**CÁC MÔ HÌNH BAN HÀNH CHUẨN MỰC VÀ QUẢN LÝ HOẠT ĐỘNG KIỂM TOÁN Ở MỘT SỐ QUỐC GIA TRÊN THẾ GIỚI-BÀI HỌC KINH NGHIỆM CHO VIỆC XÁC LẬP VÀ VẬN HÀNH CỦA MÔ HÌNH**

 **TẠI VIỆT NAM**

***(The model promulgated standards and management audit activities in some countries in the world-experienced lessons for the establishment and operation of models in Vietnam)***

 **TS. Phan Thanh Hải**

 **Phó Trưởng khoa Kế toán**

 **Đại học Duy Tân**

 **182 Nguyễn Văn Linh – TP Đà Nẵng**

**TÓM LƯỢC**

 **Trong lịch sử hình thành và phát triển của kiểm toán độc lập (KTĐL) từ trước cho đến nay, có nhiều mô hình tổ chức hoạt động kiểm toán được áp dụng tại nhiều quốc gia khác nhau. Mỗi một mô hình tổ chức xét dưới góc độ vĩ mô liên quan đến việc ban hành các chuẩn mực và tổ chức quản lý hoạt động kiểm toán đều có những ưu và nhược điểm phù hợp với chiến lược phát triển kinh tế, xã hội của mỗi quốc gia trong từng giai đoạn lịch sử. Bài viết đi sâu vào việc phân tích mô hình tổ chức hoạt động KTĐL ở 4 quốc gia tiêu biểu là Hoa Kỳ, Pháp, Nhật Bản, Anh đồng thời chỉ rõ những bài học kinh nghiệm cho việc xác lập và vận hành mô hình tổ chức cho hoạt động KTĐL ở nước ta trong điều kiện hội nhập hiện nay.**

*Abstract*

*In the history of formation and development of independent audit in advance so far, there are many organization audit activities are applied in many different countries. Each organization reviews under the macro perspective regarding the promulgation of standards and governing audit activities are the pros and cons in line with the strategy of economic development, society of each country in each stage of history. The article proceed analyzing organizational audit operations in 4 countries are USA, France, Japan, UK and also specify the lessons learned for the establishment and operation of organizational models for independent audit activity in our country in terms of integration.*

**Từ khóa : Mô hình tổ chức, kiểm toán độc lập, kiểm soát chất lượng, thiết lập chuẩn mực, quản lý hoạt động**

***Key words : Organizational model, independent auditing, quality control, establish standards, operational management***

**(Tiếp theo phần 1)**

***(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.

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.*** *Đặc điểm mô hình này là việc thiết lập các chuẩn mực kiểm toán được giao cho tổ chức nghề nghiệp song bên cạnh đó có vai trò của các hội đồng và ủy ban độc lập chịu trách nhiệm tư vấn.* 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.

 Ban hành các chuẩn mực, hướng dẫn thi hành kiểm toán

Ủy ban tư vấn các cơ quan kế toán (CCAB)

Hoạt động giám sát

Hội đồng kiểm toán và các dịch vụ xác nhận (AAC)

**Các công ty kiểm toán độc lập tại vương quốc Anh**

Hội đồng báo cáo tài chính

(FRC)

Tham gia làm thành viên

**Hình 3. Mô hình ban hành chuẩn mực và quản lý hoạt động kiểm toán tại vương quốc Anh**

Hiệp hội hành nghề các nước trong Vương quốc Anh

(ACCA, ICAEW, ICAI,CIPFA,ICAS)

*- 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](http://en.wikipedia.org/wiki/Association_of_Chartered_Certified_Accountants)**-**ACCA)
* Viện kế toán và tài chính công ([Chartered Institute of Public Finance and Accountancy](http://en.wikipedia.org/wiki/CIPFA)- CIPFA)
* Viện kế toán công chứng vương quốc Anh và xứ Wales ([Institute of Chartered Accountants in England and Wales](http://en.wikipedia.org/wiki/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](http://en.wikipedia.org/wiki/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:

+ 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)* : 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.

