VNU Journal of Science: Economics and Business, Vol. 36, No. 1 (2020) 34-48

VNU Journal of Science: Economics and Business

Journal homepage: https://js.vnu.edu.vn/EAB

Original Article

Factors Affecting the Audit Quality of Financial Statements of Listed Businesses

Tran Tu Uyen*

Foreign Trade University, 91 Chua Lang, Dong Da, Hanoi, Vietnan

Received 10 February 2020
Revised 12 March 2020; Accepted 12 March 2020

Abstract: Financial statements are written records that convey the business operations and financial performance of a company, directly affecting investors' decisions. However, at present, the awareness of investors or auditing firms is still limited in controlling the quality of audits. Through quantitative research methods and multivariate regression analysis to measure the level of influence of these factors, the article has found 5 factors affecting the audit quality of financial statements of listed businesses which include (1) Auditing firm size, (2) In-depth skill of auditors, (3) Quality control procedures at the audit firm, (4) Price of auditing, (5) Service range of the auditing company. Then, the study made a number of recommendations for independent auditing companies and related agencies to improve the audit quality of financial statements of listed companies, at the same time, to find the development direction for the audit profession.

Keywords: Audit quality of financial statements, listed businesses.

* Corresponding author.
E-mail address: uyentt@ftu.edu.vn

https://doi.org/10.25073/2588-1108/vnueab.4316

VNU Journal of Science: Economics and Business, Vol. 36, No. 1 (2020) 34-48

VNU Journal of Science: Economics and Business

Journal homepage: https://js.vnu.edu.vn/EAB

Các nhân tố ảnh hưởng tới chất lượng kiểm toán báo cáo tài chính của các doanh nghiệp niêm yết

Trần Tú Uyên*

Trường Đại học Ngoại thương, 91 Chùa Láng, Đống Đa, Hà Nội, Việt Nam

Nhận ngày 10 tháng 02 năm 2020
Chỉnh sửa ngày 12 tháng 3 năm 2020; Chấp nhận đăng ngày 12 tháng 3 năm 2020

Tóm tắt: Báo cáo tài chính (BCTC) là hồ sơ bằng văn bản truyền đạt các hoạt động kinh doanh và hiệu quả tài chính của một công ty, ảnh hưởng trực tiếp đến quyết định của nhà đầu tư. Tuy nhiên hiện nay, nhận thức của nhà đầu tư hay doanh nghiệp kiểm toán về việc kiểm soát chất lượng kiểm toán vẫn còn hạn chế. Thông qua phương pháp nghiên cứu định lượng và phân tích hồi quy đa biến, bài viết xác định 5 nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán BCTC của các doanh nghiệp niêm yết (DNNY), gồm: (1) Quy mô công ty kiểm toán (CTKT), (2) Mức độ chuyên sâu của kiểm toán viên, (3) Thủ tục kiểm soát chất lượng tại CTKT, (4) Giá phí kiểm toán, (5) Phạm vi cung cấp dịch vụ của CTKT. Từ đó, bài viết đưa ra một số kiến nghị đối với các CTKT độc lập và các cơ quan có liên quan nhằm nâng cao chất lượng kiểm toán BCTC của các DNNY, đồng thời tìm ra hướng phát triển cho ngành kiểm toán.

Từ khóa: Chất lượng kiểm toán báo cáo tài chính, doanh nghiệp niêm yết.

1. Đặt vấn đề

Kiểm toán đóng vai trò quan trọng trong nền kinh tế toàn cầu và có tác động trực tiếp đến các doanh nghiệp. Các kiểm toán viên đưa ra ý kiến của mình dựa trên quan điểm khách quan về các BCTC. Điều này rất quan trọng đối với người sử dụng các BCTC bởi nó đảm bảo các dữ liệu được công bố đã được đo lường và hiện hữu. Chất lượng kiểm toán hầu như không ảnh hưởng nhiều bởi bằng cấp của các kiểm toán viên, mà thay vào đó là các yếu tố khác bao gồm hệ thống kiểm soát nội bộ của các doanh nghiệp có thể có những vai trò khác nhau, quy mô của CTKT. Tuy nhiên, một vài CTKT nhỏ lại khẳng định quy mô không ảnh hưởng đến chất lượng bởi nó không ảnh hưởng đến việc chọn lựa các kiểm toán viên.

Sau cuộc khủng hoảng kinh tế năm 2008, chức năng cũng như sự ảnh hưởng của kiểm toán đến thị trường vốn đã được khẳng định chắc chắn hơn và người ta cố gắng định dạng chất lượng kiểm toán. Ở Anh, Hội đồng Báo cáo Tài chính (The Financial Reporting Council) đã ban hành Khung chất lượng kiểm toán (The Audit Quality Framework) vào năm 2008 [1] hay Australia công bố Chất lượng Kiểm toán ở Australia (Audit Quality in Australia) năm 2010 [2]. Bên cạnh đó, các cơ

* Tác giả liên hệ.
Địa chỉ email: uyentt@ftu.edu.vn

https://doi.org/10.25073/2588-1108/vnueab.4316

quan quản lý nghề nghiệp ngành kế toán - kiểm toán đã thực hiên một số biện pháp chính sách để cải thiện chất lượng kiểm toán, trong đó phải kể đến các lệnh cấm của Ủy ban Chứng khoán và Trao đổi Hoa Kỳ (U. S. Securities and Exchange Commission - SEC) đối với các CTKT thực hiện dịch vụ phi kiểm toán (Non-audit services companies - NAS) năm 2000 hay việc nhanh chóng áp dụng Đạo luật *Sarbanes-Oxley* (Sarbanes-Oxley Act - SOX) sau sự sụp đổ của Enron.

Mặc dù các chính sách được đưa ra nhưng bằng chứng liên quan đến các yếu tố có thể nâng cao hoặc làm giảm chất lượng kiểm toán lại không được thuyết phục và chắc chắn. Theo đó, các nghiên cứu cũng cung cấp bằng chứng thực nghiệm về các yếu tố được coi là ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán, cụ thể là tầm quan trọng tương đối của các thuộc tính nhóm kiểm toán và CTKT trong việc ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán theo cảm nhận của kiểm toán viên trực tiếp tham gia quá trình kiểm toán.

Trên thị trường chứng khoán, các DNNY phải cạnh tranh rất gay gắt, và theo đó chất lượng kiểm toán đã trở thành một vấn đề quan trọng đối với các nhà quản lý muốn cải thiện chất lượng kinh doanh cũng như gia tăng niềm tin về BCTC đối với các nhà đầu tư trên thị trường. Do đó, nghiên cứu này hướng tới ba mục tiêu cụ thể sau: Phân tích thực trạng đánh giá chất lượng kiểm toán BCTC của các DNNY và xây dựng mô hình kinh tế lượng nhằm tìm ra các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán BCTC, từ đó đề xuất các giải pháp nhằm nâng cao chất lượng kiểm toán BCTC của các doanh nghiệp này.

