

DỊCH VỤ PHI KIỂM TOÁN VÀ TÍNH ĐỘC LẬP CỦA KIỂM TOÁN VIÊN VIỆT NAM

ThS. LÊ ĐOÀN MINH ĐỨC - Đại học Thủ Dầu Một

Chất lượng kiểm toán đòi hỏi phải luôn được nâng cao trong bối cảnh nền kinh tế phát triển và hội nhập mạnh mẽ với quốc tế. Tính độc lập là một thành phần thiết yếu của chất lượng kiểm toán, đảm bảo sự khách quan của ý kiến kiểm toán. Do vậy, tính độc lập kiểm toán khi được du nhập từ quốc tế vào Việt Nam sẽ có những khác biệt. Thông qua các phương pháp nghiên cứu, bài viết tìm ra được loại hình dịch vụ ghi sổ kế toán và dịch vụ tư vấn thuế làm suy giảm đáng kể tính độc lập của kiểm toán.

Từ khóa: Dịch vụ phi kiểm toán, tính độc lập kiểm toán, kiểm toán viên

The quality of auditing has to be improved continuously in the context of economic development and international integration. Independence is an essential component of quality assurance ensuring the objectivity of an audit opinion. As a result, auditing independence was imported to Vietnam will be adjusted. Through the research methods, the article finds out a type of bookkeeping services and tax consulting services that significantly diminishes the independence of the audit.

Keywords: non-audit services, auditing independence, auditors

Tính độc lập là thành phần thiết yếu của chất lượng kiểm toán. Hiện nay, trên thế giới có nhiều nghiên cứu về tính độc lập kiểm toán nói chung và mối quan hệ giữa dịch vụ phi kiểm toán và tính độc lập kiểm toán nói riêng theo thời gian và không gian khác nhau. Đối với Việt Nam ngành Kiểm toán còn non trẻ và có đặc điểm kinh tế, văn hóa, xã hội khác so với các nước trên thế giới. Do đó, mối quan hệ giữa dịch vụ phi kiểm toán và tính độc lập kiểm toán tại Việt Nam cũng có những đặc trưng khác với thế giới. Nghiên cứu vấn đề này, bài viết tìm ra được loại hình dịch vụ ghi sổ kế toán và dịch vụ tư vấn thuế làm suy giảm đáng kể tính độc lập kiểm toán.

Phương pháp nghiên cứu

Bài viết sử dụng phương pháp nghiên cứu tư

liệu và phương pháp diễn giải để nghiên cứu để tổng kết các nghiên cứu trước đã công bố trên các tạp chí uy tín; nghiên cứu các khái niệm, lý thuyết có liên quan đến đề tài đang thực hiện. Tiếp theo dùng phương pháp nghiên cứu theo bối cảnh để xác định các loại hình dịch vụ phi kiểm toán có thể tác động đến tính độc lập kiểm toán phù hợp bối cảnh văn hóa, xã hội Việt Nam. Sau đó, sử dụng phương pháp phỏng vấn sâu chuyên gia cho đến khi đạt điểm bão hòa với bảng câu hỏi mở để xác định lại những từng loại hình dịch vụ phi kiểm toán có tác động đến tính độc lập của kiểm toán viên Việt Nam hay không.

Dữ liệu nghiên cứu

Dữ liệu nghiên cứu gồm có: Các bài báo khoa học công bố trên các tạp chí kế toán, kiểm toán hàng đầu; Các quy định pháp luật về đạo đức nghề nghiệp; Kết quả phỏng vấn chuyên gia là giám đốc công ty kiểm toán, kiểm toán viên, trợ lý kiểm toán, cán bộ tín dụng ngân hàng, giám đốc và kế toán trưởng công ty được kiểm toán, cán bộ hội nghề nghiệp kiểm toán Việt Nam.

