Công ty TNHH dịch vụ tư vấn TCKT và Kiểm toán phía Nam (AASCS)	MSI Global Alliance
25	042	Công ty TNHH Kiểm toán DFK Việt Nam (đã đổi tên là công ty TNHH tư vấn và kiểm toán CA & A)	DFK International.
26	075	Công ty Hợp danh kiểm toán Việt Nam (CPA VN)	Moore Stephens International
27	046	Công ty TNHH Kiểm toán KSI Việt Nam	KS International
III. HÃNG ĐẠI DIỆN LIÊN LẠC (CORRESPONDENT FIRMS)			
28	016	Công ty Kiểm toán và kế toán Hà Nội (CPA HANOI)	Alliance of Intercontinental accountants

PHỤ LỤC 10

DANH SÁCH CÁC CÔNG TY KTĐL ĐÃ THAM GIA KHẢO SÁT

T T	Tên công ty	Tên viết tắt	Một vài chỉ tiêu đánh giá quy mô công ty năm 2012			Người phỏng vấn	Chức vụ
			Số lượng KTV	Số lượng khách hàng	Doanh thu (triệu đồng)		
	CÁC CÔNG TY CÓ QUY MÔ LỚN	Doanh thu trên 300 tỷ đồng, Khách hàng trên 1.000 đơn vị, KTV từ 60 đến trên 100 người					
1	Công ty TNHH Deloitte Việt Nam	Deloitte	88	1.267	503.027	Võ Thái Hòa	Partner
2	Công ty TNHH KPMG Việt Nam	KPMG	96	1.758	593.670	Ngữ Thái Ngọc Khiêm	Senior Audit
3	Công ty TNHH Ernst & Young Việt Nam	E&Y	82	1.226	554.738	Nguyễn Thị Ngọc Thoa	Senior Audit
4	Công ty TNHH PricewaterhouseCoopers	PwC	61	1.107	492.029,92	Huỳnh Minh Lâm	Senior Audit
	CÁC CÔNG TY CÓ QUY MÔ VỪA	Doanh thu từ 45-100 tỷ đồng, Khách hàng từ 400-1.000 đơn vị, KTV thường từ 20-50 người					
1	Công ty kiểm toán và tư vấn A&C	A&C	70	1.329	101.520	Nguyễn Minh Trí	Phó tổng giám đốc
2	Công ty TNHH kiểm toán DTL	DTL	23	834	54.761	Đặng Xuân Cảnh	Tổng giám đốc
3	Công ty TNHH kiểm toán và dịch vụ tin học TP HCM	AISC	25	755	53.477	Phạm Văn Vinh	Tổng giám đốc
4	Công ty TNHH kiểm toán AFC Việt Nam (BDO cũ)	AFC VN	23	366	49.817	Trang Đắc Nha	Phó tổng giám đốc
5	Công ty dịch vụ tư vấn tài chính kế toán và kiểm toán	AASC	63	1.470	128.003	Trần Diễm My	Senior Audit

6	Công ty TNHH kiểm toán và tư vấn Nexia ACPA	Nexia ACPA	13	435	48.865	Trương Thị Bích Loan	Trưởng phòng
	CÁC CÔNG TY CỔ QUY MÔ NHỎ	Doanh thu < 40 tỷ đồng, Số lượng KTV thường < 15 người					
1	Công ty TNHH kiểm toán và kế toán AAC	AAC	32	767	37.622	Đỗ Thị Phương Thúy	Kiểm toán viên
2	Công ty TNHH kiểm toán DFK Việt Nam	DFK	12	329	21.365	Nguyễn Văn Tuyên	Phó tổng Giám đốc
3	Công ty TNHH kiểm toán và tư vấn Thăng Long – TDK	ThangLong TDK	15	863	30.542	Nguyễn Văn Dũng	Phó tổng giám đốc
4	Công ty TNHH kiểm toán Mỹ	AA	23	200	21.292	Lê Văn Thanh	Chủ tịch-TGĐ
5	Công ty TNHH kiểm toán và tư vấn Chuẩn Việt	Vietvalues	13	447	21.312	Nguyễn Thanh Sang	Tổng giám đốc
6	Công ty TNHH kiểm toán U&I	U&I	10	212	10.168	Phạm Nguyễn Trường Sơn	Giám đốc điều hành
7	Công ty TNHH kiểm toán và định giá Vạn An	VACA	8	198	8.246	Nguyễn Thiện Hòa	Giám đốc
8	Công ty TNHH tư vấn và kiểm toán liên minh quốc tế	AICA	5	39	2.650	Phạm Văn Dũng	Giám đốc
9	Công ty TNHH kiểm toán Việt Úc	Viet Uc	7	149	10.121	Lê Quốc Hiếu	Partner
10	Công ty TNHH tư vấn và kiểm toán Gia Cát	Gia Cát	-	-	-	Trần Hữu Đoàn	Giám đốc KD
11	Công ty kiểm toán M&H	M&H	7	99	2.222	Trần Ngọc Mai	Giám đốc
12	Công ty TNHH kiểm toán AS	AS	6	303	13.414	Võ Phan Sử	Giám đốc
13	Công ty TNHH kiểm toán FAC	FAC	9	432	10.993	Hoàng Lam	Tổng giám đốc
14	Công ty TNHH kiểm toán và tư vấn tài chính kế toán Hồng Đức	HĐ	4	50	2.549	Vương Hoàng Liêm	Giám đốc

15	Công ty TNHH kiểm toán Phan Dũng	PDAC	7	81	3.200	Phan Văn Dũng	Giám đốc
16	Công ty TNHH kiểm toán IGL	IGL	6	162	16.060	Lê Kiều Như Ngọc	Trưởng phòng
17	Công ty TNHH kiểm toán và tư vấn thuế ATAX	ATAX	9	193	6.377	Trần Thị Thanh Tiếng	Giám đốc
18	Công ty TNHH kiểm toán Chuẩn Vàng	Chuan Vang	5	56	2.172	Nguyễn Phước Bảo Ân	Phó giám đốc
19	Công ty TNHH Kiểm toán Immanuel	Immanuel	13	315	18.079,4	Lê Công Thành	Kiểm toán viên
20	Công ty THHH kiểm toán Quảng Việt	QVA	4	50	3.000	Lê Duy	Trưởng phòng K'T
21	Công ty TNHH tư vấn tài chính kế toán và kiểm toán Việt Nam	AAFC	5	359	19.791	Hoàng Minh Tường	Giám đốc
22	Công ty TNHH kiểm toán và tư vấn doanh nghiệp KTC	KTC	9	87	7.496	Thái Vân Anh	Partner
23	Công ty TNHH kiểm toán KSI Việt Nam	KSI	10	176	8.912	Nguyễn Văn Hậu	Giám đốc
24	Công ty TNHH kiểm toán E-Jung	E-Jung	9	281	22.722	Phạm Nghĩa Dũng	Giám đốc
25	Công ty TNHH kiểm toán Tâm Việt	Tâm Việt	7	137	9.002	Lê Hạ	Giám đốc
26	Công ty TNHH dịch vụ tư vấn tài chính kế toán và kiểm toán phía Nam	AASCS	22	502	27.599	Huỳnh Ngọc Bá Linh	Senior Audit

PHỤ LỤC 11

BẢNG CÂU HỎI KHẢO SÁT

Kính gửi : Quý đơn vị được khảo sát

Hiện tại, tôi đang là nghiên cứu sinh chuyên ngành Kế toán - Kiểm toán, trường ĐH Kinh tế TP HCM và đang thực hiện luận án tiến sĩ với đề tài ***“Xác lập mô hình tổ chức cho hoạt động Kiểm toán độc lập (KTĐL) ở Việt Nam để nâng cao chất lượng và hiệu quả hoạt động trong xu thế hội nhập”***

Rất kính mong các ông/bà đại diện cho quý đơn vị dành chút ít thời gian quý báu giúp tôi trả lời một số câu hỏi để có những cơ sở phù hợp cho phần trình bày thực trạng và giải pháp trong luận án nghiên cứu của tôi. Câu trả lời của ông bà chỉ nhằm mục đích nghiên cứu, do vậy mọi thông tin cá nhân đều được bảo mật.