2. Phương pháp nghiên cứu

2.1. Xây dựng mô hình nghiên cứu

Đã có rất nhiều nghiên cứu trước đây nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng tới chất lượng kiểm toán báo cáo tài chính, cụ thể như sau (Bảng 1):

Theo các công trình nghiên cứu trước đây và các khuôn mẫu của các tổ chức kiểm toán quốc tế,các yếu tố ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán được xác định dựa trên 2 góc nhìn khác nhau nhưng đều có cách điểm chung. Đánh giá dựa theo qui trình kiểm toán sẽ đưa ra cái nhìn chi tiết hơn về mức độ ảnh hưởng của từng yếu tố có thể ảnh hưởng đến một cuộc kiểm toán. Còn đánh giá dựa trên công ty kiểm toán sẽ xác định được tìm hiểu các yếu tố ảnh hưởng đến việc kiểm toán của KTV. Dựa vào đặc điểm chung của các doanh nghiệp đã niêm yết, tác giả lựa chọn đánh giá các yếu tố ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán dựa trên công ty kiểm toán để làm rõ tính độc lập của nhóm KTV ảnh hưởng đến chất lượng các BCTC đã được kiểm toán. Tác giả nhận định các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng KTĐL được gồm: Quy mô công ty kiểm toán, Mức độ chuyên sâu từng lĩnh việc kiểm toán của KTV, Thủ tục kiểm soát chất lượng, Giá phí kiểm toán và Phạm vi của dịch vụ kiểm toán cung cấp.

Cơ sở của việc xác định các nhóm nhân tố này là: Căn cứ vào kết quả tổng kết các nghiên cứu tổng quan về hệ thống các nhân tố ảnh hưởng tới chất lượng kiểm toán BCTC DNNY, chủ yếu từ các nghiên cứu ngước ngoài đã nêu ở trên. Đồng thời, kết hợp với phân tích thực trạng kiểm toán BCTC DNNY ở TTCK Việt Nam thời gian qua. Tác giả đưa ra bảng các nhân tố như Bảng 2.

Bảng 1. Tổng hợp các nghiên cứu trước đây

Yếu tố	Nghiên cứu	Quan điểm
Quy mô kiểm toán	De Angelo (1981) [3], Lennox (1999) [4], Shu (2000) [5], Dye (1993) [6]	Các CTKT lớn sẽ có chất lượng kiểm toán được đánh giá cao hơn các CTKT nhỏ.

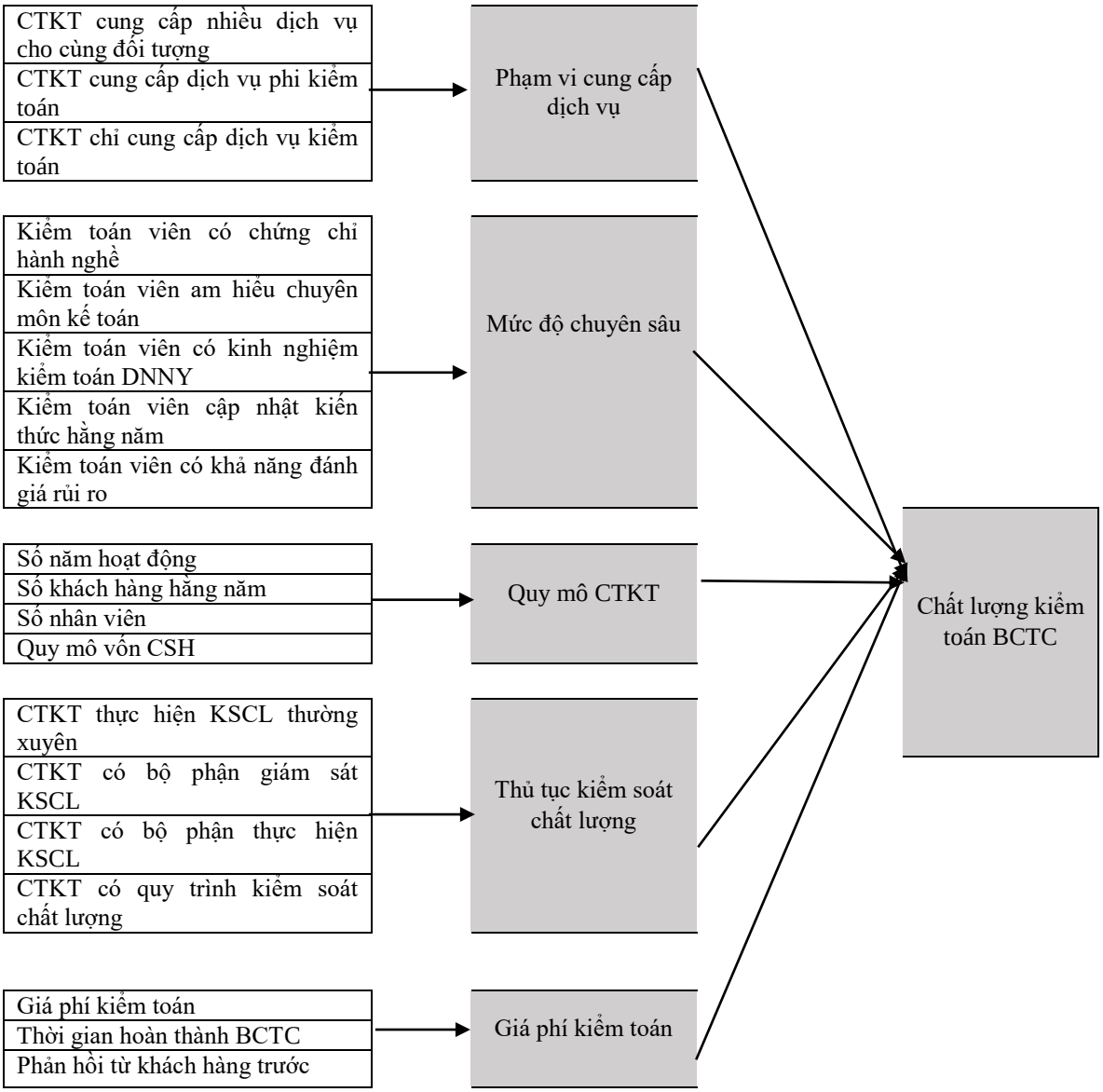
Mức độ chuyên sâu từng lĩnh vực kiểm toán	Kwon (1996) [7]	Các kiểm toán viên am hiểu sâu lĩnh vực chuyên ngành sẽ có khả năng đánh giá được tính hợp lý trong ước tính kế toán và trình bày, công bố thông tin tài chính, từ đó tạo áp lực buộc khách hàng phải tuân thủ nguyên tắc kế toán.
	Simunic và Stein (1987) [8]	Để chuyên môn hóa trong một lĩnh vực ngành nghề cụ thể thì các công ty kiểm toán thường đầu tư vào công nghệ, kỹ thuật, phương tiện vật chất, nhân sự và hệ thống kiểm soát chất lượng để nâng cao chất lượng dịch vụ của ngành mà mình chuyên sâu.
	Maletta và Wright (1996) [9]	Trong từng ngành sản xuất, kinh doanh hay dịch vụ khác nhau luôn có những vấn đề rủi ro kiểm toán đặc trưng ẩn chứa trong đó.
	Davidson và cộng sự (1993) [10]	Các CTKT chuyên ngành chiếm khoảng 34% phí kiểm toán trong toàn ngành.
	Deis và Giroux (1992) [11]	Thị phần của các CTKT chuyên ngành tỷ lệ thuận với việc kiểm soát chất lượng.
	Balsam và cộng sự (2003) [12], Ross (2005) [13]	Khách hàng của những công ty kiểm toán chuyên ngành thường có ít các khoản trích trước kế toán tùy tiện hơn so với khách hàng sử dụng những công ty kiểm toán không chuyên ngành.
Thủ tục kiểm soát chất lượng của CTKT	Deis và Groux (1992) [14]	Có mối quan hệ thuận chiều giữa kiểm soát chất lượng và chất lượng kiểm toán.
	Deis và Giroux (1992) [11]	CTKT với một hệ thống kiểm soát chất lượng mạnh sẽ có ít khả năng thực hiện các bước kiểm toán không thích hợp.
Giá phí kiểm toán	DeAngelo (1981) [3]	Mối liên hệ giữa chi phí kiểm toán và mối quan hệ kinh tế với khách hàng có thể làm giảm tính độc lập của kiểm toán viên, từ đó dẫn tới giảm chất lượng kiểm toán.
	Kwon [15] (1996), Davidson 1993 [16]	Cung cấp thêm bằng chứng là các CTKT thường giảm giá phí kiểm toán cho năm đầu tiên.
Phạm vi dịch vụ kiểm toán cung cấp	Scheiner (1984) [17], Beck và cộng sự (2002) [18]	Việc cung cấp dịch vụ phi kiểm toán có thể gia tăng mối quan hệ kinh tế giữa kiểm toán viên và khách hàng.