***(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.

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.*** *Đặc điểm mô hình này là việc thiết lập các chuẩn mực kiểm toán do Nhà nước thực hiện dưới sự trợ giúp và cố vấn của Hội đồng kế toán doanh nghiệp.* Tổ chức nghề nghiệp tại Nhật có vai trò rất hạn chế trong việc thiết lập chuẩn mực và họ chịu sự chi phối rất lớn của nhà nước. Hiện tại việc ban hành các chuẩn mực và giám sát hoạt động kiểm toán độc lập tại Nhật được thể hiện cụ thể qua hình sau:

**Hình 4. Mô hình ban hành chuẩn mực và quản lý hoạt động kiểm toán tại Nhật Bản**

Hội đồng kế toán doanh nghiệp

(BAC)

Bộ Tài Chính

Hoạt động giám sát

Ban hành các chuẩn mực, hướng dẫn thi hành kiểm toán

Viện kế toán công chứng Nhật

(JICPA)

**Các công ty kiểm toán độc lập tại Nhật Bản**

Ủy ban giám sát hoạt động kiểm toán và kế toán công chứng (CPAAOB)

Cơ quan dịch vụ tài chính (FSA)

GAAS

Hoạt động tư vấn

- *Cơ quan dịch vụ tài chính**(Financial Services Agency-FSA)*: là một tổ chứcđược thành lập theo quyết định củachính phủ chịu trách nhiệmgiám sáthệ thống cácngân hàng**,** chứng khoánvàbảo hiểm đểđảmbảosự ổn định củahệ thống tài chínhcủa Nhật Bản**.** Cơ quan này trực thuộc Văn phòng nội các chính phủ (Cabinet Office) hoạtđộng nhằm giám sátỦy bangiám sátchứng 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).

**-** *Hội đồng nghị sự kế toán doanh nghiệp (the Business Accounting Council-BAC)* : Đây là Hội đồng được thành lập 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.

***-*** *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.

- *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.

**2. Thực trạng ứng dụng mô hình tổ chức hoạt động KTĐL tại Việt Nam những năm qua**

Tại Việt Nam trong những năm vừa qua, mô hình ban hành các chuẩn mực kiểm toán và quản lý hoạt động kiểm toán được mô tả qua hình sau :

**Bộ Tài Chính**

Hoạt động giám sát

Ban hành các chuẩn mực

Hoạt động kiểm toán độc lập tại các công ty kiểm toán độc lập tại Việt Nam

**Hình 5 Mô hình ban hành chuẩn mực và quản lý hoạt động kiểm toán tại Việt Nam**

Hiệp hội KTV hành nghề Việt Nam (VACPA)

Ủy ban chứng khoán Nhà nước

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 kiểm toán độc lập 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 như sau :

*(1) Về cơ quan chịu trách nhiệm ban hành chuẩn mực và quản lý hoạt động kiểm toán độc lập*

Qua 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 kiểm toán độc lập 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 kiểm toán độc lập chính thức xuất hiện ở Việt Nam năm 1991 qua việc Bộ Tài chính ký quyết định thành lập 2 công ty kiểm toán độc lập đầu tiên ở Việt Nam; cơ quan chịu trách nhiệm cao nhất trong việc thiết lập và ban hành các chuẩn mực kiểm toán độc lập 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 kiểm toán độc lập 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 Kiểm toán viên 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 kiểm toán độc lập vẫn do Bộ Tài Chính đảm nhận. Tuy nhiên vai trò này đã đưa 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 kiểm toán độc lập 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) Về công tác kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán độc lập*

 Cơ quan chịu trách nhiệm cao nhất đối với công tác kiểm soát đạo đức đó là Hiệp hội kế toán viên hành nghề Việt Nam (VACPA), Hiệp hội kế toán việt Nam (VAA) sau khi có văn bản chuyển giao của Bộ tài chính đối với nội dung công việc quản lý hành nghề kế toán, kiểm toán (Quyết định 47/2005/QĐ-BTC ngày 14/07/2005).

 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.

