
1. CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN

Chuẩn mực kiểm toán là quy định và hướng dẫn về các nguyên tắc và thủ tục kiểm toán làm cơ sở để kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán thực hiện kiểm toán và làm cơ sở kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán. Nói cách khác, chuẩn mực kiểm toán là những nguyên tắc cơ bản về nghiệp vụ và về việc xử lý các mối quan hệ phát sinh trong quá trình kiểm toán. Hiểu theo nghĩa rộng, chuẩn mực kiểm toán bao gồm cả những hướng dẫn và giải thích về các nguyên tắc cơ bản để các kiểm toán viên có thể áp dụng trong thực tế, cũng như để đo lường và đánh giá chất lượng công việc kiểm toán.

Chuẩn mực kiểm toán của nhiều nước đã được hình thành từ đầu thế kỷ 20 dưới một hình thức sơ khai là những ấn phẩm hướng dẫn về các thủ tục kiểm toán do tổ chức nghề nghiệp ban hành. Đến năm 1948, Hiệp hội kế toán viên công chứng Hoa Kỳ bắt đầu ban hành các chuẩn mực kiểm toán được chấp nhận phổ biến. Sau đó, chuẩn mực kiểm toán của các quốc gia khác cũng lần lượt ra đời như Úc (1951), Đức (1964), Pháp (1971), Anh (1980)...

Nhằm phát triển và tăng cường sự phối hợp của ngành nghề một cách hài hòa trên toàn thế giới, IFAC đã ủy nhiệm cho IAASB (Ủy ban Quốc tế về Chuẩn mực Kiểm toán và Dịch vụ bảo đảm) ban hành hệ thống chuẩn mực quốc tế về kiểm toán (International Standard on Auditing – ISA). Mỗi chuẩn mực trình bày về những thủ tục, nguyên tắc cơ bản và thể thức áp dụng chúng trong một vấn đề cụ thể, chẳng hạn như lập kế hoạch trong kiểm toán (ISA 320), báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính được lập cho mục đích chung (ISA 700)... Danh sách các ISA đã được ban hành cuối năm 2004 được trình bày trong phụ lục II-A.

Thông qua hoạt động thực tiễn, dần dần ISA đã được một số quốc gia công nhận là tiêu chuẩn để kiểm toán báo cáo tài chính, vì thế cũng tương tự như những chuẩn mực quốc tế về kế toán, chúng đã và đang dần dần được áp dụng rộng rãi trong nền tài chính quốc tế. Thậm chí, phạm vi áp dụng của chúng không chỉ giới hạn trong kiểm toán báo cáo tài chính của kiểm toán độc lập, mà còn được mở rộng sang áp dụng trong cả các lĩnh vực khác, như là trong lĩnh vực công.

Đối với hệ thống chuẩn mực những quốc gia đã được ban hành trước khi có hệ thống ISA, họ có thể dựa vào hệ thống này để sửa đổi các chuẩn mực của mình. Các

quốc gia còn có thể tham khảo ISA khi xây dựng mới chuẩn mực, hoặc áp dụng toàn văn. Về hình thức, chúng có thể được xây dựng tương tự như hệ thống ISA, hoặc trình bày dưới dạng các chuẩn mực phổ biến như tại Mỹ, Canada,...

Chuẩn mực quốc gia có thể được ban hành bởi Chính phủ, nhưng thường do tổ chức nghề nghiệp của kiểm toán độc lập ban hành. Bên cạnh đó, các tổ chức nghề nghiệp còn ban hành những hướng dẫn nghiên cứu về những lĩnh vực cụ thể, tất cả sẽ hợp hệ thống chuẩn mực quốc gia. Phụ lục II-B là minh họa về mô hình hệ thống chuẩn mực kiểm toán của Hoa Kỳ.

Ở Việt nam, Bộ tài chính là cơ quan chịu trách nhiệm soạn thảo và ban hành các chuẩn mực kiểm toán, và Bộ tài chính đã xác nhận 3 nguyên tắc xây dựng chuẩn mực kế toán và kiểm toán Việt nam là (1) Dựa trên cơ sở các chuẩn mực quốc tế về kế toán, chuẩn mực quốc tế về kiểm toán của IAFC, (2) phù hợp với điều kiện phát triển của Việt nam, và (3) đơn giản, rõ ràng và tuân thủ các quy định về thể thức ban hành pháp luật.

Như vậy, việc biên soạn hệ thống chuẩn mực kiểm toán Việt nam được dựa trên các chuẩn mực kiểm toán quốc tế và phải phù hợp với đặc điểm riêng của Việt nam. Phương hướng trên có ý nghĩa rất quan trọng, vì giúp cho tiến hành xây dựng diễn ra nhanh chóng, đồng thời giúp cho hệ thống chuẩn mực của Việt nam sớm đạt được công nhận của quốc tế.

Tính đến người tháng 01/2005, 33 chuẩn mực kiểm toán Việt nam (viết tắt là VSA) đã được chính thức ban hành theo Quyết định của Bộ trưởng Bộ tài chính (xem phụ lục II-C). Các chuẩn mực còn lại sẽ tiếp tục ban hành trong thời gian tới. Ngoài ra, nhằm đẩy nhanh tiến trình soạn thảo hệ thống chuẩn mực kế toán và kiểm toán Việt nam, Bộ tài chính cũng đã thành lập Hội đồng Quốc gia về Kế toán theo Quyết định số 92/1999/QĐ-BTC ngày 16/8/1999. Hội đồng trực thuộc Bộ tài chính và có chức năng tư vấn cho Bộ trưởng Bộ tài chính trong lĩnh vực kế toán và kiểm toán, như về chiến lược, chính sách phát triển, và các vấn đề có liên quan như chế độ kế toán, chuẩn mực kiểm toán, đào tạo, hợp tác quốc tế,...