Xin ông/bà vui lòng đánh dấu X vào ô chọn hoặc điền các thông tin vào các dòng ghi trống hoặc lựa chọn thang điểm thích hợp nhất theo suy nghĩ của chính ông bà.

Phần 1 – Thông tin chung

Họ tên người được phỏng vấn :

Công ty kiểm toán đang công tác :

.....

Chức vụ và thông tin liên hệ :

Chức vụ :

Điện thoại :

Email :

Số năm thâm niên công tác trong lĩnh vực kế toán, tài chính, thuế, kiểm toán là :

☐ < 5

☐ 5-10

☐ 11-20

☐ 21-30

☐ > 30

Phần 2 – Nội dung chi tiết khảo sát

A-Các vấn đề chung liên quan đến mô hình tổ chức hoạt động KTĐL

Việc trả lời câu hỏi theo thang điểm từ 1 đến 5. Thang điểm 1 là thấp nhất và thang điểm 5 là cao nhất (tốt nhất)

1. Có nhiều yếu tố khác nhau ảnh hưởng đến chất lượng và hiệu quả của hoạt động KTĐL.

Vậy theo ông/bà, yếu tố về mô hình tổ chức hoạt động KTĐL nói chung xét dưới 2 phương diện là **cấu trúc tổ chức và cơ chế vận hành** có ảnh hưởng ở mức độ như thế nào đến chất lượng và hiệu quả hoạt động của KTĐL?

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

2. Việc phân loại mô hình tổ chức hoạt động KTĐL có thể dựa vào nhiều tiêu chí khác nhau chẳng hạn xét trên phương diện vĩ mô thì tiêu chí thông thường được lựa chọn đó là vai trò của tổ chức lập quy và giám sát hoạt động KTĐL; còn xét trên phương diện vi mô thì tiêu chí thông thường được lựa chọn đó chính là hình thức sở hữu, quy mô và địa bàn hoạt động của công ty kiểm toán.

Ông/bà có đồng ý với quan điểm này không ?

- ☐ Đồng ý
☐ Chưa đồng ý (*)

Nếu CHƯA ĐỒNG Ý, thì theo ông/bà cần bổ sung tiêu chí nào xét dưới góc độ vĩ mô lẫn vi mô ?

.....
.....

3. Theo ông bà thì hiện nay xét dưới phương diện **cấu trúc tổ chức hoạt động** KTĐL trên tiêu chí vai trò của tổ chức lập quy và giám sát hoạt động kiểm toán tại mỗi quốc gia, có một số mô hình tổ chức khác nhau. Vậy mô hình tổ chức hoạt động KTĐL của Việt Nam trong thời gian qua là mô hình nào ?

- ☐ Mô hình tự kiểm soát do Hiệp hội nghề nghiệp làm chủ đạo (như ở Hoa Kỳ)
☐ Mô hình theo luật định (như ở Pháp, Đức)
☐ Mô hình ủy ban độc lập (như ở Anh)
☐ Mô hình Nhà nước hội đồng tư vấn (như ở Nhật Bản)
☐ Mô hình kết hợp giữa Nhà nước và Hiệp hội
☐ Mô hình khác

4. Mô hình mà ông bà lựa chọn ở câu trên có ảnh hưởng mức độ như thế nào đối với chất lượng và hiệu quả của hoạt động KTĐL nước ta trong thời gian vừa qua ? (xét trên khía cạnh toàn ngành)

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

B- Các vấn đề chi tiết liên quan đến cấu trúc tổ chức hoạt động KTĐL Việt Nam những năm qua

5. Ông/bà có đồng ý với quan điểm cho rằng xét dưới phương diện cấu trúc tổ chức hoạt động KTĐL trên góc độ vi mô tại nước ta hiện nay (góc độ DN kiểm toán), thì các yếu tố chủ yếu liên quan và tác động đến cấu trúc tổ chức của DN kiểm toán đó chính là hình thức sở hữu; quy mô doanh nghiệp, thời gian hoạt động của doanh nghiệp; trình độ quản lý của Ban quản trị và chất lượng của nhân viên hay không ?

☐ Đồng ý

☐ Chưa đồng ý (*)

Nếu CHƯA ĐỒNG Ý, thì theo ông/bà cần bổ sung hay xác định các yếu tố nào có liên quan đến cấu trúc tổ chức của DN kiểm toán ?

.....
.....
.....

6. Theo ông/bà yếu tố **hình thức sở hữu của DN kiểm toán** tại Việt Nam hiện nay có ảnh hưởng đến chất lượng và hiệu quả hoạt động của DN kiểm toán đó ở mức độ như thế nào ?

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

7. Ông/bà cho biết ý kiến đánh giá về mức độ ảnh hưởng đến chất lượng và hiệu quả hoạt động của từng hình thức sở hữu DN kiểm toán được cho phép tại Việt Nam hiện nay ?

- Trách nhiệm hữu hạn

1	2	3	4	5
1	2	3	4	5
1	2	3	4	5
1	2	3	4	5

- Công ty hợp danh

- Doanh nghiệp tư nhân

- Công ty có vốn đầu tư nước ngoài

8. Theo ông/bà yếu tố **quy mô của DN kiểm toán** tại Việt Nam hiện nay có ảnh hưởng đến chất lượng và hiệu quả hoạt động của DN kiểm toán đó ở mức độ như thế nào ?

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

9. Ông/bà có đồng ý với ý cho rằng các tiêu chí có ảnh hưởng quyết định đến quy mô của DN kiểm toán Việt Nam hiện nay đó là vốn điều lệ của công ty, số lượng nhân viên-kiểm toán viên, số lượng văn phòng chi nhánh của công ty, số lượng hợp đồng cung cấp dịch vụ hàng năm, quan điểm phát triển mở rộng DN của chủ DN hay không ?

☐ Đồng ý

☐ Chưa đồng ý (*)

Nếu CHƯA ĐỒNG Ý, thì theo ông/bà cần bổ sung hay xác định các yếu tố nào có ảnh hưởng đến quy mô DN kiểm toán ?

.....
.....

10. Theo ông/bà *vốn điều lệ* của một DN kiểm toán ở Việt Nam hiện nay có ảnh hưởng như thế nào đối với chất lượng và hiệu quả của hoạt động kiểm toán của DN kiểm toán đó?