Nguồn: Tác giả tổng hợp

Bảng 2. Tổng hợp 5 nhân tố ảnh hưởng tới chất lượng kiểm toán BCTC của các CTKT độc lập với DNNY trên thị trường chứng khoán Việt Nam

Ký hiệu	Nhân tố	Số chỉ tiêu đo lường
QM	Quy mô của CTKT	04
CM	Mức độ chuyên sâu từng lĩnh vực kiểm toán	05
KSCL	Kiểm soát chất lượng tại các CTKT	04
GP	Giá phí kiểm toán	03
PV	Phạm vi của dịch vụ kiểm toán cung cấp	03
Tổng		19

Nguồn: Tác giả tổng hợp



Hình 1. Mô hình các nhân tố ảnh hưởng tới chất lượng kiểm toán BCTC DNNY.
Nguồn: Tác giả tổng hợp

2.2. Xây dựng giả thuyết

Dựa vào phân tích trên và các lý thuyết từ những nghiên cứu trước đây, tác giả đề xuất các giả thuyết nghiên cứu như sau:

H_0: Các biến quan sát không có tương quan với nhau trong tổng thể.

H_1: Quy mô của các CTKT càng lớn thì chất lượng dịch vụ kiểm toán BCTC DNNY của các CTKT độc lập càng cao.

H_2: Mức độ chuyên sâu của các kiểm toán viên càng cao thì chất lượng dịch vụ kiểm toán BCTC DNNY của các CTKT độc lập càng cao.

H_3: Thủ tục kiểm soát chất lượng càng chặt chẽ thì chất lượng dịch vụ kiểm toán BCTC DNNY của các CTKT độc lập càng cao.

H_4: Giá phí càng cao thì chất lượng dịch vụ kiểm toán BCTC DNNY của các CTKT độc lập càng cao.

H_5: Phạm vi dịch vụ kiểm toán càng nhiều thì chất lượng dịch vụ kiểm toán BCTC DNNY của các CTKT độc lập càng thấp.

2.3. Thu thập số liệu

Tác giả sử dụng bảng hỏi nhằm thu thập ý kiến đánh giá của các CTKT về mức độ ảnh hưởng của các nhân tố tới chất lượng kiểm toán BCTC DNNY trên thị trường chứng khoán của các CTKT độc lập hiện nay. Nội dung bảng hỏi gồm 2 phần: phần 1 đưa ra thông tin chung về CTKT - nơi các kiểm toán viên đang làm việc; phần 2 đánh giá các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán BCTC DNNY của các kiểm toán viên.

Kết quả khảo sát sau khi được tổng hợp, phân tích sẽ cho biết về sự phù hợp của các nhân tố, và đánh giá được mức độ ảnh hưởng của mỗi nhân tố này tới chất lượng kiểm toán BCTC của các CTKT độc lập.

3. Kết quả nghiên cứu

Mẫu nghiên cứu là các KTV có tên trong danh sách thuộc 22 công ty được UBCKNN chấp nhận đủ điều kiện kiểm toán BCTC DNNY năm tài chính 2018 và các CTKT đã từng được chấp nhận đủ điều kiện vào các năm trước gồm 42 công ty.

Số bảng khảo sát nhận được là 120 trên tổng số 500 bảng khảo sát được gửi đi. Trong tổng số bảng hỏi thu về, có 4 bảng hỏi nào không phù hợp hoặc chưa hoàn thành đầy đủ. (4 bảng hỏi này được điền bởi các KTV chưa từng tham gia kiểm toán BCTC DNNY).

Kết quả thu được từ các KTV trên về có 100% các KTV đã từng hơn 2 lần được UBCK chấp nhận đủ điều kiện kiểm toán BCTC DNNY. Các KTV tham gia khảo sát thuộc các CTKT có đa dạng về quy mô và loại hình. Như vậy, có thể đảm bảo các câu trả lời là đáng tin vậy và có chất lượng.

Phân tích mô tả các biến (Bảng 3).

Dựa theo bảng 3, ta nhận thấy các biến "Số khách hàng hằng năm", "Số lượng nhân viên", "Quy mô vốn CSH", "KTV am hiểu CMKT, KiT" "KTV có chứng chỉ", "KTV có khả năng đánh giá rủi ro", "CTKT có bộ phận thực hiện KSCL", "Giá phí kiểm toán", Thời gian hoàn thành BCKiT" và "CTKT cung cấp các dịch vụ phi kiểm toán" có trung bình lớn hơn 3. Tức là, theo các KTV tham gia khảo sát, các biến này có ảnh hưởng mạnh hơn tới chất lượng kiểm toán BCTC.

