

**BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO  
TRƯỜNG ĐẠI HỌC THƯƠNG MẠI**

---

**Lại Thị Thu Thủy**

**NGHIÊN CỨU ẢNH HƯỞNG CỦA CÁC YẾU TỐ ĐẾN  
CHẤT LƯỢNG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH  
DOANH NGHIỆP CÓ VỐN ĐẦU TƯ TRỰC TIẾP  
NƯỚC NGOÀI TẠI VIỆT NAM**

**LUẬN ÁN TIẾN SĨ KINH TẾ**

**Hà Nội, năm 2018**

**BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO  
TRƯỜNG ĐẠI HỌC THƯƠNG MẠI**

---

**Lại Thị Thu Thủy**

**NGHIÊN CỨU ẢNH HƯỞNG CỦA CÁC YẾU TỐ ĐẾN  
CHẤT LƯỢNG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH  
DOANH NGHIỆP CÓ VỐN ĐẦU TƯ TRỰC TIẾP  
NƯỚC NGOÀI TẠI VIỆT NAM**

**Chuyên ngành: Kế toán**

**Mã số: 62340301**

**LUẬN ÁN TIẾN SĨ KINH TẾ**

**Người hướng dẫn khoa học:**

- 1. PGS.TS. Phạm Đức Hiếu**
- 2. PGS.TS. Phạm Thị Thu Thủy**

**Hà Nội, năm 2018**

## **LỜI CAM ĐOAN**

Tôi xin cam đoan đây là công trình nghiên cứu của riêng tôi. Các số liệu trong Luận án là trung thực và có nguồn gốc rõ ràng. Kết quả nghiên cứu trong Luận án chưa từng được công bố trong bất kỳ công trình khoa học nào khác.

**Tác giả luận án**

**Lại Thị Thu Thủy**

## LỜI CẢM ƠN

*Tác giả xin chân thành cảm ơn Ban Giám hiệu, Khoa Sau Đại học, Khoa Kế toán - Kiểm toán Trường Đại học Thương Mại đã giúp đỡ, hướng dẫn và tạo điều kiện trong suốt quá trình đào tạo, nghiên cứu và thực hiện Luận án của tác giả.*

*Tác giả xin chân thành cảm ơn sự giúp đỡ nhiệt tình và hữu ích từ lãnh đạo Bộ Tài chính, Vụ chế độ Kế toán và Kiểm toán, VACPA, Tổng cục Thống kê, lãnh đạo các công ty kiểm toán độc lập và các doanh nghiệp có vốn đầu tư trực tiếp nước ngoài, các chuyên gia trong việc cho ý kiến đánh giá vào bảng khảo sát cũng như trong suốt quá trình thu thập dữ liệu điều tra, phỏng vấn của tác giả.*

*Đặc biệt, tác giả xin bày tỏ lòng biết ơn sâu sắc tới các thầy cô là người hướng dẫn và có những ý kiến đóng góp sửa chữa quý báu trong suốt quá trình nghiên cứu và thực hiện Luận án của tác giả.*

*Sau cùng, tác giả xin bày tỏ sự cảm ơn đến gia đình, các đồng nghiệp và bạn bè đã động viên, chia sẻ và tạo điều kiện thuận lợi để Luận án được hoàn thành!*

**Tác giả luận án**

**Lại Thị Thu Thủy**

# MỤC LỤC

DANH MỤC CÁC CHỮ VIẾT TẮT.....	vi
DANH MỤC BẢNG BIỂU .....	vii
DANH MỤC HÌNH VẼ .....	ix
PHẦN MỞ ĐẦU.....	1
1. Sự cần thiết của đề tài nghiên cứu.....	1
2. Tổng quan nghiên cứu và nhận diện khoảng trống nghiên cứu .....	3
3. Mục tiêu nghiên cứu.....	17
4. Câu hỏi nghiên cứu.....	17
5. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu.....	17
6. Phương pháp nghiên cứu .....	18
7. Đóng góp của luận án.....	18
8. Kết cấu của luận án.....	20
CHƯƠNG 1: LÝ LUẬN CƠ BẢN VỀ CHẤT LƯỢNG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH VÀ CÁC YẾU TỐ ẢNH HƯỞNG ĐẾN CHẤT LƯỢNG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH.....	21
1.1. Cơ sở lý thuyết .....	21
1.1.1. Lý thuyết đại diện.....	21
1.1.2. Lý thuyết các bên liên quan .....	23
1.1.3. Lý thuyết quản lý.....	24
1.1.4. Lý thuyết thể chế.....	25
1.2. Kiểm toán báo cáo tài chính và chất lượng kiểm toán báo cáo tài chính .....	26
1.2.1. Kiểm toán báo cáo tài chính.....	26
1.2.2. Chất lượng kiểm toán báo cáo tài chính .....	29
1.3. Các yếu tố ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán báo cáo tài chính.....	34
1.3.1. Các yếu tố ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán báo cáo tài chính dưới góc độ chuyên môn nghề nghiệp.....	34

1.3.2. Các yếu tố ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán báo cáo tài chính dưới góc độ chất lượng dịch vụ .....	40
Tổng kết Chương 1.....	45
<b>CHƯƠNG 2: ĐẶC ĐIỂM CỦA CÁC DOANH NGHIỆP CÓ VỐN ĐẦU TƯ TRỰC TIẾP NƯỚC NGOÀI VÀ HOẠT ĐỘNG KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP Ở VIỆT NAM.....</b>	<b>46</b>
2.1. Hoạt động đầu tư trực tiếp nước ngoài ở Việt Nam .....	46
2.2. Doanh nghiệp có vốn đầu tư trực tiếp nước ngoài ở Việt Nam .....	52
2.2.1. Khái quát về các doanh nghiệp có vốn đầu tư trực tiếp nước ngoài ở Việt Nam.....	52
2.2.2. Hệ thống kế toán của các doanh nghiệp có vốn đầu tư trực tiếp nước ngoài ở Việt Nam .....	54
2.3. Hoạt động kiểm toán độc lập ở Việt Nam .....	57
2.3.1. Sự hình thành và phát triển của kiểm toán độc lập ở Việt Nam.....	57
2.3.2. Môi trường pháp lý về kiểm toán độc lập ở Việt Nam .....	60
2.3.3. Kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán độc lập tại Việt Nam.....	63
Tổng kết Chương 2.....	68
<b>CHƯƠNG 3: THIẾT KẾ NGHIÊN CỨU VÀ PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU .....</b>	<b>69</b>
3.1. Thiết kế nghiên cứu .....	69
3.1.1. Quy trình nghiên cứu .....	69
3.1.2. Mô hình nghiên cứu.....	71
3.2. Phương pháp thu thập dữ liệu và quy trình thực hiện trong nghiên cứu định tính.....	76
3.2.1. Thu thập dữ liệu.....	76
3.2.2. Quy trình thực hiện.....	78
3.3. Phương pháp thu thập và xử lý dữ liệu trong nghiên cứu định lượng.....	78
3.3.1. Thu thập dữ liệu.....	78
3.3.2. Phương pháp xử lý dữ liệu định lượng .....	79
Tổng kết Chương 3.....	88
<b>CHƯƠNG 4: KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU VÀ THẢO LUẬN.....</b>	<b>89</b>
4.1. Kết quả nghiên cứu định tính .....	89

4.1.1. Kết quả phỏng vấn chuyên gia .....	89
4.1.2. Kết quả khảo sát về hoạt động kiểm soát chất lượng kiểm toán .....	89
4.2. Kết quả nghiên cứu định lượng .....	95
4.2.1. Kết quả nghiên cứu chất lượng kiểm toán dưới góc độ chuyên môn nghề nghiệp .....	95
4.2.2. Kết quả nghiên cứu chất lượng kiểm toán dưới góc độ chất lượng dịch vụ .....	110
Tổng kết Chương 4.....	121
CHƯƠNG 5: KẾT LUẬN VÀ CÁC KHUYẾN NGHỊ TỪ KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU.....	123
5.1. Kết luận.....	123
5.1.1. Kết luận về chất lượng kiểm toán.....	123
5.1.2. Kết luận về các yếu tố và mức độ ảnh hưởng của các yếu tố đến chất lượng kiểm toán báo cáo tài chính doanh nghiệp có vốn đầu tư trực tiếp nước ngoài tại Việt Nam .....	123
5.2. Các khuyến nghị từ kết quả nghiên cứu.....	126
5.2.1. Khuyến nghị về các giải pháp nâng cao chất lượng kiểm toán dưới góc độ chuyên môn nghề nghiệp .....	126
5.2.2. Khuyến nghị về các giải pháp nâng cao chất lượng kiểm toán dưới góc độ chất lượng dịch vụ .....	133
5.2.3. Điều kiện thực hiện các giải pháp .....	136
5.3. Hạn chế của nghiên cứu và hướng nghiên cứu tiếp theo .....	136
Tổng kết Chương 5.....	137
KẾT LUẬN.....	138
DANH MỤC CÁC CÔNG TRÌNH ĐÃ CÔNG BỐ LIÊN QUAN ĐẾN ĐỀ TÀI CỦA LUẬN ÁN.....	ix
DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO .....	x

## DANH MỤC CÁC CHỮ VIẾT TẮT

AICPA	Hội kế toán viên công chứng Hoa Kỳ (American Institute of Certified Public Accountants)
BCTC	Báo cáo tài chính
BGD	Ban giám đốc
CLDV	Chất lượng dịch vụ
CLKT	Chất lượng kiểm toán
CM	Chuẩn mực
CMKt	Chuẩn mực kiểm toán
DN FDI	Doanh nghiệp có vốn đầu tư trực tiếp nước ngoài
DNKT	Doanh nghiệp kiểm toán
DNLD	Doanh nghiệp liên doanh
GAO	Cơ quan Kiểm toán Nhà nước Hoa Kỳ (Government Accountability Office)
FASB	Hội đồng Chuẩn mực kế toán tài chính (Mỹ) (Financial Accounting Standards Board)
FDI	Đầu tư trực tiếp nước ngoài (Foreign Direct Investment)
FRC	Hội đồng báo cáo tài chính (Anh) (Financial Reporting Council)
IAASB	Hội đồng Chuẩn mực kiểm toán và đảm bảo quốc tế (The International Auditing and Assurance Standards Board)
IFRS	Chuẩn mực Báo cáo tài chính quốc tế (International Financial Reporting Standards)
KTĐL	Kiểm toán độc lập
KSCL	Kiểm soát chất lượng
KTV	Kiểm toán viên
PCAOB	Ủy ban Giám sát hoạt động kiểm toán đối với các công ty đại chúng (Public Company Accounting Oversight Board)
VAA	Hội Kế toán và Kiểm toán Việt Nam (Vietnam Association of Accountants and Auditors)
VACPA	Hội Kiểm toán viên hành nghề Việt Nam (Vietnam Association of Certified Public Accountants)
UBCKNN	Ủy ban Chứng khoán Nhà nước



## DANH MỤC BẢNG BIỂU

Bảng 1.1: CLKT theo khuôn mẫu của FRC (2008) .....	35
Bảng 1.2: Khuôn mẫu CLKT của IAASB (2013).....	38
Bảng 1.3: Khuôn mẫu về CLKT của Francis (2011) và Knechel và cộng sự (2013).....	38
Bảng 1.4: Các yếu tố trong mô hình SERVQUAL .....	41
Bảng 2.1: Đầu tư trực tiếp nước ngoài vào Việt Nam theo ngành.....	49
Bảng 2.2: Đầu tư trực tiếp nước ngoài vào Việt Nam theo đối tác đầu tư .....	50
Bảng 2.3: Một số chỉ tiêu tổng hợp của các công ty kiểm toán qua các năm.....	58
Bảng 2.4: Cơ cấu doanh thu của các công ty KTĐL theo loại dịch vụ .....	61
Bảng 2.5: Cơ cấu doanh thu của các công ty KTĐL theo đối tượng khách hàng.....	62
Bảng 2.6: Doanh thu bình quân của các công ty KTĐL theo đối tượng khách hàng .....	62
Bảng 2.7: Kết quả kiểm tra CLDV kiểm toán do Vụ chế độ Kế toán - Kiểm toán chủ trì.....	66
Bảng 2.8: Kết quả kiểm tra CLDV kiểm toán do UBCKNN chủ trì.....	67
Bảng 3.1: Khuôn mẫu đề xuất về CLKT BCTC dưới góc độ chuyên môn nghề nghiệp và mối quan hệ với các khuôn mẫu CLKT trước đó.....	72
Bảng 3.2: Các yếu tố ảnh hưởng đến CLKT BCTC dưới góc độ chuyên môn nghề nghiệp theo khuôn mẫu đề xuất.....	73
Bảng 3.3: Các yếu tố ảnh hưởng đến CLKT BCTC dưới góc độ CLDV.....	76
Bảng 3.4: Mã hóa các thuộc tính của các yếu tố ảnh hưởng đến CLKT BCTC DN FDI dưới góc độ chuyên môn nghề nghiệp.....	80
Bảng 3.5: Mã hóa các thuộc tính của các yếu tố ảnh hưởng đến CLKT BCTC DN FDI dưới góc độ CLDV .....	83
Bảng 4.1: Bảng tổng hợp kết quả đánh giá chất lượng thang đo các yếu tố ảnh hưởng đến CLKT BCTC dưới góc độ chuyên môn nghề nghiệp.....	96
Bảng 4.10: Ma trận xoay các yếu tố (lần 3).....	99
Bảng 4.12: Tóm tắt mô hình 1 .....	104

Bảng 4.13: Phân tích ANOVA <sup>a</sup> mô hình 1 .....	104
Bảng 4.14: Hồi quy mô hình 1 .....	104
Bảng 4.17: Kết quả kiểm định các giả thuyết về các yếu tố ảnh hưởng đến CLKT BCTC dưới góc độ chuyên môn nghề nghiệp.....	107
Bảng 4.18: Bảng tổng hợp kết quả đánh giá chất lượng thang đo các yếu tố ảnh hưởng đến CLKT BCTC dưới góc độ CLDV .....	111
Bảng 4.22: Ma trận xoay các yếu tố (lần 2).....	113
Bảng 4.23: Thang đo điều chỉnh Cronbach's Alpha và phân tích EFA .....	114
Bảng 4.25: Tóm tắt mô hình 2 .....	115
Bảng 4.26: Phân tích ANOVA <sup>a</sup> mô hình 2 .....	116
Bảng 4.27: Hồi quy mô hình 2 .....	116
Bảng 4.28: Tóm tắt mô hình 2 với biến giả.....	118
Bảng 4.29: Phân tích ANOVA <sup>a</sup> mô hình 2 với biến giả.....	118
Bảng 4.30: Hồi quy mô hình 2 với biến giả.....	118
Bảng 4.31: Kết quả kiểm định các giả thuyết về các yếu tố ảnh hưởng đến CLKT BCTC DN FDI dưới góc độ CLDV .....	119

## DANH MỤC HÌNH VẼ

Hình 2.1: Số lượng dự án FDI giai đoạn 1988 – 2015 .....	47
Hình 2.2: Quy mô vốn FDI đăng ký giai đoạn 1988 – 2015 .....	47
Hình 2.3: Đầu tư trực tiếp nước ngoài vào Việt Nam theo hình thức đầu tư .....	51
Hình 2.4: Số lượng DN FDI giai đoạn 2011-2015.....	52
Hình 2.5: Số lượng lao động tại các DN FDI giai đoạn 2011-2015 .....	53
Hình 2.6: Nguồn vốn của các DN FDI giai đoạn 2011-2015 .....	53
Hình 3.1: Quy trình nghiên cứu của đề tài.....	70
Hình 3.2: Mô hình nghiên cứu về CLKT dưới góc độ chuyên môn nghề nghiệp .....	74
Hình 3.3: Mô hình nghiên cứu về CLKT dưới góc độ chất lượng dịch vụ .....	75

## PHẦN MỞ ĐẦU

### 1. Sự cần thiết của đề tài nghiên cứu

Hoạt động KTĐL có vai trò to lớn trong nền kinh tế thị trường. KTĐL trong đó có kiểm toán BCTC trước hết được xem như một công cụ để bảo vệ sự ổn định của nền kinh tế thông qua ý kiến kiểm toán và các khuyến cáo chuyên môn cần thiết phục vụ cho việc ra quyết định của các đối tượng sử dụng thông tin. Đồng thời, các KTV độc lập thông qua quá trình kiểm toán, còn có thể đưa ra những ý kiến tư vấn giúp DN 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. Tuy nhiên, vụ phá sản của tập đoàn năng lượng Enron cùng sự sụp đổ của công ty kiểm toán hàng đầu thế giới Arthur Andersen năm 2002 làm dấy lên sự lo ngại về CLKT BCTC. Tiếp sau sự sụp đổ của Arthur Andersen là hàng loạt các vụ bê bối khác đã được phát hiện, như: vụ gian lận kế toán của Health South năm 2003 khi thực hiện việc sửa chữa phóng đại các số liệu doanh thu, lợi nhuận trong sổ sách kế toán để che mắt các nhà đầu tư; vụ phá sản của công ty viễn thông Worldcom năm 2005 sau khi các gian lận kế toán, che giấu tình trạng tài chính suy yếu, giả mạo tăng trưởng để nâng giá cổ phiếu bị phát hiện hay vụ gian lận kế toán của tập đoàn công nghệ Olympus năm 2011 khi thừa nhận đã sử dụng một loạt các thương vụ mua lại nhằm che giấu kết quả làm ăn thua lỗ của họ. Các vụ việc trên dẫn đến giảm lòng tin của các nhà đầu tư vào vai trò của KTĐL trong việc xác nhận độ tin cậy của thông tin tài chính và vì vậy vấn đề đảm bảo CLKT BCTC trở nên thực sự cấp thiết.

Tại Việt Nam, từ khi nước ta chuyển đổi cơ chế quản lý (năm 1986) từ kế hoạch hóa tập trung sang cơ chế thị trường, do tính đa dạng của các chủ thể và các hoạt động trong nền kinh tế đòi hỏi phải có dịch vụ KTĐL. Để đáp ứng nhu cầu kiểm tra số liệu kế toán và thực trạng tài chính của các DN, ngày 13/5/1991 Bộ Tài chính đã ký hai quyết định thành lập hai công ty kiểm toán đầu tiên là Công ty kiểm toán Việt Nam (VACO) (nay là Công ty TNHH Deloitte Việt Nam) và Công ty Dịch vụ Kế toán Việt Nam (ASC) (nay là Công ty TNHH Hãng kiểm toán AASC)... Sau hơn 20 năm phát triển, số lượng và quy mô các DNKT ngày càng phát triển lớn mạnh, góp phần tích cực vào việc công khai, minh bạch thông tin kinh tế tài chính DN và tổ chức, tạo môi trường đầu tư thuận lợi, đóng góp cho sự phát triển của nền kinh tế – xã hội. Tuy nhiên, so với lịch sử phát triển hàng trăm năm

trên thế giới, thị trường KTĐL tại Việt Nam vẫn còn non trẻ, hệ thống luật pháp chưa thực sự đầy đủ, trình độ và kinh nghiệm của KTV còn chưa cao cũng như có sự cạnh tranh không lành mạnh giữa các công ty kiểm toán bằng cách hạ giá phí kiểm toán dẫn đến việc các công ty kiểm toán phải cắt giảm thời gian kiểm toán và các thủ tục kiểm toán, điều này sẽ làm tăng rủi ro kiểm toán, giảm CLKT. Những vi phạm của KTV và các công ty kiểm toán đã bị xử lý và đăng tải trên các phương tiện thông tin đại chúng như vụ Công ty Cổ phần Bông Bạch Tuyết (2008), vụ Công ty Cổ phần Dược Viễn Đông (2011) hay hàng loạt các công ty KTĐL đã bị Bộ Tài chính nêu tên cảnh báo vì không đạt điều kiện hoạt động dịch vụ kiểm toán theo quy định của Luật KTĐL cho thấy để đảm bảo vai trò của KTĐL thì CLKT là một vấn đề cần phải được quan tâm hàng đầu.

Bên cạnh đó, ngoài vai trò là công cụ quản lý kinh tế, KTĐL còn là một loại hình kinh doanh dịch vụ được pháp luật thừa nhận. Để có thể duy trì và phát triển thị trường, thu hút được khách hàng, bên cạnh việc đảm bảo chất lượng xét trên góc độ về chuyên môn thì các công ty KTĐL cũng cần nâng cao chất lượng xét theo khía cạnh CLDV theo hướng đáp ứng nhu cầu khách hàng. Bởi vậy, việc xem xét CLDV kiểm toán dưới góc nhìn của khách hàng cũng hết sức cần thiết. Theo số liệu được tổng hợp từ các báo cáo tổng kết của Bộ Tài chính và Hội KTV hành nghề Việt Nam (VACPA), xét theo cơ cấu khách hàng đối với ngành KTĐL, doanh thu từ các đối tượng khách hàng là các DN FDI luôn chiếm tỷ trọng cao nhất, luôn đạt mức từ 40-50% tổng doanh thu toàn ngành. Xét theo tiêu chí doanh thu bình quân trên một khách hàng thì doanh thu từ đối tượng khách hàng là các DN FDI cũng luôn vượt trội so với các đối tượng khách hàng khác và so với bình quân chung toàn ngành. Có thể khẳng định, các DN FDI là đối tượng khách hàng tiềm năng nhất của ngành KTĐL Việt nam.

Không chỉ có những đóng góp to lớn với ngành KTĐL mà các DN FDI còn có những đóng góp vô cùng quan trọng đối với sự phát triển kinh tế của Việt Nam qua gần 30 năm hoạt động: góp phần tăng thu ngân sách, là nguồn vốn bổ sung quan trọng cho công cuộc phát triển kinh tế, góp phần chuyển dịch cơ cấu kinh tế theo hướng hiện đại. Bên cạnh đó, giúp Việt Nam nâng cao trình độ kỹ thuật và công nghệ, phát triển kinh tế thị trường ở Việt Nam, đưa nền kinh tế Việt Nam hội nhập với nền kinh tế thế giới cũng như giải quyết công ăn việc làm cho người lao động, đào tạo nguồn nhân lực chất lượng cao, nâng cao mức sống cho người lao

động. Theo số liệu của Cục đầu tư nước ngoài, tỷ trọng xuất khẩu của khu vực FDI trong tổng kim ngạch xuất khẩu có xu hướng ngày càng tăng trong các năm gần đây (năm 2010 là 54.1%; năm 2011 là 56.9%; năm 2012 là 64%, năm 2013 là 66.9%, năm 2014 là 68%). Và trong năm 2015 đạt mức 114.3 tỷ USD, chiếm 70.5% kim ngạch xuất khẩu. Nhập khẩu của khu vực FDI năm 2015 đạt 97.9 tỉ đô la Mỹ, chiếm 59.2% tổng kim ngạch nhập khẩu. Theo Tổng cục Thống kê, tính lũy kế đến 31/12/2015, tổng số dự án FDI tại Việt Nam là 21,392 dự án với tổng vốn đăng ký là 314,707.7 triệu USD, tỷ lệ đóng góp vào GDP tăng hàng năm, năm 1995 tỷ lệ đóng góp vào GDP của khu vực FDI chỉ đạt 6.3%, tăng lên 15.2% vào năm 2000 và 19.6% vào năm 2013. Lao động làm việc trong các DN FDI tại thời điểm 31/12/2015 trên 3.6 triệu người, gấp gần 9 lần năm 2000, trong đó DN 100% vốn nước ngoài chiếm gần 92% (năm 2000 là 70.2%), DNLD với nước ngoài chiếm 8% (năm 2000 là 29.8%), bình quân mỗi năm thu hút thêm 216.5 nghìn lao động, góp phần đáng kể vào giải quyết việc làm của nền kinh tế.

Từ những đóng góp quan trọng của các DN FDI đối với ngành KTĐL cũng như đối với sự phát triển kinh tế của Việt Nam, có thể thấy việc nâng cao CLDV kiểm toán nhằm đáp ứng nhu cầu khách hàng đối với loại hình DN này không chỉ đảm bảo việc duy trì và phát triển khách hàng cho ngành KTĐL, mà còn tạo điều kiện thuận lợi cho các DN FDI hoạt động tại Việt Nam, từ đó góp phần tạo ra sự phát triển bền vững của nền kinh tế quốc dân.

Theo đó, nghiên cứu sinh lựa chọn đề tài “*Nghiên cứu ảnh hưởng của các yếu tố đến chất lượng kiểm toán báo cáo tài chính doanh nghiệp có vốn đầu tư trực tiếp nước ngoài tại Việt Nam*” cho luận án tiến sỹ của mình để đánh giá CLKT BCTC của các DN FDI dưới cả góc độ chuyên môn nghề nghiệp và góc độ CLDV từ đó giúp KTV và công ty kiểm toán có những quyết định, những điều chỉnh phù hợp để nâng cao CLKT BCTC trên cả hai góc độ này.

## **2. Tổng quan nghiên cứu và nhận diện khoảng trống nghiên cứu**

### **2.1. Các nghiên cứu ở nước ngoài**

#### **2.1.1. Các nghiên cứu về đánh giá chất lượng kiểm toán**

Chất lượng kiểm toán là một trong những chủ đề quan trọng nhất trong các nghiên cứu về kiểm toán (Kit, 2005). Tuy nhiên, đánh giá chất lượng kiểm toán lại không hề dễ dàng. Trong khi lý thuyết về kiểm toán có thiên hướng ủng hộ cho các

nhận định cho rằng chất lượng kiểm toán được thực hiện bởi các hãng kiểm toán lớn thường cao hơn so với các hãng kiểm toán nhỏ, thì có rất ít các bằng chứng thực nghiệm cho thấy chất lượng kiểm toán là khác nhau giữa các hãng kiểm toán khác nhau về quy mô. Vì quá trình cung cấp dịch vụ kiểm toán là không thể quan sát được bởi bên thứ ba (Krishnan và Schauer, 2000), nên trong các nghiên cứu thực nghiệm các nhà nghiên cứu đã lựa chọn hai phương pháp để đo lường chất lượng kiểm toán, đó là: phương pháp trực tiếp và/hoặc phương pháp gián tiếp.

Phương pháp đo lường trực tiếp CLKT BCTC là phương pháp đánh giá CLKT từ chính quá trình kiểm toán của KTV. Phương pháp này đòi hỏi các nhà nghiên cứu phải tham gia trực tiếp vào nhóm kiểm toán như các KTV độc lập, hoặc được quyền trực tiếp truy cập vào các giấy tờ làm việc và hồ sơ kiểm toán của KTV, hoặc được tham gia vào kiểm tra chéo (peer review) việc thực hiện quá trình kiểm toán có liên quan đến từng hợp đồng kiểm toán cụ thể (Carlin và cộng sự, 2009). Như vậy, nếu sử dụng phương pháp trực tiếp, CLKT sẽ được đo lường bởi: (chất lượng của) KSCL kiểm toán (Donald & Giroux, 1992), quá trình kiểm toán của KTV (Sutton & Lampe, 1991), chất lượng kiểm tra chéo (Colber & Murray, 1998), chất lượng thực hiện các thủ tục kiểm toán (Blokdijk và cộng sự, 2006), và ý kiến của KTV về khả năng hoạt động liên tục của khách hàng (Geiger và Raghunandan, 2002). Theo các tác giả nghiên cứu đo lường CLKT theo phương pháp trực tiếp thì phương pháp này thường khó thực hiện và đòi hỏi chi phí cao. Bên cạnh đó, điểm bất lợi nhất của phương pháp trực tiếp là CLKT chỉ được đánh giá sau khi DNKT đã hoàn tất quá trình kiểm toán, do vậy các kết luận về chất lượng thường không kịp thời, không giúp cho DNKT hoặc người sử dụng thông tin tránh được rủi ro; hậu quả vì thế sẽ không được ngăn chặn. Ví dụ, CLKT sẽ được cho là kém khi các KTV trước đó đã phát hành ý kiến về khả năng hoạt động liên tục cho các khách hàng kiểm toán buộc phải tuyên bố phá sản ở năm tiếp theo; hoặc công ty kiểm toán bị kiện do đưa ra các ý kiến chuyên môn sai sót gây thiệt hại cho khách hàng hoặc bên thứ ba (Geiger và Raghunandan, 2002). Như vậy, việc đo lường trực tiếp CLKT vừa khó thực hiện do yêu cầu bí mật thông tin khách hàng của KTĐL vừa không kịp thời khi CLKT chỉ là các đánh giá sau (*feedback*), khi các ‘sự cố’ kiểm toán (nếu có) đã xảy ra mà không được ngăn chặn. Vì thế tính dự báo hoặc sự can thiệp của các chủ thể trong quá trình kiểm toán để nâng cao CLKT không được kịp thời. CLKT nếu đánh giá theo phương pháp này chỉ nhằm mục

đích ‘rút kinh nghiệm’ đối với từng trường hợp đơn lẻ, ví dụ bài học rút ra từ vụ Enron và Arthur Andersen năm 2002, nên tính khái quát hóa bị hạn chế. Chính vì các lý do trên, việc đánh giá CLKT một cách gián tiếp thông qua các yếu tố ảnh hưởng (*proxy*), mà các yếu tố này dễ dàng quan sát và đo lường được, như: quy mô công ty kiểm toán, nhiệm kỳ kiểm toán của KTV, mức độ chuyên sâu ngành nghề của KTV, phí kiểm toán, danh tiếng công ty kiểm toán,.. trở nên phổ biến hơn và cũng ưu việt hơn so với phương pháp trực tiếp.

Như vậy, phương pháp gián tiếp đo lường CLKT BCTC là phương pháp đánh giá CLKT thông qua các yếu tố ảnh hưởng. Nhiều nhà nghiên cứu cho rằng cách đánh giá gián tiếp CLKT BCTC giống như đánh giá trạng thái tốt hoặc xấu của thời tiết thông qua một loạt các chỉ số có thể quan sát và đo lường được, như: nhiệt độ, độ ẩm không khí, tốc độ gió, tầm nhìn xa, hay khả năng mưa, nắng... DeAngelo (1981) trong nghiên cứu “*Auditor Size and Audit Quality*” đã đề xuất quy mô của công ty kiểm toán là một chỉ số để đo lường CLKT vì các công ty lớn hơn sẽ có các điều kiện tốt hơn để thực hiện kiểm toán. Sau nghiên cứu của DeAngelo, nhiều nghiên cứu thực nghiệm khác tiến hành kiểm định mối quan hệ giữa quy mô của công ty kiểm toán và CLKT (Krishnan và Schauer, 2000; Ajmi, 2009; Lawrence và cộng sự, 2011) cũng như việc đo lường CLKT một cách gián tiếp thông qua các yếu tố ảnh hưởng khác đến CLKT trở nên phổ biến hơn. Vì thế, phần tiếp theo luận án sẽ hệ thống hóa các yếu tố ảnh hưởng tới CLKT BCTC theo cách đánh giá gián tiếp.

### 2.1.2. Các yếu tố ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán

Như đã đề cập ở trên, có rất nhiều học giả nước ngoài nghiên cứu về các yếu tố ảnh hưởng đến CLKT. Qua tổng hợp, có thể hệ thống hóa các yếu tố ảnh hưởng đến CLKT thành các nhóm sau:

#### **Các yếu tố thuộc KTV**

##### *Trình độ chuyên môn (Auditor qualifications and proficiency)*

Trình độ chuyên môn của KTV nói đến các bằng cấp mà KTV đã đạt được thông qua việc tham gia các khóa đào tạo chuyên môn bắt buộc theo qui định. Một KTV có trình độ chuyên môn là một KTV có chất lượng (tức là có khả năng hiểu biết và kinh nghiệm để thực hiện công việc kiểm tra tài chính (Richard, 2006)). Các KTV có trình độ chuyên môn thông thường là các KTV có chứng chỉ CPA, ACCA,



nắm vững chuẩn mực kế toán, kiểm toán, thuế cũng như có khả năng phát hiện các sai phạm trọng yếu. Theo Kym Boon và các cộng sự (2008), trình độ chuyên môn là một yếu tố quan trọng ảnh hưởng đến CLKT cũng như sự hài lòng của người sử dụng kết quả kiểm toán.

*Mức độ chuyên sâu ngành nghề của khách hàng (Industry Expertise)*

Theo các nghiên cứu của Kym Boon và cộng sự (2008), việc KTV, người được giao nhiệm vụ kiểm toán, có sự hiểu biết sâu về lĩnh vực chuyên ngành của khách hàng được đánh giá là có mức độ ảnh hưởng quan trọng nhất đến CLKT. Theo Kwon (1996), KTV có hiểu biết chuyên sâu có khả năng đánh giá được tính hợp lý trong các ước tính kế toán và các xét đoán quan trọng của khách hàng khi lập và trình bày BCTC, từ đó sẽ làm tăng áp lực khách hàng phải tuân thủ các nguyên tắc, chuẩn mực kế toán. Maletta và Wright (1996) cho rằng, trong từng ngành kinh doanh khác nhau của khách hàng kiểm toán luôn tiềm ẩn những rủi ro kiểm toán đặc trưng, theo đó cần các KTV am hiểu sâu về lĩnh vực kinh doanh của khách hàng để giảm thiểu các rủi ro này.

*Kinh nghiệm (Experience)*

Kinh nghiệm là kiến thức và trình độ đạt được sau một khoảng thời gian nhất định. Nhiều ý kiến cho rằng việc lặp đi lặp lại một công việc kiểm toán trong một thời gian dài sẽ nâng cao CLKT. Trong nghiên cứu thực nghiệm của mình, Carcello và cộng sự (1992) thấy rằng kinh nghiệm kiểm toán có mối quan hệ tích cực với CLKT. Kolodner (1996) xác định 2 thước đo của yếu tố kinh nghiệm là thời gian làm việc và tần suất thực hiện công việc kiểm toán của KTV. Thời gian làm việc lâu dài sẽ giúp một KTV đạt được kinh nghiệm về chuyên môn tổng quát hơn, do đó cho phép các công ty kiểm toán nâng cao được năng lực. Mặt khác, tần suất thực hiện các công việc kiểm toán của KTV sẽ khuyến khích KTV tích lũy kiến thức về lĩnh vực kinh doanh của khách hàng, hệ thống kiểm soát cũng như mức độ rủi ro, do đó sẽ dẫn đến CLKT cao hơn (Knapp, 1991).

*Thái độ thận trọng nghề nghiệp của KTV (Professional Due Care)*

Thái độ thận trọng nghề nghiệp của KTV khi thực hiện kiểm toán là một yếu tố quan trọng đảm bảo việc tuân thủ chuẩn mực kế toán và kiểm toán, từ đó đảm bảo CLKT sẽ được nâng cao. Theo Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán kiểm toán, KTV phải tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản, trong đó có nguyên tắc về

tính thận trọng. KTV cần thể hiện, duy trì sự hiểu biết và kỹ năng chuyên môn cần thiết nhằm đảm bảo rằng khách hàng hoặc chủ DN được cung cấp dịch vụ chuyên môn có chất lượng dựa trên những kiến thức mới nhất về chuyên môn, pháp luật và kỹ thuật, đồng thời hành động một cách thận trọng và phù hợp với các chuẩn mực nghề nghiệp và kỹ thuật được áp dụng. Theo Kym Boon và cộng sự (2008), khi các KTV thực hiện cuộc kiểm toán với sự thận trọng thì người sử dụng kết quả kiểm toán hài lòng hơn với CLKT.

#### *Tính độc lập của KTV (auditor's independence)*

Tính độc lập của KTV là một yếu tố quan trọng để đảm bảo chất lượng của một cuộc kiểm toán. Khi tính độc lập của KTV được đảm bảo thì cuộc kiểm toán sẽ có chất lượng tốt hơn. Bartlett (1993) định nghĩa về tính độc lập của kiểm toán như là một thái độ tinh thần khách quan trong việc đưa ra các quyết định kiểm toán về BCTC. Theo đó, độc lập được hiểu là trong quá trình kiểm toán, KTV không bị chi phối hoặc tác động bởi bất kỳ lợi ích vật chất hoặc tinh thần nào làm ảnh hưởng đến tính trung thực, khách quan và độc lập nghề nghiệp của mình.

Tính độc lập trong kiểm toán được chia thành hai khía cạnh là độc lập trong thực tế (independence of mind) và độc lập về hình thức biểu hiện (independence in appearance) (Carmichael và Swieringa, 1968). Độc lập trong thực tế đề cập đến việc KTV phải đưa ra ý kiến khách quan và vô tư trong suốt quá trình kiểm toán. Nó liên quan tới trạng thái tinh thần của KTV và đòi hỏi KTV trong thực tế cần phải độc lập với bất cứ khách hàng nào mà họ cung cấp dịch vụ kiểm toán. Độc lập về hình thức biểu hiện có nghĩa là mối quan hệ giữa KTV và khách hàng kiểm toán phải được thể hiện là độc lập đối với bên thứ ba, các bên thứ ba phải nhận thấy KTV là người có khả năng duy trì sự vô tư trong các phán đoán và chống lại được các sức ép từ phía các nhà quản lý của khách hàng (Richard, 2006).

#### **Các yếu tố thuộc công ty kiểm toán**

##### *Quy mô công ty kiểm toán (Audit firm size)*

Các nhà nghiên cứu (DeAngelo, 1981; Dopuch và Simunic, 1982; Deis và Giroux, 1992; Nichol và Smith, 1983; Wyer và cộng sự, 1988) đã công bố những phát hiện về mối quan hệ giữa quy mô của công ty kiểm toán, năng lực kiểm toán và CLKT. Các tác giả đều có chung kết luận là quy mô công ty kiểm toán có ảnh hưởng tới năng lực kiểm toán. Các công ty kiểm toán có quy mô lớn hơn sẽ được

coi là có năng lực kiểm toán tốt hơn. Các công ty kiểm toán quy mô lớn có thể nhận được phí kiểm toán cao hơn các công ty kiểm toán có quy mô nhỏ, bởi vậy các công ty kiểm toán quy mô lớn có tiềm lực tài chính để thu hút các KTV có kỹ năng, kiến thức và kinh nghiệm để từ đó thực hiện cuộc kiểm toán tốt hơn. DeAngelo (1981) giả thiết rằng các công ty kiểm toán có quy mô lớn sẽ thực hiện cuộc kiểm toán tốt hơn vì họ có danh tiếng tốt hơn. Dopuch và Simunic (1982) chỉ ra rằng CLKT thể hiện ở số lượng và mức độ thực hiện các thủ tục kiểm toán của KTV và các công ty kiểm toán có nhiều nguồn lực. Điều đó có nghĩa là CLKT tốt hơn thuộc về các công ty kiểm toán có quy mô lớn. Palmrose (1988) phát hiện thấy các công ty kiểm toán nằm trong nhóm Big 8 thường ít bị kiện tụng hơn các công ty không thuộc nhóm này. Deis và Giroux (1992) cũng nhận thấy các công ty kiểm toán có quy mô lớn có nhiều giấy tờ làm việc có hiệu quả hơn các công ty kiểm toán có quy mô nhỏ. Krishnan và Schauer (2000) cũng chỉ ra sự tuân thủ là cao hơn tại các công ty kiểm toán có quy mô lớn hơn. Các công ty kiểm toán quy mô lớn có khả năng phát hiện tốt hơn về khả năng hoạt động liên tục của khách hàng (Mutchler và Hopwood, 1997).

#### *Chính sách kiểm soát chất lượng của công ty kiểm toán (Control processes)*

Một công ty kiểm toán có hệ thống KSCL tốt sẽ mang lại công việc kiểm toán có chất lượng cao. Deis và Giroux (1992) phát hiện có mối quan hệ thuận chiều giữa KSCL và CLKT. Malone và Robert (1996) kết luận rằng công ty kiểm toán với một hệ thống KSCL mạnh sẽ ít có khả năng thực hiện các bước kiểm toán không thích hợp.

#### *Thời kỳ kiểm toán (Audit Tenure)*

Thời kỳ kiểm toán được hiểu là thời kỳ mà các công ty kiểm toán cung cấp dịch vụ kiểm toán và phi kiểm toán cho khách hàng. Ví dụ một công ty kiểm toán thực hiện kiểm toán BCTC cho một DN đầu tư trực tiếp nước ngoài trong 3 năm từ năm 2016 đến năm 2018 thì thời kỳ kiểm toán là 3 năm. Hiện nay, có nhiều nghiên cứu về mối quan hệ giữa thời kỳ kiểm toán và CLKT và theo đó có nhiều quan điểm khác nhau về việc thời kỳ kiểm toán dài sẽ có ảnh hưởng đến CLKT cũng như hai thành phần của CLKT là năng lực và tính độc lập của KTV. Tuy nhiên, hiện chưa có nghiên cứu nào xác định thời kỳ kiểm toán bao nhiêu thì được coi là dài hay ngắn, ngoại trừ các quy định cụ thể của từng quốc gia.

Quan điểm ủng hộ việc phải luân chuyển kiểm toán cho rằng một thời kỳ kiểm toán dài sẽ làm giảm tính độc lập của KTV và theo đó làm giảm CLKT. Họ lập luận rằng một thời kỳ kiểm toán dài sẽ làm giảm CLKT, năng lực làm việc của KTV cũng có xu hướng giảm khi thời kỳ kiểm toán gia tăng, tính độc lập của KTV sẽ bị phá hủy bởi mối quan hệ lâu dài của kiểm toán với ban quản lý của khách hàng kiểm toán (Hoyle, 1978). Thời kỳ kiểm toán dài có nhiều khả năng dẫn tới các thủ tục kiểm toán trở nên ít nghiêm ngặt hơn (Shockley, 1982). Việc kéo dài thời gian làm việc liên tục của một công ty kiểm toán tại một khách hàng sẽ có thể dẫn tới công việc kiểm toán trở thành quá mức thường xuyên và dẫn tới thái độ bất cẩn của KTV, kết quả là sẽ có ảnh hưởng tiêu cực tới năng lực của KTV (Arrunda và Paz Ares, 1997). Davis và cộng sự (2003) kết luận rằng thời kỳ kiểm toán dài sẽ làm tăng phần lợi nhuận điều chỉnh do vận dụng các phương pháp kế toán dồn tích có thể điều chỉnh (discretionary accruals). Farmer và cộng sự (1987), Ryan và cộng sự (2001) phát hiện rằng các KTV nhiều khả năng sẽ đồng ý với ban quản trị công ty khách hàng trong những quyết định quan trọng khi mà thời gian của hợp đồng kiểm toán được kéo dài. Mối quan hệ lâu dài giữa một công ty kiểm toán và khách hàng của họ sẽ làm tăng khả năng KTV sẽ phát hành báo cáo kiểm toán với ý kiến chấp nhận toàn phần, và làm giảm sự sẵn sàng của KTV trong việc sửa đổi các báo cáo kiểm toán (Vanstraelen, 2000). Thời kỳ kiểm toán dài dẫn đến việc làm giảm CLKT, mối quan hệ lâu dài sẽ tạo ra sự tự mãn, làm giảm sự nghiêm ngặt của các chương trình kiểm toán và công việc kiểm toán sẽ dựa nhiều trên sự trình bày của ban quản trị khách hàng (Shockley, 1982; Deis và Giroux, 1992). Các KTV sẽ trở nên thoải mái với khách hàng, giảm sự hoài nghi nghề nghiệp cũng như giảm sự chuyên cần trong việc tìm kiếm các bằng chứng kiểm toán (Wooten, 2003). Bởi vậy, một giới hạn bắt buộc về thời kỳ kiểm toán được yêu cầu để giảm ảnh hưởng của khách hàng lên ý kiến của KTV, từ đó nâng cao CLKT.

Ngược lại, những quan điểm phản đối việc phải luân chuyển kiểm toán lại cho rằng công ty kiểm toán có thể có được sự sáng suốt và quen thuộc hơn với tổ chức của công ty khách hàng thông qua việc lặp lại công việc kiểm toán, và do đó CLKT sẽ tăng lên khi thời kỳ kiểm toán dài hơn. Thời kỳ kiểm toán ngắn sẽ làm giảm CLKT bởi sự thiếu hụt kiến thức của KTV về khách hàng kiểm toán (Beck và cộng sự, 1988). Các vấn đề kiểm toán thường xảy ra thường xuyên hơn với các khách hàng mới. Các vụ kiện tụng là ít hơn ở thời kỳ kiểm toán dài so với thời kỳ

kiểm toán ngắn (St Pierre và Anderson, 1984; Stice, 1991). Họ lập luận rằng, việc thiếu hụt kiến thức về đặc trưng riêng của khách hàng trong những năm kiểm toán đầu tiên sẽ làm giảm khả năng phát hiện các sai sót trọng yếu chứa đựng trong BCTC. Quan hệ giữa khách hàng và KTV sẽ cho phép KTV dựa ít hơn vào các ước tính quản lý và trở nên độc lập với ban quản trị khách hàng (Solomon và cộng sự, 1999).

*Sự cung cấp dịch vụ phi kiểm toán (Non-audit service)*

Có nhiều quan điểm khác nhau về sự ảnh hưởng của việc cung cấp dịch vụ phi kiểm toán đến CLKT.

Thứ nhất, một số nhà nghiên cứu cho rằng, việc công ty kiểm toán cung cấp thêm dịch vụ phi kiểm toán sẽ làm tăng năng lực của KTV từ đó tăng chất lượng cuộc kiểm toán. Theo Grout và cộng sự (1994), sự cung cấp dịch vụ phi kiểm toán cho phép các KTV được đa dạng hóa và ít phụ thuộc vào khách hàng kiểm toán. Việc cung cấp dịch vụ phi kiểm toán cho phép công ty kiểm toán có thêm hiểu biết về khách hàng kiểm toán, hiểu biết hơn về hệ thống kiểm soát nội bộ của khách hàng kiểm toán cũng như hiểu về các rủi ro tài chính mà khách hàng kiểm toán có thể phải đối mặt (Wooten, 2003).

Ngược lại, nhiều nhà nghiên cứu cho rằng, CLKT sẽ giảm đi khi công ty kiểm toán cung cấp dịch vụ kiểm toán và dịch vụ phi kiểm toán cho cùng một khách hàng. KTV có xu hướng chấp nhận các yêu cầu của khách hàng kiểm toán khi công ty kiểm toán cung cấp thêm dịch vụ tư vấn quản lý cho khách hàng (Lindsay, 1989). Tính độc lập của KTV sẽ bị ảnh hưởng khi công ty kiểm toán cung cấp thêm dịch vụ phi kiểm toán cho khách hàng (Canning và Gwilliam, 1999). Sự cám dỗ để kiếm được khoản phí của dịch vụ phi kiểm toán nhiều hơn có thể làm giảm tính độc lập của KTV (Frankel và cộng sự, 2002).

*Khả năng đáp ứng nhu cầu khách hàng (Responsiveness to client needs)*

Trong các nghiên cứu của Carcello và cộng sự (1992), Behn và cộng sự (1997) đều chỉ ra khả năng đáp ứng nhu cầu khách hàng là một trong các yếu tố ảnh hưởng quan trọng đến CLKT cũng như có liên quan đến sự hài lòng của khách hàng. Khả năng đáp ứng được hiểu là sự mong muốn và sẵn sàng phục vụ của nhân viên cung cấp các dịch vụ cho khách hàng (Parasuraman và cộng sự, 1988).

## **Các yếu tố thuộc khách hàng kiểm toán**

### *Mức độ rủi ro trong kinh doanh của DN khách hàng*

Mức độ rủi ro trong kinh doanh của DN khách hàng càng lớn thì mức độ rủi ro tiềm tàng càng cao, dẫn đến tăng mức độ rủi ro kiểm toán hay nói cách khác, tăng khả năng các KTV đưa ra ý kiến nhận xét không chính xác về BCTC được kiểm toán, làm giảm CLKT BCTC (Darius Vaicekauskas và Jonas Mackevičius, 2014).

### *Hệ thống kiểm soát nội bộ của DN khách hàng*

Hệ thống kiểm soát nội bộ của công ty khách hàng sẽ ảnh hưởng trực tiếp tới mức độ rủi ro kiểm soát. Khi hệ thống kiểm soát nội bộ của công ty khách hàng hoạt động có hiệu lực sẽ dẫn tới mức độ rủi ro kiểm soát ở mức thấp, làm giảm mức độ rủi ro kiểm toán, điều này có tác động tích cực đến CLKT BCTC. (Darius Vaicekauskas và Jonas Mackevičius (2014).

## **Các yếu tố môi trường bên ngoài**

### *Sự cạnh tranh trong thị trường kiểm toán*

Một số nghiên cứu đã chỉ ra rằng sự cạnh tranh giữa các công ty kiểm toán sẽ làm tăng CLKT (O'Keefe và Westort, 1992; Copley và Doucet, 1993; Johnstone và cộng sự, 2004). Họ lập luận rằng, sự cạnh tranh giữa các công ty kiểm toán sẽ dẫn đến kết quả là các công ty kiểm toán sẽ có áp lực giảm phí kiểm toán cũng như nâng cao CLKT.

Ngược lại, cũng có các nghiên cứu với quan điểm cho rằng sự cạnh tranh có tác động bất lợi đối với CLKT bởi phí kiểm toán thấp sẽ dẫn tới việc giảm phạm vi kiểm toán, thời gian thực hiện kiểm toán ngắn cũng như tăng việc sử dụng các KTV có trình độ thấp để thực hiện các công việc kiểm toán phức tạp. Theo báo cáo của AICPA (1986), sự gia tăng cạnh tranh dẫn tới kiểm toán kém chất lượng. Coram, Ng và Woodliff (2004) chỉ ra rằng dưới áp lực của việc thời gian cho việc thực hiện một cuộc kiểm toán là ngắn, KTV có khả năng chấp nhận các bằng chứng kiểm toán với độ tin cậy không cao bất kể rủi ro kiểm toán.

### *Hệ thống chuẩn mực và luật kế toán, kiểm toán*

Theo Darius Vaicekauskas và Jonas Mackevičius (2014), mặc dù các yếu tố về luật và chuẩn mực cũng như các yếu tố thuộc đối tượng bên ngoài là không thể kiểm soát bởi KTV và công ty kiểm toán nhưng mối quan hệ lẫn nhau giữa chúng lại có tác động đến việc thực hiện kiểm toán.

## **2.2. Các nghiên cứu trong nước**

Tại Việt Nam, các nghiên cứu về CLKT cũng như các nghiên cứu về sự ảnh hưởng của các yếu tố đến CLKT còn chưa nhiều. Tính đến thời điểm hiện tại, các nghiên cứu với nội dung chính về CLKT và các yếu tố ảnh hưởng đến CLKT được công bố thì mới có các nghiên cứu sau:

Luận án tiến sĩ của tác giả Bùi Thị Thủy “*Nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng tới CLKT BCTC các DN niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam*” (2014): Luận án đã hình thành khung nghiên cứu về CLKT, hệ thống hóa 16 yếu tố ảnh hưởng tới CLKT BCTC của các DN niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam hiện nay, được chia thành 3 nhóm, gồm: Nhóm yếu tố bên ngoài, nhóm yếu tố về KTV và nhóm yếu tố công ty kiểm toán. Trong đó, tác giả phát triển 12 tiêu chí đo lường 3 yếu tố thuộc nhóm Bên ngoài (Môi trường pháp lý, DN niêm yết và Kiểm soát bên ngoài và khác) phù hợp với tình hình thực tế tại Việt Nam. Dựa vào 16 yếu tố đã được xác định, tác giả thực hiện khảo sát các KTV thuộc các công ty KTĐL được chấp thuận kiểm toán BCTC của DN niêm yết. Kết quả phân tích thống kê chỉ ra rằng, có 14 yếu tố (với 60 tiêu chí đo lường) thuộc ba nhóm có mức độ ảnh hưởng khác nhau tới CLKT BCTC của các DN niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam hiện nay. Tuy nhiên, luận án mới dừng lại ở việc dựa vào các nghiên cứu trước để thống kê, tổng hợp các yếu tố ảnh hưởng đến CLKT chứ chưa xây dựng và kiểm định mô hình CLKT tại Việt Nam cũng như chưa điều tra về CLKT dưới góc nhìn đa chiều từ phía khách hàng kiểm toán hay đối tượng bên ngoài sử dụng BCTC.