2. ĐẠO ĐỨC NGHỀ NGHIỆP

Đạo đức nghề nghiệp là những quy tắc để hướng dẫn cho các thành viên ứng xử và hoạt động một cách trung thực, phục vụ cho lợi ích chung của nghề nghiệp và xã hội. Trong nghề kế toán nói chung và kiểm toán nói riêng, vấn đề đạo đức nghề nghiệp tuy chỉ mới được đặt trong vài thập niên gần đây, nhưng chúng đã mau chóng được chấp nhận rộng rãi.

Đạo đức nghề nghiệp yêu cầu mỗi kiểm toán viên phải là người có đạo đức, và mỗi tổ chức kiểm toán phải là cộng đồng của những người có đạo đức. Vì thế, đạo đức nghề nghiệp phải được xác định rõ ràng, công bố và trở thành yêu cầu bắt buộc trong nghề kiểm toán, để một mặt sẽ giúp quản lý và giám sát chặt chẽ mọi kiểm toán viên và tổ chức kiểm toán; mặt khác sẽ giúp cho công chúng hiểu biết về chúng, để qua đó họ có quyền đòi hỏi và đánh giá các hành vi đạo đức của kiểm toán viên. Nói cách khác, bên cạnh luật pháp và cùng với luật pháp, chính việc tuân thủ đạo đức nghề nghiệp sẽ giúp cho các thành viên luôn phải duy trì một thái độ nghề nghiệp đúng đắn, giúp bảo vệ và nâng cao uy tín cho nghề kiểm toán trong xã hội, bởi vì điều đó sẽ tạo nên sự bảo đảm về chất lượng cao của dịch vụ cung ứng cho khách hàng và xã hội. Điều cần lưu ý là các vấn đề thuộc đạo đức nghề nghiệp có trường hợp không bị chi phối bởi luật pháp, thí dụ như vấn đề bảo mật. Tóm lại, đạo đức nghề nghiệp là những chỉ dẫn để các thành viên luôn duy trì được một thái độ nghề nghiệp đúng đắn nhằm bảo vệ và nâng cao uy tín của nghề nghiệp. Thông thường, các nội dung sau đây được quy định trong đạo đức nghề nghiệp của kiểm toán viên độc lập :

Chính trực: kiểm toán viên phải thực hiện công việc với một tinh thần trung thực, thẳng thắn, bất vụ lợi.

Khách quan: kiểm toán viên phải công minh, nghĩa là không được phép phán quyết một cách vội vàng, hoặc áp đặt, hay gây áp lực đối với người khác.

Độc lập: kiểm toán viên phải thực sự độc lập và tỏ ra độc lập.

Bảo mật: kiểm toán viên phải giữ bí mật của những thông tin đã thu nhập được trong thời gian thực hiện dịch vụ chuyên môn, và không được sử dụng hoặc tiết lộ bất cứ thông tin nào nếu không có thẩm quyền rõ ràng và hợp lý, trừ khi có nghĩa vụ pháp lý, hoặc trách nhiệm nghề nghiệp yêu cầu phải công bố.

Chấp hành các chuẩn mực nghiệp vụ trong khi tiến hành công việc.

Trình độ nghiệp vụ: kiểm toán viên có nghĩa vụ phải duy trì trình độ nghiệp vụ của mình trong suốt quá trình hành nghề; kiểm toán viên chỉ được phép làm những công việc khi đã có đủ trình độ nghiệp vụ để hoàn thành nhiệm vụ.

Tư cách nghề nghiệp: kiểm toán viên phải tự điều chỉnh những hành vi của mình sao cho phù hợp với uy tín của ngành nghề, và phải tự kiểm chế để không có những hành vi có thể gây tổn hại cho uy tín của nghề nghiệp.

Do tầm quan trọng của vấn đề, IFAC đã ban hành quy tắc về đạo đức nghề nghiệp, và đề nghị sẽ sử dụng để làm cơ sở xây dựng các yêu cầu về đạo đức cho kiểm toán viên tại mỗi quốc gia.

Tại các quốc gia, những nội dung chi tiết của đạo đức nghề nghiệp thường được trình bày trong Điều lệ về Đạo đức nghề nghiệp do tổ chức nghề nghiệp ban hành. Thí dụ như Hiệp hội kế toán viên Công chứng Hoa Kỳ ban hành điều lệ Hạnh kiểm nghề nghiệp, Hiệp hội kế toán viên Công chứng Canada ban hành Quy tắc thống nhất về Hạnh kiểm nghề nghiệp...

Trong điều lệ, tổ chức nghề nghiệp quy định về những việc mà kiểm toán viên phải làm và không được làm trong khi hành nghề. Để cụ thể hóa, các tổ chức nghề nghiệp còn ban hành những văn bản giải thích và hướng dẫn chi tiết về từng nguyên tắc, và chúng hợp thành hệ thống chuẩn mực về đạo đức nghề nghiệp. Phụ lục II-D sẽ minh họa về hệ thống này tại Hoa Kỳ.

Các tổ chức nghề nghiệp đều xem một trong các mục đích hàng đầu của mình là khuyến khích mọi thành viên phải luôn có hành vi đạo đức đúng đắn, và vì vậy họ luôn giám sát việc tuân thủ điều lệ này. Tất nhiên những biện pháp chế tài khi vi phạm điều lệ không bằng các bản án của tòa, nhưng lại có ảnh hưởng rất lớn đến các thành viên. Chẳng hạn, mặc dù hình phạt cao nhất chit là khai trừ khỏi tổ chức nghề nghiệp, điều này tuy không làm cho họ phải chịu bồi thường hay tù tội, nhưng lại dẫn đến khả năng bị tước bỏ quyền hành nghề kế toán.

Như vậy, trên một bình diện nhất định, việc kiểm soát các kiểm toán viên và tổ chức kiểm toán bằng Điều lệ Đạo đức nghề nghiệp thậm chí có thể còn nghiêm khắc hơn cả pháp luật, bởi vì ngay cả khi chưa đủ các yếu tố để ràng buộc nghĩa vụ pháp lý, tổ chức nghề nghiệp vẫn có thể dựa vào đó để xét xử về những sai phạm.

