

Các nhân tố ảnh hưởng đến tính độc lập của kiểm toán viên khi đồng cung cấp dịch vụ phi kiểm toán cho khách hàng kiểm toán

 Lê Thị Thu*

Nhận: 10/11/2020

Biên tập: 15/11/2020

Duyệt đăng: 21/11/2020

Độc lập có thể coi là thuộc tính cốt lõi của kiểm toán, mang tính chất quyết định đến chất lượng kiểm toán bên cạnh năng lực của kiểm toán viên (KTV). Trong trường hợp công ty kiểm toán đồng cung cấp dịch vụ phi kiểm toán (DVPKT) cho cùng khách hàng kiểm toán thì các nguy cơ này gia tăng thêm, do đó tính độc lập của KTV bị đặt dấu hỏi lớn. Bài viết này chỉ ra những yếu tố ảnh hưởng đến tính độc lập của KTV, khi đồng cung cấp DVPKT cho khách hàng kiểm toán. Từ đó, đề xuất một số ý kiến nhằm nâng cao chất lượng kiểm toán.

Từ khóa: Đồng cung cấp dịch vụ, DVPKT, chất lượng kiểm toán, tính độc lập.

1. Tổng quan về tính độc lập của KTV khi đồng cung cấp DVPKT cho khách hàng kiểm toán

Tính độc lập của KTV

Kiểm toán đóng vai trò làm gia tăng độ tin cậy cho thông tin được kiểm toán, giúp người sử dụng tin tưởng hơn vào thông tin đó và yên tâm sử dụng để đưa ra các quyết định kinh tế của mình. Hai yếu tố làm nên chất lượng của hoạt động kiểm toán là trình độ chuyên môn của KTV và tính độc lập của họ. Trong đó, trình độ chuyên môn của KTV là điều kiện cần, để đảm bảo chất lượng ý kiến kiểm toán và tính độc lập của KTV là điều kiện đủ để người sử dụng thông tin kiểm toán tin tưởng vào ý kiến đó. Như vậy có thể nói, tính độc lập là yếu tố tiên quyết trong kiểm toán.

Tính độc lập của KTV được nhìn nhận dưới 2 phương diện là độc lập về tư tưởng và độc lập về hình thức: Độc lập về hình thức (perceived independence) là việc KTV được người sử dụng ý kiến

kiểm toán công nhận là độc lập. Cụ thể, độc lập về hình thức yêu cầu KTV cần tránh các sự kiện và tình huống nghiêm trọng tới mức một bên thứ ba phù hợp và có đầy đủ thông tin, sau khi đánh giá sự kiện và tình huống thực tế. Có thể kết luận rằng, tính chính trực, tính khách quan và thái độ hoài nghi nghề nghiệp của doanh nghiệp kiểm toán hoặc thành viên nhóm thực hiện dịch vụ đảm bảo đã bị ảnh hưởng; Độc lập về tư tưởng (actual independence) là việc KTV đưa ra ý kiến kiểm toán một cách khách quan nhất. Cụ thể, độc lập về tư tưởng là trạng thái cho phép KTV đưa ra kết luận mà không chịu tác động của những yếu tố có ảnh hưởng đến xét đoán chuyên môn. Độc lập về mặt tư tưởng cho phép KTV hành động một cách chính trực và vận dụng được tính khách quan cũng như thái độ hoài nghi nghề nghiệp của mình. Như vậy, không chỉ KTV phải đảm bảo

ý kiến kiểm toán đưa ra một cách khách quan mà KTV còn phải tạo niềm tin cho người sử dụng rằng họ độc lập trong quá trình kiểm toán, nếu không người sử dụng sẽ không tin tưởng vào ý kiến kiểm toán.

Dịch vụ phi kiểm toán

DVPKT (Non-audit services) là những dịch vụ được cung cấp bởi các công ty kiểm toán độc lập nhưng không phải là dịch vụ kiểm toán. Các công ty kiểm toán đều cung cấp các dịch vụ khác ngoài dịch vụ kiểm toán, vì họ có lợi thế của đội ngũ chuyên gia kiểm toán có năng lực tốt và giàu kinh nghiệm ở nhiều lĩnh vực, ngành nghề khác nhau. Loại hình NAS rất đa dạng và có nhiều cách phân loại khác nhau.

