

BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO
TRƯỜNG ĐẠI HỌC KINH TẾ TP. HỒ CHÍ MINH

LÊ THỊ THANH XUÂN

CÁC YẾU TỐ QUYẾT ĐỊNH
CHẤT LƯỢNG HOẠT ĐỘNG KIỂM TOÁN –
THEO NHẬN THỨC CỦA KIỂM TOÁN VIÊN

LUẬN ÁN TIẾN SĨ KINH TẾ

TP. Hồ Chí Minh – Năm 2018

BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO
TRƯỜNG ĐẠI HỌC KINH TẾ TP. HỒ CHÍ MINH

LÊ THỊ THANH XUÂN

CÁC YẾU TỐ QUYẾT ĐỊNH
CHẤT LƯỢNG HOẠT ĐỘNG KIỂM TOÁN –
THEO NHẬN THỨC CỦA KIỂM TOÁN VIÊN

Chuyên ngành: Kế toán

Mã số: 9340301

LUẬN ÁN TIẾN SĨ KINH TẾ

NGƯỜI HƯỚNG DẪN KHOA HỌC:

1. PGS.TS. VŨ HỮU ĐỨC

2. TS. LÊ ĐÌNH TRỰC

TP. Hồ Chí Minh - Năm 2018

MỤC LỤC

	Trang
DANH MỤC BẢNG	i
DANH MỤC HÌNH	iii
DANH MỤC PHỤ LỤC	iv
DANH MỤC TỪ VIẾT TẮT	v
PHẦN MỞ ĐẦU	1
1. Lý do chọn đề tài	1
2. Mục tiêu nghiên cứu	2
3. Phương pháp nghiên cứu	3
4. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu	4
5. Kết quả nghiên cứu	4
6. Đóng góp mới của Luận án	7
7. Cấu trúc của Luận án	8
CHƯƠNG 1 – TỔNG QUAN CÁC NGHIÊN CỨU VỀ CLKT VÀ XÁC ĐỊNH VẤN ĐỀ NGHIÊN CỨU	10
1.1 TỔNG QUAN CÁC NGHIÊN CỨU TRÊN THẾ GIỚI	10
1.1.1 Hướng nghiên cứu phân tích tương quan	12
1.1.1.1 Mối quan hệ giữa CLKT với chất lượng đầu ra	12
1.1.1.2 Mối quan hệ giữa CLKT với các đặc điểm của công ty kiểm toán	16
1.1.2 Hướng nghiên cứu phân tích nhân tố	18
1.1.2.1 Theo các yếu tố thuộc tính công ty kiểm toán và KTV	18
1.1.2.2 Theo các yếu tố cấu thành chất lượng quy trình kiểm toán	20
1.1.2.3 Theo các yếu tố cấu thành chất lượng dịch vụ	21
1.1.2.4 Theo các yếu tố cấu thành chất lượng tổng thể hoạt động kiểm toán	22
1.2 TỔNG QUAN CÁC NGHIÊN CỨU Ở VIỆT NAM	28

1.2.1	Nghiên cứu về giải pháp nâng cao CLKT	28
1.2.2	Nghiên cứu về các yếu tố ảnh hưởng đến CLKT	31
1.3	VẤN ĐỀ VÀ MỤC TIÊU NGHIÊN CỨU CỦA LUẬN ÁN	32
1.3.1	Khe hồng nghiên cứu	32
1.3.2	Mục tiêu, câu hỏi và định hướng nghiên cứu	34
	TÓM TẮT CHƯƠNG 1	38
	CHƯƠNG 2 – CƠ SỞ LÝ THUYẾT VỀ CLKT	39
2.1	CLKT – MỘT KHÁI NIỆM ĐA CHIỀU	39
2.1.1	Bản chất của kiểm toán	39
2.1.2	Đặc điểm của kiểm toán	40
2.1.3	Tính hai mặt của CLKT	41
2.2	CHẤT LƯỢNG HOẠT ĐỘNG KIỂM TOÁN	42
2.2.1	Định nghĩa kiểm toán và CLHĐKT	42
2.2.2	Sự hình thành và phát triển của khuôn khổ lý thuyết CLHĐKT	43
2.2.3	Khuôn mẫu CLKT của IAASB	46
2.3	CHẤT LƯỢNG DỊCH VỤ KIỂM TOÁN	51
2.3.1	Khái niệm chất lượng dịch vụ	51
2.3.2	Khái niệm CLDVKT	56
2.3.3	Khuôn khổ CLDVKT của Duff (2004)	58
	TÓM TẮT CHƯƠNG 2	63
	CHƯƠNG 3 – NHẬN THỨC CỦA KTV VỀ CLHĐKT	64
3.1	PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU	64
3.1.1	Thiết kế nghiên cứu	64
3.1.2	Phát triển mô hình nghiên cứu	65
3.1.2.1	Bước 1 – Xây dựng và phát triển thang đo	65
3.1.2.2	Bước 2 – Thu thập dữ liệu	69
3.1.2.3	Bước 3 – Khám phá các yếu tố tiềm ẩn	71

3.1.2.4	Bước 4 – Xây dựng mô hình lý thuyết CLHĐKT	72
3.1.2.5	Bước 5 – Kiểm định mô hình lý thuyết CLHĐKT	73
3.1.3	Phương pháp phân tích dữ liệu	73
3.1.3.1	Phương pháp phân tích nhân tố khám phá (EFA)	74
3.1.3.2	Phương pháp phân tích nhân tố khẳng định (CFA)	78
3.1.3.3	Phương pháp phân tích sự khác biệt về trung bình của hai đám đông (T-test)	82
3.2	KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU	84
3.2.1	Nhận thức của KTV về các yếu tố quyết định CLHĐKT	84
3.2.1.1	Mô tả mẫu khảo sát	84
3.2.1.2	Đánh giá độ tin cậy thang đo	86
3.2.1.3	Kết quả phân tích EFA	87
3.2.1.4	Mô hình nghiên cứu – (Mô hình lý thuyết CLHĐKT)	92
3.2.1.5	Kết quả phân tích CFA – (Kiểm định mô hình)	104
3.2.1.6	Đánh giá kết quả đạt được	111
3.2.2	Sự khác biệt về nhận thức về CLKT giữa các nhóm KTV	112
3.2.2.1	Kiểm định sự khác biệt giữa hai nhóm Partner và Staff	113
3.2.2.2	Kiểm định sự khác biệt giữa hai nhóm Big 4 và Non-Big 4	116
	TÓM TẮT CHƯƠNG 3	120
	CHƯƠNG 4 – SỰ KHÁC BIỆT VỀ NHẬN THỨC VỀ CLKT GIỮA KTV VÀ CÁC BÊN LIÊN QUAN	121
4.1	PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU	121
4.1.1	Thiết kế nghiên cứu	121
4.1.2	Phát triển thang đo	121
4.1.3	Thu thập và xử lý dữ liệu	124
4.1.4	Phương pháp phân tích dữ liệu	126
4.2	KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU	129
4.2.1	Mức độ đánh giá chung của các bên về các yếu tố quan	129

trọng của CLKT	
4.2.2 Kết quả kiểm định sự khác biệt giữa các nhóm	131
TÓM TẮT CHƯƠNG 4	137
CHƯƠNG 5 – KẾT LUẬN VÀ HÀM Ý ÁP DỤNG	138
5.1 ĐÁNH GIÁ CÁC PHÁT HIỆN QUAN TRỌNG	138
5.2 CÁC ĐÓNG GÓP VÀ HÀM Ý	141
5.3 NHỮNG HẠN CHẾ CỦA NGHIÊN CỨU VÀ ĐỀ XUẤT CHO NGHIÊN CỨU TIẾP THEO	144
PHẦN KẾT LUẬN	146
DANH MỤC CÔNG TRÌNH CỦA TÁC GIẢ	1x
DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO	2x
A. TÀI LIỆU TIẾNG VIỆT	2x
B. TÀI LIỆU TIẾNG ANH	5x
C. WEBSITES	17x
PHỤ LỤC	18x

DANH MỤC BẢNG

		Trang
Bảng 1.1	- Các yếu tố quan trọng của CLKT	19
Bảng 1.2	- Khuôn mẫu CLKT của Francis (2011)	24
Bảng 2.1	- Năm khoảng cách – Nguyên nhân tiềm tàng của sự thiếu hụt chất lượng dịch vụ	54
Bảng 2.2	- Các nhân tố ảnh hưởng đến kỳ vọng của khách hàng	55
Bảng 2.3	- Năm nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng dịch vụ	56
Bảng 3.1	- Mã hoá biến quan sát	68
Bảng 3.2	- Các tiêu chí đánh giá mô hình	80
Bảng 3.3a	- Thống kê theo số năm làm việc và chức vụ	85
Bảng 3.3b	- Thống kê theo loại hình công ty và chức vụ	85
Bảng 3.4	- Kết quả kiểm định độ tin cậy của 13 thang đo	86
Bảng 3.5	- Các biến bị loại sau mỗi bước xử lý EFA	88
Bảng 3.6	- Kết quả phân tích EFA	89
Bảng 3.7	- Thành phần các nhân tố sau khi xoay	90
Bảng 3.8	- Thành phần các biến của tám nhân tố	94
Bảng 3.9	- Tên biến của 8 yếu tố và mã hoá biến	98
Bảng 3.10	- Thang đo mô hình nghiên cứu	102
Bảng 3.11	- Kết quả kiểm định độ tin cậy của mô hình	103
Bảng 3.12	- Trọng số hồi quy chuẩn hoá	106
Bảng 3.13	- Kết quả kiểm định giá trị phân biệt giữa các khái niệm	107
Bảng 3.14	- Thang đo mô hình CLHĐKT	108
Bảng 3.15a	- Thống kê điểm trung bình đánh giá của Partner và Staff	114
Bảng 3.15b	- Kết quả kiểm định sự khác biệt giữa Partner và Staff (Independent Samples Test)	114
Bảng 3.16a	- Thống kê điểm trung bình đánh giá của Big4 và Non-Big4	116

Bảng 3.16b	- Kết quả kiểm định sự khác biệt giữa Big4 và Non-Big4 (Independent Samples Test)	117
Bảng 4.1	- Mã hoá dữ liệu	126
Bảng 4.2	- Thống kê theo nghề nghiệp và độ tuổi	129
Bảng 4.3	- Điểm đánh giá trung bình của các nhóm trên 7 yếu tố	130
Bảng 4.4	- Giá trị Cronbach'α của 7 thang đo	131
Bảng 4.5	- Kết quả kiểm định Levene phương sai đồng nhất	132
Bảng 4.6	- Kết quả kiểm định Kruskal – Wallis	133
Bảng 4.7	- Kết quả kiểm định hậu ANOVA - Post hoc test	134

DANH MỤC HÌNH

	Trang
Hình 0.1 - Khung CLHĐKT	5
Hình 1.1 - Số lượng bài báo về CLKT trong mỗi giai đoạn	10
Hình 1.2 - Sơ đồ các hướng nghiên cứu chính	13
Hình 1.3 - Những chỉ báo CLKT của Knechel et al. (2012)	25
Hình 1.4 - Sơ đồ hệ thống các yếu tố quan trọng của CLKT	35
Hình 2.1 - Sơ đồ minh họa khuôn mẫu CLKT của FRC (2008)	44
Hình 2.2 - Sơ đồ minh họa khuôn mẫu CLKT của Francis (2011)	45
Hình 2.3 - Sơ đồ minh họa khuôn mẫu CLKT của Knechel et al. (2012)	46
Hình 2.4 - Sơ đồ các môi tương tác – (Khuôn mẫu CLKT của IAASB, 2014)	49
Hình 2.5 - Sơ đồ các yếu tố thuộc bối cảnh – (Khuôn mẫu CLKT của IAASB, 2014)	50
Hình 2.6 - Khuôn mẫu CLKT của IAASB (2014)	50
Hình 2.7 - Mô hình chất lượng dịch vụ của Gronroos (1982)	52
Hình 2.8 - Mô hình khái niệm chất lượng dịch vụ của Parasuraman et al. (1985)	53
Hình 2.9 - Mô hình SERVPERE (Cronin and Taylor, 1992)	57
Hình 2.10 - Tám khoảng cách CLKT (Duff, 2004)	59
Hình 2.11 - Mô hình AUDITQUAL (Duff, 2004)	61
Hình 2.12 - Sơ đồ khung khái niệm CLKT	62
Hình 3.1 - Quy trình phát triển nghiên cứu	66
Hình 3.2 - Sơ đồ minh họa mô hình lý thuyết CLHĐKT	73
Hình 3.3 - Mô hình nghiên cứu CLHĐKT	98
Hình 3.4 - Mô hình đo lường	105
Hình 4.1 - Quy trình phát triển nghiên cứu	122

DANH MỤC PHỤ LỤC

	Trang
Phụ lục 1 - Bảng tóm tắt các nghiên cứu về CLKT trên thế giới	18x
Phụ lục 2 - Bảng tóm tắt các nghiên cứu về CLKT ở Việt Nam.	29x
Phụ lục 3 - Khuôn mẫu CLKT của FRC (2008)	31x
Phụ lục 4 - Bảng tóm tắt các hoạt động trong dự án CLKT của IAASB	35x
Phụ lục 5 - Cấu trúc khuôn mẫu CLKT của IAASB (2014)	39x
Phụ lục 6 - Thang đo ban đầu (80 câu hỏi về CLKT) (Nghiên cứu 1)	46x
Phụ lục 7 - Danh sách các chuyên gia tham khảo ý kiến và bảng thăm dò ý kiến chuyên gia (Nghiên cứu 1)	53x
Phụ lục 8 - Bảng khảo sát CLHĐKT (Nghiên cứu 1)	63x
Phụ lục 9 - Danh sách các chuyên gia tham khảo ý kiến và bảng thăm dò ý kiến chuyên gia (Nghiên cứu 2)	73x
Phụ lục 10 - Thang đo Khung CLDVKT (Nghiên cứu 2)	81x
Phụ lục 11 - Bảng khảo sát CLDVKT (Nghiên cứu 2)	84x
Phụ lục 12 - Giá trị độ tin cậy của 13 thang đo ban đầu (từ SPSS)	91x
Phụ lục 13 - Các biến còn giữ lại sau mỗi lần xử lý EFA	110x
Phụ lục 14 - Phân tích EFA lần 6 (từ SPSS)	113x
Phụ lục 15 - Giá trị độ tin cậy thang đo của 8 yếu tố khung CLHĐKT (từ SPSS)	123x
Phụ lục 16 - Chỉ số mô hình đo lường (từ Amos)	132x
Phụ lục 17 - Giá trị độ tin cậy thang đo của các yếu tố khung CLDVKT (từ SPSS)	141x
Phụ lục 18 - Kết quả kiểm định Post hoc test từ SPSS	150x
Phụ lục 19 - Danh sách người tham gia trong mẫu khảo sát	157x

DANH MỤC CHỮ VIẾT TẮT

AICPA	- Viện Kế toán viên Công chứng Hoa Kỳ
BCTC	- Báo cáo tài chính
CLKT	- Chất lượng kiểm toán
CLDVKT	- Chất lượng dịch vụ kiểm toán
CLHĐKT	- Chất lượng hoạt động kiểm toán
CMKtT	- Chuẩn mực kiểm toán
DN	- Doanh nghiệp
FASB	- Ủy ban Tiêu chuẩn Kế toán Tài chính
FRC	- Hội đồng Báo cáo Tài chính Anh
IAASB	- Ủy ban Chuẩn mực Kiểm toán và Dịch vụ bảo đảm Quốc tế
IFAC	- Liên đoàn Kế toán Quốc tế
KTV	- Kiểm toán viên
PCAOB	- Ủy ban Giám sát Công ty đại chúng
SEC	- Ủy ban Chứng khoán Hoa Kỳ
VACPA	- Hội Kiểm toán viên hành nghề Việt Nam

PHẦN MỞ ĐẦU

1. LÝ DO CHỌN ĐỀ TÀI

CLKT luôn là vấn đề được quan tâm bởi nhiều bên với mục đích khác nhau. Các nhà đầu tư, chủ nợ cần thông tin hữu ích cho quyết định đầu tư/cho vay nên các cơ quan quản lý Nhà nước cũng như tổ chức nghề nghiệp hết sức đề cao vai trò CLKT đối với sự ổn định thị trường vốn. Trong khi đó, khách hàng kiểm toán mong muốn sự cân bằng giữa lợi ích và chi phí, cụ thể là giữa sự gia tăng độ tin cậy thông tin tài chính với phí kiểm toán cũng như các chi phí nâng cao chất lượng BCTC. Ở một góc độ khác, các DN kiểm toán cũng hiểu rằng CLKT giúp nâng cao khả năng cạnh tranh và hạn chế rủi ro, nhưng phải cân đối với chi phí và thời gian dành cho việc thực hiện kiểm toán.

Sự quan tâm của nhiều bên như trên mang lại tính đa chiều của CLKT. CLKT có thể được tiếp cận dưới các góc độ khác nhau, vừa đồng nhất vừa mâu thuẫn. Ví dụ giữa người cung cấp dịch vụ (DN kiểm toán) và người giám sát (tổ chức nghề nghiệp và cơ quan quản lý nhà nước). Hoặc giữa khách hàng trực tiếp (nhà quản lý DN được kiểm toán) và khách hàng gián tiếp (nhà đầu tư, chủ nợ là người thực sự sử dụng kết quả kiểm toán).

Trong bối cảnh đó, nhiều nghiên cứu được triển khai nhằm xác định các yếu tố quyết định CLKT, làm nền tảng cho việc gia tăng sự hiểu biết và đồng thuận về khái niệm CLKT và có những giải pháp cụ thể để nâng cao CLKT. Bên cạnh các nghiên cứu của giới học thuật như DeAngelo (1981), Sutton and Lampe (1991) Francis (2011), Knechel et al. (2012) ..., các tổ chức nghề nghiệp hoặc các cơ quan quản lý nghề nghiệp cố gắng đưa ra các khung khái niệm về CLKT. Trong gần hai thập kỷ qua, trong nỗ lực thực thi các hoạt động kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán của nghề nghiệp, các tổ chức nghề nghiệp như FRC, IAASB, PCAOB đã ban hành Khuôn mẫu về CLKT. Khuôn mẫu xác định các yếu tố và các thuộc tính quan trọng của CLKT.

Tại Việt Nam, vấn đề này bắt đầu được quan tâm trong những năm gần đây. Một số nghiên cứu về yếu tố ảnh hưởng đến CLKT đã được thực hiện trên nhiều phương

diện khác nhau, nhưng còn khá khiêm tốn. Hầu hết các nghiên cứu này chỉ sử dụng các thuộc tính thuộc KTV, công ty kiểm toán, hay các yếu tố tác động từ bên ngoài để kiểm tra nhận thức của KTV về CLKT, mà chưa dựa trên các khuôn khổ đầy đủ và đa chiều về các thuộc tính của CLKT.

Từ các vấn đề nêu trên, tác giả chọn đề tài: **“Các yếu tố quyết định chất lượng hoạt động kiểm toán – Theo nhận thức của kiểm toán viên”**. Đặc điểm của đề tài là tiếp cận trên những khuôn khổ đa chiều về CLKT để có thể cung cấp một cái nhìn bao quát hơn. Để tìm kiếm những gợi ý giải pháp góp phần nâng cao CLHĐKT tại Việt Nam, đề tài tập trung vào nhận thức của KTV, là những người thực hiện việc kiểm toán.

2. MỤC TIÊU NGHIÊN CỨU

Mục tiêu chung của Luận án là xác định các yếu tố quyết định CLKT theo nhận thức của KTV Việt Nam làm nền tảng cho việc gợi ý các chính sách nâng cao CLKT. Để có cái nhìn đa chiều, tác giả xem xét vấn đề CLKT dưới hai góc độ: (i) Góc độ hoạt động kiểm toán; và (ii) Góc độ dịch vụ kiểm toán. Ở góc độ thứ nhất, CLKT thể hiện qua tổng thể các yếu tố đầu vào, đầu ra, quá trình xử lý và môi trường. Ở góc độ thứ hai, CLKT tập trung vào quan hệ giữa người cung cấp dịch vụ (KTV) và người thụ hưởng dịch vụ (người sử dụng BCTC và DN được kiểm toán).

Các mục tiêu cụ thể là:

(1) Xây dựng khung các yếu tố quyết định CLHĐKT dựa trên nhận thức của KTV.

Như đã nói ở phần trên, CLKT dưới góc độ một hoạt động bao gồm hàng loạt các yếu tố bên trong (đầu vào, quá trình xử lý, đầu ra) cho đến môi trường bên ngoài (bối cảnh, tương tác). Nghiên cứu này cố gắng phân tích một cách một cách tổng thể các yếu tố trên dựa trên các khuôn khổ CLKT được phát triển gần nhất. Qua đó, Luận án hướng đến việc tìm kiếm bằng chứng về những yếu tố quyết định CLHĐKT theo nhận thức của KTV để có được những hiểu biết thực tiễn sâu sắc hơn về nhận thức của KTV nhằm đi đến những gợi ý chính sách nâng cao CLKT.

(2) Phân tích sự khác biệt về nhận thức chất lượng do các yếu tố kinh nghiệm và môi trường làm việc của KTV.

Các yếu tố kinh nghiệm và môi trường làm việc có thể ảnh hưởng đến nhận thức của KTV về CLKT dưới góc độ một hoạt động. Nhận biết các khác biệt trong nhận thức giữa các nhóm KTV theo kinh nghiệm và môi trường làm việc cũng sẽ hữu ích cho các giải pháp cải thiện CLKT.

(3) Phân tích sự khác biệt về nhận thức giữa KTV và các bên liên quan về CLKT, dưới góc độ một dịch vụ.