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

11. Theo ông/bà *số lượng của nhân viên và đội ngũ KTV* của một DN kiểm toán ở nước ta có ảnh hưởng như thế nào đối với chất lượng và hiệu quả của hoạt động kiểm toán của DN kiểm toán đó?

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

12. Theo ông/bà *số lượng văn phòng, chi nhánh* của một DN kiểm toán tại nước ta có ảnh hưởng như thế nào đối với chất lượng và hiệu quả của hoạt động kiểm toán của DN kiểm toán đó?

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

13. Theo ông/bà *số lượng hợp đồng cung cấp dịch vụ hàng năm* của một DN kiểm toán ở nước ta có ảnh hưởng như thế nào đối với chất lượng và hiệu quả của hoạt động kiểm toán của DN kiểm toán đó?

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

14. Theo ông/bà *quan điểm phát triển mở rộng DN của người chủ DN kiểm toán* tại Việt Nam có ảnh hưởng như thế nào đối với chất lượng và hiệu quả của hoạt động kiểm toán của DN kiểm toán đó?

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

15. Theo ông/bà yếu tố về **thời gian hoạt động** DN kiểm toán có ảnh hưởng đến chất lượng và hiệu quả hoạt động của DN kiểm toán đó hay không ?

☐ Có (*)

☐ Không

Nếu CÓ thì theo ông/bà ảnh hưởng như thế nào đến chất lượng và hiệu quả hoạt động của DN kiểm toán ?

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

16. Theo ông/bà yếu tố về **trình độ quản lý của Ban quản trị DN và chất lượng của nhân viên** DN kiểm toán tại Việt Nam ảnh hưởng đến chất lượng và hiệu quả hoạt động của DN kiểm toán đó ở mức độ như thế nào ?

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

17. Theo ông/bà thì cấu trúc tổ chức hoạt động KTĐL trên góc độ vĩ mô (Nhà nước và Hội nghề nghiệp) có ảnh hưởng đến cấu trúc tổ chức của hoạt động KTĐL dưới góc độ vi mô (DN kiểm toán) theo các yếu tố đề cập từ câu 10 đến câu 16 ở trên như thế nào ?

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

C- Các vấn đề chi tiết liên quan đến cơ chế vận hành hoạt động KTĐL Việt Nam những năm qua

18. Theo ông/bà thì mối quan hệ trong việc vận hành của các cơ quan quản lý Nhà nước về KTĐL và Hội nghề nghiệp tại Việt Nam hiện nay có ảnh hưởng đến chất lượng và hiệu quả hoạt động xét dưới góc độ toàn ngành với mức độ như thế nào ?

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

19. Theo ông/bà xét dưới phương diện cơ chế vận hành của hoạt động KTĐL trên **góc độ vĩ mô** (Nhà nước và hội nghề nghiệp) tại nước ta, thì các yếu tố chủ yếu liên quan đó chính là cơ sở pháp lý cho hoạt động KTĐL, chiến lược hoạt động của ngành, cơ chế kiểm soát chất lượng ở cấp độ vĩ mô hay không ?

☐ Đồng ý

☐ Chưa đồng ý (*)

Nếu CHƯA ĐỒNG Ý, thì theo ông/bà cần bổ sung hay xác định các yếu tố nào có liên quan đến cơ chế vận hành trên góc độ cơ quan quản lý Nhà nước và hội nghề nghiệp ?

.....

20. Theo ông/bà *cơ sở pháp lý cho hoạt động KTĐL* của các cơ quan có thẩm quyền có ảnh hưởng như thế nào đối với chất lượng và hiệu quả của hoạt động kiểm toán của ngành KTĐL ở Việt Nam những năm qua ?

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

21. Theo ông/bà *cơ chế kiểm soát chất lượng* hoạt động kiểm toán của các cơ quan có thẩm quyền có ảnh hưởng như thế nào đối với chất lượng và hiệu quả của hoạt động kiểm toán của ngành KTĐL ở Việt Nam?

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

22. Theo ông/bà *chiến lược hoạt động ngành* có ảnh hưởng như thế nào đối với chất lượng và hiệu quả của hoạt động kiểm toán của ngành KTĐL ở Việt Nam?

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

23. Theo ông/bà xét dưới phương diện cơ chế vận hành của hoạt động KTĐL ở nước ta trên **góc độ vi mô** (góc độ DN kiểm toán), thì các yếu tố chủ yếu liên quan và tác động đến cơ chế vận hành của DN kiểm toán đó chính là kiểm soát chất lượng bên trong, phạm vi dịch vụ cung cấp, giá phí kiểm toán, quản trị DN hay không ?

☐ Đồng ý

☐ Chưa đồng ý (*)

Nếu CHƯA ĐỒNG Ý, thì theo ông/bà cần bổ sung hay xác định các yếu tố nào có liên quan đến cơ chế vận hành của DN kiểm toán ?

.....

.....

.....

.....

24. Theo ông/bà *kiểm soát chất lượng bên trong* của một DN kiểm toán tại nước ta có ảnh hưởng như thế nào đối với chất lượng và hiệu quả của hoạt động kiểm toán của DN kiểm toán đó?

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

25. Theo ông/bà *phạm vi dịch vụ cung cấp cho khách hàng* của một DN kiểm toán tại nước ta có ảnh hưởng như thế nào đối với chất lượng và hiệu quả của hoạt động kiểm toán của DN kiểm toán đó?

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

26. Theo ông/bà *giá phí* của một DN kiểm toán tại nước ta có ảnh hưởng như thế nào đối với chất lượng và hiệu quả của hoạt động kiểm toán của DN kiểm toán đó?

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

27. Theo ông/bà *quản trị công ty* của một DN kiểm toán tại nước ta có ảnh hưởng như thế nào đối với chất lượng và hiệu quả của hoạt động kiểm toán của DN kiểm toán đó?

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

D- Một số ý kiến để nâng cao chất lượng và hiệu quả hoạt động của KTĐL ở Việt Nam trong thời gian đến

28. Ông/bà có đồng ý rằng trong bối cảnh hội nhập, khi thị trường chứng khoán phát triển thông tin tài chính chủ yếu hướng đến việc cung cấp cho các cổ đông và các nhà đầu tư chứ không phải chủ yếu cung cấp cho quản lý nhà nước. Vì vậy việc ban hành chuẩn mực và giám sát hoạt động KTĐL nên chuyển giao cho VACPA để thực hiện tốt hơn?

☐ Đồng ý

☐ Chưa đồng ý (*)

Nếu CHƯA ĐỒNG Ý, thì quan điểm của ông bà về vấn đề này như thế nào?

.....

.....

.....

.....

29. Hiện tại trên thế giới để nâng cao hơn nữa vai trò và trách nhiệm của công ty kiểm toán độc lập đối với việc kinh doanh dịch vụ, một số quốc gia quy định hình thức sở hữu là công ty TNHH không cho phép tồn tại (chỉ được tồn tại trách nhiệm vô hạn như công ty hợp danh, văn phòng tư, doanh nghiệp tư nhân). Ông/bà có đồng ý với quan điểm này không ?