Luận án tiến sĩ của tác giả Phan Văn Dũng “*Các nhân tố tác động đến CLKT của các DN kiểm toán Việt Nam theo định hướng tăng cường năng lực cạnh tranh trong điều kiện hội nhập quốc tế*” (2015): Đây được coi là nghiên cứu tiên phong về CLKT và các yếu tố ảnh hưởng đến CLKT theo phương pháp nghiên cứu định tính kết hợp phương pháp nghiên cứu định lượng để xây dựng và kiểm định mô hình về các yếu tố ảnh hưởng đến CLKT. Tác giả dựa vào mô hình quả cầu CLKT của Tritschler (2013) để xây dựng mô hình nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng đến CLKT

độc lập đồng thời dựa trên mô hình APP của Flananga và cộng sự (2005) để xây dựng mô hình nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng đến năng lực cạnh tranh của DN kiểm toán. Thông qua phương pháp nghiên cứu định tính, tác giả xác định 13 yếu tố ảnh hưởng đến CLKT độc lập bao gồm: Chiến lược kinh doanh; Chi phí kiểm toán; Quy mô, mức độ chuyên ngành của DN kiểm toán; Phương pháp luận kiểm toán; Nhận thức của KTV và ban giám đốc DN kiểm toán; Mức độ chuyên sâu trong lĩnh vực kiểm toán; Tính độc lập; Nhiệm kỳ của KTV; Giá phí kiểm toán; Tổ chức KSCL từ bên trong; Tổ chức KSCL từ bên ngoài; Tác động của hệ thống pháp lý; Chất lượng đào tạo nhân lực kiểm toán. Thông qua phương pháp nghiên cứu định lượng, từ kết quả phân tích yếu tố khám phá (EFA) và phân tích hồi quy, tác giả đã xác định và đánh giá được mức độ ảnh hưởng của các yếu tố ảnh hưởng đến CLKT độc lập bao gồm 6 yếu tố: Phương pháp luận và nhận thức của KTV; KSCL từ bên ngoài và hệ thống pháp luật về kiểm toán; Tính độc lập; Chiến lược kinh doanh; Giá phí kiểm toán và Chi phí kiểm toán. Đồng thời tác giả cũng khám phá và xác định các yếu tố ảnh hưởng đến năng lực cạnh tranh của DNKT Việt Nam cũng như tác động của CLKT đến năng lực cạnh tranh của DNKT.

Bài viết “*The Factors Affect the Quality of Financial Statements Audit in Vietnam Businesses*” của tác giả Đỗ Hữu Hải (2015) đã đề xuất và kiểm định mô hình CLKT BCTC bao gồm các yếu tố: môi trường pháp lý, đặc điểm kinh doanh của khách hàng kiểm toán, tính độc lập của KTV, trình độ nghề nghiệp, KSCL của công ty kiểm toán và các yếu tố khác. Kết quả kiểm định cho thấy yếu tố trình độ nghề nghiệp của KTV có ảnh hưởng quan trọng đến CLKT BCTC.

Bài viết “*The Research of Factors Affecting the Quality of Audit Activities: Empirical Evidence in Vietnam*” của tác giả Phan Thanh Hải (2016) đã xây dựng và kiểm định mô hình chất lượng hoạt động kiểm toán tại Việt Nam gồm các yếu tố: hình thức sở hữu DNKT, mô hình tổ chức, giá phí và năng lực, quản lý nhà nước, KSCL bên trong, KSCL bên ngoài, phạm vi cung cấp dịch vụ của công ty kiểm toán. Từ kết quả kiểm định mô hình, tác giả kết luận các yếu tố hình thức sở hữu DNKT, mô hình tổ chức, giá phí và năng lực, KSCL bên trong, KSCL bên ngoài, phạm vi cung cấp dịch vụ của công ty kiểm toán đều có tác động đến chất lượng hoạt động kiểm toán còn yếu tố quản lý nhà nước không có ảnh hưởng đáng kể đến chất lượng hoạt động kiểm toán tại Việt Nam.



Bên cạnh các nghiên cứu nêu trên, cũng cần đề cập đến các nghiên cứu về kiểm soát CLKT ở Việt Nam thời gian qua. Tuy nhiên, trong các nghiên cứu này, các yếu tố và ảnh hưởng của chúng đến CLKT không phải là nội dung nghiên cứu chính mà chỉ là một phần được các tác giả bàn luận khi đề cập đến lý thuyết về CLKT. Điển hình có các công trình nghiên cứu sau:

Luận án tiến sĩ của tác giả Ngô Đức Long (2002) “*Những giải pháp nâng cao CLKT độc lập ở Việt Nam*”: Luận án tập trung nghiên cứu về cơ sở lý luận về CLKT và công tác quản lý CLKT độc lập ở Việt Nam. Trong luận án, tác giả thông qua tổng quan nghiên cứu có đề cập đến các yếu tố ảnh hưởng đến CLKT bao gồm: nhóm yếu tố bên ngoài (nhu cầu nền kinh tế, cơ chế của nền kinh tế) và nhóm yếu tố thuộc công ty kiểm toán (yếu tố con người, yếu tố kỹ thuật, yếu tố quản lý, yếu tố về điều kiện làm việc).

Luận án tiến sĩ của tác giả Trần Khánh Lâm (2011) “*Xây dựng cơ chế KSCL cho hoạt động kiểm toán độc lập tại Việt Nam*”: Luận án tập trung nghiên cứu cơ sở lý luận và thực tiễn về cơ chế KSCL hoạt động KTĐL của các quốc gia trên thế giới và thực trạng tại Việt Nam. Về CLKT và các yếu tố ảnh hưởng đến CLKT, tác giả cũng đã trình bày khái quát về CLKT và các yếu tố ảnh hưởng đến CLKT trên cơ sở tổng hợp từ các nghiên cứu trước, bao gồm: quy mô của công ty kiểm toán, mức độ chuyên sâu từng lĩnh vực, nhiệm kỳ của KTV, giá phí kiểm toán, phạm vi dịch vụ phi kiểm toán cung cấp, phương pháp luận kiểm toán và tính cách của KTV, KSCL dịch vụ cung cấp.

Luận án tiến sĩ của tác giả Nguyễn Anh Tuấn (2014): “*Kiểm soát CLKT của kiểm toán độc lập – Thực trạng và giải pháp hoàn thiện*”. Luận án tập trung nghiên cứu cơ sở lý luận và thực trạng công tác kiểm soát CLKT của KTĐL, tham khảo kinh nghiệm hoạt động kiểm soát CLKT của một số nước trên thế giới như Pháp, Mỹ từ đó vận dụng vào thực tiễn KSCL tại Việt Nam. Bên cạnh đó, luận án có đề cập đến khái niệm CLKT và các yếu tố ảnh hưởng đến CLKT bao gồm: Các yếu tố bên trong như KSCL từ bên trong; chương trình kiểm toán và báo cáo kiểm toán; năng lực chuyên môn và tính độc lập của KTV và công ty kiểm toán; quy mô, mức độ chuyên ngành của công ty kiểm toán; giá phí kiểm toán. Các yếu tố bên ngoài: mục tiêu kiểm toán của khách hàng; yêu cầu của người sử dụng trong xã hội; các chuẩn mực, các quy định pháp lý và các quy định của hội nghề nghiệp; sự cạnh tranh trên thị trường; tổ chức KSCL từ bên ngoài.

Như vậy, tổng hợp các yếu tố ảnh hưởng đến CLKT được nghiên cứu cũng như được đề cập đến trong các nghiên cứu tại Việt Nam có thể hệ thống hóa thành các nhóm yếu tố sau:

### **Các yếu tố thuộc kiểm toán viên**

Phương pháp luận, thái độ hoài nghi nghề nghiệp của KTV: Trần Khánh Lâm (2011), Bùi Thị Thủy (2013), Phan Văn Dũng (2015)

Năng lực và mức độ chuyên sâu: Trần Khánh Lâm (2011), Bùi Thị Thủy (2013), Nguyễn Anh Tuấn (2014), Phan Văn Dũng (2015), Đỗ Hữu Hải (2015), Phan Thanh Hải (2016)

Tính độc lập của KTV: Trần Khánh Lâm (2011), Bùi Thị Thủy (2013), Nguyễn Anh Tuấn (2014), Phan Văn Dũng (2015), Đỗ Hữu Hải (2015)

Nhiệm kỳ kiểm toán: Trần Khánh Lâm (2011), Bùi Thị Thủy (2013), Phan Văn Dũng (2015)

Tuân thủ CMKiT và đạo đức nghề nghiệp: Trần Khánh Lâm (2011), Bùi Thị Thủy (2013), Phan Văn Dũng (2015)

### **Các yếu tố thuộc công ty kiểm toán**

Quy mô công ty kiểm toán: Trần Khánh Lâm (2011), Bùi Thị Thủy (2013), Nguyễn Anh Tuấn (2014), Phan Văn Dũng (2015), Phan Thanh Hải (2016)

Mức độ chuyên ngành của công ty kiểm toán: Ngô Đức Long (2002), Trần Khánh Lâm (2011), Bùi Thị Thủy (2013), Nguyễn Anh Tuấn (2014), Phan Văn Dũng (2015)

Chi phí kiểm toán: Ngô Đức Long (2002), Trần Khánh Lâm (2011), Bùi Thị Thủy (2013), Phan Văn Dũng (2015)

Tổ chức KSCL từ bên trong: Trần Khánh Lâm (2011), Bùi Thị Thủy (2013), Nguyễn Anh Tuấn (2014), Phan Văn Dũng (2015), Phan Thanh Hải (2016)

Hình thức sở hữu DNKT: Phan Thanh Hải (2016)

Phạm vi cung cấp các dịch vụ của công ty kiểm toán: Phan Thanh Hải (2016)

### **Các yếu tố bên ngoài**

Giá phí kiểm toán: Trần Khánh Lâm (2011), Bùi Thị Thủy (2013), Nguyễn Anh Tuấn (2014), Phan Văn Dũng (2015), Phan Thanh Hải (2016)

Hệ thống pháp lý: Trần Khánh Lâm (2011), Bùi Thị Thủy (2013), Phan Văn Dũng (2015), Đỗ Hữu Hải (2015)

Tổ chức KSCL từ bên ngoài: Trần Khánh Lâm (2011), Bùi Thị Thủy (2013), Nguyễn Anh Tuấn (2014), Phan Văn Dũng (2015), Phan Thanh Hải (2016)

Chất lượng đào tạo nhân lực kiểm toán: Bùi Thị Thủy (2013), Phan Văn Dũng (2015)

Sự cạnh tranh trên thị trường: Nguyễn Anh Tuấn (2014)

Đặc điểm của khách hàng kiểm toán: Bùi Thị Thủy (2013), Đỗ Hữu Hải (2015)

### ***2.3. Khoảng trống nghiên cứu về chất lượng kiểm toán báo cáo tài chính***

Từ tổng quan nghiên cứu trong và ngoài nước có thể thấy so với các nghiên cứu về CLKT BCTC trên thế giới và khu vực, các nghiên cứu về CLKT BCTC tại Việt nam còn khá khiêm tốn với số lượng quá ít ỏi. Vì thế cần có các nghiên cứu để thu hẹp “khoảng trống” này. Với lịch sử phát triển hơn 20 năm của KTĐL Việt Nam kể từ khi chuyển đổi nền kinh tế và hội nhập quốc tế, đây cũng là khoảng thời gian thích hợp để có các nghiên cứu chuyên sâu, riêng biệt về CLKT BCTC góp phần phát triển bền vững ngành KTĐL ở Việt nam.

Hơn nữa, trong số các nghiên cứu về CLKT còn khá khiêm tốn ở Việt Nam, chưa có nghiên cứu nào đề cập tới CLKT BCTC các DN FDI. Do đặc thù về sở hữu, hình thức pháp lý, và quản trị công ty... nên nghiên cứu CLKT BCTC DN FDI có thể cung cấp những tri thức, phát hiện mới hoặc những khuyến nghị cho các DN kiểm toán nâng cao CLDV đồng thời giúp các nhà hoạch định chính sách, hiệp hội nghề nghiệp có căn cứ trong quản lý và kiểm soát CLDV hoạt động KTĐL.

Bên cạnh đó, hầu hết các nghiên cứu về CLKT chỉ đề cập đến một góc độ (hoặc từ phía người cung cấp dịch vụ là các công ty kiểm toán hoặc từ phía người sử dụng dịch vụ là khách hàng kiểm toán – khách thể kiểm toán). Có rất ít các nghiên cứu xem xét cả hai góc độ. Có một thực tế là nếu CLKT chỉ được xem xét dưới một góc độ, thì khoảng cách kỳ vọng về chất lượng kiểm toán sẽ khó có thể thu hẹp do có sự khác biệt trong đánh giá về CLKT của các KTV (Công ty kiểm

toán – người cung cấp dịch vụ kiểm toán) và khách hàng kiểm toán. Vì vậy, nghiên cứu CLKT từ góc độ của bên cung cấp dịch vụ và của người sử dụng dịch vụ sẽ giúp phát hiện, đánh giá các yếu tố nhằm thu hẹp khoảng cách kỳ vọng về chất lượng, giúp cho các KTV (công ty kiểm toán) hiểu rõ hơn mong muốn của khách hàng và cũng giúp cho khách hàng kiểm toán hiểu rõ hơn bản chất nghề nghiệp của KTV. Sự hiểu biết giữa hai bên chính là cơ sở để giúp thu hẹp khoảng cách kỳ vọng, gia tăng sự hài lòng với kết quả kiểm toán của cả hai phía KTV (công ty kiểm toán) và khách hàng kiểm toán (DN FDI).

### **3. Mục tiêu nghiên cứu**

Nghiên cứu được thực hiện nhằm hướng tới các mục tiêu sau:

Hệ thống hóa, bổ sung và góp phần hoàn thiện cơ sở lý thuyết về CLKT và các yếu tố ảnh hưởng đến CLKT BCTC dưới góc độ chuyên môn nghề nghiệp cũng như dưới góc độ CLDV.

Xác định các yếu tố và lượng hóa mức độ ảnh hưởng của các yếu tố đến CLKT BCTC DN FDI ở Việt Nam trên 2 góc nhìn: góc nhìn của KTV và góc nhìn của khách hàng kiểm toán.

Đề xuất các khuyến nghị nhằm nâng cao CLKT BCTC của các DN FDI do các công ty KTĐL ở Việt Nam thực hiện dưới góc độ chất lượng chuyên môn nghề nghiệp cũng như dưới góc độ CLDV.

### **4. Câu hỏi nghiên cứu**

Để thực hiện mục tiêu nghiên cứu, đề tài sẽ tập trung phân tích và trả lời các câu hỏi sau:

Câu 1: CLKT BCTC và các yếu tố ảnh hưởng đến CLKT BCTC dưới góc độ chuyên môn nghề nghiệp cũng như dưới góc độ CLDV?

Câu 2: Các yếu tố và mức độ ảnh hưởng của các yếu tố đến CLKT BCTC DN FDI dưới góc nhìn của các KTV và góc nhìn của khách hàng kiểm toán?

Câu 3: Các khuyến nghị nhằm nâng cao CLKT BCTC DN FDI tại Việt Nam?

### **5. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu**

#### **5.1. Đối tượng nghiên cứu**

CLKT BCTC và ảnh hưởng của các yếu tố đến CLKT BCTC DN FDI.

## **5.2. Phạm vi nghiên cứu**

+ Không gian: đề tài tiến hành khảo sát tại các công ty KTĐL ở Việt Nam và các DN FDI bao gồm các DN 100% vốn đầu tư nước ngoài và các DNLD hoạt động trong lĩnh vực phi tài chính tại Việt Nam.

+ Thời gian: Luận án thu thập các số liệu về các DN FDI và hoạt động KTĐL ở Việt Nam trong giai đoạn từ 2011 đến 2016.

## **6. Phương pháp nghiên cứu**

Phương pháp nghiên cứu được sử dụng trong luận án là phương pháp nghiên cứu định tính kết hợp với phương pháp nghiên cứu định lượng. Phương pháp nghiên cứu định tính nhằm xác định các yếu tố ảnh hưởng đến CLKT BCTC DN FDI, hình thành mô hình nghiên cứu, xây dựng các giả thuyết nghiên cứu, thiết lập bảng hỏi điều tra và các thang đo nhập và chính thức thông qua việc tổng hợp, phân tích các nghiên cứu trước kết hợp với phỏng vấn chuyên sâu, nghiên cứu trường hợp. Phương pháp nghiên cứu định lượng được thực hiện trên cơ sở mô hình nghiên cứu đã xác định trong bước nghiên cứu định tính nhằm kiểm định các giả thuyết nghiên cứu và đánh giá mức độ ảnh hưởng của các yếu tố đến CLKT BCTC DN FDI ở Việt nam.

## **7. Đóng góp của luận án**

### **7.1. Các đóng góp về mặt lý luận**

Thứ nhất, dựa vào các nghiên cứu tiền nhiệm về CLKT, luận án hệ thống hóa, tổng hợp và phân loại các yếu tố ảnh hưởng đến CLKT theo các góc nhìn khác nhau, góp phần bổ sung và hoàn thiện lý luận về CLKT BCTC. Xuất phát từ đặc điểm của hoạt động KTĐL tại Việt Nam cũng như những đóng góp quan trọng của các DN FDI đối với nền kinh tế Việt Nam và đối với các DNKT, luận án đã có cách tiếp cận mới đầy đủ và sâu sắc hơn về CLKT. Theo đó, CLKT không chỉ được xem xét dưới góc độ chuyên môn nghề nghiệp mà còn cả dưới góc độ CLDV. Cách tiếp cận này giúp đánh giá CLKT được toàn diện, phù hợp với bản chất đa chiều của khái niệm chất lượng kiểm toán.

Thứ hai, luận án chỉ rõ vai trò của các lý thuyết kinh tế làm nền tảng cho nghiên cứu về kiểm toán và CLKT. Luận án cũng là một trong số ít các nghiên cứu sử dụng đồng thời cả bốn lý thuyết để nghiên cứu vấn đề CLKT trên cả hai khía cạnh chuyên môn và CLDV cung cấp. Lý thuyết đại diện giải thích cho vấn đề về

CLKT khi kiểm toán cũng được xem là một đại diện cho các cổ đông (bên được ủy quyền) khi thực hiện kiểm toán. Lúc này, để có được hợp đồng kiểm toán với bên ủy quyền, kiểm toán cần đảm bảo về chất lượng góp phần làm tăng sự tự tin của người sử dụng đối với các thông tin trên BCTC. Lý thuyết các bên liên quan chỉ ra sự đa diện về CLKT vì mỗi bên liên quan có góc nhìn và lợi ích khác nhau, nhu cầu khác nhau đối với thông tin tài chính, do đó việc đánh giá về CLKT cũng sẽ khác nhau. Theo lý thuyết quản lý, kiểm toán sẽ đóng vai trò là một công cụ hỗ trợ cho quản lý của các nhà điều hành công ty. Khi đó, CLKT được kỳ vọng sẽ giúp các nhà quản lý tạo ra được nhiều lợi ích hơn cho cổ đông trong đó có lợi ích của chính họ. Lý thuyết thể chế về cơ bản là sự phù hợp với pháp luật, phù hợp với tập quán xã hội (đạo đức)... khi đó CLKT có thể là yêu cầu của cả ba bên: người sử dụng BCTC; người cung cấp BCTC (lập BCTC) và bản thân công ty kiểm toán vì trách nhiệm đối với xã hội.

Thứ ba, việc nghiên cứu và đánh giá các yếu tố ảnh hưởng đến CLKT dưới hai góc độ: chuyên môn nghề nghiệp và CLDV cho thấy nghiên cứu này, một mặt hướng về mục tiêu đáp ứng yêu cầu của khách hàng nhằm duy trì và phát triển các đối tượng khách hàng tiềm năng cho các công ty KTĐL, nhưng mặt khác, vẫn đảm bảo việc tuân thủ chuẩn mực nghề nghiệp của các công ty KTĐL, điều này, theo hiểu biết của tác giả luận án, chưa từng được thực hiện ở các nghiên cứu trước tại Việt Nam.

## ***7.2. Các đóng góp về mặt thực tiễn***

Thứ nhất, dựa theo các khuôn mẫu về CLKT của các tổ chức lập quy và các nhà nghiên cứu, luận án đề xuất mô hình nghiên cứu gồm 13 yếu tố ảnh hưởng đến CLKT dưới góc độ chuyên môn nghề nghiệp với 46 tiêu chí đo lường. Đồng thời, dựa theo mô hình SERVQUAL của Parasuraman và cộng sự (1988), luận án đã đề xuất 6 yếu tố ảnh hưởng đến CLKT dưới góc độ CLDV được đánh giá bởi khách hàng kiểm toán, với 23 tiêu chí đo lường. Kết quả nghiên cứu thực nghiệm cho thấy, dưới góc độ chuyên môn nghề nghiệp, có 09/11 yếu tố ảnh hưởng thuận chiều có ý nghĩa thống kê đến CLKT với 33 tiêu chí đo lường. Dưới góc độ CLDV, có 5/6 yếu tố ảnh hưởng thuận chiều có ý nghĩa thống kê đến CLDV kiểm toán với 21 tiêu chí đo lường. Theo tác giả luận án, các công ty KTĐL có thể tham khảo các kết quả nghiên cứu quan trọng này để xây dựng một chính sách toàn diện về CLKT BCTC của DN.

Thứ hai, kết quả nghiên cứu cũng cho thấy có sự khác nhau trong quan điểm của các KTV và khách hàng kiểm toán đối với CLKT BCTC được cung cấp bởi các công ty kiểm toán Big4 và Non-Big4. Theo đánh giá của các KTV thì không có sự khác nhau về CLKT được cung cấp bởi các công ty kiểm toán Big 4 và Non-Big 4. Tuy nhiên, theo khách hàng kiểm toán (các doanh nghiệp FDI) lại có sự khác nhau về CLDV được cung cấp bởi các công ty kiểm toán Big4 và Non-Big 4. Các doanh nghiệp FDI cho rằng, CLDV là tốt hơn khi được cung cấp bởi các công ty kiểm toán Big4. Bên cạnh đó, kết quả phân tích thống kê cũng cho thấy có những khác biệt về quy trình kiểm toán và thủ tục kiểm soát cũng như trình độ chuyên môn giữa các công ty kiểm toán Big 4 và Non-Big 4. Các phát hiện này góp phần giúp các công ty kiểm toán, đặc biệt là các công ty KTĐL của Việt nam có các định hướng phù hợp để nâng cao CLKT trên cả 2 góc độ: chất lượng chuyên môn nghề nghiệp và CLDV.

Thứ ba, từ kết quả nghiên cứu thực nghiệm, luận án đưa ra các khuyến nghị cho các DNKT nhằm nâng cao CLKT BCTC dưới góc độ chuyên môn nghề nghiệp, đồng thời nâng cao CLDV đáp ứng nhu cầu khách hàng. Nghiên cứu cũng giúp cho các khách hàng kiểm toán (các DN FDI) hiểu rõ hơn bản chất nghề nghiệp của KTV, hiểu rõ hơn về đặc thù dịch vụ kiểm toán từ đó thu hẹp khoảng cách kỳ vọng, gia tăng sự hài lòng với kết quả kiểm toán của các công ty KTĐL. Bên cạnh đó, kết quả nghiên cứu cũng là tài liệu tham khảo hữu ích giúp các nhà hoạch định chính sách, hiệp hội nghề nghiệp có căn cứ trong việc quản lý và KSCL hoạt động KTĐL ở Việt Nam.

## **8. Kết cấu của luận án**

Ngoài phần mở đầu và kết luận, luận án gồm 5 chương:

Chương 1: Lý luận cơ bản về chất lượng kiểm toán báo cáo tài chính và các yếu tố ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán báo cáo tài chính

Chương 2: Đặc điểm của các doanh nghiệp có vốn đầu tư trực tiếp nước ngoài và hoạt động kiểm toán độc lập ở Việt Nam

Chương 3: Thiết kế nghiên cứu và phương pháp nghiên cứu

Chương 4: Kết quả nghiên cứu và thảo luận

Chương 5: Kết luận và các khuyến nghị từ kết quả nghiên cứu

# CHƯƠNG 1: LÝ LUẬN CƠ BẢN VỀ CHẤT LƯỢNG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH VÀ CÁC YẾU TỐ ẢNH HƯỞNG ĐẾN CHẤT LƯỢNG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH

## 1.1. Cơ sở lý thuyết

Như đã trình bày ở phần tổng quan, có khá nhiều công trình nghiên cứu về các yếu tố ảnh hưởng đến CLKT BCTC, và kết quả của các nghiên cứu này cho thấy CLKT BCTC bị ảnh hưởng bởi nhiều yếu tố. Tuy nhiên, các kết quả nghiên cứu lại không đồng nhất, có yếu tố trong nghiên cứu này có tác động nhưng trong nghiên cứu khác lại không có tác động, hoặc cũng có trường hợp yếu tố tác động thuận chiều đến CLKT BCTC ở nghiên cứu này nhưng lại có kết quả ngược chiều ở nghiên cứu khác. Bởi vậy, để có cơ sở cho việc xây dựng mô hình và phát triển giả thuyết nghiên cứu trong luận án, tác giả thực hiện việc hệ thống hóa và phân tích các lý thuyết nền tảng có liên quan, bao gồm: lý thuyết đại diện, lý thuyết các bên liên quan, lý thuyết quản lý và lý thuyết thể chế. Đây là các lý thuyết được nhiều nhà nghiên cứu sử dụng trong các nghiên cứu về kế toán, kiểm toán và CLKT (Angus Duff, 2004; Kym Boon, 2007; Phan Thanh Hải, 2013; Phan Văn Dũng, 2015; Nguyễn Thị Phương Hồng, 2016). Tuy nhiên điểm khác biệt là chưa có nghiên cứu nào sử dụng đồng thời cả 4 lý thuyết nêu trên, do các nghiên cứu trước đây về CLKT BCTC như đã đề cập, chỉ xem xét CLKT ở một góc độ hoặc chuyên môn hoặc CLDV. Bản chất quá trình kiểm toán liên quan tới ít nhất ba chủ thể là DNKT, khách hàng kiểm toán và người sử dụng kết quả kiểm toán. Vì thế luôn nảy sinh các vấn đề về đại diện, về bất cân xứng thông tin cũng như về trách nhiệm của các bên. Do đó để hiểu rõ bản chất của kiểm toán cũng như CLKT và các yếu tố ảnh hưởng thì các lý thuyết nêu trên là sự lựa chọn phù hợp mang lại một sự giải thích trọn vẹn hơn với vấn đề nghiên cứu.

### 1.1.1. Lý thuyết đại diện

Lý thuyết đại diện (Agency Theory) ra đời vào đầu những năm 1970, các nhà nghiên cứu đáng chú ý của lý thuyết này là: Armen Alchian, Harold Demsetz, Michael Jensen, William Meckling và S.A.Ross.



Nền tảng của lý thuyết này là sự tách rời giữa quyền sở hữu và quyền quản lý, điều hành, bởi vậy lý thuyết đại diện đề cập đến mối quan hệ hợp đồng giữa một bên là các cổ đông hay người chủ sở hữu vốn (principals) và một bên khác là người đại diện (người được ủy quyền, nhà quản lý, điều hành) thực hiện các công việc theo lợi ích của chủ sở hữu (Michael Jensen, William Meckling, 1976). Tuy nhiên, các tác giả nhận thấy rằng nếu cả hai bên đều tối đa hoá lợi ích cá nhân (hành vi cơ hội) thì đây là một cơ sở để tin rằng các nhà quản lý, điều hành sẽ không luôn luôn hành động vì lợi ích tốt nhất của chủ sở hữu.

Theo Eisenhardt (1989), có hai vấn đề về đại diện là: lựa chọn bất lợi và mối nguy đạo đức. Lựa chọn bất lợi là khi chủ sở hữu (các cổ đông) không thể chắc chắn rằng đại diện của họ (ban giám đốc) có khả năng thực hiện công việc mà họ được trả tiền để làm hay không, hoặc việc thực hiện của người đại diện có tương xứng với số tiền họ trả hay không. Mối nguy đạo đức là trường hợp chủ sở hữu không chắc chắn liệu người đại diện có cố gắng hết sức cho công việc hay không, hay liệu họ có trục lợi cá nhân khi họ là người biết rõ những thông tin mà không phải cổ đông – chủ sở hữu nào cũng biết (sự bất cân xứng thông tin). Lý thuyết đại diện đề cập đến vấn đề nhạy cảm của các công ty, đó là sự tư lợi. Chính sự tư lợi là nguyên nhân của tình trạng những mục tiêu cá nhân của người đại diện (các nhà điều hành của một công ty, ban giám đốc) mâu thuẫn với mục tiêu tối đa hoá tài sản của các chủ sở hữu vốn (các cổ đông). Khi các cổ đông uỷ quyền cho các nhà điều hành quản trị tài sản của công ty, lợi ích cá nhân hay sự tư lợi sẽ khiến cho các xung đột về lợi ích luôn tồn tại giữa hai nhóm này.

Như vậy, hai vấn đề chính có thể nảy sinh trong mối quan hệ này là sự xung đột về lợi ích và sự bất cân xứng thông tin. Điều này sẽ dẫn đến các bất lợi và rủi ro thông tin cho các chủ sở hữu (các cổ đông). Để giảm thiểu rủi ro, các chủ sở hữu cần phải có một cơ chế giám sát đối với người đại diện. Một cơ chế kiểm soát chính là kiểm toán. Kiểm toán giữ một vai trò quan trọng đối với quản trị DN với chức năng cung cấp một đánh giá độc lập về tình hình tài chính của tổ chức, kiểm tra hoạt động của người đại diện (ban giám đốc) cũng như kiểm tra các thông tin được cung cấp bởi ban giám đốc, giúp các cổ đông duy trì sự tin tưởng đối với ban giám đốc. Như vậy, lý thuyết đại diện cho thấy sự cần thiết khách quan phải kiểm toán (kiểm chứng thông tin) nhằm giảm rủi ro thông tin giữa một bên là người sử dụng thông tin với một bên là người cung cấp thông tin.

Bên cạnh đó, lý thuyết đại diện cũng giải thích cho vấn đề về CLKT khi kiểm toán cũng được xem là một đại diện cho các cổ đông (bên ủy quyền) hoặc đại diện cho các nhà điều hành (bên được ủy quyền) khi thực hiện kiểm toán. Khi áp dụng vào công trình nghiên cứu của tác giả, với việc phân tích ở trên theo lý thuyết này, tác giả cho rằng dưới góc độ là một đại diện cho bên ủy quyền (cổ đông), kiểm toán sẽ cần đảm bảo chất lượng về mặt chuyên môn và đạo đức nghề nghiệp (đảm bảo về năng lực, trình độ chuyên môn, tính độc lập của KTV, đảm bảo về quy trình kiểm toán,..) để có thể đưa ra ý kiến chính xác về BCTC, góp phần đảm bảo độ tin cậy của thông tin trên BCTC. Dưới góc độ là một đại diện cho bên được ủy quyền (ban giám đốc), kiểm toán cần đảm bảo về CLDV để có thể đáp ứng được nhu cầu của khách hàng (DN được kiểm toán).

### ***1.1.2. Lý thuyết các bên liên quan***

Tiêu biểu trong trường phái lý thuyết các bên liên quan (Stakeholder Theory) là các tác giả Freeman (1983), Donaldson và Preston (1995), Mitchell và cộng sự (1997), Friedman và Miles (2002), Phillips (2003) trong đó Freeman được xem như là cha đẻ của lý thuyết này.

Theo lý thuyết này, khái niệm “các bên liên quan” đề cập đến tất cả các nhóm hay cá nhân bị ảnh hưởng trực tiếp hoặc gián tiếp bởi hoạt động của công ty. Lý thuyết các bên liên quan cho rằng công ty nên đối xử với các bên liên quan một cách công bằng và điều này giúp tăng hiệu quả hoạt động của công ty trên thị trường và do đó đảm bảo được tương lai cho các bên liên quan. Lý thuyết các bên liên quan đã thay đổi tính chất cố hữu của chủ nghĩa tư bản đó là tổ chức không có nghĩa vụ pháp lý đối với các bên không phải là cổ đông của công ty.

Lý thuyết đại diện đã giải thích về mục đích và vai trò của kiểm toán trong mối quan hệ giữa người chủ sở hữu và người đại diện. Theo lý thuyết đại diện, kiểm toán đóng vai trò như một cơ chế giám sát của chủ sở hữu đối với người đại diện nhằm củng cố niềm tin cho các chủ sở hữu đối với người đại diện.

Lý thuyết các bên liên quan mô tả mối quan hệ phức tạp hơn bao gồm nhiều bên liên quan. Bên cạnh những người chủ sở hữu thì còn có rất nhiều bên có liên quan đến tổ chức và quan tâm đến thông tin tài chính của công ty. Do đó, kiểm toán có ảnh hưởng đến rất nhiều người và họ có nhiều kỳ vọng khác nhau về kiểm toán. Các chủ sở hữu muốn kiểm toán phục vụ và bảo vệ lợi ích của họ trong tổ chức

trong khi các giám đốc điều hành, các nhà quản lý có thể muốn kiểm toán hỗ trợ họ trong việc thực hiện nhiệm vụ của mình bằng cách đưa ra các tư vấn về hoạt động kinh doanh, các nhà cung cấp hoặc tín dụng có thể muốn kiểm toán cung cấp các bằng chứng chứng minh rằng tổ chức có khả năng thanh toán cho các dịch vụ hoặc các khoản vay, các nhân viên của công ty có thể mong muốn thấy được định hướng tương lai của tổ chức...

Như vậy, lý thuyết các bên liên quan chỉ ra sự đa diện về CLKT vì mỗi bên liên quan có góc nhìn và lợi ích khác nhau, nhu cầu khác nhau đối với thông tin tài chính, do đó việc đánh giá về CLKT cũng sẽ khác nhau.

Khi áp dụng vào công trình nghiên cứu của tác giả, theo lý thuyết này, tác giả sẽ nghiên cứu về CLKT BCTC và các yếu tố ảnh hưởng đến CLKT BCTC dưới hai góc nhìn khác nhau: góc nhìn của bên cung cấp dịch vụ kiểm toán, và góc nhìn của khách hàng kiểm toán (DN FDI); từ đó có thể phát hiện và đề xuất các giải pháp nhằm thu hẹp khoảng cách kỳ vọng trong kiểm toán, và nâng cao CLKT BCTC.

### ***1.1.3. Lý thuyết quản lý***

Theo Donaldson và Davis (1991), lý thuyết quản lý (Stewardship Theory) cho rằng không có một vấn đề tiềm ẩn nào trong các nhà điều hành. Các giám đốc điều hành, theo lý thuyết này, không phải là một người cơ hội mà về cơ bản muốn làm một công việc tốt, để trở thành một người quản lý tốt của công ty.

Lý thuyết đại diện cung cấp bằng chứng một cách hữu hiệu để giải thích mối quan hệ giữa người sở hữu và người quản lý nơi mà lợi ích của các bên có mâu thuẫn và cần có cơ chế giám sát thích hợp (Davis và cộng sự, 1997) còn trong lý thuyết quản lý, mô hình của con người dựa trên một người quản lý mà hành vi ủng hộ tổ chức, hành vi tập thể là cao hơn hành vi tư lợi cá nhân. Lý thuyết quản lý xác định các tình huống trong đó các nhà quản lý không bị thúc đẩy bởi mục tiêu cá nhân. Họ hơn hết là những người được thúc đẩy bởi các mục tiêu của các chủ sở hữu mà họ làm việc.

Lý thuyết quản lý giả định một mối quan hệ chặt chẽ giữa sự thành công của tổ chức và sự hài lòng của chủ sở hữu. Một người quản lý sẽ bảo vệ và tối đa hóa tài sản của cổ đông thông qua kết quả vững chắc, bởi khi làm như vậy vai trò và lợi ích của người quản lý cũng được tối đa hóa (Davis và cộng sự, 1997). Theo lý thuyết này, các nhà quản lý, ngược lại với lý thuyết đại diện, sẽ đặt mục tiêu về tập

thể cao hơn mục tiêu cá nhân. Các nhà quản lý hiểu sự thành công của công ty chính là thành tích của họ.

Theo Davis và cộng sự (1997), sự khác biệt chính giữa lý thuyết đại diện và lý thuyết quản lý nằm trong các giả định về bản chất con người. Theo lý thuyết đại diện, con người có cá tính và thường tối đa hoá lợi ích cá nhân (self-serving) còn theo lý thuyết quản lý, các nhà quản lý là những người muốn tự khẳng định mình (self-actualization), những người đạt được lợi ích thông qua thành tích của tổ chức.

Đối với vai trò của kiểm toán, các mô hình trong lý thuyết đại diện giả định một mối quan hệ giữa người đại diện và người chủ sở hữu, trong đó có sự xung đột về lợi ích cũng như sự bất cân xứng thông tin dẫn đến sự lo ngại về độ tin cậy của thông tin. Trong lý thuyết đại diện, vai trò của kiểm toán là để củng cố niềm tin và tăng sự tự tin của chủ sở hữu đối với các thông tin trong BCTC.

Không giống như lý thuyết đại diện, lý thuyết quản lý cho rằng không cần thực hiện một cơ chế giám sát nào. Không cần sự tham gia các dịch vụ kiểm toán để đảm bảo độ tin cậy của thông tin. Tuy nhiên, lý thuyết này không triệt tiêu kiểm toán mà lại càng thúc đẩy kiểm toán ở chỗ các nhà quản lý càng muốn chứng minh họ hoàn toàn phục vụ lợi ích của các cổ đông. Nói cách khác, lúc này kiểm toán có thể có giá trị như một phương tiện hỗ trợ quản lý của giám đốc điều hành. Theo lý thuyết quản lý, người quản lý điều hành đặt giá trị lớn về tập thể chứ không phải là mục tiêu cá nhân. Các nhà điều hành được thúc đẩy để trở thành một người quản lý tốt tài sản của công ty và kiểm toán có thể trợ giúp cho họ để thể hiện khả năng quản lý tốt. Với việc cung cấp một BCTC được kiểm toán, người quản lý sẽ thể hiện được sự trung thực của mình thông qua xác nhận của KTV về độ tin cậy và hợp lý của các thông tin tài chính (và phi tài chính) đã công bố.

Như vậy, theo lý thuyết quản lý, kiểm toán sẽ đóng vai trò là một công cụ hỗ trợ cho quản lý của các nhà điều hành công ty. Khi đó, CLKT sẽ giúp các nhà quản lý tạo ra được nhiều lợi ích hơn cho cổ đông trong đó có lợi ích của chính họ.

#### ***1.1.4. Lý thuyết thể chế***

Theo Deegan và Unerman (2006), lý thuyết thể chế (Institutional Theory or Legitimacy Theory) khẳng định rằng các tổ chức luôn cố gắng để bảo đảm rằng họ được coi là hoạt động trong khuôn khổ và chuẩn mực của xã hội, có nghĩa là, các

tổ chức luôn cố gắng để đảm bảo rằng các hoạt động của họ được cảm nhận bởi bên ngoài là “hợp pháp”.

Lý thuyết thể chế dựa trên khái niệm về một "khế ước xã hội" giữa các tổ chức với xã hội. Khái niệm này được sử dụng để đại diện cho rất nhiều kỳ vọng của xã hội đối với tổ chức đang tiến hành các hoạt động trong xã hội đó (Deegan và Unerman, 2006).

Deegan và Unerman (2006) khẳng định rằng việc được coi là hợp pháp trong quan điểm của xã hội và quyền hoạt động hay sự tồn tại của tổ chức luôn song hành. Xã hội sẽ cho phép các tổ chức tiếp tục hoạt động khi mà tổ chức đó đáp ứng mong đợi của họ. Lý thuyết thể chế cũng dự đoán rằng các nhà quản lý của tổ chức sẽ áp dụng các biện pháp hoặc có các chiến lược cụ thể để đảm bảo với xã hội rằng tổ chức đang được thực hiện theo các giá trị và chuẩn mực của xã hội, ví dụ như việc công khai các thông tin trong báo cáo thường niên.

Lý thuyết thể chế thường được nghiên cứu và sử dụng trong việc giải thích và dự đoán về các vấn đề hành nghề kế toán. Bản chất của sự kỳ vọng của xã hội đối với tổ chức chính là về vấn đề công bố thông tin, trách nhiệm của tổ chức hay chính là nhu cầu thông tin của người sử dụng. Việc nghiên cứu lý thuyết này cũng rất có giá trị đối với các nghiên cứu về vai trò của kiểm toán và CLKT. Lý thuyết thể chế có thể báo hiệu về sự cần thiết cho một ý kiến độc lập về tính trung thực và hợp lý của các thông tin trên báo cáo của tổ chức cũng như sự cần thiết của một cơ chế giám sát độc lập để đảm bảo việc tuân thủ các chuẩn mực xã hội của các tổ chức. Lý thuyết này cũng giải thích được một cuộc kiểm toán đạt chất lượng khi làm giảm khoảng cách kỳ vọng của xã hội. Đó là khi kiểm toán có thể làm tăng niềm tin của người sử dụng đối với thông tin trên các báo cáo của tổ chức.

Như vậy, lý thuyết thể chế về cơ bản là sự phù hợp với pháp luật, phù hợp với tập quán xã hội (đạo đức)... khi đó CLKT có thể là yêu cầu của cả ba bên: người sử dụng BCTC; người cung cấp BCTC (lập BCTC) và bản thân công ty kiểm toán vì trách nhiệm đối với xã hội. Trong đó, 2 bên đầu tiên đánh giá CLKT dựa trên cảm nhận (đánh giá gián tiếp – Perceived quality/unobservable) còn riêng KTV và công ty kiểm toán là đánh giá trực tiếp thực tế (Factual quality/observable).

## **1.2. Kiểm toán báo cáo tài chính và chất lượng kiểm toán báo cáo tài chính**

### ***1.2.1. Kiểm toán báo cáo tài chính***

Quá trình phát triển của kiểm toán gắn liền với các khái niệm, định nghĩa khác nhau, được xem xét bởi cả giới chuyên môn và các nhà nghiên cứu (Phụ lục 1.1). Mặc dù có những khác biệt nhất định, nhưng nhìn chung các tác giả đều thống nhất cho rằng kiểm toán là một quá trình mà qua đó một người độc lập, có nghiệp vụ tập hợp và đánh giá rõ ràng về một thông tin có thể lượng hoá có liên quan đến một thực thể kinh tế riêng biệt nhằm mục đích xác định và báo cáo mức độ phù hợp giữa thông tin có thể lượng hoá với những tiêu chuẩn đã được thiết lập (Alvin A.Rens, James, K.Loebbecker, 1994)

Trong nền kinh tế thị trường, hoạt động kiểm toán phát triển rất đa dạng và phong phú. Tùy theo từng tiêu chí phân loại, kiểm toán được chia thành các loại kiểm toán khác nhau. Theo đối tượng cụ thể, kiểm toán có thể phân thành kiểm toán BCTC, kiểm toán hoạt động và kiểm toán tuân thủ; Theo tổ chức bộ máy kiểm toán, kiểm toán có thể phân thành kiểm toán nhà nước, KTĐL và kiểm toán nội bộ; Theo quan hệ giữa chủ thể với khách thể kiểm toán, kiểm toán có thể phân thành nội kiểm và ngoại kiểm; Theo phạm vi tiến hành kiểm toán, kiểm toán có thể phân thành kiểm toán toàn diện và kiểm toán chọn điểm (điểm hình); Theo quan hệ pháp lý của kiểm toán, kiểm toán có thể phân thành kiểm toán bắt buộc và kiểm toán tự nguyện,...

Như vậy, kiểm toán BCTC là loại hình kiểm toán cụ thể khi phân loại theo đối tượng kiểm toán cụ thể. Kiểm toán BCTC vẫn chứa đựng những đặc trưng chung của hoạt động kiểm toán như chức năng, chủ thể kiểm toán, khách thể kiểm toán... Từ đó, có thể khái quát về kiểm toán BCTC như sau:

*Kiểm toán BCTC là quá trình các KTV độc lập, có năng lực và đạo đức nghề nghiệp tiến hành thu thập và đánh giá các bằng chứng kiểm toán về các BCTC được kiểm toán nhằm kiểm tra và báo cáo về mức độ trung thực hợp lý của BCTC được kiểm toán với các tiêu chuẩn, chuẩn mực đã được thiết lập.*

Theo đó, có thể đưa ra một số kết luận về kiểm toán BCTC:

Thứ nhất, đối tượng kiểm toán của kiểm toán BCTC là hệ thống BCTC. BCTC là hệ thống báo cáo bằng văn bản được lập theo chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành phản ánh các thông tin kinh tế, tài chính chủ yếu của đơn vị. Khi lập BCTC, cần tuân thủ các nguyên tắc chung hoặc các khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được thừa nhận.

Thứ hai, chủ thể kiểm toán của kiểm toán BCTC thường là các công ty KTĐL và các KTV độc lập. Cơ sở pháp lý đối với chủ thể kiểm toán của kiểm toán BCTC bao gồm:

*Luật kiểm toán độc lập*: là văn bản có giá trị pháp lý cao nhất quy định về nghề KTĐL, KTV hành nghề, điều kiện thành lập và hoạt động của CTKT. Luật KTĐL cũng quy định về hoạt động KTĐL, bao gồm: quy trình kiểm toán, báo cáo kiểm toán và hồ sơ kiểm toán.

*Hệ thống chuẩn mực kiểm toán quốc tế (ISA) và hệ thống chuẩn mực kiểm toán được chấp nhận (GAAS)*: là những qui định mang tính hướng dẫn và yêu cầu KTV phải tuân thủ khi tiến hành kiểm toán. Theo đó, từng quốc gia sẽ triển khai hệ thống chuẩn mực kiểm toán của riêng từng quốc gia trên nền tảng qui định quốc tế trên (tại Việt Nam là hệ thống CMKiT Việt Nam (VSA)). Chuẩn mực kiểm toán là những quy định và hướng dẫn về các nguyên tắc và thủ tục kiểm toán làm cơ sở để KTV và DN kiểm toán thực hiện kiểm toán và làm cơ sở KSCL hoạt động kiểm toán.

*Các quy tắc đạo đức nghề nghiệp kiểm toán*: đây là những quy định, hướng dẫn về nguyên tắc, các tiêu chuẩn đạo đức nghề nghiệp làm cơ sở để đánh giá việc tuân thủ đạo đức nghề nghiệp của KTV và công ty kiểm toán. Các quy tắc này đòi hỏi các KTV khi thực hiện hoạt động kiểm toán phải đảm bảo yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp như trung thực, cẩn trọng và độc lập. Sau này, trong quá trình hoạt động và phát triển mỗi quốc gia còn xây dựng chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp cụ thể và các văn bản pháp lý khác như: Đạo luật Sarbanes-Oxley ra đời năm 2002 tại Mỹ sau bài học trong nghề nghiệp - công ty kiểm toán Authur Andersen phá sản do những dính líu đến gian lận kế toán của Enron.

*Các văn bản qui định cụ thể*: các hướng dẫn, qui trình hoặc các cẩm nang hướng dẫn nghề nghiệp kiểm toán nhằm giúp cho người thực hiện hiểu rõ và cụ thể hơn các qui định nêu trên.

Thứ ba, mục tiêu kiểm toán BCTC là đưa ra ý kiến xác nhận rằng BCTC có được lập trên cơ sở chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành hoặc các khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được chấp nhận, có tuân thủ pháp luật liên quan và có phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu hay không (CMKiT Việt Nam số 200 – VSA 200).

Thứ tư, khi tiến hành kiểm toán các BCTC, tiêu chuẩn cho việc đánh giá thông tin của loại hình kiểm toán này thường là các chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán, các quy định pháp lý về kế toán và các quy định khác có liên quan.

Thứ năm, sản phẩm/kết quả của hoạt động kiểm toán BCTC là các báo cáo, văn bản trình bày ý kiến, sự xác nhận, đánh giá của KTV về các tài liệu, số liệu kế toán, các BCTC được kiểm toán của các DN. Các sản phẩm này là kết quả của quá trình mà các KTV độc lập tiến hành thu thập và kiểm tra các bằng chứng về các thông tin, số liệu kế toán, tài chính của DN theo CMKiT quy định.

Thứ sáu, kiểm toán BCTC thực hiện 2 chức năng: Chức năng xác minh và chức năng bày tỏ ý kiến. Chức năng xác minh nhằm khẳng định mức độ trung thực của tài liệu, khẳng định tính pháp lý của việc thực hiện các nghiệp vụ hay việc lập các BCTC. Đối với kiểm toán BCTC, việc xác minh được thực hiện theo 2 mặt: Tính trung thực của các số liệu và tính hợp thức của các biểu mẫu phản ánh tình hình tài chính của DN. Chức năng bày tỏ ý kiến là việc các KTV đưa ra ý kiến nhận xét về tính trung thực, mức độ hợp lý của các thông tin tài chính kế toán. Chức năng bày tỏ ý kiến có thể được hiểu rộng với ý nghĩa: đưa ra các kết luận về chất lượng thông tin và đưa ra các tư vấn: Tư vấn cho quản lý nhà nước thông qua việc phát hiện sự bất cập của chế độ tài chính kế toán, từ đó đưa ra các kiến nghị với các cơ quan quản lý nhà nước để xem xét, hoàn thiện cho phù hợp; Tư vấn cho quản lý của các khách hàng kiểm toán thông qua việc chỉ ra những sai phạm, yếu kém của kiểm soát nội bộ và của công tác quản lý tài chính, từ đó KTV đưa ra các đề xuất về các biện pháp khắc phục hoàn thiện đối với đơn vị khách hàng.

### ***1.2.2. Chất lượng kiểm toán báo cáo tài chính***

Chất lượng luôn là mối quan tâm hàng đầu của bất kỳ tổ chức và DN nào trong quá trình hoạt động của mình. Chất lượng là một khái niệm phức tạp, việc đánh giá chất lượng phụ thuộc vào trình độ của nền kinh tế và tùy theo góc độ của người quan sát. Theo định nghĩa của TCVN 5200 – ISO 9000 thì chất lượng là mức phù hợp của sản phẩm hoặc dịch vụ thỏa mãn các yêu cầu đề ra hoặc đặt trước của người mua.

Kiểm toán BCTC được coi là một loại hình dịch vụ đặc biệt với sản phẩm cuối cùng là các báo cáo kiểm toán về BCTC của đơn vị được kiểm toán. Khác với các sản phẩm, dịch vụ của các ngành nghề khác, khách hàng có thể cảm nhận chất



lượng của sản phẩm, dịch vụ trong quá trình tiêu dùng thì với kiểm toán BCTC, do người sử dụng BCTC không chỉ là khách hàng kiểm toán mà còn bao gồm các đối tượng khác như nhà đầu tư, ngân hàng, các cơ quan quản lý nhà nước,.. bởi vậy CLKT là không dễ dàng để có thể đánh giá, kiểm tra mà sẽ phụ thuộc vào các góc nhìn khác nhau của các đối tượng.

Đến nay, tổng hợp các nghiên cứu trong và ngoài nước, có hai góc nhìn về CLKT BCTC. Một là CLKT BCTC dưới góc độ chuyên môn nghề nghiệp theo góc nhìn của các KTV và các tổ chức lập quy. Hai là CLKT BCTC dưới góc độ CLDV theo góc nhìn của các khách hàng kiểm toán.

#### *1.2.2.1. Chất lượng kiểm toán báo cáo tài chính dưới góc độ chuyên môn nghề nghiệp*

Theo quan điểm truyền thống của nhiều nhà nghiên cứu về CLKT cho rằng, CLKT BCTC là *khả năng phát hiện và báo cáo các sai phạm trọng yếu*. DeAngelo (1981) là nhà nghiên cứu đầu tiên định nghĩa CLKT theo nhận thức của thị trường là khả năng phát hiện và báo cáo các sai phạm trọng yếu trong BCTC của đơn vị được kiểm toán trong đó khả năng phát hiện sai phạm phụ thuộc vào năng lực của KTV (auditor's competence), KTV cần có đủ trình độ và kinh nghiệm để có thể phát hiện được sai sót còn việc báo cáo các sai phạm phụ thuộc và liên quan đến tính độc lập của KTV (auditor's independence) đối với công ty được kiểm toán. Theo Wallace (1987, 2004), CLKT là khả năng KTV có thể làm giảm các sai sót và nâng cao tính trung thực của thông tin kế toán. Palmrose (1988) cũng cho rằng CLKT được hiểu là khả năng KTV phát hiện và báo cáo về những sai sót trọng yếu trong việc trình bày và công bố các BCTC của khách hàng được kiểm toán. Theo Beatty (1989), Krinsky và Rotenberg (1989) và Davidson và Neu (1993) CLKT được xem xét dựa vào tính trung thực của thông tin tài chính được trình bày trên BCTC sau khi đã được kiểm toán. Francis (2004) cũng trên quan điểm CLKT được đánh giá dựa trên khả năng KTV phát hiện và báo cáo sai sót trọng yếu, trong đó, khả năng KTV phát hiện sai sót trọng yếu phụ thuộc đặc biệt vào năng lực nghề nghiệp của KTV và khả năng KTV báo cáo sai phạm phụ thuộc vào tính độc lập của KTV. Ở Việt Nam, tác giả Bùi Thị Thủy (2014) trong luận án tiến sĩ của mình đã đưa ra các quan điểm nghiên cứu về CLKT và cũng kết luận việc đánh giá CLKT được tiến hành thông qua việc đánh giá khả năng phát hiện và báo cáo sai sót của KTV.