Dưới góc độ là một dịch vụ, CLKT không chỉ phụ thuộc vào chất lượng kỹ thuật mà còn bao gồm cả chất lượng phục vụ. Ở khía cạnh “Chất lượng phục vụ”, CLKT chịu ảnh hưởng bởi cảm nhận từ phía người sử dụng (bao gồm người cung cấp và người sử dụng BCTC, sau đây gọi chung là các bên liên quan). Các nghiên cứu dưới góc độ chất lượng dịch vụ kiểm toán kết luận có sự khác biệt trong nhận thức giữa KTV và các bên liên quan (ví dụ như nghiên cứu của Carrello et al., 1992; Duff, 2004). Nghiên cứu này phân tích những khác biệt về nhận thức giữa KTV và các bên liên quan, nhằm hoàn thiện hơn các biện pháp nâng cao chất lượng của các công ty kiểm toán Việt Nam nói riêng và dịch vụ kiểm toán nói chung.

3. PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU

Để đạt mục tiêu đạt được các mục tiêu đề ra, Luận án thực hiện hai nghiên cứu chính:

• *Nghiên cứu 1: Nhận thức của KTV về CLHĐKT.*

Luận án thực hiện khảo sát quan điểm của KTV về các yếu tố quyết định CLKT trên thang đo Likert được phát triển từ Khuôn mẫu CLKT của IAASB. Các phương pháp sử dụng bao gồm:

- Phân tích nhân tố khám phá (EFA) để xác định các yếu tố CLKT theo nhận thức của KTV và kiểm định bằng phân tích nhân tố khẳng định (CFA). Từ đó phát triển khung lý thuyết các yếu tố ảnh hưởng đến CLHĐKT.

- Kiểm định trung bình (T-test) để xác định sự khác biệt giữa các nhóm KTV theo số năm kinh nghiệm và môi trường làm việc.

• ***Nghiên cứu 2: Sự khác biệt về nhận thức về CLKT của KTV và các bên liên quan, bao gồm bên sử dụng và bên cung cấp BCTC.***

Do các bên liên quan không am hiểu sâu về hoạt động kiểm toán, Luận án sử dụng khung CLDVKT để xây dựng thang đo kiểm tra sự khác biệt về nhận thức về CLKT của KTV và các bên liên quan. Phương pháp sử dụng là phân tích phương sai một chiều (One - Way ANOVA).

4. ĐỐI TƯỢNG VÀ PHẠM VI NGHIÊN CỨU

▪ Đối tượng nghiên cứu

Ở nghiên cứu thứ nhất – Đối tượng nghiên cứu là các KTV làm việc tại Việt Nam. Đối tượng khảo sát bao gồm các KTV làm việc tại các công ty kiểm toán, ở các vị trí: Giám đốc kiểm toán; Chủ nhiệm kiểm toán; KTV chính; và Trợ lý kiểm toán (có kinh nghiệm làm việc từ ba năm trở lên).

Ở nghiên cứu thứ hai- Đối tượng nghiên cứu là các KTV và các bên có lợi ích liên quan (người cung cấp và người sử dụng BCTC) tại Việt Nam. Đối tượng khảo sát bao gồm: các KTV làm việc tại các công ty kiểm toán, ở các vị trí là giám đốc kiểm toán, chủ nhiệm kiểm toán, KTV chính, và trợ lý kiểm toán (có kinh nghiệm làm việc từ ba năm trở lên); người làm kế toán (đại diện cho người cung cấp BCTC); và các nhà đầu tư cá nhân (đại diện cho người sử dụng bên ngoài).

▪ Phạm vi nghiên cứu:

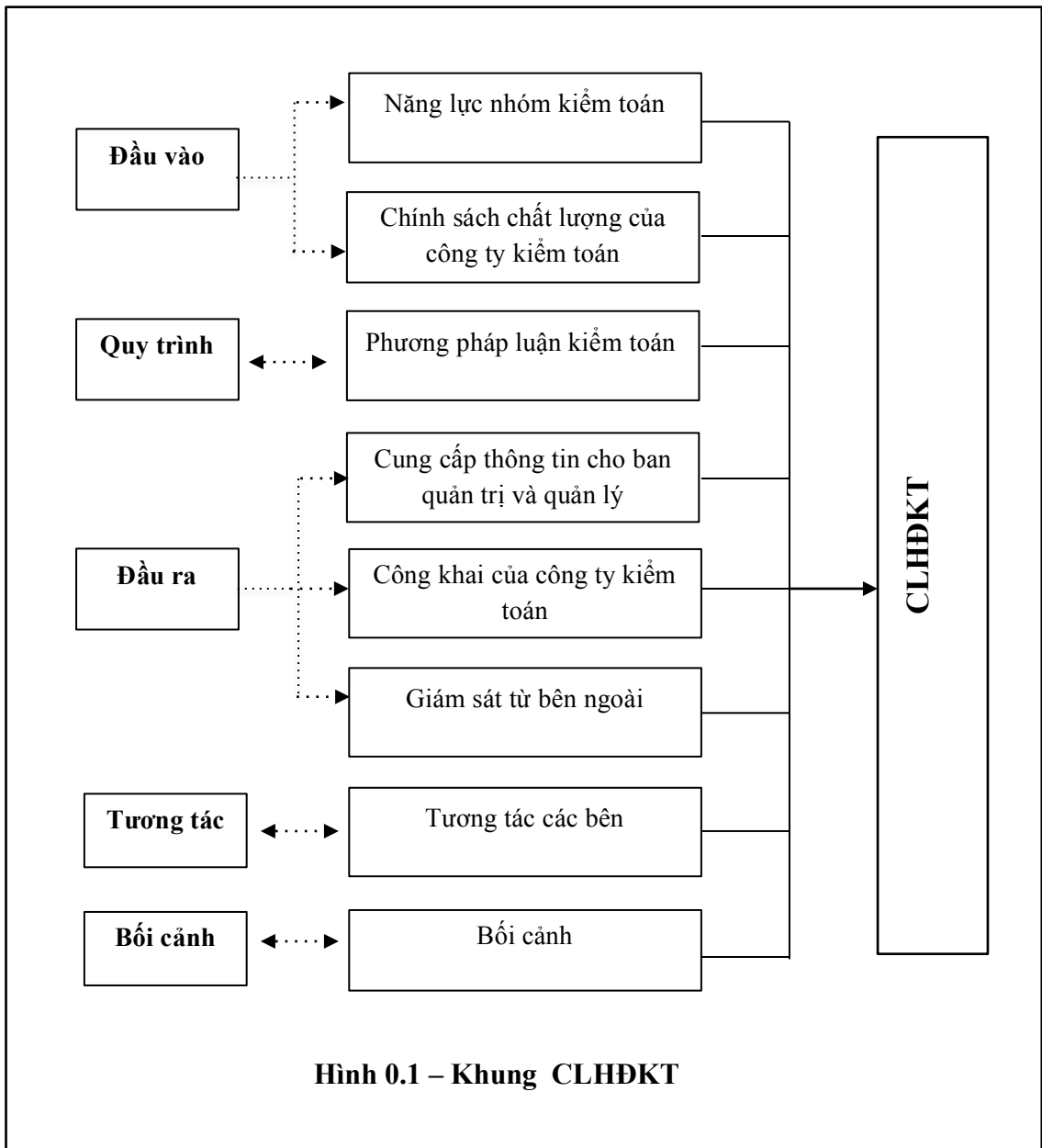
Nghiên cứu giới hạn trong hoạt động kiểm toán BCTC của Kiểm toán Độc lập tại Việt Nam.

5. KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU

Thông qua hai nghiên cứu được thực hiện độc lập, Luận án đã đạt được các kết quả quan trọng sau đây:

✓ **Xác định Khung các yếu tố quyết định CLHĐKT theo nhận thức của KTV.**

Nghiên cứu đã xác định được Khung các yếu tố quyết định CLHĐKT theo nhận thức của KTV gồm có tám yếu tố. Tám yếu tố này có thể được phân thành các nhóm yếu tố chính theo cấu trúc một hoạt động. Khung CLHĐKT được mô tả tại hình 0.1.



✓ ***Kinh nghiệm và môi trường làm việc có ảnh hưởng đến nhận thức của KTV về CLKT.***

Kết quả kiểm định sự khác biệt cung cấp bằng chứng về sự khác biệt trong đánh giá giữa Partner (gọi chung cho nhóm giám đốc kiểm toán và chủ nhiệm kiểm toán) và Staff (gọi chung cho nhóm KTV chính và trợ lý kiểm toán). Partner có xu hướng xem trọng các yếu tố thuộc “Bối cảnh” của hoạt động kiểm toán hơn Staff xuất phát từ tầm nhìn có được qua kinh nghiệm nghề nghiệp. Trong khi đó, Staff có khuynh hướng xem trọng yếu tố liên quan đến “Công khai của công ty kiểm toán”.

Bên cạnh đó còn có bằng chứng về sự khác biệt trong đánh giá giữa nhóm Big4 và Non-Big4 ở yếu tố “Công khai của công ty kiểm toán”. Kết quả cho thấy KTV thuộc Big4 đánh giá tầm quan trọng của việc công khai thông tin của công ty kiểm toán hơn Non-Big4.

✓ ***Có sự khác biệt về nhận thức giữa KTV và các bên liên quan ở các yếu tố thuộc thành tố “Chất lượng kỹ thuật” của CLKT.***

Kết quả nghiên cứu cung cấp bằng chứng có ý nghĩa thống kê về sự khác biệt trong đánh giá giữa KTV và các bên liên quan về các yếu tố thuộc thành tố “Chất lượng kỹ thuật” của CLKT (uy tín, tính độc lập, kiến thức). Trong đó, KTV đánh giá tầm quan trọng của các yếu tố cao hơn so với kế toán và nhà đầu tư. Kết quả này tương đồng với kết quả nghiên cứu của Duff (2004).

✓ ***Không có sự khác biệt về nhận thức giữa KTV và các bên liên quan ở các yếu tố thuộc thành tố “Chất lượng phục vụ” của CLKT.***

Nghiên cứu này không cho bằng chứng về sự khác biệt giữa KTV và các bên liên quan đối với các yếu tố thuộc thành tố “Chất lượng phục vụ” (sự tương tác; dịch vụ phi kiểm toán; sự nhiệt tình; cung cấp thông tin). Kết quả này trái ngược với nghiên cứu của Duff (2004). Ông kết luận có sự khác biệt giữa KTV và CFO, trong đó CFO đánh giá các yếu tố thuộc thành tố “Chất lượng phục vụ” cao hơn KTV. Điều này có thể liên quan đến những thay đổi trong cách thức cung cấp dịch vụ kiểm toán trong những năm gần đây so với thời kỳ mà Duff nghiên cứu.

6. ĐÓNG GÓP MỚI CỦA LUẬN ÁN

Kết quả nghiên cứu đã mang lại các đóng góp nhất định về khoa học cũng như thực tiễn hoạt động kiểm toán ở Việt Nam, như sau:

➤ *Những đóng góp về mặt khoa học:*

✓ Dựa trên một khuôn khổ đầy đủ (Khuôn mẫu CLKT) và được kiểm định bằng phương pháp luận nghiêm ngặt (CFA), Luận án đã xây dựng Khung các yếu tố quyết định CLHĐKT theo nhận thức của KTV có ý nghĩa về lý thuyết và phù hợp với dữ liệu thực tế. Do đó, Khung các yếu tố quyết định CLHĐKT sẽ là hữu ích cho sự phát triển hướng nghiên cứu đo lường CLKT ở Việt Nam.

✓ Kết quả xác định tám yếu tố quyết định CLHĐKT (gồm: Năng lực nhóm kiểm toán; Chính sách chất lượng của công ty kiểm toán; Phương pháp luận kiểm toán; Cung cấp thông tin cho ban quản trị và quản lý; Công khai của công ty kiểm toán; Giám sát từ bên ngoài; Tương tác các bên; và Bối cảnh), cũng như sự khác biệt về nhận thức về CLKT của KTV theo kinh nghiệm và môi trường làm việc đã bổ sung những hiểu biết sâu sắc về các yếu tố có ảnh hưởng đến CLKT.

✓ Trên cơ sở hệ thống và phân tích các tài liệu nghiên cứu hàn lâm và nghề nghiệp trên thế giới, Luận án đã làm rõ khái niệm CLKT từ hai góc độ. Góc độ chất lượng của một hoạt động (CLHĐKT), và góc độ chất lượng của một dịch vụ (CLDVKT). Điều này chưa được làm rõ trong các nghiên cứu về CLKT ở Việt Nam trước đây. Vì vậy, Luận án có thể là tài liệu tham khảo hữu ích cho các nhà nghiên cứu trong tương lai, cũng như trong giảng dạy và nghiên cứu ở các trường học về CLKT.

✓ Ngoài ra, với các kết quả đạt được và những hạn chế từ nghiên cứu kiểm tra sự khác biệt về nhận thức giữa KTV và các bên liên quan về CLKT, Luận án đã gợi mở hướng nghiên cứu CLKT dưới góc độ một dịch vụ cho các nghiên cứu trong tương lai về CLKT.

➤ *Những đóng góp về mặt thực tiễn:*

✓ Việc xác định các yếu tố quyết định CLHĐKT theo nhận thức của KTV, cùng với các khác biệt giữa nhận thức của KTV và quan điểm của Tổ chức nghề

nghiệp về CLKT, và trong nhận thức về CLKT theo kinh nghiệm và môi trường làm việc đã mang lại những gợi ý cho Cơ quan quản lý Nhà nước, Hội nghề nghiệp, các công ty kiểm toán và cả các nhà giáo dục về các hành động thiết thực nhằm thúc đẩy CLKT.

✓ Bằng chứng về sự khác biệt về nhận thức giữa KTV và các bên liên quan đã cung cấp cái nhìn đa chiều về CLKT. Điều này hàm ý các hành động cải thiện CLKT phải mang tính cân bằng giữa lợi ích xã hội nhận được với chi phí xã hội bỏ ra.

✓ Cuối cùng, thang đo của khung CLHĐKT theo quan điểm của KTV có thể là cơ sở tham khảo hữu ích cho Cơ quan thực thi hoạt động kiểm soát CLKT và Hội nghề nghiệp trong việc xây dựng các tiêu chí kiểm tra và đánh giá chất lượng hoạt động của các công ty kiểm toán.

7. CẤU TRÚC CỦA LUẬN ÁN

Ngoài phần Mở đầu và Kết luận, Luận án gồm có 5 chương:

- **Chương 1: Tổng quan các nghiên cứu về CLKT và xác định vấn đề nghiên cứu.**

Chương này gồm có ba phần. Phần 1, trình bày các nghiên cứu trên thế giới. Phần 2, trình bày các nghiên cứu tại Việt Nam. Và phần 3, xác định vấn đề nghiên cứu.

- **Chương 2: Cơ sở lý thuyết về CLKT.**

Chương này hệ thống hóa các khái niệm và thuộc tính của CLKT làm nền tảng lý thuyết cho quá trình nghiên cứu của Luận án. Chương này gồm có ba phần. Phần 1 xem xét các đặc điểm của kiểm toán dẫn đến sự phân chia thành hai cách tiếp cận CLKT, CLHĐKT và CLDVKT. Phần 2 và phần 3 trình bày cơ sở lý thuyết và cấu trúc của từng cách tiếp cận.

- **Chương 3: Nhận thức của KTV về CLHĐKT.**

Mục đích của chương này là làm rõ phương pháp nghiên cứu và trình bày, phân tích kết quả kiểm tra nhận thức của KTV về CLHĐKT. Chương này gồm có hai

phần. Phần 1 trình bày phương pháp nghiên cứu. Phần 2 trình bày và phân tích các kết quả đạt được.

- **Chương 4: Sự khác biệt về nhận thức về CLKT của KTV và các bên liên quan.**

Mục đích của chương này là làm rõ phương pháp nghiên cứu và trình bày, phân tích kết quả kiểm tra sự khác biệt trong nhận thức về CLKT giữa KTV và các bên liên quan về CLKT, dưới góc độ là một dịch vụ. Chương này gồm có hai phần. Phần 1 trình bày phương pháp nghiên cứu. Phần 2 trình bày và phân tích các kết quả nghiên cứu đạt được.

- **Chương 5: Kết luận và hàm ý áp dụng.**

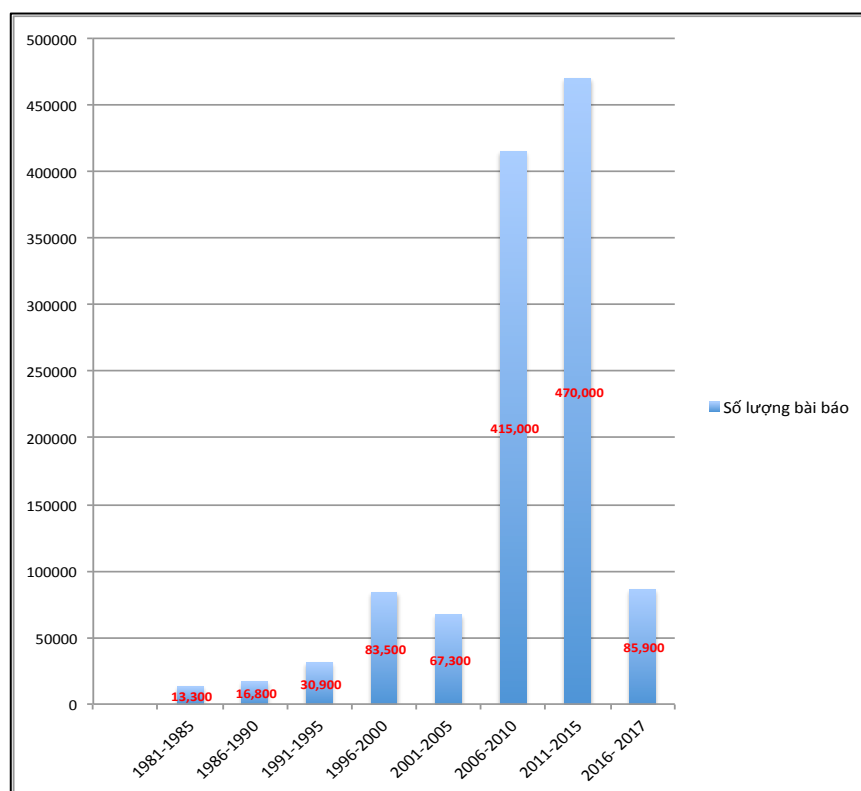
Mục đích của chương này là tóm tắt và đánh giá các kết quả đạt được, qua đó gợi ý các chính sách áp dụng. Chương này gồm có ba phần. Phần 1 đánh giá các phát hiện quan trọng. Phần 2 trình bày các đóng góp của Luận án và hàm ý áp dụng. Phần 3 trình bày những hạn chế của nghiên cứu và đề xuất cho nghiên cứu tiếp theo./.

CHƯƠNG 1 - TỔNG QUAN CÁC NGHIÊN CỨU VỀ CLKT VÀ XÁC ĐỊNH VẤN ĐỀ NGHIÊN CỨU

Mục đích chương này là hệ thống các nghiên cứu về CLKT trên thế giới và ở Việt Nam, qua đó xác định vấn đề và mục tiêu nghiên cứu của Luận án. Chương này gồm ba phần. Phần 1, trình bày tổng quan các nghiên cứu trên thế giới. Phần 2, trình bày tổng quan các nghiên cứu ở Việt Nam. Phần 3, xác định vấn đề và mục tiêu nghiên cứu. Mỗi một phần này sẽ được trình bày dưới đây.

1.1 TỔNG QUAN CÁC NGHIÊN CỨU TRÊN THẾ GIỚI

Trên thế giới các nghiên cứu về CLKT được thực hiện rất nhiều. Khởi đầu từ nghiên cứu của DeAngelo (1981), trong hơn 36 năm qua các nghiên cứu về lĩnh vực này không ngừng phát triển. Kết quả tìm kiếm chủ đề CLKT (từ khoá “audit quality”) trong Google Scholar, cho thấy số lượng bài báo được công bố tăng lên rất nhiều sau mỗi năm và nhất là trong hơn 10 năm gần đây. Số lượng bài báo công bố trong mỗi giai đoạn 5 năm được thống kê tại hình 1.1.



Hình 1.1 – Số lượng bài báo về CLKT trong mỗi giai đoạn

Bên cạnh các nghiên cứu hàn lâm, các nghiên cứu của tổ chức nghề nghiệp cũng được tiến hành và công bố trong hơn 10 năm qua. Điển hình, vào năm 2006 FRC ban hành bản thảo luận về thúc đẩy CLKT có tiêu đề “Promoting Audit Quality”. Năm 2007, IFAC phát hành hướng dẫn thực hành có tiêu đề “Tone at Top and Audit Quality”. Năm 2009, IAASB công bố chuẩn mực “Kiểm soát chất lượng cuộc kiểm toán BCTC” (ISA 220), và chuẩn mực “Kiểm soát chất lượng đối với các DN kiểm toán thực hiện kiểm toán và soát xét BCTC, dịch vụ đảm bảo và các dịch vụ liên quan khác” (ISQC1). Năm 2012, PCAOB triển khai dự án phát triển các công cụ đo lường CLKT. Danh mục các chỉ báo về CLKT (AQI) được cập nhật trong các báo cáo qua các năm 2013, 2014, 2015 của PCAOB, và cho đến nay dự án vẫn trong quá trình thực hiện. Và gần đây nhất, vào năm 2014 IAASB đã công bố Khuôn mẫu CLKT (Framework for Audit Quality).

Nhìn chung nghiên cứu về CLKT tập trung vào hai hướng nghiên cứu chính, đó là:

- **Phân tích tương quan:** Phân tích quan hệ giữa CLKT với các nhân tố tác động đến CLKT. Trong các nghiên cứu này, CLKT là một biến phụ thuộc được đo lường bằng các phương pháp khác nhau. Các biến độc lập có thể là một biến, có thể là nhiều biến. Nghiên cứu này có phân thành hai hướng tiếp cận nhỏ hơn:

- *CLKT với chất lượng sản phẩm (đầu ra) của kiểm toán.*
- *CLKT với các đặc điểm của công ty kiểm toán.*

Hướng nghiên cứu tương quan chủ yếu do giới học thuật thực hiện.