Một số vấn đề lý luận về tính độc lập kiểm toán

Tính độc lập kiểm toán

Tính độc lập thường được mô tả như là nền tảng của kiểm toán và rất thiết yếu cho báo cáo tài chính doanh nghiệp (Mautz & Sharaf, 1964; Previts & Merino, 1998). Bởi vì, kiểm toán được yêu cầu cung cấp sự đảm bảo hợp lý và khách quan rằng báo cáo tài chính của một doanh nghiệp phản ánh trung thực và hợp lý, từ đó nâng cao độ tin cậy cho báo cáo tài chính. Qua đó, các bên liên quan (cổ đông,



nhà đầu tư tiềm năng, nhà quy định luật, chủ nợ, thị trường tài chính và công chúng) tin cậy vào sự khách quan và trung thực của những báo cáo có thể đưa ra quyết định phù hợp cho đầu tư.

Liên đoàn Kế toán quốc tế phân loại tính độc lập thành 2 phần: Độc lập tư tưởng và độc lập hình thức. Trong khi độc lập tư tưởng là trạng thái suy nghĩ mà cho phép kiểm toán viên thực hiện kiểm toán với sự khách quan, trung thực và hoài nghi mang tính nghề nghiệp, độc lập hình thức đòi hỏi tránh những tình huống mà có thể làm cho người sử dụng có kiến thức về tất cả tình huống nghi ngờ kiểm toán viên có thể đưa ra ý kiến khách quan. Tuy nhiên, độc lập tư tưởng thì khó để nhận xét, vì vậy nhà làm luật, nhà đầu tư và người sử dụng báo cáo tài chính khác thì hầu hết là đánh giá độc lập hình thức bằng cách xem xét có hay không những tình huống mà có làm tổn hại đáng kể tính độc lập của kiểm toán viên là tồn tại những biện pháp bảo vệ để làm nhẹ bớt những nguy cơ.

Ở Việt Nam, tính độc lập được quy định trong Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán và kiểm toán ban hành theo Thông tư số 70/2015/TT-BTC ngày 8/5/2015 của Bộ Tài chính. Tính độc lập là nguyên tắc đầu tiên và quan trọng nhất đối với đạo đức nghề nghiệp của kiểm toán viên. Tính độc lập đòi hỏi kiểm toán viên khi đưa ra ý kiến phải độc lập về mặt hình thức và độc lập về mặt tư tưởng.

Dịch vụ phi kiểm toán

Dịch vụ phi kiểm toán là những dịch vụ khác với dịch vụ kiểm toán mà công ty kiểm toán độc lập cung cấp cho cùng một khách hàng kiểm toán. Các dịch vụ phi kiểm toán gồm có: Dịch vụ tư vấn quản lý, dịch vụ thiết kế hệ thống, dịch vụ tư vấn thuế... Các dịch vụ phi kiểm toán có khả năng làm giảm tính độc lập kiểm toán viên.

Lý thuyết đại diện

Lý thuyết đại diện xuất hiện trong những năm 1970 với nghiên cứu đầu tiên vào những vấn đề thông tin bất cân xứng giữa người chủ sở hữu và người quản lý trong ngành Bảo hiểm (Spence và Zeckhauser, 1971; Ross, 1973) và nhanh chóng trở thành một lý thuyết vận dụng vào các lĩnh vực khác về những vấn đề liên quan đến hợp đồng đại diện giữa người chủ sở hữu và người thay mặt người chủ sở hữu để điều hành hoạt động của đơn vị - gọi là người đại diện (Jensen và Meckling, 1976; Harris và Raviv, 1978).

Người chủ sở hữu mong muốn người đại diện hoàn thành mục tiêu của mình đặt ra và người đại

diện phải thực hiện công việc một cách hiệu quả và trung thực. Người đại diện có nhiều thẩm quyền trong việc điều hành hoạt động của đơn vị, trong khi người chủ sở hữu khó giám sát hoạt động của đơn vị. Lý thuyết cho rằng, tồn tại khả năng người đại diện không thực hiện hết hoặc không đúng những yêu cầu của người sở hữu vốn đề ra. Do đó xảy ra xung đột lợi ích giữa người sở hữu vốn và người đại diện.