Thí dụ như kiểm toán viên chưa gây thiệt hại cho người khác, hay như người thiệt hại không đủ bằng chứng để kiện kiểm toán viên theo luật định... Chính vì thế, nhiều người cho rằng hình phạt khai trừ nêu trên cũng không kém phần khắc nghiệt so với bản án của tòa dành cho kiểm toán viên.

Thậm chí, điều lệ cũng có thể quy định rõ về các hành vi sai phạm sẽ đương nhiên dẫn đến hậu quả bị khai trừ. Chẳng hạn như tại Hoa Kỳ, nếu kiểm toán viên có các hành vi làm mất tín nhiệm, như là bị kết án tù giam một năm trở lên, hay gian lận thu lợi tức cá nhân... ngay tức khắc họ sẽ bị khai trừ.

Ở Việt nam, đoạn 15 VSA 200 – Mục tiêu và nguyên tắc cơ bản chỉ phối kiểm toán báo cáo tài chính yêu cầu : “ Kiểm toán viên phải tuân thủ các nguyên tắc đạo đức nghề nghiệp kiểm toán như sau:

- a. độc lập
- b. chính trực
- c. khách quan
- d. năng lực chuyên môn và tính thận trọng
- e. tính bí mật
- f. tư cách nghề nghiệp
- g. tuân thủ chuẩn mực chuyên môn

Về cơ bản những nội dung chính trong đạo đức nghề nghiệp đã được trình bày tại VSA 200 là phù hợp với thông lệ quốc tế. Ngoài ra, Nghị định 105/2004/NĐ-CP (30/03/2004) về kiểm toán độc lập và Thông tư 64/2004/TT-TC (29/06/2004) cũng đã đưa ra những quy định bổ sung. Tuy nhiên, các vấn đề này vẫn cần được thể chế hóa và hướng dẫn riêng trong mỗi Điều lệ và đạo đức nghề nghiệp do tổ chức nghề nghiệp ban hành, vì nó là một vấn đề thuộc phạm trù đạo đức nên khó chỉ để giải quyết đơn thuần thông qua các văn bản pháp luật. Điều lệ sẽ càng trở nên cần thiết khi mà số lượng kiểm toán viên và những người sử dụng kết quả kiểm toán báo cáo tài chính sẽ ngày càng gia tăng do sự phát triển của thị trường chứng khoán và nền kinh tế.

3. NHỮNG LÝ DO CHO SỰ CẦN THIẾT PHẢI CÓ ĐIỀU LỆ ĐẠO ĐỨC NGHỀ NGHIỆP

- **Điều lệ Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp được đặt ra để quản lý, kiểm soát kiểm toán viên**

Đạo đức nghề nghiệp (Professional ethics) là những qui tắc để hướng dẫn cho các thành viên ứng xử và hoạt động một cách trung thực phục vụ cho lợi ích chung của nghề nghiệp và xã hội. Trong nghề kế toán nói chung và kiểm toán nói riêng, vấn đề đạo đức nghề nghiệp chỉ mới được đặt ra trong một vài thập niên gần đây, nhưng chúng mau chóng được chấp nhận rộng rãi. Đạo đức nghề nghiệp yêu cầu mỗi kiểm toán viên phải là người có đạo đức, và mỗi tổ chức kiểm toán phải là cộng đồng của những người có đạo đức. Vì thế điều lệ đạo đức nghề nghiệp phải được xác định rõ ràng, công bố, và trở thành yêu cầu bắt buộc trong nghề kiểm toán, để một mặt sẽ giúp quản lý và giám sát chặt chẽ mọi kiểm toán viên; mặt khác sẽ giúp cho công chúng hiểu biết về chúng, để qua đó họ có quyền đòi hỏi và đánh giá về các hành vi đạo đức của kiểm toán viên.

Kiểm toán viên là một ngành nghề đang ngày càng phát triển và khẳng định tầm quan trọng của mình trong các hoạt động kinh tế. Do đó hiển nhiên cái gì phát triển ngoài mặt tốt đi kèm thì cũng có những mặt xấu khác. Những biến tướng trong ngành nghề kiểm toán cũng đang dần xuất hiện và có chiều hướng gia tăng, biến tướng ngày càng mạnh mẽ. Những sai phạm mang tính cá nhân, do cá nhân gây nên xuất phát từ nhận thức sai lệch, tư tưởng không vững vàng trong hoạt động nghề nghiệp của mỗi kiểm toán viên. Ví dụ như nạn nhận hối lộ của các kiểm toán viên nhằm lờ đi các sai phạm lớn tại các doanh nghiệp công ty lớn ngày càng tăng cao. Do đó, điều lệ chuẩn mực đạo đức kiểm toán viên được thiết lập để kiểm soát, quản lý kiểm toán viên, đưa ra những quy chuẩn nhằm buộc các kiểm toán viên tuân theo.

Các cấp có thẩm quyền xây dựng một điều lệ chuẩn mực đạo đức dựa trên nền tảng giá trị đạo đức đưa ra khuôn khổ cho “việc hành xử đúng”. Kiểm toán viên và công ty kiểm toán sẽ sống theo các quy định và áp dụng chúng ở mọi khía cạnh trong cuộc sống nghề nghiệp. Điều lệ chuẩn mực đạo đức thể hiện ở trong trường hợp “làm những gì chúng ta làm” chứ không “làm những gì chúng ta nói” khi nó trở thành giá trị đạo đức.

- **Kiểm toán là ngành nghề có khả năng gây ảnh hưởng, tác động rất lớn đến đối tượng được kiểm toán**

Kiểm toán là nghề hấp dẫn nhưng cũng có những yêu cầu đặc trưng: trước hết phải có tính độc lập, không phụ thuộc vào bất cứ đơn vị được kiểm toán và nguồn số liệu nào, có như vậy kiểm toán viên mới có thể đưa ra được ý kiến trung thực, khách quan về những tài liệu được kiểm toán. Ngoài ra, kiểm toán viên còn phải là người có tính thận trọng vì kết luận kiểm toán của bạn có khả năng quyết định đến số phận của cả một công ty với hàng trăm con người đang làm việc ở đó. Kiểm toán viên cũng cần phải thể hiện óc quan sát và tư duy phân tích cao, giỏi tính toán, yêu thích những con số, khả năng chịu đựng áp lực của công việc. Kiểm toán viên cũng cần luôn vươn lên, học hỏi những kiến thức mới về kế toán, kiểm toán và luật kinh tế của tất cả các nước trên thế giới. Nếu thích thử thách và khám phá, kiểm toán viên luôn có cơ hội để khẳng định mình. Nghề kiểm toán đòi hỏi bạn phải tiếp xúc nhiều đơn vị kiểm toán với các tình huống khác nhau và lúc nào bạn cũng phải vận dụng hết năng lực, óc phân tích và tư duy sáng tạo của mình.