- **Phân tích nhân tố:** Phân tích các yếu tố cấu thành khái niệm CLKT để hình thành một khung CLKT. Vì vậy, trong các nghiên cứu này, CLKT không được đo lường bằng biến phụ thuộc. Nghiên cứu này có các hướng tiếp cận nhỏ hơn:

- *Theo các yếu tố thuộc thuộc tính công ty kiểm toán và KTV.*
- *Theo các yếu tố cấu thành chất lượng quy trình kiểm toán.*
- *Theo các yếu tố cấu thành chất lượng dịch vụ.*
- *Theo các yếu tố chất lượng của tổng thể hoạt động kiểm toán.*

Các nghiên cứu hướng phân tích nhân tố được thực hiện bởi cả giới học thuật và các tổ chức nghề nghiệp. Các tổ chức nghề nghiệp quan tâm nhiều đến hướng nghiên cứu này vì nó giúp hoạch định chính sách và xây dựng các tiêu chuẩn đánh giá CLKT.

Ngoài hai hướng nghiên cứu chính là phân tích tương quan và phân tích nhân tố, còn có một số hướng nghiên cứu khác về CLKT, như nghiên cứu về sự khác biệt giữa quan điểm các bên liên quan về CLKT, hay nghiên cứu tổng quan về CLKT, .v.v. Để phục vụ cho đề tài của Luận án, tác giả hệ thống và trình bày các nghiên cứu về CLKT theo hai hướng nghiên cứu chính, phân tích tương quan và phân tích nhân tố.

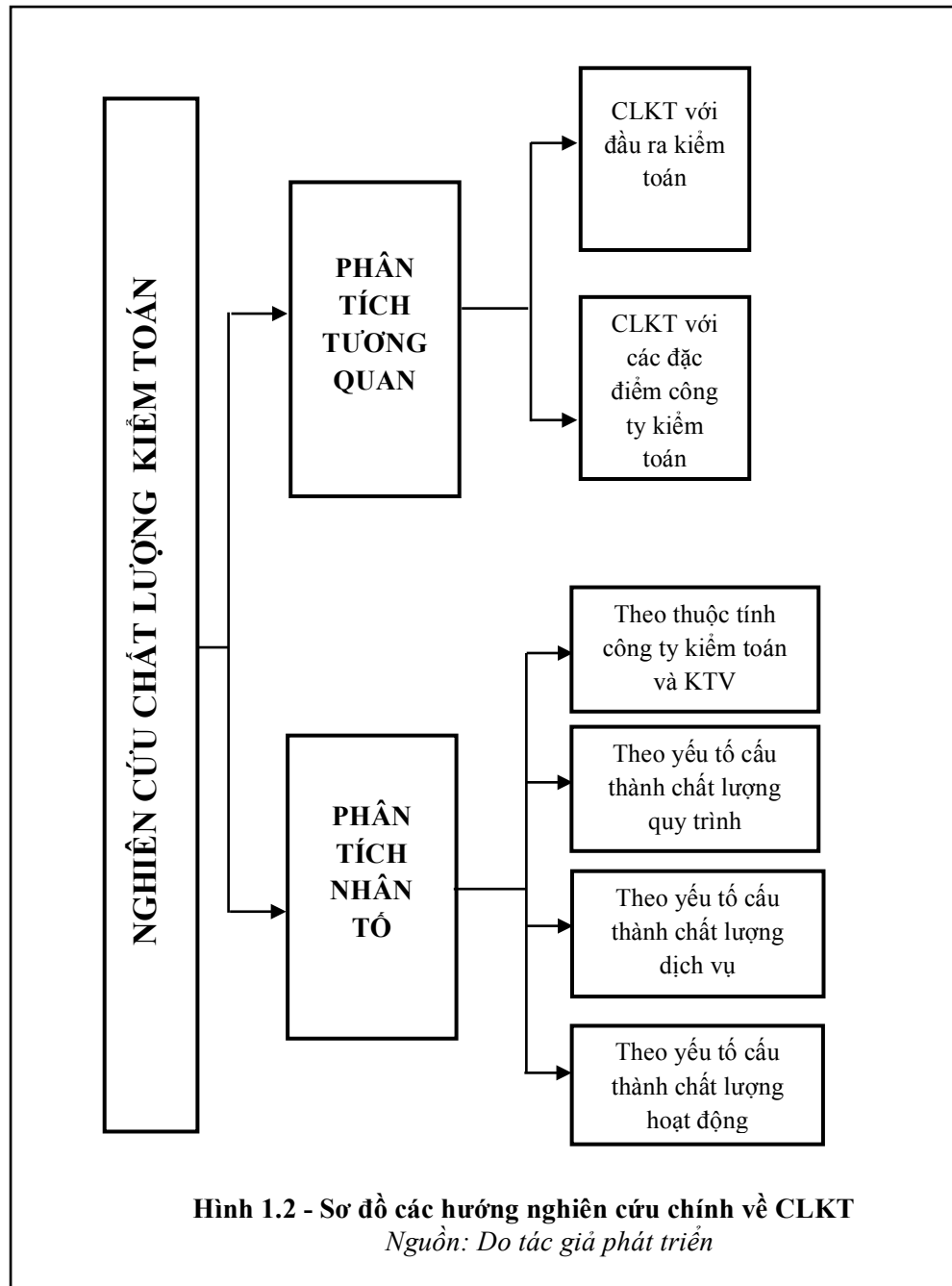
Hình 1.2 trình bày sơ đồ tổng quát các hướng nghiên cứu về CLKT.

1.1.1 Hướng nghiên cứu phân tích tương quan

Có hai nhánh nghiên cứu nhỏ trong hướng nghiên cứu phân tích tương quan về CLKT. Nhánh nghiên cứu thứ nhất phân tích mối quan hệ giữa CLKT với chất lượng đầu ra của kiểm toán. Hướng nghiên cứu này cố gắng tìm kiếm các đại diện (proxy) để có thể đo lường trực tiếp hay gián tiếp chất lượng đầu ra của kiểm toán. Nhánh nghiên cứu thứ hai phân tích mối quan hệ giữa CLKT với các đặc điểm của công ty kiểm toán. Mỗi nhánh trong nghiên cứu phân tích tương quan sẽ được trình bày chi tiết ở phần tiếp theo dưới đây.

1.1.1.1 Mối quan hệ giữa CLKT với chất lượng đầu ra

Theo định nghĩa của DeAngelo (1981, p.186), thì: “CLKT là sự đánh giá khả năng mà KTV sẽ đưa ra cả (a) phát hiện hành vi vi phạm trong hệ thống kế toán của khách hàng, và (b) báo cáo vi phạm”, như vậy CLKT là chất lượng của sản phẩm (hay đầu ra) của quy trình kiểm toán (bao gồm báo cáo kiểm toán và BCTC đã được kiểm toán). Trong đó, chất lượng đầu ra của kiểm toán được đo lường thông qua các đại diện: Khả năng phát hiện sai sót trọng yếu; Thông điệp qua ý kiến của KTV (đo lường trực tiếp); hay Chất lượng của BCTC; và Nhận thức của người sử dụng (đo lường gián tiếp).



▪ **Đo lường CLKT dựa trên khả năng phát hiện sai sót trọng yếu**

Hướng nghiên cứu này dựa trên giả thuyết cho rằng CLKT có mối quan hệ cùng chiều với khả năng phát hiện sai sót trọng yếu của KTV. Hai trường hợp, BCTC trình bày lại và AAERs (Accounting and Auditing Enforcement Releases) thường được sử dụng làm đại diện. BCTC trình bày lại là trường hợp BCTC buộc phải điều chỉnh những sai sót sau khi đã phát hành. Còn AAERs là các trường hợp bị nghiêm cấm, được ban hành trong Công báo thực thi Kế toán và Kiểm toán của SEC. Các

ngiên cứu tiêu biểu của hướng này như: Dechow et al. (1996); Palmrose (2000); v.v.

Hai đại diện, BCTC trình bày lại và AAERs đo lường được trực tiếp chất lượng đầu ra vì chúng là những bằng chứng mạnh mẽ cho một CLKT kém (DeFond and Zhang, 2014). Nhưng có hạn chế là do các trường hợp BCTC trình bày lại và AAERs là tương đối hiếm, điều này làm giảm ý nghĩa thống kê và thiếu tính thực tế của kết quả nghiên cứu do cỡ mẫu quá nhỏ¹. Ngoài ra, khi không xảy ra trường hợp BCTC trình bày lại hay các AAERs, thì không có nghĩa là cuộc kiểm toán đó có chất lượng cao. Bởi lẽ, một cuộc kiểm toán chất lượng thấp vẫn có thể ngăn chặn những lỗi đã bị phát hiện trong các trường hợp BCTC trình bày lại hay AAERs, nhưng không ngăn chặn được những sai phạm về các nguyên tắc kế toán (GAAP) về hành vi chi phối thu nhập (DeFond and Zhang, 2014).

▪ ***Đo lường CLKT dựa trên thông điệp ý kiến của KTV***

Ý kiến kiểm toán là phương tiện truyền thông trực tiếp của KTV với người sử dụng BCTC về quy trình kiểm toán, và kết quả đầu ra của quy trình kiểm toán. Loại ý kiến kiểm toán “Going concern” (GC), truyền đạt đánh giá của KTV về nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của khách hàng. Hai trường hợp được sử dụng để đo lường chất lượng đầu ra, đó là: (1) Không đưa ra ý kiến GC khi có lý do xác đáng để đưa ra nó; và (2) Đưa ra ý kiến GC khi không có lý do xác đáng. Cả hai trường hợp này đều được xem là sai lầm của KTV, và đó là bằng chứng của một CLKT kém. Các nghiên cứu tiêu biểu như của Carcello and Palmrose (1994), Francis and Krishnan (2002), Kaplan and Williams (2012). Sử dụng đại diện ý kiến GC để đo lường CLKT là phương pháp đo lường trực tiếp CLKT. Tuy nhiên, cũng giống như đại diện đo lường là BCTC trình bày lại và AAERs, ý kiến GC cũng rất ít được phát hành do đó đã làm giảm ý nghĩa của kết quả đo lường CLKT².

¹*Kết quả kiểm tra 436 AAERs đầu tiên (1982 -1993) của Dechow (1996), cho thấy trong khoảng 12 năm có 165 trường hợp mô tả KTV thiếu chất lượng, như vậy bình quân mỗi năm chỉ có 14 trường hợp. Kết quả điều tra 1.485 AAERs (1994 – 2003) cho thấy đa số các AAERs không hướng về KTV (Francis, 2004).*

▪ ***Đo lường CLKT qua chất lượng của BCTC***

Chất lượng BCTC (đã được kiểm toán) là một thành phần của CLKT. Giả thuyết này dựa trên thực tế BCTC là sản phẩm chung của nhà quản lý và KTV (Magee and Tseng, 1990; Antle and Nalebuff, 1991). Vì vậy, mối liên hệ giữa CLKT và chất lượng BCTC là chặt chẽ và trực quan. Khi mà CLKT được xem là một sự đảm bảo cao hơn tính trung thực và hợp lý của BCTC, thì đo lường chất lượng BCTC là phương pháp thích hợp để đo lường CLKT.

Chất lượng BCTC là một khái niệm khá rộng, các nhà nghiên cứu chủ yếu sử dụng thước đo hành vi chi phối thu nhập, để đo lường chất lượng BCTC. Trong đó, phương pháp được sử dụng nhiều nhất, là dựa trên mô hình đòn tích bất thường của Jones (1991). Các nghiên cứu sử dụng phương pháp này như của: Becker et al. (1998); Francis et al. (1999); Zhou and Elder (2004); Chen et al. (2011); Balsam et al. (2003); Krishnan (2003); Reichelt and Wang (2010); Chi et al. (2011).

Ngoài ra, phương pháp phân tích tổng hợp (Meta-Analysis) được sử dụng để tổng hợp, phân tích và đánh giá các bằng chứng thực nghiệm về mối quan hệ giữa uỷ ban kiểm toán, CLKT và hành vi chi phối thu nhập trong nghiên cứu của Inaam and Khamoussi (2016). Mặc dù đo lường CLKT thông qua chất lượng BCTC, là phương pháp đo lường thích hợp để đo lường chất lượng đầu ra thực tế của quy trình kiểm toán. Nhưng phương pháp này được cho là ít trực tiếp hơn so với phương pháp sử dụng đại diện là BCTC trình bày lại và GC, do ảnh hưởng của KTV đến chất lượng BCTC là hạn chế hơn.

▪ ***Đo lường CLKT qua nhận thức của người sử dụng***

Nhận thức của người sử dụng bao gồm: (1) Nhận thức của nhà đầu tư trên thị trường chứng khoán (TTCK); và (2) Nhận thức của uỷ ban kiểm toán. Để đo nhận

²*Nghiên cứu của Butler et al. (2004) báo cáo, từ 1994 -1999 tỷ lệ các công ty niêm yết ở Mỹ nhận ý kiến GC chỉ 6,6%.; hay, Carcello and Palmrose (1994), đưa ra tỷ lệ trung bình các trường hợp KTV không đưa ra ý kiến GC cho những DN sau đó bị phá sản hay gặp khó khăn về tài chính là 0,7%, và số trường hợp DN niêm yết bị phá sản mỗi năm ở Mỹ chỉ khoảng 40 công ty.*

thức của nhà đầu tư, các nghiên cứu thường sử dụng các đại diện là: Hệ số phản ứng thu nhập (ERC – Earning Response Coefficients); Chi phí nợ và vốn. Các ERC là hệ số tương quan giữa thu nhập bất thường với những thay đổi trong giá cổ phiếu. Các nghiên cứu sử dụng ERC đo lường CLKT dựa trên giả thuyết các DN có kiểm toán chất lượng cao sẽ có hệ số ERC cao. Các nghiên cứu sử dụng đại diện chi phí vốn và nợ, dựa trên giả thuyết có mối quan hệ giữa CLKT với chi phí vốn và nợ của các DN ở những năm đầu là công ty đại chúng (DN trẻ). Giá cổ phiếu IPO của các DN được kiểm toán bởi các công ty kiểm toán có uy tín là cao hơn, bởi vì nhà đầu tư đánh giá nó ít rủi ro hơn. Các DN có kiểm toán chất lượng cao có chi phí lãi vay thấp hơn, vì người cho vay có thể thích các DN trẻ tạo uy tín để trả nợ thông qua việc họ sử dụng kiểm toán có chất lượng cao (Big N). Với phương pháp đo lường nhận thức của uỷ ban kiểm toán, các nhà nghiên cứu dựa trên thay đổi thị phần khách hàng của các công ty kiểm toán để kết luận về CLKT. Sự thay đổi trong thị phần khách hàng có thể là kết quả việc uỷ ban kiểm toán miễn nhiệm KTV. Một số nghiên cứu tiêu biểu như: Teoh and Wong (1993); Copley and Douthett (2002); Pittman and Fortin (2004); Mansi et al. (2004). Ưu điểm của phương pháp đo lường nhận thức là đo lường CLKT một cách toàn diện hơn so với các phương pháp đo lường chất lượng đầu ra khác, tuy nhiên nhược điểm là ít trực tiếp hơn. Nhất là đối với phương pháp đo lường nhận thức của nhà đầu tư, bởi vì ảnh hưởng của KTV đối với giá trị của công ty là tương đối nhỏ so với các yếu tố khác thuộc phạm vi công ty và nền kinh tế toàn cầu (DeFond and Zhang, 2014).

1.1.1.2 Mối quan hệ giữa CLKT với các đặc điểm của công ty kiểm toán

Bên cạnh nhánh các nghiên cứu kiểm tra mối quan hệ giữa CLKT với chất lượng đầu ra. Một nhánh nghiên cứu khác kiểm tra mối quan hệ giữa CLKT các đặc điểm của công ty kiểm toán, ví dụ như: Quy mô công ty kiểm toán; Danh tiếng công ty; Dịch vụ phi kiểm toán; Nhiệm kỳ kiểm toán; Phí kiểm toán, v.v.

Các nghiên cứu sử dụng đặc điểm là quy mô công ty, dựa trên giả thuyết cho rằng các công ty kiểm toán lớn cung cấp CLKT cao hơn. Bởi vì họ có lợi thế trong quy trình kiểm soát các KTV, hay để bảo vệ quy tín của mình các công ty kiểm toán

lớn sẽ không thoả hiệp với khách hàng để cung cấp báo cáo kiểm toán kém chất lượng. Các nghiên cứu kết luận rằng các công ty kiểm toán có quy mô lớn hơn có CLKT cao hơn (ví dụ như DeAngelo, 1981; Lennox, 1999; Francis and Yu, 2009).

Danh tiếng của công ty kiểm toán được xác định có ảnh hưởng đến CLKT, ví dụ như trong nghiên cứu của Simunic and Stein (1987), hay Francis and Willson (1988). Họ lập luận rằng các công ty kiểm toán quốc tế lớn (nhóm Big 8) tạo lập thương hiệu danh tiếng vì vậy họ bảo vệ danh tiếng của họ bằng cách cung cấp CLKT cao.

Có hai kết luận trái chiều từ các nghiên cứu về mối quan hệ giữa dịch vụ phi kiểm toán và CLKT. Trong khi một số nhà nghiên cứu cho rằng dịch vụ phi kiểm toán làm nâng cao kiến thức của KTV về khách hàng, điều này dẫn đến việc kiểm toán sẽ hữu hiệu và hiệu quả hơn (ví dụ như Simunic, 1984; Beck et al., 1988). Hay việc hạn chế dịch vụ phi kiểm toán sẽ ảnh hưởng khả năng thuê và giữ lại các cá nhân có trình độ cao (ví dụ như Albrecht and Sack, 2000), điều này làm giảm CLKT. Một số khác có kết luận ngược lại, khi cho rằng sự cung cấp dịch vụ phi kiểm toán có thể làm gia tăng mối quan hệ kinh tế giữa các KTV và khách hàng, từ đó tăng nguy cơ tổn hại tính độc lập của KTV và như vậy sẽ làm giảm CLKT (ví dụ như của Ashbaugh, 2004).

Các nghiên cứu về mối quan hệ giữa nhiệm kỳ kiểm toán và CLKT cũng có nhiều kết luận khác nhau. Một số báo cáo bằng chứng về mối quan hệ lâu dài giữa KTV và khách hàng làm giảm CLKT, nhưng một số nghiên cứu khác lại khẳng định một nhiệm kỳ dài sẽ cải thiện CLKT (ví dụ như: Geiger and Raghunandan, 2002; Ghosh and Moon, 2005; hay Jackson et al., 2008). Một số khác lại cho rằng không có, hay bằng chứng rất yếu về mối quan hệ giữa nhiệm kỳ kiểm toán và CLKT (ví dụ như: Carcello and Nagy, 2004; Knechel and Vanstralen, 2007):-

Cũng có nhiều kết luận khác nhau về mối quan hệ giữa phí kiểm toán và CLKT. Trong khi một số nghiên cứu đưa ra bằng chứng phí kiểm toán có mối quan hệ nghịch với CLKT (ví dụ như: Hoitash et al., 2007; Choi et al., 2010). Một số khác chứng minh một mức phí kiểm toán cao có thể làm tăng nỗ lực áp dụng các kỹ thuật

chất lượng của KTV, tăng khả năng sử dụng các KTV có chất lượng cao, và như vậy làm cho CLKT tăng lên (ví dụ như: Palmore, 1986; Francis and Simon, 1987; Chaney et al., 2004).

Ngoài ra, một số nghiên cứu tiến hành kiểm tra mối quan hệ giữa quy định bắt buộc luân chuyển (rotation) công ty kiểm toán với CLKT (ví dụ như: Arel et al. 2005; Jackson et al., 2008; Kim et al., 2015; Cameran et al., 2016). Kiểm tra mối quan hệ giữa nhà quản lý hay uỷ ban kiểm toán và KTV có ảnh hưởng đến CLKT hay không (ví dụ như: Lennox, 2005; Baber et al., 2013; He et al., 2017). Và, một số nghiên cứu khác kiểm tra mối quan hệ giữa đặc điểm của khách hàng với CLKT (ví dụ như: Lawrence et al., 2011; DeFond et al., 2016).

1.1.2 Hướng nghiên cứu phân tích nhân tố

Khi hướng nghiên cứu phân tích tương quan chỉ đánh giá được CLKT mà không cung cấp được những hiểu biết để thúc đẩy CLKT, các nhà nghiên cứu hướng đến nghiên cứu phân tích nhân tố. Các nghiên cứu theo hướng này tiến hành kiểm tra nhận thức của KTV và các bên liên quan về các thuộc tính chất lượng (attributes), nhằm xác định các yếu tố quan trọng cấu thành CLKT. Các nghiên cứu ban đầu tiếp cận các yếu tố mang tính riêng rẽ, chủ yếu dựa vào các thuộc tính thuộc công ty kiểm toán và KTV. Các nghiên cứu về sau phát triển các yếu tố cấu thành khái niệm CLKT để hình thành một khung CLKT, theo các cấu trúc: Các yếu tố cấu thành chất lượng quy trình kiểm toán; Các yếu tố cấu thành chất lượng dịch vụ; hay Các yếu tố chất lượng của tổng thể hoạt động kiểm toán.

Mỗi nhánh nghiên cứu về CLKT thuộc hướng nghiên cứu phân tích nhân tố được hệ thống và trình bày ở phần sau đây.

1.1.2.1 Theo các yếu tố thuộc thuộc tính công ty kiểm toán và KTV

Phần lớn các nghiên cứu tiến hành kiểm tra kết hợp các thuộc tính thuộc công ty kiểm toán và KTV. Trong đó có các thuộc tính được xác định trong các nghiên cứu trước đó (hướng nghiên cứu tương quan), như: Quy mô công ty; Nhiệm kỳ KTV; Phí kiểm toán; Dịch vụ phi kiểm toán; v.v. Và một số thuộc tính chất lượng khác được bổ sung theo kinh nghiệm của các nhà nghiên cứu, như: Năng lực của KTV; Chuyên môn hoá; Tính độc lập; v.v. Ngoài ra, còn các thuộc tính thuộc môi

trường kinh tế và pháp lý (như nghiên cứu của Beattie et al., 2013). Các nghiên cứu điển hình ví dụ có: Schroeder et al., 1986; Carcello et al., 1992; Beatti and Fearnley, 1995; Behn et al., 1997; Warming and Jensen, 1998; Bakar et al., 2005; Kilgore et al., 2011, 2014.