☐ Đồng ý

☐ Chưa đồng ý (*)

Nếu CHƯA ĐỒNG Ý, thì quan điểm của ông bà về vấn đề này như thế nào?

.....

.....

30. Theo ông/bà có nên cho phép thành lập Văn phòng kiểm toán tư trong tương lai tương tự như văn phòng luật sư, văn phòng công chứng tư như hiện nay hay không ? (cho phép xuất hiện hình thức hoạt động KTĐL dưới dạng thể nhân)

☐ Đồng ý

☐ Chưa đồng ý (*)

Nếu CHƯA ĐỒNG Ý, thì xin ông bà cho biết lý do?

.....

.....

.....

31. Theo ông/bà có nên thực hiện việc tái cơ cấu các công ty kiểm toán có quy mô vừa và nhỏ, năng lực cạnh tranh yếu hay không ?

- ☐ Nên cho phép xây dựng lộ trình thời gian phù hợp
- ☐ Chưa cho phép trong thời điểm hiện tại
- ☐ Ý kiến khác

.....

.....

32. Theo ông/bà có nhất thiết phải ban hành các văn bản hướng dẫn về khung giá phí cho dịch vụ kiểm toán, hướng dẫn về mức trích lập và đóng bảo hiểm trách nhiệm nghề nghiệp đối với kiểm toán viên, công ty kiểm toán ?

- ☐ Nên ban hành các văn bản hướng dẫn (*)
- ☐ Chưa cần thiết phải ban hành các văn bản hướng dẫn
- ☐ Ý kiến khác

.....

.....

Nếu NÊN BAN HÀNH thì theo ông bà :

- Khung giá phí kiểm toán nên được quy định dựa trên yếu tố nào sau đây ?

- ☐ Thứ hạng và phân loại công ty kiểm toán qua đánh giá của các cơ quan quản lý

Nhà nước hàng năm

- ☐ Chuẩn bằng cấp và đánh giá phân loại trình độ KTV mà công ty kiểm toán hiện có.
- ☐ Theo quy mô và loại hình kinh doanh của khách hàng đề nghị cung cấp dịch vụ
- ☐ Ý kiến khác

.....

.....

- Bảo hiểm trách nhiệm nghề nghiệp đối với KTV nên quy định dựa trên yếu tố nào sau đây ?

- ☐ Thu nhập nhận được của KTV
- ☐ Bằng cấp của KTV
- ☐ Thâm niên công tác trong công ty kiểm toán của KTV
- ☐ Ý kiến khác

.....

.....

33. Theo ông/bà có nên phải xây dựng hệ thống các tiêu chí và quy trình đánh giá xếp hạng DN kiểm toán hàng năm, tạo sự khách quan, công bằng, minh bạch và nâng cao vai trò trách nhiệm của công tác kiểm soát của xã hội đối với hoạt động kiểm toán độc lập không ?

- ☐ Nên ban hành các tiêu chí và quy trình đánh giá xếp hạng
- ☐ Không nên ban hành các tiêu chí và quy trình đánh giá xếp hạng
- ☐ Ý kiến khác

.....
.....

34. Có ý kiến cho rằng các công ty kiểm toán độc lập hiện nay nên duy trì một cơ cấu các dịch vụ kiểm toán và phi kiểm toán hợp lý để đảm bảo chất lượng và uy tín của ngành nghề kiểm toán. Vậy theo ông/bà tỷ lệ cơ cấu này bao nhiêu là hợp lý ?

Dịch vụ kiểm toán

Dịch vụ phi kiểm toán

Tổng

100%

35. Ông/bà cho rằng vấn đề nào mấu chốt nhất trong việc quyết định đến sự phát triển của một DN kiểm toán trong điều kiện hiện nay ? **(Chỉ được chọn 1 câu duy nhất)**

- ☐ Sự hoàn thiện và minh bạch của cơ sở pháp lý
- ☐ Đội ngũ kiểm toán viên và nhân viên tại các DN kiểm toán
- ☐ Quy mô của công ty
- ☐ Chiến lược kinh doanh áp dụng

36. Ông/bà lựa chọn nguyên nhân chủ yếu theo quan điểm cá nhân cho rằng yếu tố gây cản trở sự phát triển của ngành kiểm toán độc lập nói chung ở Việt Nam hiện nay là ? **(Chỉ được chọn 1 câu duy nhất)**

☐ Nhận thức về dịch vụ kiểm toán và vai trò của việc hành nghề kiểm toán của nhiều doanh nghiệp và công chúng còn chưa cao

☐ Môi trường pháp lý về kiểm toán còn cứng nhắc và tồn tại nhiều hạn chế chưa thực sự hoàn thiện và chưa tương thích với các cam kết quốc tế của Việt Nam trong quá trình hội nhập

☐ Cơ chế và bộ máy về kiểm soát dịch vụ kiểm toán còn chưa hoàn thiện, năng lực cạnh tranh của các công ty kiểm toán Việt Nam còn kém

☐ Tổ chức và quản lý nhà nước về kiểm toán còn lúng túng, chưa đồng bộ, nhất quán ; chiến lược phát triển ngành chưa thực sự rõ ràng

☐ Nhân lực kiểm toán viên còn yếu cả về chất lượng lẫn số lượng

.....
.....
.....

Bên cạnh những vấn đề trên, xin ông bà vui lòng chia sẻ một số các ý kiến khác có liên quan để nhằm nâng cao hơn nữa chất lượng và hiệu quả hoạt động của ngành KTĐL ở nước ta trong thời gian tới

.....
.....
.....

Cảm ơn quý ông/bà về việc đã giúp tôi hoàn tất các câu hỏi! Xin kính chúc ông/bà dồi dào sức khỏe và thành đạt.

Chữ ký và con dấu xác nhận của quý đơn vị

PHỤ LỤC 12

BẢNG TỔNG HỢP KẾT QUẢ THỐNG KÊ CÁC CÂU HỎI ĐỊNH LƯỢNG TRONG PHIẾU ĐIỀU TRA KHẢO SÁT

Ghi chú : N : 36 DNKT được khảo sát; N1 : 4 DNKT có quy mô lớn; N2 : 6 DNKT có quy mô vừa;
N3 : 26 DNKT có quy mô nhỏ ; N4 : 32 DNKT có quy mô vừa và nhỏ

Câu A1. Theo ông/bà thì mô hình tổ chức hoạt động KTĐL nói chung ảnh hưởng như thế nào đối với chất lượng và hiệu quả KTĐL ?		N	N1	N2	N3	N4
N	Valid	36	4	6	26	32
	Missing	0	32	26	0	0
Mean		4.1667	5.0000	4.3333	4.0000	4.0625
Median		4.0000	5.0000	4.0000	4.0000	4.0000
Mode		4.00	5.00	4.00	4.00	4.00
Std. Deviation		0.73679	0.00000	0.51640	0.74833	0.71561