Thông thường, các DVPKT được chia thành hai nhóm: (1) nhóm dịch vụ bảo đảm và (2) nhóm dịch vụ phi bảo đảm. DVPKT có bảo đảm cung cấp mức độ đảm bảo hạn chế (limited assurance) thông qua ý kiến phủ định (negative opinion) ví dụ như dịch vụ soát xét BCTC (review), dịch vụ thủ tục thoả thuận (agreed upon procedures - AUP), dịch vụ thẩm định (due dilligence)... DVPKT phi bảo đảm không đưa ra sự đảm bảo đối khi nêu ý kiến. Các dịch vụ này thường được chia thành ba nhóm: dịch vụ thuế, dịch vụ tư vấn và các

* Trường Đại học Ngoại thương

dịch vụ khác. Trong thực tế, các công ty kiểm toán thường chia các dịch vụ cung cấp cho khách hàng thành ba nhóm: dịch vụ kiểm toán, dịch vụ thuế và dịch vụ tư vấn.

Đồng cung cấp DVPKT cho khách hàng kiểm toán

Đồng cung cấp dịch vụ là việc công ty kiểm toán đồng thời cung cấp một hoặc nhiều DVPKT khác cho khách hàng, trong cùng thời gian cung cấp dịch vụ kiểm toán. Như đã nêu ở trên, các công ty kiểm toán thường chia các dịch vụ cung cấp cho khách hàng thành ba nhóm: dịch vụ kiểm toán, dịch vụ thuế và dịch vụ tư vấn. Trong đó, tổng số phí thu được từ dịch vụ kiểm toán thường chỉ chiếm khoảng 50% doanh thu của các công ty kiểm toán, số còn lại thuộc về các DVPKT khác mà thường được chia thành 2 nhóm dịch vụ thuế và dịch vụ tư vấn. Ngoài ra, có một thực tế là phần lớn khách hàng sử dụng NAS của công ty kiểm toán lại chính là các khách hàng kiểm toán của họ. Điều này rất dễ hiểu nếu nhìn dưới góc độ phân loại các DVPKT của ICAEW vì công ty kiểm toán có lợi thế cung cấp 2 trong 3 nhóm DVPKT, bao gồm các dịch vụ theo luật định hoặc hợp đồng yêu cầu phải được thực hiện bởi công ty kiểm toán; và nhóm các dịch vụ mà công ty kiểm toán có lợi thế do kiến thức và kinh nghiệm tích lũy được từ việc cung cấp dịch vụ kiểm toán.

Tính độc lập của kiểm toán khi đồng cung cấp DVPKT

Việc đồng cung cấp dịch vụ phổ biến đến nỗi các hội nghề nghiệp đều đã bày tỏ sự quan ngại về tình trạng này và những ảnh hưởng tiêu cực đến tính độc lập của KTV, từ đó làm suy giảm chất lượng kiểm toán. Với thực trạng số lượng các vụ bê bối kế toán ngày càng gia

tăng trong thời gian qua nhiều nghiên cứu đã tập trung vào các vấn đề xoay quanh việc đồng cung cấp dịch vụ và mối liên hệ đến tính độc lập của kiểm toán. Tuy nhiên cho đến nay, các kết quả nghiên cứu vẫn chưa thống nhất.

Hầu hết các nghiên cứu đã chỉ ra rằng, việc đồng cung cấp DVPKT cho khách hàng kiểm toán là một trong những nguyên nhân chính gây ảnh hưởng tiêu cực đến tính độc lập của KTV, từ đó làm suy giảm chất lượng kiểm toán (Canning & Gwilliam, 1999). Việc đồng cung cấp DVPKT cho khách hàng kiểm toán tạo ra các nguy cơ đáng kể ảnh hưởng đến tính độc lập của KTV. Chính vì vậy, về mặt pháp lý thì hầu hết các quốc gia đều có những quy định để kiểm soát việc cung cấp DVPKT như là đối với dịch vụ kiểm toán.