Phương pháp nghiên cứu được sử dụng chủ yếu là phương pháp phân tích nhân tố (EFA). Các nghiên cứu sử dụng phương pháp EFA để nhóm các thuộc tính chất lượng trong danh sách kiểm tra ban đầu thành các yếu tố quan trọng của CLKT theo nhận thức của các bên liên quan (ví dụ như: Carcello et al., 1992; Beatti and Fearnley, 1995; Beattie et al., 2013). Tuy nhiên, cũng có một số nghiên cứu chỉ dừng ở việc xem xét mức độ đánh giá tầm quan trọng của các thuộc tính theo thang đo Likert 5 mức (ví dụ như: Schroeder et al., 1986; Warming and Jensen, 1998), hay thang đo Likert 7 mức (như của Bakar et al., 2005). Ngoài ra, đặc biệt có nghiên cứu của Kilgore et al. (2011, 2014) là sử dụng phương pháp ACA (Adaptive Conjoint Analysis) để kiểm tra nhận thức của người sử dụng.

Hướng nghiên cứu này đã mang lại một giá trị lớn đó là xác định một danh sách dài các yếu tố quan trọng của CLKT. (Bảng 1.1 tóm tắt các yếu tố và nghiên cứu tiêu biểu).

Bảng 1.1 Các yếu tố quan trọng của CLKT	
Yếu tố	Nghiên cứu
Mức độ tham gia kiểm toán của chủ phần hùn (partners).	Schoroeder et al. (1986), Kilgore et al. (2011).
Thông tin và hiệu quả trao đổi giữa nhóm kiểm toán và nhà quản lý.	Behn et al. (1997).
Kỹ năng và kinh nghiệm về khách hàng của nhóm kiểm toán.	Carcello et al. (1992), Behn et al. (1997), Kilgore et al. (2011).
Kiến thức của nhóm kiểm toán và partnert tham gia kiểm toán về lĩnh vực hoạt động của khách hàng.	Carcello et al. (1992), Behn et al. (1997), Warming and Jensen (1998).
Tuân thủ CMKiT, đạo đức nghề nghiệp; Tính độc lập và thái độ hoài	Carcello et al. (1992), Behn et al. (1997), Warming and Jensen, (1998).

nghi.	
Năng lực kỹ thuật của nhóm kiểm toán.	Beattie and Fearnley (1995).
Quy mô công ty kiểm toán; Nhiệm kỳ KTV.	Bakar et al. (2005), Kilgore et al. (2011), Beattie et al. (2013).
Các thủ tục kiểm soát chất lượng; Kinh nghiệm về khách hàng .	Schoroeder et al. (1986), Carcello et al. (1992), Behn et al. (1997).
Đáp ứng nhu cầu khách hàng và tuân thủ CMKiT.	Carcello et al. (1992), Behn et al. (1997).
Tính chính trực; Năng lực kỹ thuật; Danh tiếng của công ty; và Dịch vụ phi kiểm toán	Beattie and Fearnley (1995), Kilgore et al. (2011).

Mặt khác, bằng phương pháp kiểm tra sự khác biệt trung bình giữa hai nhóm (phương pháp kiểm định T-test) (ví dụ như nghiên cứu của Beattie and Fearnley, 1995), hay kiểm tra sự khác biệt trung bình giữa ba nhóm (phương pháp MANOVA) (ví dụ như nghiên cứu của Carcello et al., 1992), các nghiên cứu đã cung cấp bằng chứng có sự khác biệt trong đánh giá giữa KTV, người cung cấp và người sử dụng BCTC về các yếu tố quyết định CLKT.

1.1.2.2 Theo các yếu tố cấu thành chất lượng quy trình kiểm toán

Hướng nghiên cứu này xác định các yếu tố dựa trên đánh giá của KTV về các thuộc tính chất lượng của quy trình kiểm toán. Các thuộc tính kiểm tra tập trung vào các công việc được thực hiện bởi các KTV, và sự tuân thủ của KTV đối với các chuẩn mực của nghề nghiệp hay của chính công ty kiểm toán. Nghiên cứu đầu tiên là của Mock and Samet (1982). Dựa trên nền tảng nghiên cứu Gibbins and Wolf (1982) đã làm rõ các vấn đề quyết định môi trường kiểm toán, họ phát triển thành các câu hỏi kiểm tra nhận thức của KTV về chất lượng quy trình kiểm toán. Kết quả nghiên cứu của họ báo cáo có 5 yếu tố quan trọng của CLKT, bao gồm: (1) Lập kế hoạch (planning); (2) Quản lý (administration); (3) Thủ tục (procedures); (4) Đánh giá; (5) Kết luận.

Tiếp đến là nghiên cứu của Sutton and Lampe (1991). Nghiên cứu của Sutton and Lampe (1991) phân loại các yếu tố theo ba hoạt động của quy trình kiểm toán: (1) Lập kế hoạch (planning); (2) Thực hiện (fieldwork); (3) Quản lý (administration). Phương pháp nghiên cứu của Sutton and Lampe (1991) giống với Mock and Samet (1982) là đều dựa vào nhận thức của KTV để phát triển mô hình đánh giá CLKT. Tuy nhiên, nghiên cứu của Mock and Samet (1982) sử dụng mô hình đa thuộc tính theo cấp bậc, còn Sutton and Lampe (1991) dựa vào cấu trúc quy trình nhóm để phát triển mô hình đánh giá CLKT (Mô hình AEQ - Audit Engagement Quality). Nghiên cứu của Sutton and Lampe (1991) tiếp tục được hoàn thiện bởi nghiên cứu của Sutton (1993).

Do có hạn chế là những yếu tố thuộc quy trình kiểm toán chỉ có KTV mới có thể đánh giá được chúng (Carcello et al., 1992), nên hướng tiếp cận các yếu tố cấu thành chất lượng quy trình kiểm toán không được phát triển nhiều trong các nghiên cứu sau này.

1.1.2.3 Theo các yếu tố cấu thành chất lượng dịch vụ

Hướng nghiên cứu này tiếp cận kiểm toán dưới góc độ là một dịch vụ. Dưới góc độ là một dịch vụ, CLKT chịu tác động bởi cảm nhận của người sử dụng (bao gồm người cung cấp and người sử dụng BCTC). Khi đó, CLKT không chỉ bị ảnh hưởng ở khía cạnh chất lượng kỹ thuật mà còn ở khía cạnh chất lượng phục vụ.

Nghiên cứu yếu tố cấu thành chất lượng dịch vụ được phát triển trên tiền đề mô hình chất lượng dịch vụ (mô hình Servqual) của Parasuraman et al. (1988). Trong đó có nghiên cứu tiêu biểu là của Duff (2004). Nghiên cứu của Duff sử dụng thang đo Likert 5 mức để kiểm tra mức độ đánh giá của KTV, người cung cấp, and người sử dụng BCTC về các thuộc tính CLKT. Kết hợp với phương pháp EFA and CFA, ông đã xác định mô hình CLDVKT (mô hình Auditqual). Mô hình Auditqual phản ánh một cấu trúc đa chiều của CLKT, theo đó CLKT gồm các yếu tố quan trọng (dimensions) thuộc hai thành tố “Chất lượng kỹ thuật” (technical quality), and “Chất lượng phục vụ” (servive quality). Mô hình Auditqual có hai cấp độ. Mô hình cấp một gồm có 9 yếu tố, trong đó có 5 yếu tố: Danh tiếng (reputation); Năng lực

(capability); Chuyên môn hoá (expertise); Kinh nghiệm (experience); Tính độc lập (independence), thuộc thành tố chất lượng kỹ thuật. And 4 yếu tố: Sự tương tác (responsiveness); Đồng cảm (empathy); Dịch vụ khách hàng (client service); Dịch vụ phi kiểm toán (non –audit services), thuộc thành tố chất lượng phục vụ. Mô hình cấp hai gồm có 6 yếu tố, trong đó 3 yếu tố: Uy tín (status); Tính độc lập (independence); Kiến thức (knowledge) (thuộc chất lượng kỹ thuật). And 3 yếu tố: Sự tương tác (responsiveness); Dịch vụ phi kiểm toán (non –audit services); Sự nhiệt tình (understanding) (thuộc thành tố chất lượng phục vụ).

Ngoài ra, bằng phương pháp phân tích biệt số (discriminant analysis) nghiên cứu của Duff (2004) kết luận có sự khác biệt trong đánh giá về các yếu tố của CLKT giữa KTV, người cung cấp, and người sử dụng BCTC. KTV and người sử dụng BCTC có xu hướng đánh giá chất lượng kỹ thuật cao hơn chất lượng phục vụ. Ngược lại, người cung cấp lại có xu hướng đánh giá chất lượng phục vụ cao hơn. Mô hình Auditqual được Butcher et al. (2013) sử dụng trong nghiên cứu kiểm tra các yếu tố CLKT quyết định sự duy trì KTV của khách hàng.

1.1.2.4 Theo các yếu tố cấu thành chất lượng tổng thể hoạt động kiểm toán

Trong khoảng hơn 10 năm trở lại đây, thực tiễn phát triển của hoạt động kiểm toán đã hướng các nhà nghiên cứu về CLKT dưới góc độ một hoạt động. Khi đó, CLKT được nhìn nhận là chất lượng của tất cả các yếu tố cấu thành tổng thể hoạt động kiểm toán (gồm: đầu vào, quy trình, đầu ra, and các yếu tố từ bên ngoài). Do đó, để nâng cao CLKT thì không chỉ quan tâm đến chất lượng đầu ra, hay chất lượng quy trình mà còn phải quan tâm đến chất lượng tất cả các yếu tố của hoạt động kiểm toán. Trên quan điểm này một số khuôn mẫu CLKT đã được phát triển trong những năm gần đây nhằm nỗ lực cung cấp một khung đánh giá toàn diện về CLKT. Các khuôn mẫu này được phát triển trong cả giới nghiên cứu and nghề nghiệp. Mỗi khuôn mẫu CLKT trong nghiên cứu hàn lâm and nghề nghiệp sẽ được trình bày ở phần tiếp theo.

▪ **Khuôn mẫu CLKT (Frameworks) trong nghiên cứu hàn lâm**

Trong các nghiên cứu hàn lâm có hai khuôn mẫu tiêu biểu, đó là khuôn mẫu của Francis (2011), and khuôn mẫu của Knechel et al. (2012).

○ ***Khuôn mẫu của Francis (2011)***

Nghiên cứu của Francis (2011) cung cấp một khuôn khổ chung để đánh giá các yếu tố liên quan đến CLKT, ở các cấp độ khác nhau trong hệ thống tổng thể. Khuôn mẫu đưa ra 6 cấp độ phân tích (unit) ảnh hưởng đến CLKT, gồm: (1) Đầu vào kiểm toán (audit inputs); (2) Quy trình kiểm toán (audit processes); (3) Công ty kiểm toán (accounting firms); (4) Cơ cấu ngành and thị trường kiểm toán (audit industry and audit markets); (5) Các định chế (institutions); and (6) Hậu quả kinh tế từ kết quả kiểm toán (economic consequences of audit outcomes). Theo đó, kiểm toán có chất lượng cao hơn ở cấp độ “Đầu vào” khi các thử nghiệm kiểm toán được thực hiện bởi những con người có năng lực and độc lập. Chất lượng “Đầu vào” sẽ ảnh hưởng đến chất lượng “Quy trình”. Ở cấp độ “Quy trình”, kiểm toán có chất lượng cao hơn khi các cá nhân tham gia kiểm toán thực hiện tốt các thử nghiệm cụ thể, and có các đánh giá phù hợp về bằng chứng thu thập từ những thử nghiệm này, để đi đến báo cáo kiểm toán. Ngoài ra, CLKT còn bị ảnh hưởng bởi các công ty kiểm toán nơi mà KTV làm việc. Các công ty kiểm toán phát triển các thủ tục kiểm tra cho nhóm kiểm toán sử dụng and đưa ra các khuyến nghị, điều này ảnh hưởng đến hành vi của các cá nhân tham gia nhóm kiểm toán. And cuối cùng, sự khuyến nghị công ty kiểm toán and KTV áp dụng các thủ tục kiểm toán có chất lượng cao, bị ảnh hưởng bởi các định chế quy định về kiểm toán, and xử phạt KTV and công ty kiểm toán về hành vi sai trái, cũng như cung cấp CLKT kém.

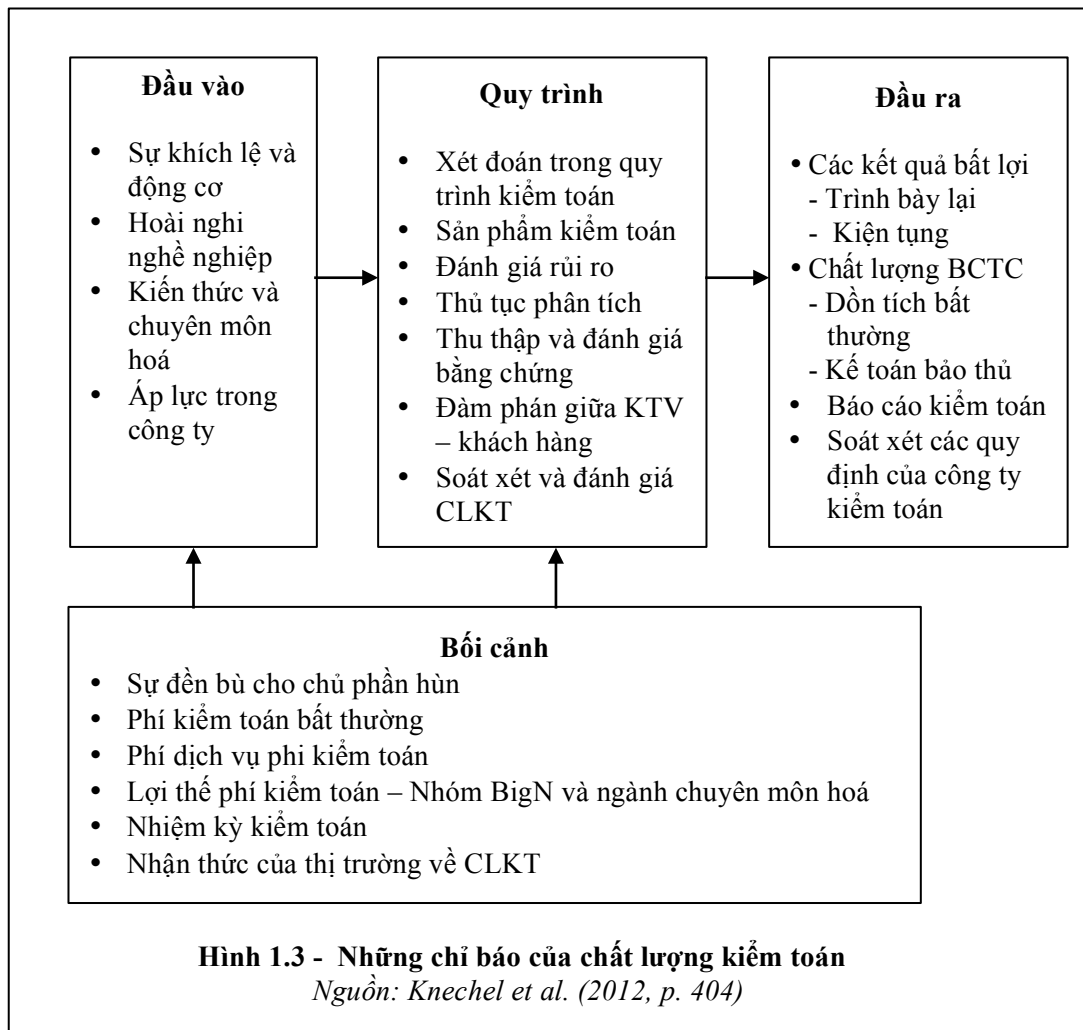
Mặt khác, Francis (2011) cho rằng để hiểu biết toàn diện những yếu tố quyết định CLKT đòi hỏi phải nghiên cứu ở tất cả các cấp độ trong khuôn mẫu. Ông đưa ra minh họa cách nghiên cứu CLKT có thể được thực hiện cho từng đơn vị phân tích trong khuôn mẫu (Bảng 1.2).

Bảng 1.2 Khuôn mẫu CLKT của Francis	
Đơn vị phân tích (unit)	Ví dụ
Đầu ando kiểm toán	- Các thử nghiệm kiểm toán. - Các cá nhân của nhóm tham gia kiểm toán.
Quy trình kiểm toán	- Các thử nghiệm kiểm toán được thực hiện bởi nhóm tham gia kiểm toán.
Công ty kiểm toán	- Các nhóm tham gia làm việc trong công ty kiểm toán. - Công ty kiểm toán tuyển dụng, đào tạo, các khoản chi trả cho KTV, and phát triển các hướng dẫn kiểm toán (các thủ tục kiểm tra). - Các báo cáo kiểm toán được phát hành dưới tên của công ty kiểm toán.
Cơ cấu ngành and thị trường kiểm toán	- Các công ty kiểm toán thiết lập ngành. - Cấu trúc ngành ảnh hưởng đến thị trường and hành vi kinh tế.
Các định chế	- Các tổ chức ảnh hưởng đến hoạt động kiểm toán, and kích lệ chất lượng, ví dụ: Các ban quản lý kế toán của tiểu bang, AICPA, FASB, SEC, and PCAOB, cũng như hệ thống pháp lý rộng rãi.
Hậu quả kinh tế từ kết quả kiểm toán	Kết quả kiểm toán ảnh hưởng đến khách hàng và người sử dụng thông tin kế toán.
<i>Nguồn: Francis (2011, p.126)</i>	

○ ***Khuôn mẫu của Knechel et al. (2012)***

Khuôn mẫu của Knechel et al. (2012) được tiếp cận theo thẻ điểm cân bằng (balanced scorecard). Khuôn mẫu bao gồm các chỉ báo chất lượng được phân thành 4 nhóm, gồm: (1) Đầu vào (inputs); (2) Quy trình (process); (3) Đầu ra (outcomes); (4) Bối cảnh (context). Nhóm đầu vào, tập trung các đặc điểm của nhóm kiểm toán,

như: Hoài nghi nghề nghiệp; Sự kích lệ và động cơ; Kiến thức và chuyên môn hoá; Áp lực trong công ty. Nhóm quy trình, gồm các đặc điểm liên quan đến quá trình kiểm toán, chẳng hạn như: Các xét đoán; Sản phẩm kiểm toán; Đánh giá rủi ro; Thủ tục phân tích; Đàm phán giữa KTV và khách hàng; và Quy trình soát xét và đánh giá CLKT. Nhóm đầu ra bao gồm: Các kết quả bất lợi; Chất lượng BCTC; Báo cáo kiểm toán; và Soát xét các quy định. Cuối cùng, các đặc điểm gắn liền với bối cảnh của cuộc kiểm toán bao gồm: Các phí kiểm toán bất thường; Nhiệm kỳ KTV; Phí dịch vụ phi kiểm toán; Sự đền bù cho chủ phân hàn; Lợi thế phí kiểm toán của nhóm BigN và chuyên môn hoá; và Nhận thức của thị trường về CLKT. Bối cảnh của cuộc kiểm toán ảnh hưởng đáng kể đến các yếu tố đầu vào và quy trình. Hình 1.3 mô tả chi tiết khuôn mẫu của Knechel et al. (2012).



- **Khuôn mẫu CLKT của nghề nghiệp**

Bên cạnh các nghiên cứu trong giới học thuật, các tổ chức nghề nghiệp như là FRC, PCAOB, và IAASB cũng cố gắng tìm cách xác định và cung cấp khuôn mẫu cho CLKT. Mục tiêu chính của các cơ quan này là nhằm cung cấp một công cụ, mà các bên có liên quan khác nhau trong hoạt động kiểm toán có thể sử dụng đánh giá và nâng cao CLKT.

- ***Khuôn mẫu của FRC***

Khuôn mẫu của FRC (2008) gồm có 26 chỉ báo thuộc 5 yếu tố quyết định CLKT, đó là: (1) Văn hoá trong công ty kiểm toán (culture within an audit firm); (2) Kỹ năng và phẩm chất cá nhân của chủ phần hùn kiểm toán và thành viên kiểm toán (skills and personal qualities of partners and staff); (3) Hiệu quả của quy trình kiểm toán (effectiveness of the audit process); (4) Độ tin cậy và tính hữu ích của báo cáo kiểm toán (reliability and usefulness of audit reporting); và (5) Các yếu tố nằm ngoài kiểm soát của KTV ảnh hưởng đến CLKT (factors outside the control of auditors affecting audit quality).

- ***Khuôn mẫu của PCAOB***

Vào năm 2012, PCAOB triển khai dự án phát triển các công cụ đo lường CLKT. Với mục đích có thể cung cấp cho uỷ ban kiểm toán, nhà đầu tư, nhà quản lý, các công ty kiểm toán, các cơ quan quản lý, và công chúng các chỉ báo CLKT (AQI – audit quality indicators). Đầu năm 2013, uỷ ban dự án xây dựng danh mục các AQI tiềm tàng của CLKT, danh mục các chỉ báo này được cập nhật thông qua các cuộc họp thảo luận vào năm 2013, 2014, 2015. Danh mục AQI gần nhất được cập nhật vào năm 2015, gồm có 28 chỉ báo tiềm tàng, các chỉ báo này được chia làm ba nhóm: (1) Tính chuyên nghiệp (audit professionals), (2) Quy trình kiểm toán (audit process), (3) Kết quả kiểm toán (audit results). Tuy nhiên, cho đến nay dự án của PCAOB vẫn trong quá trình thực hiện, các chỉ báo CLKT vẫn chưa đạt được sự đồng thuận của các bên.