Lý thuyết đại diện cho rằng, kiểm toán viên được chọn trong mối quan hệ lợi ích giữa bên thứ ba và nhà quản lý. Do đó, kiểm toán viên đóng vai trò là chuyên gia có chuyên môn cao và độc lập để xác nhận thông tin thể hiện trên báo cáo của đơn vị được kiểm toán, từ đó giải quyết những xung đột lợi ích giữa người chủ sở hữu, người đại diện và các bên liên quan.

Lý thuyết tính hợp pháp

Lý thuyết tính hợp pháp dựa trên tiền đề rằng các tổ chức cần phải khẳng định tính hợp pháp của họ trong môi trường bằng cách tuân theo các chuẩn mực và kỳ vọng của xã hội để duy trì liên quan và tiếp tục tồn tại (Suchman, 1995). Khi thái độ và kỳ vọng của xã hội thay đổi, các tổ chức cần phải thích ứng với sự thay đổi các yêu cầu để đảm bảo hoạt động này là hợp pháp và hợp lý (Deegan, 2006). Tính hợp pháp của một đơn vị là một nguồn lực hoạt động mà được thu được một cách cạnh tranh từ môi trường và sử dụng để đạt được mục tiêu đề ra (Pfeffer & Salancik, 2003; Suchman, 1995).

Đối với những công ty kiểm toán độc lập, mặc dù khung pháp lý cung cấp tính hợp pháp cho các chức năng kiểm toán của chính nó, sự mất lòng tin của công chúng dẫn đến từ những thất bại kiểm toán đòi hỏi sự cần thiết phải thiết lập lại tính hợp pháp của nghề nghiệp. Môi trường của các kiểm toán viên bao gồm nhiều bên liên quan khác nhau như người sử dụng thông tin, nhà quản lý nhà nước và cơ quan chuyên môn. Phù hợp với các lý thuyết tính hợp pháp, tất cả các bên liên quan có những kỳ vọng của một báo cáo kiểm toán độc lập về báo cáo tài chính có trung thực và hợp lý để đưa ra quyết định phù hợp. Như độc lập về mặt hình thức phụ thuộc vào cách mà người sử dụng thông tin nhận thức mối đe dọa hiện tại và biện pháp bảo vệ được áp dụng để giảm thiểu những mối đe dọa đến mức chấp nhận được, các bên liên quan sẽ định kỳ kiểm tra liệu có hay không kiểm toán viên kiểm soát các mối đe dọa đến mức chấp nhận được để xác định tính hợp pháp của họ. Lý thuyết tính hợp pháp cung



cấp cơ sở cho các bên liên quan để đánh giá sự hình thức của tính độc lập bằng cách xem xét liệu có hay không kiểm toán viên tránh được hoặc kiểm soát các mối đe dọa đến mức chấp nhận bằng cách thực hiện các biện pháp bảo vệ.

Tổng quan các nghiên cứu về dịch vụ phi kiểm toán và tính độc lập kiểm toán

Có nhiều nghiên cứu liên quan tác động của dịch vụ phi kiểm toán đến tính độc lập của kiểm toán viên tại nhiều thị trường khác nhau qua các thời kỳ. Kết quả của sự tác động là hỗn hợp. Dịch vụ phi kiểm toán có thể làm giảm tính độc lập kiểm toán hoặc không ảnh hưởng đáng kể tới tính độc lập. Một số nghiên cứu còn cho thấy, dịch vụ phi kiểm toán làm tăng chất lượng kiểm toán. Có thể kể tới các nghiên cứu tiêu biểu sau:

Dịch vụ phi kiểm toán có thể ảnh hưởng tính độc lập kiểm toán. Randolph A. Shockley (1981) nghiên cứu thông qua bảng câu hỏi qua mail, kết quả là công ty kiểm toán có cung cấp dịch vụ tư vấn quản lý thì làm giảm tính độc lập kiểm toán.