Như vậy, quan điểm CLKT BCTC là *khả năng phát hiện và báo cáo các sai phạm trọng yếu* gắn liền CLKT với chất lượng các BCTC. Một BCTC với các vi phạm kế toán đã được phát hiện và báo cáo sẽ đại diện cho một cuộc kiểm toán có chất lượng cao. Bên cạnh đó, theo định nghĩa CLKT của De Angelo, CLKT thể hiện thông qua khía cạnh “khả năng phát hiện sai sót” thường được đo lường thông qua một đại diện là quy mô công ty kiểm toán. Từ các vụ bê bối tài chính (đặc biệt là vụ Enron) và sự sụp đổ của Arthur Andersen đã khẳng định sự bất cập của yếu tố này trong việc đánh giá CLKT. Kết quả nghiên cứu của Krishnan và cộng sự (2003) đã khẳng định rằng các tiêu chí của Big Four không thể giải thích vụ việc của Enron. Do đó, các nhà nghiên cứu đã hướng trọng tâm nghiên cứu sang việc đánh giá CLKT bằng cách so sánh mức độ thực hiện công việc kiểm toán so với các CMKiT hay CLKT được xem xét thông qua *việc tuân thủ chuẩn mực chuyên môn và đạo đức nghề nghiệp kiểm toán*. Theo chuẩn mực KSCL (VSQC1) về việc KSCL các DN thực hiện kiểm toán, mục tiêu của DN kiểm toán là xây dựng và duy trì một hệ thống KSCL để có sự đảm bảo hợp lý rằng DN kiểm toán và các cán bộ, nhân viên của DN kiểm toán đã tuân thủ các chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan và báo cáo được DN kiểm toán phát hành là phù hợp với hoàn cảnh cụ thể. Nói cách khác, CLKT được thể hiện thông qua việc tuân thủ các chuẩn mực và quy định có liên quan. Để đạt được độ chính xác của các thông tin và cung cấp một sự đảm bảo hợp lý trên các báo cáo kiểm toán, việc cần thiết là thực hiện các quy tắc nghề nghiệp cũng như các quy định về kiểm toán. Theo Beckmerhagen và đồng nghiệp (2004), việc tuân thủ các chuẩn mực kiểm toán cũng như chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp sẽ dẫn đến việc thu thập được các bằng chứng kiểm toán có hiệu lực. General Accounting Office’s (2003) định nghĩa về CLKT: CLKT sẽ đạt được khi kiểm toán được thực hiện trên cơ sở các chuẩn mực kiểm toán, các chuẩn mực kiểm toán là điều kiện để kiểm toán cung cấp một sự đảm bảo hợp lý rằng các BCTC được lập trên cơ sở các nguyên tắc kế toán chung được thừa nhận và không còn các sai sót trọng yếu. Bên cạnh các tiêu chuẩn chuyên môn, Kustiené và Petraitiené (2012) lưu ý đạo đức nghề nghiệp là một phần không thể thiếu về CLKT: một cuộc kiểm toán đạt chất lượng là một cuộc kiểm toán được thực hiện phù hợp với các quy định đạo đức nghề nghiệp cũng như với các chuẩn mực kiểm toán và pháp luật. Theo IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board – Hội đồng Chuẩn mực kiểm toán và đảm bảo quốc tế) (2014), CLKT đạt được khi ý kiến của KTV về BCTC được dựa trên các bằng chứng kiểm toán đầy đủ

và thích hợp, được thu thập bởi một nhóm kiểm toán đảm bảo những điều kiện sau: đảm bảo về đạo đức và thái độ, có đủ kiến thức và kinh nghiệm để thực hiện cuộc kiểm toán, áp dụng nghiêm ngặt quy trình kiểm toán và các thủ tục KSCL, cung cấp các báo cáo có giá trị và kịp thời và có tương tác phù hợp với các bên liên quan.

Tóm lại, có hai quan điểm chính khi xem xét CLKT dưới góc độ chuyên môn nghề nghiệp. CLKT có thể được đánh giá thông qua khả năng phát hiện và báo cáo các sai sót trọng yếu cũng như CLKT có thể được đánh giá thông qua việc tuân thủ chuẩn mực chuyên môn và đạo đức nghề nghiệp kiểm toán. Trong đó, việc xem xét CLKT thông qua việc đánh giá mức độ tuân thủ CMKiT đang là xu thế được các tổ chức lập quy và nhiều nhà nghiên cứu hướng đến hơn.

#### *1.2.2.2. Chất lượng kiểm toán báo cáo tài chính dưới góc độ chất lượng dịch vụ*

Theo ISO 8402, CLDV là tập hợp các đặc tính của một đối tượng, tạo cho đối tượng đó khả năng thỏa mãn những yêu cầu đã nêu ra hoặc tiềm ẩn. Có thể hiểu CLDV là sự thỏa mãn khách hàng và được đo bằng hiệu số giữa chất lượng mong đợi và chất lượng đạt được. Nếu chất lượng mong đợi thấp hơn chất lượng đạt được thì CLDV là tốt, nếu chất lượng mong đợi lớn hơn chất lượng đạt được thì CLDV không tốt.

Theo các nhà nghiên cứu như Parasuraman và cộng sự (1985), CLDV là khoảng cách giữa kỳ vọng của khách hàng về dịch vụ mà họ đang sử dụng với cảm nhận thực tế mà họ thụ hưởng. Cronin và Taylor (1992) cho rằng mức độ cảm nhận của khách hàng đối với sự thực hiện dịch vụ của DN phản ánh tốt nhất CLDV. Edvardsson, Thomsson và Ovretveit (1994) cho rằng CLDV là dịch vụ đáp ứng được sự mong đợi của khách hàng và làm thỏa mãn nhu cầu của họ. Theo Wisniewski và Donnelly (1996), CLDV là mức độ mà một dịch vụ đáp ứng được nhu cầu và sự mong đợi của khách hàng.

Như vậy, theo quan điểm hướng về khách hàng, CLDV đồng nghĩa với việc đáp ứng mong đợi của khách hàng, thỏa mãn nhu cầu của khách hàng. Do vậy, CLDV được xác định bởi khách hàng, như khách hàng mong muốn. Theo đó, khi xem xét KTĐL là một ngành kinh doanh dịch vụ thì CLKT cũng cần được nghiên cứu dưới góc độ CLDV.

Trên quan điểm này, theo chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 220 (VSA 220), CLKT là mức độ thỏa mãn về tính khách quan và độ tin cậy vào ý kiến kiểm

toán của những đối tượng sử dụng dịch vụ kiểm toán đồng thời thỏa mãn về mong muốn có được những ý kiến đóng góp nhằm nâng cao hiệu quả công tác quản lý tài chính, kế toán của đơn vị được kiểm toán với thời gian định trước và giá phí thích hợp.

Theo đó, có nhiều nhà nghiên cứu về CLKT đi theo quan điểm này. Theo Angus Duff (2004), CLKT theo định nghĩa của DeAngelo mới chỉ giới hạn ở khía cạnh kỹ thuật chuyên môn của KTV và công ty kiểm toán, chưa khái quát đầy đủ vai trò của tất cả các thành phần tham gia trong thị trường hoạt động của kiểm toán bao gồm: người sử dụng thông tin tài chính, khách hàng được kiểm toán và công ty kiểm toán. Do vậy, CLKT cần được xem xét trên cả 2 khía cạnh, kỹ thuật chuyên môn và dịch vụ trong đó, xét theo khía cạnh dịch vụ, CLKT được đánh giá thông qua cả mức độ hài lòng của người sử dụng thông tin trên BCTC. Nguyễn Anh Tuấn (2014) trong luận án tiến sĩ của mình cũng đưa ra kết luận về CLKT của KTĐL là mức độ thỏa mãn của các đối tượng sử dụng kết quả kiểm toán về tính khách quan, trung thực và độ tin cậy vào các kết luận, đánh giá và nhận xét của KTĐL, đồng thời thỏa mãn về các kiến nghị, giải pháp do KTĐL đưa ra, với chi phí kiểm toán hợp lý. Tác giả Trần Khánh Lâm (2010) sau khi tổng hợp các nghiên cứu về CLKT, đã kết luận CLKT là mức độ thỏa mãn của các đối tượng sử dụng kết quả kiểm toán về tính khách quan và độ tin cậy vào ý kiến kiểm toán của KTV.

Tóm lại, theo quan điểm đánh giá CLKT BCTC dưới góc độ CLDV, CLKT BCTC được hiểu là chất lượng một loại dịch vụ mà cụ thể ở đây là dịch vụ kiểm toán BCTC được cung cấp bởi các công ty KTĐL dưới cảm nhận của khách hàng sử dụng dịch vụ kiểm toán. Theo quan điểm này, để đánh giá CLDV kiểm toán thì cần đánh giá mức độ thỏa mãn hay mức độ hài lòng của các đối tượng sử dụng dịch vụ kiểm toán (khách hàng kiểm toán).

### **Thảo luận và quan điểm nghiên cứu về chất lượng kiểm toán của đề tài**

Theo các nghiên cứu trước về CLKT, có thể nhận thấy CLKT là một cấu trúc đa chiều và không dễ dàng để có thể nhìn nhận, đánh giá. Dựa trên các góc nhìn cũng như các cách tiếp cận khác nhau, CLKT cũng sẽ được định nghĩa khác nhau. CLKT có thể được nhìn nhận và đánh giá theo các yếu tố kỹ thuật thuộc bản thân KTV và công ty kiểm toán hoặc có thể được nhìn nhận theo mức độ thỏa mãn, sự hài lòng của khách hàng kiểm toán cũng như các đối tượng bên ngoài sử dụng báo

cáo kiểm toán. CLKT cũng có thể được đánh giá bởi chính các KTV và tổ chức nghề nghiệp thông qua đánh giá việc tuân thủ các chuẩn mực kiểm toán của công ty kiểm toán và các KTV.

Tại Việt Nam, KTĐL trước hết được xem như một công cụ quản lý kinh tế và chịu sự quản lý trực tiếp của Bộ Tài chính. Kết quả kiểm toán được sử dụng cho nhiều đối tượng bởi vậy chất lượng của cuộc kiểm toán trước hết cần đảm bảo về mặt chuyên môn. Theo quan điểm của luận án, một cuộc kiểm toán được đánh giá là có chất lượng về mặt chuyên môn khi KTV đưa ra các ý kiến đúng đắn về BCTC của đơn vị được kiểm toán. Để đạt được điều này, công ty kiểm toán và các KTV cần đảm bảo việc tuân thủ các chuẩn mực về kiểm toán đã được Bộ Tài chính ban hành trong suốt thời gian thực hiện cuộc kiểm toán. Bên cạnh đó, KTĐL là một loại dịch vụ được pháp luật thừa nhận và quản lý và cũng giống như các sản phẩm, dịch vụ khác thì dịch vụ kiểm toán được coi là đạt tiêu chuẩn chất lượng khi nó thỏa mãn nhu cầu của người sử dụng dịch vụ (khách hàng kiểm toán) hay CLKT cũng cần được xem xét dưới góc độ CLDV theo góc nhìn của khách hàng kiểm toán.

*Như vậy, theo quan điểm nghiên cứu của luận án, CLKT BCTC sẽ được đo lường thông qua mức độ tuân thủ chuẩn mực chuyên môn và đạo đức nghề nghiệp đồng thời sẽ được đo lường thông qua mức độ hài lòng của khách hàng kiểm toán về CLDV kiểm toán được cung cấp.*

### **1.3. Các yếu tố ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán báo cáo tài chính**

Từ các góc nhìn khác nhau về CLKT BCTC, các yếu tố tác động đến CLKT BCTC cũng được nghiên cứu và sắp xếp khác nhau. Phần dưới đây sẽ trình bày về các yếu tố ảnh hưởng đến CLKT BCTC được sắp xếp theo các khuôn mẫu CLKT của các tổ chức nghề nghiệp và các nhà nghiên cứu về CLKT dưới góc độ chuyên môn nghề nghiệp với quan điểm CLKT được đánh giá theo mức độ tuân thủ CMKiT, đồng thời trình bày các yếu tố ảnh hưởng đến CLKT BCTC dưới góc độ CLDV.

#### ***1.3.1. Các yếu tố ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán báo cáo tài chính dưới góc độ chuyên môn nghề nghiệp***

##### ***1.3.1.1. Các khuôn mẫu của các tổ chức nghề nghiệp***

##### **Khuôn mẫu CLKT của FRC (2008)**

Sau các thảo luận về ‘Nâng cao CLKT’ năm 2006, FRC đã công bố ‘Khuôn mẫu CLKT’ (The Audit Quality Framework) vào tháng 2/2008. Bảng 1.1 trình bày nội dung của khuôn mẫu này. Có thể thấy, trong khuôn mẫu của FRC (2008), có 5 yếu tố liên quan đến CLKT gồm (1) văn hóa của công ty kiểm toán, (2) kỹ năng và trình độ của KTV, (3) hiệu quả của quá trình kiểm toán, (4) độ tin cậy và hữu ích của báo cáo kiểm toán, và (5) các yếu tố khác ngoài phạm vi kiểm soát của KTV nhưng có ảnh hưởng tới CLKT.

**Bảng 1.1: CLKT theo khuôn mẫu của FRC (2008)**

Yếu tố	Nội dung và giải thích tóm tắt
<p>(1) <i>Văn hóa của công ty kiểm toán</i></p>	<p>Văn hóa của công ty kiểm toán là yếu tố có ảnh hưởng thuận chiều tới CLKT, khi các nhà lãnh đạo công ty kiểm toán có thể:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Tạo ra môi trường mà việc đạt được chất lượng cao được coi là một giá trị, đầu tư cho việc theo đuổi chất lượng cao và có phần thưởng xứng đáng cho việc đạt được chất lượng cao.</li> <li>- Nhấn mạnh đến tầm quan trọng của việc ‘làm những gì đúng’ (doing the right things) phù hợp với lợi ích của số đông và ảnh hưởng của chính sách này tới hình ảnh của cả công ty và cá nhân KTV.</li> <li>- Đảm bảo các chủ nhiệm và KTV có đủ thời gian và nguồn lực để giải quyết những vấn đề khó mà họ gặp phải</li> <li>- Đảm bảo những cân nhắc về tài chính không ảnh hưởng tới hành động cũng như quyết định của KTV và không ảnh hưởng tiêu cực tới CLKT</li> <li>- Khuyến khích thảo luận, tham vấn những vấn đề khó và ủng hộ việc thực hiện các phán đoán nghề nghiệp có tính cá nhân</li> <li>- Đảm bảo một hệ thống có hiệu lực việc đánh giá khách hàng để chấp nhận và/hoặc tiếp tục duy trì khách hàng kiểm toán</li> <li>- Có chính sách khen thưởng, đánh giá đối với các chủ nhiệm và KTV dựa trên các thành tích cá nhân có liên quan tới CLKT</li> <li>- Đảm bảo CLKT được giám sát trong nội bộ công ty và trên phạm vi hệ thống toàn cầu; có những biện pháp điều chỉnh thích hợp khi cần thiết.</li> </ul>
	<p>Kỹ năng và phẩm chất của KTV và chủ nhiệm kiểm toán được cho là</p>

<p>(2) <i>Kỹ năng và phẩm chất của KTV</i></p>	<p>có ảnh hưởng tích cực tới CLKT khi:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Chủ nhiệm và KTV am hiểu tình hình kinh doanh của khách hàng, tuân thủ chuẩn mực nghề nghiệp và chuẩn mực đạo đức</li> <li>- Chủ nhiệm và KTV có thái độ hoài nghi nghề nghiệp và duy trì thái độ này trong quá trình kiểm toán</li> <li>- Các KTV và trợ lý kiểm toán có đủ kinh nghiệm và được giám sát một cách thích hợp bởi các chủ nhiệm và giám đốc kiểm toán</li> <li>- Giám đốc và chủ nhiệm kiểm toán cung cấp cho các KTV và trợ lý các hỗ trợ cần thiết và các khóa huấn luyện thích hợp (on-job-training)</li> <li>- Huấn luyện hiệu quả cho các KTV về các vấn đề liên quan tới kế toán, kiểm toán và lĩnh vực chuyên ngành cần thiết</li> </ul>
<p>(3) <i>Hiệu quả của quá trình kiểm toán</i></p>	<p>Một quá trình kiểm toán hiệu quả cũng được cho là có tác động tích cực tới CLKT khi:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Phương pháp và công cụ kiểm toán áp dụng trong quá trình kiểm toán được tổ chức tốt</li> <li>- Khuyến khích giám đốc và chủ nhiệm kiểm toán tham gia vào soạn thảo kế hoạch kiểm toán</li> <li>- Cung cấp khuôn mẫu và thủ tục để đạt được các bằng chứng thích hợp và đầy đủ cho cuộc kiểm toán</li> <li>- Yêu cầu hồ sơ kiểm toán thích hợp</li> <li>- Cung cấp việc tuân thủ các chuẩn mực nghề nghiệp và không giới hạn việc sử dụng các phán đoán nghề nghiệp có tính cá nhân</li> <li>- Đảm bảo một cơ chế soát xét công việc kiểm toán một cách hiệu quả</li> <li>- Các thủ tục giám sát CLKT có hiệu quả, dễ hiểu và dễ áp dụng</li> <li>- Có các kỹ thuật hỗ trợ chất lượng cao, sẵn sàng khi nhóm kiểm toán yêu cầu hoặc khi họ gặp phải những vấn đề mới</li> <li>- Các chuẩn mực đạo đức được đáp ứng, cung cấp một sự tự tin vào tính liêm chính, khách quan và độc lập của KTV</li> <li>- Việc thu thập các bằng chứng kiểm toán thích hợp và đầy đủ là đạt được và không bị cản trở bởi các áp lực tài chính</li> </ul>

<p>(4) <i>Sự trung thực và hữu ích của báo cáo kiểm toán</i></p>	<p>Báo cáo kiểm toán được cho là có ảnh hưởng tích cực tới CLKT khi:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- BC kiểm toán được trình bày dưới dạng văn bản và thể hiện một cách rõ ràng ý kiến của KTV về BCTC đã kiểm toán cũng như các ý kiến đối với các nhà quản lý, báo cáo đáp ứng được yêu cầu của người sử dụng, phù hợp với bối cảnh luật pháp và các quy định hiện hành</li> <li>- KTV có kết luận rõ ràng về sự trung thực và hợp lý của BCTC đã kiểm toán</li> <li>- Thông tin với Ủy ban kiểm toán hoặc Ban kiểm soát, bao gồm cả các thảo luận về: phạm vi kiểm toán, các nguy cơ ảnh hưởng tới sự độc lập của KTV, các rủi ro cơ bản đã phát hiện và các phán đoán nghề nghiệp đã thực hiện để đi tới kết luận kiểm toán</li> <li>- Chất lượng của hệ thống kế toán và BCTC cùng với các khả năng có thể cải thiện BCTC</li> </ul>
<p>(5) <i>Các yếu tố bên ngoài không thuộc kiểm soát của KTV</i></p>	<p>Các yếu tố bên ngoài không kiểm soát được của KTV có thể có những tác động thuận chiều tới CLKT, gồm:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Cách thức quản trị công ty có ảnh hưởng nhất định tới BCTC và vì vậy cũng tác động tới quá trình kiểm toán</li> <li>- Ủy ban kiểm toán hay Ban kiểm soát của khách hàng kiểm toán</li> <li>- Các cổ đông, ban giám đốc và các nhà quản lý nếu họ tuân thủ các nghĩa vụ trong quá trình lập và trình bày BCTC sẽ có tác động tích cực tới CLKT</li> <li>- Thời hạn lập BCTC cho phép các KTV có thể thực hiện các công việc cần thiết cho kiểm toán BCTC</li> <li>- Môi trường pháp lý liên quan tới kiểm toán</li> <li>- Các thỏa thuận về giới hạn kiểm toán và các trách nhiệm pháp lý</li> </ul>

#### **Khuôn mẫu của IAASB (2013)**

Hội đồng chuẩn mực kiểm toán và dịch vụ đảm bảo (IAASB) là một tổ chức nghề nghiệp thuộc Liên đoàn kế toán quốc tế (IFAC). Vào 2011, IAASB đã công bố một tài liệu với tựa đề “CLKT: góc nhìn của IAASB”. Vào năm 2013, tổ chức này lại xuất bản một bản tư vấn với tựa đề “Một khuôn mẫu cho CLKT” trong đó IAASB đề xuất một khuôn mẫu từ góc nhìn của Hội đồng soạn thảo chuẩn mực về



CLKT. Khuôn mẫu CLKT của IAASB (2013) gồm 73 trang, nội dung tóm tắt của khuôn mẫu này được trình bày trong bảng dưới đây:

**Bảng 1.2: Khuôn mẫu CLKT của IAASB (2013)**

<p><i>(1) Đầu vào (Inputs)</i></p> <p>Gồm các yếu tố ở giai đoạn bắt đầu hợp đồng kiểm toán gồm:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Giá trị đạo đức và thái độ của KTV</li> <li>- Hiểu biết, kinh nghiệm và thời gian làm việc của KTV</li> <li>- Quá trình kiểm toán và giám sát CLKT</li> </ul>	<p><i>(2) Tương tác (Interactions)</i></p> <p>Là giao tiếp giữa các bên có liên quan tới quá trình kiểm toán, gồm:</p> <p style="padding-left: 40px;">KTV - Các nhà quản lý DN - Ban giám đốc DN - Người sử dụng thông tin - Các cơ quan quản lý - Tổ chức lập quy</p>
<p><i>(3) Đầu ra (Outputs)</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- KTV</li> <li>- Hãng kiểm toán</li> <li>- Khách hàng kiểm toán, và</li> <li>- Cơ quan quản lý hoặc Tổ chức lập quy về kiểm toán</li> </ul>	<p><i>(4) Bối cảnh (Contextual factors)</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Pháp luật về kinh doanh và thương mại</li> <li>- Pháp luật và các quy định liên quan tới công bố thông tin tài chính</li> <li>- Khuôn mẫu áp dụng cho BCTC</li> <li>- Quản trị công ty</li> <li>- Hệ thống thông tin</li> <li>- Thời gian lập và công bố BCTC</li> <li>- Các yếu tố thuộc văn hóa</li> </ul>

*1.2.1.2. Các khuôn mẫu của giới nghiên cứu học thuật*

Francis (2011), Knechel và cộng sự (2013) đã tổng hợp các nghiên cứu học thuật liên quan đến CLKT để phát triển một khung lý thuyết về các yếu tố ảnh hưởng đến CLKT.

**Bảng 1.3: Khuôn mẫu về CLKT của Francis (2011) và Knechel và cộng sự (2013)**

<b>Khuôn mẫu của Francis (2011)</b>	<b>Khuôn mẫu của Knechel và cộng sự (2013)</b>
<i>(1) Đầu vào (Inputs)</i>	<i>(1) Đầu vào (Inputs)</i>

<ul style="list-style-type: none"> <li>- Các thử nghiệm kiểm toán</li> <li>- Biên chế nhóm kiểm toán</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Thái độ và động cơ của KTV</li> <li>- Hoài nghi nghề nghiệp</li> <li>- Kiến thức và trình độ chuyên môn</li> <li>- Các áp lực từ công ty kiểm toán</li> </ul>
<p><i>(2) Quá trình kiểm toán (Audit process)</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Thực hiện các thử nghiệm kiểm toán bởi nhóm kiểm toán</li> </ul>	<p><i>(2) Quá trình kiểm toán (Audit process)</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Phán đoán nghề nghiệp trong quá trình kiểm toán</li> <li>- Đánh giá rủi ro</li> <li>- Thủ tục phân tích</li> <li>- Thu thập và đánh giá bằng chứng</li> <li>- Trao đổi giữa KTV – khách hàng</li> <li>- Kiểm tra và giám sát CLKT</li> </ul>
<p><i>(3) Công ty kiểm toán (Accounting firms)</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Nhóm kiểm toán hiện đang làm việc cho công ty kiểm toán</li> <li>- Công ty kiểm toán thuê, đào tạo và trả lương cho các KTV, và thiết kế các hướng dẫn, thủ tục kiểm toán</li> <li>- BC kiểm toán phát hành dưới tên của công ty kiểm toán</li> </ul>	<p><i>(3) Bối cảnh (Context)</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Thù lao của giám đốc kiểm toán</li> <li>- Phí kiểm toán đặc biệt</li> <li>- Phí dịch vụ phi kiểm toán</li> <li>- Phí phụ trội kiểm toán (danh tiếng, Big N) và kiểm toán chuyên ngành</li> <li>- Thâm niên kiểm toán</li> <li>- Thị trường kiểm toán</li> </ul>
<p><i>(4) Chuyên ngành kiểm toán và thị trường kiểm toán (Audit industry and audit market)</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Công ty kiểm toán chuyên về một lĩnh vực nhất định</li> <li>- Mức độ cạnh tranh của thị trường kiểm toán</li> </ul>	
<p><i>(5) Thể chế (Institutions)</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Các tổ chức lập quy có ảnh hưởng tới CLKT như: Hội nghề</li> </ul>	

nghiệp, AICPA, FASB, PCAOB và các tổ chức hoặc hệ thống pháp luật khác	
<p>(6) Các tác động kinh tế từ kết quả kiểm toán (Economic consequences of Audit outcomes)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Kết quả kiểm toán ảnh hưởng tới khách hàng và người sử dụng thông tin tài chính đã kiểm toán</li> </ul>	<p>(4) Đầu ra hay kết quả kiểm toán (Outcomes)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Khách hàng có phải sửa chữa BCTC?</li> <li>- Có phát sinh tranh chấp pháp lý?</li> <li>- Có phát sinh hành vi điều chỉnh lợi nhuận do áp dụng kế toán dồn tích; hay nguyên tắc thận trọng của kế toán?</li> <li>- Báo cáo kiểm toán</li> <li>- Kiểm tra thường kỳ bởi hãng kiểm toán</li> </ul>

Có thể thấy, khi xét trên khía cạnh chuyên môn nghề nghiệp, các yếu tố ảnh hưởng đến CLKT BCTC trình bày theo các khuôn mẫu ở trên vẫn bao gồm các yếu tố được phân thành các nhóm sau: nhóm yếu tố thuộc KTV (trình độ chuyên môn, thái độ nghề nghiệp, tính độc lập, mức độ chuyên sâu ngành nghề,..), nhóm yếu tố thuộc công ty kiểm toán (quy trình kiểm toán, thủ tục KSCL), nhóm yếu tố thuộc khách hàng kiểm toán (mức độ rủi ro trong kinh doanh, hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị khách hàng), nhóm yếu tố môi trường bên ngoài (thị trường kiểm toán, hệ thống pháp luật,..). Điểm khác biệt là theo các khuôn mẫu này, CLKT BCTC được đánh giá theo mức độ tuân thủ chuẩn mực nên không bao gồm các yếu tố thuộc về Big 4 như yếu tố quy mô, yếu tố danh tiếng của công ty kiểm toán.

### ***1.3.2. Các yếu tố ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán báo cáo tài chính dưới góc độ chất lượng dịch vụ***

Parasuraman và cộng sự (1988) được xem là những nhà nghiên cứu đầu tiên nghiên cứu về CLDV. Các nhà nghiên cứu này đã xây dựng mô hình SERVQUAL bao gồm 5 yếu tố với 22 biến quan sát để đo lường CLDV. Sau nhiều nghiên cứu thực nghiệm, SERVQUAL được các nhà nghiên cứu thừa nhận như một thang đo có giá trị lý thuyết cũng như thực tiễn và được áp dụng trong nghiên cứu nhiều

ngành dịch vụ khác nhau. Các yếu tố và nội dung của các yếu tố trong mô hình SERVQUAL được thể hiện dưới bảng sau:

**Bảng 1.4: Các yếu tố trong mô hình SERVQUAL**

<b>Tên yếu tố</b>	<b>Nội dung</b>
1. Phương tiện hữu hình (Tangibles)	“Sự biểu hiện bề ngoài của cơ sở vật chất, thiết bị, nhân viên và vật liệu, công cụ thông tin”
2. Sự tin cậy(Reliability)	“Khả năng thực hiện dịch vụ phù hợp và chính xác với những gì đã cam kết, hứa hẹn”
3. Khả năng đáp ứng (Responsiveness)	“Mức độ mong muốn và sẵn sàng phục vụ khách hàng một cách kịp thời”
4. Năng lực phục vụ (Assurance)	“Kiến thức, chuyên môn và phong cách lịch lãm của nhân viên phục vụ, khả năng làm cho khách hàng tin tưởng”
5. Sự cảm thông (Empathy)	“Việc thể hiện sự ân cần, quan tâm đến từng cá nhân khách hàng”

Trong các nghiên cứu về CLKT BCTC, có rất nhiều nhà nghiên cứu sử dụng một hoặc một số yếu tố trong 5 yếu tố của mô hình SERVQUAL để xây dựng các mô hình nghiên cứu về CLKT BCTC. Có thể kể đến các tác giả sau:

Carcello và cộng sự (1992) đã thiết kế một bảng câu hỏi dựa trên 41 yếu tố ảnh hưởng đến CLKT kế thừa từ các nghiên cứu trước và khảo sát các đối tượng bao gồm: người lập BCTC, các KTV và người sử dụng BCTC tại Mỹ. Sử dụng kỹ thuật phân tích EFA (Exploratory Factor Analysis) để giảm 41 yếu tố này thành 12 yếu tố ảnh hưởng đến CLKT. Kết quả chỉ ra các yếu tố quan trọng nhất là: (i) kinh nghiệm đối với khách hàng (team experience with client), (ii) mức độ chuyên sâu ngành nghề khách hàng (industry expertise); (iii) đáp ứng nhu cầu của khách hàng (responsiveness to client needs); (iv) tuân thủ các chuẩn mực kiểm toán (compliance with audit standards).

Nghiên cứu đầu tiên tại Anh để điều tra các thuộc tính CLKT được thực hiện bởi Beattie và Fearnley (1995). Các tác giả khảo sát các giám đốc tài chính của 210

công ty niêm yết tại Vương quốc Anh để xác định tầm quan trọng của 29 thuộc tính CLKT. Phân tích EFA được sử dụng để xác định năm yếu tố chính: (i) tính liêm khiết của các nhà quản lý công ty kiểm toán (*integrity of the firm*), (ii) năng lực chuyên môn của công ty kiểm toán (*the technical competence of the firm*), (iii) chất lượng của các mối quan hệ với khách hàng của công ty kiểm toán (*the quality of the working relationship with audit partner*); (iv) danh tiếng của công ty kiểm toán (*the reputation of the firm*), và (v) năng lực chuyên môn của các giám đốc kiểm toán (*the technical competence of the audit partner*).

Behn và cộng sự (1997) đã phát triển điều tra của Carcello và cộng sự (1992) để nghiên cứu về mối quan hệ giữa các thuộc tính CLKT và sự hài lòng của khách hàng. Các tác giả kế thừa 12 thuộc tính CLKT xác định bởi Carcello và cộng sự (1992) để nghiên cứu sự hài lòng của khách hàng về CLDV kiểm toán thông qua khảo sát những nhà điều hành của 1000 công ty lớn tại Mỹ. Sáu (trong số 12) biến CLKT đã có một mối quan hệ thuận chiều với sự hài lòng của khách hàng, đó là: (i) đáp ứng nhu cầu khách hàng, (ii) giám đốc điều hành công ty kiểm toán tham gia tích cực trong việc kiểm toán; (iii) sự tương tác hiệu quả với các ủy ban kiểm toán (iv) thực hiện kiểm toán thích hợp, (v) sự thành thạo chuyên môn, (vi) đội ngũ KTV và công ty kiểm toán có kinh nghiệm với khách hàng. Chỉ có một trong các biến CLKT có quan hệ ngược chiều với sự hài lòng của khách hàng (các thành viên trong nhóm kiểm toán duy trì một thái độ hoài nghi nghề nghiệp trong cuộc kiểm toán). Behn và cộng sự (1997) cũng báo cáo rằng sự hài lòng của khách hàng là cao hơn trong những năm đầu tiên sau khi thay đổi KTV và một số bằng chứng cho thấy sự hài lòng là cao hơn khi người điều hành DN có kinh nghiệm làm việc trước đó với KTV.

Moizer (1998) khảo sát các giám đốc của các công ty khách hàng tại Vương quốc Anh trong năm 1987 và 1996 để đánh giá quan điểm của họ về CLDV kiểm toán. Một phân tích cho thấy người được hỏi đều hài lòng với CLDV được cung cấp bởi các công ty kiểm toán của họ trong đó các giám đốc tài chính hài lòng với các hãng kiểm toán lâu đời hơn là các hãng mới.

Augus Duff (2004) đã xây dựng mô hình CLKT (*Auditqual model*) gồm 9 yếu tố xét theo 2 khía cạnh: chất lượng chuyên môn và CLDV. Xét theo chất lượng chuyên môn (*technical quality*) các yếu tố ảnh hưởng gồm 5 yếu tố: danh tiếng của công ty kiểm toán (*Reputation*), quy mô công ty kiểm toán (*Capability*), tính độc

lập (Independence), mức độ chuyên sâu (Expertise) và kinh nghiệm (Experience). Nếu xét theo khía cạnh CLDV (service quality), dựa vào mô hình SERVQUAL, các yếu tố bao gồm: *khả năng đáp ứng nhu cầu khách hàng* (Responsiveness), *dịch vụ phi kiểm toán* (Non-audit services), *sự cảm thông* (Empathy) và *dịch vụ khách hàng* (Client service) (yếu tố này xuất phát từ yếu tố năng lực phục vụ (Assurance) trong mô hình SERVQUAL). Tác giả tiến hành khảo sát các giám đốc tài chính các công ty và các nhà quản lý quỹ tại Anh, đồng thời khảo sát các KTV nhằm tìm ra sự khác biệt giữa các đối tượng khảo sát về mức độ ảnh hưởng của các yếu tố đến CLKT.

Samelson và cộng sự (2006) tập trung vào kiểm toán trong lĩnh vực công để xác định các yếu tố ảnh hưởng đến CLKT trong mối liên hệ với sự hài lòng của khách hàng. Những phát hiện của tác giả chỉ ra rằng các yếu tố gồm: trình độ chuyên môn, khả năng đáp ứng nhu cầu khách hàng, sự tham gia của ban lãnh đạo là các yếu tố chính góp phần đáng kể vào sự hài lòng của khách hàng. Quan trọng hơn, kết quả của các tác giả đã chứng minh rằng hiệu quả của những yếu tố này không khác nhau giữa khu vực công và tư nhân.

Kym Boon (2007), Kym Boon và cộng sự (2008) cũng dựa vào các yếu tố trong nghiên cứu Carcello và cộng sự (1992) và nghiên cứu của Behn và cộng sự (1997) để xây dựng mô hình CLKT BCTC bao gồm 14 yếu tố và tiến hành khảo sát các chuyên gia tài chính và các KTV ở New South Wales. Các tác giả đã kết luận các yếu tố có ảnh hưởng quan trọng đến CLKT bao gồm: mức độ chuyên sâu ngành nghề, kinh nghiệm, trình độ chuyên môn, độc lập, tuân thủ chuẩn mực đạo đức và tính thận trọng nghề nghiệp. Đồng thời 5 yếu tố trên cũng có liên quan đến sự hài lòng với CLKT: sự hài lòng là cao hơn khi 5 yếu tố trên được đảm bảo.

Butcher và cộng sự (2013) đã tiến hành đánh giá mối quan hệ giữa các yếu tố CLKT với việc duy trì các công ty kiểm toán tại khách hàng. Tập trung vào bang New South Wales, Úc và sử dụng kết quả của các nghiên cứu trước về sự hài lòng với CLDV kiểm toán, các tác giả đã sử dụng 7 yếu tố bao gồm: danh tiếng, năng lực, sự bảo đảm, tính độc lập, mức độ chuyên sâu, kinh nghiệm và khả năng đáp ứng để tiến hành nghiên cứu. Kết quả chỉ ra rằng chỉ có mức độ chuyên sâu và khả năng đáp ứng với nhu cầu của khách hàng là có liên quan đáng kể với việc duy trì các công ty kiểm toán.

Như vậy, các yếu tố ảnh hưởng đến CLKT BCTC dưới góc độ CLDV về cơ bản đều bao hàm các yếu tố trong mô hình CLDV điển hình SERVQUAL của Parasuraman và cộng sự (1988) và yếu tố sự cung cấp dịch vụ phi kiểm toán được nhiều nhà nghiên cứu phát triển từ mô hình gốc SERVQUAL của Parasuraman và cộng sự (1988).

### **Thảo luận và quan điểm nghiên cứu về các yếu tố ảnh hưởng đến CLKT BCTC của đề tài**

Từ quan điểm nghiên cứu của đề tài về CLKT, để đo lường CLKT BCTC của KTĐL tại Việt Nam, cần đo lường dưới cả góc độ chuyên môn nghề nghiệp và góc độ CLDV.

Dưới góc độ chuyên môn nghề nghiệp, như đã trình bày ở trên, từ các vụ bê bối tài chính (đặc biệt là vụ Enron) và sự sụp đổ của Arthur Andersen đã khẳng định sự bất cập của việc sử dụng các yếu tố như quy mô, danh tiếng của công ty kiểm toán trong việc đánh giá CLKT. Kết quả nghiên cứu của Krishnan và cộng sự (2003) đã khẳng định rằng các tiêu chí của Big 4 như quy mô, danh tiếng không thể giải thích vụ việc của Enron. Do đó, các nhà nghiên cứu đã hướng trọng tâm nghiên cứu sang việc đánh giá CLKT bằng cách so sánh mức độ thực hiện công việc kiểm toán với các CMKiT. Quan điểm này cũng phù hợp với các khuôn mẫu về chất lượng của IAASB khi cho rằng không nên phân biệt đối xử về chất lượng kiểm toán giữa các công ty kiểm toán khác nhau về quy mô hay danh tiếng. CLKT theo như tiêu chí đánh giá của IAASB trước hết là tuân thủ các chuẩn mực nghề nghiệp và đạo đức chứ không phải dựa vào quy mô lớn hay nhỏ, danh tiếng nhiều hay ít. Vì thế, luận án cũng đi theo quan điểm đánh giá CLKT BCTC bằng cách xem xét mức độ tuân thủ CMKiT thông qua các yếu tố ảnh hưởng theo các yếu tố: Đầu vào, Đầu ra, và Bối cảnh kiểm toán dựa trên việc tích hợp khuôn mẫu về CLKT của các tổ chức lập quy (FRC, 2008; IAASB, 2013) và gợi ý của các nhà nghiên cứu học thuật về CLKT như Francis (2011), Knechel và cộng sự (2013).

Dưới góc độ CLDV, CLKT BCTC sẽ được đo lường thông qua các yếu tố ảnh hưởng đến CLDV kiểm toán dựa theo các yếu tố trong mô hình SERVQUAL của Parasuraman và cộng sự (1988), đồng thời luận án bổ sung thêm yếu tố sự cung cấp dịch vụ phi kiểm toán, đây là yếu tố cũng đã được nhiều nhà nghiên cứu về CLKT khẳng định về sự tác động đến CLDV kiểm toán.

## Tổng kết Chương 1

Trong Chương này, luận án đã hệ thống hóa, bổ sung và góp phần hoàn thiện những vấn đề lý luận cơ bản về CLKT BCTC và các yếu tố ảnh hưởng đến CLKT BCTC. Luận án đã trình bày và phân tích nội dung các lý thuyết nền tảng làm cơ sở cho việc nghiên cứu về CLKT và các yếu tố ảnh hưởng đến CLKT, bao gồm: lý thuyết đại diện, lý thuyết các bên liên quan, lý thuyết quản lý và lý thuyết thể chế. Luận án cũng đã phân tích khái niệm kiểm toán BCTC cũng như tổng hợp các quan điểm khác nhau về CLKT BCTC dưới góc nhìn về mặt chuyên môn nghề nghiệp cũng như dưới góc nhìn CLDV từ đó đưa ra quan điểm nghiên cứu của luận án về chất lượng kiểm toán.

Từ quan điểm nghiên cứu về CLKT, luận án đã hệ thống hóa các yếu tố ảnh hưởng đến CLKT BCTC theo hai góc độ:

- *Về góc độ chuyên môn nghề nghiệp*: bốn khuôn mẫu về CLKT đã được trình bày, trong đó hai khuôn mẫu chất lượng theo đề xuất của các tổ chức lập quy (FRC, 2008; IAASB, 2013) và hai khuôn mẫu là của các nhà nghiên cứu về CLKT (Francis, 2011; Knechel và cộng sự, 2013)
- *Về góc độ CLDV*: mô hình đánh giá CLDV SERVQUAL của Parasuraman và cộng sự (1988) cùng với các nghiên cứu có liên quan phát triển từ mô hình gốc của Parasuraman vận dụng trong đánh giá CLDV kiểm toán đã được tổng hợp

Cơ sở lý thuyết và các nghiên cứu tiền nhiệm cùng với quan điểm tiếp cận CLKT BCTC của luận án sẽ là nền tảng để hình thành mô hình và các giả thuyết nghiên cứu trong các chương tiếp theo của luận án.



## **CHƯƠNG 2: ĐẶC ĐIỂM CỦA CÁC DOANH NGHIỆP CÓ VỐN ĐẦU TƯ TRỰC TIẾP NƯỚC NGOÀI VÀ HOẠT ĐỘNG KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP Ở VIỆT NAM**

### **2.1. Hoạt động đầu tư trực tiếp nước ngoài ở Việt Nam**

Theo Luật Đầu tư 2005 của Việt Nam, đầu tư nước ngoài là việc nhà đầu tư nước ngoài đưa vào Việt Nam vốn bằng tiền hoặc bất kỳ tài sản nào để tiến hành các hoạt động đầu tư. Đầu tư trực tiếp là hình thức đầu tư do nhà đầu tư bỏ vốn đầu tư và tham gia quản lý hoạt động đầu tư. Như vậy, đầu tư trực tiếp nước ngoài, xét theo định nghĩa pháp lý của Việt Nam, là hoạt động bỏ vốn đầu tư của nhà đầu tư nước ngoài vào lãnh thổ Việt Nam với điều kiện họ phải tham gia quản lý hoạt động đầu tư đó.

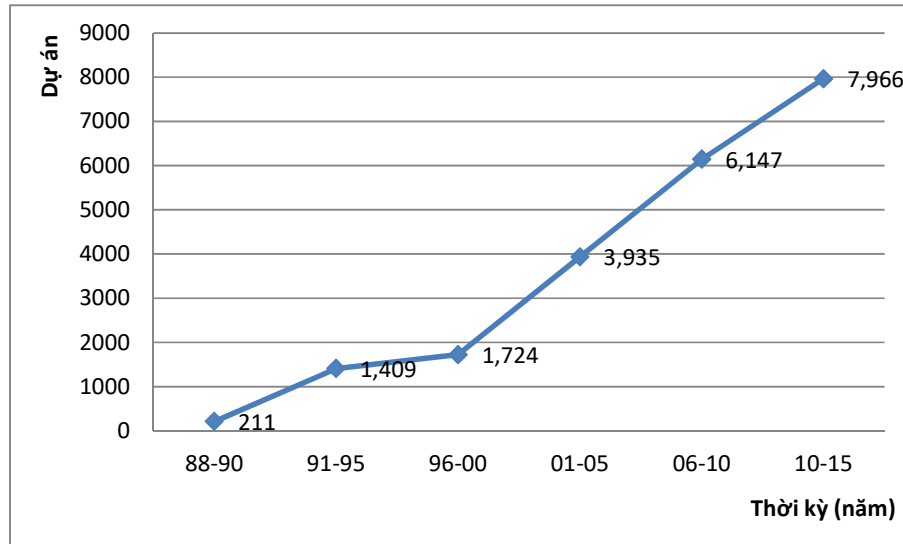
Kể từ khi Luật đầu tư trực tiếp nước ngoài có hiệu lực năm 1988, dòng vốn FDI luôn là động lực quan trọng trong quá trình phát triển kinh tế xã hội của nước ta trong suốt 26 năm qua. Khu vực kinh tế FDI luôn phát triển năng động.

Về vốn đăng ký và thực hiện, trong gần 30 năm từ 1988-2015, tổng vốn FDI đăng ký vào Việt Nam đạt khoảng 314.7 tỷ USD, tổng vốn thực hiện đạt khoảng 138.7 tỷ USD đạt 44% (Phụ lục 2.1: Hoạt động đầu tư trực tiếp nước ngoài thời kỳ 1988 – 2015).

Trong 3 năm đầu tiên sau khi có Luật đầu tư trực tiếp nước ngoài tại Việt Nam, 1988-1990, kết quả thu hút vốn đầu tư nước ngoài còn ít, chỉ có 211 dự án với tổng vốn đăng ký cấp mới 1,603 tỷ USD, đầu tư nước ngoài chưa thực sự có tác động đến tình hình kinh tế xã hội của Việt Nam giai đoạn này.

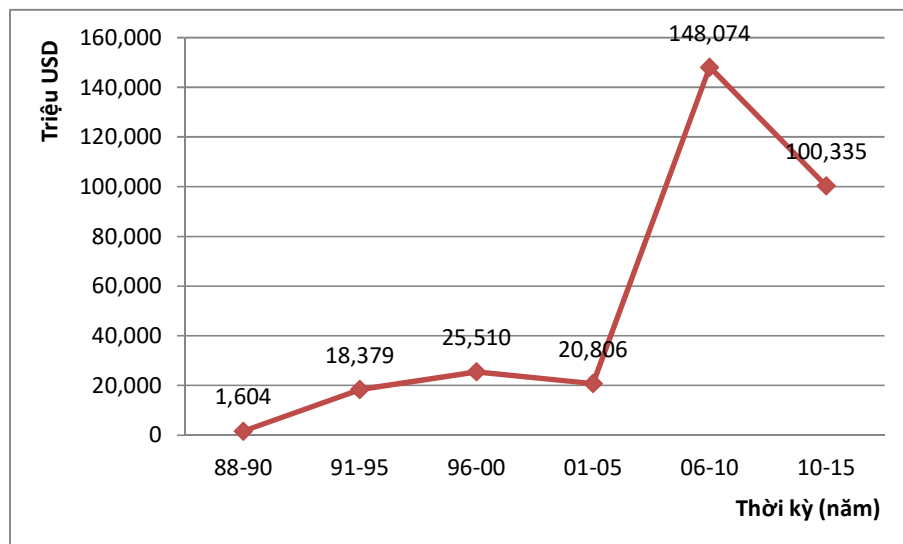
Tuy nhiên, giai đoạn tiếp theo từ năm 1991-1995 là giai đoạn dòng vốn FDI vào Việt Nam ổn định với tốc độ cao trên 50%, số lượng các dự án FDI được cấp phép tăng đáng kể và đạt 1,409 dự án có tổng vốn đăng ký (gồm cả vốn cấp mới và tăng vốn) là trên 18 tỷ USD. Đó chính là thời kỳ bắt đầu sự bùng nổ về đầu tư nước ngoài tại Việt Nam. Dòng vốn đầu tư nước ngoài tăng mạnh ở thời kỳ này là do chi phí đầu tư ở Việt Nam thấp hơn so với một số nước trong khu vực, thị trường lao động dồi dào với giá nhân công rẻ và phần lớn các thị trường mới ở dạng tiềm năng chưa được khai thác. Giai đoạn 1996-2000, số lượng các dự án FDI cũng như tổng

vốn đăng ký tăng trưởng ổn định với 1,724 dự án với tổng vốn đăng ký đạt trên 25 tỷ USD.



**Hình 2.1: Số lượng dự án FDI giai đoạn 1988 – 2015**

Giai đoạn tiếp theo 2001-2005 là giai đoạn có nhiều biến động do ảnh hưởng của cuộc khủng hoảng tài chính tiền tệ Đông Nam Á, số lượng các dự án FDI vẫn tăng (3,935 dự án) nhưng tổng số vốn đăng ký giảm xuống còn khoảng 20.8 tỷ USD.



**Hình 2.2: Quy mô vốn FDI đăng ký giai đoạn 1988 – 2015**

Sang giai đoạn 2006-2010, lượng vốn đầu tư nước ngoài đăng ký bắt đầu phục hồi, có sự gia tăng mạnh và đạt đỉnh vào năm 2008. Tính đến năm 2008 tổng số dự án đăng ký đầu tư vào Việt Nam là 1,171 dự án, với tổng vốn đăng ký đạt 71.7 tỷ USD, tăng 235.98% so với năm 2007. Nhiều dự án quy mô lớn đầu tư chủ yếu trong lĩnh vực công nghiệp (sản xuất thép, điện tử, sản phẩm công nghệ cao, ...) được cấp phép. Tuy nhiên năm 2009 và 2010 do ảnh hưởng của cuộc suy thoái kinh tế toàn cầu, các dự án đầu tư nước ngoài cũng như vốn đầu tư nước ngoài vào Việt Nam đã sụt giảm mạnh. Tuy nhiên, số lượng vốn đầu tư nước ngoài vào Việt Nam của hai năm đó vẫn tương đối cao so với các năm trước khủng hoảng tài chính toàn cầu (trừ năm 2008). Tính chung cả giai đoạn 2006-2010, số dự án FDI là 6,147 dự án với tổng số vốn đăng ký lên đến 148 tỷ USD. Giai đoạn 2011-2015, số lượng dự án FDI vẫn tiếp tục tăng (7,966 dự án) tuy nhiên số lượng vốn đăng ký giảm còn 100 tỷ USD.

Ngoài ra, theo số liệu của hệ thống thông tin về đầu tư nước ngoài, tính đến ngày 20 tháng 7 năm 2016 cả nước có 1,408 dự án mới được cấp giấy chứng nhận đầu tư với tổng vốn đăng ký là 8.7 tỷ USD, tăng 25.5% so với cùng kỳ năm 2015. Đến 20 tháng 07 năm 2016, có 660 lượt dự án đăng ký điều chỉnh vốn đầu tư với tổng vốn đăng ký tăng thêm là 4.2 tỷ USD, tăng 125.7% so với cùng kỳ năm 2015. Tính chung trong 7 tháng đầu năm 2016, tổng vốn đăng ký cấp mới và tăng thêm là 12.9 tỷ USD, tăng 46.9% so với cùng kỳ năm 2015.

Tóm lại, trong thời gian quan mặc dù dòng vốn FDI vào Việt Nam có nhiều sự biến động nhưng rõ ràng số lượng dự án FDI và tổng vốn FDI có xu hướng tăng theo thời gian. Tuy nhiên, tỷ lệ vốn thực hiện so với vốn đăng ký vẫn ở mức thấp (Phụ lục 2.1). Điều này đặt ra những yêu cầu cần phải có chính sách thu hút FDI một cách ổn định tạo điều kiện phát triển kinh tế bền vững đồng thời kết hợp với chính sách quản lý và sử dụng hiệu quả nguồn vốn FDI.