▪ ***Khuôn mẫu CLKT của IAASB***

Năm 2014, IAASB công bố khuôn mẫu CLKT. Khuôn mẫu tập trung vào 5 yếu tố (elements): (1) Đầu vào (inputs); (2) Quy trình (process); (3) Đầu ra (outputs); (4) Tương tác (interaction); và (5) Các yếu tố thuộc bối cảnh (contextual). Trong đó, các yếu tố “Đầu vào”, “Quy trình”, và “Đầu ra” được đánh giá ở ba cấp độ, nhóm tham gia kiểm toán, công ty kiểm toán, và quốc gia.

Các yếu tố “Đầu vào” bao gồm hai nhóm chính: (1) Các giá trị, đạo đức và thái độ của KTV; và (2) Những kiến thức, kỹ năng và kinh nghiệm của KTV, và thời gian thực hiện kiểm toán. Các yếu tố “Quy trình” tập trung vào: quy trình kiểm toán và các thủ tục kiểm soát chất lượng. Các yếu tố “Đầu ra” bao gồm tất cả các đầu ra từ quy trình kiểm toán, như: Ý kiến kiểm toán; Báo cáo của KTV cho ban quản trị và quản lý; BCTC đã được kiểm toán, và các bản cáo bạch của công ty kiểm toán. Yếu tố “Tương tác” liên quan đến các thông tin liên lạc giữa các bên có liên quan đến quá trình kiểm toán, bao gồm: KTV; Ban quản trị; Ban quản lý; Các cơ quan quản lý và người sử dụng. Cuối cùng, các yếu tố thuộc “Bối cảnh” bao gồm: Các quy định; Thực tiễn kinh doanh; Khuôn mẫu BCTC; Hệ thống thông tin; Quản trị DN; và Môi trường kiện tụng.

Những năm gần đây, một số nghiên cứu tiến hành kiểm tra nhận thức của nhà quản lý về CLKT thông qua các khuôn mẫu của Francis (2011), Knechel et al. (2012), và IAASB (2014) (ví dụ như nghiên cứu của Boyle, 2015). Hay, nghiên cứu của Brown et al. (2016) kiểm tra nhận thức của KTV phụ (junior auditors) về các chỉ báo CLKT được gợi ý bởi PCAOB (các AQI). Một nghiên cứu khác cũng được phát triển trên nền tảng các AQI của PCAOB, đó là nghiên cứu Christensen et al. (2016). Họ kiểm tra nhận thức của KTV và nhà đầu tư về CLKT qua các AQI. Bằng phương pháp EFA, họ cung cấp bằng chứng thực nghiệm cho khuôn mẫu lý thuyết về cấu trúc đa chiều của CLKT, và xác định một khuôn khổ CLKT đơn giản, bao gồm: Đầu vào (inputs); Quy trình (processes); Đầu ra và ý kiến kiểm toán (outputs and opinion); và Sau khi ý kiến công bố (post –opinion).

(Phụ lục 1 - Tóm tắt các nghiên cứu về CLKT trên thế giới).

1.2 TỔNG QUAN CÁC NGHIÊN CỨU Ở VIỆT NAM

Ở Việt Nam, hoạt động kiểm toán độc lập được hình thành từ năm 1991, khi công ty kiểm toán độc lập đầu tiên được thành lập. So với thế giới thì nghề kiểm toán ở Việt Nam chưa có thời gian hoạt động dài, nhưng cũng rất được phát triển trong thập niên trở lại đây. Những năm gần đây, chất lượng hoạt động kiểm toán cũng là đề tài được quan tâm nhiều bởi các cơ quan điều hành hoạt động kiểm toán và các nhà khoa học trong nước. Tuy nhiên, mặc dù có nhiều bài viết bàn về CLKT trên các diễn đàn học thuật và nghề nghiệp nhưng chưa có nhiều nghiên cứu hàn lâm về vấn đề này được công bố. Nhìn chung các nghiên cứu về CLKT được thực hiện theo hai hướng chính: (1) Hướng nghiên cứu về giải pháp nâng cao CLKT, và (2) Hướng nghiên cứu về các yếu tố ảnh hưởng đến CLKT. Các nghiên cứu về CLKT theo hai hướng này được hệ thống và trình bày trong phần sau đây.

1.2.1 Nghiên cứu về giải pháp nâng cao CLKT

Các nghiên cứu đầu tiên về CLKT ở Việt Nam, tập trung vào các giải pháp nâng cao CLKT. Phương pháp nghiên cứu chủ đạo của các nghiên cứu này là dựa trên cơ sở hệ thống lý thuyết về kiểm toán độc lập và CLKT, kết hợp phân tích thực trạng hoạt động kiểm toán ở Việt Nam, từ đó đưa ra các giải pháp nâng cao CLKT. Đại diện gồm có nghiên cứu của: Ngô Đức Long (2002), Trần Khánh Lâm (2011), Hà Thị Ngọc Hà et al. (2011), Trần Thị Giang Tân (2011), Mai Thị Hoàng Minh et al. (2012), Nguyễn Thị Mỹ (2013), Phan Thanh Hải (2014).

Có thể xem luận án tiến sĩ của Ngô Đức Long (2002) là một trong những công trình nghiên cứu về CLKT đầu tiên ở Việt Nam. Thông qua phương pháp duy vật biện chứng và duy vật lịch sử, công trình nghiên cứu của tác giả hệ thống hóa và hoàn thiện một bước cơ sở lý luận về kiểm toán độc lập, đưa ra khái niệm tổng quát về CLKT và các chỉ tiêu đánh giá CLKT độc lập. Kết hợp phân tích thực trạng về CLKT và công tác quản lý CLKT độc lập ở cả hai phương diện, bên trong các công ty kiểm toán, và bên ngoài là quản lý của nhà nước và các tổ chức nghề nghiệp, từ đó thiết lập môi trường pháp lý và hình thành cơ chế kiểm soát CLKT. Luận án của

ông đã đưa ra các giải pháp nâng cao CLKT đó là: Thiết lập môi trường pháp lý đầy đủ cho hoạt động kiểm toán; đảm bảo tính độc lập của KTV; Tạo lập môi trường kinh doanh bình đẳng; Hỗ trợ các công ty kiểm toán trong nước; và Hình thành cơ chế kiểm soát CLKT.

Nghiên cứu của tác giả Trần Khánh Lâm (2011) tập trung vào đối tượng là các chuẩn mực, cơ chế, quy chế kiểm soát chất lượng đối với hoạt động kiểm toán độc lập của quốc tế và các quốc gia khác trên thế giới. Kết hợp phân tích thực tiễn của cơ chế kiểm soát chất lượng của các quốc gia trên thế giới cũng như thực trạng kiểm soát chất lượng ở Việt Nam, từ đó đề xuất quan điểm xây dựng cơ chế và giải pháp hoàn thiện cơ chế kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán độc lập ở Việt Nam. Nghiên cứu của ông đã đưa ra các nhóm giải pháp, bao gồm: (1) Nhóm giải pháp xây dựng cơ chế KSCL từ bên trong (ban hành và hiệu đính các chuẩn mực quy định liên quan đến KSCL, xây dựng hướng dẫn chi tiết KSCL từ bên trong và yêu cầu các công ty kiểm toán nhỏ tuân thủ CTKiT do VACPA xây dựng); (2) Nhóm giải pháp xây dựng cơ chế KSCL từ bên ngoài (xây dựng cơ chế KSCL chung theo hướng tách việc KSCL đối với công ty kiểm toán cung cấp dịch vụ cho các công ty đại chúng - niêm yết và các công ty còn lại, xây dựng cơ chế KSCL từ bên ngoài đối với công ty đại chúng, quy định các tiêu chuẩn đối với kiểm tra viên, xây dựng cơ chế KSCL cho các công ty kiểm toán không phải cho công ty đại chúng theo cơ chế kiểm tra chéo); (3) Nhóm giải pháp nâng cao CLKT (điều chỉnh quy mô công ty kiểm toán, nâng số lượng KTV tối thiểu đủ điều kiện kiểm toán công ty đại chúng-niêm yết, tăng cường quản lý về giá phí kiểm toán, nâng cao trình độ KTV); (4) Nhóm các giải pháp để nâng cao tính hiệu lực của cơ chế KSCL (ban hành Luật KTĐL và các văn bản hướng dẫn thi hành, ban hành, hiệu đính các CMKiT Việt Nam).

Tương đồng về mục tiêu và phương pháp nghiên cứu với các nghiên cứu trước đó, tuy nhiên nghiên cứu của Hà Thị Ngọc Hà và cộng sự (2011), Nguyễn Thị Mỹ (2013) lại chú trọng vào chất lượng hoạt động kiểm toán BCTC của các DN niêm yết trên TTCK Việt Nam. Các giải pháp hoàn thiện kiểm toán BCTC của các DN

niêm yết được các tác giả đưa ra, như: Hoàn thiện cơ sở pháp lý liên quan đến kiểm toán BCTC; Nội dung và phương pháp kiểm toán trong quy trình kiểm toán BCTC; Kiểm toán các phần hành đặc thù; kiểm soát CLKT và văn hoá DN trong công ty kiểm toán; Nâng cao chất lượng KTV; Hệ thống kiểm soát nội bộ của DN niêm yết; Đối tượng kiểm toán.

Với một hướng tiếp cận khác, công trình nghiên cứu của Trần Thị Giang Tân (2011) nhằm tới việc xác lập cơ sở lý luận và thực tiễn xác lập các quy định liên quan đến kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán. Công trình nghiên cứu của bà đã góp phần nhận thức đầy đủ hơn về lý luận cũng như thực tiễn hoạt động kiểm soát chất lượng, và là tài liệu hữu ích về cơ sở lý luận cho việc phát triển các nghiên cứu về CLKT sau này. Nghiên cứu đã đưa ra các giải pháp nhằm hoàn thiện kiểm soát chất lượng cho hoạt động kiểm toán độc lập tại Việt Nam, trong đó các giải pháp đối với các nhà lập quy gồm có: Siết chặt điều kiện thành lập công ty kiểm toán; Đưa một số quy định liên quan đến kiểm soát chất lượng vào các quy định về pháp lý; Cần có các quy định pháp lý chi tiết việc xử lý vi phạm pháp luật về kiểm toán độc lập; Sửa đổi VSA 220, ban hành mới chuẩn mực kiểm soát chất lượng đối với dịch vụ bảo đảm. Các giải pháp đối với hội nghề nghiệp, như: Xây dựng quy trình kiểm tra chuyên nghiệp hơn; Yêu cầu các công ty kiểm toán vừa và nhỏ sử dụng chương trình do VACPA ban hành. Các giải pháp đối với DN kiểm toán, gồm: Cần chú trọng đến chất lượng cho từng cuộc kiểm toán và toàn bộ công ty; Cần áp dụng chương trình kiểm toán mẫu của VACPA.

Công trình nghiên cứu của Mai Thị Hoàng Minh và cộng sự (2012) được thực hiện trong bối cảnh luật kiểm toán độc lập được ban hành và áp dụng tại Việt Nam. Nghiên cứu xác định nguyên nhân các hạn chế của hoạt động kiểm toán độc lập, từ đó đưa ra các giải pháp nâng cao CLKT trong bối cảnh khuôn khổ pháp lý hoạt động kiểm toán dần hoàn thiện và nâng cao lên một tầm mới.

Điểm khác biệt trong nghiên cứu Phan Thanh Hải (2014) so với các nghiên cứu trước là hướng đến các giải pháp để xác lập và hoàn thiện các yếu tố liên quan đến ứng dụng một mô hình tổ chức hoạt động kiểm toán độc lập nhằm nâng cao chất

lượng và hiệu quả hoạt động. Các giải pháp cho việc xác lập mô hình tổ chức hoạt động kiểm toán độc lập nhằm nâng cao CLKT được tác giả đề xuất bao gồm: Các giải pháp về môi trường pháp lý (sửa đổi các đạo luật cho đồng bộ với luật kiểm toán độc lập, ban hành các văn bản pháp lý chuyển giao việc quản lý hành nghề kế toán, kiểm toán sang các tổ chức nghề nghiệp, hoàn thiện CMKiT, kế toán, hoàn thiện các văn bản về tổ chức và hoạt động kiểm soát chất lượng kiểm toán độc lập, hoàn thiện chế độ kế toán cho các lĩnh vực đặc thù). Các giải pháp về môi trường kinh doanh (yêu cầu công khai và minh bạch hoá các chi phí kiểm toán, khung giá phí kiểm toán, đánh giá xếp hạng DN kiểm toán hàng năm, nhấn mạnh đạo đức kinh doanh trong DN kiểm toán).

Mặc dù một số nghiên cứu về giải pháp nâng cao CLKT có bàn về các yếu tố ảnh hưởng đến CLKT, như của Ngô Đức Long (2002), Trần Khánh Lâm (2011), Mai Thị Hoàng Minh và cộng sự (2012). Tuy nhiên việc nghiên cứu nhân tố ảnh hưởng đến CLKT không phải là mục tiêu chính của các nghiên cứu này.

1.2.2 Nghiên cứu về các yếu tố ảnh hưởng đến CLKT

Các nghiên cứu về yếu tố ảnh hưởng đến CLKT chưa được thực hiện và công bố nhiều ở Việt Nam. Gần đây có các nghiên cứu về CLKT được công bố, như nghiên cứu của Bùi Thị Thủy (2014), nghiên cứu của Hoa Pham và cộng sự (2014), Phan Văn Dũng (2016), Phan Thanh Hai (2016), và Pham Kim Ngoc và cộng sự (2017).

Nghiên cứu của Bùi Thị Thủy (2014) xác định các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán BCTC của các DNNY, các nhân tố này được phân thành 3 nhóm: Nhóm các nhân tố thuộc về KTV/nhóm kiểm toán (kinh nghiệm chuyên sâu, ý thức thái độ nghề nghiệp, tính chuyên nghiệp, áp lực, độc lập, trình độ); Nhóm nhân tố bên ngoài (DN niêm yết, môi trường pháp lý, nhân tố bên ngoài khác); Nhóm nhân tố thuộc về công ty kiểm toán (hệ thống KSCL, điều kiện làm việc, phí kiểm toán, danh tiếng, quy mô). Các nhân tố được xác định bởi nghiên cứu của Hoa Pham và cộng sự (2014), gồm có: Nhiệm kỳ kiểm toán; Dịch vụ phi kiểm toán; Phí kiểm toán; Quy mô DN kiểm toán; Chuyên môn ngành; KTV trước đây là nhân viên của khách hàng kiểm toán. Nghiên cứu của Phan Văn Dũng (2016) xác định 13 nhân tố

ảnh hưởng đến CLKT, phân thành 3 nhóm: Nhóm các nhân tố thuộc về KTV (gồm có: phương pháp luận kiểm toán và tính cách của KTV, 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); Nhóm nhân tố thuộc về DN kiểm toán (gồm có: quy mô và mức độ chuyên ngành, chiến lược kinh doanh, chi phí kiểm toán, tổ chức KSCL từ bên trong); Nhóm các nhân tố thuộc các yếu tố bên ngoài (gồm có: giá phí kiểm toán, tổ chức KSCL từ bên ngoài, chất lượng đào tạo nhân lực kiểm toán, hệ thống pháp lý). Nghiên cứu của Phan Thanh Hai (2016) xác định cơ cấu tổ chức và phạm vi các dịch vụ cung cấp là các yếu tố ảnh hưởng lớn nhất đến CLKT, ngoài ra các yếu tố khác như: Quyền sở hữu của công ty kiểm toán; Kiểm soát chất lượng bên trong; Kiểm soát chất lượng bên ngoài có ảnh hưởng đáng kể đến CLKT. Nghiên cứu của Phạm Kim Ngọc và cộng sự (2017) kết luận có mối quan hệ giữa quy mô công ty, phí kiểm toán, danh tiếng công ty kiểm toán với CLKT.

Ngoài ra, ở một số nghiên cứu khác mặc dù không chính thức xác định các yếu tố ảnh hưởng đến CLKT, nhưng những nghiên cứu này có đề cập đến các yếu tố có ảnh hưởng đến CLKT như: Quy mô công ty kiểm toán; Chuyên môn ngành; Nhiệm kỳ kiểm toán; Phí kiểm toán; Dịch vụ phi kiểm toán; Phương pháp luận kiểm toán và tính cách của KTV; Kiểm soát chất lượng dịch vụ cung cấp (như nghiên cứu của Trần Thị Giang Tân, 2011; Trần Khánh Lâm, 2011; Nguyễn Thị Mỹ, 2013). Hay nghiên cứu Ngô Đức Long (2002) cho rằng, nhu cầu và cơ chế của nền kinh tế, con người, kỹ thuật, quản lý và các điều kiện, môi trường làm việc của KTV là các yếu tố có ảnh hưởng đến CLKT.

(Phụ lục 2 - Tóm tắt các nghiên cứu về CLKT ở Việt Nam).

1.3 VẤN ĐỀ VÀ MỤC TIÊU NGHIÊN CỨU CỦA LUẬN ÁN

1.3.1 Khe hở nghiên cứu

Như đã trình bày trong phần tổng quan nghiên cứu, trên Thế giới các nghiên cứu về yếu tố quan trọng của CLKT (nghiên cứu phân tích nhân tố) được thực hiện theo nhiều hướng khác nhau. Hướng tiếp cận dựa trên các đặc điểm nhóm kiểm toán

(hay KTV) và công ty kiểm toán, xác định một danh sách dài các yếu tố quan trọng của CLKT, bao gồm các yếu tố thuộc nhóm kiểm toán (hay KTV) và nhóm công ty kiểm toán. Hướng tiếp cận theo các yếu tố cấu thành chất lượng quy trình kiểm toán, xác định các yếu tố bao gồm: Lập kế hoạch; Thực hiện; Quản lý; Đánh giá; và Kết luận. Hướng tiếp cận theo các yếu tố cấu thành chất lượng dịch vụ, xác định các yếu tố quan trọng thuộc hai thành tố “Chất lượng kỹ thuật” và “Chất lượng phục vụ” của CLKT. Với hướng tiếp cận theo các yếu tố chất lượng của tổng thể hoạt động kiểm toán được phát triển trong khoảng 10 năm gần đây, đã phát triển các khuôn mẫu CLKT nhằm cung cấp cái nhìn toàn diện về CLKT. Khuôn mẫu xác định các thuộc tính chất lượng quan trọng của tổng thể hoạt động kiểm toán, gồm có: Đầu vào; Quy trình; Đầu ra; Tương tác; và Bối cảnh.

Về phương pháp nghiên cứu, phần lớn các nghiên cứu về yếu tố quan trọng cấu thành CLKT sử dụng thang đo Likert (thường là 5 mức) để kiểm tra mức độ đánh giá của KTV, người cung cấp và người sử dụng BCTC, về tầm quan trọng của các thuộc tính CLKT. Các nghiên cứu sử dụng phương pháp phân tích EFA để nhóm các thuộc tính có đánh giá giống nhau, từ đó xác định các yếu tố quyết định CLKT theo nhận thức của các bên. Một số nghiên cứu sử dụng phương pháp CFA để kiểm tra lại tính phù hợp với dữ liệu thị trường của mô hình lý thuyết được đề xuất bởi EFA, tuy nhiên số lượng các nghiên cứu sử dụng CFA là không nhiều. Ngoài ra, một số nghiên cứu thực hiện để kiểm tra sự khác biệt trong nhận thức về CLKT của KTV, người cung cấp, người sử dụng bằng phương pháp kiểm tra sự khác biệt trung bình giữa hai nhóm (phương pháp T-test), hay giữa ba nhóm (phương pháp Manova, hay phân tích biệt số). Hình 1.4 hệ thống các yếu tố ảnh hưởng đến CLKT theo các nhánh nghiên cứu được thực hiện trên Thế giới.

Ở Việt Nam, các nghiên cứu về yếu tố quan trọng của CLKT còn khá khiêm tốn. Các yếu tố có ảnh hưởng đến CLKT được báo cáo bởi các nghiên cứu chủ yếu được phân loại theo 3 nhóm: (1) Nhóm các yếu tố thuộc KTV; (2) Nhóm các yếu tố thuộc công ty kiểm toán; và (3) Nhóm các yếu tố bên ngoài. Mặt khác, thang đo được sử dụng trong hầu hết các nghiên cứu này thường được xây dựng dựa trên các thuộc

tính thuộc KTV, công ty kiểm toán, hay các yếu tố bên ngoài (từ các nghiên cứu trên Thế giới trước đó), mà chưa dựa trên một khuôn khổ đầy đủ.

Ngoài ra về phương pháp nghiên cứu, các nghiên cứu trong nước chỉ dừng lại ở phương pháp phân tích EFA để nhóm các thuộc tính kiểm tra thành các yếu tố có ảnh hưởng đến CLKT. Tính phù hợp với dữ liệu thị trường của các kết quả đạt được từ EFA chưa được kiểm định bằng các phương pháp luận khoa học trong các nghiên cứu này.