Nghề kiểm toán là một công việc mang tính ảnh hưởng rất cao. Kiểm toán tham gia tích cực vào việc kiểm tra, đánh giá, xác nhận độ tin cậy của các thông tin kinh tế tài chính, góp phần đáng kể vào hoạt động sắp xếp, đổi mới, cổ phần hóa doanh nghiệp và thu hút các hoạt động đầu tư của nước ngoài, tạo điều kiện thuận lợi phát triển kinh tế đất nước. Kiểm toán đã khẳng định được vị trí và vai trò quan trọng trong nền kinh tế. Các công ty dịch vụ kế toán và kiểm toán đóng vai trò quan trọng trong việc trợ giúp, tư vấn cho các nhà đầu tư, các doanh nghiệp về luật pháp, chế độ, thể chế tài chính, kế toán của nhà nước, cũng như việc lập, ghi sổ kế toán, tính thuế, lập báo cáo tài chính. Công việc của kiểm toán viên là phát hiện các sai sót và gian lận trong hoạt động tài chính, kế toán. Bên cạnh đó, những đối tượng kiểm toán đại đa số đều là những doanh nghiệp, công ty, tập đoàn có vốn đầu tư cũng như lợi nhuận hàng năm rất lớn. Một khi thực hiện kiểm toán những công ty này thì những đánh giá của kiểm toán viên hết sức là quan trọng. Những kết quả kết luận mà kiểm toán viên rút ra sẽ có ảnh hưởng đến tình hình hoạt động phát triển của cá nhân, tổ chức, công ty hay là cả tập đoàn lớn. Hay đôi khi ảnh hưởng đến cả sự phá sản của một doanh nghiệp. Bởi thế có thể nói rằng nghề kiểm toán luôn tiềm ẩn

những nguy cơ giống “bom nổ chậm”. Nếu xảy ra bất kì sơ sót nào thì hậu quả để lại là rất lớn, bên cạnh hậu quả về kinh tế phải đền bù thì còn ảnh hưởng đến uy tín của chính kiểm toán viên và cả công ty kiểm toán. Do đó, trong mọi nghề nghiệp, để người hành nghề có thể thực hiện công việc với chất lượng cao, tuân thủ pháp luật và phục vụ tốt nhất cho khách hàng, các cơ quan chức năng, phải thiết lập các quy định cho người hành nghề.

Ngành nghề càng mang tính chuyên nghiệp cao thì càng cần phải chịu sự chi phối bởi các quy định có liên quan. Trong những năm gần đây, việc nhiều công ty bị phá sản do lỗi của công ty kiểm toán không còn xa lạ. Sở dĩ có tình trạng này là một nguyên nhân hết sức quan trọng, không giải quyết được các xung đột lợi ích trong quá trình hành nghề, một vấn đề thuộc lĩnh vực đạo đức của người hành nghề kiểm toán. Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp đã đưa ra nhiều biện pháp nhằm tăng cường giám sát việc tuân thủ đạo đức nghề nghiệp. Bên cạnh đó, nhiều quốc gia cũng đã có những thay đổi về luật pháp để điều chỉnh hoạt động kiểm toán nhằm bảo vệ cho lợi ích của công chúng và nền kinh tế.

Bởi vì kiểm toán là ngành nghề có khả năng gây ảnh hưởng, tác động rất lớn đến đối tượng được kiểm toán cho nên việc phải đặt ra điều lệ chuẩn mực đạo đức đối với kiểm toán viên là hết sức cần thiết, hết sức quan trọng. Một khi những điều lệ chuẩn mực đạo đức này được các công ty kiểm toán áp dụng, các kiểm toán viên tuân thủ thì sẽ góp phần hạn chế bớt đi những rủi ro trong quá trình kiểm toán.

• **Điều lệ chuẩn mực đạo đức được đặt ra để giúp kiểm toán viên định hướng nhận thức được vai trò, trách nhiệm của chính mình đối với công việc.**

Như đã nêu trên, kiểm toán là một ngành nghề có tác động lớn đến tình hình hoạt động của một doanh nghiệp. Trong đó kiểm toán viên đóng vai trò hết sức quan trọng. Vai trò của kiểm toán viên bao gồm:

- Kiểm toán, thông qua việc kiểm tra và đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ, hệ thống kế toán của khách hàng, thường đưa ra những ý kiến tư vấn hữu ích, giúp lãnh đạo doanh nghiệp khách hàng cải thiện được hệ thống kiểm soát nội bộ, khắc phục được những tồn tại, góp phần nâng cao hiệu quả hoạt động sản xuất, kinh doanh.

- Kiểm toán cũng tham gia phổ biến các chế độ kế toán, chính sách về tài chính, thuế khóa giúp cho khách hàng tuân thủ các quy định của pháp luật.

- Đối với các công ty cổ phần, kiểm toán đóng vai trò quan trọng trong công tác quản trị công ty, trong việc giải quyết các xung đột về lợi ích giữa Ban giám đốc, Hội đồng quản trị, các cổ đông... Kết quả kinh doanh đã được kiểm toán xác nhận là trung thực và khách quan sẽ là căn cứ để các cổ đông, Hội đồng quản trị đánh giá trình độ quản lý của Ban giám đốc, là cơ sở để xác định các khoản lương, thưởng phải trả cho các nhà quản lý và để xây dựng chính sách chi trả cổ tức cho các cổ đông.