**Về FDI theo ngành:** Tính đến ngày 31/12/2015, ngành công nghiệp chế biến, chế tạo là ngành thu hút được lượng vốn FDI lớn nhất với 10,764 dự án tương ứng 162,772.7 tỷ USD vốn đăng ký, chiếm tỷ trọng 57.74% trong tổng vốn FDI đăng ký từ năm 1988 đến nay. Điều đó cho thấy FDI trong ngành công nghiệp chế biến, chế tạo đóng vai trò quan trọng trong việc thu hút FDI vào ngành công nghiệp cũng như phát triển các ngành công nghiệp của Việt Nam. Tuy nhiên, nếu xét theo chỉ tiêu vốn bình quân trên 1 dự án thì vốn FDI đăng ký bình quân vào 1 dự án

ngành công nghiệp chế biến, chế tạo còn ở mức thấp, chỉ là 15.12 triệu USD. Các ngành có vốn đăng ký bình quân trên 1 dự án ở mức cao là các ngành: Sản xuất và phân phối điện, khí đốt, nước nóng, hơi nước và điều hoà không khí (bình quân 115.3 triệu USD/ dự án), Hoạt động kinh doanh bất động sản (bình quân 101.79 triệu USD/dự án), Khai khoáng (bình quân 45.86 triệu USD/ dự án)

**Bảng 2.1: Đầu tư trực tiếp nước ngoài vào Việt Nam theo ngành**

*(Lũy kế các dự án còn hiệu lực tính đến ngày 31/12/2015)*

TT	Ngành	Số dự án	Tổng vốn đầu tư đăng ký (Triệu USD)	Cơ cấu vốn	Vốn bq đăng ký/1 dự án
1	Nông nghiệp, lâm nghiệp và thủy sản	521	3,654.9	1.30%	7.02
2	Khai khoáng	97	4,448.3	1.58%	45.86
3	Công nghiệp chế biến, chế tạo	10,764	162,772.7	57.74%	15.12
4	Sản xuất và phân phối điện, khí đốt, nước nóng, hơi nước và điều hoà không khí	109	12,567.5	4.46%	115.30
5	Cung cấp nước; hoạt động quản lý và xử lý rác thải, nước thải	43	1,352.7	0.48%	31.46
6	Xây dựng	1,264	10,893.8	3.86%	8.62
7	Bán buôn và bán lẻ; sửa chữa ô tô, mô tô, xe máy và xe có động cơ khác	1,735	4,602.2	1.63%	2.65
8	Vận tải, kho bãi	505	3,829.3	1.36%	7.58
9	Dịch vụ lưu trú và ăn uống	445	11,950.3	4.24%	26.85
10	Thông tin và truyền thông	1,263	4,223.7	1.50%	3.34
11	Hoạt động tài chính, ngân hàng và bảo hiểm	82	1,333.5	0.47%	16.26
12	Hoạt động kinh doanh bất động sản	500	50,896.4	18.06%	101.79
13	Hoạt động chuyên môn,	1,926	2,103.0	0.75%	1.09

	khoa học và công nghệ				
14	Hoạt động hành chính và dịch vụ hỗ trợ	170	412.6	0.15%	2.43
15	Giáo dục và đào tạo	240	710.3	0.25%	2.96
16	Y tế và hoạt động trợ giúp xã hội	111	1,767.3	0.63%	15.92
17	Nghệ thuật, vui chơi và giải trí	143	3,622.0	1.28%	25.33
18	Hoạt động dịch vụ khác	151	742.0	0.26%	4.91
	<b>Tổng số</b>	<b>20,069</b>	<b>281,882.5</b>		<b>14.05</b>

(Nguồn: Tính toán của tác giả dựa vào số liệu của Tổng cục Thống kê)

Về các quốc gia và vùng lãnh thổ đầu tư trực tiếp vào Việt Nam, các quốc gia và vùng lãnh thổ đầu tư lớn nhất vào Việt Nam bao gồm:

**Bảng 2.2: Đầu tư trực tiếp nước ngoài vào Việt Nam theo đối tác đầu tư**

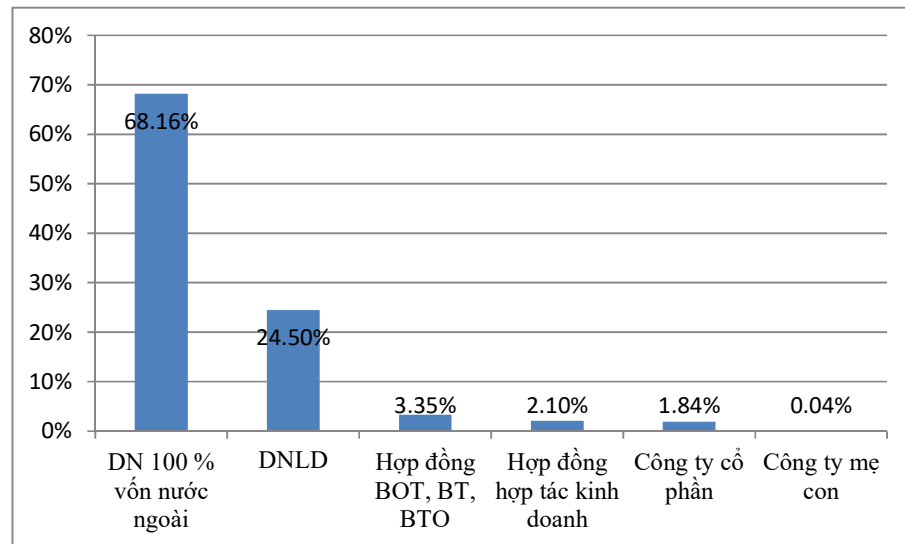
(Lũy kế các dự án còn hiệu lực tính đến ngày 31/12/2015)

TT	Đối tác đầu tư	Số dự án	Tổng vốn đầu tư đăng ký (Triệu USD)	Cơ cấu vốn	Vốn bq đăng ký/1 dự án
1	Hàn Quốc	4,970	45,191.1	16.03%	9.09
2	Nhật Bản	2,914	38,973.6	13.83%	13.37
3	Singapore	1,544	35,148.5	12.47%	22.76
4	Đài Loan	2,478	30,997.4	11.00%	12.51
5	Quần đảo Virgin thuộc Anh	6,230	19,275.3	6.84%	3.09
6	Đặc khu hành chính Hồng Kông (TQ)	975	15,546.8	5.52%	15.95
7	Malaysia	523	13,420.1	4.76%	25.66
8	Hoa Kỳ	781	11,301.8	4.01%	14.47
9	CHND Trung Hoa	1,296	10,174.2	3.61%	7.85
10	Hà Lan	255	8,264.5	2.93%	32.41
	.....				
	<b>Tổng số</b>	<b>20,069</b>	<b>281,882.5</b>		<b>14.05</b>

(Nguồn: Tính toán của tác giả dựa vào số liệu của Tổng cục Thống kê)

Xét theo tổng vốn đăng ký, Hàn Quốc là quốc gia có số vốn đầu tư vào Việt Nam lớn nhất, khoảng 45 tỷ USD chiếm 16.03% tổng vốn đầu tư đăng ký, tiếp theo là Nhật Bản, Singapore và Đài Loan với số vốn đầu tư đăng ký lần lượt là 38.9 tỷ USD (chiếm 13.83% tổng vốn đầu tư đăng ký), 35.1 tỷ USD (chiếm 12.47% tổng vốn đầu tư đăng ký) và 30.9 tỷ USD (chiếm 11% tổng vốn đầu tư đăng ký).

**Về FDI theo hình thức đầu tư:** Theo số liệu lũy kế đến tháng 10 năm 2014 của Cục Đầu tư nước ngoài, hiện nay các nhà đầu tư quốc tế đã đầu tư vào Việt Nam dưới 6 hình thức theo hình sau:



(Nguồn số liệu: Cục đầu tư nước ngoài)

### **Hình 2.3: Đầu tư trực tiếp nước ngoài vào Việt Nam theo hình thức đầu tư**

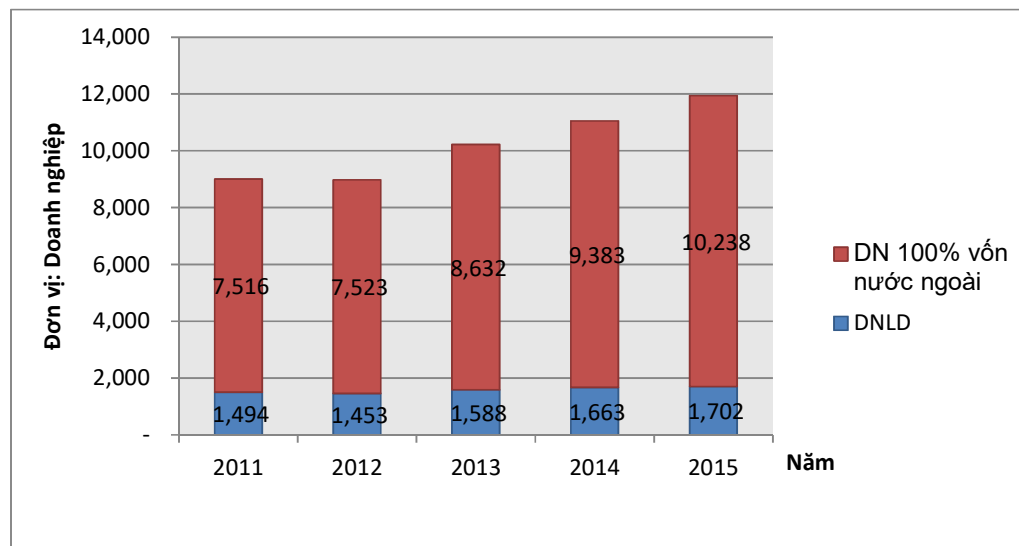
Dẫn đầu là các dự án FDI đầu tư dưới hình thức 100% vốn nước ngoài với tổng vốn đầu tư đăng ký đạt 166.35 tỷ USD (chiếm 68.16% tổng vốn đầu tư đăng ký của cả nước). Hình thức liên doanh đứng thứ hai với 59.8 tỷ USD đăng ký (chiếm 24.5% tổng vốn đầu tư đăng ký). Tiếp theo là 4 hình thức đầu tư còn lại, lần lượt theo thứ tự là: hình thức hình thức hợp đồng xây dựng - kinh doanh - chuyên giao (BOT), xây dựng - chuyên giao (BT), hợp đồng xây dựng - chuyên giao - kinh doanh (BTO) với 8.17 tỷ USD vốn đầu tư đăng ký (chiếm 3.35% tổng vốn đầu tư đăng ký). Hình thức hợp đồng hợp tác kinh doanh (BCC) với 5.13 tỷ USD vốn đầu tư đăng ký (chiếm 2.1% tổng vốn đầu tư đăng ký). Hình thức công ty cổ phần với

4.5 tỷ USD vốn đầu tư đăng ký (chiếm 1.84% tổng vốn đầu tư đăng ký). Cuối cùng là hình thức công ty mẹ con chỉ với 98 triệu USD vốn đầu tư đăng ký (chiếm 0.04% tổng vốn đầu tư đăng ký).

## 2.2. Doanh nghiệp có vốn đầu tư trực tiếp nước ngoài ở Việt Nam

### 2.2.1. Khái quát về các doanh nghiệp có vốn đầu tư trực tiếp nước ngoài ở Việt Nam

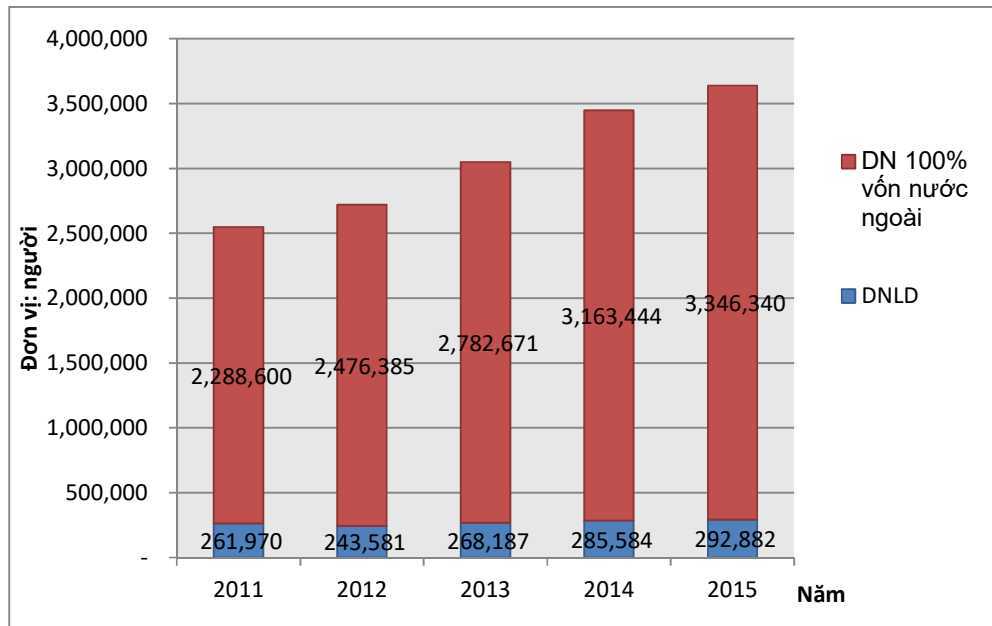
Các DN FDI tại Việt Nam hoạt động dưới hai hình thức: DN 100% vốn nước ngoài và DNLD. Theo số liệu của Tổng cục Thống kê, tổng số DN FDI đang hoạt động trên phạm vi toàn quốc tính đến thời điểm 31/12/2015 là 11,940 DN, tăng thêm 2,930 DN so với năm 2011 (9,010 DN FDI). Trong đó, DN 100% vốn nước ngoài là 10,238 DN (chiếm 85.7% toàn bộ DN FDI). DNLD là 1,702 DN (chiếm 14.3% toàn bộ DN FDI).



(Nguồn số liệu: Tổng cục Thống kê)

**Hình 2.4: Số lượng DN FDI giai đoạn 2011-2015**

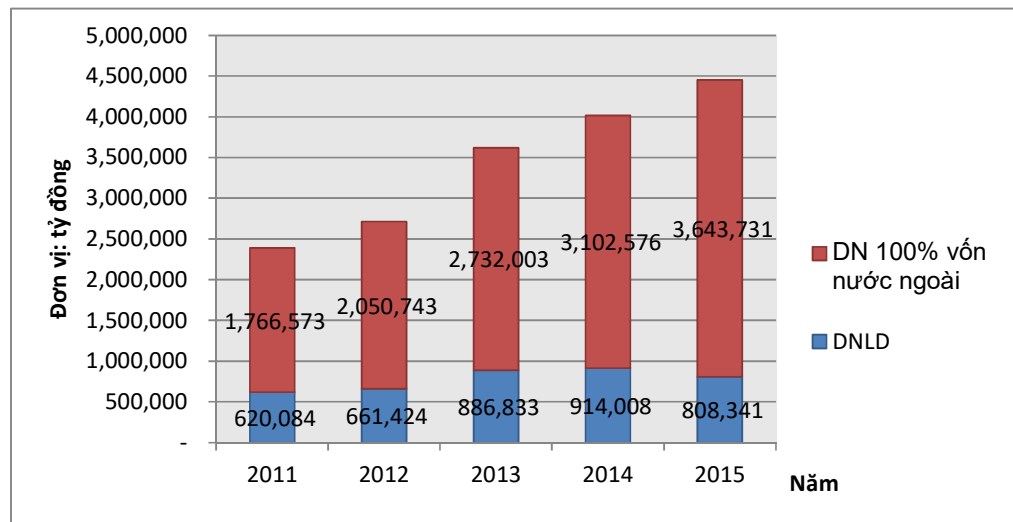
Tổng số lao động làm việc trong các DN FDI tại thời điểm 31/12/2015 là hơn 3.6 triệu người, gấp 1.4 lần năm 2011, trong đó DN 100% vốn nước ngoài chiếm 91.9% (3,346,340 người), DN liên doanh với nước ngoài là 8.1% (292,882 người), bình quân mỗi năm thu hút thêm 217 nghìn lao động, góp phần đáng kể vào giải quyết việc làm, tăng thu nhập cho người lao động.



(Nguồn số liệu: Tổng cục Thống kê)

**Hình 2.5: Số lượng lao động tại các DN FDI giai đoạn 2011-2015**

Tổng số vốn của khu vực DN FDI sử dụng vào hoạt động sản xuất kinh doanh thời điểm 31/12/2015 là 4,452,072 tỷ đồng, gấp 1.8 lần năm 2011, trong đó số vốn của DN 100% vốn nước ngoài là 3,643,731 tỷ, chiếm 81.8%, số vốn của DNL là 808,341 tỷ, chiếm 18.2%.



(Nguồn số liệu: Tổng cục Thống kê)

**Hình 2.6: Nguồn vốn của các DN FDI giai đoạn 2011-2015**



Giá trị tài sản cố định và đầu tư dài hạn của DN FDI thời điểm 31/12/2015 là 2,005 nghìn tỷ đồng, gấp hơn 3 lần so với năm 2006 (1,023 nghìn tỷ đồng). Đặc biệt đối với DN FDI thì tài sản cố định chủ yếu là đầu tư vào dây chuyền, máy móc thiết bị hiện đại với công nghệ tiên tiến.

### ***2.2.2. Hệ thống kế toán của các doanh nghiệp có vốn đầu tư trực tiếp nước ngoài ở Việt Nam***

DN FDI chịu ảnh hưởng bởi nhiều định chế khác nhau, do đó yêu cầu quản lý của DN mang tính đặc thù và ảnh hưởng đến tổ chức công tác kế toán trong DN.

DN FDI đều phải chấp hành các quy định: Thứ nhất, tuân thủ pháp luật của Việt Nam. Thứ hai, DN FDI phải vận dụng hệ thống kế toán áp dụng phù hợp với ngành nghề kinh doanh, lĩnh vực hoạt động của mình. Thứ ba, đơn vị tiền tệ sử dụng trong ghi chép kế toán là đồng Việt Nam (Điều 3 Thông tư số 200/2014/TT-BTC ngày 22/12/2014 của Bộ Tài chính). Đối với DN FDI nếu chủ yếu thu, chi bằng ngoại tệ, đáp ứng được các tiêu chuẩn quy định tại Điều 4, Thông tư số 200/2014/TT-BTC thì được chọn một loại ngoại tệ làm đơn vị tiền tệ để ghi sổ kế toán. Theo đó, khi DN có các nghiệp vụ kinh tế phát sinh bằng các đơn vị tiền tệ khác với đơn vị tiền tệ chính thức được chấp nhận thì sẽ áp dụng các quy định về tỷ giá hối đoái và chênh lệch tỷ giá hối đoái tại Điều 69 Thông tư số 200/2014/TT-BTC để xác định tỷ giá mua vào, tỷ giá bán ra để quy đổi các đơn vị tiền tệ khác sang đơn vị tiền tệ chính thức được chấp nhận để ghi sổ kế toán theo quy định. Thứ tư, đơn vị đo lường (hiện vật và thời gian) áp dụng trong ghi chép kế toán là đơn vị đo lường chính thức của Việt Nam. Các đơn vị đo lường khác (nếu có) phải quy đổi ra đơn vị đo lường chính thức của Việt Nam. DN FDI có thể sử dụng thêm đơn vị đo lường phụ để ghi sổ kế toán. Thứ năm, việc ghi chép kế toán thực hiện bằng chữ số Ả Rập và bằng tiếng Việt Nam hoặc đồng thời bằng tiếng Việt Nam và một tiếng nước ngoài thông dụng khác, phải ghi trong Điều lệ của DN FDI và trong đăng ký chế độ kế toán.

Như vậy, tất cả DN được thành lập và hoạt động tại Việt Nam phải tuân thủ Luật kế toán và các văn bản hướng dẫn Luật kế toán Việt Nam; việc tổ chức công tác kế toán phải tuân thủ các nguyên tắc, nội dung, phương pháp kế toán, phương pháp lập và trình bày BCTC theo quy định của chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán

DN Việt Nam. Khi thực hiện chế độ kế toán DN Việt Nam, DN FDI được sửa đổi bổ sung một số điều khoản chi tiết phù hợp với đặc thù hoạt động của DN.

#### *2.1.4.1. Chứng từ kế toán*

Chứng từ kế toán là cơ sở pháp lý quan trọng hàng đầu trong việc kiểm tra kiểm soát của Nhà nước đối với DN FDI. Việc sử dụng chứng từ kế toán ở các DN FDI cần phải tuân thủ những quy định thống nhất của nhà nước (những nội dung chủ yếu) nhưng đồng thời phải phù hợp với những đặc điểm về hoạt động sản xuất kinh doanh của DN. Tính đa dạng của chứng từ kế toán phụ thuộc vào một số yếu tố như: lĩnh vực kinh doanh của DN FDI, hình thức sở hữu của DN FDI, tính đa dạng của đối tượng kế toán trong DN FDI và các luật thuế áp dụng cho DN FDI.

Đối với các DN 100% vốn nước ngoài thì phần lớn tự xây dựng hệ thống chứng từ kế toán riêng cho DN mình và tự in hóa đơn bán hàng vì phần lớn những DN này thường là công ty con của công ty mẹ có trụ sở chính ở nước ngoài nên phụ thuộc vào công ty mẹ.

Đối với DNLD, tùy thuộc vào đặc thù của ngành nghề kinh doanh của DN mà DN có thể sử dụng hệ thống chứng từ kế toán theo quy định hay hệ thống chứng từ kế toán thông dụng khác.

#### *2.1.4.2. Hệ thống tài khoản*

DN 100% vốn đầu tư nước ngoài không những kinh doanh trong lãnh thổ Việt Nam mà phần lớn kinh doanh trên thị trường thế giới nên có nhiều nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong quá trình hoạt động kinh doanh mà hệ thống tài khoản theo quy định trong nước chưa có để phản ánh, do đó DN thường sử dụng các tài khoản kế toán bổ sung thêm ngoài hệ thống tài khoản được quy định theo Chế độ kế toán của DN hoặc sử dụng theo hệ thống tài khoản của công ty mẹ.

Với DNLD chủ yếu hoạt động kinh doanh trong nước, ngành nghề kinh doanh không có đặc thù riêng thì thường sử dụng hệ thống tài khoản kế toán theo quy định của Bộ tài chính. Với các DNLD chú trọng phát triển ở thị trường thế giới thì thường bổ sung thêm tài khoản để phản ánh các nghiệp vụ kinh tế phát sinh mà không thuộc hệ thống tài khoản kế toán Việt Nam quy định.

Việc sử dụng các tài khoản bổ sung này được sự chấp nhận của Bộ Tài chính cũng như cơ quan thuế nếu khi các BCTC hoặc báo cáo thuế được kiểm tra, các

khoản mục trên các báo cáo đều được giải thích hợp lý, rõ ràng bởi các số liệu trên các sổ sách kế toán cũng như các số liệu có liên quan trên các tài khoản kế toán này.

#### *2.1.4.3. Sổ kế toán*

DN FDI phải tuân thủ các quy định chung về sổ kế toán được quy định tại Chế độ kế toán DN Việt Nam về mở sổ kế toán, ghi chép sổ kế toán, sửa chữa sai sót, lưu trữ bảo quản sổ kế toán, xử lý vi phạm. Hệ thống sổ kế toán đảm bảo phản ánh và cung cấp đầy đủ thông tin kinh tế tài chính để lập BCTC và đáp ứng các nhu cầu khác về quản lý hoạt động kinh doanh của DN. Hệ thống sổ kế toán của DN FDI gồm: Sổ kế toán tổng hợp dùng để phân loại, tổng hợp thông tin kinh tế tài chính theo nội dung kinh tế của các tài khoản cấp I sử dụng ở DN và hệ thống sổ kế toán chi tiết để phân loại, tổng hợp thông tin kinh tế tài chính nội dung kinh tế của các tài khoản cấp II, cấp III,... sử dụng ở DN.

#### *2.1.4.4. Báo cáo tài chính*

BCTC của DN FDI phải được lập trên cơ sở số liệu của các sổ kế toán được ghi chép từ các chứng từ kế toán hợp lý, hợp lệ, hợp pháp. DN FDI phải chấp hành đúng quy định về các mẫu, nội dung, phương pháp tính toán, trình bày, thời gian lập và nộp BCTC theo hệ thống BCTC ban hành theo Thông tư 200/2014/TT-BTC đối với DN. Thời hạn nộp và công bố BCTC của DN FDI: Báo cáo quý nộp chậm nhất 15 ngày kể từ ngày kết thúc quý, báo cáo năm nộp chậm nhất ba tháng kể từ ngày kết thúc năm tài chính của DN.

BCTC hàng năm của DN FDI phải được DNKT hoạt động hợp pháp tại Việt Nam kiểm toán trước khi nộp cho cơ quan nhà nước có thẩm quyền. Nhà nước khuyến khích các DN FDI thực hiện kiểm toán BCTC vì mục đích thuế.

DN FDI phải nộp BCTC hàng năm đã được kiểm toán cho Cục Thuế địa phương, cơ quan cấp giấy phép đầu tư hoặc giấy phép hoạt động, Cục thống kê, Bộ Tài chính và cho bên góp vốn phía Việt Nam (nếu có). Các DN, tổ chức FDI có trụ sở nằm trong khu chế Chế xuất, Khu Công Nghiệp, Khu Công nghệ cao phải nộp BCTC cho Ban Quản Lý Khu Chế Xuất, Khu Công Nghiệp, Khu Công nghệ cao nếu được yêu cầu.

DN FDI phải công bố công khai BCTC hàng năm và các thông tin về tình hình, kết quả hoạt động kinh doanh của DN đến các đối tượng sử dụng thông tin theo quy định.

Bên cạnh đó, dựa trên các BCTC đã lập tại Việt Nam, các DN FDI còn phải lập một BCTC để phục vụ cho việc hợp nhất BCTC tại các công ty mẹ ở nước ngoài. Các BCTC này cần tuân thủ theo các quy định về lập BCTC của IFRS cũng như tuân thủ các chuẩn mực kế toán của quốc gia công ty mẹ đặt trụ sở. Tuy nhiên, các BCTC này không được sử dụng để phục vụ cho công tác kiểm toán BCTC tại Việt Nam. Bởi vậy, các BCTC được lập theo IFRS và theo các chuẩn mực kế toán của quốc gia công ty mẹ đặt trụ sở nằm ngoài phạm vi nghiên cứu của luận án. Nói cách khác, các đặc điểm của các BCTC này không có ảnh hưởng đến CLKT BCTC tại các DN FDI.

### **2.3. Hoạt động kiểm toán độc lập ở Việt Nam**

#### ***2.3.1. Sự hình thành và phát triển của kiểm toán độc lập ở Việt Nam***

Hoạt động KTĐL đã hình thành và phát triển ở nước ta từ trước ngày giải phóng miền Nam với sự xuất hiện của các văn phòng hoạt động độc lập với các kế toán viên công chứng hoặc các giám định viên kế toán và cả văn phòng kiểm soát quốc tế như Arthur Andersen. Tuy nhiên, sau khi thống nhất đất nước, trong cơ chế kế hoạch hoá tập trung, KTĐL không còn tồn tại. KTĐL chỉ chính thức được hình thành từ sau khi chuyển đổi cơ chế kinh tế.

Với chủ trương đa dạng hoá các loại hình sở hữu đa phương hoá các loại hình đầu tư đã đặt ra những đòi hỏi về KTĐL. Ngày 13/5/1991 theo giấy phép số 957/PPLT của Thủ tướng Chính phủ, Bộ tài chính đã ký quyết định thành lập hai công ty: Công ty kiểm toán Việt Nam với tên giao dịch là VACO (QĐ 165-TC/QĐ/TCCB) và công ty dịch vụ kế toán Việt Nam với tên giao dịch là ASC (QĐ164-TC/QĐ/TCCB) sau này đổi tên thành Công ty dịch vụ tư vấn tài chính, kế toán, kiểm toán - AASC (quyết định 639-TC /QĐ/ TCCB ngày 14/9/1993). VACO và AASC đã có nhiều đóng góp đối với sự phát triển của ngành KTĐL Việt Nam thông qua việc phát triển quy mô công ty, mở rộng địa bàn kiểm toán cũng như thông qua việc cộng tác với các công ty và tổ chức KTĐL nước ngoài. Cũng trong thời gian này, công ty Ernst and Young là công ty KTĐL nước ngoài đầu tiên được Nhà nước Việt Nam chấp nhận cho lập văn phòng hoạt động tại Việt Nam.

Theo các chuyên gia trong lĩnh vực kế toán kiểm toán, với sự quan tâm của Bộ Tài chính, sự lớn mạnh của Hội nghề nghiệp và sự tăng trưởng nhanh của các DNKT, thị trường KTĐL tại Việt Nam đã có bước tiến nhanh đáng ghi nhận.

**Về số lượng các công ty KTĐL:** Thống kê của Hội KTV hành nghề Việt Nam (VACPA) cho thấy, trong hơn 25 năm qua, từ chỗ chỉ có 02 công ty KTĐL, đến 31/12/2016 thị trường dịch vụ KTĐL đã có 151 công ty được cấp giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán. Ngành KTĐL nước ta trong những năm qua không ngừng gia tăng về quy mô, số lượng các công ty, văn phòng và chi nhánh KTĐL. Tuy nhiên, cũng có một số bộ phận không nhỏ các công ty kiểm toán bị buộc phải ngừng hoạt động và tuyên bố giải thể với nhiều lý do song chủ yếu là do không đáp ứng đầy đủ các yêu cầu về cạnh tranh và KSCL ngày càng khắt khe hơn của công tác quản lý vĩ mô ngành KTĐL. Cụ thể, năm 2014 là năm đầu tiên thực hiện đầy đủ luật KTĐL về điều kiện đăng ký hành nghề kiểm toán (công ty kiểm toán phải có 5 KTV hành nghề, 3 tỷ đồng vốn pháp định) dẫn đến việc tạm ngừng hoạt động kinh doanh dịch vụ kiểm toán của 10 công ty kiểm toán nhỏ có KTV đủ điều kiện hành nghề nhưng chưa đủ 5 người, và 12 công ty không có KTV nào đủ điều kiện hành nghề kiểm toán.

**Bảng 2.3: Một số chỉ tiêu tổng hợp của các công ty kiểm toán qua các năm**

Chỉ tiêu	2012		2013		2014		2015		2016	
	Số lượng	Số lượng	Tăng/ giảm	Số lượng	Tăng/ giảm	Số lượng	Tăng/ giảm	Số lượng	Tăng/ giảm	
Số lượng các công ty KTĐL (công ty)	155	156	0.65%	141	-9.62%	138	-2.13%	151	9.42%	
Tổng số nhân viên (người)	9,880	10,437	5.64%	10,866	4.11%	11,091	2.07%	11,895	7.25%	
Số người có chứng chỉ KTV	1,521	1,726	13.48%	1,887	9.33%	2,063	9.33%	2,324	12.65%	
Chứng chỉ KTV VN	1,344	1,511	12.43%	1,647	9.00%	1,797	9.11%	1,975	9.91%	
Chứng chỉ KTV NN	177	215	21.47%	240	11.63%	266	10.83%	349	31.20%	
Tổng số lượng khách hàng	31,127	33,592	7.92%	36,262	7.95%	42,166	16.28%	44,984	6.68%	
Tổng doanh thu (triệu đồng)	3,743,271	4,156,625	11.04%	4,583,134	10.26%	5,129,565	11.92%	5,583,685	8.85%	

(Nguồn: tổng hợp của tác giả từ Báo cáo tổng kết của Bộ Tài chính và VACPA)

**Về đội ngũ nhân viên:** số lượng nhân viên trong các công ty kiểm toán tăng trưởng đều đặn hàng năm. Tính đến 31/12/2016, tổng số nhân viên trong các công ty KTĐL đạt mức 11,895 người, trong đó số nhân viên chuyên nghiệp là 10,391 người (đạt tỷ lệ 87.36% tổng số nhân viên). Số người có chứng chỉ KTV cũng tăng đều đặn hàng năm: năm 2012 số lượng KTV là 1,521 người (đạt tỷ lệ 15.39% tổng số nhân viên), năm 2013 số lượng KTV là 1,726 người (đạt tỷ lệ 16.54% tổng số nhân viên), năm 2014 số lượng KTV là 1,887 người (đạt tỷ lệ 17.37% tổng số nhân viên), năm 2015 số lượng KTV là 2,063 người (đạt tỷ lệ 18.60% tổng số nhân viên) và năm 2016 số lượng KTV là 2,324 người (đạt tỷ lệ 19.54% tổng số nhân viên). Tuy nhiên, nếu so sánh với số lượng 151 công ty kiểm toán và 11,895 nhân viên năm 2016 thì với con số 2,324 người có chứng chỉ KTV cho thấy số lượng KTV của nước ta còn đang trong tình trạng thiếu hụt trầm trọng.

Tổng doanh thu toàn ngành cũng liên tục tăng trưởng trong giai đoạn 2012-2016. Năm 2013 doanh thu toàn ngành tăng 11.4% so với năm 2012, năm 2014 tăng 10.26%, năm 2015 tăng 11.92% và năm 2016 doanh thu toàn ngành KTĐL đạt mức 5,583,685 triệu đồng, tăng 8.85% so với năm 2015. Bên cạnh đó, các dịch vụ do các DNKT cung cấp đã không ngừng được đa dạng hóa theo hướng mở rộng dịch vụ kiểm toán và các dịch vụ đảm bảo (các dịch vụ được cung cấp bao gồm: kiểm toán BCTC, kiểm toán hoạt động, kiểm toán tuân thủ và kiểm toán về những công việc đặc biệt, kiểm toán báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành, công tác soát xét BCTC...); mở rộng dịch vụ tư vấn (tư vấn kế toán, tài chính, tư vấn quản lý, tư vấn thuế, tư vấn đầu tư, tư vấn luật, tư vấn sáp nhập, cổ phần hoá, giải thể DN...), dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính, dịch vụ tin học, định giá tài sản, dịch vụ tuyển dụng nhân viên, đào tạo bồi dưỡng nghiệp vụ, cung cấp thông tin. Cơ cấu doanh thu theo loại dịch vụ qua các năm cho thấy doanh thu từ dịch vụ kiểm toán BCTC luôn chiếm tỷ trọng cao nhất trong các loại hình dịch vụ được cung cấp bởi các công ty KTĐL, trung bình đạt mức 50% tổng doanh thu hàng năm của ngành, kế tiếp đó là các dịch vụ tư vấn thuế (khoảng 17%) và sau đó là các dịch vụ khác (bảng 2.4). Có thể nói, dịch vụ kiểm toán BCTC luôn đóng vai trò then chốt trong sự phát triển của ngành KTĐL.

Tổng số lượng khách hàng cũng không ngừng tăng trưởng qua các năm. Năm 2012, tổng số khách hàng là 31,127 đơn vị, năm 2013 tăng thêm 7.92%, năm 2014 tăng thêm 7.95%, năm 2015 tăng thêm 16.28% và năm 2016 tăng thêm 6.68% với

tổng số khách hàng là 44,984 đơn vị. Đối tượng khách hàng của các DNKT ngày càng mở rộng, trong đó chủ yếu là các đối tượng bắt buộc phải kiểm toán theo luật định, bao gồm DN FDI, DNNN, công ty niêm yết, công ty đại chúng, ngân hàng thương mại, DN bảo hiểm, tổ chức tài chính, dự án quốc tế, dự án đầu tư XDCH. Các DN, tổ chức chưa bắt buộc phải kiểm toán như công ty TNHH, DNTN...và đơn vị HCSN chiếm tỷ trọng nhỏ nhưng cũng có xu hướng tăng dần trong những năm gần đây. So sánh doanh thu giữa các loại hình khách hàng, doanh thu từ các đối tượng khách hàng là các DN FDI luôn chiếm tỷ trọng cao nhất, luôn đạt mức từ 40-50% tổng doanh thu toàn ngành (bảng 2.5). Xét theo tiêu chí doanh thu bình quân trên 1 khách hàng thì doanh thu từ đối tượng khách hàng là các DN FDI cũng vượt trội so với các đối tượng khách hàng khác và so với bình quân chung toàn ngành (bảng 2.6). Như vậy, có thể khẳng định, các DN FDI là đối tượng khách hàng tiềm năng nhất của KTĐL.

### ***2.3.2. Môi trường pháp lý về kiểm toán độc lập ở Việt Nam***

Ở Việt Nam, cho đến nay hệ thống văn bản pháp luật về KTĐL của Việt Nam trong 25 năm qua đã liên tục được phát triển và hoàn thiện nhằm tiếp cận với các thông lệ, chuẩn mực quốc tế và phù hợp hơn với yêu cầu của nền kinh tế vận hành theo cơ chế thị trường. Trong đó có 2 loại văn bản quan trọng là Luật KTĐL năm 2011 và hệ thống chuẩn mực nghề nghiệp.

Luật KTĐL là văn bản pháp luật cao nhất về KTĐL, đặt cơ sở pháp lý bền vững cho việc nâng cao CLKT của Việt Nam. Tiếp theo, các Nghị định của Chính phủ, các Thông tư hướng dẫn thi hành Luật KTĐL đã lần lượt được ban hành.

Hệ thống các chuẩn mực nghề nghiệp ở Việt Nam được ban hành theo 2 giai đoạn: Từ năm 1999 đến năm 2005 gồm 37 CMKiT và 01 chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp. Các chuẩn mực này được soạn thảo dựa trên các CMKiT quốc tế có hiệu lực từ năm 2000 đến trước năm 2004.

**Bảng 2.4: Cơ cấu doanh thu của các công ty KTĐL theo loại dịch vụ**

Chi tiêu	2012		2013		Tăng/	2014		Tăng/	2015		Tăng/	2016		Tăng/
	DT (tr.đ)	%	DT (tr.đ)	%	Giảm	DT (tr.đ)	%	Giảm	DT (tr.đ)	%	Giảm	DT (tr.đ)	%	Giảm
1. Kiểm toán BCTC	2,057,661	54.97%	2,188,409	52.65%	6.35%	2,201,760	48.04%	0.61%	2,332,398	45.47%	5.93%	2,506,038	44.88%	7.44%
2. Kiểm toán BC QTDA hoàn thành	353,823	9.45%	450,101	10.83%	27.21%	589,028	12.85%	30.87%	693,957	13.53%	17.81%	886,201	15.87%	27.70%
3. Dịch vụ soát xét BCTC	55,444	1.48%	96,847	2.33%	74.68%	127,470	2.78%	31.62%	158,254	3.09%	24.15%	164,955	2.95%	4.23%
4. Dịch vụ kế toán	91,208	2.44%	102,606	2.47%	12.50%	135,527	2.96%	32.08%	152,477	2.97%	12.51%	190,950	3.42%	25.23%
5. Dịch vụ tư vấn thuế	703,566	18.80%	818,710	19.70%	16.37%	915,165	19.97%	11.78%	988,423	19.27%	8.00%	937,021	16.78%	-5.20%
6. Dịch vụ thẩm định giá tài sản	29,428	0.79%	27,976	0.67%	-4.93%	38,060	0.83%	36.05%	61,973	1.21%	62.83%	82,020	1.47%	32.35%
7. Dịch vụ tư vấn tài chính, quản lý, định giá tài sản, tư vấn nguồn nhân lực, ứng dụng công nghệ thông tin	388,342	10.37%	425,495	10.24%	9.57%	489,819	10.69%	15.12%	657,265	12.81%	34.19%	704,693	12.62%	7.22%
8. Dịch vụ bồi dưỡng tài chính, kế toán, kiểm toán	2,888	0.08%	3,294	0.08%	14.06%	3,927	0.09%	19.22%	10,354	0.20%	163.66%	8,805	0.16%	-14.96%
9. Dịch vụ liên quan khác	60,911	1.63%	43,188	1.04%	-29.10%	82,379	1.80%	90.75%	74,465	1.45%	-9.61%	103,003	1.84%	38.32%
<b>Tổng cộng</b>	<b>3,743,271</b>	<b>100%</b>	<b>4,156,625</b>	<b>100%</b>	<b>11.04%</b>	<b>4,583,134</b>	<b>100%</b>	<b>10.26%</b>	<b>5,129,565</b>	<b>100%</b>	<b>11.92%</b>	<b>5,583,685</b>	<b>100%</b>	<b>8.85%</b>

(Nguồn: tổng hợp của tác giả từ Báo cáo tổng kết của Bộ Tài chính và VACPA)



**Bảng 2.5: Cơ cấu doanh thu của các công ty KTĐL theo đối tượng khách hàng**

Chi tiêu	2012		2013		Tăng/ Giảm	2014		Tăng/ Giảm	2015		Tăng/ Giảm	2016		Tăng/ Giảm
	DT (tr.đ)	%	DT (tr.đ)	%		DT (tr.đ)	%		DT (tr.đ)	%		DT (tr.đ)	%	
1. DN có vốn FDI	1,498,536	40.03%	2,146,700	51.65%	43.25%	2,243,687	48.96%	4.52%	2,445,898	47.68%	9.01%	2,633,123	47.16%	7.65%
2. DN nhà nước	434,054	11.60%	539,454	12.98%	24.28%	613,320	13.38%	13.69%	615,197	11.99%	0.31%	656,659	11.76%	6.74%
3. DN, đơn vị, tổ chức khác	1,810,681	48.37%	1,470,471	35.38%	-18.79%	1,726,127	37.66%	17.39%	2,068,470	40.32%	19.83%	2,293,903	41.08%	10.90%
<b>Tổng cộng</b>	<b>3,743,271</b>	<b>100%</b>	<b>4,156,625</b>	<b>100%</b>	<b>11.04%</b>	<b>4,583,134</b>	<b>100%</b>	<b>10.26%</b>	<b>5,129,565</b>	<b>100%</b>	<b>11.92%</b>	<b>5,583,685</b>	<b>100.00%</b>	<b>8.85%</b>

(Nguồn: tổng hợp của tác giả từ Báo cáo tổng kết của Bộ Tài chính và VACPA)

**Bảng 2.6: Doanh thu bình quân của các công ty KTĐL theo đối tượng khách hàng**

Chi tiêu	2012			2013			2014			2015			2016		
	SL KH (khách hàng)	Doanh thu (tr.đ)	DT bình quân/ 1 KH	SL KH (khách hàng)	Doanh thu (tr.đ)	DT bình quân/ 1 KH	SL KH (khách hàng)	Doanh thu (tr.đ)	DT bình quân/ 1 KH	SL KH (khách hàng)	Doanh thu (tr.đ)	DT bình quân/ 1 KH	SL KH (khách hàng)	Doanh thu (tr.đ)	DT bình quân/ 1 KH
1. DN có vốn FDI	10,193	1,498,536	147	12,745	2,146,700	168	13,745	2,243,687	163	15,591	2,445,898	157	16,865	2,633,123	156
2. DN nhà nước	3,578	434,053	121	4,355	539,454	124	4,597	613,320	133	5,238	615,197	117	4,728	656,659	139
3. DN, đơn vị, tổ chức khác	17,356	1,810,681	104	16,492	1,470,471	89	17,920	1,726,127	96	21,337	2,068,470	97	23,391	2,293,903	98
<b>Tổng cộng</b>	<b>31,127</b>	<b>3,743,270</b>	<b>120</b>	<b>33,592</b>	<b>4,156,625</b>	<b>124</b>	<b>36,262</b>	<b>4,583,134</b>	<b>126</b>	<b>42,166</b>	<b>5,129,565</b>	<b>122</b>	<b>44,984</b>	<b>5,583,685</b>	<b>124</b>

(Nguồn: tổng hợp của tác giả từ Báo cáo tổng kết của Bộ Tài chính và VACPA)

Cuối thế kỷ 20, dưới sự ảnh hưởng của quá trình toàn cầu hóa và sự phát triển thị trường tài chính quốc tế, nhu cầu về chất lượng thông tin phục vụ cho các nhà đầu tư ngày càng tăng. Năm 2002, Ủy ban Thực hành Kiểm toán Quốc tế (IAPC) của IFAC được đổi tên thành Hội đồng Quốc tế về CMKiT và dịch vụ đảm bảo (IAASB) để đáp ứng với sự thay đổi của môi trường kiểm toán. Cũng trong thời gian này, nền kinh tế thế giới đã trải qua đợt suy thoái nặng nề, nhiều tập đoàn kinh tế lớn trên thế giới bị phá sản đã gây nên sự thiệt hại kinh tế nghiêm trọng đối với thị trường tài chính và nền kinh tế nói chung. Sự sụp đổ và sai phạm của đơn vị được kiểm toán và DNKT buộc các tổ chức nghề nghiệp phải xem xét lại các CM kế toán, CMKiT đã được ban hành và IFAC đã triển khai thực hiện dự án sửa đổi các CMKiT quốc tế đã ban hành vào năm 1994. Tháng 4/2009, IAASB đã ban hành và công bố hệ thống CMKiT quốc tế mới, gồm các chuẩn mực về dịch vụ đảm bảo và dịch vụ liên quan, 01 chuẩn mực về KSCL (ISQC1) và 01 chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp, có hiệu lực từ 15/12/2009 (thay thế các CMKiT trước đó).

Hệ thống CMKiT quốc tế đã có nhiều thay đổi căn bản về nội dung, yêu cầu về CLDV cũng như yêu cầu về trách nhiệm của KTV được nâng cao và được phân loại, đánh số hiệu lại theo 2 loại dịch vụ đảm bảo (gồm dịch vụ kiểm toán, soát xét, dịch vụ đảm bảo khác) và các dịch vụ phi đảm bảo.

Trên cơ sở hệ thống CMKiT quốc tế mới có hiệu lực từ 15/12/2009, trong 4 năm từ 2012 đến 2015, Bộ Tài chính đã ban hành 7 Thông tư về 47 chuẩn mực nghề nghiệp (thay thế 37 CMKiT và 01 chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp, được ban hành từ năm 1999 đến năm 2005), bao gồm các chuẩn mực về dịch vụ đảm bảo, các chuẩn mực Việt Nam về dịch vụ liên quan; chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, CMKiT và chuẩn mực KSCL DN thực hiện kiểm toán, soát xét BCTC, dịch vụ đảm bảo và các dịch vụ liên quan khác (Chuẩn mực KSCL số 1 - VSQC 1).

### ***2.3.3. Kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán độc lập tại Việt Nam***

#### ***2.3.3.1. Quy định về kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán độc lập***

*Các văn bản pháp lý về kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán độc lập*

Hiện nay, khung pháp lý cao nhất của hoạt động KTĐL ở Việt Nam là Luật KTĐL số 67/2011/QH12 được ban hành ngày 29/3/2011, có hiệu lực từ ngày 01/01/2012 trong đó quy định về các nguyên tắc, điều kiện, phạm vi, hình thức hoạt

động KTĐL; quy định về quyền, nghĩa vụ của KTV và KTV hành nghề, các quy định về quyền và nghĩa vụ của DNKT và đơn vị được kiểm toán; quy định về hoạt động KTĐL như về hồ sơ kiểm toán, kiểm soát CLKT, và Điều 52 của Luật KTĐL đã đưa ra quy định về việc kiểm soát CLDV kiểm toán. Ngày 23/10/2014 Bộ Tài chính ban hành Thông tư số 157/2014/TT-BTC về Quy định kiểm soát CLDV kiểm toán quy định cụ thể việc tổ chức và thực hiện kiểm soát CLDV kiểm toán, dịch vụ soát xét BCTC, thông tin tài chính và dịch vụ đảm bảo khác (theo quy định tại Khoản 1 Điều 40 Luật KTĐL) của KTV hành nghề và DNKT, chi nhánh DNKT nước ngoài tại Việt Nam. Thông tư này thay thế cho các nội dung liên quan đến kiểm soát CLDV kiểm toán đã được quy định tại Quyết định số 32/2007/QĐ-BTC ngày 15/05/2007.

Thông tư 157/2014/TT-BTC ra đời góp phần sửa đổi, bổ sung và hoàn thiện hơn hệ thống văn bản pháp luật trong lĩnh vực KTĐL. Theo đó, việc KSCL dịch vụ kiểm toán nhằm mục đích đánh giá việc xây dựng, phổ biến và tổ chức thực hiện các chính sách và thủ tục KSCL nội bộ của DN kiểm toán, đánh giá tình hình tuân thủ chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan trong việc cung cấp dịch vụ kiểm toán của DN kiểm toán và KTV hành nghề. Đồng thời, KSCL dịch vụ kiểm toán sẽ phát hiện, chấn chỉnh và xử lý kịp thời những sai phạm được phát hiện qua công tác KSCL dịch vụ kiểm toán; góp phần sửa đổi, bổ sung và hoàn thiện hệ thống văn bản pháp luật về KTĐL đồng thời nâng cao CLDV kiểm toán. Trong quá trình thực hiện KSCL dịch vụ kiểm toán, Bộ Tài chính có trách nhiệm xem xét, đánh giá Báo cáo kết quả tự kiểm tra CLDV kiểm toán để giám sát việc tuân thủ chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan của DN kiểm toán, KTV hành nghề; thông báo danh sách DN kiểm toán được kiểm tra trực tiếp CLDV kiểm toán hàng năm cho UBCKNN và Tổ chức nghề nghiệp về kiểm toán. Bộ Tài chính cũng theo dõi, kiểm tra, giám sát tình hình thực hiện các kiến nghị sau kiểm tra của DN kiểm toán và KTV hành nghề thuộc đối tượng kiểm tra của Bộ Tài chính; tổ chức trao đổi, phổ biến, rút kinh nghiệm qua kiểm tra CLDV kiểm toán hàng năm cho KTV hành nghề và DN kiểm toán thuộc đối tượng KSCL dịch vụ kiểm toán của Bộ Tài chính.

*Chuẩn mực kiểm soát chất lượng số 1: Kiểm soát chất lượng DN thực hiện kiểm toán, soát xét BCTC, dịch vụ đảm bảo và các dịch vụ liên quan khác*

Chuẩn mực KSCL số 1 quy định và hướng dẫn trách nhiệm của DNKT đối với hệ thống kiểm soát CLKT và soát xét BCTC, dịch vụ đảm bảo và các dịch vụ liên quan khác. Khi thực hiện Chuẩn mực này, cần tham khảo các CMKiT và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan. Các CMKiT Việt Nam khác quy định và hướng dẫn bổ sung về trách nhiệm của cán bộ, nhân viên DNKT về các thủ tục KSCL đối với các loại dịch vụ cụ thể. Chẳng hạn, CMKiT Việt Nam số 220 quy định và hướng dẫn về các thủ tục KSCL đối với các cuộc kiểm toán BCTC.

Chuẩn mực này được áp dụng cho tất cả các DNKT thực hiện kiểm toán và soát xét BCTC, dịch vụ đảm bảo và các dịch vụ liên quan khác. Nội dung, phạm vi của các chính sách và thủ tục mà từng DNKT xây dựng nhằm tuân thủ Chuẩn mực này ảnh hưởng bởi nhiều yếu tố như quy mô, đặc thù hoạt động của DNKT,..

*Chuẩn mực Kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán báo cáo tài chính*

Chuẩn mực KSCL hoạt động kiểm toán BCTC (VSA 220) quy định và hướng dẫn trách nhiệm của KTV và DNKT trong việc thực hiện các thủ tục KSCL trong một cuộc kiểm toán BCTC. Bên cạnh đó, chuẩn mực này cũng quy định trách nhiệm của người soát xét việc KSCL trong một cuộc kiểm toán. Chuẩn mực này được áp dụng trong mối liên hệ với chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan. CMKiT này dựa trên cơ sở DNKT buộc phải tuân thủ Chuẩn mực KSCL số 1 và các quy định có liên quan về KSCL.

*2.3.3.2. Hoạt động kiểm soát chất lượng kiểm toán báo cáo tài chính của các công ty kiểm toán độc lập từ bên ngoài tại Việt Nam thời gian qua (ngoại kiểm)*

Thời kỳ đầu, việc kiểm soát CLKT do Bộ Tài chính triển khai thực hiện, tính từ cuộc kiểm tra đầu tiên thực hiện vào năm 1998, thì đến năm 2006 các đoàn kiểm soát do Bộ tài chính chủ trì đã thực hiện được 9 đợt kiểm soát với số công ty được kiểm soát là 65 công ty trong tổng số 126 công ty có đăng ký kinh doanh hoạt động kiểm toán.

Từ năm 2005, việc KSCL dịch vụ kiểm toán từ bên ngoài được Bộ tài chính chuyển giao cho Hội nghề nghiệp (VACPA) theo Quyết định số 47/2005/QĐ-BTC ngày 14/7/2005 (chuyển giao cho VACPA thực hiện một số nội dung công việc quản lý hành nghề kiểm toán). Đến năm 2014, khi Thông tư số 157/2014/TT-BTC được ban hành ngày 23/10/2014, công việc kiểm soát CLKT từ bên ngoài sẽ do Vụ

chế độ kế toán kiểm toán (Bộ Tài chính) và UBCKNN chủ trì, VACPA phối hợp với Bộ tài chính và UBCKNN trong việc thực hiện kiểm soát CLDV kiểm toán.

Nội dung kiểm tra hiện nay của đoàn kiểm tra tập trung vào các nội dung sau:

Kiểm tra việc xây dựng, ban hành và tổ chức thực hiện các chính sách và thủ tục KSCL nội bộ của DNKT.

Kiểm tra việc thực hiện các hợp đồng dịch vụ kiểm toán đã hoàn thành của DNKT và KTV hành nghề.

Kiểm tra tính tuân thủ các quy định khác của pháp luật về KTĐL và pháp luật có liên quan, bao gồm: việc đăng ký và duy trì điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán của DNKT, việc đăng ký và duy trì điều kiện hành nghề kiểm toán của KTV hành nghề, việc thực hiện KTĐL đối với đơn vị có lợi ích công chúng, việc thực hiện các nghĩa vụ của DNKT, KTV hành nghề và các nội dung khác có liên quan.

Việc kiểm tra, đánh giá việc thiết kế và thực hiện hệ thống KSCL của DN được kiểm tra theo quy trình hướng dẫn tại Thông tư số 157/2014/TT-BTC ngày 23/10/2014 quy định về kiểm soát CLDV kiểm toán bao gồm kiểm tra hệ thống KSCL và kiểm tra việc tuân thủ chuẩn mực kiểm toán của DNKT.