Theo bảng 3, đa số các KTV đều cho rằng "Lịch sử hình thành công ty", "Số lượng khách hàng hằng năm" và "Số lượng nhân viên" sẽ ảnh hưởng lớn đến chất lượng kiểm toán. Điều này hoàn toàn có thể giải thích, vì khi CTKT có lịch sử hình thành lâu dài và số lượng khách hàng hằng năm lớn tức là đã trải qua nhiều cuộc kiểm toán và có thể khẳng định vị thế trong suốt quá trình hình thành và phát triển, sẽ tạo niềm tin lớn hơn cho khách hàng và với kinh nghiệm kiểm toán lâu năm sẽ giúp cho các CTKT có thể dễ dàng phát hiện các sai sót trọng yếu của các BCTC. Đồng thời "Số lượng nhân viên" lớn sẽ giúp các CTKT tăng thêm số lượng các thành viên trong các cuộc kiểm toán, làm giảm bớt thời gian kiểm toán và nhiều thành viên tham gia sẽ giúp việc phân tích các BCTC hay các phần hành được chia nhỏ, làm kỹ càng hơn và nhanh chóng phát hiện các sai sót trên BCTC hơn.

Kết quả mô tả các biến cũng cho thấy, các KTV được khảo sát đều thừa nhận việc "KTV

am hiểu về chuẩn mực kế toán - kiểm toán", "KTV tham gia có chứng chỉ CPA hoặc các chứng chỉ hành nghề quốc tế" và "KTV có kinh nghiệm kiểm toán tại các khách hàng DNNY" có ảnh hưởng cao nhất đến chất lượng kiểm toán. Điều này có nghĩa nếu KTV có kinh nghiệm kiểm toán BCTC DNNY tạo điều kiện cho chất lượng kiểm toán sẽ được nâng cao. Như vậy, việc KTV tích lũy được kinh nghiệm kiểm toán qua các cuộc kiểm toán được coi là quan trọng nhằm đảm bảo chất lượng kiểm toán.

Ngoài ra, biến quan sát 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 phù hợp sẽ tránh gây ra lãng phí đối với các CTKT và các doanh nghiệp khách hàng, cũng tránh làm giảm chất lượng kiểm toán do tạo áp lực thời gian cho KTV (Bảng 4).

KMO và kiểm định Bartlett (Bảng 5).

Bảng 3. Phân tích mô tả các biến quan sát

	N	Min	Max	Mean	Độ lệch chuẩn
Số năm hoạt động	116	2	5	3.18	1.001
Số khách hàng hằng năm	116	2	5	3.69	.936
Số nhân viên	116	1	5	2.67	1.228
Qui mô vốn chủ sở hữu (CSH)	116	2	5	4.05	.832
KTV am hiểu chuẩn mực kế toán (CMKT), chuẩn mực kiểm toán (CMKiT)	116	2	5	3.48	.899
KTV có chứng chỉ hành nghề	116	2	5	3.89	.810
KTV cập nhật kiến thức hằng năm	116	2	5	3.96	.739
KTV có khả năng đánh giá rủi ro	116	1	5	3.09	.965
KTV có kinh nghiệm kiểm toán DNNY	116	2	5	3.72	.741
CTKT có quy trình kiểm soát chất lượng	116	2	5	3.78	.961
CTKT có bộ phận thực hiện kiểm soát chất lượng	116	1	5	2.58	.925
CTKT có bộ phận giám sát kiểm soát chất lượng	116	2	5	3.62	.881
CTKT thực hiện kiểm soát chất lượng thường xuyên	116	1	5	3.00	.914
Giá phí kiểm toán	116	1	5	2.99	.909
Thời gian hoàn thành BCTC	116	2	5	3.56	.761
Phản hồi từ những khách hàng trước	116	1	5	2.73	.868
CTKT chỉ cung cấp dịch vụ kiểm toán	116	1	5	2.59	1.119
CTKT cung cấp dịch vụ phi kiểm toán	116	2	5	3.29	.895
CTKT cung cấp nhiều dịch vụ cho cùng đối tượng	116	1	5	2.95	.986
Valid N (listwise)	116				

Nguồn: Kết quả phân tích dữ liệu trên SPSS 20.

Bảng 4. Kết quả kiểm định thang đo các nhân tố trong mô hình

Nhân tố	Cronbachs Alpha	**N**
Qui mô CTKT	0.915	4
Mức độ chuyên sâu	0.820	5
Thủ tục kiểm soát chất lượng	0.898	4
Giá phí kiểm toán	0.918	3
Phạm vi cung cấp dịch vụ của CTKT	0.939	3

Nguồn: Kết quả phân tích dữ liệu trên SPSS.

Kiểm định KMO and Bartlett

Bảng 5. Kết quả kiểm định KMO và Bartlett

Hệ số KMO		.734
Kiểm định Bartlett	Giá trị Chi bình phương	1989.825
	Df	171
	Sig.	.000

Nguồn: Kết quả phân tích dữ liệu trên SPSS

Dựa theo bảng 5, có:

- Hệ số KMO = 0.734 > 0.5 chứng tỏ phân tích nhân tố thích hợp với dữ liệu nghiên cứu.

- Kết quả kiểm định Bartlett's là 1989,825 với mức ý nghĩa Sig. = 0.000 < 0.05, như vậy (bác bỏ giả thuyết H_0: các biến quan sát không có tương quan với nhau trong mô hình tổng thể) giả thuyết H_0 về mô hình nhân tố là không phù hợp và sẽ bị bá bỏ, điều này chứng tỏ dữ liệu dùng để phân tích nhân tố là hoàn toàn thích hợp (Bảng 6).

Từ kết quả của ma trận xoay ta có kết quả nhóm các nhân tố mới như sơ đồ 2 sau đây (Sơ đồ 2):

Như Sơ đồ 2, các nhân tố đại diện cho chất lượng kiểm toán với các biến đặc trưng của nhân tố được sắp xếp khác với mô hình lý tuyết ban đầu. Như vậy, qua các kiểm định chất lượng thang đo và kiểm định của mô hình EFA, nhận diện 5 nhân tố với 19 biến quan sát.