 Một cơ quan nữa chịu trách nhiệm giám sát hoạt động KTĐL đặc biệt là hoạt động kiểm toán đối với các công ty niêm yết trên thị trường chứng khoán ở nước ta là Ủy ban chứng khoán nhà nước. Tuy nhiên mới chỉ trong những năm gần đây chúng ta mới ban hành được các quy định liên quan đến việc hướng dẫn và lựa chọn doanh nghiệp kiểm toán, quy chế xử phạt đối với các hành vi liên quan đến KTV, công ty kiểm toán. Việc giám sát và đánh giá chất lượng và hiệu quả của các báo cáo kiểm toán của các công ty niêm yết chủ yếu mang tính chất “hậu kiểm” khi có ý kiến phản hồi từ phía các nhà đầu tư, các cổ đông.

**3. Bài học kinh nghiệm cho việc xác lập và vận hành mô hình tổ chức hoạt động KTĐL ở Việt Nam trong điều kiện hội nhập**

 Trên cơ sở nội dung trình bày ở trên, có thể nhận thấy được mô hình tổ chức hoạt động KTĐL ở nước ta có nhiều điểm cần phải hoàn thiện dựa trên cơ sở các bài học kinh nghiệm rút ra được như sau :

+ *Bài học thứ nhất :* Mô hình hoạt động KTĐL tại Việt Nam là mô hình 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. Đây là điều mà trong các mô hình tự kiểm soát ở Mỹ, mô hình ủy ban tư vấn ở Anh hay mô hình Nhà nước hội đồng tư vấn ở Nhật Bản đã khắc phục được.

+ *Bài học thứ hai :* 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 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.

Đây là bài học cần nhận thấy hết sức sâu sắc bởi lẽ các mô hình tổ chức hoạt động KTĐL của các nước trên thế giới như đã trình bày ở trên đều hết sức chú trọng đến địa vị pháp lý, phạm vi và giới hạn hoạt động của các Hiệp hội nghề nghiệp về kiểm toán.

+ *Bài học thứ ba :* Nghiên cứu thực trạng ngành KTĐL của các nước tiên tiến trên thế giới có thể nhận thấy, bên cạnh việc thúc đẩy thị trường chứng khoán phát triển để đảm bảo chính bản thân các công ty KTĐL có cơ hội phát hành các loại chứng khoán để gia tăng quy mô, đảm bảo cân đối nguồn lực qua đó không ngừng cải tiến nâng cao chất lượng cung cấp dịch vụ thì dưới góc độ các khách hàng kiểm toán việc thị trường chứng khoán phát triển làm gia tăng mức độ đòi hỏi sự công khai, minh bạch và chính xác của các thông tin cung cấp; gia tăng sự kỳ vọng về chất lượng và kết quả của các dịch vụ từ phía các công ty KTĐL. Tuy nhiên trong tình trạng hiện nay, thị trường chứng khoán ở nước ta những năm qua đã có sự phát triển không ổn định, quy mô các doanh nghiệp tham gia và số vốn luân chuyển trong thị trường là chưa nhiều. Chính điều này cũng góp phần ảnh hưởng không nhỏ đến chất lượng và hiệu quả hoạt động của cả ngành KTĐL ở nước ta những năm qua. Đây cũng chính là bài học lớn mà chúng ta phải không ngừng cải thiện trong thời gian sắp đến.

-----------------------------------------

**Tài liệu tham khảo :**

1. Quốc Hội khóa 12, Luật Kiểm toán độc lập
2. Chính phủ, Nghị định 17/2012/NĐ-CP ngày 13/03/2012- Quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều trong Luật KTĐL
3. Bộ Tài Chính, Chiến lược kế toán-kiểm toán đến năm 2020, tầm nhìn 2030.
4. 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.
5. Lennox, C, 2005. Management ownership and audit firm size, *Contemporary accounting research,* 1:205-227.

Belverd E.Needles and Fellix Pomeranz, 1985. *Comparative international auditing standards,* International Accounting Sections of the American Accounting Association.

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.

David O’Regan, 2003. *International Auditing Practical resource guide,* John Wiley & Sons, Inc.

Davidson, R.A and Neu, 1993. A note on the association between audit firm size and audit quality, *Contemporary accounting research,* 2: 479-488.

1. Oxera Consulting Ltd, 2007. *Ownership rules of audit firms and their consequences for audit market concentration*.