- Kiểm toán là công cụ kiểm soát quản lý của các cổ đông. Kiểm toán góp phần ngăn chặn các hành vi gian lận trong hoạt động kinh doanh, các động cơ nhằm che giấu, biến báo số liệu kế toán vì các mục đích tư lợi cá nhân của Ban giám đốc.

Để đạt được thành công hơn trong công việc thì nếu kiểm toán viên nhận thức được vai trò của chính mình trong hoạt động công tác kiểm toán thì ý thức của họ đối với công việc sẽ tăng thêm. Ý thức trách nhiệm tăng thêm thì sẽ mang lại hành vi đúng đắn, hợp lý hơn từ đó đem lại kết quả công việc kiểm toán sẽ đáng tin cậy, chính xác hơn. Họ sẽ tiến hành công việc một cách cẩn thận hơn, tránh đi những ý kiến chủ quan, chuyên tâm hơn vào công việc.

Theo **Quyết định số 87/2005/QĐ-BTC ngày 01/12/2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính**, chuẩn mực này đặt ra bốn yêu cầu cơ bản sau:

a) Sự tin nhiệm: Nâng cao sự tin nhiệm của xã hội đối với hệ thống thông tin của kế toán và kiểm toán;

b) Tính chuyên nghiệp: Tạo lập sự công nhận của chủ doanh nghiệp, tổ chức, khách hàng và các bên liên quan về tính chuyên nghiệp của người làm kế toán và người làm kiểm toán, đặc biệt là người hành nghề kế toán và kiểm toán viên hành nghề;

c) Chất lượng dịch vụ: Đảm bảo chất lượng dịch vụ kế toán, kiểm toán đạt được các chuẩn mực cao nhất;

d) Sự tin cậy: Tạo ra sự tin cậy của người sử dụng dịch vụ kế toán, kiểm toán về khả năng chi phối của chuẩn mực đạo đức đối với việc cung cấp các dịch vụ đó.

“

Điều lệ về chuẩn mực đạo đức như một “kim chỉ nam” chỉ việc tận tay cho kiểm toán viên. Điều lệ đặt ra chỉ hướng cho họ đồng thời cũng nêu lên những giới hạn rõ ràng, nhất định trong công việc. Từ đó mỗi kiểm toán viên sẽ tự mình tạo dựng nên con đường cho riêng mình. Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp là những quy tắc để hướng dẫn cho các thành viên ứng xử và hoạt động một cách trung thực, phục vụ cho lợi ích của nghề nghiệp và xã hội. Nói cách khác, chính các quy định về đạo đức nghề nghiệp sẽ giúp nâng cao chất lượng hoạt động kiểm toán.

Nghề nghiệp kiểm toán phải luôn đặt trách nhiệm và nghĩa vụ của kiểm toán viên đối với xã hội, đối với công chúng lên hàng đầu. Để thực hiện và duy trì phương châm này, họ phải luôn nhận thức được trách nhiệm nghề nghiệp của mình đối với lợi ích của xã hội, chính là sự thịnh vượng chung của toàn xã hội, trong đó có lợi ích của ngành nghề kiểm toán.

- **Điều lệ Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp được đặt ra để giúp nâng cao sự tín nhiệm của công chúng vào ngành nghề kiểm toán**

Công việc kiểm toán viên là mang lại sự chứng thực, sự khẳng định về tình hình, về báo cáo tài chính hay là những tiêu chí khác có liên quan đến hoạt động của doanh nghiệp được kiểm toán. Từ đó các nhà quản lý, nhà đầu tư hay thậm chí người lao động hoặc các cá nhân tập thể có mối quan tâm đến tình hình của đối tượng được kiểm toán sẽ dựa vào đó đánh giá, nhận xét để tiến hành công việc của họ đối với doanh nghiệp được kiểm toán. Hoạt động kiểm toán độc lập, ngoài việc tiến hành công việc kiểm toán mà đây còn là một công cụ của xã hội nhằm mang lại sự tin cậy cho các thông tin.

Lòng tin của các bên có lợi ích liên quan là chìa khoá của sự thành công cho hệ thống tài chính và các nền kinh tế để hoạt động có hiệu lực và hiệu quả. Đây là vấn đề cơ bản để xây dựng niềm tin vào hệ thống tài chính và sự phát triển của các nền kinh tế. Để có được lòng tin của các nhà đầu tư thì doanh nghiệp phải mất rất nhiều năm để xây dựng niềm tin tuy nhiên đôi khi chỉ mất một vài phút để đánh mất lòng tin nó. Nó rất đúng trong trường hợp đối với ngành nghề kiểm toán, chỉ một trang báo cáo kiểm toán thì sẽ gây ảnh hưởng mạnh mẽ đến các nhà đầu tư. Nếu báo cáo kiểm toán đánh giá đúng là mang lại nhận định tốt cho doanh nghiệp thì không có gì

để mà bàn cãi. Ngược lại, nếu báo cáo kiểm toán đó xảy ra sai sót và không đánh giá đúng tình hình kinh doanh phát triển của doanh nghiệp đưa đến những phản ứng tiêu cực, mỗi nghi ngờ trong lòng các nhà đầu tư, khách hàng và hệ quả sau cùng là tình hình hoạt động kém dần đi hay thậm chí là phá sản đối với doanh nghiệp.