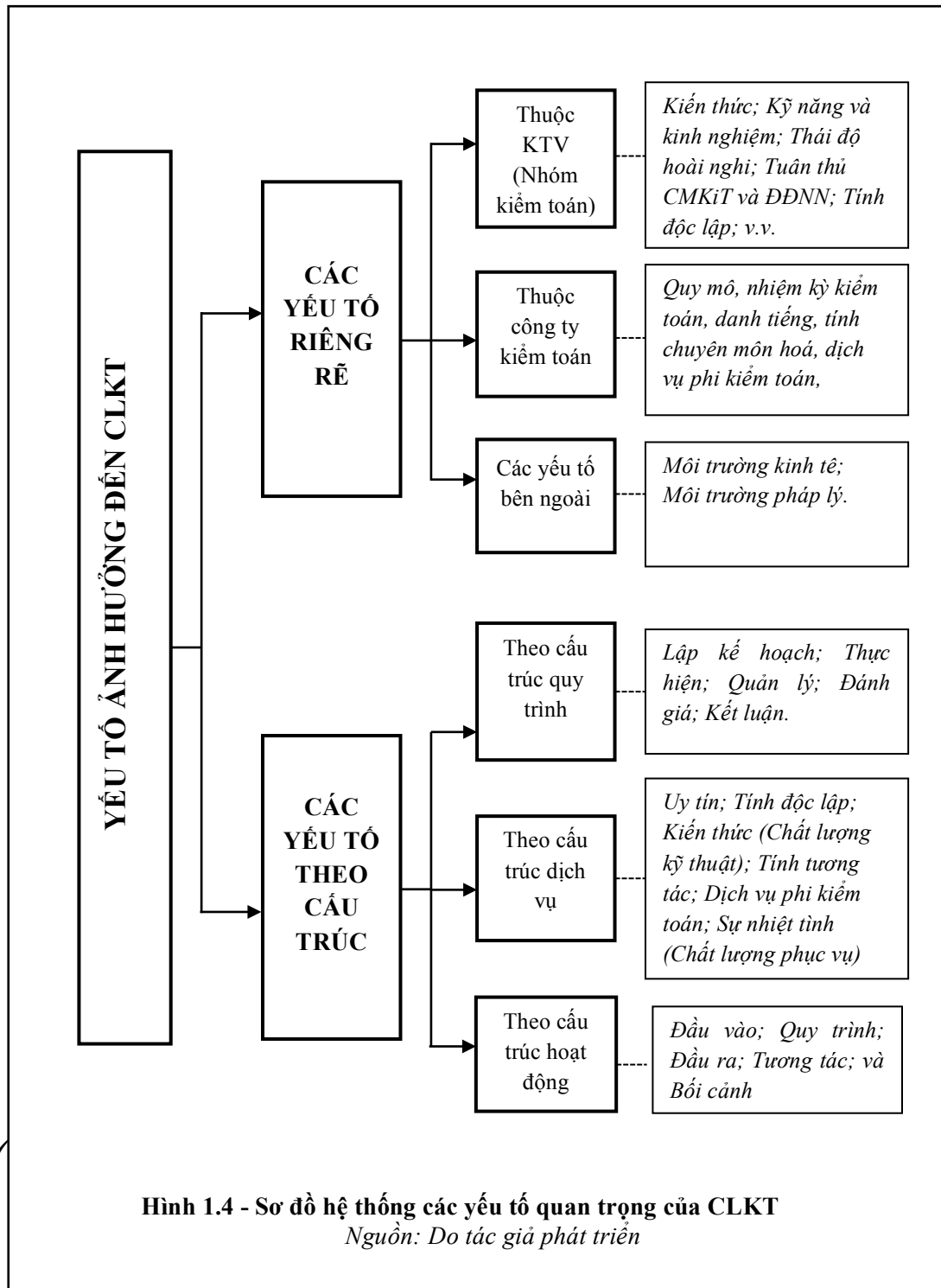
Tóm lại, trên cơ sở hệ thống và đối chiếu các nghiên cứu được thực hiện ở Việt Nam với Thế giới, tác giả nhận thấy các khoảng trống trong nghiên cứu về yếu tố quan trọng của CLKT ở Việt Nam, cụ thể:

- ✓ *Thang đo các yếu tố ảnh hưởng đến CLKT chưa được xây dựng dựa trên một khuôn khổ đầy đủ;*
- ✓ *Phương pháp nghiên cứu chỉ dừng lại ở kết quả phân tích EFA. Kết quả từ phân tích EFA chưa được kiểm định tính phù hợp với dữ liệu thị trường; và*
- ✓ *Chưa phân biệt khái niệm CLKT dưới góc độ chất lượng của một hoạt động, hay chất lượng của một dịch vụ.*
- ✓ *Chưa kiểm tra nhận thức của các bên liên quan về CLKT.*

1.3.2 MỤC TIÊU, CÂU HỎI VÀ ĐỊNH HƯỚNG NGHIÊN CỨU

Từ khoảng trống trong nghiên cứu về yếu tố ảnh hưởng CLKT đã được xác định như trên, Luận án hướng đến:

- ✓ *Xác định các yếu tố quyết định chất lượng hoạt động kiểm toán dựa trên khuôn khổ đầy đủ, và mang tính hệ thống;*
- ✓ *Phương pháp nghiên cứu đi đến cùng với việc thực hiện kiểm định sự phù hợp của mô hình khái niệm CLHĐKT bằng phương pháp luận nghiêm ngặt (phân tích CFA);*
- ✓ *Làm rõ khái niệm CLHĐKT, và CLDVKT; và*
- ✓ *Kiểm tra sự khác biệt về nhận thức của KTV và các bên liên quan về CLKT, dưới góc độ một dịch vụ.*



Cụ thể, Luận án xác định mục tiêu nghiên cứu chung là xác định các yếu tố quyết định CLKT theo nhận thức của kiểm toán viên Việt Nam, làm nền tảng cho việc gợi ý các chính sách nâng cao CLKT.

Các mục tiêu nghiên cứu cụ thể, là:

(1) Xây dựng khung các yếu tố quyết định CLHĐKT dựa trên nhận thức của KTV.

Các câu hỏi nghiên cứu đặt ra cho mục tiêu này, đó là:

Q1. Những yếu tố nào quyết định CLHĐKT theo nhận thức của KTV?;

Q2. Có sự khác biệt giữa các yếu tố theo nhận thức của KTV và Khuôn mẫu CLKT của nghề nghiệp, hay không?; và

Q3. Sự khác biệt giữa các yếu tố theo nhận thức của KTV và Khuôn mẫu lý thuyết như thế nào?

(2) Phân tích sự khác biệt về nhận thức chất lượng do các yếu tố kinh nghiệm và môi trường làm việc của KTV.

Các câu hỏi nghiên cứu của mục tiêu này, gồm:

Q4. Có sự khác biệt trong nhận thức giữa các nhóm KTV theo số năm kinh nghiệm và môi trường làm việc về các yếu tố quyết định CLHĐKT hay không?; và

Q5. Sự khác biệt trong nhận thức giữa các nhóm KTV về các yếu tố quyết định CLHĐKT như thế nào?

(3) Phân tích sự khác biệt về nhận thức giữa KTV và các bên liên quan về CLKT, dưới góc độ một dịch vụ.

Hai câu hỏi nghiên cứu cho mục tiêu này là:

Q6. Đánh giá của KTV và các bên liên quan về các yếu tố quan trọng của CLKT, dưới góc độ một dịch vụ như thế nào?, và

Q7. Có hay không sự khác biệt trong đánh giá giữa KTV và các bên liên quan về tầm quan trọng của các yếu tố đó?

Để đạt mục tiêu này, Luận án thực hiện hai nghiên cứu chính:

- **Nghiên cứu 1: Nhận thức của KTV về CLHĐKT.**

Các nghiên cứu cụ thể được tiến hành bao gồm:

- *Phát triển mô hình khái niệm của KTV về CLHĐKT trên tảng Khuôn mẫu CLKT của IAASB, so sánh với Khuôn mẫu của IAASB để ghi nhận những khác biệt.*
- *Phân tích nhận thức của KTV theo số năm kinh nghiệm và môi trường làm việc về các yếu tố quyết định CLHĐKT.*
- **Nghiên cứu 2: Sự khác biệt về nhận thức về CLKT của KTV và các bên liên quan.**

Các nghiên cứu cụ thể được tiến hành bao gồm:

- *Phát triển thang đo kiểm tra nhận thức của KTV và các bên liên quan về CLKT trên nền tảng Khung CLDVKT của Duff (2004).*
- *Phân tích sự khác biệt giữa KTV và các bên liên quan về các yếu tố quan trọng của CLDVKT.*

Nội dung chi tiết về phương pháp và kết quả của **Nghiên cứu: “Nhận thức của KTV về CLHĐKT”** (**Nghiên cứu 1**), được trình bày tại Chương 3 của Luận án. Nội dung chi tiết về phương pháp và kết quả của **Nghiên cứu: “Sự khác biệt về nhận thức về CLKT của KTV và các bên liên quan”** (**Nghiên cứu 2**), được trình bày tại Chương 4 của Luận án./.

TÓM TẮT CHƯƠNG 1

Trong chương 1, các nghiên cứu về yếu tố quan trọng của CLKT trên thế giới và ở Việt Nam được hệ thống và trình bày. Trên thế giới, nghiên cứu về CLKT được tiếp cận theo nhiều hướng khác nhau. Luận án hệ thống và trình bày các nghiên cứu về CLKT theo hai nhánh chính: Phân tích tương quan, và Phân tích nhân tố. Hướng phân tích tương quan, phân tích quan hệ giữa CLKT với các nhân tố tác động đến CLKT. Hướng này chia làm hai nhánh nghiên cứu con: Mối quan hệ giữa CLKT với chất lượng đầu ra của kiểm toán; và Mối quan hệ giữa CLKT với các đặc điểm của công ty kiểm toán và KTV. Hướng phân tích nhân tố, phân tích các yếu tố cấu thành khái niệm CLKT để hình thành một khung CLKT. Hướng nghiên cứu này gồm có các nhánh tiếp cận nhỏ hơn, đó là: Theo các yếu tố thuộc nhóm kiểm toán (KTV) hay công ty kiểm toán; Theo các yếu tố cấu thành quy trình kiểm toán; Theo các yếu tố cấu thành chất lượng dịch vụ; Theo các yếu tố của tổng thể hoạt động kiểm toán.

Ở Việt Nam, các nghiên cứu về yếu tố quan trọng của CLKT còn khá khiêm tốn và còn một số hạn chế, đó là: (1) Thang đo chưa được xây dựng dựa trên một khuôn khổ đầy đủ; (2) Phương pháp nghiên cứu chỉ dừng lại ở kết quả phân tích EFA; và (3) Chưa phân biệt khái niệm CLKT dưới các góc độ khác nhau.

Từ việc xác định các khoảng trống trong nghiên cứu trong nước về yếu tố quan trọng của CLKT, Luận án hướng đến: (1) Xác định các yếu tố quyết định CLHĐKT dựa trên khuôn khổ đầy đủ; (2) Phương pháp nghiên cứu đi đến cùng, thực hiện kiểm định sự phù hợp của mô hình khái niệm bằng CFA; (3) Làm rõ khái niệm CLHĐKT, và CLDVKT; và (4) Kiểm tra sự khác biệt về nhận thức của KTV và các bên liên quan về CLKT, dưới góc độ một dịch vụ. Từ đó, Luận án xác định mục tiêu, câu hỏi và định hướng nghiên cứu./.

CHƯƠNG 2 - CƠ SỞ LÝ THUYẾT VỀ CLKT

Mục đích chương này nhằm hệ thống hóa lại các khái niệm và thuộc tính của CLKT nhằm làm nền tảng lý thuyết cho quá trình nghiên cứu của Luận án.

CLKT là một vấn đề mang tính đa chiều xuất phát từ bản chất của kiểm toán. Phần 1 của chương này xem xét các đặc điểm của kiểm toán dẫn đến sự phân chia thành hai cách tiếp cận CLKT: CLHĐKT; và CLDVKT. Trên cơ sở đó, trong phần 2 và phần 3 của chương, tác giả đi sâu vào cơ sở lý thuyết và cấu trúc của từng cách tiếp cận.

2.1. CLKT – MỘT KHÁI NIỆM ĐA CHIỀU

CLKT là một khái niệm đa chiều. Tính đa chiều trong khái niệm CLKT xuất phát từ bản chất và đặc điểm của kiểm toán. Nội dung trình bày của phần này bao gồm: Bản chất; Đặc điểm của kiểm toán; và Tính hai mặt của CLKT.

2.1.1. Bản chất của kiểm toán

Việc lập và trình bày BCTC thường được kiểm soát bởi ban giám đốc của các DN, và được tách biệt với các bên liên quan. Sự tách biệt giữa sở hữu và kiểm soát tạo ra những rủi ro thông tin. Kiểm toán làm giảm được rủi ro thông tin cho người sử dụng do có thể giảm hành vi gian lận BCTC của nhà quản lý. Điều này cũng có nghĩa là kiểm toán làm tăng mức độ tin cậy đối với các thông tin tài chính, góp phần lành mạnh hoá các quan hệ kinh tế, từ đó làm ổn định thị trường vốn và nền kinh tế.

Chính vì vậy, sự ra đời và phát triển của kiểm toán như một cơ chế bảo vệ thị trường vốn. Để nghiên cứu kiểm toán, các lý thuyết phân tích sâu vai trò của kiểm toán ở các khía cạnh: Phát hiện các sai sót trên BCTC do nhầm lẫn hoặc gian lận; Mang lại sự tin cậy cho BCTC; Làm giảm rủi ro thông tin do mâu thuẫn lợi ích; Làm giảm chi phí ủy nhiệm. Tuy nhiên, vai trò này chỉ có thể thực hiện thông qua hoạt động kinh doanh của công ty kiểm toán. Mặc dù cơ chế được thiết lập để hạn chế khuynh hướng chạy theo lợi nhuận thuần túy của công ty kiểm toán, các công ty kiểm toán vẫn phải bảo đảm doanh thu bù đắp chi phí và có lợi nhuận. Dưới góc độ này, công ty kiểm toán phải tăng trưởng về khách hàng đồng thời phải kiểm soát chi

phí như mọi DN khác. Do đó, các quyết định của công ty kiểm toán cũng chịu sự chi phối của các quy luật về cạnh tranh.

Như vậy, bản chất của kiểm toán là một cơ chế bảo vệ thị trường vốn, trong đó các công ty kiểm toán một mặt phải tuân thủ các quy định chung (pháp luật, và chuẩn mực của nghề nghiệp), một mặt phải cạnh tranh trong khuôn khổ đó.

Bản chất trên của kiểm toán ảnh hưởng sâu sắc đến khái niệm CLKT. CLKT một mặt phải đáp ứng mong đợi của xã hội, mặt khác phải mang lại lợi thế cạnh tranh cho công ty kiểm toán.

2.1.2. Đặc điểm của kiểm toán

Kiểm toán là một dịch vụ chuyên nghiệp có các đặc điểm sau đây:

- ***Đối tượng phục vụ bao gồm khách hàng trực tiếp và khách hàng gián tiếp.***

Với chức năng xác nhận thông tin để đáp ứng nhu cầu của người sử dụng BCTC. Do đó khách hàng của kiểm toán không chỉ là người cung cấp BCTC (các DN), mà còn là những người sử dụng BCTC (như các nhà đầu tư, chủ nợ, v.v). Vì vậy, đối tượng phục vụ của kiểm toán bao gồm khách hàng trực tiếp là người cung cấp BCTC, và khách hàng gián tiếp là người sử dụng BCTC. Ngoài ra, trách nhiệm xã hội buộc KTV và công ty kiểm toán phải xem trọng việc bảo vệ lợi ích của người sử dụng BCTC (khách hàng gián tiếp) hơn là lợi ích của các DN (khách hàng trực tiếp).

- ***Sản phẩm hiển thị là báo cáo kiểm toán và BCTC đã kiểm toán, sản phẩm ngầm ẩn là dịch vụ cung cấp và các giá trị tăng thêm.***

Sản phẩm của kiểm toán gồm có cả sản phẩm hiển thị và sản phẩm ngầm định. Trong đó, sản phẩm hiển thị của kiểm toán là báo cáo kiểm toán và BCTC đã được kiểm toán. Còn sản phẩm ngầm ẩn là dịch vụ cung cấp và các giá trị tăng thêm của kiểm toán. Các đối tượng khách hàng khác nhau có sự quan tâm khác nhau về các sản phẩm kiểm toán. Nếu như người sử dụng BCTC (khách hàng gián tiếp) quan tâm đến sản phẩm hiển thị, đó là chất lượng của báo cáo kiểm toán và BCTC đã được kiểm toán. Ngược lại, người cung cấp BCTC (khách hàng gián tiếp) quan tâm nhiều hơn ở chất lượng dịch vụ cũng như các giá trị gia tăng thêm mà họ nhận được

từ KTV và các công ty kiểm toán. Ví dụ như những báo cáo của KTV cung cấp cho ban quản trị và quản lý liên quan đến những yếu kém trong kiểm soát nội bộ, trong quy trình lập BCTC, .v.v, và các đề xuất để cải tiến chúng.

- ***Người cung cấp đòi hỏi phải đủ năng lực và độc lập.***

Người cung cấp dịch vụ kiểm toán là các KTV. KTV cần có đủ năng lực chuyên môn để đáp ứng được yêu cầu chất lượng của công việc kiểm toán. Bên cạnh đó, KTV còn cần phải độc lập để đảm bảo độ tin cậy của kết quả kiểm toán. Cả hai yêu cầu này hướng đến việc đạt được chất lượng của cuộc kiểm toán.

- ***Quy trình theo chuẩn mực***

Là một dịch vụ có tính chuyên nghiệp vì vậy quy trình kiểm toán được thực hiện theo chuẩn mực chuyên môn, đó là CMKiT. CMKiT đưa ra các yêu cầu tối thiểu mà cuộc kiểm toán cần đạt tới. Ngoài tuân thủ CMKiT, quy trình kiểm toán còn phải tuân thủ chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp. Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp hướng dẫn những hành xử đúng đắn trong thực thi trách nhiệm của KTV đối với khách hàng và đối với xã hội.

Với các đặc điểm trên của kiểm toán, đã ảnh hưởng đến khái niệm CLKT. Chất lượng phải bảo đảm cả phần lõi và phần giá trị tăng thêm.

2.1.3. Tính hai mặt của CLKT

Với bản chất và đặc điểm của kiểm toán, như đã trình bày trên đây, làm cho CLKT mang tính hai mặt:

- *Chất lượng của kiểm toán dưới góc độ một hoạt động trong nền kinh tế, bị chi phối bởi các cơ chế của pháp luật và tổ chức nghề nghiệp nhằm bảo vệ thị trường vốn.*
- *Chất lượng của kiểm toán dưới góc độ một dịch vụ do công ty kiểm toán mang lại cho khách hàng trực tiếp nhằm mang lại lợi thế cạnh tranh cho công ty kiểm toán.*

Phần tiếp theo của chương sẽ phân tích cơ sở lý thuyết của CLKT theo hai phương diện trên, với tên gọi: “**Chất lượng hoạt động kiểm toán**”, và “**Chất lượng dịch vụ kiểm toán**”.

2.2. CHẤT LƯỢNG HOẠT ĐỘNG KIỂM TOÁN

2.2.1. Định nghĩa về kiểm toán và CLHĐKT

- **Định nghĩa kiểm toán**

Có nhiều định nghĩa về kiểm toán, một số định nghĩa tiêu biểu như:

- Định nghĩa của Ủy Ban Các Khái niệm Cơ Bản về Kiểm toán (Report of the Committee on Basic Auditing Concept, 1972, p.18): “Kiểm toán là một quá trình thu thập và đánh giá khách quan bằng chứng các cơ sở dẫn liệu về các hoạt động kinh tế và các sự kiện, nhằm xác định mức độ phù hợp giữa các cơ sở dẫn liệu với chuẩn mực được thiết lập, và thông tin kết quả cho những người sử dụng có quan tâm”;

- Định nghĩa của A.A Arens et al., (2006, p.4): “Kiểm toán là quá trình thu thập và đánh giá bằng chứng về những thông tin được kiểm tra nhằm xác định và báo cáo về mức độ phù hợp giữa những thông tin đó với các chuẩn mực đã được thiết lập. Quá trình kiểm toán phải được thực hiện bởi các KTV đủ năng lực và độc lập”;

- Theo IFAC thì kiểm toán là việc các KTV độc lập kiểm tra và trình bày ý kiến của mình về các BCTC.

Dù đề cập cụ thể đến kiểm toán BCTC (định nghĩa của IFAC), hay bao hàm nhiều loại kiểm toán (định nghĩa của Ủy Ban Các Khái niệm Cơ Bản về Kiểm toán, của A.A Arens et al.) thì cả ba định nghĩa trên đều cho thấy kiểm toán là một hoạt động bao gồm các yếu tố thuộc đầu vào, quy trình và đầu ra. Trong đó, đầu vào của hoạt động kiểm toán là các KTV có đủ năng lực và độc lập. Quy trình của hoạt động kiểm toán bao gồm các thủ tục và phương pháp thực hiện được tuân thủ theo CMKiT. Đầu ra của hoạt động kiểm toán là báo cáo kiểm toán, BCTC đã được kiểm toán và các báo cáo khác của KTV cho ban quản trị và quản lý.

- **Định nghĩa về CLHĐKT**

CLKT là một khái niệm phức tạp, mang tính đa chiều. Vì vậy, tùy thuộc vào các góc nhìn khác nhau về kiểm toán mà quan điểm về CLKL cũng khác nhau. Theo định nghĩa của IAASB: “CLKT có thể đạt được khi nhóm tham gia kiểm toán bảo

đảm rằng: Có các giá trị, đạo đức và thái độ thích hợp; Đủ kiến thức, kỹ năng và kinh nghiệm, và có đủ thời gian thực hiện cuộc kiểm toán; Áp dụng quy trình kiểm toán và quy trình kiểm soát chất lượng, mà quy trình đó tuân thủ nghiêm ngặt pháp luật, quy định và các chuẩn mực áp dụng; Cung cấp các báo cáo hữu ích và kịp thời; và Tương tác một cách thích hợp với các bên liên quan” (IAASB, 2014, p.4).