Câu A4. Theo ông bà thì mô hình tổ chức hoạt động KTĐL tại Việt Nam những năm qua ảnh hưởng như thế nào đối với chất lượng và hiệu quả hoạt động KTĐL ?		N	N1	N2	N3	N4
N	Valid	36	4	6	26	32
	Missing	0	32	26	0	0
Mean		3.3889	4.2500	3.5000	3.2308	3.2813
Median		3.0000	4.5000	3.0000	3.0000	3.0000
Mode		3.00	5.00	3.00	3.00	3.00
Std. Deviation		0.93435	0.95743	0.83666	0.90808	0.88843

Câu B6. Hình thức sở hữu của DNKT ở Việt Nam ảnh hưởng như thế nào đến chất lượng và hiệu quả hoạt động KTĐL ?		N	N1	N2	N3	N4
N	Valid	36	4	6	26	32
	Missing	0	32	26	0	0
Mean		3.9444	4.0000	3.6667	4.0000	3.9375
Median		4.0000	4.5000	3.5000	4.0000	4.0000
Mode		4.00	5.00	3.00	4.00	4.00
Std. Deviation		0.89265	1.41421	0.81650	0.84853	0.84003

Câu B7. Thống kê theo từng hình thức sở hữu	N			N1			N4		
	x	me	σ	x	me	σ	x	me	σ
TNHH	3.3056	3.0000	0.88864	3.5000	4.0000	1.00000	3.2813	3.0000	0.88843
Hợp danh	3.7222	4.0000	1.03126	3.0000	3.5000	1.41421	3.8125	4.0000	0.96512
DNTN	2.8889	3.0000	1.21368	4.5000	5.0000	1.00000	2.6875	3.0000	1.09065
DN có VĐTNN	3.8333	4.0000	1.00000	4.5000	4.5000	0.57735	2.6875	3.0000	1.09065

Ghi chú: $x = \text{Mean}$; $me = \text{Median}$; $\sigma = \text{Std.Deviation}$

Câu B8. Quy mô của DNKT ở Việt Nam ảnh hưởng như thế nào đến chất lượng và hiệu quả hoạt động KTĐL ?		N	N1	N2	N3	N4
N	Valid	36	4	6	26	32
	Missing	0	32	26	0	0
Mean		4.0278	4.0000	4.0000	4,038462	4.0313
Median		4.0000	4.0000	4.0000	4	4.0000
Mode		4.00	4.00	4.00	4	4.00
Std. Deviation		0.60880	0.00000	0.00000	0,720043	0.64680

Câu B10. Vốn điều lệ của DNKT ở Việt Nam có ảnh hưởng như thế nào đến chất lượng và hiệu quả hoạt động KTĐL ?		N	N1	N2	N3	N4
N	Valid	36	4	6	26	32
	Missing	0	32	26	0	0
Mean		3.0833	2.7500	3.1667	3,115385	3.1250
Median		3.0000	3.0000	3.0000	3	3.0000
Mode		3.00	3.00	2,00(a)	3	3.00
Std. Deviation		0.80623	0.50000	1.16905	0,765607	0.83280

Câu B11. Số lượng nhân viên và KTV của DNKT ở Việt Nam ảnh hưởng như thế nào đến chất lượng và hiệu quả hoạt động KTĐL ?		N	N1	N2	N3	N4
N	Valid	36	4	6	26	32
	Missing	0	32	26	0	0
Mean		4.2222	5.0000	4.1667	4,115385	4.1250
Median		4.0000	5.0000	4.0000	4	4.0000
Mode		5.00	5.00	4.00	5	4,00(a)
Std. Deviation		0.79682	0.00000	0.75277	0,816182	0.79312

Câu B12. Số lượng văn phòng và chi nhánh của DNKT ở Việt Nam ảnh hưởng như thế nào đến chất lượng và hiệu quả hoạt động KTĐL ?		N	N1	N2	N3	N4
N	Valid	36	4	6	26	32
	Missing	0	32	26	0	0
Mean		2.8056	2.7500	2.3333	2,923077	2.8125
Median		3.0000	2.5000	2.0000	3	3.0000
Mode		3.00	2.00	2.00	3	3.00
Std. Deviation		0.82183	0.95743	0.51640	0,844894	0.82060

Câu B13. Số lượng hợp đồng CCDV hàng năm của DNKT ở Việt Nam ảnh hưởng đến chất lượng và hiệu quả hoạt động KTĐL ?		N	N1	N2	N3	N4
N	Valid	36	4	6	26	32
	Missing	0	32	26	0	0
Mean		3.5000	4.0000	2.8333	3,576923	3.4375
Median		3.0000	4.0000	2.5000	3	3.0000
Mode		3.00	4.00	2.00	3	3.00
Std. Deviation		0.94112	0.81650	0.98319	0,902134	0.94826

Câu B14. Quan điểm của chủ DNKT ở Việt Nam ảnh hưởng như thế nào đến chất lượng và hiệu quả hoạt động KTĐL ?		N	N1	N2	N3	N4
N	Valid	36	4	6	26	32
	Missing	0	32	26	0	0
Mean		3.9722	4.2500	3.6667	4	3.9375
Median		4.0000	4.5000	4.0000	4	4.0000
Mode		4.00	5.00	4.00	4	4.00
Std. Deviation		0.77408	0.95743	0.51640	0,8	0.75935

Câu B15. Thời gian hoạt động của DNKT ở Việt Nam ảnh hưởng như thế nào đến chất lượng và hiệu quả hoạt động KTĐL ?		N	N1	N2	N3	N4
N	Valid	35	3	6	26	32
	Missing	1	33	26	0	0
Mean		3.9143	4.0000	4.0000	3,884615	3.9063
Median		4.0000	4.0000	4.0000	4	4.0000
Mode		4.00	4.00	4.00	4	4.00
Std. Deviation		0.78108	0.00000	1.09545	0,765607	0.81752

Câu B16. Trình độ quản lý của Ban quản trị và chất lượng nhân viên của DNKT ở Việt Nam có ảnh hưởng đến chất lượng và hiệu quả hoạt động ?		N	N1	N2	N3	N4
N	Valid	36	4	6	26	32
	Missing	0	32	26	0	0
Mean		4.4167	4.5000	4.1667	4,461538	4.4063
Median		5.0000	5.0000	4.0000	5	4.5000
Mode		5.00	5.00	4.00	5	5.00
Std. Deviation		0.69179	1.00000	0.75277	0,646886	0.66524

Câu B17. Cấu trúc tổ chức hoạt động KTĐL ở nước ta trên góc độ vĩ mô có ảnh hưởng như thế nào đến cấu trúc tổ chức trên góc độ vi mô?		N	N1	N2	N3	N4
N	Valid	36	4	6	26	32
	Missing	0	32	26	0	0
Mean		4.1944	4.7500	3.8333	4,192308	4.1250
Median		4.0000	5.0000	4.0000	4	4.0000
Mode		4.00	5.00	4.00	4	4.00
Std. Deviation		0.66845	0.50000	0.75277	0,633671	0.65991

Câu C18. Cơ chế vận hành của cơ quan quản lý NN về hoạt động KTĐL có ảnh hưởng như thế nào đến chất lượng và hiệu quả toàn ngành ?		N	N1	N2	N3	N4
N	Valid	36	4	6	26	32
	Missing	0	32	26	0	0
Mean		4.0833	4.7500	3.5000	4,115385	4.0000
Median		4.0000	5.0000	3.5000	4	4.0000
Mode		4.00	5.00	3,00(a)	4	4.00
Std. Deviation		0.73193	0.50000	0.54772	0,711445	0.71842