Trên thế giới có rất nhiều các vụ bê bối liên quan đến những báo cáo kiểm toán đánh giá sai tình hình của doanh nghiệp được kiểm toán. Tuy sau các vụ bê bối trên, phản ứng của một số thị trường là tìm cách củng cố lại lòng tin bằng việc cố gắng ra các quy định để ngăn chặn tham nhũng, gian lận và cách quản lý công ty tồi có thể xảy ra để tồn tại. Song ảnh hưởng của sai lầm mà kiểm toán viên gây ra khó có thể thay đổi ngày một ngày hai. Trong kiểm toán báo cáo tài chính, bên cạnh việc phục vụ cho khách hàng, kiểm toán viên độc lập còn phải phục vụ cho lợi ích của đông đảo công chúng. Đó là những nhà đầu tư, các chủ nợ và tất cả những người muốn dựa vào ý kiến khách quan trung thực của kiểm toán viên để tiến hành các giao dịch kinh tế. Do đó, trong khi nhiều ngành nghề khác lấy khách hàng làm đối tượng phục vụ chủ yếu, kiểm toán viên lại lấy những người sử dụng báo cáo tài chính bên ngoài đơn vị để làm đối tượng phục vụ chính yếu. Đối với kiểm toán viên thì cần làm cho khách hàng và những người sử dụng báo cáo tài chính tin tưởng vào chất lượng của công tác kiểm toán và các dịch vụ khác. Kiểm toán cung cấp cho những người sử dụng kết quả kiểm toán sự hiểu biết về những thông tin tài chính họ được cung cấp có được lập trên cơ sở các nguyên tắc và chuẩn mực theo qui định hay không và các thông tin đó có trung thực và hợp lý hay không. Nếu những người sử dụng dịch vụ không tin tưởng vào kiểm toán viên thì khả năng phục vụ khách hàng và công chúng một cách hiệu quả của các nhà chuyên nghiệp này bị giảm bớt.

Một kế toán viên chuyên nghiệp không những cần có kỹ năng chuyên môn cao, quản lý trên những nguyên tắc rõ ràng mà còn phải làm việc dựa trên sự tín nhiệm và lợi ích của công chúng. Những công việc hằng ngày của kế toán viên chuyên nghiệp được ví như là “phiên dịch viên”, họ luôn trong tầm mắt của công chúng và mỗi quyết định của họ đều nằm trong sự theo dõi của công chúng. Do đó, ngoài trách nhiệm đối với đối tượng được kiểm toán, kiểm toán viên còn phải làm việc dựa trên trách nhiệm đối với lòng tin của công chúng. Lòng tin của công chúng

vào chất lượng của các dịch vụ mang tính nghiệp vụ được củng cố khi ngành nghề khuyến khích các chuẩn mực cao đối với sự thực thi và hành vi đạo đức về phía những người đang hành nghề. Xuất phát từ đó mà xã hội đòi hỏi mỗi kiểm toán viên cần phải tự tu dưỡng về năng lực chuyên môn nghiệp vụ và đạo đức nghề nghiệp để thực hiện công việc của mình một cách có hiệu quả.

Luật pháp yêu cầu và để yên lòng cho người sử dụng thì các báo cáo tài chính phải được kiểm toán và chỉ có những thông tin kinh tế đã được kiểm toán mới là căn cứ tin cậy cho việc đề ra các quyết định hiệu quả và hợp lý. Việc các qui định mang tính pháp lý bắt buộc các thông tin tài chính trước khi công bố phải được kiểm toán, điều này thể hiện rõ nét vai trò của kiểm toán trong quá trình đổi mới nền kinh tế. Kiểm toán độc lập không thể thiếu được của hoạt động kinh tế trong nền kinh tế thị trường có sự quản lý của Nhà nước. Kiểm toán làm tăng mức độ tin cậy đối với các thông tin tài chính, góp phần lành mạnh hoá các quan hệ kinh tế. Dựa vào kết quả kiểm toán, những người sử dụng báo cáo tài chính được kiểm toán có được các thông tin khách quan, chính xác theo đó có thể đánh giá một cách đúng đắn tình hình tài chính cũng như kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp làm cơ sở cho các quyết định kinh tế của mình. Bên cạnh mục tiêu chính là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính, các kiểm toán viên, thông qua quá trình kiểm toán, còn có thể đưa ra những kiến nghị giúp doanh nghiệp hoàn thiện hệ thống kiểm soát, nâng cao hiệu quả trong công tác quản lý tài chính nói riêng cũng như hoạt động kinh doanh nói chung. Điều này chứng minh rằng công chúng đặt lòng tin đối với kết quả báo cáo của kiểm toán viên là rất lớn. Do đó, việc mang lại những báo cáo kiểm toán chính xác thì sẽ giúp các kiểm toán viên nâng cao được tín nhiệm không chỉ riêng cho bản thân mình, cho công ty kiểm toán mà còn cho cả đối tượng được kiểm toán.

Trong các quan hệ kinh tế nhờ có kiểm toán mà các doanh nghiệp đã tìm được tiếng nói chung đó là sự tin cậy lẫn nhau, sự thẳng thắn, trung thực trình bày về tình hình tài chính của mình. Đây là yếu tố hết sức quan trọng để đánh giá, lựa chọn đối tác kinh doanh. Đặc biệt trong quan hệ hợp tác kinh doanh với nước ngoài, nếu nhà đầu tư nước ngoài muốn tìm hiểu về hoạt động kinh doanh và đánh giá tình hình tài chính của một doanh nghiệp trước khi đầu tư, hợp tác kinh doanh

thì chi phí cho cuộc kiểm toán sẽ hiệu quả và rẻ hơn nhiều so với chi phí mà hai bên phải bỏ ra để đàm phán, tự chứng minh về khả năng tài chính của mình. Đồng thời ý kiến khách quan của kiểm toán luôn đáng tin cậy hơn. Ngay cả khi các công ty có vốn đầu tư nước ngoài được thành lập thì nhu cầu kiểm toán của các công ty này là tất yếu bởi yêu cầu quản lý của các đối tác nước ngoài trong doanh nghiệp. Do vậy kiểm toán ngày càng trở nên là một công cụ trung gian và sự tin nhiệm của công chúng đối với kiểm toán viên càng cao. Đặt ra đạo đức nghề nghiệp giúp kiểm toán viên khẳng định tư chất, khả năng, tính công minh, chính xác đối với công việc kiểm toán. Từ đó công chúng hoàn toàn có thể đặt niềm tin vào kiểm toán viên.