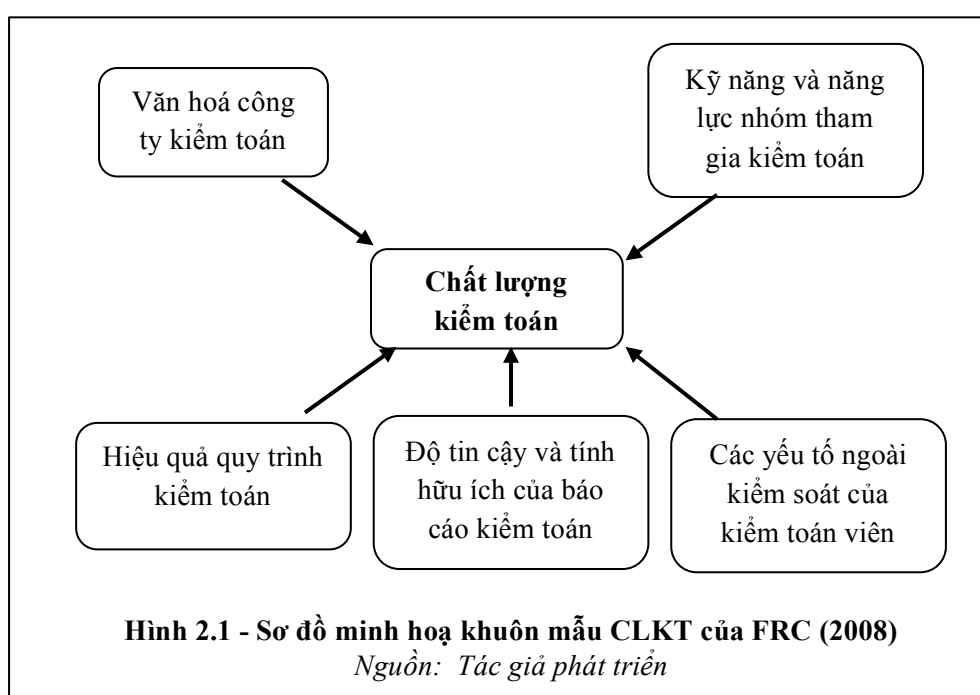
Có thể thấy định nghĩa của IAASB nhìn nhận CLKT theo góc độ chất lượng của một hoạt động. Theo đó, CLKT đạt được khi chất lượng của các yếu tố cấu thành hoạt động kiểm toán (bao gồm: đầu vào, quy trình, đầu ra, sự tương tác, và bối cảnh của hoạt động kiểm toán) đạt được. Hay nói cách khác, CLKT là sự kết hợp chất lượng của tất cả các yếu tố cấu thành tổng thể hoạt động kiểm toán.

2.2.2. Sự hình thành và phát triển của khuôn khổ lý thuyết CLHĐKT

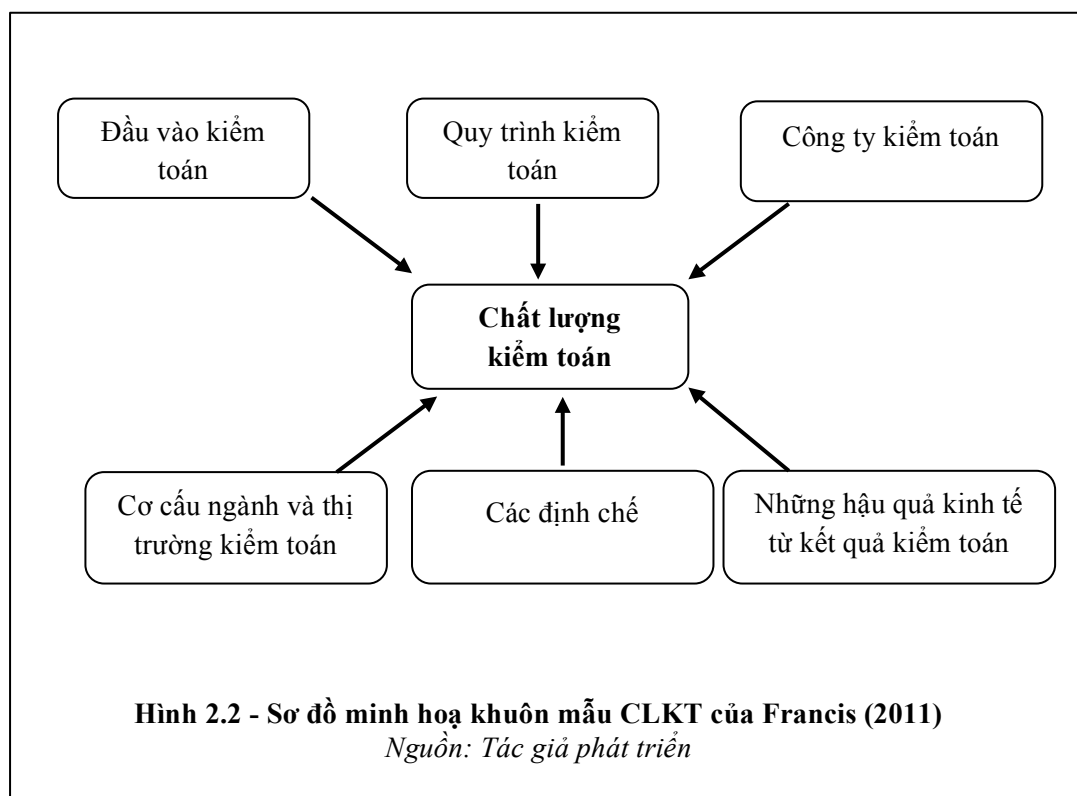
Khi hướng nghiên cứu phân tích tương quan chỉ đánh giá được CLKT mà không cung cấp được những hiểu biết để thúc đẩy CLKT, các nghiên cứu hướng đến xác định các yếu tố quan trọng cấu thành CLKT. Tuy nhiên, các nghiên cứu ban đầu chỉ tiếp cận các thuộc tính mang tính riêng rẽ, chủ yếu thuộc về công ty kiểm toán, và KTV, v.v. Điều này dẫn đến hạn chế là chưa cung cấp được sự hiểu biết sâu sắc và toàn diện về CLKT. Do đó, các nhà nghiên cứu nhận thức rằng CLKT cần phải được xem xét là một cấu trúc đa chiều, thay vì xem CLKT được tạo bởi các yếu tố riêng rẽ (Christensen et al., 2016). Nhu cầu cần có một khuôn khổ lý thuyết về CLKT đã thúc đẩy sự phát triển hướng nghiên cứu về khuôn mẫu CLKT.

Các khuôn mẫu CLKT được đưa ra trong cả nghiên cứu hàn lâm lẫn nghề nghiệp. Các khuôn mẫu CLKT được xây dựng dưới góc độ chất lượng tổng thể hoạt động kiểm toán. Theo đó, các khuôn mẫu CLKT cố gắng xác định những thuộc tính chất lượng quan trọng của các yếu tố quyết định CLKT theo cấu trúc hoạt động. Các khuôn mẫu CLKT gồm có: Khuôn mẫu của FRC (2008); Khuôn mẫu của Francis (2011); Khuôn mẫu của Knechel et al. (2012); và Khuôn mẫu của IAASB (2014). Sự phát triển và hoàn thiện các khuôn mẫu CLKT được trình bày phân dưới đây.

Khuôn mẫu CLKT đầu tiên là của FRC công bố vào năm 2008. Khuôn mẫu của FRC gồm có 26 chỉ báo chất lượng (indicator) thuộc 5 yếu tố quyết định CLKT, đó là: (1) Văn hoá trong công ty kiểm toán; (2) Kỹ năng và năng lực cá nhân của nhóm tham gia kiểm toán; (3) Hiệu quả của quy trình kiểm toán; (4) Độ tin cậy và tính hữu ích của báo cáo kiểm toán; và (5) Các yếu tố nằm ngoài kiểm soát của KTV. Hình 2.1 minh hoạ khuôn mẫu CLKT của FRC, (2008). (Phụ lục 3, chi tiết khuôn mẫu của FRC).



Năm 2011, Francis đưa ra khuôn mẫu gồm 6 cấp độ phân tích ảnh hưởng đến CLKT, gồm có: (1) Đầu vào kiểm toán; (2) Quy trình kiểm toán; (3) Công ty kiểm toán; (4) Cơ cấu ngành và thị trường kiểm toán; (5) Các định chế; và (6) Hậu quả kinh tế từ kết quả kiểm toán. Ở mỗi cấp độ phân tích, ông chỉ minh hoạ các nghiên cứu để hiểu biết về yếu tố quyết định CLKT, mà không đưa ra các yếu tố cụ thể. Do đó, dù đã hướng đến gần hơn theo cấu trúc một hoạt động, tuy nhiên khuôn mẫu của Francis chỉ mới cung cấp một khuôn khổ chung, tập trung ở cấp độ nhóm tham gia kiểm toán, để đánh giá CLKT. (Hình 2.2 minh họa khuôn mẫu CLKT của Francis, 2011).

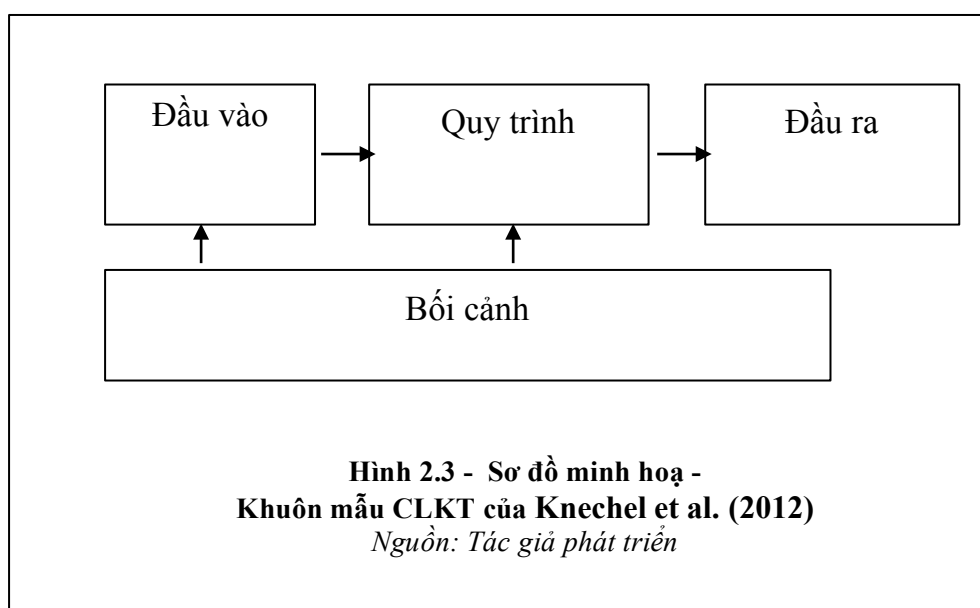


Năm 2012, Knechel et al. xây dựng khuôn mẫu gồm có 21 chỉ báo chất lượng, được phân thành 4 nhóm: Đầu vào; Quy trình; Đầu ra; và Bối cảnh. So với các khuôn mẫu trước đó thì khuôn mẫu của Knechel et al. (2012) là hoàn thiện. Bởi vì, thứ nhất các chỉ báo chất lượng được phân loại theo một cấu trúc đầy đủ các yếu tố cấu thành hoạt động (đầu vào, quy trình, và đầu ra). Thứ hai, ngoài các yếu tố đầu vào, quy trình, đầu ra, khuôn mẫu còn bổ sung thêm các yếu tố thuộc “Bối cảnh”. Các ông cho rằng các yếu tố bối cảnh có ảnh hưởng đáng kể đến các yếu tố đầu vào và quy trình kiểm toán, điều đó dẫn đến ảnh hưởng đến CLKT. Như vậy CLKT không chỉ bị ảnh hưởng bởi đầu vào, quy trình, đầu ra của hoạt động mà còn bị ảnh hưởng bởi các yếu tố thuộc bối cảnh diễn ra hoạt động kiểm toán. Thứ ba, khuôn mẫu đã xác định các chỉ báo chất lượng cụ thể cho từng nhóm các yếu tố chính. (Hình 2.3 minh họa khuôn mẫu CLKT của Knechel et al., 2012).

Năm 2014, IAASB công bố khuôn mẫu về CLKT. Khuôn mẫu lý thuyết mô tả 5 yếu tố quan trọng của CLKT, bao gồm các yếu tố thuộc: Đầu vào; Quy trình; Đầu

ra; Sự tương tác; và Các yếu tố thuộc bối cảnh. Khác với các khuôn mẫu trước đây, khuôn mẫu của IAASB đưa thêm vào yếu tố “Tương tác”. Xác định các tương tác giữa các bên liên quan khác nhau trong quy trình kiểm toán có ảnh hưởng đến CLKT. Đây được xem là sự phát triển đáng kể về khuôn mẫu CLKT, khi mà sự tương tác giữa các bên có liên quan với KTV ảnh hưởng quan trọng đến đánh giá của họ về CLKT (Boyle, 2015), nhưng khía cạnh này chưa được quan tâm trong các khuôn mẫu trước đó.

Ngoài ra, khuôn mẫu của IAASB cũng được xem là khuôn mẫu hoàn thiện nhất cho đến nay, khi khuôn mẫu đã mở rộng đáng kể các thuộc tính chất lượng quan trọng của từng yếu tố. Và các thuộc tính chất lượng thuộc các yếu tố “Đầu vào”, “Quy trình” và “Đầu ra” được xem xét ở cả ba cấp độ. Bao gồm: cấp độ nhóm kiểm toán, cấp độ công ty kiểm toán, và cấp độ quốc gia.



2.2.3. Khuôn mẫu chất lượng kiểm toán của IAASB

Trên quan điểm nhìn nhận, dù thuật ngữ CLKT đã trở nên phổ biến trong thảo luận giữa các bên liên quan, trong truyền thông của các cơ quan điều hành và các công ty kiểm toán, trong nghiên cứu cũng như trong việc thiết lập chính sách. Tuy nhiên khái niệm CLKT là một chủ đề phức tạp và không có một định nghĩa chung cho nó. Việc thiếu sự đồng thuận về khái niệm CLKT có thể làm tăng khoảng cách

kỳ vọng giữa những gì công chúng mong đợi và những gì mà nghề nghiệp tin rằng có thể mang lại và nên mang lại. Sau khi tham vấn rộng rãi các bên liên quan, IAASB triển khai “Dự án Chất lượng Kiểm toán” vào tháng 12 năm 2009. Sau 4 năm thực hiện, IAASB đã đạt được sự đồng thuận về khái niệm CLKT và một khuôn mẫu lý thuyết cho CLKT được công bố vào tháng 2 năm 2014. Mục tiêu khuôn mẫu nhằm nâng cao nhận thức về các yếu tố chính của CLKT, khuyến khích các bên liên quan tìm ra các cách thức để nâng cao CLKT, cũng như tạo điều kiện thuận lợi cho việc thảo luận giữa các bên liên quan về chủ đề CLKT để đạt được một sự cải tiến liên tục về CLKT.

Khuôn mẫu của IAASB được phát triển trên cơ sở hệ thống một số lượng lớn các tài liệu về chính sách CLKT, và các khía cạnh liên quan đến CLKT được thực hiện trong nhiều năm bởi các tổ chức khác nhau, như: IFAC, FRC, PCAOB, EU (Liên minh Châu Âu), IOSCO (Tổ chức quốc tế của các Ủy ban Chứng khoán – International Organization of Securities Commissions), ICAEW (Viện Kế toán công chứng Anh Quốc và Xứ Wales – Institute of Chartered Accountants in England and Wales’s), v.v.; và trong giới học thuật. Dự án trải qua nhiều cuộc thảo luận và công việc được thực hiện trong 4 năm, chính vì vậy khuôn mẫu đã bao trùm quan điểm của tất cả các bên liên quan (KTV, người sử dụng, các nhà điều hành, và nhà nghiên cứu) về CLKT, thể hiện một cái nhìn toàn diện về CLKT. (Phụ lục 4- Tóm tắt các hoạt động trong dự án CLKT của IAASB).

Khuôn mẫu gồm có 5 yếu tố chính (elements) của CLKT: (1) Đầu vào (inputs); (2) Quy trình (process); (3) Đầu ra (outputs); (4) Sự tương tác (interaction); và (5) Các yếu tố thuộc bối cảnh (contextual). Các yếu tố này có ảnh hưởng lẫn nhau và cùng ảnh hưởng đến CLKT. Mỗi một yếu tố và mối ảnh hưởng của chúng với các yếu tố khác được mô tả chi tiết trong khuôn mẫu, theo đó:

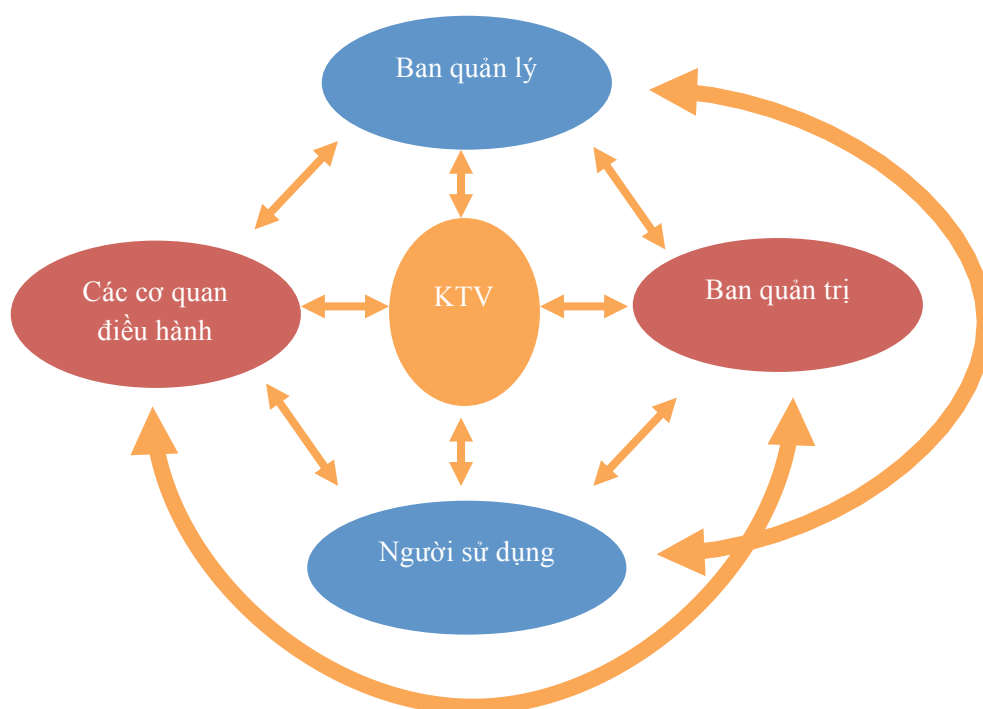
✓ **Yếu tố Đầu vào** - Các yếu tố đầu vào gồm có hai nhóm: (1) Các giá trị, đạo đức và thái độ của KTV, là những yếu tố chịu ảnh hưởng bởi văn hóa của công ty kiểm toán; và (2) Những kiến thức, kỹ năng và kinh nghiệm của KTV, và thời gian thực hiện kiểm toán. Các yếu tố đầu vào chịu ảnh hưởng bởi bối cảnh thực hiện

kiểm toán, sự tương tác với các bên có liên quan, và đầu ra. Ví dụ, pháp luật và các quy định (bối cảnh) có thể yêu cầu các báo cáo cụ thể (đầu ra), điều đó sẽ ảnh hưởng đến các kỹ năng được sử dụng (đầu vào) (IAASB, 2014, p.6).

✓ ***Yếu tố Quy trình*** - CLKT liên quan đến việc KTV áp dụng quy trình kiểm toán nghiêm ngặt và quy trình kiểm soát chất lượng phù hợp với luật, quy định và các tiêu chuẩn áp dụng. Các thuộc tính chất lượng của yếu tố quy trình chia làm hai nhóm: (1) Quy trình kiểm toán; và (2) Các thủ tục kiểm soát chất lượng ảnh hưởng đến CLKT.

✓ ***Yếu tố Đầu ra*** - Các bên liên quan khác nhau có thể nhận các kết quả đầu ra khác nhau từ cuộc kiểm toán. Tính hữu ích và tính kịp thời của các đầu ra là những khía cạnh của CLKT. Chúng có thể cung cấp những hiểu biết sâu rộng hơn về CLKT, và ảnh hưởng trực tiếp đến CLKT. Yếu tố đầu ra thường được xác định bởi ngữ cảnh trong đó có các yêu cầu pháp lý.

✓ ***Yếu tố Tương tác*** - Cách thức tương tác giữa các bên liên quan trong chuỗi cung ứng BCTC tác động lớn đến CLKT. Những tương tác này, bao gồm cả thông tin chính thức và không chính thức, sẽ bị ảnh hưởng bởi bối cảnh của cuộc kiểm toán và cho phép tồn tại mối quan hệ giữa “Đầu vào” và “Đầu ra”. Ví dụ, các cuộc thảo luận giữa KTV và uỷ ban kiểm toán của công ty niêm yết ở giai đoạn lập kế hoạch, có thể ảnh hưởng đến việc sử dụng các kỹ năng chuyên môn (đầu vào), và hình thức và nội dung của báo cáo kiểm toán cho nhà quản trị (đầu ra) (IAASB, 2014, p.7). Có tất cả 10 cặp tương tác được xác định trong khuôn mẫu, đó là: (1) KTV và ban quản lý; (2) KTV và ban quản trị; (3) KTV và người sử dụng; (4) KTV và các cơ quan điều hành; (5) Ban quản lý và người sử dụng; (6) Ban quản lý và các cơ quan điều hành; (7) Ban quản lý và ban quản trị; (8) Ban quản trị và cơ quan quản lý nhà nước; (9) Ban quản trị và người sử dụng; (10) Người sử dụng và các cơ quan điều hành. Sơ đồ các mối tương tác này được trình bày tại hình 2.4.

