**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***

**1. Mô hình tổ chức hoạt động KTĐL tại một số quốc gia trên thế giới**

Trong tiến trình phát triển của lịch sử KTĐL trên thế giới từ trước cho đến nay việc 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. Chính vì vậy trên thế giới hiện nay có 4 mô hình tổ chức hoạt động KTĐL đó là mô hình tự kiểm soát, mô hình theo luật định, mô hình ủy ban độc lập và mô hình nhà nước hội đồng tư vấn. Tiêu biểu cho việc vận dụng 4 mô hình này trong thực tiễn KTĐL hiện nay đó là các quốc gia Hoa Kỳ, Pháp, Anh và Nhật Bản.

***(1) Mô hình tự kiểm soát***

Hiện tại trên thế giới có nhiều quốc gia thực hiện việc ban hành các chuẩn mực kiểm toán 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 kiểm toán độc lập 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 kiểm toán độc lập.

Từ khi ra đời cho đến năm 2002, nghề nghiệp kiểm toán tại Hoa Kỳ phát triển theo **mô hình tự kiểm soát**. *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.*

Mô hình tự kiểm soát xuất phát từ nguyên nhân là hoạt động kiểm toán độc lập 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 kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán do Hội kiểm toán viên công chứng đảm nhận (AICPA). Việc kiểm soát chất lượng chủ yếu là cuộc kiểm tra chéo (peer review).

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 kiểm toán độc lập.

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 kiểm toán viên.

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. Mô hình này về cơ bản có thể cụ thể hóa qua hình sau :

Ủy ban giám sát hoạt động kiểm toán cho các công ty đại chúng (PCAOB)

Hiệp hội Kế toán viên công chứng Hoa Kỳ

(AICPA)

Trung tâm chương trình kiểm toán chéo các công ty kiểm toán cho các công ty đại chúng (CPCAF)

Hoạt động kiểm toán độc lập tại các văn phòng tư và các công ty kiểm toán độc lập tại Hoa Kỳ

Hoạt động giám sát

Ban hành các chuẩn mực

**Hình 1. Mô hình ban hành chuẩn mực và quản lý hoạt động kiểm toán tại Hoa Kỳ**

Trong đó :

* *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 tổ chức chính phủ nhưng có chức năng như tổ chức chính phủ. 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.

* *Trung tâm chương trình Kiểm tra chéo các công ty kiểm toán cho các công ty đại chúng (Centre for Public Company Audit Firm Peer Review Program – CPCAF)* là một tổ chức hình thành trên cơ sở tự nguyện, thành viên là các công ty kiểm toán cung cấp dịch vụ kiểm toán cho công ty đại chúng hay quan tâm đến việc kiểm toán cho các công ty đại chúng. Mục đích của tổ chức này là tăng cường chất lượng kiểm toán cho các cuộc kiểm toán ở các công ty đại chúng.

Chương trình kiểm tra chéo của CPCAF được thiết kế nhằm kiểm tra, đánh giá các dịch vụ của công ty kế toán, kiểm toán mà các dịch vụ này không thuộc phạm vi kiểm tra của CPAOB. Chương trình này giúp các công ty cung cấp dịch vụ kiểm toán đáp ứng các yêu cầu của nhà nước và của AICPA.

Các công ty được yêu cầu đăng ký với PCAOB và chịu sự giám sát của PCAOB bắt buộc phải đăng ký vào chương trình kiểm tra chéo của CPCAF và phải bị kiểm tra theo các chuẩn mực do ủy ban kiểm tra chéo của CACAF ban hành.

Các công ty không được yêu cầu đăng ký với PCAOB và không chịu sự giám sát của PCAOB có thể chọn đăng ký kiểm tra chéo theo chương trình của CPCAF hay của AICPA.

Kết quả kiểm tra chéo của tất cả các công ty đăng ký theo chương trình của CPCAF sẽ được công bố cho công chúng.

Chi phí phục vụ cho việc kiểm tra chéo từ sự đóng góp của các công ty kiểm toán đăng ký vào chương trình kiểm tra chéo. Mức phí đóng góp phụ thuộc vào quy mô của 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 cho 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.

Các cá nhân hay các công ty thực hiện các dịch vụ kế toán và kiểm toán ở Hoa Kỳ phải đăng ký vào chương trình giám sát chất lượng được công nhận.

Các cá nhân hay công ty đăng ký vào chương trình kiểm tra chéo của AICPA hoặc đăng ký vào chương trình kiểm tra chéo của Trung tâm các công ty kiểm toán cho các công ty đại chúng (CPCAF PRP) thì được xem là đã đăng ký vào chương trình giám sát chất lượng được công nhận.

Nếu đăng ký vào chương trình kiểm tra chéo của AICPA, cuộc kiểm tra sẽ thực hiện theo chuẩn mực do AICPA ban hành. Nếu đăng ký ở CPCAF PRP thì thực hiện theo các chuẩn mực do Ủy ban kiểm tra chéo của CPCAF ban hành.

Các dịch vụ phải được kiểm tra là các dịch vụ chịu sự chi phối của các chuẩn mực kiểm toán (SASs), các chuẩn mực về dịch vụ kế toán và dịch vụ soát xét (SSARS), các chuẩn mực cho dịch vụ xác nhận (SSAEs) và Chuẩn mực kiểm toán công (Government Auditing standards) được ban hành bởi GAO.

Hiện nay, chương trình kiểm tra chéo của AICPA được phát triển và giám sát bởi AICPA và được quản lý bởi 41 tổ chức CPA cấp tiểu bang.

***(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. Một trong 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 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.* 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 doanh nghiệp không phải từ thị trường chứng khoán đúng nghĩa. Phần lớn các doanh nghiệp của Pháp chủ yếu là doanh nghiệp tư nhân và công ty trách nhiệm hữu hạn, 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 bộ máy cụ thể như sau :

Liên đoàn quốc gia các chuyên viên kế toán (CNCC)

Bộ Tài Chính

Hoạt động giám sát

Ban hành các chuẩn mực

Hội đồng kiểm toán cấp cao

(H3C)

Hoạt động kiểm toán độc lập tại các văn phòng tư và các công ty kiểm toán độc lập tại Pháp

**Hình 2. Mô hình ban hành chuẩn mực và quản lý hoạt động kiểm toán tại Pháp**

CNCC cấp

quốc gia

CNCC cấp vùng

Bộ Tư Pháp

- *Liên đoàn quốc gia các chuyên viên kế toán (Compagnie Nationale Des Commisaires 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 kiểm soát chất lượng 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 (Haux Conseil du Commissare 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;

(Còn tiếp)