Bên cạnh luật pháp và cùng với luật pháp, chính việc đặt ra đạo đức nghề nghiệp sẽ giúp cho các thành viên luôn duy trì được một thái độ nghề nghiệp đúng đắn, giúp bảo vệ và nâng cao uy tín cho nghề kiểm toán trong xã hội, bởi vì nó tạo nên sự bảo đảm về chất lượng cao của dịch vụ cung ứng cho khách hàng và xã hội. Tóm lại, điều lệ đạo đức nghề nghiệp là những chỉ dẫn để các thành viên luôn duy trì được một thái độ nghề nghiệp đúng đắn nhằm bảo vệ và nâng cao uy tín của nghề nghiệp.

- **Điều lệ Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp được đặt ra là nền tảng để kiểm toán viên đạt đến thành công**

Trong tình hình hiện nay, kiểm toán viên bị chi phối, ảnh hưởng bởi rất nhiều các nhân tố bởi cả công ty kiểm toán cũng như các đối tượng bên ngoài có ít nhiều liên quan đến công việc kiểm toán. Điều lệ chuẩn mực đạo đức được đặt ra nhằm tạo ra nền giá trị đạo đức cơ bản đối với các kiểm toán viên.

Để giúp kiểm toán viên thành công thì cần phải có một khung đạo đức được các cấp có thẩm quyền thừa nhận dựa trên các nguyên tắc cơ bản phù hợp với những yêu cầu của kiểm toán viên trong môi trường kinh doanh thay đổi nhanh chóng ngày nay.

Bản chất và giá trị của những kiểm toán viên được đánh giá dựa trên các nguyên tắc đạo đức. Nhắc lại rằng đây chỉ là nền tảng ban đầu, nếu như việc áp đặt các quy định quá khắt khe không cân đối thì sẽ làm cho các kế toán viên chuyên

nghiệp miễn cưỡng trong việc sử dụng các đánh giá của mình, và do đó sẽ làm giảm các giá trị mà họ có thể mang lại cho xã hội. Hơn nữa, cần phải tránh áp dụng các quy định thô thiển đối với các đánh giá nghề nghiệp vì nó sẽ không làm cho các hành vi ứng xử đạo đức phát triển. Hơn nữa các quy định cho dù có thể chi tiết đến đâu thì cũng không bao giờ quy định được hết tất cả các trường hợp về các xung đột tiềm tàng mà các nhà kiểm toán viên gặp phải.

Tại sao lại gọi những điều lệ chuẩn mực đạo đức lại là “nền tảng” cho thành công? Bởi để kiểm toán viên đạt được thành công thì bước đầu tiên là hết sức quan trọng. Nền tảng của kiểm toán viên là những kiến thức, kinh nghiệm được học trong quá trình đào tạo hay cũng có thể đạt được trong quá trình làm việc từ đó tích lũy kinh nghiệm. Tuy nhiên nếu có đầy đủ những phẩm chất đó thì kiểm toán viên đó mới chỉ hình thành nên được phần “tài” mà thôi. Một yếu tố quan trọng nữa đối với kiểm toán viên đó là “đức”. “Đức” ở đây bao gồm tinh thần độc lập, có trách nhiệm, tuân thủ đúng quy định...những nhân tố này được xem như là căn bản, là cái gốc để các trở thành một kiểm toán viên chân chính.

Đối với một kiểm toán viên, thành công không phải ở chỗ họ phát hiện ra được sai sót, những vi phạm của đối tượng được kiểm toán. Thêm một yếu tố nữa đó chính là những sai sót, những vi phạm đó phải được tạo nên thông qua lăng kính đạo đức. Có nghĩa là những sai sót vi phạm được tìm ra đó có chắc chắn chính xác hay không, kiểm toán viên có đánh giá dựa trên tính chủ quan hay không? Để đánh giá một nghiệp vụ là sai hay đúng thì ngoài kết quả đạt được kiểm toán viên còn phải dựa trên các yếu tố đạo đức để đưa ra kết luận sau cùng nữa.

Điều lệ chuẩn mực đạo đức được đặt ra giúp kiểm toán viên nhận thức được những yếu tố then chốt để hoàn thiện bản thân mình, hoàn thiện vai trò là kiểm toán viên. Một kiểm toán viên một khi hội tụ đủ cả “tài” và “đức” thì mới có thể đạt được đến thành công.

6. Điều lệ Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp được giúp thiết lập nên hệ thống thống nhất chung cho các kiểm toán viên

Nghề kiểm toán theo cơ chế thị trường ở Việt Nam vẫn là một lĩnh vực khá mới mẻ và đang mở ra nhiều cơ hội việc làm. Trong tiến trình phát triển của nền

kinh tế Việt Nam hiện nay lĩnh vực kế toán-kiểm toán đang rất cần một đội ngũ nhân lực đông đảo với trình độ chuyên môn cao. Việc nước ta gia nhập WTO đã mở đường cho sự phát triển kinh tế hướng ra bên ngoài. Với sự xuất hiện của nhiều công ty lớn của nước ngoài đầu tư vào Việt Nam dưới dạng công ty liên doanh, liên kết. Thêm vào đó là sự xuất hiện của các công ty tư nhân trong nước làm cho nền kinh tế trở nên đa dạng hơn. Nhu cầu kiểm tra báo cáo tài chính, tư vấn tài chính trở thành nhu cầu tất yếu của nền kinh tế. Nhu cầu này dẫn đến sự ra đời của hàng loạt công ty kiểm toán. Mặt khác, kiểm toán là một ngành nghề khá mới mẻ so với các ngành nghề khác, tuy sau đẻ muộn” nhưng tầm quan trọng của kiểm toán là không thể nào chối bỏ được. Theo đó, thị trường dịch vụ kế toán, kiểm toán ở Việt Nam từ chỗ chỉ có hai công ty, đến nay đã có tới gần 160 công ty cung cấp dịch vụ tư vấn tài chính – kế toán và kiểm toán với số nhân viên lên đến gần 5000 người, trong số khoảng gần 1.500 người có chứng chỉ kế toán viên, kiểm toán viên, có khoảng gần 1.000 người đăng ký hành nghề, thuộc đủ các thành phần kinh tế (với hàng trăm chi nhánh và văn phòng tại các địa phương trong cả nước). Trong số các công ty kế toán, kiểm toán được Bộ Tài chính cho phép kiểm toán tại các DN năm 2007, 2008 thì có gần 20 công ty được Ủy ban chứng khoán nhà nước cấp giấy chấp thuận kiểm toán các công ty chứng khoán, công ty niêm yết thị trường chứng khoán. Hiện nay có 4 công ty 100% vốn nước ngoài đang hoạt động tại Việt Nam là: công ty KPMG, PwC, Grant Thornton, Ernst&Young và gần 10 công ty kiểm toán, tư vấn tài chính của Việt Nam được các công ty kiểm toán quốc tế lớn công nhận là thành viên như: A&C, U&I, UHY, ACPA, ACA Group, AC&C, Vietauditor, DTL...