Kết quả kiểm tra CLDV kiểm toán độc lập do Vụ chế độ Kế toán-Kiểm toán của Bộ Tài Chính chủ trì qua các năm được thể hiện trên bảng sau:

**Bảng 2.7: Kết quả kiểm tra CLDV kiểm toán do Vụ chế độ Kế toán - Kiểm toán chủ trì**

Phân loại	2014		2015		2016	
	Số lượng	%	Số lượng	%	Số lượng	%
1. Tốt	1	14	-	-	-	-
2. Đạt yêu cầu	3	43	5	56	12	80
3. Không đạt yêu cầu	3	43	4	44	3	20
4. Yếu kém, có sai sót nghiêm trọng	-		-	-	-	-
<b>Tổng cộng</b>	<b>7</b>	<b>100</b>	<b>9</b>	<b>100</b>	<b>15</b>	<b>100</b>

(Nguồn: Tổng hợp của tác giả từ Báo cáo tổng kết của Bộ Tài chính và VACPA)

Kết quả kiểm tra CLDV kiểm toán độc lập do UBCKNN chủ trì qua các năm được thể hiện trên bảng sau:

**Bảng 2.8: Kết quả kiểm tra CLDV kiểm toán do UBCKNN chủ trì**

Phân loại	2014		2015		2016	
	Số lượng	%	Số lượng	%	Số lượng	%
1. Tốt	-	-	-	-	2	20
2. Đạt yêu cầu	5	100	6	100	7	70
3. Không đạt yêu cầu	-	-	-	-	1	10
4. Yếu kém, có sai sót nghiêm trọng	-	-	-	-	-	-
<b>Tổng cộng</b>	<b>5</b>	<b>100</b>	<b>6</b>	<b>100</b>	<b>10</b>	<b>100</b>

(Nguồn: Tổng hợp của tác giả từ Báo cáo tổng kết của UBCKNN)

Từ các báo cáo kết quả kiểm tra CLDV kiểm toán do Vụ chế độ Kế toán - Kiểm toán của Bộ Tài Chính và UBCKNN chủ trì cho thấy các công ty kiểm toán đã tuân thủ đầy đủ các quy định liên quan đến việc đăng ký và duy trì điều kiện hành nghề của KTV hành nghề và việc đăng ký, duy trì điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán của DN kiểm toán và các quy định khác của pháp luật về KTĐL. Các công ty đã xây dựng được các chính sách và thủ tục theo từng yếu tố của hệ thống KSCL theo quy định của VSQC1. Các công ty đã xây dựng được quy trình thực hiện kiểm toán BCTC. Nhìn chung khâu thiết kế hệ thống KSCL của các công ty khá tốt tuy nhiên việc triển khai trong thực tế còn hạn chế, nhiều nội dung thực tế chưa đảm bảo tuân thủ hoàn toàn theo quy chế và quy trình KSCL.

#### **Khoảng trống nghiên cứu xét trên khía cạnh thực tiễn**

Từ báo cáo kết quả kiểm tra CLDV kiểm toán do Vụ chế độ Kế toán - Kiểm toán của Bộ Tài Chính và UBCKNN chủ trì, có thể thấy vấn đề tuân thủ CMKiT, tuân thủ các quy định về KSCL của các công ty KTĐL vẫn cần được quan tâm và kiểm soát chặt chẽ hơn nữa. Cần có nhiều hơn các nghiên cứu về CLKT dưới góc độ chuyên môn nhằm đưa ra các khuyến nghị để đảm bảo các công ty kiểm toán tuân thủ các chuẩn mực chuyên môn và đạo đức nghề nghiệp khi thực hiện cuộc kiểm toán BCTC.

Bên cạnh đó, từ các chỉ tiêu tổng hợp về quá trình phát triển của ngành KTĐL cho thấy, xét theo cơ cấu loại dịch vụ, doanh thu kiểm toán BCTC luôn chiếm tỷ trọng cao nhất trong các loại hình dịch vụ được cung cấp bởi các công ty KTĐL còn xét theo cơ cấu khách hàng, doanh thu từ các đối tượng khách hàng là các DN FDI luôn chiếm tỷ trọng cao nhất, luôn đạt mức từ 40-50% tổng doanh thu toàn ngành. Xét theo tiêu chí doanh thu bình quân trên 1 khách hàng thì doanh thu từ đối tượng khách hàng là các DN FDI cũng vượt trội so với các đối tượng khách hàng khác và so với bình quân chung toàn ngành. Nói cách khác, hoạt động kiểm toán BCTC từ các DN FDI đang có đóng góp cao nhất về mặt doanh thu cho ngành KTĐL tại Việt Nam. Như vậy, việc nghiên cứu về CLKT BCTC của các DN FDI để nâng cao hơn nữa CLKT dưới cả hai góc độ: chuyên môn nghề nghiệp và CLDV, thỏa mãn yêu cầu của DNKT, của các cơ quan quản lý, cũng như đáp ứng được nhu cầu của khách hàng kiểm toán (các DN FDI) là hết sức cần thiết.

## **Tổng kết Chương 2**

Trong chương này, luận án đã khái quát những nội dung cơ bản về hoạt động đầu tư trực tiếp nước ngoài, lịch sử hoạt động đầu tư trực tiếp nước ngoài ở Việt Nam, tổng quan về các DN FDI tại Việt Nam cũng như hệ thống kế toán của các DN FDI tại Việt Nam.

Bên cạnh đó, luận án cũng trình bày về hoạt động KTĐL ở Việt Nam bao gồm lịch sử hình thành và phát triển của KTĐL, môi trường pháp lý về KTĐL ở Việt Nam và công tác KSCL KTĐL ở Việt Nam thời gian qua. Thông qua đó, luận án cũng đã phát hiện khoảng trống nghiên cứu về CLKT BCTC trên khía cạnh thực tiễn. Các phát hiện này tiếp tục củng cố cho quan điểm cần phải tiếp cận vấn đề CLKT BCT trên cả hai góc độ: chuyên môn nghề nghiệp và CLDV nhằm đáp ứng yêu cầu tuân thủ chuẩn mực chuyên môn, yêu cầu của các cơ quan quản lý chuyên ngành, của DNKT nhưng đồng thời cũng thỏa mãn các yêu cầu của khách hàng, trong bối cảnh thị trường kiểm toán Việt Nam ngày càng cạnh tranh như hiện nay.

## CHƯƠNG 3: THIẾT KẾ NGHIÊN CỨU VÀ PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU

### 3.1. Thiết kế nghiên cứu

#### 3.1.1. Quy trình nghiên cứu

Quá trình nghiên cứu của luận án được chia thành 2 giai đoạn:

##### **Giai đoạn 1: Nghiên cứu định tính**

Nghiên cứu định tính được thực hiện nhằm tìm hiểu các yếu tố ảnh hưởng đến CLKT BCTC DN FDI, hình thành mô hình nghiên cứu, xây dựng các giả thuyết nghiên cứu, thiết lập bảng hỏi điều tra và các thang đo nhập và chính thức.

Trong giai đoạn này, tác giả tiến hành thu thập các tài liệu liên quan đến chủ đề nghiên cứu của luận án, bao gồm: các công trình nghiên cứu trong nước và quốc tế về CLKT, CLDV và các yếu tố ảnh hưởng đến CLKT, CLDV. Trên cơ sở các tài liệu thu thập được, tác giả tiến hành tổng hợp, đánh giá, phân loại các yếu tố đã được đề cập làm cơ sở cho việc hình thành khung lý thuyết của luận án. Bên cạnh đó, tác giả cũng thu thập tài liệu về hoạt động KTĐL tại Việt Nam bao gồm các tài liệu về môi trường pháp lý cho hoạt động KTĐL, các quy định về hoạt động KSCL kiểm toán, thực trạng hoạt động KSCL kiểm toán; thu thập tài liệu về các DN FDI tại Việt Nam bao gồm các tài liệu về số lượng DN FDI tại Việt Nam, hệ thống kế toán của các DN FDI tại Việt Nam.

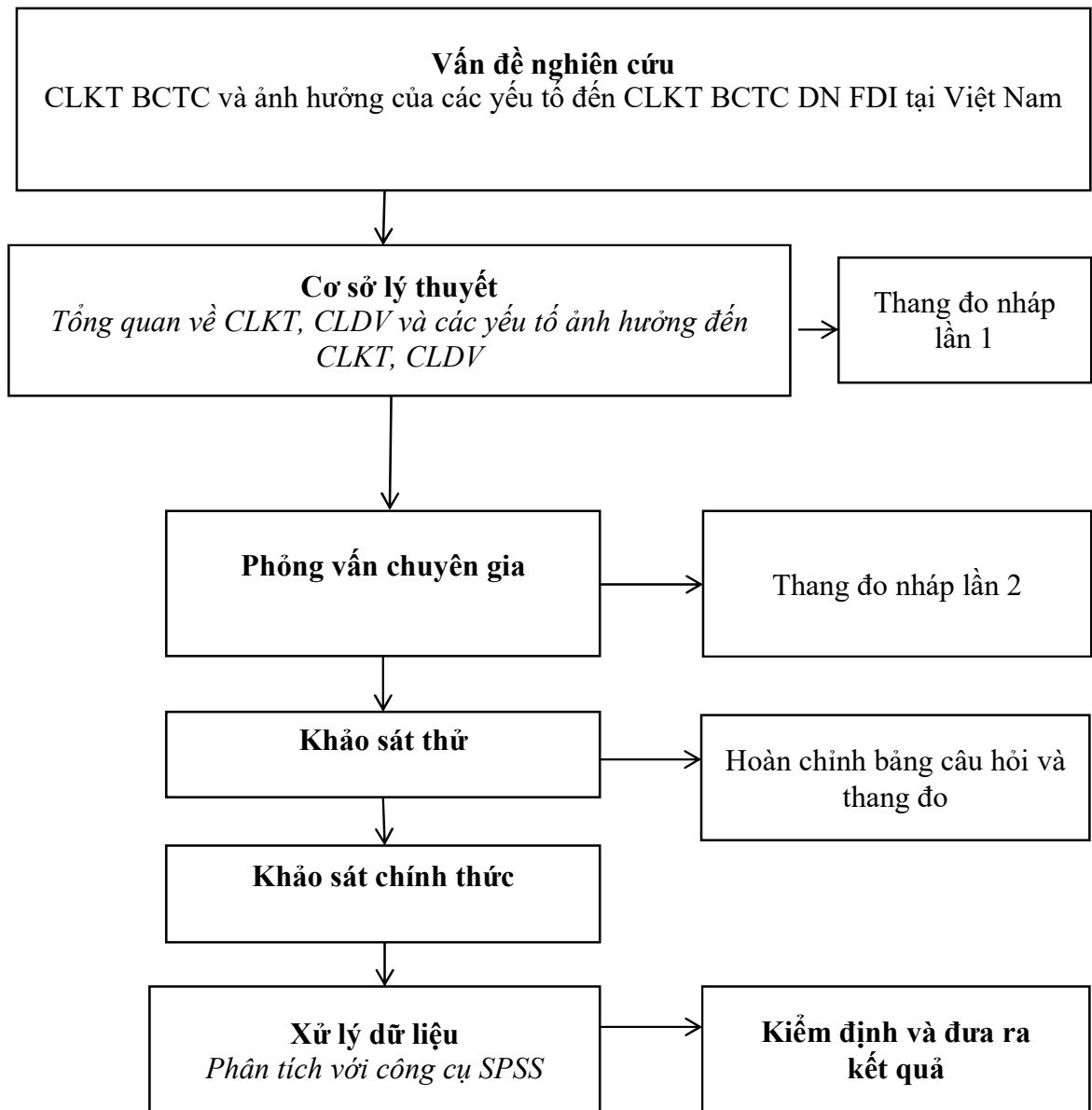
Sau khi đã định hình khung lý thuyết của luận án, tác giả thực hiện các cuộc phỏng vấn chuyên gia nhằm: kiểm tra sự phù hợp của mô hình nghiên cứu, bổ sung các yếu tố (biến) mới cho mô hình nghiên cứu, và xem xét khả năng thu thập dữ liệu của bảng hỏi điều tra thông qua các cuộc điều tra thử với quy mô nhỏ. Kết quả của điều tra thử sẽ là những hiệu chỉnh cần thiết và hữu ích để đảm bảo sự rõ ràng, dễ hiểu của các câu hỏi điều tra trước khi thực hiện khảo sát chính thức trên diện rộng.

##### **Giai đoạn 2: Nghiên cứu định lượng**

Trong giai đoạn này, tác giả sử dụng các công cụ của phương pháp nghiên cứu định lượng để kiểm định độ tin cậy của thang đo, kiểm định các giả thuyết nghiên cứu để xác định mức độ ảnh hưởng của các yếu tố đến CLKT BCTC DN FDI tại Việt Nam.



Toàn bộ quy trình nghiên cứu của luận án được thực hiện như sau:



**Hình 3.1: Quy trình nghiên cứu của đề tài**

Các bước nghiên cứu của luận án được thực hiện cụ thể như sau:

Bước 1: Trên cơ sở vấn đề nghiên cứu, đề tài xác định mục tiêu nghiên cứu. Như đã trình bày, mục tiêu nghiên cứu của đề tài là xác định mức độ ảnh hưởng của các yếu tố đến CLKT BCTC DN FDI tại Việt Nam theo cách đánh giá từ phía các KTV cũng như theo cách đánh giá từ phía khách hàng kiểm toán (các DN FDI).

Bước 2: Từ mục tiêu nghiên cứu, tác giả dựa vào cơ sở lý thuyết và kết quả của các công trình nghiên cứu trước đó về CLKT, CLDV và các yếu tố ảnh hưởng đến CLKT, CLDV để xây dựng mô hình nghiên cứu về CLKT và thang đo nháp của luận án. Luận án xây dựng hai mô hình nghiên cứu. Mô hình thứ nhất nghiên cứu về CLKT BCTC dưới góc độ chuyên môn nghề nghiệp dựa trên các khuôn mẫu CLKT của FRC (2008), IAASB (2013), Francis (2011), Knechel và cộng sự (2013); mô hình thứ hai nghiên cứu về CLKT dưới góc độ CLDV dựa trên mô hình SERVQUAL của Parasuraman và cộng sự (1988). Đồng thời, luận án đưa ra các thang đo nháp lần 1 cho các yếu tố trong 2 mô hình.

Bước 3: Nhằm đảm bảo giá trị nội dung của thang đo, luận án thực hiện phỏng vấn các chuyên gia nhằm kiểm tra sự phù hợp và đầy đủ của các biến quan sát cũng như khám phá thêm các yếu tố mới, các thuộc tính mới cho các yếu tố trong hai mô hình.

Bước 4: Hai bảng hỏi cho hai đối tượng sẽ tiến hành khảo sát thử, bảng hỏi ở mô hình 1 được khảo sát thử với 10 KTV, bảng hỏi ở mô hình 2 được khảo sát thử với 10 đối tượng thuộc DN FDI (Giám đốc, Kế toán) để xem xét mức độ phù hợp với mục tiêu nghiên cứu và kiểm tra mức độ rõ ràng, dễ hiểu của bảng hỏi đối với các đối tượng được khảo sát. Trên cơ sở kết quả khảo sát sơ bộ, hai bảng khảo sát thử sẽ được điều chỉnh phù hợp để hình thành nên hai bảng khảo sát chính thức phục vụ cho điều tra đại trà.

Bước 5: Tiến hành nghiên cứu định lượng thông qua bảng câu hỏi khảo sát chính thức. Kết quả khảo sát sẽ được mã hóa và xử lý dữ liệu bằng phần mềm thống kê SPSS. Các bước xử lý bao gồm đánh giá độ tin cậy của thang đo thông qua hệ số Cronbach's Alpha, phân tích yếu tố khám phá (EFA), phân tích hệ số tương quan Pearson, đồng thời kiểm định sự phù hợp của mô hình nghiên cứu thông qua phân tích hồi quy bội.

### ***3.1.2. Mô hình nghiên cứu***

Luận án đề xuất 02 mô hình nghiên cứu: Mô hình nghiên cứu thứ nhất nghiên cứu về CLKT BCTC dưới góc độ chuyên môn nghề nghiệp dựa trên đánh giá của các KTV. Mô hình nghiên cứu thứ hai nghiên cứu về CLKT BCTC dưới góc độ CLDV dựa trên đánh giá của khách hàng kiểm toán (các DN FDI).

3.1.2.1. Mô hình nghiên cứu chất lượng kiểm toán báo cáo tài chính dưới góc độ chuyên môn nghề nghiệp

Với quan điểm đánh giá CLKT dưới góc độ chuyên môn nghề nghiệp theo mức độ tuân thủ CMKiT, dựa vào các khuôn mẫu CLKT của FRC (2008), IAASB (2013), Francis (2011), Knechel và cộng sự (2013), luận án đề xuất một khuôn mẫu về CLKT dưới góc độ chuyên môn nghề nghiệp gồm các nhóm yếu tố sau: (1) Đầu vào, (2) Đầu ra, và (3) Bối cảnh.

**Bảng 3.1: Khuôn mẫu đề xuất về CLKT BCTC dưới góc độ chuyên môn nghề nghiệp và mối quan hệ với các khuôn mẫu CLKT trước đó**

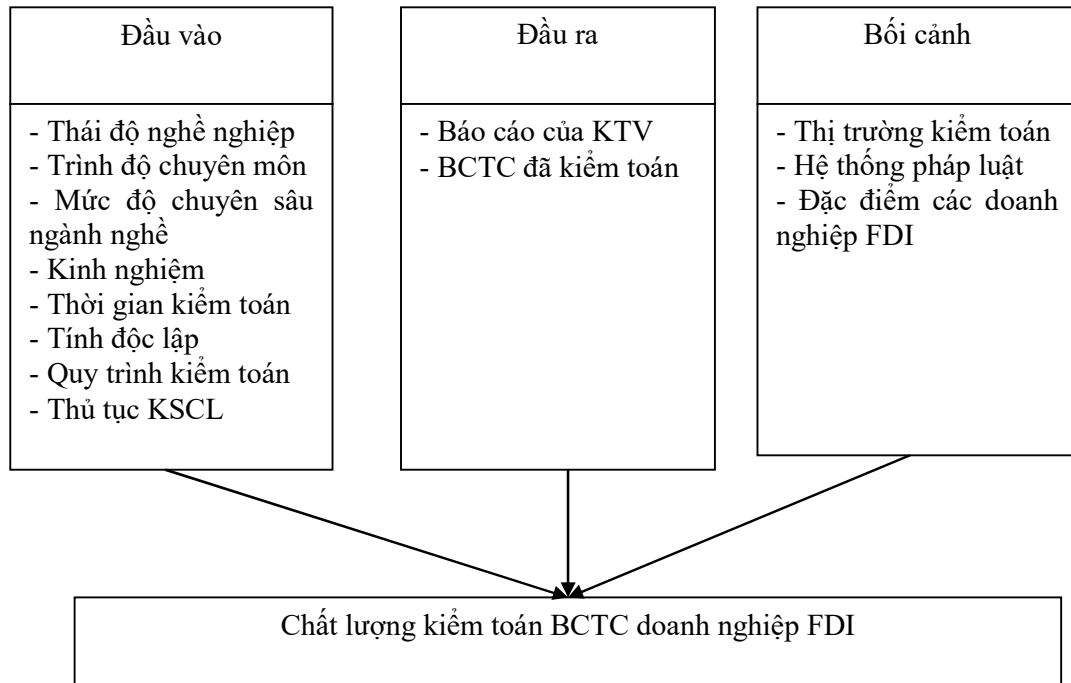
Khuôn mẫu đề xuất	FRC (2008)	Francis (2011)	Knechel và cộng sự (2013)	IAASB (2013)
(1) Đầu vào (Inputs)	(2) Kỹ năng và phẩm chất của chủ nhiệm kiểm toán và KTV	(1) Đầu vào (Inputs)	(1) Đầu vào (Inputs)	(1) Đầu vào (Inputs)
	(3) Hiệu quả của quá trình kiểm toán	(2) Quá trình kiểm toán (Process)	(2) Quá trình kiểm toán (Process)	
(2) Đầu ra (Outputs)	(4) Độ tin cậy và hữu ích của BC kiểm toán	(6) Tác động kinh tế từ kết quả kiểm toán	(4) Đầu ra (Outcomes)	(2) Đầu ra (Outputs)
(3) Bối cảnh (Context)	(1) Văn hóa của công ty kiểm toán	(3) Công ty kiểm toán	(3) Bối cảnh (Context)	(3) Tương tác (Interactions)
	(5) Yếu tố ngoài kiểm soát của KTV	(4) Thị trường kiểm toán		(4) Bối cảnh (Context)
		(1) Thể chế		

Từ khuôn mẫu CLKT đề xuất, luận án cụ thể hóa các yếu tố theo từng nhóm: Đầu vào, Đầu ra, và Bối cảnh cùng với tên của các tác giả có nghiên cứu liên quan trong bảng dưới đây.

**Bảng 3.2: Các yếu tố ảnh hưởng đến CLKT BCTC dưới góc độ chuyên môn nghề nghiệp theo khuôn mẫu đề xuất**

<b>Khuôn mẫu đề xuất</b>	<b>Yếu tố</b>	<b>Các nghiên cứu trước đã sử dụng</b>
<i>Đầu vào (Inputs)</i>	Thái độ nghề nghiệp của KTV	Carcello và cộng sự (1992); Behn và cộng sự (1997); Kym Boon và cộng sự (2008); Bùi Thị Thủy (2014)
	Trình độ chuyên môn của KTV	Carcello và cộng sự (1992); Behn và cộng sự (1997); Pandit (1999), Saxby và cộng sự (2004); Kym Boon và cộng sự (2008); Bùi Thị Thủy (2014)
	Mức độ chuyên sâu ngành nghề	Carcello và cộng sự (1992); Behn và cộng sự (1997); Kym Boon và cộng sự (2008); Bùi Thị Thủy (2014)
	Kinh nghiệm	Carcello và cộng sự (1992); Behn và cộng sự (1997); Kym Boon và cộng sự (2008); Bùi Thị Thủy (2014)
	Thời gian kiểm toán	O'Keefe và cộng sự (1994); Caramanis và Lennox (2008)
	Tính độc lập	Carcello và cộng sự (1992); Behn và cộng sự (1997); Kym Boon và cộng sự (2008); Bùi Thị Thủy (2014)
	Quy trình kiểm toán	Francis (2011); Francis và Yu (2009); Ahmad Abdul Fattah Odeh (2015)
	Thủ tục KSCL của công ty kiểm toán	Carcello và cộng sự (1992); Behn và cộng sự (1997); Kym Boon và cộng sự (2008); Bùi Thị Thủy (2014)
<i>Đầu ra (Outputs)</i>	Báo cáo của KTV	DeFond và cộng sự (2002); Francis và Yu (2009); Guny và Zhang (2011); Francis (2011); Knechel và cộng sự (2013); Ahmad Abdul Fattah Odeh (2015)
	BCTC đã kiểm toán	Kinney và cộng sự (2004); Francis (2011); Knechel và cộng sự (2013); Yoshida (2006); Yazawa (2010); Lawrence và cộng sự (2011)
<i>Bối cảnh (Context)</i>	Thị trường kiểm toán	Francis (2011); Knechel và cộng sự (2013)
	Hệ thống pháp luật	Francis (2011); Knechel và cộng sự (2013)
	Đặc điểm khách hàng kiểm toán	Francis (2011); Knechel và cộng sự (2013); Bùi Thị Thủy (2014)

Kết hợp giữa Bảng 3.1 và 3.2, luận án xây dựng mô hình nghiên cứu về CLKT dưới góc độ chuyên môn nghề nghiệp như sau:



**Hình 3.2: Mô hình nghiên cứu về CLKT dưới góc độ chuyên môn nghề nghiệp**

Theo đó, các giả thuyết nghiên cứu sẽ được phát biểu như sau:

- H1.1: Tồn tại quan hệ thuận chiều giữa thái độ nghề nghiệp của KTV và CLKT
- H1.2: Tồn tại quan hệ thuận chiều giữa trình độ chuyên môn của KTV và CLKT
- H1.3: Tồn tại quan hệ thuận chiều giữa mức độ chuyên sâu ngành nghề của KTV và CLKT
- H1.4: Tồn tại quan hệ thuận chiều giữa kinh nghiệm của KTV và CLKT
- H1.5: Tồn tại quan hệ thuận chiều giữa thời gian kiểm toán và CLKT
- H1.6: Tồn tại quan hệ thuận chiều giữa tính độc lập của KTV và CLKT
- H1.7: Tồn tại quan hệ thuận chiều giữa quy trình kiểm toán và CLKT
- H1.8: Tồn tại quan hệ thuận chiều giữa thủ tục KSCL của công ty kiểm toán và CLKT
- H1.9: Tồn tại quan hệ thuận chiều giữa báo cáo của KTV và CLKT
- H1.10: Tồn tại quan hệ thuận chiều giữa BCTC đã kiểm toán và CLKT
- H1.11: Tồn tại quan hệ thuận chiều giữa thị trường kiểm toán và CLKT

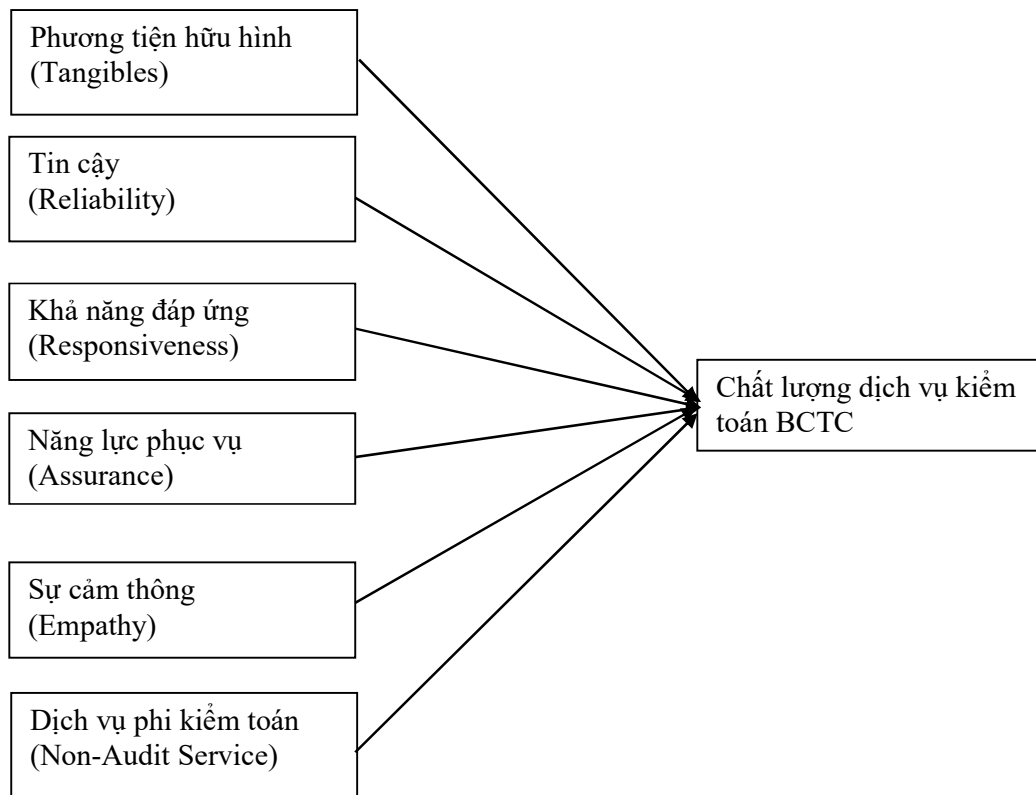
H1.12: Tồn tại quan hệ thuận chiều giữa hệ thống pháp luật và CLKT

H1.13: Tồn tại quan hệ thuận chiều giữa đặc điểm các DN FDI và CLKT

*3.1.2.2. Mô hình nghiên cứu chất lượng kiểm toán báo cáo tài chính dưới góc độ chất lượng dịch vụ*

Luận án đề xuất mô hình nghiên cứu về CLKT dưới góc độ CLDV thông qua việc sử dụng có hiệu chỉnh và bổ sung mô hình CLDV SERVQUAL của Parasuraman và cộng sự (1988). Đây được xem là mô hình điển hình về CLDV, được sử dụng để đo lường mức độ hài lòng của người sử dụng về chất lượng của rất nhiều loại hình dịch vụ.

Mô hình nghiên cứu đề xuất về CLKT dưới góc độ CLDV như sau:



**Hình 3.3: Mô hình nghiên cứu về CLKT dưới góc độ chất lượng dịch vụ**

Các yếu tố trong mô hình nghiên cứu về CLKT dưới góc độ CLDV và tên các tác giả của nghiên cứu có liên quan được thể hiện ở bảng sau:

**Bảng 3.3: Các yếu tố ảnh hưởng đến CLKT BCTC dưới góc độ CLDV**

<i><b>Yếu tố</b></i>	<i><b>Các nghiên cứu trước đã sử dụng</b></i>
Phương tiện hữu hình	Parasuraman và cộng sự (1988)
Tin cậy	Parasuraman và cộng sự (1988)
Khả năng đáp ứng nhu cầu khách hàng	Parasuraman và cộng sự (1988); Carcello và cộng sự (1992); Davis (1995); Behn và cộng sự (1997); Angus Duff (2004)
Năng lực phục vụ	Parasuraman và cộng sự (1988); Carcello và cộng sự (1992); Richard (2006); Kym Boon và cộng sự (2008)
Sự cảm thông	Parasuraman và cộng sự (1988); Angus Duff (2004)
Sự cung cấp dịch vụ phi kiểm toán	Angus Duff (2004); Svanstrom (2013)

Theo đó, các giả thuyết nghiên cứu được phát biểu như sau:

H2.1: Tồn tại quan hệ thuận chiều giữa phương tiện hữu hình và CLDV kiểm toán

H2.2: Tồn tại quan hệ thuận chiều giữa sự tin cậy và CLDV kiểm toán

H2.3: Tồn tại quan hệ thuận chiều giữa khả năng đáp ứng nhu cầu khách hàng và CLDV kiểm toán

H2.4: Tồn tại quan hệ thuận chiều giữa năng lực phục vụ và CLDV kiểm toán

H2.5: Tồn tại quan hệ thuận chiều giữa sự cảm thông và CLDV kiểm toán

H2.6: Tồn tại quan hệ thuận chiều giữa sự cung cấp dịch vụ phi kiểm toán và CLDV kiểm toán

### **3.2. Phương pháp thu thập dữ liệu và quy trình thực hiện trong nghiên cứu định tính**

#### **3.2.1. Thu thập dữ liệu**

##### **3.2.1.1. Đối tượng khảo sát trong nghiên cứu định tính**

Như đã trình bày, CLKT là một vấn đề đa chiều và phức tạp, do đó các đối tượng được phỏng vấn được xác định là những chuyên gia có trình độ cao và có nhiều kinh nghiệm trong lĩnh vực KTĐL bao gồm các giảng viên có kinh nghiệm công tác, nghiên cứu và giảng dạy trong lĩnh vực kiểm toán lâu năm, các KTV tại

các DNKT có kinh nghiệm và uy tín. Bên cạnh đó, đối tượng khảo sát định tính còn bao gồm các kế toán trưởng của các DN FDI nhằm xem xét CLKT BCTC và các yếu tố ảnh hưởng đến CLKT BCTC dưới góc độ CLDV.

### *3.2.1.2. Chọn mẫu trong nghiên cứu định tính*

Nghiên cứu định tính là một dạng của nghiên cứu khám phá vì vậy mẫu của nghiên cứu định tính sẽ được chọn theo mục đích xây dựng lý thuyết hay còn gọi là chọn mẫu lý thuyết (Coyne, 1997; Strauss và Corbin, 1998). Quy trình chọn mẫu lý thuyết được thực hiện như sau: Tác giả thực hiện các cuộc phỏng vấn lần lượt với các chuyên gia. Số lượng các cuộc phỏng vấn được tiến hành với tiêu chí: thực hiện đến khi không tìm được những yếu tố mới (đến điểm bão hòa) thì sẽ kết thúc (Nguyễn Đình Thọ, 2013). Với các nội dung đã đặt ra, tác giả thực hiện đến cuộc phỏng vấn thứ tám thì không phát hiện ra những điểm mới so với các cuộc phỏng vấn trước. Tuy nhiên để đảm bảo chắc chắn, tác giả đã thực hiện thêm một cuộc phỏng vấn nữa nhưng cuộc phỏng vấn này cũng không phát hiện thêm điểm mới so với các cuộc phỏng vấn đã thực hiện nên tác giả đã dừng phỏng vấn sau khi thực hiện 09 cuộc phỏng vấn (Phụ lục 3.1: Danh sách các chuyên gia tham gia phỏng vấn).

Bên cạnh đó, tác giả cũng tiến hành thu thập thông tin về thực trạng hoạt động KSCL hoạt động kiểm toán tại 03 công ty KTĐL (nội kiểm), theo cơ cấu Big 4 (quy mô lớn) và Non-Big 4 (quy mô vừa và quy mô nhỏ). Tuy nhiên, do có sự hạn chế trong việc tiếp cận với các tài liệu nội bộ của Big 4 nên tác giả chỉ thu thập được thông tin và tài liệu tại 02 công ty KTĐL Non - Big 4. Các công ty này là các công ty KTĐL có tham gia kiểm toán BCTC DN FDI bao gồm: Công ty TNHH Kiểm toán ABC và Công ty TNHH Kiểm toán và Tư Vấn XYZ (tên các công ty này đã được thay đổi vì lý do bảo mật thông tin). Công ty TNHH Kiểm toán ABC là một công ty kiểm toán có quy mô vừa (với số lượng nhân viên là gần 120 nhân viên, quy mô khách hàng: hơn 500 khách hàng, quy mô doanh thu trên 40 tỷ đồng/năm) và là thành viên của một hãng thành viên quốc tế còn Công ty TNHH Kiểm toán và Tư Vấn XYX là một công ty kiểm toán có quy mô nhỏ (số lượng nhân viên dưới 30 người, quy mô khách hàng dưới 60 khách hàng, quy mô doanh thu khoảng 9 tỷ đồng/năm).



### **3.2.2. Quy trình thực hiện**

Luận án thực hiện phỏng vấn bán cấu trúc với các chuyên gia thông qua 02 bảng sơ thảo về các yếu tố và các thuộc tính của các yếu tố ảnh hưởng đến CLKT BCTC dưới góc độ chuyên môn nghề nghiệp và dưới góc độ CLDV. Câu hỏi sử dụng trong phỏng vấn bán cấu trúc như sau: Theo ông (bà) thì các yếu tố sau đây có ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán báo cáo tài chính không?

Sau đó, luận án thực hiện phỏng vấn sâu với các chuyên gia thông qua các câu hỏi mở để thu thập ý kiến của các chuyên gia. Các câu hỏi sử dụng trong phỏng vấn sâu bao gồm: 1) Theo Ông (Bà) ngoài những yếu tố trên, tại Việt Nam còn có những yếu tố nào ảnh hưởng đến CLKT BCTC? 2) Theo Ông (Bà), các thuộc tính của các yếu tố trên đã đầy đủ và phù hợp chưa? Ông (Bà) có điều chỉnh hay bổ sung thêm thuộc tính nào cho các yếu tố trên không?

Đối với nghiên cứu định tính về hoạt động KSCL kiểm toán (nội kiểm) tại các công ty KTĐL, luận án tiến hành thu thập tài liệu về quy trình KSCL của các công ty được lựa chọn (Phụ lục 3.2, Phụ lục 3.3) đồng thời phỏng vấn một số KTV tại hai công ty này về việc thiết lập các chính sách KSCL và việc thực hiện các chính sách này tại các công ty.

## **3.3. Phương pháp thu thập và xử lý dữ liệu trong nghiên cứu định lượng**

### **3.3.1. Thu thập dữ liệu**

#### **3.3.1.1. Chọn mẫu trong nghiên cứu định lượng**

Hiện tại có nhiều quan điểm khác nhau trong việc lựa chọn kích thước mẫu khảo sát trong nghiên cứu định lượng. Theo Hair và cộng sự (1998), kích thước mẫu phải tối thiểu từ 100 đến 150. Gorsuch (1983) cho rằng phân tích yếu tố cần ít nhất 200 quan sát. Theo quan điểm của Bollen (1989), kích thước mẫu tối thiểu là 5 quan sát cho một câu hỏi cần ước lượng hay kích thước mẫu tối thiểu = số biến quan sát \* 5 (tức là theo Bollen, cỡ mẫu tối thiểu của mô hình nghiên cứu thứ nhất của luận án sẽ là 51 biến \* 5 = 255, cỡ mẫu của mô hình nghiên cứu thứ hai là 26 biến \* 5 = 130).

Để nâng cao độ tin cậy của thông tin khảo sát, luận án lựa chọn lấy mẫu lớn nhất cho các mô hình theo một trong các nguyên tắc trên. Như vậy cỡ mẫu tối thiểu của mô hình nghiên cứu thứ nhất lấy theo quan điểm của Bollen (1989) là 255 mẫu,

cỡ mẫu tối thiểu của mô hình nghiên cứu thứ hai lấy theo quan điểm của Gorsuch (1983) là 200 mẫu. Để đạt được cỡ mẫu tối thiểu cho mỗi mô hình như trên, trong thời gian tháng 1 – tháng 2 năm 2017, tác giả đã phát ra 350 bảng câu hỏi cho các KTV tại các công ty KTĐL (Phụ lục 3.4: Danh sách các công ty KTĐL đã tham gia khảo sát) và 250 bảng câu hỏi khảo sát các khách hàng kiểm toán là các kế toán, giám đốc tài chính của các DN FDI (Phụ lục 3.5: Danh sách các DN FDI đã tham gia khảo sát).

### *3.3.1.2. Thiết kế bảng câu hỏi khảo sát*

Bảng câu hỏi khảo sát áp dụng trong nghiên cứu định lượng được thiết kế trên cơ sở kết quả các yếu tố đã được xác định ở bước nghiên cứu định tính, bao gồm hai bảng hỏi sử dụng cho hai đối tượng khảo sát khác nhau.

Bảng hỏi thứ nhất sử dụng để khảo sát các KTV (Phụ lục 3.6) được thiết kế bao gồm các phần sau:

Phần I: Đánh giá mức độ tác động của các yếu tố đến CLKT BCTC DN FDI bao gồm: (i) Các yếu tố đầu vào; (ii) Các yếu tố đầu ra; (iii) Các yếu tố bối cảnh; (iv) Đánh giá chung về CLKT. Trong đó, mức độ tác động được đánh giá qua 5 cấp độ theo thang đo Likert.

Phần II: Thông tin chung về đối tượng khảo sát

Bảng hỏi thứ hai sử dụng để khảo sát các khách hàng kiểm toán (giám đốc, kế toán tại các DN FDI) (Phụ lục 3.7) cũng được thiết kế bao gồm các phần sau:

Phần I: Đánh giá mức độ tác động của các yếu tố đến CLDV kiểm toán của các công ty KTĐL và đánh giá chung về CLDV kiểm toán. Trong đó, mức độ tác động được đánh giá qua 5 cấp độ theo thang đo Likert.

Phần II: Thông tin chung về đối tượng khảo sát

Hình thức gửi bảng hỏi được thực hiện qua việc sử dụng công cụ Google Docs và điền trực tiếp.

### **3.3.2. Phương pháp xử lý dữ liệu định lượng**

#### *3.3.2.1. Mã hóa dữ liệu*

Căn cứ vào kết quả khảo sát, để xử lý dữ liệu bằng công cụ SPSS, luận án tiến hành mã hóa các thuộc tính của các yếu tố như sau:

**Bảng 3.4: Mã hóa các thuộc tính của các yếu tố ảnh hưởng đến đến CLKT  
BCTC DN FDI dưới góc độ chuyên môn nghề nghiệp**

STT	Mã hóa	Tên thuộc tính
<b>I. CÁC YẾU TỐ ĐẦU VÀO</b>		
<b>1. Thái độ nghề nghiệp của KTV</b>		
1	TDNN1	Các thành viên trong nhóm kiểm toán duy trì thái độ thận trọng trong suốt quá trình làm việc.
2	TDNN2	Các KTV thực hiện cuộc kiểm toán với thái độ hoài nghi nghề nghiệp
3	TDNN3	Các KTV tham gia cuộc kiểm toán luôn tập trung cao độ và tuân thủ các chuẩn mực nghề nghiệp trong cuộc kiểm toán
4	TDNN4	Các KTV tham gia cuộc kiểm toán luôn xem xét, cân nhắc tất cả các khía cạnh trong cuộc kiểm toán trước khi đưa ra ý kiến kết luận kiểm toán
<b>2. Trình độ chuyên môn của KTV</b>		
5	TDCM1	Các KTV tham gia cuộc kiểm toán rất am hiểu về chuẩn mực kế toán, kiểm toán
6	TDCM2	Các KTV tham gia kiểm toán có chứng chỉ CPA
7	TDCM3	Các KTV có cập nhật kiến thức hàng năm do Hiệp hội hành nghề tổ chức
<b>3. Mức độ chuyên sâu ngành nghề</b>		
8	CSNN1	Các thành viên của nhóm KTV rất am hiểu về ngành nghề kinh doanh của DN FDI
9	CSNN2	Các KTV đã từng thực hiện kiểm toán tại khách hàng khác trong lĩnh vực kinh doanh của DN FDI
10	CSNN3	Các KTV có khả năng nhận biết và đánh giá mức độ rủi ro có liên quan đến DN FDI
<b>4. Kinh nghiệm</b>		
11	KNKT1	KTV tham gia cuộc kiểm toán đã làm công việc kiểm toán ít nhất 3 năm
12	KNKT2	Trưởng nhóm kiểm toán đã thực hiện công việc trưởng nhóm ít nhất 2 năm
13	KNKT3	Người quản lý công ty kiểm toán đã có kinh nghiệm quản lý kiểm toán ít nhất 2 năm

14	KNKT4	Công ty kiểm toán đã thực hiện công việc kiểm toán ít nhất 3 năm
<b>5. Thời gian kiểm toán</b>		
15	TGKT1	Thời gian thực hiện kiểm toán được xác định trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán
16	TGKT2	Thời gian kiểm toán được bố trí đủ để thực hiện cuộc kiểm toán xét theo quy mô công việc
17	TGKT3	Thời gian kiểm toán được bố trí đủ để thực hiện cuộc kiểm toán xét theo tính phức tạp của nghiệp vụ
<b>6. Tính độc lập</b>		
18	DLKT1	KTV độc lập về quan hệ tình cảm với khách hàng
19	DLKT2	KTV độc lập về quan hệ kinh tế với khách hàng
20	DLKT3	KTV độc lập trong việc thu thập và đánh giá các bằng chứng kiểm toán
21	DLKT4	Công ty kiểm toán tuyên bố về cam kết độc lập trước khi tiến hành kiểm toán
<b>7. Quy trình kiểm toán</b>		
22	QTKT1	Các phương pháp kiểm toán được thiết kế phù hợp với hệ thống chuẩn mực kiểm toán
23	QTKT2	Các phương pháp kiểm toán khuyến khích các KTV thực hiện cuộc kiểm toán với một thái độ hoài nghi nghề nghiệp và có các đánh giá chuyên môn thích hợp
24	QTKT3	KTV tham gia cuộc kiểm toán luôn tuân thủ chuẩn mực kiểm toán, luật và các quy định có liên quan
25	QTKT4	KTV tham gia cuộc kiểm toán sử dụng công nghệ thông tin một cách thích hợp
26	QTKT5	KTV có sự tương tác hiệu quả với KTV nội bộ của DN FDI
<b>8. Thủ tục KSCL của công ty kiểm toán</b>		
27	KSCL1	Công ty kiểm toán có xây dựng quy trình KSCL
28	KSCL2	Công ty kiểm toán cam kết đảm bảo chất lượng trước mỗi cuộc kiểm toán
29	KSCL3	Công ty kiểm toán có bộ phận giám sát CLKT nói chung

30	KSCL4	Công ty kiểm toán có bộ phận thực hiện việc KSCL đối với từng cuộc kiểm toán
<b>II. CÁC YẾU TỐ ĐẦU RA</b>		
<b>9. Báo cáo của KTV</b>		
31	BCKT1	Báo cáo của KTV được phát hành và chuyển đến cho ban quản trị/ban điều hành đúng thời gian quy định
32	BCKT2	KTV có báo cáo về khả năng hoạt động liên tục của khách hàng
33	BCKT3	Báo cáo kiểm toán không bị xem xét lại bởi các cơ quan chức năng
<b>10. BCTC đã kiểm toán</b>		
34	BCTC1	DN FDI không phải sửa chữa BCTC sau kiểm toán
35	BCTC2	BCTC sau khi kiểm toán không còn tồn tại việc điều chỉnh lợi nhuận bằng kế toán dồn tích
36	BCTC3	Kế toán DN FDI áp dụng nguyên tắc thận trọng khi lập BCTC
<b>III. CÁC YẾU TỐ BỐI CẢNH</b>		
<b>11. Thị trường kiểm toán</b>		
37	TTKT1	Có sự cạnh tranh lành mạnh trong thị trường kiểm toán
38	TTKT2	Có sự phát triển mạnh mẽ của các công ty kiểm toán Non-Big 4
39	TTKT3	Thị trường kiểm toán không chịu sự thống trị của các công ty kiểm toán Big 4
<b>12. Hệ thống pháp luật</b>		
40	HTPL1	Sự đầy đủ của hệ thống chuẩn mực và chế độ kế toán, kiểm toán được đảm bảo
41	HTPL2	Sự phù hợp của hệ thống chuẩn mực và chế độ kế toán, kiểm toán được đảm bảo
42	HTPL3	Tính cập nhật của hệ thống chuẩn mực và chế độ kế toán, kiểm toán được đảm bảo
43	HTPL4	Có chế tài xử phạt và trách nhiệm của các bên liên quan
<b>13. Đặc điểm DN FDI</b>		

44	DDDN1	Bộ máy quản lý của DN FDI tinh giản và có trình độ cao
45	DDDN2	Tính chính trực của ban lãnh đạo DN FDI về trách nhiệm công bố BCTC một cách trung thực và hợp lý được đảm bảo
46	DDDN3	Bộ phận kiểm toán nội bộ của DN FDI hoạt động hiệu quả
<b>IV. ĐÁNH GIÁ CHUNG VỀ CHẤT LƯỢNG KIỂM TOÁN</b>		
47	CLKT1	Cuộc kiểm toán được thực hiện bởi các KTV có sự đảm bảo về đạo đức và thái độ
48	CLKT2	Cuộc kiểm toán được thực hiện bởi các KTV có đủ kiến thức và kinh nghiệm
49	CLKT3	Các KTV áp dụng nghiêm ngặt quy trình kiểm toán và các thủ tục kiểm soát chất lượng trong quá trình kiểm toán
50	CLKT4	Các KTV cung cấp các báo cáo có giá trị và kịp thời
51	CLKT5	Các KTV có tương tác phù hợp với các bên liên quan

**Bảng 3.5: Mã hóa các thuộc tính của các yếu tố ảnh hưởng đến CLKT BCTC DN FDI dưới góc độ CLDV**

STT	Mã hóa	Tên thuộc tính
<b>1. Phương tiện hữu hình</b>		
1	PTHH1	Trang thiết bị, công cụ dụng cụ của công ty kiểm toán rất hiện đại
2	PTHH2	Nhân viên của công ty kiểm toán có trang phục gọn gàng, lịch sự
3	PTHH3	Công ty kiểm toán có trang bị đầy đủ các phương tiện vật chất trong hoạt động dịch vụ (máy tính xách tay, USB 3G,..)
4	PTHH4	Báo cáo và các tài liệu khác của công ty kiểm toán được trình bày rất chuyên nghiệp, khoa học và đẹp mắt.
<b>2. Tin cậy</b>		
5	TCKH1	Công ty kiểm toán luôn thực hiện các công việc đúng thời gian đã thống nhất
6	TCKH2	KTV hướng dẫn khách hàng đầy đủ, chi tiết về những

		quy định, thủ tục kiểm toán
7	TCKH3	Công ty kiểm toán luôn thực hiện bảo mật thông tin kiểm toán ở mức cao nhất
8	TCKH4	Công ty có uy tín trong lĩnh vực kiểm toán
<b>3. Khả năng đáp ứng nhu cầu khách hàng</b>		
9	DUKH1	Khách hàng có thể liên lạc được với KTV một cách dễ dàng, nhanh chóng
10	DUKH2	Công ty kiểm toán có thể đưa ra các xử lý kế toán trong khuôn khổ chấp nhận được cho các giao dịch, nghiệp vụ kinh tế tạo ra kết quả khách hàng mong muốn
11	DUKH3	Các KTV luôn sẵn sàng cung cấp các hướng dẫn về kế toán cho khách hàng
12	DUKH4	Công ty kiểm toán thường phát hiện ra các vấn đề tạo ra giá trị gia tăng cho công ty khách hàng
<b>4. Năng lực phục vụ</b>		
13	NLPV1	Nhóm kiểm toán trực tiếp thực hiện có kiến thức, năng lực và sự hiểu biết cao
14	NLPV2	Nhóm kiểm toán trực tiếp thực hiện có kinh nghiệm, chín chắn và giao tiếp tốt
15	NLPV3	Nhóm kiểm toán trực tiếp thực hiện có khả năng truyền đạt, diễn giải và thuyết phục các vấn đề
16	NLPV4	Công ty kiểm toán có các nhân sự cấp cao với chuyên môn sâu, học thức cao và sự hiểu biết rộng
17	NLPV5	Công ty kiểm toán có đủ quy mô, chuyên môn và nhân sự để cung cấp các nhu cầu có liên quan khác khi khách hàng cần
<b>5. Sự cảm thông</b>		
18	CTKH1	KTV sẵn sàng lắng nghe ý kiến của khách hàng
19	CTKH2	KTV thường xuyên chủ động hỏi thăm, trao đổi và hướng dẫn những quy định pháp lý liên quan đến kiểm toán cho khách hàng
20	CTKH3	KTV quan tâm đến các vấn đề khác của khách hàng ngoài vấn đề kiểm toán
<b>6. Sự cung cấp dịch vụ phi kiểm toán</b>		

21	PKT1	Công ty kiểm toán cung cấp dịch vụ tư vấn kế toán cho khách hàng
22	PKT2	Công ty kiểm toán cung cấp dịch vụ tư vấn thuế cho khách hàng
23	PKT3	Công ty kiểm toán cung cấp dịch vụ tư vấn pháp lý cho khách hàng
<b>7. Đánh giá chung về CLDV kiểm toán</b>		
24	CLDV1	Nhìn chung, khách hàng hài lòng với CLDVKT của KTĐL
25	CLDV2	Khách hàng sẽ tiếp tục sử dụng dịch vụ kiểm toán BCTC thực hiện bởi các công ty KTĐL tại Việt Nam
26	CLDV3	Khách hàng sẽ giới thiệu cho bạn bè, người thân về dịch vụ kiểm toán BCTC thực hiện bởi các công ty KTĐL tại Việt Nam

### 3.3.2.2. Phương pháp thống kê mô tả

Phương pháp này được sử dụng để mô tả những đặc tính cơ bản của dữ liệu thu thập được từ nghiên cứu thực nghiệm, cung cấp những tóm tắt đơn giản về mẫu và các thước đo. Cùng với phân tích đồ họa đơn giản, phương pháp này tạo ra nền tảng của phân tích định lượng về số liệu. Có rất nhiều kỹ thuật hay được sử dụng, có thể phân loại các kỹ thuật này như sau: Biểu diễn dữ liệu bằng các đồ thị mô tả dữ liệu hoặc giúp so sánh dữ liệu; Biểu diễn dữ liệu thành các bảng số liệu tóm tắt về dữ liệu; Thống kê tóm tắt (dưới dạng các giá trị thống kê đơn nhất) mô tả dữ liệu.

Các đại lượng thống kê mô tả được sử dụng trong luận án gồm: Mean: Số trung bình cộng, Sum: Tổng cộng, Std.deviation: Độ lệch chuẩn, Minimum, maximum: Giá trị nhỏ nhất, giá trị lớn nhất, Df: Tần số, Std error: Sai số chuẩn, Median: Lượng biến của tiêu thức của đơn vị đứng ở vị trí giữa trong dãy số lượng biến, chia số lượng biến thành hai phần (phần trên và phần dưới) mỗi phần có cùng một số đơn vị bằng nhau, Mode: Biểu hiện của tiêu thức được gặp nhiều nhất trong tổng thể hay trong dãy phân phối.

### 3.3.2.3. Phương pháp phân tích độ tin cậy của thang đo

Phương pháp này cho phép loại bỏ các biến không phù hợp và hạn chế các biến rác trong quá trình nghiên cứu và đánh giá độ tin cậy của thang đo bằng hệ số Cronbach's Alpha. Thang đo được đánh giá chất lượng tốt khi: Hệ số Cronbach's



Alpha của tổng thể lớn hơn 0.6; và hệ số tương quan biến – tổng của các biến quan sát lớn hơn 0.3 (Corrected Item – Total Corelation) (Nunnally và Bernstein, 1994).