Tuy nhiên, cũng có những nghiên cứu chỉ ra rằng việc đồng cung cấp dịch vụ không gây ảnh hưởng tiêu cực, thậm chí còn theo hướng ngược lại – làm gia tăng tính độc lập của kiểm toán. Lập luận được đưa ra là việc đồng cung cấp dịch vụ sẽ giúp KTV có thêm hiểu biết về khách hàng kiểm toán, về môi trường hoạt động cũng như hệ thống kiểm soát nội bộ của họ. Những hiểu biết này đặc biệt hữu ích cho công việc đánh giá rủi ro, đặc biệt là các rủi ro trên BCTC, từ đó giúp gia tăng hiệu quả và chất lượng cuộc kiểm toán (Thomas, 2003). Và một khía cạnh nữa là, sự việc công ty kiểm toán cung cấp thêm DVPKT cho phép các KTV và công ty kiểm toán có cơ hội được đa dạng hóa khách hàng, có cơ hội phục vụ nhiều khách hàng hơn, nhất là không phải khách hàng kiểm toán. Sự đa dạng hoá khách hàng nhờ vào cung cấp thêm DVPKT giúp giảm sự phụ thuộc

vào khách hàng kiểm toán, giảm thiểu rủi ro tư lợi do phụ thuộc vào lợi ích kinh tế từ khách hàng kiểm toán, từ đó gia tăng tính độc lập cho KTV (Grout và cộng sự, 1994). Ngoài ra, việc cung cấp cùng lúc dịch vụ kiểm toán và DVPKT cho cùng một khách hàng lại có xu hướng làm tăng tính độc lập của KTV bởi vì lúc đó họ ý thức hơn bao giờ hết các nguy cơ ảnh hưởng đến tính độc lập của họ, đặc biệt là nguy cơ tự kiểm tra (self-review threats), vì vậy họ sẽ cố gắng nhiều hơn để loại bỏ nguy cơ này. Sabri (1993) đã thực hiện nghiên cứu tại các nước đang phát triển và chỉ ra rằng, tại các quốc gia này, các DVPKT chiếm tỷ trọng lớn về doanh thu của công ty kiểm toán và được cung cấp cho rất nhiều đối tượng khách hàng khác nhau.

Dù kết quả nghiên cứu còn chưa nhất quán nhưng kết quả các nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng đến tính độc lập của KTV khi đồng cung cấp dịch vụ lại khá tương đồng, như được trình bày ở phần sau.

2. Các nhân tố ảnh hưởng đến tính độc lập của KTV khi đồng cung cấp DVPKT cho khách hàng kiểm toán

Trong các nghiên cứu về tính độc lập của kiểm toán, khó khăn lớn nhất là vấn đề đo lường. Thực tế cũng chỉ ra rằng, không thể đo lường trực tiếp tính độc lập của kiểm toán, cũng như không thể đo lường trực tiếp chất lượng của cuộc kiểm toán. Thay vào đó, các nhà nghiên cứu phải đo lường tính độc lập của kiểm toán thông qua các nhân tố ảnh hưởng đến tính độc lập. Tổng hợp các nghiên cứu đã chỉ ra rằng, có bốn nhân tố chính ảnh hưởng đến tính độc lập của KTV trong trường hợp đồng cung cấp dịch vụ như sau:

Loại hình DVPKT đồng cung cấp

Như đã trình bày ở trên, DVPKT cung cấp cho khách hàng bao gồm cả dịch vụ bảo đảm và dịch vụ phi bảo đảm. Tùy thuộc vào từng loại hình DVPKT cụ thể mà mức độ ảnh hưởng (nếu có) đến tính độc lập của kiểm toán cũng khác nhau. Ngoài ra, cần xét đến số lượng dịch vụ đồng cung cấp cho khách hàng kiểm toán. Càng cung cấp nhiều DVPKT thì nguy cơ ảnh hưởng đáng kể đến tính độc lập của kiểm toán càng cao. Tuy nhiên, điều này có liên quan mật thiết với các yếu tố còn lại như bao gồm quy mô công ty kiểm toán, tổng mức phí dịch vụ và nhiệm kỳ kiểm toán. Trong chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp thì trường hợp đồng cung cấp dịch vụ tạo ra nguy cơ tự kiểm tra (self-review), nhất là trường hợp sản phẩm của dịch vụ đó có liên quan trực tiếp hoặc gián tiếp đến số liệu của BCTC được kiểm toán. Nhóm nghiên cứu của William và cộng sự (2004) đã chỉ ra rằng, mức độ ảnh hưởng nhiều nhất đến từ dịch vụ tư vấn thuế và dịch vụ ghi sổ kế toán. Đồng thời, nguy cơ bào chữa (advocacy threat) cũng phát sinh do KTV có xu hướng ủng hộ quan điểm của khách hàng (Shaub, 2015; Rodrigues Sobrinho & Bortolon, 2016). Đặc biệt là khi DVPKT đồng cung cấp yêu cầu công ty kiểm toán phải đưa ra đánh giá trên phương diện của nhà quản lý, hay nói cách khác là đứng trên quan điểm của nhà quản lý. Vì vậy, KTV có xu hướng thông cảm và đồng thuận với các xét đoán của nhà quản lý đơn vị đưa ra trên BCTC.