Bảng 6. Kết quả ma trận xoay rotated component matrixa

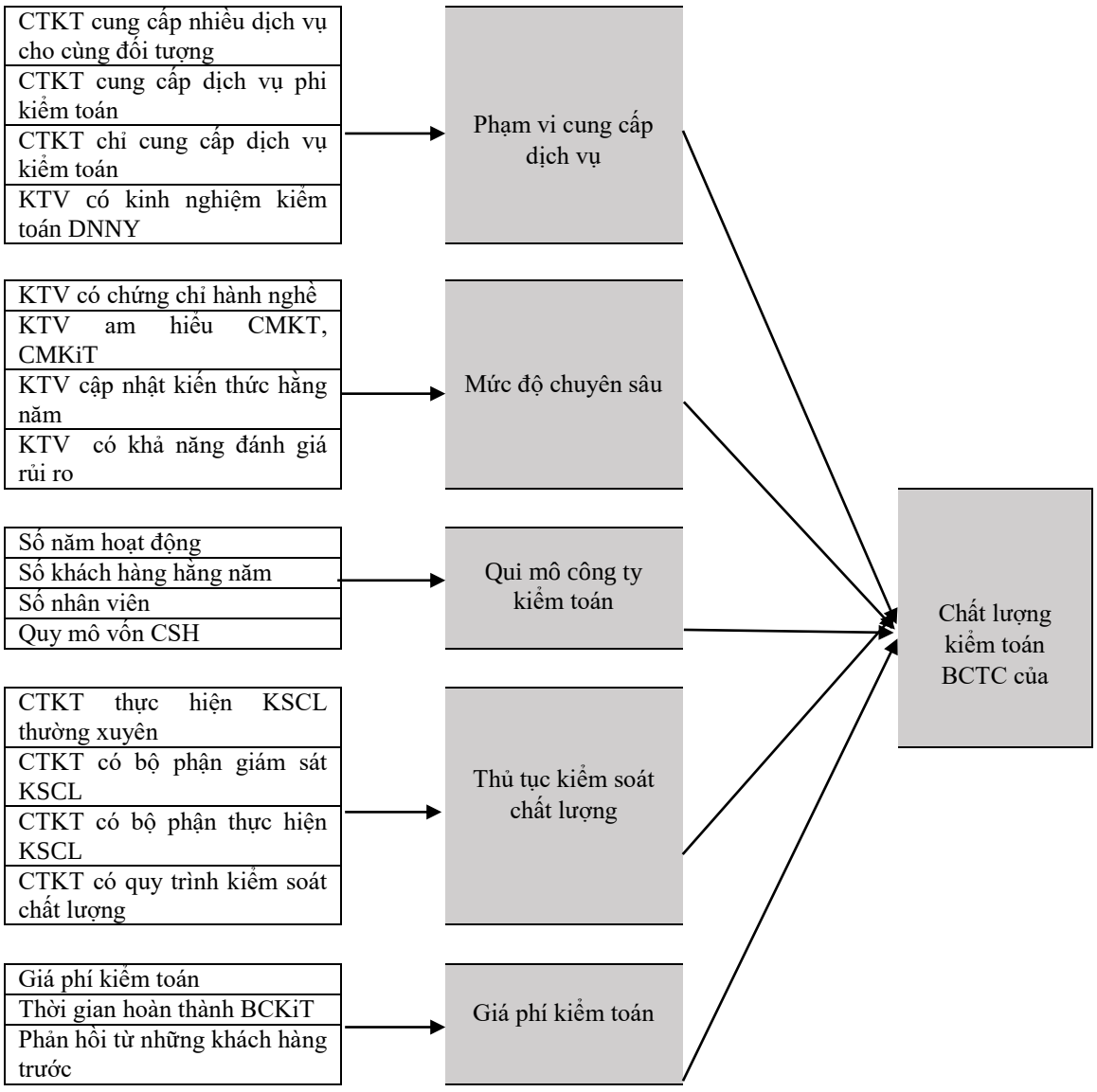
	Nhân tố				
	1	2	3	4	5
CTKT cung cấp nhiều dịch vụ cho cùng đối tượng	.960				
CTKT cung cấp dịch vụ phi kiểm toán	.938				
CTKT chỉ cung cấp dịch vụ kiểm toán	.896				
KTV có kinh nghiệm kiểm toán DNNY	.878				
KTV có chứng chỉ hành nghề		.932			
KTV am hiểu CMKT, CMKiT		.909			
KTV cập nhật kiến thức hằng năm		.897			
KTV có khả năng đánh giá rủi ro		.845			
Số năm hoạt động			.922		
Số khách hàng hằng năm			.899		
Số nhân viên			.887		
Qui mô vốn CSH			.871		
CTKT thực hiện KSCL thường xuyên				.931	
CTKT có bộ phận giám sát KSCL				.892	

CTKT có bộ phận thực hiện KSCL	.846	
CTKT có qui trình KSCL	.814	
Giá phí kiểm toán		.906
Thời gian hoàn thành BCKiT		.904
Phản hồi từ những khách hàng trước		.898

Phương pháp chiết: Phân tích nhân tố chính.

a. Xoay vòng hội tụ trong 5 lần lặp.

Nguồn: Kết quả phân tích dữ liệu từ SPSS 20



Sơ đồ 2. Sơ đồ mô hình hồi quy.

Phân tích tương quan Pearson

Bước này dùng trước khi phân tích hồi quy để kiểm tra tính tương quan giữa biến độc lập với biến phụ thuộc, khi các biến độc lập không tương quan với biến phụ thuộc sẽ bị loại khỏi mô hình (Bảng 7).

Theo kết quả phân tích tương quan Pearson bảng 8, các biến độc lập Giá phí kiểm toán, Mức độ chuyên sâu, Phạm vi cung cấp dịch vụ, Thủ tục kiểm soát chất lượng, Qui mô CTKT đều có hệ số tương quan Pearson lớn hơn 0 với biến phụ thuộc "Chất lượng kiểm toán BCTC". Trong khi đó, Sig. của các biến độc lập với biến phụ thuộc đều nhỏ hơn 5%, ta có thể kết luận được các biến phụ thuộc có tương quan với nhau (Bảng 8).

Bảng 9 cho thấy mức độ phù hợp của mô hình. Hệ số R bình phương hiệu chỉnh "Adjusted R Square" là 0.514. Nghĩa là 51.4% biến thiên của biến phụ thuộc "Chất lượng kiểm toán" được giải thích bởi 5 nhân tố độc lập. Điều này cho thấy mô hình hồi quy này phù hợp với tập dữ liệu của mẫu ở mức 51.4%, và các biến độc lập giải thích được 51.4% biến thiên của biến phụ thuộc "Chất lượng kiểm toán" (Bảng 9).

Theo bảng 8, giá trị F = 25.362 với Sig. = 0.000 < 5%. Chứng tỏ R bình phương của tổng thể khác 0, đồng nghĩa với mô hình hồi quy tuyến tính được xây dựng là phù hợp với tổng thể.