Bên cạnh đó, tổng số doanh nghiệp đăng ký thành lập đến thời điểm 31/12/2012 ở Việt Nam là 622.977 doanh nghiệp. Mỗi doanh nghiệp do đó sẽ mang những đặc điểm, tính chất riêng lẻ bởi mỗi doanh nghiệp sẽ có riêng loại hình kinh doanh, sản phẩm cũng như là cơ cấu tổ chức bên trong doanh nghiệp. Do đó, công việc của các kiểm toán viên tại mỗi công ty cũng như là các phương pháp kiểm toán cũng sẽ thay đổi. Điều này dẫn đến mỗi công ty kiểm toán sẽ đều muốn xây dựng riêng cho công ty của mình những quy định, chuẩn mực đạo đức khác nhau giúp mang đến cho họ những thuận lợi, lợi ích cao nhất.

Trong tình trạng như trên, nếu mỗi công ty kiểm toán điều đặt ra những điều lệ riêng mà không đặt ra điều lệ chuẩn mực đạo đức thống nhất, mang tính quy chuẩn thì sẽ đưa đến tình trạng hỗn loạn, nhập nhằng; thậm chí đôi khi còn dẫn đến mâu thuẫn, tranh luận, xung đột giữa các điều lệ chuẩn mực đạo đức. Do đó, việc đặt ra điều lệ chuẩn mực đạo đức thống nhất là yêu cầu cấp thiết nhằm giải quyết được tình trạng mâu thuẫn giữa các công ty kiểm toán.

Khi văn bản quy định chung thống nhất này ra đời tình trạng mâu thuẫn này sẽ sớm chấm dứt. Các công ty kiểm toán sẽ bị buộc áp dụng những điều lệ này cho các kiểm toán viên của mình. Tuy mỗi công ty, mỗi kiểm toán viên phát triển quy tắc ứng xử riêng cho tổ chức của họ, tuy nhiên điều quan trọng hơn là các quy tắc ứng xử đó thực sự tạo nên sự khác biệt và cái nhìn khác biệt giữa các tổ chức. Mỗi công ty, mỗi kiểm toán viên có thể tùy tình hình mà thay đổi cách ứng dụng các điều lệ này đi một ít nhưng căn bản vẫn lấy những căn bản điều lệ này làm cái gốc, làm nền tảng để tuân theo.

7. Điều lệ Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp đảm bảo kiểm toán viên không bị áp lực cư xử vì lợi ích

Bên cạnh những sai phạm do kiểm toán viên gây ra nguyên nhân bởi chính sự thoái hóa về đạo đức cũng như là để đạt được lợi ích cho chính bản thân mình thì nhưng sai phạm khác còn bị gây ra bởi những tác động khác. Kiểm toán viên còn phải chịu tác động từ chính công ty kiểm toán hay các cá nhân có liên quan đến hoạt động kiểm toán.

Có bao nhiêu công ty sẽ tăng lương cho nhân viên nếu như họ thực hiện công việc tuân thủ đạo đức, đem lại lợi ích cho công chúng nhưng lại làm lỗ trong kinh doanh của công ty ? Công ty kiểm toán được lập ra với mỗi quan tâm đầu tiên và kiên quyết đó chính là lợi nhuận. Do đó, đôi khi trong vài trường hợp các công ty kiểm toán buộc các nhân viên của mình phải thực hiện những hành động đi ngược lại những quy tắc do Nhà nước đặt ra. Họ từ chối các việc làm sai trái hay là từ chối thoả hiệp các giá trị đạo đức có thể gây thiệt hại cho một tổ chức trong khoảng thời gian ngắn, tuy nhiên trong dài hạn thì có thể mang lại lợi ích lớn hơn về danh tiếng

cũng như tài chính bằng các quyết định hướng tổ chức loại bỏ các hành vi như không trung thực hoặc gian lận.

Trong tình huống này, nếu kiểm toán viên không tuân theo thì đồng nghĩa với việc kiểm toán viên đó có thể chịu những hình phạt hay thậm chí là sa thải mặc dù họ không làm gì sai. Sai lầm ở đây là thuộc về chính những người lãnh đạo cấp cao, các kiểm toán viên chỉ chịu sự sai khiến của họ. Tuy nhiên một khi những điều lệ chuẩn mực đạo đức được đặt ra, kiểm toán viên có thể lấy đó làm “lá chắn” cho chính bản thân mình. Bởi trước khi hướng đến mục tiêu lợi nhuận cho công ty kiểm toán thì họ phải đảm bảo cho sự an toàn của chính bản thân mình. Điều lệ chuẩn mực đạo đức được đặt ra làm giảm đi áp lực do công ty kiểm toán đặt ra đối với các kiểm toán viên nhằm hướng đến mục tiêu lợi nhuận tốt nhất cho công ty của mình. Do đó, đặt ra những điều lệ chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp bên cạnh quản lý kiểm toán viên còn muốn hướng đến mục đích cao hơn là kiểm soát quản lý các công ty kiểm toán.

Chúng ta cũng cần bảo đảm cho các kiểm toán viên và kế toán viên không cảm thấy bị áp lực cư xử trong lợi ích của công ty hơn là lợi ích của công chúng. Điều này cũng có nghĩa các tổ chức cần xem lại cách họ thưởng nhân viên như thế nào.