Quy mô công ty kiểm toán

Quy mô công ty kiểm toán ảnh hưởng rất lớn đến nguồn lực để có thể thực hiện đồng cung cấp DVPKT. Điều này có thể được giải

thích bởi những công ty nhỏ không có đủ nguồn lực để phát triển các mảng DVPKT như dịch vụ thuế hoặc dịch vụ tư vấn thành các bộ phận hoặc phòng ban riêng biệt, từ đó hạn chế khả năng cung cấp cùng lúc nhiều dịch vụ cho cùng một đối tượng khách hàng. Trong khi đó, nếu quy mô các công ty kiểm toán là lớn, đặc biệt như Big4 và nhóm các công ty kiểm toán là thành viên của các hãng kiểm toán quốc tế thì nguồn lực dồi dào hơn rất nhiều. Điều này ngược lại cũng có vai trò tốt hơn trong việc rạch ròi các bộ phận hoặc phòng ban cung cấp các dịch vụ khác nhau, phòng tránh được các nguy cơ ảnh hưởng đến tính độc lập khi đồng cung cấp DVPKT cho cùng một đối tượng khách hàng kiểm toán.

Tổng mức phí dịch vụ đồng cung cấp

Tổng mức phí dịch vụ đồng cung cấp đề cập đến tổng mức phí mà công ty kiểm toán thu được từ một khách hàng cho cả dịch vụ kiểm toán và DVPKT đồng cung cấp. Trong thực tế thì phí DVPKT thường cao hơn nhiều lần so với phí dịch vụ kiểm toán. Vì vậy, yếu tố phí dịch vụ là một yếu tố nhạy cảm và được đánh giá là then chốt, có thể dẫn đến nguy cơ do tư lợi (self-interest) và gây ảnh hưởng nghiêm trọng đến tính độc lập của KTV. Vì xét cho cùng thì kiểm toán cũng là đơn vị kinh doanh, vì vậy yếu tố lợi nhuận là không thể không xem xét đến. Khi mức phí mà công ty kiểm toán nhận được khi đồng cung cấp DVPKT cho khách hàng kiểm toán ở mức quá lớn, sẽ tạo ra nguy cơ tư lợi (self-interest) (Basioudis, Papakonstantinou, & Geiger, 2008). Bởi vì mức phí DVPKT thường cao hơn mức phí kiểm toán, hơn nữa lại ít rủi ro hơn, nên khi tổng mức phí từ 1 khách hàng đủ lớn thì công ty kiểm

toán có thể chấp nhận thỏa hiệp với khách hàng kiểm toán, để có được hợp đồng DVPKT (Frankel, Johnson, & Nelson, 2002; Markelevich & Rosner, 2013).

Nhiệm kỳ kiểm toán

Tương tự như yếu tố mức phí, nhiệm kỳ kiểm toán có tác động tiêu cực tới tính độc lập của kiểm toán. Cụ thể là, khi nhiệm kỳ kiểm toán càng ngắn thì ảnh hưởng của việc đồng cung cấp dịch vụ đến tính độc lập của kiểm toán là không đáng kể. Tuy nhiên, khi nhiệm kỳ kiểm toán càng dài thì tính độc lập của kiểm toán ngày càng giảm. Điều này bởi vì nhiệm kỳ kiểm toán càng dài thì KTV càng có xu hướng thân quen với khách hàng, gây ra nguy cơ từ sự quen thuộc (familiarity threat) làm ảnh hưởng đến tính độc lập của KTV (Azizah Abdullah, Page Michael (2012). Lý do chủ yếu là KTV, có nguy cơ mất đi tính thận trọng nghề nghiệp cần thiết khi đưa ra các xét đoán chuyên môn trong quá trình kiểm toán.