Câu C20. Cơ sở pháp lý cho hoạt động KTĐL ở Việt Nam có ảnh hưởng như thế nào đối với chất lượng và hiệu quả hoạt động ?		N	N1	N2	N3	N4
N	Valid	36	4	6	26	32
	Missing	0	32	26	0	0
Mean		4.2222	4.2500	3.8333	4,307692	4.2188
Median		4.0000	4.5000	4.0000	4	4.0000
Mode		4.00	5.00	4.00	4	4.00
Std. Deviation		0.63746	0.95743	0.40825	0,617688	0.60824

Câu C21. Cơ chế KSCL bên ngoài cho hoạt động KTĐL ở Việt Nam có ảnh hưởng như thế nào đối với chất lượng và hiệu quả hoạt động ?		N	N1	N2	N3	N4
N	Valid	36	4	6	26	32
	Missing	0	32	26	0	0
Mean		4.2500	4.2500	4.1667	4,269231	4.2500
Median		4.0000	4.5000	4.0000	4	4.0000
Mode		4.00	5.00	4.00	4	4.00
Std. Deviation		0.64918	0.95743	0.40825	0,666795	0.62217

Câu C22. Chiến lược hoạt động ngành KTĐL ở Việt Nam có ảnh hưởng như thế nào đối với chất lượng và hiệu quả hoạt động ?		N	N1	N2	N3	N4
N	Valid	36	4	6	26	32
	Missing	0	32	26	0	0
Mean		3.6389	3.7500	3.5000	3,653846	3.6250
Median		4.0000	4.0000	4.0000	4	4.0000
Mode		4.00	4.00	4.00	4	4.00
Std. Deviation		0.72320	0.50000	0.83666	0,745241	0.75134

Câu C24. Cơ chế KSCL bên trong cho hoạt động KTĐL ở Việt Nam có ảnh hưởng như thế nào đối với chất lượng và hiệu quả hoạt động ?		N	N1	N2	N3	N4
N	Valid	36	4	6	26	32
	Missing	0	32	26	0	0
Mean		4.4167	4.5000	4.0000	4,5	4.4063
Median		4.0000	4.5000	4.0000	4,5	4.0000
Mode		4.00	4,00(a)	4.00	4,00(a)	4.00
Std. Deviation		0.55420	0.57735	0.63246	0,509902	0.55992

Câu C25. Phạm vi cung cấp dịch vụ cho KH của các DNKT ở VN có ảnh hưởng như thế nào đối với chất lượng và hiệu quả hoạt động ?		N	N1	N2	N3	N4
N	Valid	36	4	6	26	32
	Missing	0	32	26	0	0
Mean		3.4722	3.5000	3.6667	3,423077	3.4688
Median		3.0000	3.5000	3.5000	3	3.0000
Mode		3.00	3,00(a)	3.00	3	3.00
Std. Deviation		0.60880	0.57735	0.81650	0,577794	0.62136

Câu C26. Giá phí của DNKT ở Việt Nam có ảnh hưởng như thế nào đối với chất lượng và hiệu quả hoạt động ?		N	N1	N2	N3	N4
N	Valid	36	4	6	26	32
	Missing	0	32	26	0	0
Mean		4.0000	4.0000	4.1667	3,961538	4.0000
Median		4.0000	4.0000	4.0000	4	4.0000
Mode		4.00	4.00	4.00	4	4.00
Std. Deviation		0.79282	0.00000	0.40825	0,915675	0.84242

Câu C27. Quản trị công ty của DNKT ở Việt Nam có ảnh hưởng như thế nào đối với chất lượng và hiệu quả hoạt động ?		N	N1	N2	N3	N4
N	Valid	36	4	6	26	32
	Missing	0	32	26	0	0
Mean		4.4444	4.7500	4.1667	4,461538	4.4063
Median		4.5000	5.0000	4.0000	4,5	4.0000
Mode		5.00	5.00	4.00	5	4,00(a)
Std. Deviation		0.60684	0.50000	0.75277	0,581774	0.61484

PHỤ LỤC 13

KẾT QUẢ KIỂM ĐỊNH SAU ĐỐI VỚI CÁC CÂU HỎI TRONG BẢNG KHẢO SÁT CÁC DNKT

Nội dung khảo sát	Đối tượng khảo sát (I)	Đối tượng khảo sát (J)	Khác biệt trung bình (I-J)	Mức ý nghĩa
Câu A1. Theo ông/bà thì mô hình tổ chức hoạt động KTĐL nói chung ảnh hưởng như thế nào đối với chất lượng và hiệu quả KTĐL ?	N1	N2	0,66667	0,139
		N3	1,00000(*)	0,010
	N2	N1	-0,66667	0,139
		N3	0,33333	0,288
	N3	N1	-1,00000(*)	0,010
		N2	-0,33333	0,288
Câu A4. Theo ông bà thì mô hình tổ chức hoạt động KTĐL tại Việt Nam những năm qua ảnh hưởng như thế nào đối với chất lượng và hiệu quả hoạt động KTĐL ?	N1	N2	0,75000	0,207
		N3	1,01923(*)	0,043
	N2	N1	-0,75000	0,207
		N3	0,26923	0,515
	N3	N1	-1,01923(*)	0,043
		N2	-0,26923	0,515
Câu B6. Hình thức sở hữu của DNKT ở Việt Nam ảnh hưởng như thế nào đến chất lượng và hiệu quả hoạt động KTĐL ?	N1	N2	0,33333	0,574
		N3	0,00000	1,000
	N2	N1	-0,33333	0,574
		N3	-0,33333	0,424
	N3	N1	0,00000	1,000
		N2	0,33333	0,424
Câu B7.1. Loại hình công ty TNHH (từ 2 thành viên trở lên) tại Việt Nam ảnh hưởng như thế nào đến chất lượng và hiệu quả hoạt động KTĐL ?	N1	N2	-0,16667	0,775
		N3	0,30769	0,526
	N2	N1	0,16667	0,775
		N3	0,47436	0,250
	N3	N1	-0,30769	0,526
		N2	-0,47436	0,250
Câu B7.2. Loại hình công ty hợp danh tại Việt Nam ảnh hưởng như thế nào đến chất lượng và hiệu quả hoạt động KTĐL ?	N1	N2	-0,16667	0,794
		N3	-0,96154	0,077
	N2	N1	0,16667	0,794
		N3	-0,79487	0,083
	N3	N1	0,96154	0,077
		N2	0,79487	0,083
Câu B7.3. Loại DNTN tại Việt Nam ảnh hưởng như thế nào đến chất lượng và hiệu quả hoạt động KTĐL ?	N1	N2	2,00000(*)	0,008
		N3	1,76923(*)	0,005
	N2	N1	-2,00000(*)	0,008
		N3	-0,23077	0,645
	N3	N1	-1,76923(*)	0,005
		N2	0,23077	0,645