#### 3.3.2.4. Phương pháp phân tích yếu tố khám phá

Phân tích yếu tố khám phá (EFA) là kỹ thuật được sử dụng nhằm thu nhỏ và tóm tắt các dữ liệu sau khi đã đánh giá độ tin cậy của thang đo bằng hệ số Cronbach alpha và loại đi các biến không đảm bảo độ tin cậy. Các tham số trong phân tích EFA bao gồm:

Factor loading: Hệ số tải yếu tố là chỉ tiêu để đảm bảo mức ý nghĩa thiết thực của EFA. Hệ số này lớn hơn 0.3 được xem là mức tối thiểu, lớn hơn 0.4 được xem là quan trọng, lớn hơn 0.5 được xem là có ý nghĩa thiết thực (Hair và cộng sự, 1998). Trong nghiên cứu này, luận án chỉ lựa chọn những yếu tố có hệ số tải lớn hơn 0.5, Kaiser-Mayer-Olkin (KMO) có giá trị lớn (giữa 0.5 và 1) và tổng phương sai trích lớn hơn 0.5 để đảm bảo nội dung giải thích của các yếu tố thu được từ kết quả phân tích EFA. Phương pháp Principal Component Analysis và phép quay Varimax sẽ được tác giả sử dụng trong luận án để rút trích các yếu tố chính.

Eigenvalue: Đại diện cho phần biến thiên được giải thích bởi mỗi yếu tố. Chỉ những yếu tố có eigenvalue lớn hơn 1 thì mới được giữ lại trong mô hình. Những yếu tố có eigenvalue nhỏ hơn 1 sẽ không có tác dụng tóm tắt thông tin tốt hơn một biến gốc.

#### 3.3.2.5. Phương pháp phân tích hồi quy

Phân tích hồi quy là nghiên cứu sự phụ thuộc của một biến (biến phụ thuộc hay biến được giải thích) vào một hay nhiều biến khác (biến độc lập hay biến giải thích) với ý tưởng cơ bản là ước lượng hay dự đoán giá trị trung bình của biến phụ thuộc trên cơ sở đã biết của biến độc lập. Mô hình hồi quy có dạng:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \dots + \beta_i X_i$$

Trong đó: Y là biến phụ thuộc

$\beta_1, \beta_2, \beta_3, \dots, \beta_i$  là các hệ số hồi quy

$X_1, X_2, X_3, \dots, X_i$  là các biến độc lập

Các yếu tố được trích ra trong phân tích EFA được sử dụng cho phân tích hồi quy đa biến để kiểm định mô hình nghiên cứu và các giả thuyết kèm theo. Các kiểm

định giả thuyết thống kê áp dụng mức ý nghĩa là 5%. Nghiên cứu thực hiện hồi quy đa biến theo phương pháp Enter: tất cả các biến được đưa vào một lần và xem xét các kết quả thống kê liên quan.

Nhằm đảm bảo độ tin cậy và hiệu quả của mô hình hồi quy, các kiểm định sau được thực hiện:

Kiểm định giả thuyết về mức độ phù hợp của mô hình: Kiểm định này nhằm xem xét mối quan hệ tuyến tính giữa các biến độc lập với biến phụ thuộc. Phân tích phương sai (Analysis of Variance - ANOVA) được sử dụng để kiểm định mức độ phù hợp của mô hình. Nếu mức ý nghĩa đảm bảo có độ tin cậy ít nhất 95% (Sig. < 0,05), mô hình được xem là phù hợp.

Kiểm tra giả định về hiện tượng đa cộng tuyến: Hiện tượng đa cộng tuyến (Multicollinearity) là hiện tượng các biến độc lập có quan hệ gần như tuyến tính. Để kiểm tra hiện tượng này, luận án sử dụng thước đo độ phóng đại phương sai (Variance Inflation Factor - VIF) để kiểm định hiện tượng tương quan giữa các biến độc lập. Khi chỉ số VIF < 10 là không có hiện tượng đa cộng tuyến.

Kiểm định hiện tượng tự tương quan: Trong nghiên cứu này, trị số thống kê Durbin-Watson được sử dụng để kiểm tra xem có hiện tượng tự tương quan hay không trong phần dư (Residuals) của mô hình hồi quy đã được đề xuất. Mô hình được kết luận không có hiện tượng tự tương quan khi thỏa mãn điều kiện  $dU < d < 4 - dL$ . Trong đó,  $dU$  là Trị số thống kê trên và  $dL$  là Trị số thống kê dưới.

*Phân tích hồi quy với biến giả:* Với mô hình nghiên cứu thứ 2, luận án tiến hành khảo sát các DN FDI để đánh giá mức độ hài lòng của khách hàng kiểm toán đối với CLDV kiểm toán được cung cấp bởi các công ty KTĐL bao gồm các công ty kiểm toán Big 4 và các công ty kiểm toán Non-Big 4. Để kiểm định xem có sự khác nhau hay không về mức độ hài lòng của khách hàng kiểm toán (các DN FDI) đối với CLDV được cung cấp bởi các công ty KTĐL Big 4 và Non-Big 4, một biến công ty kiểm toán sẽ được đưa vào mô hình hồi quy. Đây là một biến định tính, bởi vậy để có thể phân tích hồi quy, cần lượng hóa biến này bằng cách sử dụng biến giả (dummy variables). Biến giả sẽ mang giá trị là 1 và 0 tương ứng với việc DN FDI được kiểm toán bởi một công ty Big 4 hay Non- Big 4.

#### 3.3.2.6. Kiểm định Independent-Samples T test

Với mô hình nghiên cứu thứ nhất, đối tượng khảo sát là các KTV bao gồm các KTV làm việc tại các công ty kiểm toán Big 4 và các KTV làm việc tại các công ty kiểm toán Non-Big 4. Việc sử dụng kiểm định Independent-Samples T-Test là nhằm mục đích kiểm định xem có sự khác nhau hay không giữa hai trung bình tổng thể của hai nhóm đối tượng này về CLKT BCTC và các yếu tố ảnh hưởng đến CLKT BCTC.

### **Tổng kết Chương 3**

Trong Chương này, tác giả đã trình bày việc thiết kế nghiên cứu của luận án bao gồm 2 giai đoạn nghiên cứu là nghiên cứu định tính và nghiên cứu định lượng, quy trình nghiên cứu cụ thể gồm 5 bước nghiên cứu từ việc xác định vấn đề nghiên cứu đến việc đưa ra kết quả nghiên cứu. Luận án đã đề xuất hai mô hình nghiên cứu: mô hình nghiên cứu CLKT BCTC dưới góc độ chuyên môn nghề nghiệp và mô hình nghiên cứu CLKT BCTC dưới góc độ CLDV đồng thời phát biểu các giả thuyết nghiên cứu. Các mô hình và giả thuyết nghiên cứu này sẽ được kiểm định ở Chương tiếp theo.

Bên cạnh đó, tác giả cũng trình bày phương pháp thu thập và xử lý dữ liệu định tính, phương pháp thu thập và xử lý dữ liệu định lượng gồm chọn mẫu khảo sát, thiết kế bảng câu hỏi khảo sát, mã hóa dữ liệu cũng như các phương pháp được áp dụng để xử lý dữ liệu định lượng gồm: phương pháp thống kê mô tả, đánh giá độ tin cậy của thang đo, phương pháp phân tích yếu tố khám phá (EFA), phương pháp phân tích hồi quy, hồi quy với biến giả và phương pháp kiểm định Independent-Samples T-Test.

## **CHƯƠNG 4: KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU VÀ THẢO LUẬN**

### **4.1. Kết quả nghiên cứu định tính**

#### **4.1.1. Kết quả phỏng vấn chuyên gia**

##### *4.1.1.1. Kết quả phỏng vấn bán cấu trúc*

Căn cứ vào bảng tổng hợp các yếu tố kế thừa từ các nghiên cứu trước, tác giả đã thực hiện các cuộc phỏng vấn với các chuyên gia trong lĩnh vực kiểm toán và các kế toán trưởng của các DN FDI để củng cố nhận định ban đầu của mình về những yếu tố tác động đến CLKT BCTC tại các DN FDI. Kết quả phỏng vấn bán cấu trúc như sau:

Dưới góc độ chuyên môn nghề nghiệp, có 13 yếu tố ảnh hưởng đến CLKT BCTC DN FDI gồm: (1) Thái độ nghề nghiệp của KTV, (2) Trình độ chuyên môn của KTV, (3) Mức độ chuyên sâu ngành nghề của KTV, (4) Kinh nghiệm của KTV, (5) Thời gian kiểm toán, (6) Tính độc lập của KTV, (7) Quy trình kiểm toán, (8) Thủ tục KSCL của công ty kiểm toán, (9) Báo cáo của KTV, (10) BCTC đã kiểm toán, (11) Thị trường kiểm toán, (12) Hệ thống pháp luật, (13) Đặc điểm của các DN FDI.

Dưới góc độ CLDV, có 6 yếu tố ảnh hưởng đến CLKT BCTC DN FDI gồm: (1) Phương tiện hữu hình, (2) Sự tin cậy, (3) Khả năng đáp ứng nhu cầu khách hàng, (4) Năng lực phục vụ, (5) Sự cảm thông, (6) Sự cung cấp dịch vụ phi kiểm toán.

##### *4.1.1.2. Kết quả phỏng vấn sâu*

Sau khi bàn bạc thảo luận về các thang đo cho mỗi yếu tố đã được xác định trong phần phỏng vấn bán cấu trúc, tác giả tiến hành phỏng vấn sâu các chuyên gia nhằm phát hiện các yếu tố mới, thang đo mới cho các yếu tố cũng như điều chỉnh các biến cho phù hợp với đặc điểm hoạt động kiểm toán BCTC các DN FDI tại Việt Nam. Kết quả của phỏng vấn sâu: tác giả và các chuyên gia đã thống nhất bổ sung và điều chỉnh 14 biến (Danh sách các biến kế thừa, biến mới và điều chỉnh xem Phụ lục 4.1, Phụ lục 4.2). Trên cơ sở đó, luận án xây dựng thang đo chính thức cho các yếu tố.

#### **4.1.2. Kết quả khảo sát về hoạt động kiểm soát chất lượng kiểm toán**

##### *4.1.2.1. Về việc thiết lập chính sách kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán*

**Tại công ty kiểm toán ABC:** việc thiết lập các chính sách và các thủ tục KSCL tại công ty này tập trung vào những nội dung sau:

*Tuân thủ nguyên tắc đạo đức nghề nghiệp*

Công ty kiểm toán ABC đưa ra một số yêu cầu cơ bản như: Các KTV không được quá thân thiện với khách hàng kiểm toán, không được nhận tiền hay quà của khách hàng; Các KTV không được tiết lộ thông tin của khách hàng kiểm toán khi chưa được sự đồng ý của khách hàng, trừ khi có yêu cầu của các cơ quan chức năng được luật pháp quy định.

*Kỹ năng và năng lực chuyên môn*

Công ty kiểm toán ABC đã xây dựng một quy trình tuyển dụng nhân viên cũng như xây dựng các tiêu chuẩn cho nhân viên ở các cấp độ làm việc khác nhau trong công ty. Công ty đã thiết lập các hướng dẫn và thường xuyên cập nhật, bồi dưỡng kiến thức chuyên môn cho nhân viên. Công ty có chính sách hỗ trợ KTV tham gia các chương trình đào tạo trong nước và quốc tế.

*Phân công nhóm thực hiện*

Công ty kiểm toán ABC đã lập kế hoạch và xác định nhu cầu nhân viên cho toàn công ty trên cơ sở trình độ chuyên môn, kinh nghiệm và học vấn của các KTV khi tham gia cuộc kiểm toán; chi tiết về thời gian thực hiện hợp đồng kiểm toán, thời gian và mức độ tham gia của các KTV để thực hiện cuộc kiểm toán đúng thời gian.

*Hướng dẫn và giám sát*

Công ty kiểm toán ABC đã phân công trách nhiệm trong việc lập kế hoạch kiểm toán tổng thể và chương trình kiểm toán, từ đó đưa ra những hướng dẫn về mẫu biểu, giấy làm việc và kết cấu của hồ sơ kiểm toán và có quy định hình thức, cách đánh tham chiếu và nội dung ghi chép của KTV.

*Tham khảo ý kiến*

Công ty kiểm toán ABC đã xác định những lĩnh vực và tình huống chuyên môn phức tạp đòi hỏi phải có sự tham khảo của các chuyên gia. Công ty ABC cũng có một danh sách các chuyên gia để có thể mời tham gia vào các cuộc kiểm toán phức tạp.

### *Duy trì và chấp nhận khách hàng*

Công ty kiểm toán ABC có quy định về việc thu thập và rà soát lại các thông tin tài chính về khách hàng kiểm toán tiềm năng như BCTC, tờ khai nộp thuế. Công ty quy định về việc trao đổi với KTV tiền nhiệm của khách hàng kiểm toán để thu thập thông tin, quy định về việc đánh giá khách hàng kiểm toán vào thời điểm cuối kỳ hoặc công ty ABC sẽ căn cứ vào các điều kiện phát sinh để xác định xem có tiếp tục duy trì quan hệ với khách hàng kiểm toán nữa không.

### *Kiểm tra*

Công ty kiểm toán ABC đã xây dựng chu kỳ kiểm tra và xác định thời gian của hoạt động kiểm tra. Công ty có quy định về cấp bậc, về trình độ của nhân viên kiểm tra cũng như về phương pháp tuyển chọn người thực hiện kiểm tra. Công ty thực hiện rà soát lại những công việc đã được lựa chọn để xem các công việc này có tuân theo các chuẩn mực nghề nghiệp và các thủ tục KSCL của công ty không. Thực hiện việc thảo luận và thông báo những sai phạm trong quá trình kiểm tra với các cấp có thẩm quyền đồng thời đề ra các biện pháp sửa chữa sai phạm và từ đó yêu cầu sửa đổi các chính sách và thủ tục KSCL.

**Tại công ty kiểm toán XYZ:** XYZ là một công ty kiểm toán có quy mô nhỏ bởi vậy công ty chưa xây dựng được một chính sách KSCL hoàn chỉnh. Công ty hiện đang tập trung vào việc tìm kiếm khách hàng, tuyển dụng và đào tạo nhân viên. Chính sách KSCL của công ty XYZ tập trung vào những vấn đề sau:

*Về tuân thủ đạo đức nghề nghiệp:* Công ty XYZ đã thực hiện việc phổ biến cho tất cả nhân viên trong công ty về các chính sách và thủ tục liên quan đến tính độc lập, tính thận trọng, tư cách nghề nghiệp và các chuẩn mực chuyên môn.

*Về kỹ năng và năng lực chuyên môn:* Công ty XYZ đã xây dựng được quy trình tuyển dụng nhân viên và chú trọng vào việc đào tạo thông qua kèm cặp trong quá trình làm việc.

*Về phân công công việc:* Khi phân công công việc kiểm toán, Công ty XYZ tiến hành xem xét về trình độ chuyên môn, kinh nghiệm và năng lực của KTV.

*Về hướng dẫn và giám sát:* Trước khi thực hiện cuộc kiểm toán, Công ty XYZ tiến hành lập kế hoạch và chương trình kiểm toán. Bên cạnh đó, công ty XYZ ban hành các biểu mẫu, giấy làm việc thống nhất.

*Về tham khảo ý kiến:* Công ty XYZ đã xác định những lĩnh vực cần tham khảo ý kiến của chuyên gia.

*Về duy trì và chấp nhận khách hàng:* Việc thực hiện đánh giá về khách hàng tiềm năng dựa trên những thông tin mà khách hàng cung cấp đã được công ty XYZ đưa vào quy chế. Đối với việc tiếp nhận khách hàng mới và những khách hàng cũ khi có sự thay đổi, công ty có quy định về việc cân nhắc đến khả năng và năng lực của mình.

*Về kiểm tra:* công ty đã xây dựng các thủ tục kiểm tra cần thiết để có sự cam kết rằng các thủ tục KSCL của công ty hoạt động hữu hiệu.

#### 4.1.2.2. Về việc thực hiện chính sách kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán

Công tác KSCL hoạt động kiểm toán tại hai công ty KTĐL được khảo sát thể hiện qua các mặt hoạt động chủ yếu sau:

##### *Tuân thủ các yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp*

Việc thực hiện yêu cầu này của chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp vẫn chưa được thực hiện đầy đủ tại các công ty KTĐL được khảo sát. Chẳng hạn, vẫn có hiện tượng các công ty KTĐL chi hoa hồng cho những người môi giới khách hàng kiểm toán (thường là chi hoa hồng cho kế toán trưởng, người thân, bạn bè hiện đang công tác tại các doanh nghiệp, các đơn vị có nhu cầu kiểm toán). Trong quá trình kiểm toán, vẫn có trường hợp KTV xét thấy có những hành vi sai phạm, gian lận của khách hàng kiểm toán như các gian lận về thuế nhưng đã không thông báo với các cơ quan chức năng, ...

##### *Kỹ năng và năng lực chuyên môn*

Công ty kiểm toán ABC đã xây dựng quy chế thi tuyển nhân viên đầy đủ tuy chi phí đào tạo và bồi dưỡng cho nhân viên còn thấp, chủ yếu là đào tạo thông qua việc kèm cặp khi làm việc thực tế. Công ty kiểm toán XYZ thường gặp nhiều khó khăn trong công tác đào tạo về kinh phí, nội dung chương trình đào tạo, đặc biệt là đào tạo cho các KTV chính. Bên cạnh đó, tại công ty kiểm toán XYZ, tuy có quan tâm đến việc tổ chức thi tuyển nhân viên nhưng quy trình còn sơ sài, công tác đào tạo và đào tạo lại các nhân viên chưa được chú trọng nhiều, các KTV của công ty XYZ thường phải tự trang trải chi phí để nâng cao kiến thức và trình độ chuyên môn của mình.

### *Phân công nhóm thực hiện*

Tại cả hai công ty KTĐL được khảo sát, việc thực hiện phân công công việc kiểm toán còn mang tính hình thức hơn là đi vào chất lượng của công việc. Đặc biệt với công ty kiểm toán XYZ, do hạn chế về nguồn nhân lực nên vẫn tồn tại việc công ty cử những nhân viên chưa đủ trình độ và kinh nghiệm để thực hiện công việc kiểm toán. Bên cạnh đó, vẫn tồn tại việc các KTV giao công việc lập báo cáo kiểm toán cho các trợ lý còn mình chỉ thực hiện chức năng ký báo cáo.

### *Hướng dẫn và giám sát*

Tại công ty kiểm toán ABC : đã thực hiện việc lập kế hoạch kiểm toán, chương trình kiểm toán và hồ sơ kiểm toán mẫu, nhưng việc cập nhập các bổ sung, sửa đổi theo các chuẩn mực, chế độ về kế toán, kiểm toán đã ban hành còn chưa đầy đủ, thủ tục kiểm toán còn bị bỏ sót nhiều. Tại công ty kiểm toán XYZ, công tác lập kế hoạch kiểm toán còn ít được chú trọng, không ít các thành viên trong nhóm kiểm toán chưa nắm bắt hoặc chưa rõ được mục tiêu công việc mà mình phải làm trước khi thực hiện công việc.

### *Tham khảo ý kiến*

Khi gặp những vấn đề phức tạp hoặc vượt quá khả năng chuyên môn của mình, công ty kiểm toán ABC đã tiến hành cộng tác với những chuyên gia trong từng lĩnh vực cụ thể. Tuy nhiên, những tài liệu về kết quả tham khảo ý kiến của các chuyên gia tư vấn chưa được lưu trữ một cách cẩn thận để làm tài liệu nghiên cứu, đào tạo cho các nhân viên trong công ty sau này. Tại công ty XYZ, việc tham khảo ý kiến của các chuyên gia còn chưa được chú trọng. Khi gặp những vấn đề nan giải hay những vấn đề cần trao đổi, tham vấn với những người có kiến thức, kinh nghiệm hơn, đa số các KTV đều tự ý quyết định hơn là tham khảo ý kiến.

### *Duy trì và chấp nhận khách hàng*

Cả hai công ty kiểm toán ABC và XYZ đều chưa thực hiện việc đánh giá lại khách hàng trong một khoảng thời gian nhất định hay khi có thay đổi lớn trong công ty khách hàng trước khi chấp nhận ký kết lại hợp đồng với khách hàng. Việc ký kết được hợp đồng với khách hàng thường thông qua những mối quan hệ nhiều hơn là dựa vào chất lượng và uy tín của công ty kiểm toán nên không ít trường hợp những nhân viên được giao tham gia hợp đồng kiểm toán mà tính độc lập đã bị đe dọa.



### *Kiểm tra*

Trong quá trình thực hiện kiểm toán, các công ty tuy đã có quy trình KSCL nhưng chưa thực hiện một cách đầy đủ, việc thực hiện còn sơ sài mang nặng tính đối phó với sự kiểm tra của các cơ quan chức năng hơn là quan tâm đến CLDV mà công ty cung cấp cho khách hàng.

#### *4.1.2.3. Các kết luận về những tồn tại trong công tác kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán từ bên trong*

Từ các kết quả thu thập được về việc thiết lập và thực hiện các chính sách KSCL tại Công ty TNHH Kiểm toán ABC và Công ty TNHH Kiểm toán và Tư vấn XYZ, có thể thấy công tác KSCL kiểm toán từ bên trong của các công ty này còn tồn tại những vấn đề sau:

Các công ty kiểm toán tuy đã thiết lập quy trình KSCL nhưng chưa thực hiện một cách đầy đủ, việc thực hiện còn sơ sài mang nặng tính đối phó với sự kiểm tra của các cơ quan chức năng hơn là quan tâm đến CLDV kiểm toán mà công ty cung cấp cho khách hàng. Việc tuân thủ hệ thống CMKiT Việt Nam nhìn chung là chưa đầy đủ và đúng đắn ở mức độ cần thiết.

Một số nhóm kiểm toán khi thực hiện hợp đồng kiểm toán chỉ đơn thuần là thu thập và đối chiếu số liệu của khách hàng để lên báo cáo kiểm toán hơn là thực hiện các thủ tục và quy trình kiểm toán cần thiết để đưa ra ý kiến.

Ít tham khảo ý kiến và nhờ sự tư vấn của các chuyên gia. Các KTV khi gặp những vấn đề phức tạp hoặc chuyên môn vượt khỏi khả năng của họ đều bỏ qua hoặc xem xét một cách hời hợt hơn là nhờ sự tư vấn của những chuyên gia.

Các công ty chỉ tìm hiểu sơ sài về khách hàng khi tiếp nhận khách hàng, điều mà các công ty kiểm toán hiện nay chú trọng trong việc ký kết hợp đồng với khách hàng là giá phí của hợp đồng hơn là cân nhắc đến khả năng và năng lực của công ty khi thực hiện hợp đồng. Các công ty kiểm toán chưa thực hiện việc đánh giá lại khách hàng trong một khoảng thời gian nhất định hay khi có thay đổi lớn trong công ty khách hàng.

Nguyên nhân của tình hình trên: Do nguồn nhân lực của các công ty còn gặp nhiều khó khăn, trình độ của KTV còn chưa cao, chưa phù hợp với đòi hỏi của nền kinh tế về trình độ và kiến thức của KTV trong quá trình hội nhập và mở cửa. Bên

cạnh đó, tuy các chính sách KSCL áp dụng cho từng công ty được ban hành khá cụ thể và rõ ràng nhưng việc phổ biến và quán triệt chính sách KSCL còn nhiều bất cập. Các công ty vẫn chưa có những biện pháp thực sự hữu hiệu để giúp các KTV nắm vững các quy định KSCL của công ty. Việc kiểm soát đánh giá lại việc tuân thủ của nhân viên đối với chính sách KSCL của các công ty nhiều khi không được thực hiện đầy đủ làm ảnh hưởng đến hiệu quả của hoạt động KSCL.

## **4.2. Kết quả nghiên cứu định lượng**

### ***4.2.1. Kết quả nghiên cứu chất lượng kiểm toán dưới góc độ chuyên môn nghề nghiệp***

#### *4.2.1.1. Thống kê mô tả mẫu*

Từ 350 phiếu khảo sát phát ra, kết quả thu được từ phía các KTV là 292 phiếu khảo sát. Trong 292 phiếu khảo sát thu được, có 14 phiếu bị loại do không hợp lệ. Do đó, số lượng quan sát còn lại để đưa vào phân tích mô hình 1 là 278 phiếu trong đó 43.9% là nam, 64.3% số KTV đã có chứng chỉ KTV trong nước hoặc quốc tế, 42% KTV đang giữ vị trí chủ nhiệm kiểm toán, trưởng phòng, ban giám đốc. Các công ty kiểm toán có KTV trả lời phiếu khảo sát đa dạng về qui mô và loại hình. Như vậy, có thể thấy các KTV được khảo sát là các KTV có kinh nghiệm, có vị trí và làm việc tại nhiều loại hình công ty kiểm toán khác nhau, điều này đảm bảo các câu trả lời là đáng tin cậy và có chất lượng.

Về thống kê mô tả dữ liệu mô hình 1, giá trị trung bình (mean) của CLKT là 3.9755, có nghĩa là các KTV đánh giá CLKT được cung cấp bởi các công ty KTĐL dưới góc nhìn chuyên môn nghề nghiệp là tương đối cao. Giá trị trung bình của các biến độc lập cũng đều  $> 3$ , có nghĩa là mức độ đảm bảo của các yếu tố đầu vào, đầu ra, bối cảnh theo đánh giá của các KTV là tương đối cao. Giá trị Std. Deviation (độ lệch chuẩn) của các biến là tương đối thấp (trong khoảng từ 0.4 đến 1.1), điều đó có nghĩa là các câu trả lời là tương đối nhất quán.

Chi tiết về thống kê mô tả mẫu và dữ liệu nghiên cứu mô hình 1 xem Phụ lục 4.3: Thống kê mô tả mẫu mô hình 1.

#### *4.2.1.2. Kết quả đánh giá chất lượng thang đo*

Kết quả đánh giá chất lượng các thang đo của mô hình 1 bằng hệ số Cronbach's Alpha (14 thang đo với 51 biến quan sát) thể hiện ở bảng sau:

**Bảng 4.1: Bảng tổng hợp kết quả đánh giá chất lượng thang đo các yếu tố ảnh hưởng đến CLKT BCTC dưới góc độ chuyên môn nghề nghiệp**

Biến quan sát	Trung bình thang đo nếu loại biến	Phương sai thang đo nếu loại biến	Tương quan biến tổng	Cronbach's Alpha nếu loại biến
<b>Thái độ nghề nghiệp của KTV (TDNN): <math>\alpha = .788</math></b>				
TDNN1	12.31	7.708	.535	.765
TDNN2	12.35	6.473	.630	.720
TDNN3	12.29	7.111	.567	.751
TDNN4	12.17	7.154	.665	.705
<b>Trình độ chuyên môn của KTV (TDCM): <math>\alpha = .898</math></b>				
TDCM1	6.80	5.495	.811	.843
TDCM2	6.74	6.007	.799	.855
TDCM3	6.89	5.584	.788	.864
<b>Mức độ chuyên sâu ngành nghề (CSNN): <math>\alpha = .797</math></b>				
CSNN1	8.02	2.548	.648	.717
CSNN2	8.07	2.858	.689	.682
CSNN3	8.15	2.738	.595	.773
<b>Kinh nghiệm (KNKT): <math>\alpha = .872</math></b>				
KNKT1	11.33	7.068	.899	.773
KNKT2	11.35	7.029	.882	.778
KNKT3	11.33	7.083	.891	.776
<i>KNKT4</i>	<i>11.63</i>	<i>8.147</i>	<i>.387</i>	<i>.995</i>
<b>Thời gian kiểm toán (TGKT): <math>\alpha = .781</math></b>				
TGKT1	7.88	4.091	.578	.766
TGKT2	7.24	4.711	.627	.697
TGKT3	7.53	4.654	.670	.656
<b>Tính độc lập (DLKT): <math>\alpha = .840</math></b>				
DLKT1	11.17	10.175	.653	.807
DLKT2	11.33	9.732	.683	.794
DLKT3	11.52	10.214	.667	.801
DLKT4	11.48	9.731	.692	.790
<b>Quy trình kiểm toán (QTKT): <math>\alpha = .737</math></b>				
QTKT1	14.42	15.053	.544	.673
QTKT2	14.00	16.350	.450	.710
QTKT3	13.55	18.847	.351	.739
QTKT4	14.24	14.826	.633	.639
QTKT5	14.03	15.082	.524	.682
<b>Thủ tục KSCL của công ty kiểm toán (KSCL): <math>\alpha = .715</math></b>				
KSCL1	9.58	10.649	.607	.587
KSCL2	9.58	11.017	.618	.586
<b>KSCL3</b>	<b>10.24</b>	<b>12.848</b>	<b>.238</b>	<b>.823</b>

KSCL4	9.63	10.933	.624	.582
<b>Báo cáo của KTV (BCKT): <math>\alpha = .653</math></b>				
BCKT1	7.00	4.188	.422	.610
BCKT2	7.12	3.617	.484	.527
BCKT3	7.42	3.429	.488	.522
<b>BCTC đã kiểm toán (BCTC): <math>\alpha = .614</math></b>				
BCTC1	7.76	2.268	.492	.408
BCTC2	7.67	2.657	.427	.510
BCTC3	7.67	2.729	.356	.608
<b>Thị trường kiểm toán (TTKT): <math>\alpha = .632</math></b>				
TTKT1	6.62	6.440	.411	.575
TTKT2	6.67	6.423	.421	.561
TTKT3	6.44	6.363	.493	.463
<b>Hệ thống pháp luật (HTPL): <math>\alpha = .839</math></b>				
HTPL1	9.60	5.656	.720	.778
HTPL2	9.65	5.955	.635	.813
HTPL3	9.50	5.384	.645	.811
HTPL4	9.52	5.283	.701	.784
<b>Đặc điểm doanh nghiệp FDI (DDDN): <math>\alpha = .753</math></b>				
DDDN1	6.28	2.630	.594	.659
DDDN2	6.29	2.570	.618	.632
DDDN3	6.21	2.351	.544	.725
<b>Chất lượng kiểm toán (CLKT): <math>\alpha = .762</math></b>				
CLKT1	15.82	3.835	.609	.697
CLKT2	15.85	3.859	.548	.715
CLKT3	15.80	3.613	.582	.701
CLKT4	16.07	3.811	.474	.740
CLKT5	15.97	3.605	.473	.746

Trong tất cả các biến quan sát chỉ có biến quan sát KSCL3 có hệ số tương quan biến tổng là nhỏ hơn 0.3 nên loại biến này. Ngoài ra, biến quan sát KNKT4 có chỉ số Cronbach's Alpha nếu loại biến là 0.995 (cao hơn hệ số Cronbach's Alpha hiện tại là 0.872). Tuy nhiên, hệ số tương quan biến tổng của biến KNKT4 vẫn thỏa mãn điều kiện  $> 0.3$  và việc loại biến quan sát không chỉ đơn thuần nhìn vào con số thống kê mà còn phải xem xét giá trị nội dung của khái niệm. Nếu nội dung của biến có ý nghĩa quan trọng, không nhất thiết chỉ vì để tăng hệ số Cronbach's Alpha mà loại đi một biến chất lượng (Nguyễn Đình Thọ, 2011) bởi vậy tác giả không loại biến này mà giữ lại để thực hiện các bước phân tích tiếp theo.

**Kết luận:** Mô hình giữ nguyên 14 yếu tố đảm bảo chất lượng tốt, với 50 biến đặc trưng (hệ số Cronbach's Alpha của tổng thể lớn hơn 0.6; Hệ số tương quan biến

– tổng (Corrected Item – Total Corelation) của các biến quan sát lớn hơn 0.3). Chi tiết kết quả kiểm định Cronbach's Alpha của từng nhóm yếu tố xem Phụ lục 4.4: Kết quả đánh giá chất lượng thang đo mô hình thứ nhất.

#### 4.2.1.3. Kết quả phân tích yếu tố khám phá

Sau khi phân tích độ tin cậy của thang đo, bước tiếp theo nhằm xác định tập hợp biến cần thiết cho vấn đề nghiên cứu, luận án sử dụng phương pháp phân tích yếu tố khám phá (EFA) nhằm xem xét mức độ hội tụ của các biến quan sát theo từng thành phần và giá trị phân biệt giữa các yếu tố.

Sau khi phân tích EFA, chỉ những nhóm yếu tố thỏa mãn điều kiện mới có thể tham gia vào phần chạy hồi quy trong phân tích tiếp theo.

Sử dụng phương pháp xoay nguyên góc (Varimax) các yếu tố. Kết quả các lần xoay yếu tố như sau:

#### **Kết quả phân tích EFA các biến độc lập (lần 1):**

Nhìn vào các kết quả phân tích EFA cho các biến độc lập, có thể thấy rằng kết quả chia thành thành 11 nhóm. Các chỉ tiêu đánh giá được thống kê:

- ✓ **KMO = 0.715** nên phân tích EFA thích hợp với dữ liệu nghiên cứu.
- ✓ **Sig. (Bartlett's Test) = 0.000 (sig. < 0.05)** cho thấy các biến quan sát có tương quan với nhau trong tổng thể và dữ liệu dùng để phân tích EFA là hoàn toàn thích hợp.
- ✓ **Eigenvalues = 1.151 > 1** đại diện cho phần biến thiên được giải thích bởi mỗi yếu tố, chỉ những yếu tố có Eigenvalue lớn hơn 1 mới được giữ lại trong mô hình phân tích.
- ✓ Tổng phương sai trích = **66.823% > 50%** đạt yêu cầu, khi đó có thể nói rằng 11 yếu tố này giải thích 66.823% biến thiên của dữ liệu.
- ✓ Biến **KNKT4** có hệ số tải (factor loadings) nhỏ hơn 0.5 nên loại biến quan sát này để tiến hành phân tích EFA (lần 2).

#### **Kết quả phân tích EFA các biến độc lập (lần 2)**

Nhìn vào các kết quả phân tích EFA cho các biến độc lập, có thể nhận thấy rằng kết quả chia thành thành 11 nhóm. Các chỉ tiêu đánh giá được thống kê:

- ✓ **KMO = 0.713** nên phân tích EFA thích hợp với dữ liệu nghiên cứu.



QTKT4	.795								
KSCL1	.781								
QTKT1	.668								
QTKT2	.658								
QTKT5	.635								
TDNN4		.801							
TDNN2		.770							
TDNN1		.756							
TDNN3		.721							
QTKT3		.607							
DLKT4			.825						
DLKT1			.805						
DLKT2			.802						
DLKT3			.793						
HTPL1				.853					
HTPL4				.816					
HTPL2				.809					
HTPL3				.779					
TDCM1					.892				
TDCM3					.886				
TDCM2					.868				
TGKT3						.863			
TGKT2						.808			
TGKT1						.781			
DDDN1							.828		
DDDN2							.813		
DDDN3							.765		
TTKT3								.803	
TTKT2								.702	
TTKT1								.663	
BCKT2									.770
BCKT3									.723
BCTC2									.836
BCTC1									.791

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization.

a. Rotation converged in 6 iterations.

Bảng 4.10 cho biết các biến đặc trưng đều có hệ số tải lớn hơn 0.5. Có 11 yếu tố đại diện cho CLKT với các biến đặc trưng của yếu tố được sắp xếp lại khác với mô hình lý thuyết ban đầu (gồm 13 yếu tố).

Yếu tố 1 (Component 1) bao gồm các biến: KNKT1, KNKT2, KNKT3, CSNN1, CSNN2, CSNN3. Các biến này lúc đầu thuộc về hai yếu tố: Kinh nghiệm kiểm toán và mức độ chuyên sâu ngành nghề. Dựa vào tên các biến trên, yếu tố này được đặt tên là **Kinh nghiệm và mức độ chuyên sâu ngành nghề**

Yếu tố 2 (Component 2) bao gồm các biến: QTKT1, QTKT2, QTKT4, QTKT5, KSCL1, KSCL2, KSCL4. Các biến này lúc đầu thuộc về hai yếu tố: Quy trình kiểm toán và thủ tục KSCL của công ty kiểm toán. Dựa vào tên các biến trên, yếu tố này được đặt tên là **Quy trình kiểm toán và thủ tục KSCL**.

Yếu tố 3 (Component 3) bao gồm các biến: TDNN1, TDNN2, TDNN3, TDNN4, QTKT3. Các biến này lúc đầu thuộc về hai yếu tố: Thái độ nghề nghiệp và quy trình kiểm toán. Dựa vào tên các biến trên, yếu tố này được đặt tên là **Thái độ nghề nghiệp**.

Yếu tố 4 (Component 4) bao gồm các biến: DLKT1, DLKT2, DLKT3, DLKT4. Các biến này lúc đầu thuộc về yếu tố: Tính độc lập. Bởi vậy, yếu tố này được đặt tên là **Tính độc lập**.

Yếu tố 5 (Component 4) bao gồm các biến: HTPL1, HTPL2, HTPL3, HTPL4. Các biến này lúc đầu thuộc về yếu tố: Hệ thống pháp luật. Bởi vậy, yếu tố này được đặt tên là **Hệ thống pháp luật**.

Yếu tố 6 (Component 6) bao gồm các biến: TDCM1, TDCM2, TDCM3. Các biến này lúc đầu thuộc về yếu tố: Trình độ chuyên môn. Bởi vậy, yếu tố này được đặt tên là **Trình độ chuyên môn**.

Yếu tố 7 (Component 7) bao gồm các biến: TGKT1, TGKT2, TGKT3. Các biến này lúc đầu thuộc về yếu tố: Thời gian kiểm toán. Bởi vậy, yếu tố này được đặt tên là **Thời gian kiểm toán**.

Yếu tố 8 (Component 8) bao gồm các biến: DDDN1, DDDN2, DDDN3. Các biến này lúc đầu thuộc về yếu tố: Đặc điểm DN FDI. Bởi vậy, yếu tố này được đặt tên là **Đặc điểm DN FDI**.



Yếu tố 9 (Component 9) bao gồm các biến: TTKT1, TTKT2, TTKT3. Các biến này lúc đầu thuộc về yếu tố: Thị trường kiểm toán. Bởi vậy, yếu tố này được đặt tên là **Thị trường kiểm toán**.

Yếu tố 10 (Component 10) bao gồm các biến: BCKT2, BCKT3. Các biến này lúc đầu thuộc về yếu tố: Báo cáo của KTV. Bởi vậy, yếu tố này được đặt tên là **Báo cáo của KTV**.

Yếu tố 11 (Component 11) bao gồm các biến: BCTC1, BCTC2. Các biến này lúc đầu thuộc về yếu tố: BCTC đã kiểm toán. Bởi vậy, yếu tố này được đặt tên là **BCTC đã kiểm toán**.

Như vậy, trong 11 yếu tố trên, có 5 yếu tố là có sự thay đổi về biến quan sát là các yếu tố: kinh nghiệm và mức độ chuyên sâu ngành nghề (CSKN), quy trình kiểm toán và thủ tục KSCL (QTKS), thái độ nghề nghiệp (TDNN), báo cáo của KTV (BCKT) và BCTC đã kiểm toán (BCTC) do đó luận án tiếp tục sử dụng Cronbach's Alpha để đánh giá độ tin cậy đối với các thang đo hiệu chỉnh, kết quả cả 05 thang đo đại diện cho các yếu tố trên đều có hệ số Cronbach's Alpha của tổng thể lớn hơn 0.6 và hệ số tương quan biến – tổng (Corrected Item – Total Correlation) của các biến quan sát đều lớn hơn 0.3 (Phụ lục 4.5: Kết quả đánh giá chất lượng thang đo mô hình thứ nhất (hiệu chỉnh)).

Như vậy, qua đánh giá chất lượng thang đo và phân tích EFA, luận án nhận diện có 11 thang đo đại diện cho các yếu tố tác động đến CLKT với 42 biến đặc trưng.

**Điều chỉnh các giả thuyết sau phân tích EFA:** Sau phân tích EFA mô hình nghiên cứu thứ nhất đã được điều chỉnh, vì thế các giả thuyết ban đầu của mô hình này sẽ được phát biểu lại như sau:

H1'.1: Tồn tại quan hệ thuận chiều giữa kinh nghiệm và mức độ chuyên sâu ngành nghề của KTV và CLKT

H1'.2: Tồn tại quan hệ thuận chiều giữa quy trình kiểm toán và thủ tục KSCL của công ty kiểm toán và CLKT

H1'.3: Tồn tại quan hệ thuận chiều giữa thái độ nghề nghiệp của KTV và CLKT

H1'.4: Tồn tại quan hệ thuận chiều giữa tính độc lập của KTV và CLKT

H1'.5: Tồn tại quan hệ thuận chiều giữa hệ thống pháp luật và CLKT

H1'.6: Tồn tại quan hệ thuận chiều giữa trình độ chuyên môn của KTV và CLKT

H1'.7: Tồn tại quan hệ thuận chiều giữa thời gian kiểm toán và CLKT

H1'.8: Tồn tại quan hệ thuận chiều giữa đặc điểm DN FDI và CLKT

H1'.9: Tồn tại quan hệ thuận chiều giữa thị trường kiểm toán và CLKT

H1'.10: Tồn tại quan hệ thuận chiều giữa báo cáo của KTV và CLKT

H1'.11: Tồn tại quan hệ thuận chiều giữa BCTC đã được kiểm toán và CLKT

#### 4.2.1.4. Kết quả phân tích hồi quy

Trước khi thực hiện phân tích hồi quy, như đã trình bày ở phần phương pháp xử lý dữ liệu, trước hết cần xem xét ma trận hệ số tương quan Pearson (bảng 4.11)

Kết quả bảng 4.11 cho thấy: Xét về tương quan tuyến tính giữa các cặp biến độc lập: các biến độc lập không có tương quan cặp với nhau (giá trị Sig. > 0.05) hoặc có tương quan nhưng mức độ là không chặt chẽ (Sig. < 0.05, r < 0.4). Xét về tương quan tuyến tính giữa biến phụ thuộc với từng biến độc lập: có hai biến là DDDN và BCTC là không có quan hệ tương quan cặp với biến CLKT (giá trị Sig. > 0.05).

Phân tích hệ số Pearson thực chất chỉ là điều kiện cần trước khi phân tích hồi quy tuyến tính. Hệ số Pearson sẽ là điều kiện để phát hiện một số trường hợp như đa cộng tuyến có thể sẽ xảy ra ở đâu. Tuy nhiên, với một cỡ mẫu cụ thể chưa chắc Pearson đã phản ánh đúng. Do đó cần kiểm định qua phân tích hồi quy để kết luận. Bởi vậy, tác giả không tiến hành loại biến ngay sau phân tích hệ số tương quan Pearson mà vẫn giữ lại để thực hiện phân tích hồi quy.

Phân tích hồi quy sẽ xác định mối quan hệ giữa biến phụ thuộc với các biến độc lập.

*Căn cứ vào mô hình đã được hiệu chỉnh sau khi phân tích EFA, ta có mô hình hồi quy tuyến tính bội như sau:*

$$\text{CLKT} = \beta_0 + \beta_1 \text{CSKN} + \beta_2 \text{QTKS} + \beta_3 \text{TDNN} + \beta_4 \text{DLKT} + \beta_5 \text{HTPL} + \beta_6 \text{TDCM} \\ + \beta_7 \text{TGKT} + \beta_8 \text{DDDN} + \beta_9 \text{TTKT} + \beta_{10} \text{BCKT} + \beta_{11} \text{BCTC} + \varepsilon$$

(Mô hình 1)

✓ Biến phụ thuộc: CLKT BCTC DN FDI (CLKT).

✓ Các biến độc lập: Kinh nghiệm và mức độ chuyên sâu (CSKN), quy trình kiểm toán và thủ tục KSCL (QTKS), thái độ nghề nghiệp (TDNN), tính độc lập (DLKT), hệ thống pháp luật (HTPL), trình độ chuyên môn (TDCM), thời gian kiểm toán (TGKT), đặc điểm DN FDI (DDDN), thị trường kiểm toán (TTKT), báo cáo của KTV (BCKT) và BCTC đã được kiểm toán (BCTC).

Các bảng dưới đây thể hiện kết quả hồi quy mô hình 1

**Bảng 4.12: Tóm tắt mô hình 1**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.709 <sup>a</sup>	.503	.482	.33827	1.395

a. Predictors: (Constant), BCTC, DDDN, TDNN, CSKN, HTPL, TDCM, QTKS, TGKT, DLKT, TTKT, BCKT

b. Dependent Variable: CLKT

**Bảng 4.13: Phân tích ANOVA<sup>a</sup> mô hình 1**

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	30.756	11	2.796	24.434	.000 <sup>b</sup>
	Residual	30.438	266	.114		
	Total	61.194	277			

a. Dependent Variable: CLKT

b. Predictors: (Constant), BCTC, DDDN, TDNN, CSKN, HTPL, TDCM, QTKS, TGKT, DLKT, TTKT, BCKT

**Bảng 4.14: Hồi quy mô hình 1**

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1	(Constant)	.708	.266		2.659	.008		
	CSKN	.158	.026	.263	5.976	.000	.965	1.037
	QTKS	.096	.020	.217	4.863	.000	.940	1.064
	TDNN	.217	.026	.376	8.396	.000	.932	1.073
	DLKT	.104	.021	.227	4.982	.000	.900	1.111
	HTPL	.124	.027	.203	4.578	.000	.952	1.050

TDCM	.084	.019	.208	4.368	.000	.824	1.213
TGKT	.048	.021	.104	2.277	.024	.903	1.108
DDDN	.064	.028	.102	2.300	.022	.953	1.049
TTKT	.038	.019	.093	2.006	.046	.861	1.162
BCKT	-.019	.023	-.041	-.840	.402	.774	1.291
BCTC	-.022	.026	-.039	-.851	.396	.894	1.119

a. Dependent Variable: CLKT

Dựa vào các bảng trên ta thấy:

#### ▪ Kiểm định độ phù hợp của mô hình

Kiểm định hiện tượng đa cộng tuyến: Chỉ tiêu nhân tử phóng đại phương sai (VIF) của tất cả các biến độc lập đều nhỏ hơn 10 (bảng 4.14) nên hiện tượng đa cộng tuyến trong mô hình được đánh giá là không nghiêm trọng.

Hệ số Durbin – Watson dùng để kiểm định tương quan của các phần dư cho thấy mô hình không vi phạm khi sử dụng phương pháp hồi quy bội. Bảng 4.12 cho thấy giá trị Durbin – Watson đạt được là 1.395 (nằm trong khoảng từ 1 đến 3), mô hình không có hiện tượng tương quan của các phần dư.

Kết quả kiểm định ANOVA (bảng 4.13) với mức ý nghĩa sig = 0.000 cho thấy mô hình hồi quy tuyến tính bội đã xây dựng phù hợp với tập dữ liệu và sử dụng được.

#### ▪ Đánh giá mức độ giải thích bởi các biến độc lập trong mô hình

Hệ số  $R^2$  (R Square) = 0.503, điều này có nghĩa là 50.3% sự biến động của CLKT BCTC của các DN FDI tại các công ty KTĐL ở Việt Nam sẽ được giải thích bởi các yếu tố là các biến độc lập đã được chọn đưa vào mô hình.

Kết quả mô hình nghiên cứu cho thấy các biến độc lập CSKN, QTKS, TDNN, DLKT, HTPL, TDCM, TGKT, DDDN, TTKT đều tác động có ý nghĩa thống kê (do Sig. < 5%) đến CLKT. Trong khi đó, với bộ dữ liệu thu thập được, tác giả chưa tìm thấy tác động có ý nghĩa thống kê của biến BCKT và BCTC đến CLKT (do Sig. > 5%)

Phương trình hồi quy chuẩn hóa như sau:

$$\text{CLKT} = 0.263 \text{ CSKN} + 0.217 \text{ QTKS} + 0.376 \text{ TDNN} + 0.227 \text{ DLKT} + 0.203 \text{ HTPL} + 0.208 \text{ TDCM} + 0.104 \text{ TGKT} + 0.102 \text{ DDDN} + 0.093 \text{ TTKT}$$

Mức độ tác động của các biến theo thứ tự từ cao đến thấp sẽ là:

TDNN (0.376) -> CSKN (0.263) -> DLKT (0.227) -> QTKS (0.217) -> TDCM (0.208) -> HTPL (0.203) -> TGKT (0.104) -> DDDN (0.102) -> TTKT (0.093)

#### 4.2.1.5. Kết quả kiểm định Independent Sample T-Test

Để xác định xem có sự khác biệt về trung bình của các biến định lượng bao gồm CLKT, CSKN, QTKS, TDNN, DLKT, HTPL, TDCM, TGKT, DDDN và TTKT đối với các giá trị khác nhau của một biến định tính là biến công ty kiểm toán (CTKT), luận án thực hiện các kiểm định T-Test với biến định tính CTKT có giá trị: 1 là nhóm các KTV thuộc công ty kiểm toán Big 4 và 2 là nhóm các KTV thuộc công ty kiểm toán Non-Big 4.

Kết quả thể hiện trên bảng 4.16 cho thấy: có hai biến QTKS và biến TDCM là có giá trị sig T-Test < 0.05. Nói cách khác, có sự khác biệt có ý nghĩa thống kê về: quy trình kiểm toán và thủ tục kiểm soát, và trình độ chuyên môn của KTV giữa các KTV thuộc các công ty kiểm toán Big 4 và Non-Big4. Các biến còn lại bao gồm: CLKT, CSKN, TDNN, DLKT, HTPL, TGKT, DDDN và TTKT đều có giá trị sig T-Test > 0.05. Như vậy, không có sự khác biệt có ý nghĩa thống kê về: CLKT, kinh nghiệm và mức độ chuyên sâu ngành nghề, thái độ nghề nghiệp, tính độc lập của KTV, hệ thống pháp luật, thời gian kiểm toán, đặc điểm DN FDI, thị trường kiểm toán theo quan điểm của các KTV thuộc các công ty kiểm toán Big 4 và Non-Big4.

Kết quả bảng 4.15 cho thấy giá trị trung bình của 2 biến QTKS và TDCM với các KTV thuộc các công ty kiểm toán Big 4 là cao hơn giá trị trung bình của 2 biến này với các KTV thuộc các công ty kiểm toán Non-Big 4.

Kết quả kiểm định T-Test của mô hình 1 một lần nữa khẳng định kết quả nghiên cứu của Krishnan và cộng sự (2003), cũng như phù hợp với quan điểm của các tổ chức lập quy như FRC (2008) và IAASB (2013) khi cho rằng không nên xem xét tiêu chí quy mô và danh tiếng (Big 4) của công ty kiểm toán như một yếu tố có ảnh hưởng tới CLKT BCTC.

#### 4.2.1.6. Kết quả kiểm định giả thuyết các yếu tố ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán dưới góc độ chuyên môn nghề nghiệp

Kết quả phân tích EFA và kết quả hồi quy mô hình 1 cho thấy các biến độc lập CSKN, QTKS, TDNN, DLKT, HTPL, TDCM, TGKT, DDDN, TTKT đều tác động có ý nghĩa thống kê (do Sig. < 5%) đến CLKT; vì thế các giả thuyết H1'.1, H1'.2, H1'.3, H1'.4, H1'.5, H1'.6, H1'.7, H1'.8, H1'.9, H1'.10 được chấp nhận. Trong khi đó, với bộ dữ liệu thu thập được, tác giả chưa tìm thấy tác động có ý nghĩa thống kê của biến BCKT, BCTC đến CLKT (do Sig. > 5%), giả thuyết H1'.11, H1'.12 bị bác bỏ.