Trong thực tế, không yếu tố nào nêu trên được xem xét riêng lẻ khi đánh giá ảnh hưởng (nếu có) của việc đồng cung cấp dịch vụ đến tính độc lập của kiểm toán. Trong quá trình nghiên cứu, cần căn cứ vào đánh giá tổng thể tình huống của khách hàng và kết hợp nhiều yếu tố nguy cơ nêu trên để có phân tích, đánh giá phù hợp.

3. Một số kiến nghị nhằm tăng cường tính độc lập của KTV khi đồng cung cấp DVPKT cho khách hàng kiểm toán

Đối với các cơ quan quản lý Nhà nước

Ở Việt Nam thì Luật Kiểm toán độc lập năm 2011 là văn bản pháp lý có giá trị cao nhất, điều chỉnh lĩnh vực kiểm toán độc lập. Ngoài ra, còn có các văn bản dưới luật bao gồm các Thông tư và Nghị định

được đưa ra bởi Bộ Tài chính với vai trò là cơ quan chủ quản trong lĩnh vực kế toán - kiểm toán, bao gồm cả việc ban hành hệ thống chuẩn mực kế toán và kiểm toán. Các văn bản luật và dưới luật này, đều có các quy định liên quan đến các DVPKT mà công ty kiểm toán cung cấp cho khách hàng. Tuy nhiên, các quy định của pháp luật hiện nay chưa được đầy đủ và nhất quán, và cần được hoàn thiện cụ thể như sau:

Về loại hình DVPKT được đồng cung cấp bởi công ty kiểm toán: Điều 30 của Luật Kiểm toán độc lập năm 2011, không cho phép công ty kiểm toán đồng cung cấp dịch vụ kế toán và dịch vụ tư vấn thuế cho khách hàng kiểm toán. Tuy nhiên, quy định này là chưa đầy đủ và phù hợp với tình hình thực tế cũng như những kết quả nghiên cứu đã chỉ ra ở trên. Cần có quy định cụ thể không chỉ là về loại hình DVPKT cụ thể được đồng cung cấp mà cần đưa ra danh sách những DVPKT cần hạn chế đồng cung cấp. Đồng thời, số lượng DVPKT và công bố những thông tin có liên quan cần được quy định rõ, làm cơ sở thi hành và giám sát thi hành.

Về nhiệm kỳ kiểm toán: Điều 58, Luật Kiểm toán độc lập năm 2011, quy định bắt buộc phải thay KTV hành nghề sau tối đa 5 năm, đối với đơn vị có lợi ích công chúng. Tuy nhiên, Điều 16, Nghị định 17/2012/NĐ-CP hướng dẫn thi hành Luật Kiểm toán độc lập năm 2011, lại yêu cầu công ty kiểm toán thay KTV hành nghề ký báo cáo kiểm toán sau 3 năm. Như vậy, bản thân quy định tại hai văn bản này là chưa nhất quán, ngoài ra thời gian luân chuyên KTV cũng chưa phù hợp với thông lệ quốc tế. Vì vậy, trước hết cần thống nhất lại nội dung của các văn bản pháp quy có hiệu lực tại cùng một thời điểm.

Về mức phí dịch vụ: Hiện nay, chưa có quy định cụ thể về việc giới hạn tổng mức phí thu được từ một khách hàng, để tránh nguy cơ tư lợi ảnh hưởng đến tính độc lập của kiểm toán. Các nghiên cứu và báo cáo chuyên ngành của Việt Nam cũng chỉ ra thực trạng cạnh tranh bằng giá phí (low-balling) để giữ chân khách hàng của các công ty kiểm toán, nhưng chưa đề cập đến rủi ro tổng mức phí quá cao từ việc cung cấp nhiều dịch vụ, cho cùng một khách hàng gây ra nguy cơ tư lợi như thông lệ quốc tế. Ngoài ra, chưa có quy định về việc công bố thông tin về mức phí dịch vụ để thông tin về mức phí được minh bạch với công chúng, tạo điều kiện kiểm tra, giám sát thuận lợi.