Bảng 7. Kết quả phân tích tương quan các biến
(Các mối tương quan)

		Chất lượng kiểm toán BCTC	Giá phí kiểm toán	Thủ tục kiểm soát chất lượng	Qui mô CTKT	Mức độ chuyên sâu	Phạm vi cung cấp dịch vụ
Chất lượng kiểm toán BCTC	Hệ số tương quan	1	.264**	.315**	.425**	.428**	.251**
	Sig. (2-tailed)		.004	.001	.000	.000	.007
	N	116	116	116	116	116	116
Giá phí kiểm toán	Hệ số tương quan	.264**	1	.010	-.186*	.323**	.129
	Sig. (2-tailed)	.004		.914	.146	.800	.166
	N	116	116	116	116	116	116
Thủ tục kiểm soát chất lượng	Hệ số tương quan	.315**	.010	1	.102	.001	-.166
	Sig. (2-tailed)	.001	.914		.274	.991	.776
	N	116	116	116	116	116	116
Qui mô CTKT	Hệ số tương quan	.425**	-.186*	.102	1	.031	.021
	Sig. (2-tailed)	.000	.146	.274		.743	.822
	N	116	116	116	116	116	116
Mức độ chuyên sâu	Hệ số tương quan	.428**	.323**	.001	.031	1	.041
	Sig. (2-tailed)	.000	.800	.991	.743		.658
	N	116	116	116	116	116	116
Phạm vi cung cấp dịch vụ	Hệ số tương quan	.251**	.129	-.166	.021	.041	1
	Sig. (2-tailed)	.007	.166	.776	.822	.658	
	N	116	116	116	116	116	116

**. Tương quan có ý nghĩa ở mức 0.01; *. Tương quan có ý nghĩa ở mức 0.05.
Nguồn: Kết quả phân tích dữ liệu trên SPSS.

Kiểm định về hiện tượng đa cộng tuyến (tương quan giữa các biến độc lập) thông qua giá trị của độ chấp nhận (Tolerance) hoặc hệ số phóng đại phương sai VIF (Variance Inflation Factor). Thực tế so sánh VIF đều nhỏ hơn 2, chứng tỏ không có hiện tượng đa cộng tuyến.

Dựa vào bảng 9 kiểm định các giả thuyết sử dụng phần mền SPSS: giá trị ở cột Sig. của các biến độc lập đều nhỏ hơn 5% chứng tỏ 5 biến độc lập đều tác động có ý nghĩa lên biến phụ thuộc. Đồng nghĩa là 5 biến độc lập đều được chấp nhận.

Từ đây, ta có mô hình hồi quy của biến phụ thuộc Chất lượng kiểm toán BCTC:

CLKT = 0.426 + 0.220*QM + 0.212*CM + 0.187 * KSCL + 0.141*PV + 0.118*GP

Bảng 8. Kết quả kiểm định giả thuyết về độ phù hợp của tổng thể mô hình

ANOVA[a]

Mô hình		Tổng các bình phương	Df	Trung bình các bình phương	F	Sig.
1	Hồi quy	14.195	5	2.839	25.362	.000[b]
	Phần dư	12.314	110	.112		
	Tổng	26.509	115			

Nguồn: Kết quả phân tích dữ liệu trên SPSS 20.

Bảng 9. Kết quả hồi quy tuyến tính

Hệ số hồi quy[a]

Mô hình		Hệ số hồi quy chưa chuẩn hóa		Hệ số hồi quy chuẩn hóa	T	Sig.	Thống kê đa cộng tuyến	
		B	Sai số chuẩn	Beta			Độ chấp nhận	Hệ số phóng đại phương sai
1	(Hằng số)	.426	.267		1.594	.114		
	Thủ tục kiểm soát chất lượng	.187	.040	.313	4.712	.000	.958	1.043
	Qui mô CTKT	.220	.036	.413	6.170	.000	.941	1.062
	Mức độ chuyên sâu	.212	.043	.341	4.946	.000	.887	1.128
	Phạm vi cung cấp dịch vụ	.141	.037	.255	3.828	.000	.951	1.051
	Giá phí kiểm toán	.118	.043	.194	2.735	.007	.840	1.190

a. Biến phụ thuộc: Chất lượng kiểm toán BCTC.

Nguồn: Kết quả phân tích dữ liệu trên SPSS 20.

3. Hạn chế trong kiểm soát chất lượng kiểm toán báo cáo tài chính và giải pháp khắc phục các hạn chế

3.1. Các hạn chế trong kiểm soát chất lượng kiểm toán báo cáo tài chính

Theo kết quả mô hình và kết quả bảng khảo sát phát hiện các hạn chế còn tồn tại trong các công ty kiểm toán độc lập khi tham gia vào quá trình kiểm toán BCTC các DNNY như sau:

Hạn chế về mặt quy mô công ty kiểm toán:

Hạn chế lớn nhất trong phạm vi quy mô doanh nghiệp kiểm toán cần kể đến đó là việc thiếu nhân lực, đặc biệt là vào thời gian cao điểm của nghề kiểm toán từ tháng 1 đến hết tháng 3 hằng năm. Số lượng nhân sự không đủ đáp ứng khối lượng công việc, nhất là ở những công ty kiểm toán vừa và nhỏ dẫn đến việc các KTV thiếu kinh nghiệm và chưa đủ năng lực hiểu biết về ngành nghề kinh doanh của các khách hàng tham gia vào quá trình kiểm toán dẫn đến chất lượng kiểm toán BCTC không được đảm bào. Đa số nhân sự đoàn kiểm toán BCTC DNNY tại các công ty kiểm toán chỉ gồm 3 đến 4 người, một số nhóm sẽ lớn hơn 4 người, các công việc có rủi ro cao tập trung cho những trưởng nhóm kiểm toán và trợ lý kiểm toán có kinh nghiệm lâu năm dẫn tới khối lượng công việc được phân chia không đồng đều và có rủi ro phát hiện cao.

Hạn chế trong tổ chức kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán BCTC:

Hiện nay, công tác KSCL hoạt động kiểm toán BCTC nói chung và kiểm toán BCTC DNNY nói riêng còn có nhiều hạn chế. Bản thân các công ty kiểm toán cũng đã xây dựng các hệ thống chính sách và thủ tục KSCL kiểm toán BCTC tương đối đầy đủ và chặt chẽ, tuy nhiên, việc xây dựng này chỉ dừng lại ở mức hoàn thiện hồ sơ tài liệu mà chưa có ý nghĩa thực tiễn. Việc thực hiện hoạt động KSCL còn nhiều hạn chế, chưa hiệu quả và mang tính hình thức, đặc biệt là ở các công ty kiểm toán vừa và nhỏ.