Tổng hợp kết quả kiểm định các giả thuyết của mô hình nghiên cứu thứ nhất thể hiện ở bảng sau:

**Bảng 4.17: Kết quả kiểm định các giả thuyết về các yếu tố ảnh hưởng đến CLKT BCTC dưới góc độ chuyên môn nghề nghiệp**

STT	Giả thuyết	Kết quả	So sánh với kết quả của các nghiên cứu trước
1	H1'.1: Tồn tại quan hệ thuận chiều giữa kinh nghiệm và mức độ chuyên sâu ngành nghề của KTV và CLKT	Chấp nhận giả thuyết	Đồng thuận với kết quả nghiên cứu của Carcello và cộng sự (1992); Behn và cộng sự (1997); Kymboon và cộng sự (2008); Bùi Thị Thủy (2014)
2	H1'.2: Tồn tại quan hệ thuận chiều giữa quy trình kiểm toán và thủ tục KSCL của công ty kiểm toán và CLKT	Chấp nhận giả thuyết	Đồng thuận với kết quả nghiên cứu của Carcello và cộng sự (1992); Behn và cộng sự (1997); Kymboon và cộng sự (2008); Bùi Thị Thủy (2014); Francis (2011); Ahmad Abdul Fattah Odeh (2015)
3	H1'.3: Tồn tại quan hệ thuận chiều giữa thái độ nghề nghiệp của KTV và CLKT	Chấp nhận giả thuyết	Đồng thuận với kết quả nghiên cứu của Carcello và cộng sự (1992); Behn và cộng sự (1997); Kymboon và cộng sự (2008); Bùi Thị Thủy (2014)
4	H1'.4: Tồn tại quan hệ thuận chiều giữa tính độc lập của KTV và CLKT	Chấp nhận giả thuyết	Đồng thuận với kết quả nghiên cứu của Carcello và cộng sự (1992); Behn và cộng sự (1997);

			Kymboon và cộng sự (2008); Bùi Thị Thủy (2014)
5	H1'.5: Tồn tại quan hệ thuận chiều giữa hệ thống pháp luật và CLKT	Chấp nhận giả thuyết	Đồng thuận với kết quả nghiên cứu của Francis (2011); Knechel và cộng sự (2013)
6	H1'.6: Tồn tại quan hệ thuận chiều giữa trình độ chuyên môn của KTV và CLKT	Chấp nhận giả thuyết	Đồng thuận với kết quả nghiên cứu của Carcello và cộng sự (1992); Behn và cộng sự (1997); Kymboon và cộng sự (2008); Bùi Thị Thủy (2014)
7	H1'.7: Tồn tại quan hệ thuận chiều giữa thời gian kiểm toán và CLKT	Chấp nhận giả thuyết	Đồng thuận với kết quả nghiên cứu của O'Keefe và cộng sự (1994); Caramanis và Lennox (2008)
8	H1'.8: Tồn tại quan hệ thuận chiều giữa đặc điểm DN FDI và CLKT	Chấp nhận giả thuyết	Đồng thuận với kết quả nghiên cứu của Francis (2011); Knechel và cộng sự (2013); Bùi Thị Thủy (2014)
9	H1'.9: Tồn tại quan hệ thuận chiều giữa thị trường kiểm toán và CLKT	Chấp nhận giả thuyết	Đồng thuận với kết quả nghiên cứu của Francis (2011); Knechel và cộng sự (2013)
10	H1'.10: Tồn tại quan hệ thuận chiều giữa báo cáo của KTV và CLKT	Bác bỏ giả thuyết	Không đồng thuận với kết quả nghiên cứu của DeFond và cộng sự (2002), Francis & Yu (2009); Guny và Zhang (2011), Francis (2011); Knechel và cộng sự (2013); Ahmad Abdul Fattah Odeh (2015)
11	H1'.11: Tồn tại quan hệ thuận chiều giữa BCTC đã được kiểm toán và CLKT	Bác bỏ giả thuyết	Không đồng thuận với kết quả nghiên cứu của Kinney và cộng sự (2004), Francis (2011), Knechel và cộng sự (2013); Yoshida (2006), Yazawa (2010); Lawrence và cộng sự (2011)

4.2.1.7. Bàn luận kết quả mô hình thứ nhất

Từ kết quả kiểm định mô hình thứ nhất cho thấy, các yếu tố kinh nghiệm và mức độ chuyên sâu ngành nghề của KTV, phương pháp và thủ tục KSCL của công ty kiểm toán, thái độ nghề nghiệp của KTV, tính độc lập của KTV, sự đầy đủ của hệ thống pháp luật, trình độ chuyên môn của KTV, sự hợp lý của thời gian kiểm toán, đặc điểm của các DN FDI và sự cạnh tranh lành mạnh của thị trường kiểm toán đều có tác động tích cực đến CLKT. Kết quả này cũng tương đồng với các kết quả đã được phát hiện bởi các nghiên cứu tiền nhiệm (Bảng 4.17).

Bên cạnh đó, kết quả kiểm định mô hình thứ nhất cho thấy yếu tố báo cáo kiểm toán của KTV và yếu tố BCTC đã được kiểm toán không có tác động có ý nghĩa thống kê đến CLKT. Kết quả này không tương đồng với các kết quả đã được kiểm định bởi các nghiên cứu tiền nhiệm (Bảng 4.17). Điều này được giải thích bởi đặc điểm BCTC của các DN FDI. Đối với yếu tố báo cáo của KTV được đo lường bởi 2 tiêu chí: KTV có báo cáo về khả năng hoạt động liên tục của khách hàng và Báo cáo kiểm toán không bị xem xét lại bởi các cơ quan kiểm tra. Qua trao đổi với các KTV cũng như tìm hiểu thực trạng BCTC tại các DN FDI cho thấy khả năng hoạt động liên tục của khách hàng FDI được đảm bảo rất tốt bởi vậy việc KTV có báo cáo về vấn đề này thường chỉ mang tính thủ tục. Các DN FDI đa số không niêm yết, vì thế đối tượng sử dụng BCKT chủ yếu là chính DN FDI và cơ quan quản lý nhà nước nên cũng rất ít có các khiếu nại về BCKT tại các DN này, do vậy việc xem xét lại BCKT bởi các cơ quan kiểm tra nếu có cũng thường mang tính thủ tục. Đối với yếu tố BCTC đã được kiểm toán được đo lường bởi 2 tiêu chí: DN FDI không phải sửa chữa BCTC sau kiểm toán và BCTC sau khi kiểm toán không còn tồn tại việc điều chỉnh lợi nhuận bằng kế toán dồn tích. Qua phỏng vấn các KTV đã thực hiện kiểm toán tại các DN FDI, trong thực tế có các DN FDI có thực hiện việc sửa chữa BCTC sau kiểm toán và BCTC sau khi kiểm toán vẫn có trường hợp tồn tại việc điều chỉnh lợi nhuận bằng kế toán dồn tích nhưng thường trong một phạm vi cho phép nên không ảnh hưởng đến CLKT.

Đồng thời từ kết quả kiểm định T-Test, các yếu tố CLKT, CSKN, TDNN, DLKT, HTPL, TGKT, DDDN và TTKT theo đánh giá bởi các KTV thuộc các công ty kiểm toán Big4 và Non-Big4 không có sự khác biệt có ý nghĩa thống kê. Phát hiện này phù hợp với quan điểm của các khuôn mẫu về CLKT của IFAC, theo đó CLKT sẽ được đảm bảo khi các công ty kiểm toán đảm bảo sự tuân thủ pháp luật, tuân thủ chuẩn mực chuyên môn và đạo đức nghề nghiệp, đảm bảo các nhóm yếu tố



Đầu vào, Đầu ra và Bồi cảnh mà không xét đến các tiêu chí thuộc về Big 4 như quy mô hay danh tiếng của công ty kiểm toán. Cũng theo kết quả kiểm định T-Test, yếu tố quy trình kiểm toán và thủ tục kiểm soát cũng như yếu tố trình độ chuyên môn được đánh giá cao hơn tại các công ty kiểm toán Big 4. Điều này cũng hoàn toàn hợp lý do các công ty kiểm toán Big 4 có tiềm lực lớn hơn về tài chính so với các công ty Non-Big4, khoản chi cho công tác đào tạo và bồi dưỡng nhân viên tại các công ty Big 4 luôn chiếm một tỷ trọng cao. Do vậy, hầu hết đội ngũ KTV tại các công ty Big 4 đều đã tiếp nhận được công nghệ kiểm toán, quản lý quốc tế và được đào tạo một cách bài bản theo chương trình đào tạo quốc tế. Bên cạnh đó, các công ty kiểm toán Big 4 ở Việt Nam cũng có quy trình KSCL đầy đủ và bài bản hơn so với các công ty kiểm toán Non-Big 4 do được áp dụng quy trình KSCL của tập đoàn Big 4 trên thế giới. Đây sẽ là gợi ý để luận án đưa ra các khuyến nghị sau này vì mặc dù CLKT có thể không ảnh hưởng nhưng khoảng cách về trình độ vẫn thực sự tồn tại giữa các công ty kiểm toán Big 4 và các công ty kiểm toán Non - Big 4.

#### ***4.2.2. Kết quả nghiên cứu chất lượng kiểm toán dưới góc độ chất lượng dịch vụ***

##### ***4.2.2.1. Thống kê mô tả***

Từ 250 phiếu khảo sát phát ra, kết quả thu được từ phía các DN FDI là 232 phiếu khảo sát. Trong 232 phiếu khảo sát thu được, có 15 phiếu bị loại do không hợp lệ. Do vậy, số lượng quan sát còn lại để đưa vào phân tích mô hình 2 là 217 phiếu trong đó có 44.2% là nam, 46.1% đối tượng điều tra có vị trí là các kế toán tổng hợp, kế toán trưởng hay giám đốc tài chính. Các đối tượng điều tra từ phía các DN FDI chủ yếu có độ tuổi trên 25 tuổi (91.8%) và có trình độ từ cử nhân trở lên (94%). Điều này cũng cho thấy các đối tượng điều tra từ phía khách hàng kiểm toán đều là các đối tượng có kinh nghiệm và trình độ cao, đảm bảo độ tin cậy và chất lượng của các câu trả lời khảo sát.

Về thống kê mô tả dữ liệu mô hình 2, giá trị trung bình của CLDV là 3.7266, có nghĩa là CLDV được cung cấp bởi các công ty KTĐL là tương đối cao theo đánh giá của khách hàng kiểm toán. Giá trị trung bình của các biến độc lập cũng đều  $> 3$ , có nghĩa là mức độ đảm bảo của các yếu tố cũng là tương đối cao theo đánh giá của khách hàng kiểm toán. Giá trị Std. Deviation (độ lệch chuẩn) của các biến tương đối thấp, điều đó có nghĩa là các câu trả lời khá nhất quán.

Chi tiết về thông kê mô tả mẫu và dữ liệu nghiên cứu mô hình 2 xem Phụ lục 4.6: Thông kê mô tả mẫu mô hình 2

#### 4.2.2.2. Kết quả đánh giá chất lượng thang đo

Kết quả đánh giá độ tin cậy đối với thang đo CLDV kiểm toán (7 yếu tố với 26 biến quan sát) cho thấy các hệ số Cronbach's Alpha của tổng thể đều lớn hơn 0.6; Hệ số tương quan biến – tổng (Corrected Item – Total Corelation) của các biến quan sát lớn hơn 0.3, thể hiện ở bảng sau:

**Bảng 4.18: Bảng tổng hợp kết quả đánh giá chất lượng thang đo các yếu tố ảnh hưởng đến CLKT BCTC dưới góc độ CLDV**

Biến quan sát	Trung bình thang đo nếu loại biến	Phương sai thang đo nếu loại biến	Tương quan biến tổng	Cronbach's Alpha nếu loại biến
<b>Phương tiện hữu hình (PTHH): <math>\alpha = .825</math></b>				
PTHH1	9.86	9.296	.550	.823
PTHH2	9.42	9.059	.625	.790
PTHH3	9.34	8.513	.679	.765
PTHH4	9.55	7.990	.748	.731
<b>Tin cậy (TCKH): <math>\alpha = .743</math></b>				
TCKH1	11.13	5.131	.456	.732
TCKH2	10.67	4.684	.582	.657
TCKH3	10.79	5.211	.568	.669
TCKH4	10.39	5.192	.551	.677
<b>Khả năng đáp ứng nhu cầu khách hàng (DUKH): <math>\alpha = .654</math></b>				
DUKH1	10.46	8.064	.437	.587
DUKH2	10.54	7.675	.491	.552
DUKH3	10.66	7.883	.472	.565
DUKH4	10.95	6.734	.379	.651
<b>Năng lực phục vụ (NLPV): <math>\alpha = .830</math></b>				
NLPV1	13.03	26.374	.650	.789
NLPV2	12.90	26.406	.682	.781
NLPV3	12.99	25.787	.726	.768
NLPV4	12.81	24.932	.801	.746
<i>NLPV5</i>	<i>13.32</i>	<i>30.320</i>	<i>.338</i>	<i>.879</i>
<b>Sự cảm thông (CTKH): <math>\alpha = .653</math></b>				
CTKH1	7.38	3.728	.388	.651
CTKH2	7.47	3.000	.575	.404
CTKH3	7.85	2.944	.445	.592
<b>Sự cung cấp dịch vụ phi kiểm toán (PKT): <math>\alpha = .847</math></b>				

PKT1	6.18	7.386	.763	.740
PKT2	6.27	8.347	.674	.826
PKT3	6.01	8.134	.711	.791
<b>CLDV kiểm toán (CLDV): <math>\alpha = .673</math></b>				
CLDV1	7.64	1.037	.474	.605
CLDV2	7.29	1.089	.565	.469
CLDV3	7.42	1.366	.434	.644

Trong tất cả các biến quan sát, chỉ có biến NLPV5 là có chỉ số Cronbach's Alpha nếu loại biến là 0.879 (cao hơn hệ số Cronbach's Alpha hiện tại là 0.830). Tuy nhiên, hệ số tương quan biến tổng của biến NLPV5 vẫn thỏa mãn điều kiện  $> 0.3$  và như đã trình bày ở phần mô hình 1, việc loại biến quan sát không chỉ đơn thuần nhìn vào con số thống kê mà còn phải xem xét giá trị nội dung của khái niệm. Nếu nội dung của biến có ý nghĩa quan trọng, không nhất thiết chỉ vì để tăng hệ số Cronbach's Alpha mà loại đi một biến chất lượng (Nguyễn Đình Thọ, 2011) bởi vậy tác giả cũng không loại biến NLPV5 mà giữ lại để thực hiện các bước phân tích tiếp theo.

**Kết luận:** Mô hình giữ nguyên 7 yếu tố đảm bảo chất lượng tốt, với 26 biến đặc trưng. Chi tiết kết quả tính toán Cronbach's Alpha của từng nhóm yếu tố xem Phụ lục 4.7: Kết quả đánh giá chất lượng thang đo mô hình thứ hai.

#### 4.2.2.3. Kết quả phân tích yếu tố khám phá

Tương tự như mô hình nghiên cứu thứ nhất, sau khi phân tích độ tin cậy của thang đo, luận án sử dụng phương pháp phân tích EFA nhằm xem xét mức độ hội tụ của các biến quan sát theo từng thành phần và giá trị phân biệt giữa các yếu tố.

#### **Kiểm định tính thích hợp của EFA**

$KMO = 0.737$ , thỏa mãn điều kiện:  $0.5 < KMO < 1$ , phân tích EFA là thích hợp cho dữ liệu thực tế.

#### **• Kiểm định tương quan của các biến quan sát trong thước đo đại diện**

Kiểm định Barlett có Sig.  $\leq 0.05$ , nghĩa là các biến quan sát có tương quan tuyến tính với yếu tố đại diện.

#### **• Kiểm định mức độ giải thích của các biến quan sát**

Bảng 4.20, dòng 6, cho thấy có 6 yếu tố có giá trị Eigenvalues lớn hơn 1 với tổng phương sai trích = **69.027%** > **50%** đạt yêu cầu, khi đó có thể nói rằng 6 yếu tố này giải thích 69.027% biến thiên của dữ liệu.

### **Kết quả xoay các yếu tố của mô hình 2**

Sử dụng phương pháp xoay nguyên góc (Varimax) các yếu tố. Kết quả các lần xoay yếu tố được thể hiện như sau:

### **Kết quả xoay các yếu tố lần 1 thể hiện dưới bảng 4.21**

Từ bảng 4.21 kết quả xoay yếu tố lần 1 cho thấy, các biến quan sát NLPV5, DUKH4 có hệ số tải nhỏ hơn 0.5 nên loại 02 biến quan sát này để tiến hành phân tích EFA (lần 2).

### **Kết quả xoay các yếu tố lần 2 thể hiện dưới bảng 4.22:**

**Bảng 4.22: Ma trận xoay các yếu tố (lần 2)**

	Rotated Component Matrix <sup>a</sup>					
	Component					
	1	2	3	4	5	6
NLPV4	.890					
NLPV3	.849					
NLPV2	.818					
NLPV1	.799					
PTHH4		.866				
PTHH3		.829				
PTHH2		.780				
PTHH1		.740				
CTKH1			.872			
DUKH3			.745			
DUKH2			.703			
DUKH1			.677			
PKT3				.885		

PKT1				.877	
PKT2				.828	
TCKH2					.798
TCKH3					.788
TCKH4					.723
TCKH1					.669
CTKH3					.881
CTKH2					.725

Bảng 4.22 cho biết các biến đặc trưng đều có hệ số tải lớn hơn 0.5. Biến quan sát CTKH1 (KTV sẵn sàng lắng nghe ý kiến của khách hàng) thuộc về yếu tố đáp ứng nhu cầu khách hàng. Dựa vào nội dung các biến, các yếu tố vẫn được giữ nguyên tên như ban đầu như sau:

**Bảng 4.23: Thang đo điều chỉnh Cronbach's Alpha và phân tích EFA**

STT	Thang đo	Biến đặc trưng	Tên yếu tố
1	NLPV	NLPV1, NLPV2, NLPV3, NLPV4	Năng lực phục vụ
2	PTHH	PTHH1, PTHH2, PTHH3, PTHH4	Phương tiện hữu hình
3	DUKH	CTKH1, DUKH1, DUKH2, DUKH3	Khả năng đáp ứng nhu cầu khách hàng
4	PKT	PKT1, PKT2, PKT3	Sự cung cấp dịch vụ phi kiểm toán
5	TCKH	TCKH1, TCKH2, TCKH3, TCKH4	Tin cậy
6	CTKH	CTKH2, CTKH3	Sự cảm thông
7	CLDV	CLDV1, CLDV2 CLDV3	Chất lượng dịch vụ kiểm toán
<b>Tổng số</b>	<b>7</b>	<b>24</b>	

Như vậy, có 3 thang đo có sự thay đổi về biến quan sát sau khi thực hiện phân tích EFA là năng lực phục vụ, khả năng đáp ứng nhu cầu khách hàng và sự

cảm thông. Do đó, luận án tiếp tục tính toán Cronbach's Alpha đối với các thang đo hiệu chỉnh, kết quả cả 03 thang đo đại diện cho các yếu tố trên đều có hệ số Cronbach's Alpha của tổng thể lớn hơn 0.6 và hệ số tương quan biến – tổng (Corrected Item – Total Corelation) của các biến quan sát đều lớn hơn 0.3 (Phụ lục 4.8: Kết quả đánh giá chất lượng thang đo mô hình thứ hai (hiệu chỉnh)).

Qua đánh giá chất lượng thang đo và phân tích EFA, luận án đã nhận diện 6 thang đo đại diện cho các yếu tố tác động đến CLDV kiểm toán và 1 thang đo đại diện cho CLDV kiểm toán với 24 biến đặc trưng.

#### 4.2.2.4. Kết quả phân tích hồi quy

Từ bảng 4.24 có thể thấy:

Xét về tương quan tuyến tính giữa các cặp biến độc lập: hầu hết các biến độc lập không có tương quan cặp với nhau (giá trị Sig. >0.05) hoặc có tương quan nhưng mức độ là không chặt chẽ (Sig. <0.05,  $r \leq 0.4$ ). Xét về tương quan tuyến tính giữa biến phụ thuộc với từng biến độc lập: các biến độc lập đều có tương quan với biến phụ thuộc (giá trị Sig. <0.05).

Phân tích hồi quy sẽ xác định mối quan hệ giữa biến phụ thuộc với các biến độc lập. Căn cứ vào mô hình được hiệu chỉnh sau khi phân tích EFA, ta có mô hình hồi quy tuyến tính bội như sau:

$$CLDV = \beta_0 + \beta_1 NLPV + \beta_2 PTHH + \beta_3 DUKH + \beta_4 PKT + \beta_5 TCKH + \beta_6 CTKH + \varepsilon \text{ (Mô hình 2)}$$

- ✓ *Biến phụ thuộc*: Chất lượng dịch vụ kiểm toán BCTC DN FDI (CLDV).
- ✓ *Các biến độc lập*: Năng lực phục vụ (NLPV), phương tiện hữu hình (PTHH), khả năng đáp ứng nhu cầu khách hàng (DUKH), sự cung cấp dịch vụ phi kiểm toán (PKT), sự tin cậy (TCKH) và sự cảm thông (CTKH)

Phân tích hồi quy mô hình 2 nhằm kiểm định sự ảnh hưởng của các yếu tố đến CLKT BCTC DN FDI dưới góc độ CLDV. Các bảng dưới đây thể hiện kết quả hồi quy mô hình 2:

**Bảng 4.25: Tóm tắt mô hình 2**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
-------	---	----------	-------------------	----------------------------	---------------

2	.788 <sup>a</sup>	.620	.610	.31244	<b>1.806</b>
---	-------------------	------	------	--------	--------------

a. Predictors: (Constant), CTKH, PKT, TCKH, PTHH, NLPV, DUKH

b. Dependent Variable: CLDV

**Bảng 4.26: Phân tích ANOVA<sup>a</sup> mô hình 2**

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
2	Regression	33.499	6	5.583	57.196	<b>.000<sup>b</sup></b>
	Residual	20.500	210	.098		
	Total	53.999	216			

a. Dependent Variable: CLDV

b. Predictors: (Constant), CTKH, PKT, TCKH, PTHH, NLPV, DUKH

**Bảng 4.27: Hồi quy mô hình 2**

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
2	(Constant)	.284	.202		1.404	.162		
	NLPV	.174	.017	<b>.478</b>	10.433	<b>.000</b>	.862	1.160
	PTHH	.126	.023	<b>.242</b>	5.599	<b>.000</b>	.970	1.031
	DUKH	.321	.029	<b>.546</b>	11.169	<b>.000</b>	.756	1.323
	PKT	.088	.016	<b>.240</b>	5.438	<b>.000</b>	.930	1.075
	TCKH	.248	.030	<b>.356</b>	8.168	<b>.000</b>	.949	1.054
	CTKH	.029	.024	.055	1.171	.243	.812	1.232

a. Dependent Variable: CLDV

b. Predictors: (Constant), CTKH, PKT, TCKH, PTHH, NLPV, DUKH

Dựa vào các bảng trên ta thấy:

▪ **Kiểm định độ phù hợp của mô hình**

Kiểm định hiện tượng đa cộng tuyến: Chỉ tiêu nhân tử phóng đại phương sai (VIF) của tất cả các biến độc lập đều nhỏ hơn 10 (bảng 4.27) nên hiện tượng đa cộng tuyến trong mô hình được đánh giá là không nghiêm trọng.

Hệ số Durbin – Watson dùng để kiểm định tương quan của các phần dư cho thấy mô hình không vi phạm khi sử dụng phương pháp hồi quy bội. Giá trị Durbin – Watson đạt được là 1.806 (nằm trong khoảng từ 1 đến 3) (bảng 4.25), mô hình không có hiện tượng tương quan của các phần dư.

Kết quả kiểm định ANOVA (bảng 4.26) với mức ý nghĩa sig = 0.000 cho thấy mô hình hồi quy tuyến tính bội đã xây dựng phù hợp với tập dữ liệu và sử dụng được.

▪ **Đánh giá mức độ giải thích bởi các biến độc lập trong mô hình**

Hệ số  $R^2$  (R Square) = 0.620, điều này có nghĩa là 62.0% sự biến động của CLDV kiểm toán BCTC thực hiện bởi các công ty KTĐL tại Việt Nam sẽ được giải thích bởi các yếu tố là các biến độc lập đã được chọn đưa vào mô hình.

Kết quả mô hình nghiên cứu cho thấy các biến độc lập NLPV, PTHH, DUKH, PKT, TCKH đều tác động có ý nghĩa thống kê (do Sig. < 5%) đến CLDV. Trong khi đó, với bộ dữ liệu thu thập được, tác giả chưa tìm thấy tác động có ý nghĩa thống kê của biến CTKH đến CLDV (do Sig.=0.243 > 5%)

Phương trình hồi quy chuẩn hóa như sau:

$$\text{CLDV} = 0.478 \text{ NLPV} + 0.242 \text{ PTHH} + 0.546 \text{ DUKH} + 0.240 \text{ PKT} + 0.356 \text{ TCKH}$$

Mức độ tác động của các biến theo thứ tự từ mạnh đến yếu sẽ là:

$$\text{DUKH (0.546)} \rightarrow \text{NLPV (0.478)} \rightarrow \text{TCKH (0.356)} \rightarrow \text{PTHH (0.242)} \rightarrow \text{PKT (0.240)}$$

Bên cạnh đó, nhằm kiểm định xem có hay không sự khác biệt về CLDV kiểm toán được cung cấp bởi các công ty kiểm toán Big 4 và Non-Big 4 dưới sự cảm nhận của khách hàng kiểm toán, luận án bổ sung thêm biến kiểm soát CTKT, từ mô hình 2 sau khi bổ sung biến CTKT, có mô hình hồi quy tuyến tính sau:

$$\text{CLDV} = \beta_0 + \beta_1 \text{ NLPV} + \beta_2 \text{ PTHH} + \beta_3 \text{ DUKH} + \beta_4 \text{ PKT} + \beta_5 \text{ TCKH} + \beta_6 \text{ CTKH} + \beta_7 \text{ CTKT} + \varepsilon \text{ (Mô hình 2 với biến giả)}$$

Trong đó, CTKT là một biến kiểm soát (biến giả), biến này sẽ có giá trị bằng 0 nếu DN FDI được kiểm toán bởi một công ty kiểm toán Non-Big 4 và biến này sẽ có giá trị bằng 1 nếu DN FDI được kiểm toán bởi một công ty kiểm toán Big 4.

Theo đó, việc bổ sung thêm biến CTKT để kiểm định giả thuyết sau: ***Có sự khác biệt về CLDV giữa các công ty kiểm toán Big 4 và Non-Big4 theo cảm nhận của khách hàng (DN FDI)***

Các bảng dưới đây thể hiện kết quả hồi quy mô hình 2 với biến giả:



**Bảng 4.28: Tóm tắt mô hình 2 với biến giả**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
2	.862 <sup>a</sup>	.742	.734	.25807	1.762

a. Predictors: (Constant), CTKT, CTKH, TCKH, PTHH, PKT, NLPV, DUKH

b. Dependent Variable: CLDV

**Bảng 4.29: Phân tích ANOVA<sup>a</sup> mô hình 2 với biến giả**

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
2 Regression	40.080	7	5.726	85.971	.000 <sup>b</sup>
Residual	13.919	209	.067		
Total	53.999	216			

a. Dependent Variable: CLDV

b. Predictors: (Constant), CTKT, CTKH, TCKH, PTHH, PKT, NLPV, DUKH

**Bảng 4.30: Hồi quy mô hình 2 với biến giả**

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
	B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
(Constant)	1.240	.193		6.431	.000		
NLPV	.108	.015	.298	7.105	.000	.701	1.426
PTHH	.070	.019	.134	3.597	.000	.888	1.126
DUKH	.230	.025	.391	9.011	.000	.657	1.523
PKT	.037	.014	.101	2.594	.010	.811	1.233
TCKH	.175	.026	.252	6.705	.000	.874	1.144
CTKH	.030	.020	.057	1.473	.142	.812	1.232
CTKT	.456	.046	.452	9.940	.000	.595	1.679

a. Dependent Variable: CLDV

Từ kết quả bảng 4.30 cho thấy, giá trị biến kiểm soát CTKT là có ý nghĩa thống kê (Sig<5%), điều đó có nghĩa là có sự khác biệt giữa CLKT BCTC dưới góc

độ CLDV giữa các công ty kiểm toán Big4 và Non-Big4 theo đánh giá của khách hàng là các DN FDI. Các khách hàng FDI cho rằng, CLDV là tốt hơn khi được cung cấp bởi các công ty kiểm toán Big4 (hệ số beta của biến CTKT là dương:  $\beta_7=0.456$ ). Đồng thời, so sánh giá trị R Square và R Square hiệu chỉnh giữa mô hình 2 và mô hình 2 với biến giả, có thể thấy 2 giá trị này đều tăng lên đáng kể khi mô hình được bổ sung thêm biến giả (từ 0.620 lên 0.742 và từ 0.610 lên 0.734). Điều này có nghĩa là việc bổ sung thêm biến giả thực sự có ý nghĩa thống kê, khi đó mô hình giải thích được nhiều hơn sự tác động của các yếu tố đến CLDV kiểm toán.

#### 4.2.2.5. Kết quả kiểm định giả thuyết các yếu tố ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán dưới góc nhìn của khách hàng

Kết quả phân tích EFA và kết quả hồi quy mô hình 2 cho thấy các biến độc lập NLPV, PTHH, DUKH, PKT, TCKH, CTKT đều tác động có ý nghĩa thống kê (do Sig. < 5%) đến CLDV kiểm toán, vì các giả thuyết H2.1, H2.2, H2.3, H2.4, H2.6 được công nhận. Trong khi đó, với bộ dữ liệu thu thập được, tác giả chưa tìm thấy tác động có ý nghĩa thống kê của biến CTKH đến CLDV kiểm toán (do Sig. > 5%), giả thuyết H2.5 bị bác bỏ.

Tổng hợp kết quả kiểm định các giả thuyết về các yếu tố ảnh hưởng đến CLKT BCTC dưới góc độ CLDV như sau:

**Bảng 4.31: Kết quả kiểm định các giả thuyết về các yếu tố ảnh hưởng đến CLKT BCTC DN FDI dưới góc độ CLDV**

STT	Giả thuyết	Kết quả	So sánh với kết quả các nghiên cứu trước
1	H2.1: Tồn tại quan hệ thuận chiều giữa phương tiện hữu hình và CLDVKT	Chấp nhận giả thuyết	Đồng thuận với kết quả nghiên cứu của Parasuraman và cộng sự (1988)
2	H2.2: Tồn tại quan hệ thuận chiều giữa sự tin cậy và CLDVKT	Chấp nhận giả thuyết	Đồng thuận với kết quả nghiên cứu của Parasuraman và cộng sự (1988)
3	H2.3: Tồn tại quan hệ thuận chiều giữa khả năng đáp ứng nhu cầu khách hàng và CLDVKT	Chấp nhận giả thuyết	Đồng thuận với kết quả nghiên cứu của Parasuraman và cộng sự (1988); Carcello và cộng sự (1992); Davis (1995); Behn và

			cộng sự (1997); Angus Duff (2004)
4	H2.4: Tồn tại quan hệ thuận chiều giữa năng lực phục vụ và CLDVKT	Chấp nhận giả thuyết	Đồng thuận với kết quả nghiên cứu của Parasuraman và cộng sự (1988); Carcello và cộng sự (1992); Richard (2006); Kym Boon và cộng sự (2008)
5	H2.5: Tồn tại quan hệ thuận chiều giữa sự cảm thông và CLDVKT	Bác bỏ giả thuyết	Không đồng thuận với kết quả nghiên cứu của Parasuraman và cộng sự (1988); Angus Duff (2004)
6	H2.6: Tồn tại quan hệ thuận chiều giữa sự cung cấp dịch vụ phi kiểm toán và CLDVKT	Chấp nhận giả thuyết	Đồng thuận với kết quả nghiên cứu của Angus Duff (2004); Svanstrom (2013)

#### 4.2.2.6. Bàn luận về kết quả của mô hình thứ hai

Từ kết quả kiểm định mô hình thứ hai cho thấy, các yếu tố Phương tiện hữu hình, Sự tin cậy, Khả năng đáp ứng nhu cầu khách hàng, Năng lực phục vụ, Sự cung cấp dịch vụ phi kiểm toán đều có tác động tích cực đến CLDV được cung cấp bởi các công ty KTĐL. Kết quả này cũng tương đồng với các kết quả đã được kiểm định bởi các nghiên cứu tiền nhiệm về các yếu tố ảnh hưởng đến CLDV (Bảng 4.31).

Cũng qua kết quả hồi quy mô hình thứ hai cho thấy, sự tác động của yếu tố Sự cảm thông đến CLDV kiểm toán là không có ý nghĩa thống kê (Sig. >0.05). Kết quả này không tương đồng với các kết quả đã được kiểm định bởi các nghiên cứu tiền nhiệm về các yếu tố ảnh hưởng đến CLDV (Bảng 4.31). Điều này được giải thích bởi trình độ nhận thức cao của bộ máy quản lý của các DN FDI. Qua phỏng vấn lại một số kế toán của các DN FDI cho thấy họ nhận thức được rất rõ sự khác biệt của dịch vụ kiểm toán so với các dịch vụ thông thường khác. Các khách hàng FDI hiểu được rằng, không như các dịch vụ khác, tính độc lập của nhà cung cấp dịch vụ kiểm toán luôn được quan tâm và đề cao, KTV phải luôn giữ tính độc lập trong suốt quá trình cung cấp dịch vụ, không để ảnh hưởng đến kết quả kiểm toán. Chính bởi điều này, yếu tố Sự cảm thông (thể hiện sự chủ động quan tâm của KTV

và công ty kiểm toán đến khách hàng) được thể hiện ít hay nhiều trong quá trình cung cấp dịch vụ kiểm toán của các DNKT độc lập cũng không ảnh hưởng đến CLKT BCTC dưới góc độ CLDV theo đánh giá của các khách hàng kiểm toán (các DN FDI).

Bên cạnh đó, từ kết quả hồi quy mô hình 2 mở rộng với biến giả CTKT cho thấy, có sự khác biệt có ý nghĩa thống kê về CLKT dưới góc độ CLDV giữa các công ty kiểm toán Big4 và Non-Big4 theo đánh giá của khách hàng là các DN FDI. Các khách hàng FDI cho rằng, CLDV là tốt hơn khi được cung cấp bởi các công ty kiểm toán Big4. Điều này lý giải cho thực tế là Ban Giám đốc DN FDI thường có xu hướng lựa chọn các công ty kiểm toán Big 4 hơn là các công ty kiểm toán Non – Big 4 cho việc thực hiện kiểm toán BCTC tại DN của họ. Đây cũng là cơ sở để luận án đưa ra khuyến nghị dành cho các công ty kiểm toán vì liên quan đến sự lựa chọn của khách hàng. Các công ty kiểm toán, đặc biệt là các công ty KTĐL của Việt Nam, để có thể cạnh tranh được với các hãng kiểm toán lớn có uy tín, chỉ có thông qua việc nâng cao CLDV.

## **Tổng kết Chương 4**

Trong Chương này, luận án trình bày về các kết quả kiểm định các mô hình nghiên cứu về CLKT BCTC DN FDI. Kết quả nghiên cứu cho thấy mức độ ảnh hưởng của các yếu tố đến CLKT BCTC DN FDI dưới góc độ chuyên môn nghề nghiệp và góc độ CLDV. Kết quả nghiên cứu CLKT dưới góc độ chuyên môn nghề nghiệp cho thấy, các yếu tố có ảnh hưởng quan trọng đến CLKT BCTC của các DN FDI bao gồm: thái độ nghề nghiệp, kinh nghiệm và mức độ chuyên sâu của KTV, tính độc lập của KTV, quy trình kiểm toán và thủ tục KSCL, trình độ chuyên môn, hệ thống pháp luật, thời gian kiểm toán, đặc điểm DN đầu tư trực tiếp nước ngoài và thị trường kiểm toán. Kết quả nghiên cứu CLKT dưới góc độ CLDV cho thấy, các yếu tố có ảnh hưởng quan trọng đến mức độ thỏa mãn của khách hàng là: khả năng đáp ứng nhu cầu khách hàng, năng lực phục vụ, sự tin cậy, phương tiện hữu hình và sự cung cấp dịch vụ phi kiểm toán. Đồng thời, kết quả nghiên cứu cũng cho thấy một phát hiện bổ sung đáng chú ý, đó là nếu dưới góc độ chuyên môn các KTV cho rằng không có sự khác biệt về CLKT giữa các công ty thuộc Big 4 và Non – Big 4, thì ở chiều ngược lại theo đánh giá của khách hàng kiểm toán ở khía cạnh

CLDV được cung cấp, lại có sự khác biệt có ý nghĩa thống kê giữa hai nhóm Big 4 và Non – Big 4.

Các kết quả nghiên cứu của Chương 4 sẽ là cơ sở để luận án đưa ra các khuyến nghị với các công ty KTĐL cũng như các cơ quan hoạch định chính sách nhằm nâng cao CLKT BCTC của các DN FDI dưới góc độ chuyên môn nghề nghiệp cũng như dưới góc độ CLDV.

## **CHƯƠNG 5: KẾT LUẬN VÀ CÁC KHUYẾN NGHỊ TỪ KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU**

### **5.1. Kết luận**

#### ***5.1.1. Kết luận về chất lượng kiểm toán***

CLKT là một khái niệm phức tạp và đa chiều. Dựa trên các góc nhìn cũng như các cách tiếp cận khác nhau, CLKT cũng sẽ được định nghĩa khác nhau. Trong phạm vi nghiên cứu của luận án, CLKT được xem xét và đánh giá dưới hai góc nhìn: góc nhìn của các KTV và góc nhìn từ phía khách hàng kiểm toán. CLKT khi được đánh giá bởi các KTV sẽ được đánh giá thông qua việc tuân thủ các chuẩn mực chuyên môn và đạo đức nghề nghiệp. CLKT khi được nhìn nhận dưới góc độ của khách hàng kiểm toán (người sử dụng dịch vụ kiểm toán – DN FDI) thì CLKT lại được đánh giá theo mức độ hài lòng hay mức độ thỏa mãn của khách hàng (DN FDI) về dịch vụ kiểm toán được cung cấp bởi các công ty KTĐL.

#### ***5.1.2. Kết luận về các yếu tố và mức độ ảnh hưởng của các yếu tố đến chất lượng kiểm toán báo cáo tài chính doanh nghiệp có vốn đầu tư trực tiếp nước ngoài tại Việt Nam***

Dưới mỗi góc nhìn khác nhau, CLKT được nhìn nhận khác nhau do đó các yếu tố ảnh hưởng đến CLKT cũng khác nhau.

Thứ nhất, xét về khía cạnh chuyên môn nghề nghiệp, dưới góc nhìn của các KTV, kết quả nghiên cứu định tính cho thấy có 13 yếu tố ảnh hưởng đến CLKT thuộc 3 nhóm yếu tố: nhóm yếu tố đầu vào (8 yếu tố: thái độ nghề nghiệp, trình độ chuyên môn, mức độ chuyên sâu ngành nghề, kinh nghiệm, thời gian kiểm toán, tính độc lập, quy trình kiểm toán, thủ tục KSCL); nhóm yếu tố đầu ra (2 yếu tố: báo cáo của KTV, BCTC đã kiểm toán); nhóm yếu tố bối cảnh (3 yếu tố: thị trường kiểm toán, hệ thống pháp luật, đặc điểm các DN FDI). Kết quả nghiên cứu định lượng cho thấy mức độ ảnh hưởng có ý nghĩa thống kê của 09 yếu tố đến CLKT BCTC DN FDI, trong đó có 06 yếu tố thuộc nhóm yếu tố đầu vào và 03 yếu tố thuộc nhóm yếu tố bối cảnh.

Mức độ ảnh hưởng của 06 yếu tố thuộc nhóm yếu tố đầu vào bao gồm:

- Mức độ ảnh hưởng của yếu tố thái độ nghề nghiệp: theo kết quả hồi quy mô hình 1, biến Thái độ nghề nghiệp (TDNN) có hệ số là 0.376, tức là với giả định các yếu tố khác không đổi, khi yếu tố Thái độ nghề nghiệp tăng thêm 1 điểm thì kết quả CLKT sẽ tăng thêm 0.376 điểm. Đây là yếu tố có mức tác động lớn nhất đến CLKT theo quan điểm của các KTV.
- Mức độ ảnh hưởng của yếu tố kinh nghiệm và mức độ chuyên sâu: theo kết quả hồi quy, biến Kinh nghiệm và mức độ chuyên sâu (CSKN) có hệ số là 0.263, tức là với giả định các yếu tố khác không đổi, khi yếu tố Kinh nghiệm và mức độ chuyên sâu tăng thêm 1 điểm thì CLKT sẽ tăng thêm 0.263 điểm.
- Mức độ ảnh hưởng của yếu tố tính độc lập: theo kết quả hồi quy, biến Tính độc lập (DLKT) có hệ số là 0.227, tức là với giả định các yếu tố khác không đổi, khi yếu tố tính độc lập tăng thêm 1 điểm thì kết quả CLKT sẽ tăng thêm 0.227 điểm.
- Mức độ ảnh hưởng của yếu tố quy trình kiểm toán và thủ tục KSCL: biến quy trình kiểm toán và thủ tục KSCL (QTKS) có hệ số là 0.217, tức là với giả định các yếu tố khác không đổi, khi yếu tố quy trình và thủ tục KSCL tăng thêm 1 điểm thì kết quả CLKT sẽ tăng thêm 0.217 điểm.
- Mức độ ảnh hưởng của yếu tố trình độ chuyên môn: theo kết quả hồi quy, biến trình độ chuyên môn (TDCM) có hệ số là 0.208, tức là với giả định các yếu tố khác không đổi, khi yếu tố trình độ chuyên môn tăng thêm 1 điểm thì kết quả CLKT sẽ tăng thêm 0.208 điểm.
- Mức độ ảnh hưởng của yếu tố thời gian kiểm toán: theo kết quả hồi quy, biến thời gian kiểm toán (TGKT) có hệ số là 0.104, tức là với giả định các yếu tố khác không đổi, khi yếu tố thời gian kiểm toán tăng thêm 1 điểm thì kết quả CLKT sẽ tăng thêm 0.104 điểm.

Mức độ ảnh hưởng của 03 yếu tố thuộc nhóm yếu tố bối cảnh bao gồm:

- Mức độ ảnh hưởng của yếu tố hệ thống pháp luật: theo kết quả hồi quy, biến hệ thống pháp luật (HTPL) có hệ số là 0.203, tức là với giả định các yếu tố khác không đổi, khi yếu tố hệ thống pháp luật tăng thêm 1 điểm thì kết quả CLKT sẽ tăng thêm 0.203 điểm.
- Mức độ ảnh hưởng của yếu tố đặc điểm DN FDI: biến đặc điểm DN FDI (DDDNN) có hệ số là 0.102, tức là với giả định các yếu tố khác không đổi, khi

yếu tố đặc điểm DN FDI tăng thêm 1 điểm thì kết quả CLKT sẽ tăng thêm 0.102 điểm.

- Mức độ ảnh hưởng của yếu tố thị trường kiểm toán: theo kết quả hồi quy, biến thị trường kiểm toán (TTKT) có hệ số là 0.093, tức là với giả định các yếu tố khác không đổi, khi yếu tố thị trường kiểm toán tăng thêm 1 điểm thì kết quả CLKT sẽ tăng thêm 0.093 điểm.

Một điều đáng ngạc nhiên là cả 02 yếu tố thuộc nhóm yếu tố đầu ra (Báo cáo của KTV, và BCTC đã kiểm toán) đều không có tác động có ý nghĩa thống kê đến CLKT BCTC. Điều này cho thấy, chất lượng kiểm toán ở góc độ chuyên môn phụ thuộc phần lớn vào các yếu tố thuộc đầu vào (thể hiện nguồn lực của công ty kiểm toán) và yếu tố bối cảnh (liên quan tới môi trường kiểm toán và tương tác của kiểm toán viên với môi trường đó). Xét theo khía cạnh nghề nghiệp, yếu tố đầu ra là Báo cáo của KTV phần nào phụ thuộc vào các yếu tố đầu vào; mặt khác kết quả kiểm toán như thế nào thì KTV cũng không thể dự đoán trước được, vì thế trong một chừng mực nhất định yếu tố này không có tác động có ý nghĩa thống kê tới CLKT BCTC cũng có thể chấp nhận được.

Thứ hai, xét về khía cạnh CLDV, dưới góc nhìn của khách hàng kiểm toán là các DN FDI, kết quả nghiên cứu định tính xác định có 06 yếu tố ảnh hưởng đến CLDV kiểm toán, bao gồm: phương tiện hữu hình, tin cậy, khả năng đáp ứng, năng lực phục vụ, sự cảm thông, dịch vụ phi kiểm toán. Kết quả nghiên cứu định lượng cho thấy mức độ ảnh hưởng có ý nghĩa thống kê của 05 yếu tố đến CLDV kiểm toán, đó là:

- Mức độ ảnh hưởng của yếu tố khả năng đáp ứng nhu cầu khách hàng: theo kết quả hồi quy mô hình 2, biến khả năng đáp ứng nhu cầu khách hàng (DUKH) có hệ số là 0.546, tức là với giả định các yếu tố khác không đổi, khi khả năng đáp ứng nhu cầu khách hàng tăng thêm 1 điểm thì chất lượng dịch vụ kiểm toán sẽ tăng thêm 0.546 điểm
- Mức độ ảnh hưởng của yếu tố năng lực phục vụ: theo kết quả hồi quy mô hình 2, biến năng lực phục vụ (NLPV) có hệ số là 0.478, tức là với giả định các yếu tố khác không đổi, khi năng lực phục vụ tăng thêm 1 điểm thì kết quả chất lượng dịch vụ kiểm toán sẽ tăng thêm 0.478 điểm
- Mức độ ảnh hưởng của yếu tố sự tin cậy: theo kết quả hồi quy mô hình 2, biến tin cậy (TCKH) có hệ số là 0.356, tức là với giả định các yếu tố khác



không đổi, khi sự tin cậy tăng thêm 1 điểm thì kết quả Chất lượng dịch vụ kiểm toán sẽ tăng thêm 0.356 điểm.

- Mức độ ảnh hưởng của yếu tố phương tiện hữu hình: theo kết quả hồi quy mô hình 2, biến phương tiện hữu hình (PTHH) có hệ số là 0.242, tức là với giả định các yếu tố khác không đổi, khi phương tiện hữu hình tăng thêm 1 điểm thì kết quả Chất lượng dịch vụ kiểm toán sẽ tăng thêm 0.242 điểm.
- Mức độ ảnh hưởng của yếu tố sự cung cấp dịch vụ phi kiểm toán: theo kết quả hồi quy mô hình 2, biến sự cung cấp dịch vụ phi kiểm toán (PKT) có hệ số là 0.240, tức là với giả định các yếu tố khác không đổi, khi dịch vụ phi kiểm toán tăng thêm 1 điểm thì kết quả CLDV kiểm toán sẽ tăng thêm 0.240 điểm.

## 5.2. Các khuyến nghị từ kết quả nghiên cứu

Trên cơ sở kết quả kiểm định các mô hình nghiên cứu về CLKT BCTC DN FDI, luận án đưa ra các khuyến nghị đối với các công ty KTĐL và các cơ quan ban hành chính sách về các giải pháp nhằm nâng cao CLKT BCTC dưới hai góc độ.

### 5.2.1. Khuyến nghị về các giải pháp nâng cao chất lượng kiểm toán dưới góc độ chuyên môn nghề nghiệp

Từ góc độ chuyên môn nghề nghiệp, theo kết quả kiểm định mô hình thứ nhất, các yếu tố có ảnh hưởng đến CLKT BCTC bao gồm 06 yếu tố thuộc nhóm yếu tố đầu vào và 03 yếu tố thuộc nhóm yếu tố bối cảnh. Bởi vậy, các khuyến nghị về các giải pháp nhằm nâng cao CLKT BCTC của các DN FDI sẽ tập trung cho các nhóm yếu tố này.

#### 5.2.1.1. Các khuyến nghị theo nhóm yếu tố đầu vào

##### Đối với yếu tố **Thái độ nghề nghiệp**

Yếu tố Thái độ nghề nghiệp là một yếu tố quan trọng trong khuôn mẫu CLKT được ban hành bởi IAASB (2014). Yếu tố này thể hiện thái độ thận trọng, sự tập trung và mức độ tuân thủ chuẩn mực nghề nghiệp của các KTV trong suốt quá trình kiểm toán. Để đảm bảo yếu tố này, cần lưu ý các khuyến nghị sau:

*Thứ nhất, đảm bảo các KTV duy trì thái độ thận trọng nghề nghiệp trong suốt quá trình làm việc.* Sự thận trọng của KTV thể hiện qua việc KTV thực hiện công việc kiểm toán một cách cẩn thận, kỹ lưỡng và kịp thời. Các nhóm trưởng

nhóm kiểm toán cần có các giám sát thích hợp để đảm bảo các thành viên trong nhóm kiểm toán thực hiện các bước kiểm toán phù hợp và cẩn trọng.

*Thứ hai, đảm bảo các KTV khi thực hiện cuộc kiểm toán cần luôn luôn có một thái độ hoài nghi nghề nghiệp đúng đắn.* Duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp một cách phù hợp cho phép các KTV có thể đánh giá và kiểm soát các rủi ro trong kiểm toán. Để đảm bảo điều này, các KTV cần xem xét đầy đủ các sự kiện và các tình huống bất thường trong quá trình kiểm toán, không đưa ra các kết luận kiểm toán một cách vội vàng khi chưa xem xét, cân nhắc tất cả các khía cạnh trong cuộc kiểm toán.

*Thứ ba, đảm bảo các KTV luôn tập trung cao độ và tuân thủ các chuẩn mực nghề nghiệp, luật và các quy định có liên quan.* Công ty kiểm toán cần tổ chức các lớp đào tạo bồi dưỡng hoặc tạo điều kiện để KTV tham gia vào các lớp đào tạo bồi dưỡng do Bộ Tài chính, Hội nghề nghiệp tổ chức để KTV liên tục cập nhật kiến thức chuyên môn, đạo đức nghề nghiệp, luật và các quy định có liên quan. Bên cạnh đó, công ty kiểm toán cần quán triệt tầm quan trọng của việc tuân thủ chuẩn mực, tuân thủ luật pháp và các quy định có liên quan trong quá trình thực hiện kiểm toán với các KTV của công ty mình.

#### **Đối với yếu tố *Kinh nghiệm và mức độ chuyên sâu***

Yếu tố này bao gồm các tiêu chí thể hiện kinh nghiệm của KTV trong việc thực hiện công việc kiểm toán nói chung, sự am hiểu và kinh nghiệm kiểm toán của KTV đối với ngành nghề kinh doanh cụ thể của khách hàng kiểm toán nói riêng. Yếu tố này được đảm bảo khi:

*Các thành viên trong nhóm KTV (rất) am hiểu về ngành nghề kinh doanh của DN FDI.* Để đảm bảo điều này, đòi hỏi sự tích lũy và trau dồi của chính các KTV trong quá trình làm việc. Ngành nghề kinh doanh của các DN FDI là rất đa dạng từ các công ty sản xuất, xây dựng cho đến các công ty thương mại, dịch vụ bởi vậy các KTV phải luôn tự tích lũy kinh nghiệm về từng lĩnh vực cụ thể để có thể đảm bảo khả năng xét đoán của mình trong quá trình thực hiện kiểm toán. Bên cạnh đó, các DN kiểm toán cũng cần có biện pháp gia tăng kinh nghiệm cho đội ngũ KTV thông qua các khóa huấn luyện tại chỗ; khi đó các hồ sơ kiểm toán của khách hàng tích lũy qua nhiều năm chính là nguồn tư liệu quý giá để trau dồi thêm kinh nghiệm cho các KTV của công ty.

*Các KTV đã thực hiện kiểm toán trong lĩnh vực kinh doanh của DN FDI.* Việc đã từng tham gia kiểm toán trong lĩnh vực kinh doanh của khách hàng là điều kiện thuận lợi nhất để KTV tích lũy kinh nghiệm chuyên sâu trong các lĩnh vực kinh doanh cụ thể. Để đảm bảo điều này, khi phân công các KTV thực hiện kiểm toán tại các DN FDI, công ty KTĐL cần lưu ý đến lĩnh vực kinh doanh của khách hàng và lựa chọn các KTV có kinh nghiệm chuyên sâu theo lĩnh vực kinh doanh đó.

*Các KTV cần có khả năng nhận biết và đánh giá mức độ rủi ro có liên quan đến DN FDI.* Từ việc tích lũy kinh nghiệm chuyên sâu trong từng lĩnh vực kinh doanh cụ thể của các DN khách hàng sẽ giúp KTV có được khả năng nhận biết và xét đoán về mức độ rủi ro có liên quan đến DN FDI.

*Các KTV cần có kinh nghiệm làm việc trong lĩnh vực kiểm toán, cụ thể là đã tham gia cuộc kiểm toán, đã làm công việc kiểm toán ít nhất 3 năm.* Bên cạnh đó, trưởng nhóm kiểm toán và người quản lý công ty kiểm toán cần có kinh nghiệm làm việc ít nhất 2 năm trong lĩnh vực kiểm toán BCTC (Carcello và cộng sự, 1992; Behn và cộng sự, 1997, Kym Boon và cộng sự, 2008). Các công ty kiểm toán cần xem xét việc lựa chọn các trưởng nhóm kiểm toán cũng như các KTV trong nhóm kiểm toán đảm bảo số năm kinh nghiệm cần thiết (có kinh nghiệm làm việc từ 3 năm trở lên) khi thực hiện kiểm toán tại các DN FDI.

### Đối với yếu tố **Tính độc lập**

Tính độc lập của KTV là một trong hai khía cạnh quan trọng để đảm bảo chất lượng của một cuộc kiểm toán (năng lực và tính độc lập). Nếu năng lực là điều kiện cần thì tính độc lập được xem là điều kiện đủ để đảm bảo CLKT. Năng lực cho phép các KTV có khả năng phát hiện ra các sai sót trọng yếu trong các BCTC còn tính độc lập sẽ đảm bảo việc KTV công bố (báo cáo) các sai sót này trong báo cáo kiểm toán. Tính độc lập cũng là yêu cầu đầu tiên trong Chuẩn mực Đạo đức nghề nghiệp kiểm toán.