Nicholas Dopuch và Ronald R. King (1991) dùng phương pháp thực nghiệm để nghiên cứu và tác giả đề nghị rằng, người làm chính sách ngăn cấm dịch vụ phi kiểm toán thì sẽ có sự bất lợi tác động tới cấu trúc thị trường của ngành kiểm toán, từ đó có thể ảnh hưởng tính độc lập kiểm toán.

Ferdinand A. Gul và cộng sự (2007) chỉ ra mối quan hệ giữa phí phi kiểm toán và tính độc lập kiểm toán thì phụ thuộc vào nhiệm kỳ kiểm toán, và phí phi kiểm toán có tác động âm tới tính độc lập kiểm toán khi nhiệm kỳ kiểm toán ngắn và quy mô công ty khách hàng nhỏ. Dahlia Robinson (2008) cho rằng, dịch vụ thuế cung cấp bởi kiểm toán viên thì làm suy giảm tính độc lập kiểm toán. Allen D. Blay và Marshall A. Geiger (2013) chứng minh được mối quan hệ giữa sự suy giảm tính độc lập và phí dịch vụ phi kiểm toán tại Mỹ.

Kiểm toán viên cung cấp dịch vụ hỗ trợ kiện tụng có nhiều khả năng biện hộ quan điểm khách hàng của họ, từ đó làm giảm tính độc lập kiểm toán. Tiêu biểu có các nghiên cứu của: Crain và cộng sự (1994); Trompeter (1994); Ponemon (1995); Brody & Masselli (1996); Haynes và cộng sự (1998); Shaub (2004); Francis (2006); Jenkins & Lowe (2011). Dịch vụ thiết kế hệ thống cũng làm giảm tính độc lập kiểm toán như nghiên cứu của Kurt Pany and P. M. J. Reekers (1983).

Tuy nhiên, có nhiều nghiên cứu cho rằng, dịch vụ phi kiểm toán không làm giảm tính độc lập kiểm toán. Mark L. Defond và cộng sự (2002)

không tìm thấy sự liên quan đáng kể giữa các phí dịch vụ phi kiểm toán và suy giảm tính độc lập kiểm toán viên. A A Ghosh và cộng sự (2009) cho rằng, không có bằng chứng về mối liên quan giữa tính độc lập kiểm toán và tỷ lệ phí phi kiểm toán. Mohinder Parkash và Rajeev Singhal (2009) cho thấy không có sự tương quan đáng kể giữa ý kiến chấp nhận toàn phần và phí dịch vụ phi kiểm toán. Philip Beaulieu và Alan Reinstein (2010) chỉ ra người hành nghề tại công ty lớn sẽ ít có khả năng hơn kiểm toán viên ở công ty nhỏ trong vấn đề tin rằng dịch vụ phi kiểm toán làm suy giảm tính độc lập kiểm toán.

Nicole Ratzinger-Sakel (2013) cho rằng, kiểm toán viên nước Đức thì không giảm độc lập hơn khi cung cấp dịch vụ phi kiểm toán. Ananth Seetharaman và cộng sự (2015) không tìm thấy mối quan hệ giữa dịch vụ thuế được cung cấp bởi kiểm toán viên và chất lượng báo cáo tài chính cho công ty đại chúng.

Dịch vụ phi kiểm toán tạo ra sự lan tỏa kiến thức, từ đó mang lại nhiều lợi ích. Zoe-Vonna Palmrose (1986) cho rằng khách hàng cảm nhận tốt hơn với việc được công ty kiểm toán cung cấp đồng thời dịch vụ kiểm toán và phi kiểm toán. Mohinder Parkash và Carol F. Venable (1993) chỉ ra khách hàng có xu hướng mua dịch vụ phi kiểm toán vì có sự lan tỏa kiến thức khi có sử dụng đồng thời của dịch vụ kiểm toán và dịch vụ phi kiểm toán từ một công ty kiểm toán.