Hạn chế về mức độ chuyên sâu nghề nghiệp của các KTV:

Theo thực tế khảo sát 100% các công ty kiểm toán nhỏ và vừa thực hiện thủ tục phân tích xu hướng, so sánh số liệu thực tế kỳ này với số liệu thực tế kỳ trước, điều này đồng nghĩa với việc các KTV ít thực hiện so sánh số liệu thực tế của DNNY với số liệu bình quân ngành của các doanh nghiệp đó. Các KTV cũng không sử dụng hoặc chỉ sử dụng rất hạn chế kỹ thuận phân tích tỷ suất và phân tích ước tính. Việc sử dụng kỹ thuật phân tích tại các công ty kiểm toán chỉ nhằm mục đích xác định phạm vi kiểm toán mà chưa giúp các KTV khoanh vùng trọng tâm kiểm toán để đưa ra những nhận định về khả năng xảy ra các sai phạm chủ yếu

Nguyên nhân ckhảo sát 100% cá

Thuyên nhân ckhảo sát 100% các công ty kiểm toán nhỏ và vừa t nguyên nhân khách quan như sau:

Các công ty kihảo sát 100% các công ty kiểm toán nhỏ và vừa t nguyên nhân khách quan như sau:ớng, so sánh số liệu thực tế kỳ này với số

Các KTV chưa chảo sát 100% các công ty kiểm toán nhỏ và vừa t nguyên nhân khách quan nhc ngoài công nhận trong điều kiện hội nhập hiện nay

Do sKTV chưa chảo sát 100% các công ty kiểm toán nhỏ và vừa t nguyên nhân khá

3.2. Giải pháp khắc phục

Đối với các công ty kiểm toán độc lập

Với qui mô và thủ tục kiểm soát chất lượng của công ty kiểm toán

Do phần lớn ảnh hưởng thực tiễn của nhân tố này là do việc thiếu hụt nhân lực trong nội bộ các công ty kiểm toán độc lập, điều này thể hiện rõ nhất trong thời gian cao điểm của kiểm toán. Tuy nhiên, việc tuyển dụng KTV từ độc lập từ bên ngoài công ty là rất khó khăn do sự cạnh tranh lớn giữa các doanh nghiệp kiểm toán đồng thời, việc chịu quá nhiều áp lực dẫn đến các KTV (đặc biệt là các nữ KTV) không quá mặn mà với nghề dẫn đến việc nghỉ việc sau một khoảng thời gian công tác. Điều này yêu cầu các công ty kiểm toán cần hoàn thiện và nâng cao quá trình quản trị nguồn nhân lực bao

gồm: Chính sách tuyển dụng hợp lý, hệ thống đãi ngộ và phúc lợi với nhân viên tốt. Trong đó, trước hết các công ty kiểm toán cần xây dựng những mức lương, thưởng phù hợp với năng lực của nhân viên, đồng thời cần tổ chức các hoạt động, chương trình nhằm nâng cao thể chất và tinh thần cho các kiểm toán viên trong công ty. Bên cạnh đó công tác đào tạo nhân viên nội bộ đóng một vai trò quan trọn trong công ty kiểm toán, đặc biệt từ mức "junior" lên mức "senior" để tránh tình trạng thiếu hụt nhân lực, cũng tránh các rủi ro liên quan đến việc các KTV chưa có kinh nghiệm gây ra sai sót ảnh hưởng đến chất lượng BCTC DNNY.

Đối với các công ty kiểm toán, một trong những yếu tố quan trọng nhất quyết định uy tín của công ty đó là thủ tục kiểm soát chất lượng. Nhân tố này thể hiện phương pháp kiểm toán của KTV và công ty kiểm toán cũng như quy trình KSCL của công ty kiểm toán. Để đảm bảo nhân tố này, về phương pháp kiểm toán, các CTKT cần xây dựng quy trình kiểm toán phù hợp, đẩy mạnh ứng dụng công nghệ thông tin trong quá trình kiểm toán, đồng thời khuyến khích các KTV có sự tương tác thích hợp với KTV nội bộ của DN khách hàng trong quá trình kiểm toán. Về quy trình kiểm soát chất lượng, các CTKT cần xây dựng một quy trình KSCL hiệu quả và thực hiện việc KSCL cho từng cuộc kiểm toán để đảm bảo chất lượng. Đồng thời, để đảm bảo yếu tố thời gian kiểm toán, các CTKT cần lập kế hoạch kiểm toán, và căn cứ vào độ phức tạp và khối lượng công việc của cuộc kiểm toán để xác định thời gian kiểm toán thích hợp.

Với mức độ chuyên sâu nghề nghiệp của KTV

Nhân tố này gồm các yếu tố nội tại thể hiện kinh nghiệm của KTV trong 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. Để đảm bảo điều này, đòi hỏi sự tự tích lũy kinh nghiệm và trau dồi kiến thức của chính các KTV trong quá trình làm việc. Hơn nữa, ngành nghề knh doanh của các DNNY rất đa dạng và phức tạp, đặc biệt là các công ty đa ngành, bởi vậy các KTV phải luôn tự tích lũy kinh nghiệm về từng lĩnh vực cụ thể để có thể đảm bảo kinh nghiệm cũng như phù hợp đối với từng lĩnh vực kinh doanh của khách hàng. Để đảm bảo về tính chuyên môn của KTV đòi hỏi sự chủ động học tập bồi dưỡng và cập nhật kiến thức của bản thân các KTV. Đồng nghĩa các công ty kiểm toán cần tổ chức thường xuyên các khóa đào tạo trong và ngoài nước để giúp các KTV có cơ hội cập nhật và nâng cao kiến thức, đảm bảo trình độ chuyên môn để có thể thực hiện tốt công việc kiểm toán. Không chỉ cần tăng cường đào tạo, bồi dưỡng nâng cao nghiệp vụ cho các KTV mà các công ty kiểm toán cũng cần tạo điều kiện cho các KTV tham gia chứng chỉ hành nghề kiểm toán trong nước và quốc tế như ACCA, CPA Úc cũng như công tác nâng cao các kĩ năng quan trọng đối với ngành kiểm toán. Đồng thời, cũng cần tăng cường sử dụng ý kiến chuyên gia hoặc các KTV am hiểu về các lĩnh vực mà DNNY hoạt động nhằm đảm bảo chất lương kiểm toán.