Về quy mô công ty kiểm toán: Hiện nay, mới có quy định về quy mô căn cứ theo số lượng KTV hành nghề đăng ký tại công ty kiểm toán đó làm giới hạn khi kiểm toán đơn vị có lợi ích công chúng. Điều này phù hợp với kết quả của hầu hết các nghiên cứu chỉ ra rằng các công ty kiểm toán lớn, đặc biệt là các hãng kiểm toán quốc tế có tính độc lập cao hơn so với các công ty kiểm toán nhỏ. Tuy nhiên, thực tế thì không đến 30% số lượng các công ty kiểm toán tại Việt Nam có đủ điều kiện kiểm toán cho các đơn vị có lợi ích công chúng. Điều này sẽ tạo lợi thế gần như tuyệt đối cho nhóm các công ty này về mặt đồng cung cấp dịch vụ và vì vậy tiềm ẩn rất nhiều nguy cơ đe dọa đến tính độc lập của KTV. Vì vậy, nên nói lỏng quy định về điều kiện kiểm toán đối với các đơn vị có lợi ích công chúng, kết hợp với quy định chi tiết về việc soát xét chất lượng kiểm toán của hội nghề nghiệp bắt buộc thường niên.

Đối với công ty kiểm toán

Bản thân công ty kiểm toán cần phải hiểu rõ và đánh giá được mức độ ảnh hưởng đến tính độc lập của

các yếu tố nêu trong bài. Vì vậy, chính các công ty kiểm toán cần có các chính sách và quy trình chấp nhận cung cấp dịch vụ cho khách hàng minh bạch, đặc biệt trong trường hợp đồng cung cấp dịch vụ. Đối với những khách hàng lâu năm và đồng cung cấp dịch vụ cần có thêm các biện pháp kiểm soát chất lượng dịch vụ cần thiết được cụ thể hóa thành quy định, quy trình và ban hành rộng rãi. Định kỳ hàng năm công ty kiểm toán cần tổng hợp các báo cáo về khách hàng, với những phân tích tổng quát và chi tiết về các rủi ro có thể phát sinh và sự hữu hiệu của các biện pháp phòng vệ đã áp dụng. ■

Tài liệu tham khảo

1. Đỗ Hữu Hải, Nguyễn Thị Chuyên, Lan, N. T. H., & Phan Tuyết Thanh Thanh. (2015). Các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán báo cáo tài chính của doanh nghiệp Việt Nam. *Tạp Chí Kinh tế và Dự báo*, Tháng 9 (Số 17), 33.
2. Frankel, R. M., Johnson, M. F., & Nelson, K. K. (2002). The relation between auditors' fees for nonaudit services and earnings management. *Accounting Review*, 77(SUPPL.), 71-105.
3. Hay, D., Knechel, R., & Li, V. (2006). Non-audit services and auditor independence: New Zealand evidence. *Journal of Business Finance and Accounting*, 33(5-6), 715-734. <https://doi.org/10.1111/j.1468-5957.2006.00602.x>
4. Lennox, C. S. (1999). Non-audit fees, disclosure and audit quality. *European Accounting Review*, 8(2), 239-252. <https://doi.org/10.1080/096381899336014>.
5. Pany, K., & Reckers, P. M. J. (1983). Auditor independence and nonaudit services. Director views and their policy implications. *Journal of Accounting and Public Policy*, 2(1), 43-62. [https://doi.org/10.1016/0278-4254\(83\)90018-2](https://doi.org/10.1016/0278-4254(83)90018-2).
6. Phan Thanh Hai. (2016). The Research of Factors Affecting the Quality of Audit Activities: Empirical Evidence in Vietnam. *International Journal of Business and Management*, 11(3), 83. <https://doi.org/10.5539/ijbm.v11n3p83>.
7. Rodrigues Sobrinho, W., & Bortolon, P. (2016). Non-Audit Services and Auditor Independence in an Environment of Low Investor Protection. *Revista Universo Contábil*, 107-128. <https://doi.org/10.4270/ruc.2016430>.