Michael Firth (1997) giải thích công ty có chi phí ủy quyền đại diện cao hơn thì có liên quan đến mua dịch vụ phi kiểm toán nhỏ hơn từ kiểm toán viên của họ. Jennifer R. Joe và Scott D. Vandervelde (2005) chỉ ra dịch vụ phi kiểm toán được cung cấp bởi kiểm toán viên có thể có nhiều lợi ích từ việc kiến thức chuyển giao thêm cho tiếp cận rủi ro kiểm toán khi cùng một kiểm toán viên thực hiện cả dịch vụ kiểm toán và phi kiểm toán. Nghiên cứu của W. Robert Knechel và Divesh S. Sharma (2012) cho thấy, dịch vụ phi kiểm toán được cung cấp bởi kiểm toán viên thì mang lại nhiều lợi ích cho khách hàng mà không dẫn đến mất sự hiệu quả kiểm toán.

Ngoài ra, dịch vụ phi kiểm toán cũng có liên quan đến các công ty có hành vi gian lận báo cáo tài chính. Ariel Markelevich và Rebecca L. Rosner (2013) chỉ ra rằng, những công ty gian lận mà bị phạt bởi ủy ban chứng khoán thì chi trả tổng phí, phí kiểm toán, phí phi kiểm toán cao hơn đáng kể so với các công ty bị phạt không phải từ ủy ban chứng khoán.

Các nghiên cứu trên cho thấy, một số nghiên cứu chỉ ra dịch vụ phi kiểm toán làm suy giảm tính độc lập kiểm toán. Một số nghiên cứu cho thấy dịch vụ



phi kiểm toán không tác động đến tính độc lập kiểm toán hoặc không đủ bằng chứng cho sự tác động này. Bên cạnh đó, một số nghiên cứu khác thì cung cấp bằng chứng rằng dịch vụ phi kiểm toán làm tăng khả năng lan tỏa kiến thức và tăng chất lượng kiểm toán. Như vậy, đối với sự tác động của dịch vụ phi kiểm toán đến tính độc lập kiểm toán, kết quả các nghiên cứu là hỗn hợp.

Lý giải kết quả hỗn hợp có thể là do các nghiên cứu được thực hiện tại các đất nước mà khác nhau về văn hóa, kinh tế, chính trị và xã hội. Đồng thời, các nghiên cứu trên ít khi dùng phương pháp nghiên cứu định tính theo bối cảnh để khám phá tại thị trường đang nghiên cứu. Do đó, nếu nghiên cứu được thực hiện tại Việt Nam – một thị trường kinh tế mới nổi có nhiều đặc điểm kinh tế, xã hội, văn hóa khác biệt với các nước trên thế giới - thì cần phải xác định từng loại hình dịch vụ phi kiểm toán tác động tính độc lập kiểm toán trong bối cảnh kinh tế, văn hóa, xã hội của Việt Nam.

Dịch vụ phi kiểm toán tại Việt Nam đang được các công ty kiểm toán cung cấp gồm: Dịch vụ ghi sổ kế toán, dịch vụ tư vấn thuế, dịch vụ tư vấn quản lý, dịch vụ tư vấn tài chính, dịch vụ thiết kế hệ thống thông tin kế toán, dịch vụ thiết kế kiểm soát nội bộ, dịch vụ đánh giá kiểm soát nội bộ, dịch vụ cung cấp phần mềm kế toán và thuế, dịch vụ kế toán quản trị, định giá DN, tư vấn niêm yết/cổ phần hóa DN, dịch vụ đào tạo.

Kết quả nghiên cứu và hàm ý

Thông qua kết quả khảo luận và phân tích từ các các nghiên cứu trước, xác định lại tính thích hợp với bối cảnh Việt Nam từ phỏng vấn chuyên gia, kết quả như sau:

Dịch vụ phi kiểm toán tại Việt Nam đang được các công ty kiểm toán cung cấp gồm có: Dịch vụ ghi sổ kế toán, dịch vụ tư vấn thuế, dịch vụ tư vấn quản lý, dịch vụ tư vấn tài chính, dịch vụ thiết kế hệ thống thông tin kế toán, dịch vụ thiết kế kiểm soát nội bộ, dịch vụ đánh giá kiểm soát nội bộ, dịch vụ cung cấp phần mềm kế toán và thuế, dịch vụ kế toán quản trị, định giá DN, tư vấn niêm yết/cổ phần hóa DN, dịch vụ đào tạo.