Câu B7.4. Loại hình công ty có vốn đầu tư nước ngoài (TNHH 1 thành viên) tại Việt Nam ảnh hưởng như thế nào đến chất lượng và hiệu quả hoạt động KTĐL ?	N1	N2	0,66667	0,309
		N3	0,76923	0,161
	N2	N1	-0,66667	0,309
		N3	0,10256	0,822
	N3	N1	-0,76923	0,161
		N2	-0,10256	0,822
Câu B8. Quy mô của DNKT ở Việt Nam ảnh hưởng như thế nào đến chất lượng và hiệu quả hoạt động KTĐL ?	N1	N2	0,00000	1,000
		N3	-0,03846	0,910
	N2	N1	0,00000	1,000
		N3	-0,03846	0,893
	N3	N1	0,03846	0,910
		N2	0,03846	0,893
Câu B10. Vốn điều lệ của DNKT ở Việt Nam có ảnh hưởng như thế nào đến chất lượng và hiệu quả hoạt động KTĐL ?	N1	N2	-0,41667	0,437
		N3	-0,36538	0,413
	N2	N1	0,41667	0,437
		N3	0,05128	0,891
	N3	N1	0,36538	0,413
		N2	-0,05128	0,891
Câu B11. Số lượng nhân viên và KTV của DNKT ở Việt Nam ảnh hưởng như thế nào đến chất lượng và hiệu quả hoạt động KTĐL ?	N1	N2	0,83333	0,102
		N3	0,88462(*)	0,040
	N2	N1	-0,83333	0,102
		N3	0,05128	0,884
	N3	N1	-,88462(*)	0,040
		N2	-0,05128	0,884
Câu B12. Số lượng văn phòng và chi nhánh của DNKT ở Việt Nam ảnh hưởng như thế nào đến chất lượng và hiệu quả hoạt động KTĐL ?	N1	N2	0,41667	0,434
		N3	-0,17308	0,695
	N2	N1	-0,41667	0,434
		N3	-0,58974	0,120
	N3	N1	0,17308	0,695
		N2	0,58974	0,120
Câu B13. Số lượng hợp đồng CCDV hàng năm của DNKT ở Việt Nam ảnh hưởng đến chất lượng và hiệu quả hoạt động KTĐL ?	N1	N2	1,16667	0,055
		N3	0,42308	0,392
	N2	N1	-1,16667	0,055
		N3	-0,74359	0,080
	N3	N1	-0,42308	0,392
		N2	0,74359	0,080
Câu B14. Quan điểm của chủ DNKT ở Việt Nam ảnh hưởng như thế nào đến chất lượng và hiệu quả hoạt động KTĐL ?	N1	N2	0,58333	0,255
		N3	0,25000	0,555
	N2	N1	-0,58333	0,255
		N3	-0,33333	0,352
	N3	N1	-0,25000	0,555
		N2	0,33333	0,352
Câu B15. Thời gian hoạt động của DNKT ở Việt Nam ảnh hưởng như thế nào đến chất lượng và hiệu quả hoạt động KTĐL ?	N1	N2	-0,25000	0,634
		N3	-0,13462	0,758
	N2	N1	0,25000	0,634
		N3	0,11538	0,754

	N3	N1	0,13462	0,758
		N2	-0,11538	0,754
Câu B16. Trình độ quản lý của Ban quản trị và chất lượng nhân viên của DNKT ở Việt Nam có ảnh hưởng đến chất lượng và hiệu quả hoạt động ?	N1	N2	0,33333	0,468
		N3	0,03846	0,919
	N2	N1	-0,33333	0,468
		N3	-0,29487	0,361
	N3	N1	-0,03846	0,919
		N2	0,29487	0,361
Câu B17. Cấu trúc tổ chức hoạt động KTĐL ở nước ta trên góc độ vĩ mô có ảnh hưởng như thế nào đến cấu trúc tổ chức trên góc độ vi mô?	N1	N2	0,91667(*)	0,034
		N3	0,55769	0,116
	N2	N1	-0,91667(*)	0,034
		N3	-0,35897	0,226
	N3	N1	-0,55769	0,116
		N2	0,35897	0,226
Câu C18. Cơ chế vận hành của cơ quan quản lý NN về hoạt động KTĐL có ảnh hưởng như thế nào đến chất lượng và hiệu quả toàn ngành ?	N1	N2	1,25000(*)	0,007
		N3	0,63462	0,088
	N2	N1	-1,25000(*)	0,007
		N3	-0,61538	0,051
	N3	N1	-0,63462	0,088
		N2	0,61538	0,051
Câu C20. Cơ sở pháp lý cho hoạt động KTĐL ở Việt Nam có ảnh hưởng như thế nào đối với chất lượng và hiệu quả hoạt động ?	N1	N2	0,41667	0,313
		N3	-0,05769	0,866
	N2	N1	-0,41667	0,313
		N3	-0,47436	0,106
	N3	N1	0,05769	0,866
		N2	0,47436	0,106
Câu C21. Cơ chế KSCL bên ngoài cho hoạt động KTĐL ở Việt Nam có ảnh hưởng như thế nào đối với chất lượng và hiệu quả hoạt động ?	N1	N2	0,08333	0,848
		N3	-0,01923	0,958
	N2	N1	-0,08333	0,848
		N3	-0,10256	0,737
	N3	N1	0,01923	0,958
		N2	0,10256	0,737
Câu C22. Chiến lược hoạt động ngành KTĐL ở Việt Nam có ảnh hưởng như thế nào đối với chất lượng và hiệu quả hoạt động ?	N1	N2	0,25000	0,605
		N3	0,09615	0,811
	N2	N1	-0,25000	0,605
		N3	-0,15385	0,650
	N3	N1	-0,09615	0,811
		N2	0,15385	0,650
Câu C24. Cơ chế KSCL bên trong cho hoạt động KTĐL ở Việt Nam có ảnh hưởng như thế nào đối với chất lượng và hiệu quả hoạt động ?	N1	N2	0,50000	0,158
		N3	0,00000	1,000
	N2	N1	-0,50000	0,158
		N3	-0,50000(*)	0,048
	N3	N1	0,00000	1,000
		N2	0,50000(*)	0,048
Câu C25. Phạm vi cung cấp dịch vụ cho KH của các DNKT ở VN có ảnh hưởng như thế nào đối với chất lượng và hiệu quả hoạt động	N1	N2	-0,16667	0,680
		N3	0,07692	0,819
	N2	N1	0,16667	0,680

?	N3	N3	0,24359	0,392
		N1	-0,07692	0,819
		N2	-0,24359	0,392
Câu C26. Giá phí của DNKT ở Việt Nam có ảnh hưởng như thế nào đối với chất lượng và hiệu quả hoạt động ?	N1	N2	-0,16667	0,753
		N3	0,03846	0,930
	N2	N1	0,16667	0,753
		N3	0,20513	0,581
	N3	N1	-0,03846	0,930
		N2	-0,20513	0,581
Câu C27. Quản trị công ty của DNKT ở Việt Nam có ảnh hưởng như thế nào đối với chất lượng và hiệu quả hoạt động ?	N1	N2	0,58333	0,144
		N3	0,28846	0,380
	N2	N1	-0,58333	0,144
		N3	-0,29487	0,289
	N3	N1	-0,28846	0,380
		N2	0,29487	0,289

Ghi chú :