3.3. Khuyến nghị với các cơ quan chức năng và các đơn vị liên quan

Để hoàn thiện tổ chức công tác kiểm toán BCTC DNNY của các công ty kiểm toán độc lập không chỉ cần sự nỗ lực cải thiện của các công ty này mà cũng cần tới sự tăng cường quản lý của các cơ quan chức năng và các tổ chức - đơn vị liên quan. Các tổ chức này có thể giúp nâng cao nhận thức của các KTV và các công ty kiểm toán về tầm quan trọng của tổ chức công tác kiểm toán trong việc nâng cao hiệu quả và chất lượng cuộc kiểm toán. Và thông qua bồi dưỡng, sinh hoạt chuyên môn, giao lưu trao đổi kinh nghiệm giữa các công ty kiểm toán độc lập hoặc hội nhóm KTV hỗ trợ nâng cao trình độ, kinh nghiệm nghề nghiệp và khả năng xét đoán của các KTV. Theo VACPA, trên thực tế, sức ép phải nộp và công khai BCTC năm đúng hạn, đặc biệt là thời hạn phải có Báo cáo kiểm toán để phục vụ Đại hội cổ đông dồn vào các tháng đầu năm đã làm ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán. Mặt khác, năng lực, trình độ và đạo đức nghề nghiệp của kiểm toán viên là những yếu tố mang tính quyết định chất lượng dịch vụ. Tuy nhiên, có trường

hợp do trình độ kiểm toán viên trực tiếp thực hiện hợp đồng kiểm toán còn chưa hiểu sâu về lĩnh vực, ngành nghề của khách hàng dẫn đến những sai sót nghề nghiệp. Thậm chí, mấy năm gần đây, một số DN kiểm toán đã mắc phải những sai phạm phải xử lý kỷ luật như khiển trách, cảnh cáo, kể cả việc đình chỉ hành nghề, không đủ điều kiện chấp thuận kiểm toán... Thực tế đó đòi hỏi cơ quan quản lý nhà nước, hội nghề nghiệp và các DN kiểm toán phải quan tâm và có các biện pháp cần thiết để tăng cường chất lượng dịch vụ nhằm bảo đảm sự trung thực của thông tin tài chính khi công khai. BCTC có ảnh hưởng rất lớn đến các quyết định của nhà đầu tư. Để nâng cao chất lượng kiểm toán BCTC của DN, nguyên Vụ trưởng Vụ Chế độ Kế toán và Kiểm toán (Bộ Tài chính) Đặng Thái Hùng lưu ý: Ngoài việc tiếp tục hoàn thiện các cơ chế, chính sách liên quan đến tài chính, kế toán, kiểm toán, cần làm rõ và có hình thức, chế tài kỷ luật, xử phạt thích đáng đối những vi phạm đạo đức nghề nghiệp của kiểm toán viên và công ty kiểm toán.

4. Kết luận

Bằng phương pháp định tính kết hợp định lượng bài báo đã xây dựng mô hình 5 nhân tố tác động tới chất lượng kiểm toán báo cáo tài chính của các DNNY đó là quy mô công ty kiểm toán, mức độ chuyên sâu của các KTV, thủ tục kiểm soát chất lượng của công ty kiểm toán, giá phí kiểm toán và phạm vi cung cấp dịch vụ của công ty kiểm toán. Kết quả khảo sát cho thấy tất cả các KTV được khảo sát đều cho rằng cả 5 yếu tố này đều có ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán, từ kết quả mô hình hồi quy tác giả cũng kết luận cả 5 yếu tố trên đều ảnh hưởng đồng biến với chất lượng báo cáo kiểm toán.

Dựa vào kết quả khảo sát và mô hình cùng với nhận định từ thực tiễn, tác giả đã nêu ra các hạn chế còn tồn tại và đưa ra các giải pháp nhằm nâng cao chất lượng kiểm toán báo cáo tài chính của các DNNY theo các nhân tố ảnh hưởng. Bên cạnh việc đưa ra các giải pháp đối với các doanh nghiệp kiểm toán, các tác gải cũng đưa ra các giải pháp đối với Nhà nước và các Hiệp hội nghề nghiệp nhằm tạo điều kiện cho kiểm toán viên và các công ty trong ngành kiểm toán có khả năng hoàn thiện và đẩy năng lực nhằm nâng cao chất lượng kiểm toán.

Tài liệu tham khảo

[1] A Framework for Audit Quality, Developed and approved by the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) May 15 2008, 2008.

[2] Audit Quality in Australia, A Brief Overview of Recent Regulatory and Professional Developments, Australian Government, 2010.

[3] Linda Elizabeth DeAngelo, Auditor size and audit quality, University of Pennsylvania, Philadelphia, P.A 19104, USA, 1981.

[4] C.S Lennox, "Audit Quality and Auditor Size: An Evaluation of Reputation and Deep Pockets Hypotheses", Journal of Business Finance and Accounting 26(7/8) (1999) 779-805.

[5] S Shu, "Auditor Resignations: Clientele Effects and Legal Liability", Journal of Accounting and Economics 29 (2000) 173-205.

[6] R. Dye, "Auditing Standards, Legal Liability, and Auditor Wealth", Journal of Political Economy 101 (1993) 877-914.

[7] S.Kwon, "The Impact of Competition within the Client's Industry on the Auditor Selection Decision", Auditing: A Journal of Practice and Theory (Spring), 1996, pp. 53- 70.

[8] D.M. Stein Simunic, "Production Differentiation in Auditing: A Study of Auditor Choice in the Market foe New Issues", Canadian Certified General Accountants' Research Foundation, 1987, pp. 15-20.

[9] M.A. Wright Maletta, "Audit Evidence Planning: an Examination of the Industry Error Characteristics", Auditing: A Journal of Practice and Theory (Spring), 1996, pp. 71- 86.

[10] R.A.D. Neu Davidson, "A Note on the Association between Audit Firm Size and Audit Quality", Contemporary Accounting Research, 9 (1993) 479-488.

[11] Jr. Gary, A.Giroux, Donald, R. Deis, "Determinants of Audit Quality in the Public Sector", The Accounting Review (American Accounting Association) 3 (1992) 462-479.

[12] S. Balsam, J. Krishnan, J.S. Yang, "Auditor Industry Specialization and Earnings Quality,

Auditing", A Journal of Practice and Theory, 22(2) (2003) 71- 97.

[13] K. Boon, Crowe, S. McKinnon, J. Ross, "Compulsory Audit Tendering and Audit Fees: Evidence from Australian Local Government. International Journal of Auditing", Accounting Research Journal 9(3) (2005) 221-241.

[14] Jr. Gary, A. Giroux, Donald, R. Deis, "Determinants of Audit Quality in the Public Sector", The Accounting Review (American Accounting Association) 3 (1992) 462-479.

[15] S Kwon, "The Impact of Competition within the Client's Industry on the Auditor Selection Decision", Auditing: A Journal of Practice and Theory (Spring), 1996, pp 53-70.

[16] R.A.D. Neu Davidson, "A Note on the Association between Audit Firm Size and Audit Quality", Contemporary Accounting Research 9 (1993) 479-488.

[17] J.H. Scheiner, An Empirical Assessment of the Impact of SEC Nonaudit Service Disclosure Requirements on Independent Auditors and theirs Clients, Journal of Accounting Research 22 (1984) 789 - 797.

D.L.F.D. Beck Lindberg, "Before and After Enron: CPA's Viewson Auditor Independence", CPA Journal (LXXIV, 2002.