Trong các dịch vụ phi kiểm toán nêu trên, thì dịch vụ ghi sổ kế toán và dịch vụ tư vấn thuế nếu cung cấp cùng với dịch vụ kiểm toán cho cùng một khách hàng thì sẽ làm giảm tính độc lập kiểm toán. Đồng thời, quy tắc đạo đức nghề nghiệp kiểm toán tại Việt Nam cũng không cho phép

công ty kiểm toán cung cấp đồng thời 2 dịch vụ này cùng lúc cung cấp dịch vụ kiểm toán cho 1 khách hàng.

Người được phỏng vấn cho rằng, các dịch vụ phi kiểm toán còn lại thì không ảnh hưởng tính độc lập kiểm toán do bộ phận cung cấp dịch vụ phi kiểm toán khi khác với nhóm thực hiện kiểm toán.

Về phía đơn vị được kiểm toán, họ cho rằng tính độc lập kiểm toán vẫn đảm bảo nếu dịch vụ kiểm toán và dịch vụ phi kiểm toán được thực hiện bởi những nhóm người khác nhau. Hơn nữa, dịch vụ phi kiểm toán sẽ lan tỏa kiến thức sang dịch vụ kiểm toán, làm tăng hiệu quả kiểm toán.

Từ kết quả nghiên cứu trên cho thấy dịch vụ phi kiểm toán với dịch vụ ghi sổ kế toán và tư vấn thuế sẽ làm suy giảm đáng kể tính độc lập kiểm toán. Những dịch vụ phi kiểm toán khác không những không làm tính độc lập kiểm toán mà còn làm tăng hiệu quả kiểm toán do có được sự lan tỏa kiến thức.

Kết luận

Kiểm toán ra đời từ nhu cầu của xã hội nhằm gia tăng tính tin cậy và minh bạch của thông tin tài chính. Tính độc lập là một yếu tố luôn được xã hội kỳ vọng ngày càng cao để đảm bảo chất lượng kiểm toán. Tính độc lập kiểm toán bị tác động bởi nhiều yếu tố, trong đó có yếu tố dịch vụ phi kiểm toán. Đã có rất nhiều nghiên cứu trên thế giới về mối quan hệ giữa dịch vụ phi kiểm toán và tính độc lập kiểm toán. Tuy nhiên, kết quả của các nghiên cứu khác nhau, đôi khi trái ngược nhau. Dựa vào phương pháp nghiên cứu phù hợp, bài viết đã xác định được loại hình dịch vụ ghi sổ kế toán và dịch vụ tư vấn thuế làm suy giảm đáng kể tính độc lập kiểm toán. Các dịch vụ phi kiểm toán khác như: Dịch vụ tư vấn quản lý; dịch vụ tư vấn tài chính; dịch vụ thiết kế hệ thống thông tin kế toán; dịch vụ thiết kế kiểm soát nội bộ; dịch vụ đánh giá kiểm soát nội bộ; dịch vụ cung cấp phần mềm kế toán và thuế; dịch vụ kế toán quản trị; định giá doanh nghiệp; tư vấn niêm yết/cổ phần hóa doanh nghiệp, dịch vụ đào tạo thì không làm suy giảm tính độc lập kiểm toán.

Tài liệu tham khảo:

1. Malcolm Smith, *Research method in Accounting*, 2003;
2. Eisenhardt, Kathleen M., *Agency Theory: An Assessment And Review, The Academy of Management Review*, Jan 1989; 14, 1; 57;
3. Shockley, R. A. (1981). *Perceptions of auditors' independence: An empirical analysis. The Accounting Review*, 56, 785-800;
4. Palmrose, Z. (1986). *The effect of nonaudit services on the pricing of audit services: Further evidence. Journal of Accounting Research*, 24, 405-411.