Các công ty kiểm toán cần có chính sách quản lý hiệu quả nhằm đảm bảo việc duy trì tính độc lập của KTV trong suốt quá trình kiểm toán. Việc phân công các KTV trong nhóm kiểm toán cần chú ý để tránh việc các KTV có quan hệ ruột thịt với thành viên Ban Giám đốc, thành viên Hội đồng quản trị, Kế toán trưởng, ... của đơn vị khách hàng kiểm toán. Đồng thời không phân công KTV thực hiện kiểm toán tại đơn vị khách hàng mà KTV đang cung cấp dịch vụ kế toán như trực tiếp ghi

chép, giữ sổ kế toán và lập BCTC. Các trưởng nhóm kiểm toán cần có các quy định và giám sát cần thiết để đảm bảo các thành viên của nhóm kiểm toán là độc lập, không bị chi phối bởi các lợi ích vật chất trong việc thu thập và đánh giá các bằng chứng kiểm toán. Hơn nữa, các công ty kiểm toán cần có tuyên bố về cam kết độc lập trước khi tiến hành kiểm toán.

### Đối với yếu tố **Quy trình kiểm toán và thủ tục KSCL**

Yếu tố này là yếu tố hội tụ các yếu tố thể hiện quy trình kiểm toán của KTV và công ty kiểm toán và quy trình KSCL của công ty kiểm toán. Để đảm bảo yếu tố này:

*Về mặt quy trình kiểm toán:* các công ty kiểm toán cần xây dựng, thiết kế các phương pháp phù hợp với sự phát triển của hệ thống chuẩn mực kiểm toán Việt Nam và quốc tế, các phương pháp kiểm toán cần khuyến khích các KTV thực hiện cuộc kiểm toán với một thái độ hoài nghi nghề nghiệp và có các đánh giá chuyên môn thích hợp. Bên cạnh đó, các công ty kiểm toán cần khuyến khích KTV áp dụng công nghệ thông tin trong quá trình kiểm toán cũng như khuyến khích các KTV có sự tương tác thích hợp với KTV nội bộ của DN FDI trong quá trình kiểm toán.

*Về hoạt động KSCL:* từ kết quả nghiên cứu với trường hợp 2 công ty kiểm toán: Công ty TNHH Kiểm toán ABC và Công ty Kiểm toán và Tư Vấn XYZ cũng như từ kết quả kiểm định T-test cho thấy công tác KSCL tại các công ty Non-Big 4 vẫn còn nhiều tồn tại cần hoàn thiện. Cụ thể, các công ty kiểm toán Non-Big 4 cần thực hiện các nội dung sau: Các công ty cần xây dựng một quy trình KSCL hiệu quả và thực hiện việc KSCL cho từng cuộc kiểm toán. Cần ban hành các chính sách, quy định và thủ tục KSCL rõ ràng để áp dụng thống nhất qua các cuộc kiểm toán. Các quy định kiểm soát này có thể bao gồm: xem xét khả năng tiếp tục, duy trì hoặc chấp nhận khách hàng thông qua các đánh giá ban đầu về mức độ rủi ro kiểm toán; kế hoạch kiểm toán chi tiết nên lập cụ thể trên giấy tờ lưu vào hồ sơ kiểm toán và phải được Ban giám đốc soát xét lại cũng như ký duyệt; các giấy tờ làm việc khi kiểm tra, soát xét cần được ghi đầy đủ để nâng cao trách nhiệm của người soát xét cũng như giúp cho việc rà soát của các cấp cao hơn được thuận lợi. Các quy định này được thiết lập dựa trên việc tuân thủ các CMKt, luật pháp và các quy định có liên quan và cần có sự tham gia đóng góp ý kiến từ nhiều phía, đặc biệt là các cấp soát xét. Đặc biệt, đối với những cuộc kiểm toán với các khách hàng là các DN FDI

thường là các cuộc kiểm toán mà hợp đồng có giá trị lớn thì các công ty KTĐL nên thành lập riêng một Ban kiểm soát chất lượng độc lập với đoàn kiểm toán để kiểm tra, rà soát cuộc kiểm toán. Công việc của Ban kiểm soát chất lượng là để kiểm tra cuộc kiểm toán có được tiến hành đúng theo quy trình kiểm toán, các kết quả kiểm toán có được lưu vào tài liệu không, các vấn đề trọng yếu đã được giải quyết và phản ánh vào kết luận kiểm toán chưa, mục tiêu kiểm toán có đạt được không và các kết luận nêu ra có phù hợp với kết quả công việc kiểm toán không. Ngoài ra, Ban kiểm soát chất lượng có thể thực hiện việc giải quyết, xử lý các bất đồng (nếu có) giữa đánh giá chuyên môn của các thành viên trong nhóm kiểm toán.

### **Đối với yếu tố Trình độ chuyên môn**

Yếu tố này thể hiện kiến thức chuyên môn của các KTV về kế toán, kiểm toán, thể hiện qua các tiêu chí như: KTV tham gia cuộc kiểm toán rất am hiểu về chuẩn mực kế toán, kiểm toán; các KTV tham gia cuộc kiểm toán có chứng chỉ CPA, các KTV thường xuyên cập nhật kiến thức hàng năm do Hội nghề nghiệp tổ chức. Từ kết quả T-Test, trình độ chuyên môn tại các công ty Non- Big 4 được đánh giá thấp hơn trình độ chuyên môn tại các công ty kiểm toán Big 4. Do vậy, để đảm bảo yếu tố này, các công ty kiểm toán trong đó đặc biệt là các công ty kiểm toán Non-Big 4 cần đảm bảo các nội dung sau:

Trước hết, các công ty kiểm toán cần có một chính sách tuyển dụng nhân viên hướng đến mục tiêu tìm kiếm các nhân viên có trình độ cao cho công ty, nâng cao chất lượng đội ngũ nhân viên của công ty.

Thứ hai, không ngừng tổ chức đào tạo và đào tạo lại cho đội ngũ KTV của công ty. Chương trình đào tạo nên thiên về thực hành, rèn luyện kỹ năng làm việc và các khóa đào tạo nên chia thành các cấp bậc phù hợp với trình độ và nhu cầu đào tạo của nhân viên. Bộ phận đào tạo của các công ty kiểm toán phải tích cực trong công tác nghiên cứu các chuẩn mực nghề nghiệp, tham khảo các tài liệu trong và ngoài nước để truyền đạt lại cho nhân viên của công ty.

Thứ ba, luôn khuyến khích và khích lệ tinh thần ham học hỏi lẫn nhau giữa các KTV, thường xuyên tổ chức các cuộc thảo luận giữa các nhóm kiểm toán nhằm phát hiện ra những bất cập, vướng mắc trong quá trình làm việc từ đó đề xuất những hướng giải quyết, hoàn thiện các chương trình làm việc.

Thứ tư, công ty kiểm toán có thể tài trợ toàn phần hoặc một phần cho những nhân viên có nhu cầu đào tạo ở các mức độ cao như tham gia các lớp học lấy chứng chỉ KTV quốc tế, học ngoại ngữ, văn bằng hai, sau đại học...

Thứ năm, các công ty KTĐL cần thiết lập một quy trình thăng tiến vào các chức danh cụ thể trong công ty, tạo động lực cho các nhân viên không ngừng nâng cao khả năng chuyên môn và phấn đấu hoàn thành công việc một cách tốt nhất.

Thứ sáu, các công ty kiểm toán cần có chính sách lương phù hợp với trình độ, cường độ làm việc và trách nhiệm của KTV. Điều này sẽ hạn chế được hiện tượng chảy máu chất xám từ các công ty KTĐL có qui mô nhỏ sang các công ty có qui mô lớn và từ các công ty KTĐL trong nước sang các công ty KTĐL nước ngoài như hiện nay.

#### Đối với yếu tố **Thời gian kiểm toán**

Yếu tố thời gian kiểm toán đại diện cho sự phù hợp của thời gian để thực hiện một cuộc kiểm toán tại khách hàng. Nếu thời gian kiểm toán được bố trí quá dài sẽ gây lãng phí thời gian, tốn kém về chi phí cho các công ty kiểm toán nhưng nếu thời gian kiểm toán quá ngắn thì sẽ tạo ra áp lực và sức ép về khối lượng công việc cần hoàn thành đối với KTV, có thể dẫn đến ảnh hưởng tiêu cực đối với CLKT. Như vậy, để đảm bảo yếu tố thời gian kiểm toán, ngay trong giai đoạn lập kế toán kiểm toán, các công ty kiểm toán cần căn cứ vào khối lượng và tính phức tạp của từng cuộc kiểm toán để xác định thời gian kiểm toán cho phù hợp.

#### *5.2.1.2. Các khuyến nghị theo nhóm yếu tố bối cảnh*

#### Đối với yếu tố **Hệ thống pháp luật**

Yếu tố này là một yếu tố bối cảnh trong khuôn mẫu CLKT được ban hành bởi IAASB (2014) thể hiện sự đầy đủ và phù hợp cũng như tính cập nhật của hệ thống chuẩn mực và chế độ kế toán, kiểm toán cũng như công tác KSCL kiểm toán từ bên ngoài. Để yếu tố này được đảm bảo, các cơ quan ban hành chính sách cần thực hiện các nội dung sau:

Tiếp tục cập nhật, sửa đổi bổ sung và hoàn thiện các CMKiT phù hợp với hệ thống CMKiT quốc tế. Sửa đổi bổ sung các chuẩn mực kế toán theo định hướng phù hợp với chuẩn mực thiết lập BCTC quốc tế (IFRS) và có hướng dẫn cụ thể trong

trường hợp có các quy định không nhất quán giữa chuẩn mực kế toán và các văn bản pháp luật khác do Bộ Tài chính ban hành.

Tăng cường giám sát đối với CLDV và hoạt động của các công ty kiểm toán độc lập đăng ký hành nghề tại Việt Nam để đảm bảo rằng tất cả các công ty kiểm toán cung cấp dịch vụ theo những chuẩn mực chất lượng phù hợp nhằm thúc đẩy và bảo vệ uy tín của ngành nghề kiểm toán. Cần có biện pháp nhắc nhở và theo dõi việc sửa chữa các sai phạm, yếu kém của từng công ty được kiểm tra chất lượng. Đối với các công ty có nhiều sai phạm cần tiếp tục kiểm tra ngay vào năm tiếp theo cũng như cần có các chế tài xử phạt rõ ràng và nghiêm khắc đối với các vi phạm của các KTV và công ty kiểm toán, đặc biệt là các vi phạm chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp.

#### Đối với yếu tố **Đặc điểm DN FDI**

Theo đánh giá của các KTV đã thực hiện kiểm toán tại các DN FDI, bộ máy quản lý của các DN này thường tinh giản và có trình độ cao, bộ phận KTNB được xây dựng và hoạt động hiệu quả, do đó yếu tố này có tác động tích cực đến CLKT BCTC thực hiện bởi các công ty KTĐL.

Như vậy, cùng với việc là loại hình khách hàng kiểm toán có tỷ lệ đóng góp lớn nhất trong tổng doanh thu của ngành kiểm toán độc lập thì việc xác định yếu tố đặc điểm của các DN FDI có tác động tích cực đến CLKT BCTC thực hiện bởi các công ty KTĐL sẽ là cơ sở để các công ty KTĐL luôn xác định các DN FDI là loại hình khách hàng tiềm năng nhất cần duy trì và phát triển. Chính vì điều này, bên cạnh việc đảm bảo CLKT BCTC dưới góc độ chuyên môn nghề nghiệp, việc nâng cao CLKT dưới góc độ CLDV với mục tiêu đáp ứng nhu cầu của khách hàng là hết sức cần thiết.

Việc xác định yếu tố Đặc điểm các DN FDI có tác động tích cực đến CLKT BCTC thực hiện bởi các công ty KTĐL còn cho thấy việc tìm hiểu, đánh giá khách hàng trước khi chấp nhận hợp đồng kiểm toán nhằm duy trì và chấp nhận khách hàng có ảnh hưởng đến CLKT BCTC. Để nâng cao CLKT BCTC, các công ty KTĐL cần nghiêm chỉnh tuân thủ các quy định của Luật KTĐL, CMKiT và hướng dẫn của VACPA trong quá trình đánh giá rủi ro, chấp nhận khách hàng. Cụ thể:

Các công ty kiểm toán cần xây dựng các quy định, thủ tục và biểu mẫu liên quan đến quá trình đánh giá và chấp nhận khách hàng dựa theo hướng dẫn của CMKiT và VACPA

Tăng cường sự thận trọng ngay từ khi chấp nhận khách hàng: thực hiện đầy đủ các thủ tục kiểm toán để tìm hiểu khách hàng: thông tin chung về khách hàng, lĩnh vực kinh doanh, tính chính trực của ban quản lý khách hàng,..

#### Đối với yếu tố **Thị trường kiểm toán**

Để đảm bảo yếu tố này, cần tạo ra một môi trường cạnh tranh lành mạnh trong thị trường kiểm toán, các công ty kiểm toán quy mô nhỏ (Non-Big 4) có điều kiện để phát triển mạnh mẽ và thị trường kiểm toán là không bị thống trị bởi các công ty kiểm toán lớn (Big 4). Muốn vậy, cần lưu ý các nội dung sau:

Nâng cao năng lực cạnh tranh của các công ty KTĐL, đặc biệt là các công ty kiểm toán Non-Big 4: các công ty KTĐL Việt Nam cần xây dựng được chiến lược kinh doanh phù hợp với điều kiện nền kinh tế xã hội hiện nay, có tầm nhìn lâu dài, nắm được các quy luật kinh tế và xu hướng phát triển của thời đại. Các công ty kiểm toán cũng cần tăng cường năng lực tài chính, cơ sở vật chất và lực lượng đội ngũ KTV, mở rộng thị phần, đối tượng khách hàng, nâng cao khả năng tiếp cận khách hàng, đa dạng hóa các dịch vụ cung cấp.

Bộ Tài chính, Hiệp hội nghề nghiệp (VACPA) cần có các hướng dẫn cụ thể trong việc xác định mức giá phí kiểm toán nhằm tránh việc các công ty kiểm toán cạnh tranh không lành mạnh bằng cách giảm giá phí kiểm toán.

Nâng cao hiệu quả quản lý hoạt động KTĐL của Bộ Tài chính và Hiệp hội nghề nghiệp (VACPA), đồng thời khuyến khích các công ty KTĐL giám sát lẫn nhau trong việc tuân thủ các quy định về giá phí cũng như tuân thủ các chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp. Bên cạnh đó, cần có các biện pháp xử lý các vi phạm, tạo sự minh bạch và cạnh tranh lành mạnh trong thị trường.

#### **5.2.2. Khuyến nghị về các giải pháp nâng cao chất lượng kiểm toán dưới góc độ chất lượng dịch vụ**

##### Đối với yếu tố **Khả năng đáp ứng**

Đây là yếu tố có sự tác động lớn nhất đến CLDV kiểm toán theo quan điểm của các khách hàng là các DN FDI. Yếu tố này được đảm bảo khi khách hàng có thể



liên lạc được với KTV một cách dễ dàng, nhanh chóng, các KTV luôn sẵn sàng lắng nghe ý kiến của khách hàng cũng như luôn sẵn sàng cung cấp các hướng dẫn về kế toán cho khách hàng trong khuôn khổ chấp nhận được của chuẩn mực nghề nghiệp và quy định của pháp luật. Để đạt được điều này, các công ty kiểm toán cần có các quy định về thái độ phục vụ của các KTV khi tiếp xúc với khách hàng trong suốt quá trình làm việc.

#### Đối với yếu tố **Năng lực phục vụ**

Yếu tố này cũng có sự tác động rất lớn đến CLDV kiểm toán. Yếu tố này thể hiện trình độ chuyên môn cũng như kinh nghiệm của các KTV tham gia thực hiện cuộc kiểm toán. Việc đảm bảo yếu tố này cũng thống nhất với việc đảm bảo các yếu tố về trình độ chuyên môn và kinh nghiệm và mức độ chuyên sâu ngành nghề trong góc nhìn của các KTV. Đó chính là việc công ty KTĐL cần xây dựng một đội ngũ KTV đảm bảo chất lượng để phục vụ công việc kiểm toán. Cụ thể:

Về kiến thức, học vấn: các công ty KTĐL cần xây dựng một chính sách hỗ trợ nhân viên trong học tập, bồi dưỡng, nâng cao kiến thức kế toán, kiểm toán. Đồng thời, cần hoàn thiện chính sách tuyển dụng của công ty để có những đánh giá phù hợp, tuyển dụng được các nhân viên có kiến thức rộng, học vấn cao.

Về kinh nghiệm, sự hiểu biết: Kinh nghiệm là một sự tích lũy của các KTV từ thực tế qua quá trình thực hiện công việc kiểm toán tại các khách hàng. Các công ty KTĐL khi lựa chọn nhóm kiểm toán thực hiện tại các DN FDI cần chú ý đến việc lựa chọn các KTV sao cho nhóm kiểm toán phải có các KTV đã có kinh nghiệm (về thời gian làm việc cũng như kinh nghiệm kiểm toán liên quan đến ngành nghề của khách hàng).

#### Đối với yếu tố **Sự tin cậy**

Yếu tố này thể hiện uy tín của các công ty KTĐL và việc thể hiện uy tín này trong quá trình thực hiện công việc kiểm toán. Để đảm bảo điều này, các công ty KTĐL cần đảm bảo các yêu cầu sau: luôn thực hiện các công việc theo đúng thời gian đã thống nhất với khách hàng, có các hướng dẫn cho khách hàng về các thủ tục kiểm toán một cách đầy đủ và chi tiết cũng như thực hiện bảo mật thông tin của khách hàng ở mức cao nhất.

#### Đối với yếu tố **Phương tiện hữu hình**

Yếu tố này cũng có tác động không nhỏ đến CLDV kiểm toán theo quan điểm của khách hàng. Yếu tố này thể hiện hình ảnh của KTV và công ty kiểm toán. Vì thế, các giải pháp có thể kể đến là: các công ty KTĐL, đặc biệt các công ty KTĐL Việt Nam cần đầu tư về văn phòng, cơ sở vật chất, trang thiết bị hiện đại nhằm nâng cao hình ảnh của công ty, cần trang bị đầy đủ các phương tiện làm việc cho các KTV như máy tính xách tay, USB 3G,.. để nâng cao hiệu quả làm việc của họ. Các báo cáo và tài liệu nên tham khảo các mẫu báo cáo và tài liệu của các công ty kiểm toán nước ngoài (Big 4) để trình bày khoa học và chuyên nghiệp nhất. Các công ty cũng cần có các quy định đối với các KTV về tác phong, trang phục của nhân viên hoặc có trang bị đồng phục cho các KTV khi đi thực hiện kiểm toán. Ngoài ra, có thể đầu tư nâng cấp trang web của công ty vì đây cũng là một kênh giao tiếp hữu ích với khách hàng, ở khía cạnh nào đó cũng thể hiện sự đầu tư cho hình ảnh của công ty.

#### **Đối với yếu tố *Sự cung cấp dịch vụ phi kiểm toán***

Yếu tố này thể hiện sự ủng hộ của các DN FDI với các dịch vụ phi kiểm toán được cung cấp bởi các công ty KTĐL. Bởi vậy, bên cạnh dịch vụ kiểm toán, các công ty KTĐL cũng cần chú ý nâng cao chất lượng các dịch vụ khác như: dịch vụ tư vấn kế toán, dịch vụ tư vấn thuế hay dịch vụ tư vấn về pháp lý để phục vụ khách hàng được tốt hơn.

#### **Đối với biến kiểm soát *Công ty kiểm toán***

Từ kết quả hồi quy mô hình 2 mở rộng, CLDV là tốt hơn khi được cung cấp bởi các công ty kiểm toán Big4 theo đánh giá của khách hàng (DN FDI). Điều này cho thấy, để có thể duy trì và phát triển các khách hàng tiềm năng như các DN FDI, để có thể cạnh tranh với các hãng kiểm toán lớn thì các công ty kiểm toán Non-Big 4, đặc biệt là các công ty kiểm toán Việt Nam có quy mô nhỏ, cần nâng cao hơn nữa CLDV của mình. Các công ty cần tăng cường năng lực tài chính, đảm bảo các điều kiện về cơ sở vật chất và lực lượng đội ngũ KTV. Bên cạnh đó, các công ty KTĐL Việt Nam cần nâng cao khả năng tiếp cận khách hàng cũng như đa dạng hóa các dịch vụ cung cấp. Việc đảm bảo được những điều kiện này sẽ giúp các công ty KTĐL Việt Nam (Non-Big 4) nâng cao uy tín, thu hẹp khoảng cách với các công ty kiểm toán Big 4 từ đó có được sự tin tưởng cao hơn của các khách hàng kiểm toán nói chung và các DN FDI nói riêng.

### **5.2.3. Điều kiện thực hiện các giải pháp**

#### **5.2.3.1. Về phía Bộ Tài chính**

Cần ban hành đầy đủ và hoàn thiện khung pháp lý về KTĐL cũng như công tác KSCL kiểm toán. Cụ thể, cần sớm ban hành đầy đủ hệ thống các văn bản hướng dẫn Luật KTĐL, cập nhật và sửa đổi bổ sung hệ thống CMKT và hệ thống CMKiT, cần có các hướng dẫn cụ thể về việc xác định giá phí kiểm toán nhằm đảm bảo sự cạnh tranh lành mạnh giữa các công ty kiểm toán.

Phối hợp với UBCKNN cũng như Hội nghề nghiệp (VACPA) để thực hiện có hiệu quả việc KSCL từ bên ngoài đối với hoạt động KTĐL, từ đó xử lý kịp thời các vi phạm trong công tác thực hiện kiểm toán cũng như trong việc tuân thủ chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp.

#### **5.2.3.2. Về phía Hội nghề nghiệp VACPA**

Cần phát huy hơn nữa trong công tác đào tạo và cập nhật kiến thức cho các KTV. Hỗ trợ Bộ Tài chính trong việc cập nhật và sửa đổi bổ sung hệ thống CMKiT cũng như trong công tác KSCL từ bên ngoài đối với các công ty KTĐL.

#### **5.2.3.3. Về phía các cơ sở đào tạo**

Đối với các cơ sở đào tạo, cần xây dựng các chương trình đào tạo theo chuyên ngành kiểm toán phù hợp với yêu cầu, lộ trình và các chương trình thi, cấp chứng chỉ CPA trong nước cũng như các chứng chỉ CPA, ACCA, ICAEW quốc tế để đảm bảo cung cấp nguồn nhân lực có trình độ chuyên môn cao cho các công ty KTĐL.

### **5.3. Hạn chế của nghiên cứu và hướng nghiên cứu tiếp theo**

Bên cạnh những kết quả đạt được, nghiên cứu vẫn còn tồn tại một số hạn chế. Các hạn chế này sẽ được tác giả tiếp tục nghiên cứu trong thời gian tới.

Thứ nhất, hạn chế về đối tượng và phạm vi nghiên cứu: nghiên cứu chỉ giới hạn trong phạm vi CLKT BCTC DN FDI. Vì vậy khả năng khái quát hóa có những giới hạn nhất định. Tuy nhiên, các phát hiện từ nghiên cứu này vẫn có thể tham khảo cho các mô hình nghiên cứu thực nghiệm tiếp theo về CLKT BCTC nói chung trong các loại hình DN khác do các công ty KTĐL ở Việt Nam thực hiện.

Thứ hai, hạn chế trong việc thu thập thông tin định tính về thực trạng KSCL hoạt động kiểm toán tại các công ty KTĐL: luận án chỉ thu thập được thông tin về KSCL hoạt động kiểm toán tại 02 công ty kiểm toán Non-Big 4, đó là: Công ty TNHH Kiểm toán ABC và Công ty TNHH Kiểm toán và Tư Vấn XYZ mà chưa thu thập được thông tin về KSCL hoạt động kiểm toán tại một trong các công ty kiểm toán Big 4 do hạn chế trong việc tiếp cận với các tài liệu nội bộ của các công ty này. Vì thế, tác giả luận án không thể so sánh và phát hiện liệu có sự khác biệt về KSCL kiểm toán BCTC DN FDI giữa các công ty kiểm toán Big 4 và Non-Big4 như đã thực hiện trong phân tích định lượng.

Thứ ba, hạn chế về phương pháp nghiên cứu: vì là một trong những nghiên cứu đầu tiên về chủ đề này, nên luận án mới chỉ dừng lại ở kỹ thuật phân tích EFA. Vì thế, rất cần có các nghiên cứu thực hiện, các phân tích tiếp theo như phân tích CFA để xác nhận thêm kết quả của nghiên cứu này.

## **Tổng kết Chương 5**

Trong chương này, luận án đã trình bày các kết luận về CLKT BCTC DN FDI và ảnh hưởng của các yếu tố đến CLKT BCTC của các DN FDI do các công ty KTĐL ở Việt nam thực hiện. Dựa trên các kết quả kiểm định hai mô hình nghiên cứu về CLKT BCTC, luận án đã đưa ra các khuyến nghị đối với các công ty KTĐL cũng như khuyến nghị với các cơ quan ban hành chính sách và Hội nghề nghiệp kế toán – kiểm toán về các giải pháp nhằm nâng cao CLKT BCTC của các DN có vốn đầu tư trực tiếp nước ngoài do các công ty KTĐL tại Việt nam thực hiện. Bên cạnh đó, tác giả cũng chỉ ra các hạn chế của luận án và hướng nghiên cứu tiếp theo trong tương lai.

## KẾT LUẬN

Luận án “*Nghiên cứu ảnh hưởng của các yếu tố đến chất lượng kiểm toán báo cáo tài chính doanh nghiệp có vốn đầu tư trực tiếp nước ngoài tại Việt Nam*” đã làm sáng tỏ các vấn đề liên quan tới ba câu hỏi nghiên cứu của đề tài, đó là: (i) Cơ sở lý luận về CLKT BCTC và các yếu tố ảnh hưởng đến CLKT BCTC DN FDI dưới góc độ chuyên môn nghề nghiệp và dưới góc độ CLDV; (ii) Các yếu tố ảnh hưởng và mức độ ảnh hưởng của các yếu tố đến CLKT BCTC DN FDI theo đánh giá của các KTV và khách hàng kiểm toán; và (iii) Các khuyến nghị nhằm nâng cao CLKT BCTC DN FDI do các công ty KTĐL tại Việt Nam thực hiện.

Các kết quả nghiên cứu chính đã đạt được của Luận án là:

*Thứ nhất*, Luận án đã góp phần hoàn chỉnh, bổ sung và phát triển khung lý luận về CLKT BCTC và các yếu tố ảnh hưởng tới CLKT BCTC.

*Thứ hai*, Luận án là một trong những nghiên cứu đầu tiên ở Việt Nam xem xét CLKT BCTC một cách toàn diện trên cả hai khía cạnh: chất lượng chuyên môn và chất lượng cung cấp dịch vụ. Việc kết hợp cả 4 lý thuyết quản trị hiện đại trong nghiên cứu đã giúp cho luận án có góc nhìn đa diện phù hợp với bản chất của khái niệm CLKT BCTC.

*Thứ ba*, Luận án đã xây dựng được khung lý thuyết và mô hình cho nghiên cứu thực nghiệm để xác định mức độ ảnh hưởng của các yếu tố tới CLKT BCTC theo đánh giá của KTV và theo đánh giá của khách hàng kiểm toán.

*Thứ tư*, việc kết hợp giữa nghiên cứu định tính chuyên sâu với nghiên cứu định lượng cùng với các kỹ thuật phân tích phù hợp như EFA và T-Test đã giúp cho luận án đánh giá một cách toàn diện và khoa học các vấn đề nghiên cứu đặt ra. Trong đó, dưới góc độ chuyên môn có 9/11 yếu tố ảnh hưởng thuận chiều có ý nghĩa thống kê tới CLKT BCTC, dưới góc độ CLDV có 5/6 yếu tố ảnh hưởng tích cực có ý nghĩa thống kê tới CLKT BCTC. Đây là những phát hiện quan trọng khẳng định sự đúng đắn của mô hình nghiên cứu cũng như cách thức tiếp cận vấn đề ‘chất lượng kiểm toán’ của luận án.

*Thứ năm*, kết quả nghiên cứu là cơ sở thực tiễn cho các khuyến nghị giúp các Công ty kiểm toán, các cơ quan hoạch định chính sách của Nhà nước và Hiệp hội

ngành nghiệp về kế toán – kiểm toán tham khảo để vận dụng nhằm nâng cao CLKT BCTC, góp phần thúc đẩy thị trường kiểm toán Việt Nam phát triển bền vững trong tương lai.

*Thứ sáu*, kết quả nghiên cứu cùng với các hạn chế của đề tài cũng gợi mở các hướng nghiên cứu tiếp theo về CLKT BCTC trong các loại hình DN khác tại Việt Nam.

Mặc dù đã nỗ lực trong quá trình nghiên cứu, bên cạnh những kết quả đạt được ở trên luận án không thể tránh khỏi những thiếu sót nhất định. Tác giả rất mong nhận được các ý kiến đóng góp quý báu từ các nhà khoa học để luận án được hoàn thiện hơn.

## **DANH MỤC CÁC CÔNG TRÌNH ĐÃ CÔNG BỐ LIÊN QUAN ĐẾN ĐỀ TÀI CỦA LUẬN ÁN**

1. Lại Thị Thu Thủy và Phạm Đức Hiếu (2017), “Các nhân tố ảnh hưởng tới chất lượng dịch vụ kiểm toán báo cáo tài chính của các công ty kiểm toán độc lập: đánh giá của khách hàng kiểm toán là các DN FDI tại Việt Nam”, *Tạp chí Kế toán và Kiểm toán*, Số 10/2017
2. Lại Thị Thu Thủy và Phạm Đức Hiếu (2017), “Các nhân tố ảnh hưởng tới chất lượng kiểm toán báo cáo tài chính của các công ty kiểm toán độc lập: nghiên cứu khách hàng kiểm toán là các DN FDI tại Việt Nam”, *Tạp chí Công thương*, Số 10- tháng 9/2017
3. Lại Thị Thu Thủy (2017), “Các lý thuyết huy động cho nghiên cứu về kiểm toán và chất lượng kiểm toán”, *Tạp chí Kinh tế Châu Á Thái Bình Dương*, Số 498- tháng 7/2017
4. Phạm Đức Hiếu và Lại Thị Thu Thủy (2016), “Chất lượng kiểm toán và đo lường chất lượng kiểm toán; Đề xuất một khuôn mẫu thống nhất và mô hình cho nghiên cứu thực nghiệm”, *Tạp chí Kế toán và Kiểm toán*, Số 11/2016
5. Lại Thị Thu Thủy (2016), “Kiểm toán viên và chất lượng kiểm toán tại các công ty kiểm toán độc lập Việt Nam”, *Kỷ yếu hội thảo khoa học quốc tế “Kinh tế Việt Nam trong thời kỳ hội nhập: Cơ hội và thách thức”*, Đại học Huế, 04/2016
6. Lại Thị Thu Thủy (2016), “Nghiên cứu lý thuyết “Chất lượng kiểm toán” và thực trạng công tác quản lý chất lượng kiểm toán độc lập tại Việt Nam”, Đề tài nghiên cứu khoa học cấp cơ sở (Đại học Thương Mại, 2016)
7. Lại Thị Thu Thủy (2015), “Đo lường chất lượng kiểm toán báo cáo tài chính trên địa bàn Hà Nội”, *Tạp chí Kinh tế và Dự báo*, Số chuyên đề tháng 12/2015
8. Lại Thị Thu Thủy (2014), “Nâng cao chất lượng kiểm toán báo cáo tài chính một giải pháp hữu hiệu nhằm giảm thiểu khoảng cách kỳ vọng trong kiểm toán”, *Tạp chí Kế toán và Kiểm toán*, Số 07/2014

## DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO

### Tiếng Việt

1. Bộ Tài chính (2004), *Hệ thống văn bản pháp luật về Kiểm toán Việt Nam*, NXB Tài chính, Hà Nội
2. Bộ Tài chính (2006), *Hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam*, NXB Tài chính
3. Bộ Tài chính (2012), *Hệ thống chuẩn mực kiểm toán Việt Nam*, NXB Tài chính
4. Bộ Tài chính (2014), *Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm tra chất lượng dịch vụ kiểm toán năm 2014*, Hà Nội
5. Bộ tài chính (2014), *Thông tư số 157/2014/TT-BTC ngày 23/10/2014 quy định về kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán*, Hà Nội
6. Bộ Tài chính (2016), *Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm tra chất lượng dịch vụ kiểm toán năm 2016*, Hà Nội
7. Bùi Thị Thủy (2014), “*Nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng tới chất lượng kiểm toán báo cáo tài chính các DN niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam*”, Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học kinh tế quốc dân
8. Chính phủ (2012), *Nghị định số 17/2012/NĐ-CP ngày 13-3-2012*
9. Đào Minh Hằng (2016), “*Hoàn thiện kiểm toán hàng tồn kho trong kiểm toán BCTC tại các DN sản xuất thép do các công ty kiểm toán độc lập của Việt Nam thực hiện*”, Luận án tiến sĩ kinh tế, Trường Đại học Thương mại, Hà Nội
10. Đào Xuân Tiên (2008), “*Nâng cao năng lực cạnh tranh của các công ty kiểm toán độc lập ở Việt Nam hiện nay*”, Bộ tài chính
11. Đậu Ngọc Châu (2013), *Giáo trình Kiểm toán báo cáo tài chính*, Học viện Tài chính, NXB Tài chính
12. Đoàn Thanh Nga (2011), “*Nghiên cứu đánh giá trọng yếu và rủi ro kiểm toán nhằm nâng cao chất lượng hoạt động trong các công ty kiểm toán độc lập Việt Nam*”, Luận án tiến sĩ kinh tế, Trường Đại học Kinh tế Quốc dân, Hà Nội.
13. Hoàng Trọng, Chu Nguyễn Mộng Ngọc (2008), *Phân tích dữ liệu nghiên cứu với SPSS Tập 2*, NXB Hồng Đức.
14. Lê Thị Thu Hà (2015), “*Giải pháp nâng cao chất lượng kiểm toán BCTC của các ngân hàng thương mại Việt Nam*”, Đề tài nghiên cứu khoa học cấp ngành, Hà Nội
15. Ngô Đức Long (2002), “*Những giải pháp nâng cao chất lượng kiểm toán độc lập ở Việt Nam*”, Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Thương Mại
16. Ngô Thế Chi và Bùi Văn Mai (2006), “*Giải pháp phát triển kiểm toán độc lập ở*



- Việt Nam đến năm 2015”*
17. Nguyễn Anh Tuấn (2014), “*Kiểm tra chất lượng kiểm toán của kiểm toán độc lập, thực trạng và giải pháp hoàn thiện*”, Luận án tiến sĩ kinh tế, Học viện Tài chính, Hà Nội.
  18. Nguyễn Phú Giang (2016), *Giáo trình Kiểm toán căn bản*, Trường Đại học Thương Mại, NXB Thống kê
  19. Nguyễn Quang Quỳnh (2005), *Giáo trình Lý thuyết Kiểm toán*, Trường Đại học Kinh tế quốc dân, NXB Tài chính
  20. Nguyễn Quang Quỳnh (2010), *Giáo trình Kiểm toán tài chính*, Khoa Kế toán- Trường Đại học Kinh tế quốc dân, NXB Tài chính.
  21. Nguyễn Đình Thọ (2011), *Phương pháp nghiên cứu khoa học trong kinh doanh*, TPHCM: NXB Lao động–Xã hội.
  22. Phan Văn Dũng (2015), “*Các nhân tố tác động đến chất lượng kiểm toán của các DN kiểm toán Việt Nam theo định hướng tăng cường năng lực cạnh tranh trong điều kiện hội nhập quốc tế*”, Luận án tiến sĩ kinh tế, Trường Đại học Kinh tế Tp HCM
  23. TCVN/TC 176 - Ban kỹ thuật tiêu chuẩn, Quản lý chất lượng và đảm bảo chất lượng (2007), *TCVN ISO 9000 : 2007*, Hà Nội: Bộ khoa học và Công nghệ
  24. Trần Khánh Lâm (2010), “*Xây dựng cơ chế kiểm soát chất lượng cho hoạt động kiểm toán độc lập tại Việt Nam*”, Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Kinh tế thành phố HCM
  25. Trường Đại học Kinh tế TP. Hồ Chí Minh (2014), *Giáo trình Kiểm toán*, NXB Kinh tế Tp. Hồ Chí Minh
  26. TS. Nguyễn Việt Lợi, Ths Đậu Ngọc Châu (2013), *Giáo trình Kiểm toán*, NXB Tài chính
  27. VACPA (2013), *Báo cáo kết quả kiểm tra tình hình hoạt động và chất lượng dịch vụ năm 2012 của 15 công ty kiểm toán*, Hà Nội
  28. VACPA (2014), *Báo cáo kết quả kiểm tra tình hình hoạt động và chất lượng dịch vụ năm 2013 của 15 công ty kiểm toán*, Hà Nội
  29. VAPCA (2013), *Tài liệu họp thường niên Giám đốc các công ty kiểm toán năm 2012 - 2013*, Hà Nội
  30. VAPCA (2014), *Tài liệu họp thường niên Giám đốc các công ty kiểm toán năm 2013 - 2014*, Hà Nội

31. VAPCA (2015), *Tài liệu họp thường niên Giám đốc các công ty kiểm toán năm 2014 - 2015*, Hà Nội
  32. VAPCA (2016), *Tài liệu họp thường niên Giám đốc các công ty kiểm toán năm 2015 - 2016*, Hà Nội
  33. Vương Đình Huệ (2001), “*Hoàn thiện cơ chế kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán độc lập ở Việt Nam*”, Đề tài nghiên cứu khoa học cấp Bộ, Hà Nội
- Tiếng Anh**
34. AICPA (1986), “Division for CPA firms SEC Practice Section: SECPS Manual”, *New York: American Institute of Certified Public Accountants*.
  35. AICPA (2001), ‘CPA Vision Project - 2011 and Beyond’, *American Institute of Certified Public Accountants*, New York
  36. Angus Duff (2004), “*Dimension of Audit quality*”, University of Paisley
  37. Arrunda, B., & Paz Azes, C. (1997), “Mandatory rotation of company auditors: A critical examination”, *International review of law and economics*, 17(1)
  38. Augustine, O. Enofe, Chijioke Mgbame, Oba Efayena\*, Jonathan Edegware (2014), “Audit Firm Characteristics and Auditing Quality: The Nigerian Experience”, *Research Journal of Finance and Accounting*, ISSN 2222-1697 (Paper) ISSN 2222-2847 (Online), Vol.5, No.6, 2014
  39. Bartlett, R.W.(1993), “A Scale of perceived Audit independence: New evidence on an old concept”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 6(2)
  40. Beattie, V and S Fearnley (1995), ‘The importance of audit firm characteristics and the drivers of auditor change in UK listed companies’, *Accounting and Business Research*, Vol.25
  41. Beatty, R. P. (1989), “Auditor reputation and the pricing of initial public offerings”, *The Accounting Review*, 64(4)
  42. Beck, Paul; Frecka, Thomas; and Solomon, Ira (1988), “A Model of the Market for MAS and Audit Services: Knowledge Spillovers and Auditor-Auditee Bonding”, *Journal of Accounting Literature*
  43. Behn, B.K., Carcello, J.V., Hermanson, D.R. and Hermanson, R.H. (1997), “The determinants of audit client satisfaction among clients of Big 6 firms”, *Accounting Horizons*, Vol. 11
  44. Behn, B.K., Carcello, J.V., Hermanson, D.R. and Hermanson, R.H. (1999), “Client satisfaction and Big 6 audit fees”, *Contemporary Accounting Research*, Vol. 16 No.

45. Belkaoui, A. (1989). Behavioral Accounting. Westport, CT: Quorum books.
46. Butcher, K., Harrison, G. & Ross, P. (2013), "Perceptions of Audit Service Quality and Auditor Retention", *International Journal of Auditing*, 17(1)
47. Canning, M., & Gwilliam, D. (1999), "Non-audit services and auditor independence: some evidence from Ireland", *European accounting associate*, 8(3)
48. Carcello, J.V., Hermanson, R.H. and McGrath, N.T. (1992), "Audit quality attributes: the perceptions of audit partners, preparers and financial statement users", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 11 No. 1
49. Chang, M. and Monroe, G.S. (1995), "A comparison of the factors that affect auditors' and directors' perceptions of audit quality", *Accountability and Performance*, Vol. 1
50. Cheng, Y. S., Liu, Y. P., & Chien, C. Y. (2009), "The association between auditor quality and human capital", *Managerial Auditing Journal*, 24(6)
51. Copley, P. A., & Doucet, M. S. (1993), "The impact of competition on the quality of governmental audits", *Auditing: A journal of practice & theory*, 12(1)
52. Coram, P., Ng, J., & Woodliff, D. R. (2004), "The effect of risk misstatement on the propensity to commit reduced audit quality acts under time budget pressure", *Auditing: A journal of practice & theory*, 23(2)
53. Craswell, A., J. Francis and S. Taylor. (1995), "Auditor Brand Name Reputations and Industry Specialisations", *Journal of Accounting and Economics*, 20, 297-322
54. Davidson, R. A., & Neu, D. (1993), "A note on the association between audit firm size and audit quality", *Contemporary accounting research*, 9(2)
55. DeAngelo (1981), "Auditor Independence, "Lowballing" and Disclosure Regulation", *Journal of Accounting and Economics*
56. DeAngelo (1981), "Auditor Size and Audit Quality", *Journal of Accounting and Economics*
57. DeAngelo, L. E. (1981) "Auditor Size and Audit Quality". *Journal of Accounting and Economics*, 3(3)
58. Deis, D. and Giroux. (1992), "Determinants of Audit Quality in the Public Sector", *Accounting Review*, 67 (3), 462-479.
59. Do Huu Hai (2015), "The Factors Affect the Quality of Financial Statements Audit in Vietnam Businesses", *Asian Social Science*, Vol. 11, No. 27
60. Dopuch, N and D Simunic (1982), 'Competition in auditing: An assessment', *Fourth Symposium on Auditing Research*, University of Illinois

61. Farmer, T. A., L. E. Rittenberg, and G. M. Trompeter (1987), “An investigation of the impact of economic and organizational factors on auditor independence”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 7(1)
62. Fiona Ball (2013), “Factors Impacting Audit Quality”, PhD thesis, University of Technology Sydney
63. Francis (2011), “A framework for understanding and researching audit quality”, *Auditing: a journal of practice and theory*
64. Francis, J and D Simon (1987), ‘A test of audit pricing in the small-client segment of the US audit market’, *The Accounting Review*, Vol.3(1)
65. Francis, J.R. (2004), “What do we know about audit quality?”, *The British Accounting Review*, Vol. 36
66. FRC (2008), *The audit quality framework*, [www.frc.org.uk](http://www.frc.org.uk)
67. Geiger, M. A. and Rama, D.V. (2006), “Audit Firm Size and Going –Concern Reporting Accuracy”, *Accounting Horizons*, Vol. 20, No .1
68. Ghosh, A., and D. Moon. (2005) “Auditor Tenure and Perceptions of Audit Quality”, *The Accounting Review*, 80(2)
69. Grout, P., Jewitt, I., Pong, C., & Whittington, G. (1994), “Auditor professional judgment: implications for regulation and the law”, *Economic policy*, 9(2)
70. Hay, D. & D. Davis (2004), “The voluntary choice of an auditor of any level of quality”, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 23:2
71. Hogan, C. E., & Jeter, D.C. (1999), “Industry specialization by auditors”, *Auditing: A journal of practice and theory*, 18(1)
72. Holeý, J. (1978), “Mandatory auditor rotation: The arguments and alternative”, *Journal of accountancy*, 145(5)
73. Houghton, K. A., & Jubb, C. A. (1999), “The cost of audit qualifications: the role of non-audit services”, *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 8, 2
74. Husam Al-Khaddash, Rana Al Nawas, Abdulhadi Ramadan (2013), “Factors affecting the quality of Auditing: The Case of Jordanian Commercial Banks”, *International Journal of Business and Social Science*, Vol. 4 No. 11; September 2013
75. IAASB (2012), *Improving the auditor’s report*, [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org)
76. IAASB (2013), *A Framework for Audit Quality*, [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org)
77. IFAC (2002), *Các chuẩn mực kiểm toán quốc tế*, NXB Thống Kê
78. IFAC (2009), *International Auditing Standards*, [www.ifac.org](http://www.ifac.org)

79. IFAC (2015), *Revised ISA 700, 705*, www.ifac.org
80. Imhoff, Jr, E. A. (1978), "Employment effects on auditor independence", *The accounting review*, 53(4)
81. International Federation of Accountants (2005), Code of ethics for professional accountants.
82. Jang, J.H.Y. and Lin, J. (1993), "Audit Quality and Trading Volume Reaction: A Study of Initial Public Offering of Stocks", *Journal of Accounting and Public Policy*, Fall (12)
83. John Daniel Eshleman and Peng Guo (2014), "Abnormal Audit Fees and Audit Quality: The Importance of Considering Managerial Incentives in Tests of Earnings Management", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol.33
84. Johnstone, K. M., Bedard, J. C., & Ettredge, M. L. (2004), "The effects of competitive bidding on engagement planning and pricing", *Contemporary accounting research*, 21(1)
85. Knapp, M.C. (1985), "Audit conflict: An empirical study of the perceived ability of auditors to resist management pressure". *The accounting review*
86. Knechel W.R., Krishnan G.V., Pevzner M.B., Shefchik L. and Velury U. (2013), "Audit Quality: Insights from the Academic Literature", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 32(1)
87. Kolodner, J. (1996), "Reconstructive memory: a computer model", *Cognitive Science*, 7
88. Krinsky, I., & Rotenberg, W. (1989), "The valuation of initial public offerings", *Contemporary Accounting Research*, 5(2)
89. Krishnan, J., & Schauer, P. C. (2001), "Differences in quality among audit firms", *Journal of accountancy*, 192(1)
90. Kwon, S. (1996), "The impact of competition within the client.s industry specialization on the auditor selection decision", *Auditing: A Journal of Practice & Theory* (Spring)
91. Kym Boon (2007), "Compulsory audit tendering and audit quality evidence from Australian local government", Macquarie University, Australia.
92. Kym Boon, Mc Kinnon, J& Ross (2008), "Audit service quality in compulsory audit tendering Preparer perceptions and satisfaction", *Accounting Research Journal* ,Vol. 21 No.2
93. Lee, T., & Stone, M. (1995), "Competence and dependence: the congenial twins of

- auditing”, *Journal of business finance and accounting*, 22(8)
94. Lennox, C. (1999), “Audit quality and auditor size: an evaluation of reputation and deep pockets hypotheses”, *Journal of Business Finance & Accounting*, 26
  95. Lindberg, D.L. (2001), “Discussion of the demand for auditor reputation across international markets for audit services”, *The International Journal of Accounting*, 36(4)
  96. Lindsay, D. (1989), “Financial statement users’ perception of factors affecting the ability of auditors to resist client pressure in a conflict situation”, *Accounting and finance*
  97. Maletta, M., and A. Wright (1996), “Audit evidence planning: An examination of industry error characteristics”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 15 (spring)
  98. Malone, C. F., & Roberts, R. W. (1996), “Factors Associated with the Incidence of Reduced Audit Quality Behaviors”, *Auditing: A journal of practice and theory*, 15(2)
  99. Menon, K and D Williams (1991), ‘Auditor credibility and the initial public offering’, *Accounting Review*, Vol.67(2)
  100. Moizer, P (1998), ‘Company directors’ views on the performance of the 1987 Big Eight and the 1996 Big Six’, Leeds University Business School Working Papers
  101. Mutchler, J., Hopwood, W., McKeown, J. (1997), “The influence of contrary information and mitigating factors on audit opinion decisions on bankrupt companies”, *Journal of Accounting Research* 35 (Autumn)
  102. Nichols D and D Smith (1983), ‘Auditor credibility and auditor changes’, *Journal of Accounting Research*, Autumn
  103. Okeefe, T., & Westort, P. (1992), “Conformance to GAAS reporting standards in municipal audits and the economics of auditing: The effects of audit firm size, CPA examination performance, and competition”, *Research in accounting regulation*, 6
  104. Palmrose, Z (1986), ‘Auditor fees and auditor size: further evidence’, *Journal of Accounting Research*, Spring
  105. Palmrose. Z-V. (1988), “An analysis of auditor litigation and audit service quality”. *The Accounting Review* 68 (No. 1)
  106. Pandit, G.M. (1999), “Clients’ perceptions of their incumbent auditors and

- their loyalty to the audit firms: an empirical study”, *The Mid-Atlantic Journal of Business*, Vol. 35 No. 4
107. Parasuraman, A., Zeithaml, V. A. & Berry, L. L. (1988), “SERVQUAL: A multiple-item scale for measuring consumer perceptions of service quality”, *Journal of Retailing* 64 (1)
  108. Parasuraman, A., Zeithaml, V. A. & Berry, L. L. (1985), ‘A conceptual model of service quality and its implications for future research’, *Journal of Marketing*, Vol. 49 (Fall)
  109. PCAOB (2013), Discussion – Audit quality indicator, [www.pcaobus.org](http://www.pcaobus.org)
  110. Phan Thanh Hai (2016), “The Research of Factors Affecting the Quality of Audit Activities: Empirical Evidence in Vietnam”, *International Journal of Business and Management*, Vol. 11, No. 3
  111. Richard C (2006), “Why an Auditor can’t be Competent and Independent: A French Case Study”, *European Accounting Review*, 15
  112. Ryan S. G, R. H. Hertz, T.E. Iannoconi, L.A. Maines, K. Palepu, C.M. Schrand, D.J. Skinner, and L. Vincent (2001), “SEC Auditor Independence Requirements: AAA Financial Accounting Standards Committee”, *Accounting Horizons*, 15 (December)
  113. Samelson, D., Lowensohn, S. & Johnson, L. E. (2006), “The Determinants of Perceived Audit Quality and Auditee Satisfaction in Local Government”, *Journal of Public Budgeting Accounting and Financial Management*, 18(2)
  114. Shockley, R.A. (1982), “Perceptions of audit independence: a conceptual model”, *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, Vol. 5
  115. Simunic, D (1980), ‘The pricing of audit services: theory and evidence’, *Journal of Accounting Research* (Spring)
  116. Solomon, I., Shields, M. D., & Whitting, O. R. (1999), “What do industry specialist auditors Know?”, *Journal of accounting research*, 37(1)
  117. St. Pierre, K and J Anderson (1984), ‘An analysis of the factors associated with lawsuits against public accountants’, *The Accounting Review*, Vol. 59(2)
  118. Stice, J (1991), ‘Using financial and market information to identify pre-engagement factors associated with lawsuits against auditors’, *The Accounting Review*, Vol. 66(3)
  119. Suyono (2012), “Determinant Factors Affecting The Audit Quality: An Indonesian Perspective Audit Quality”, *Accounting and Finance*, Vol. 3. No. 2.

September 2012

120. Teoh, S.H. & Wong, T.J. (1993), “Perceived Auditor Quality and Earnings Response Coefficient”, *The Accounting Review*, Vol: 68. No: 2
121. Vanstraelen, A. (2000), “Impact of renewable long-term audit mandates on audit quality”, *The European Accounting Review*, 9 (3)
122. W. Roger (1993), “A scale of perceived independence: New evidence on old concept”, *Accounting, auditing and accountability journal*
123. Wallace, W. (1987), “The economic role of the audit in free and regulated markets: a review”, *Research in Accounting Regulation*, 1
124. Wallace, W. (2004), “The economic role of the audit in free and regulated markets: a look back and a look forward”, *Research in Accounting Regulation*, 17
125. Warming-Rasmussen, B and L Jensen (1998), ‘Quality dimensions in external audit services – an external user perspective’, *European Accounting Review*, Vol.7(1)
126. Windmüller, R. (2000), ‘The auditor market and auditor independence’, *European Accounting Review*, Vol.9(4)
127. Wooten, T.C. (2003), “Research about audit quality”, *The CPA Journal*, 73(1)
128. Wyer, J.C., White, G.T., & Janson, E. C. (1988), “Audits of public companies by smaller CPA firms: clients, reports and quality”, *Auditing: A journal of practice & theory*
129. Yenni Carolina (2013), “An Empirical Study of Auditor Independence, Competence and Audit Tenure on Audit Quality - Evidence from North Jakarta, Indonesia”, *The 2nd IBSM, International Conference on Business and Management*, 2 – 4 October 2013, Chiang Mai – Bangkok