N1 : DNKT có quy mô lớn; N2 : DNKT có quy mô vừa ; N3 : DNKT có quy mô nhỏ

() Mức ý nghĩa nhỏ hơn 0,05*

PHỤ LỤC 14

BẢNG THỐNG KÊ ĐÁNH GIÁ ĐIỂM CHẤT LƯỢNG KIỂM TOÁN QUA KIỂM TRA CỦA VACPA TRONG CÁC NĂM 2011

Tên công ty	Điểm chất lượng	Xếp loại chất lượng	Số lượng KTV	Thành viên của hãng KìT quốc tế	Quy mô		
					Lớn	Vừa	Nhỏ
1.Công ty TNHH kiểm toán và kế toán Hà Nội (CPA HN)	49,2	Không đạt yêu cầu	18			X	
2.Công ty TNHH kiểm toán và tư vấn TC quốc tế (IFC)	71,28	Đạt yêu cầu	18	X		X	
3.Công ty TNHH kiểm toán VACO	77,71	Đạt yêu cầu	11			X	
4.Công ty TNHH kiểm toán KTV	73	Đạt yêu cầu	3				X
5.Công ty TNHH kiểm toán và tư vấn Hà Nội (HANCO)	37	Yếu kém	4				X
6.Công ty TNHH TVTC KT và kiểm toán Việt Nam (AAFC)	70	Đạt yêu cầu	6				X
7.Công ty TNHH kiểm toán Việt (VIETCPA)	65	Đạt yêu cầu	5				X
8.Công ty TNHH kiểm toán ASCO	43	Chưa đạt yêu cầu	5				X
9.Công ty TNHH tư vấn và kiểm toán Chuẩn Việt (Vietvalues)	75,5	Đạt yêu cầu	11	X			X
10.Công ty TNHH DVTVTC KT&kiểm toán phía Nam (AASCs)	61,5	Đạt yêu cầu	20			X	
11.Công ty TNHH kiểm toán AS (ASCO)	69,7	Đạt yêu cầu	10				X
12.Công ty TNHH kiểm toán và tin học Sài Gòn (SA)	60	Đạt yêu cầu	3				X
13.Công ty TNHH kiểm toán và tư vấn S&S (SS)	51,66	Chưa đạt yêu cầu	4				X
14.Công ty TNHH kế toán kiểm toán tư vấn Việt Nam (AACC)	70,92	Đạt yêu cầu	7				X
15.Công ty TNHH kiểm toán Việt Úc (Viet Uc)	62,5	Đạt yêu cầu	6				X
16.Công ty TNHH DV kiểm toán, kế toán và TV thuế AAT (AAT)	67	Đạt yêu cầu	10				X
17.Công ty TNHH kiểm toán quốc gia Việt Nam (MEKONG-NAG)	71	Đạt yêu cầu	8	X			X
18.Công ty TNHH kiểm toán quốc tế UNISTARS (UNISTARS)	40	Chưa đạt yêu cầu	5				X
19.Công ty TNHH kiểm toán	70,2	Đạt yêu cầu	7	X			X

quốc tế PNT (PNT)							
20.Công ty TNHH kiểm toán và DVTV Hà Nội (HANOIAC)	61	Đạt yêu cầu	3				X
21.Công ty TNHH TV thuế, kế toán và kiểm toán AVINA-IAFC	62	Đạt yêu cầu	6				X
22.Công ty TNHH TCKT và kiểm toán Việt Nam (VNAAFC)	67,8	Đạt yêu cầu	8				X
23.Công ty TNHH kiểm toán Ernst & Young Việt Nam (E&Y)	96,1	Tốt	68	X	X		
24.Công ty TNHH kiểm toán và tư vấn A&C	93,9	Tốt	88	X		X	
25.Công ty TNHH DVTVTC và kiểm toán Nam Việt (AASCN)	86,89	Tốt	11				X
26.Công ty TNHH kiểm toán Thủy Chung (Thuy Chung)	42,87	Chưa đạt yêu cầu	5	X			X
27.Công ty TNHH DV kiểm toán và TV kế toán BHP (BHP)	50,68	Chưa đạt yêu cầu	6				X
28.Công ty TNHH kiểm toán Phan Dũng (PDAC)	82,74	Tốt	6				X
29.Công ty TNHH kiểm toán-tư vấn tài chính D.N.P (D.N.P)	65,45	Đạt yêu cầu	7				X
30.Công ty TNHH kiểm toán Vũng Tàu (VAC)	84,4	Tốt	6				X

PHỤ LỤC 15

BẢNG THỐNG KÊ ĐÁNH GIÁ ĐIỂM CHẤT LƯỢNG KIỂM TOÁN QUA KIỂM TRA CỦA VACPA TRONG CÁC NĂM 2010

Tên công ty	Điểm chất lượng	Xếp loại chất lượng	Số lượng KTV	Thành viên của hãng KĩT quốc tế	Quy mô		
					Lớn	Vừa	Nhỏ
1.Công ty TNHH kiểm toán ASC	60	Đạt yêu cầu	6				X
2.Công ty TNHH kiểm toán và tư vấn Việt Nam (ATIC Vietnam)	62	Đạt yêu cầu	3				X
3.Công ty TNHH kiểm toán KTV	35	Yếu kém	4				X
4.Công ty TNHH kiểm toán và tư vấn Đất Việt (Vietland)	80,2	Tốt	9				X
5.Công ty TNHH kiểm toán và tư vấn CA&A	87	Tốt	10	X			X
6.Công ty TNHH kiểm toán Mỹ (AA)	62	Trung bình	13				X
7.Công ty TNHH kiểm toán và tư vấn Độc Lập (IAC)	35	Yếu kém	5				X
8.Công ty TNHH kiểm toán và tin học Sài Gòn (SA)	35	Yếu kém	4				X
9.Công ty TNHH dịch vụ tư vấn tài chính kế toán và kiểm toán (AASC)	81	Tốt	60	X		X	
10.Công ty hợp danh kiểm toán Việt Nam (CPA VN)	78	Đạt yêu cầu	13	X			X
11.Công ty TNHH kiểm toán và tư vấn NEXIA ACPA	95,6	Tốt	9	X			X
12.Công ty TNHH kiểm toán An Phú	79,1	Đạt yêu cầu	10				X
13.Công ty TNHH kiểm toán PKF Việt Nam	76,3	Đạt yêu cầu	13	X			X
14.Công ty TNHH tư vấn kế toán và kiểm toán Việt Nam (AVA)	72,8	Đạt yêu cầu	12				X
15.Công ty TNHH kiểm toán Nhân Việt	83	Tốt	6				X
16.Công ty TNHH tài chính và kiểm toán (AC VietNam)	53	Chưa đạt yêu cầu	3				X
17.Công ty TNHH kiểm toán Âu Lạc	63	Đạt yêu cầu	6				X
18.Công ty TNHH kiểm toán KSI Việt Nam	75,2	Đạt yêu cầu	7				X
19.Công ty TNHH kiểm toán và tư vấn Vạn An (VACA)	51,4	Chưa đạt yêu cầu	6				X
20.Công ty TNHH dịch vụ kiểm toán và tư vấn kế toán BHP	26,8	Yếu kém	5	X			X