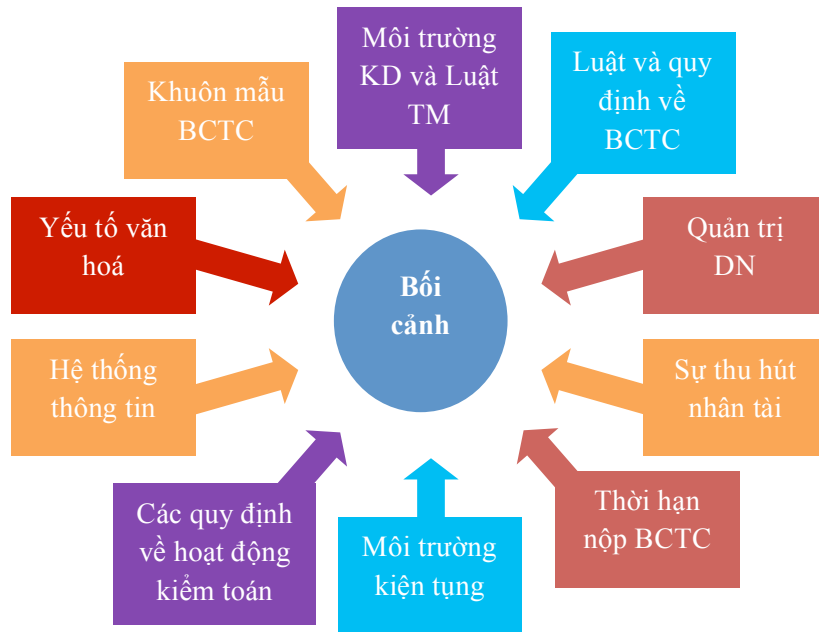


Hình 2.4 - Sơ đồ các mối tương tác giữa các bên
 Nguồn IAASB (2014, p.19)

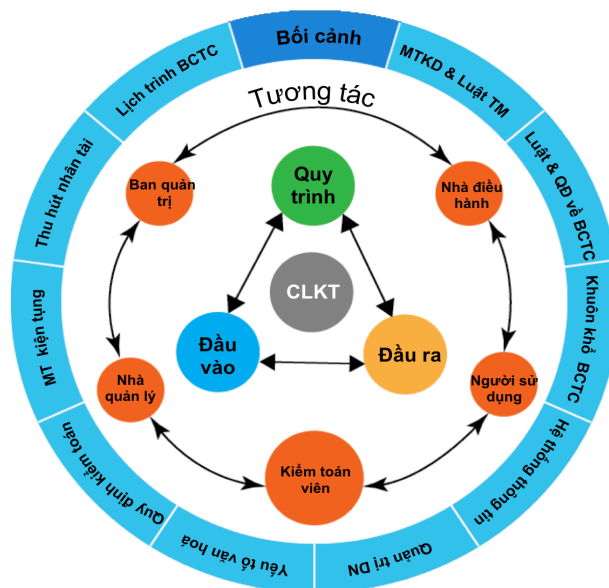
✓ **Các yếu tố thuộc bối cảnh** - Môi trường tạo lập BCTC và kiểm toán ở mỗi quốc gia là khác nhau. Các yếu tố môi trường ảnh hưởng tiềm tàng đến bản chất và chất lượng BCTC, và ảnh hưởng trực tiếp hay gián tiếp đến CLKT. Khuôn mẫu xác định 10 yếu tố thuộc bối cảnh, gồm có: (1) Môi trường kinh doanh và luật thương mại; (2) Luật và các quy định liên quan đến BCTC; (3) Khuôn mẫu áp dụng BCTC; (4) Quản trị doanh nghiệp; (5) Hệ thống thông tin; (6) Các yếu tố văn hoá; (7) Các quy định liên quan đến hoạt động kiểm toán; (8) Môi trường kiện tụng tranh chấp; (9) Sự thu hút nhân tài; (10) Thời hạn nộp BCTC. (Hình 2.5 trình bày sơ đồ các yếu tố thuộc bối cảnh).

Ở mỗi một yếu tố trong khuôn mẫu gồm có các thuộc tính chất lượng quan trọng. Có tất cả 73 thuộc tính chất lượng quan trọng của 5 yếu tố chính của CLKT. Các thuộc tính chất lượng thuộc các yếu tố “Đầu vào”, “Quy trình”, và “Đầu ra” được mô tả ở ba cấp độ: cấp độ nhóm kiểm toán, cấp độ công ty kiểm toán, và cấp

độ quốc gia. Cấu trúc các thuộc tính chất lượng quan trọng của khuôn mẫu lý thuyết được trình bày chi tiết tại phụ lục 5. Hình 2.6 trình bày khuôn mẫu CLKT của IAASB.



Hình 2.5 - Sơ đồ các yếu tố thuộc bối cảnh
 Nguồn: IAASB (2014, p.26)



Hình 2.6: Khuôn mẫu CLKT
 Nguồn: IAASB (2014, p.5)

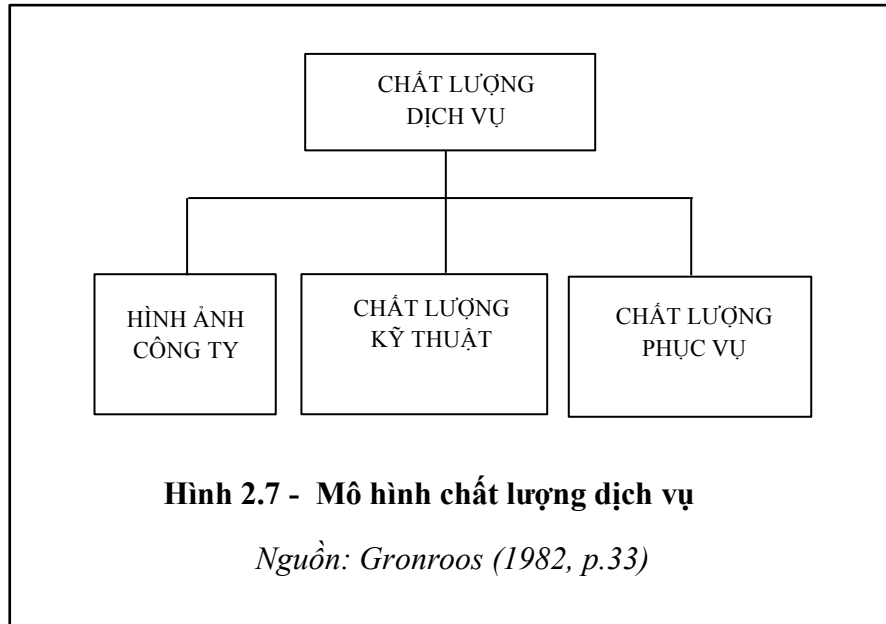
2.3. CHẤT LƯỢNG DỊCH VỤ KIỂM TOÁN

2.3.1. Khái niệm chất lượng dịch vụ

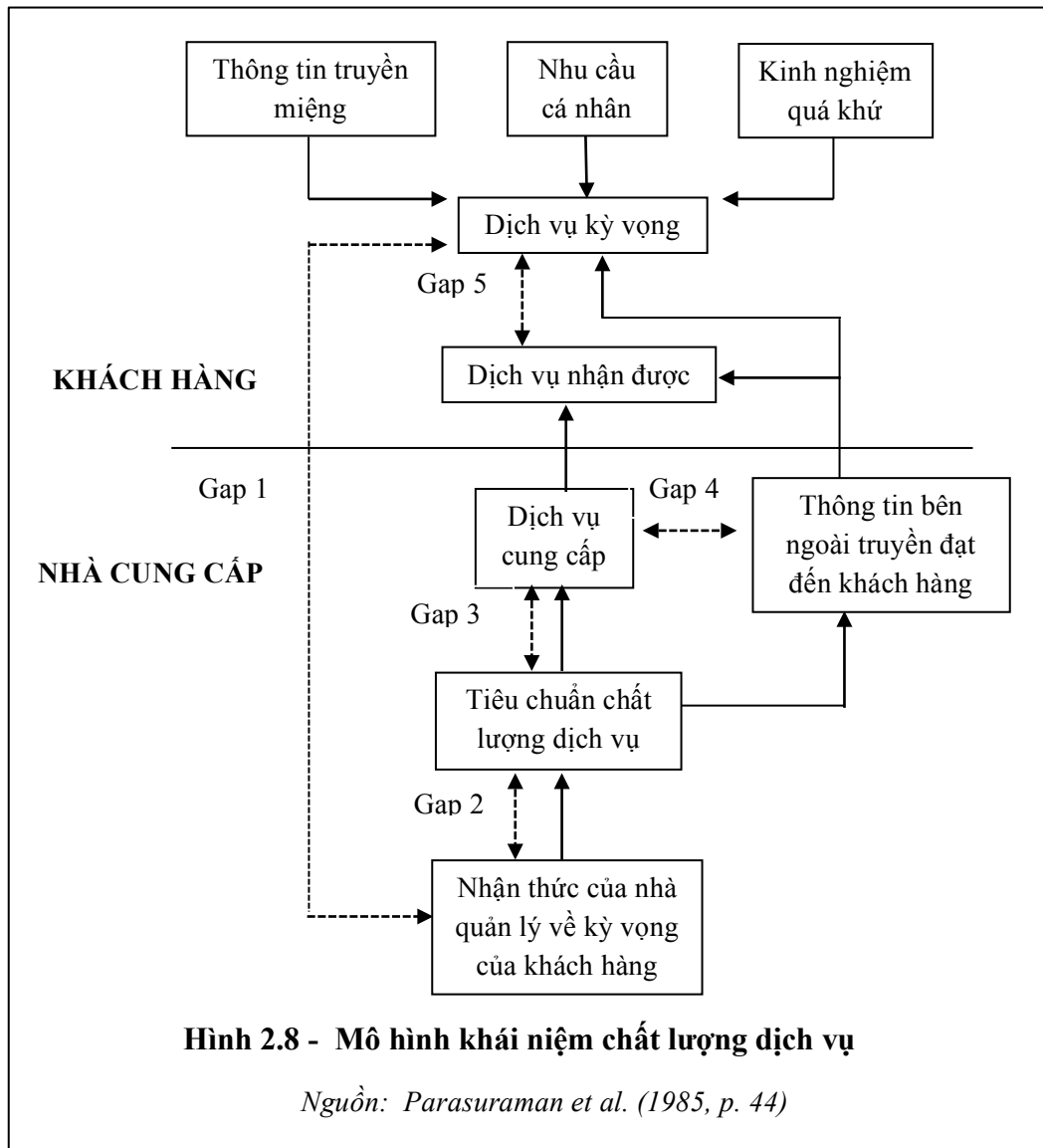
Khái niệm chất lượng dịch vụ được quan tâm mạnh mẽ ở thập niên 1980, khi tầm quan trọng của chất lượng dịch vụ trong các DN thành công được công nhận. Khái niệm chất lượng dịch vụ ra đời bắt nguồn từ việc nhìn nhận sự khác biệt giữa sản phẩm dịch vụ và sản phẩm vật chất. Các đặc điểm cơ bản của dịch vụ như: Mang tính chất vô hình; Bao gồm nhiều hoạt động; Hoạt động sản xuất và hoạt động tiêu thụ không thể tách rời nhau (ở một mức độ nào đó); Chịu sự tương tác giữa khách hàng và nhà cung cấp; và Việc đánh giá chất lượng dịch vụ phức tạp hơn chất lượng hàng hoá (Gronroos, 1982).

Tùy thuộc đối tượng nghiên cứu và môi trường nghiên cứu, có nhiều khái niệm khác nhau về chất lượng dịch vụ. Theo Gronroos (1982), chất lượng dịch vụ được đánh giá bằng cách so sánh giữa giá trị mà khách hàng mong đợi trước khi sử dụng dịch vụ và giá trị mà khách hàng nhận được khi sử dụng dịch vụ đó. Mô hình đánh giá dịch vụ của Gronroos (1982) đo lường chất lượng dịch vụ trên ba tiêu chí: Chất lượng kỹ thuật (Technical quality); Chất lượng phục vụ (Functional quality); và Hình ảnh công ty (Corporate image) (Sơ đồ minh họa tại hình 2.7). Trong đó, chất lượng kỹ thuật là chất lượng kết quả của quá trình sản xuất dịch vụ. Thường được đo lường khách quan do nó là những đặc điểm của các giải pháp về kỹ thuật. Còn chất lượng phục vụ là chất lượng của cách thức mà dịch vụ được cung cấp đến khách hàng. Thước đo này liên quan nhiều đến sự tương tác giữa khách hàng và nhà cung cấp và cách thức mà dịch vụ được cung cấp. Thước đo chất lượng phục vụ không thể đánh giá khách quan như thước đo chất lượng kỹ thuật, nó thường được cảm nhận khá chủ quan. Ngoài hai thước đo cơ bản là chất lượng kỹ thuật và chất lượng phục vụ, do tính chất vô hình của dịch vụ mà chất lượng dịch vụ còn chịu ảnh hưởng bởi hình ảnh công ty. Nếu hình ảnh công ty không hấp dẫn, nhà cung cấp sẽ không có cơ hội để chứng minh chất lượng kỹ thuật và chất lượng phục vụ, vì khách hàng không tiếp cận dịch vụ của họ. Hơn nữa, “Một hình ảnh nổi bật có thể làm giảm đi những vấn đề liên quan đến các bộ phận chất lượng khác của dịch vụ, trong

khi đó một hình ảnh xấu có thể dễ dàng dẫn đến các phản ứng tiêu cực từ những rắc rối tình cờ về chất lượng kỹ thuật hoặc chất lượng phục vụ” (Gronroos, 1982, p.33).



Theo Parasuraman et al. (1985), chất lượng dịch vụ là sự khác biệt giữa kỳ vọng của khách hàng và cảm nhận của họ khi đã sử dụng qua dịch vụ đó. Có nghĩa là chất lượng đạt được yêu cầu hay vượt quá, khi người tiêu dùng cảm nhận về chất lượng dịch vụ nhận được đáp ứng hoặc vượt quá kỳ vọng của họ. Ngược lại, chất lượng được xem là không đạt yêu cầu khi người tiêu dùng cảm nhận về dịch vụ nhận được không đáp ứng kỳ vọng của họ. Mô hình khái niệm chất lượng dịch vụ của Parasuraman et al. (1985) xác định “Khoảng cách” (sự khác biệt) giữa kỳ vọng và cảm nhận của khách hàng về dịch vụ nhận được (Hình 2.8).



Khoảng cách từ 1 đến 4 biểu thị sự thiếu hụt trong dịch vụ cung cấp của tổ chức, và khoảng cách 5 biểu thị sự thiếu hụt chất lượng dịch vụ bởi cảm nhận của khách hàng (mô tả chi tiết tại bảng 2.1). Và 4 nhân tố ảnh hưởng đến kỳ vọng của khách hàng, bao gồm: Thông tin truyền miệng; Nhu cầu cá nhân; Kinh nghiệm quá khứ; và Thông tin bên ngoài (mô tả chi tiết tại bảng 2.2).

Năm 1988, Parasuraman et al. phát triển thang đo đo lường nhận thức của khách hàng về chất lượng dịch vụ (thang đo Servqual). Thang đo Servqual gồm có 22 công cụ đo lường của 5 yếu tố quyết định nhận thức về chất lượng dịch vụ: Sự đảm bảo;

Sự tin cậy; Hiệu quả phục vụ; Sự nhiệt tình; và Tính hữu hình (mô tả chi tiết tại bảng 2.3). Năm yếu tố này được rút ra từ mười yếu tố trong nghiên cứu của Parasuraman et al. (1985).

Bảng 2.1 Năm khoảng cách – nguyên nhân tiềm tàng của sự thiếu hụt chất lượng dịch vụ

Khoảng cách (Gaps)	Nhân	Mô tả
Gap 1	Khoảng cách giữa Kỳ vọng của khách hàng – Nhận thức của nhà quản lý	Sự khác biệt giữa kỳ vọng của khách hàng và sự hiểu biết của nhà quản lý về những kỳ vọng đó.
Gap 2	Khoảng cách giữa Nhận thức của nhà quản lý – Tiêu chuẩn CL dịch vụ	Sự khác biệt giữa nhận thức của nhà quản lý về kỳ vọng của khách hàng và các tiêu chuẩn CL dịch vụ.
Gap 3	Khoảng cách giữa Tiêu chuẩn CL dịch vụ - Dịch vụ cung cấp	Sự khác biệt giữa tiêu chuẩn CL dịch vụ và dịch vụ cung cấp thực tế.
Gap 4	Khoảng cách giữa Dịch vụ cung cấp – Thông tin liên lạc bên ngoài	Sự khác biệt giữa dịch vụ cung cấp thực tế và những lời hứa hẹn thông qua thông tin bên ngoài của nhà cung cấp dịch vụ.
Gap 5	Khoảng cách giữa Dịch vụ kỳ vọng – Dịch vụ nhận được	Sự khác biệt giữa kỳ vọng của khách hàng và cảm nhận của họ về dịch vụ mà họ nhận được.
<i>Nguồn: Do tác giả tổng hợp từ Parasuraman et al. (1985)</i>		

Bảng 2.2 Các nhân tố ảnh hưởng đến kỳ vọng của khách hàng

Nhân tố	Mô tả
Thông tin truyền miệng	Những gì mà khách hàng nghe được từ các khách hàng khác.
Nhu cầu cá nhân	Mức độ kỳ vọng khác nhau tùy theo đặc điểm cá nhân và hoàn cảnh trả lời của người được khảo sát.
Kinh nghiệm quá khứ	Giao dịch trước đó với cùng một nhà cung cấp có thể làm tăng hay giảm mức độ kỳ vọng về CL dịch vụ.
Thông tin bên ngoài	Những thông tin trực tiếp hay gián tiếp truyền đạt đến khách hàng bởi các nhà cung cấp dịch vụ (bao gồm cả giá cả).
<i>Nguồn: Do tác giả tổng hợp từ Zeithaml et al. (1990)</i>	

Trên cơ sở cho rằng việc sử dụng sự khác biệt giữa kỳ vọng và thực hiện làm cơ sở để đo lường chất lượng dịch vụ là không phù hợp. Do kỳ vọng của khách hàng có ảnh hưởng quan trọng đến nhận thức của họ về CL dịch vụ, vì vậy nếu khách hàng kỳ vọng một chất lượng dịch vụ thấp và họ nhận được chúng khi đó sẽ không có sự khác biệt. Cronin and Taylor (1992) đưa ra mô hình Servperf (Hình 2.9). Mô hình Servperf loại bỏ các yếu tố kỳ vọng chỉ giữ lại sự cảm nhận của khách hàng về dịch vụ nhận được, và thay thế cách xác định chất lượng dịch vụ bằng hiệu số giữa chất lượng thực hiện và chất lượng kỳ vọng của mô hình Parasuraman et al. (1985, 1988), bằng mức độ hài lòng của khách hàng nhân (x) với chất lượng thực hiện. Mô hình Servperf giữ lại 22 công cụ đo lường của thang đo Servqual.

Còn theo Lehtinen and Lehtinen (1991), thì chất lượng dịch vụ phải được đánh giá trên hai khía cạnh: Chất lượng quy trình; và Chất lượng đầu ra. Mặc dù có đề cập đến khía cạnh chất lượng quy trình, nhưng khái niệm Lehtinen and Lehtinen (1991) có hạn chế khi cho rằng chất lượng quy trình là sự đánh giá của khách hàng về chất lượng của quá trình sản xuất dịch vụ mà họ được tham gia, là phán đoán cá

nhân và mang tính chủ quan của khách hàng. Có nghĩa là chất lượng dịch vụ hoàn toàn được đánh giá chủ quan.

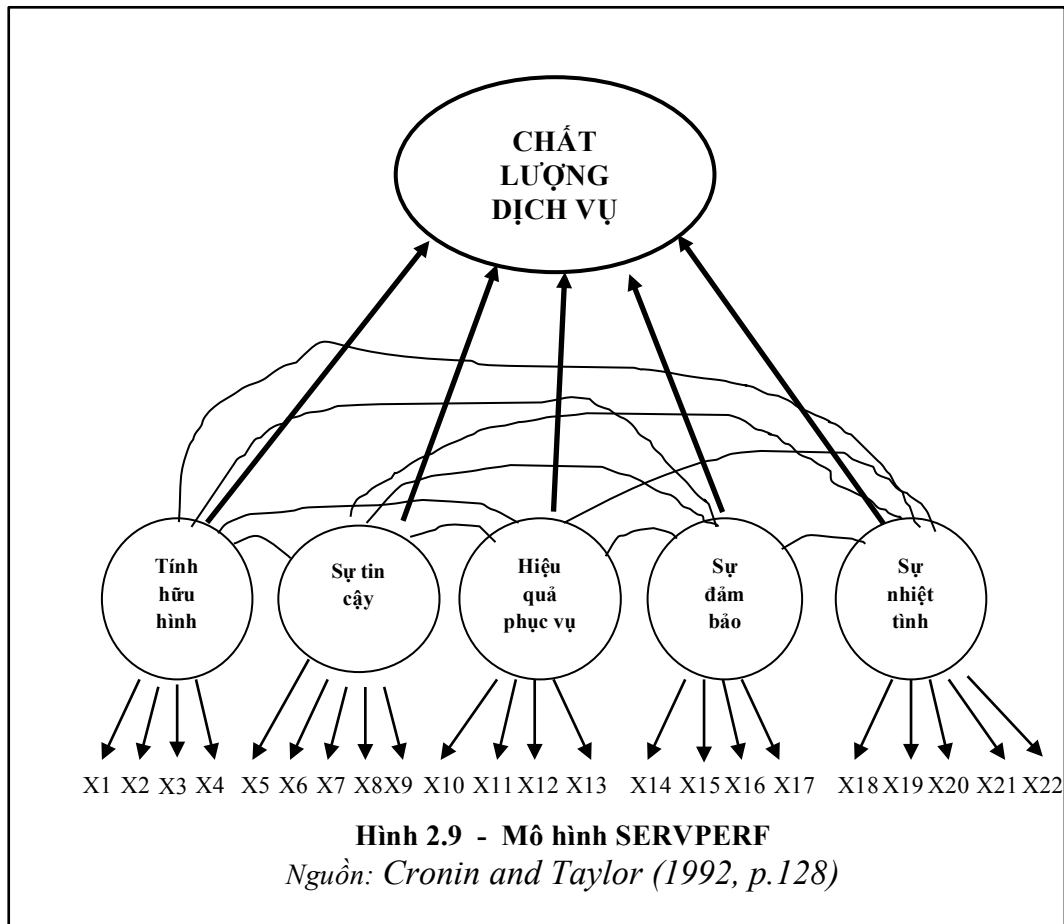
Bảng 2.3 Năm nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng dịch vụ

Thước đo	Mô tả
Sự đảm bảo (Assurance)	Kiến thức và sự lịch thiệp của nhân viên, và khả năng truyền cảm hứng về niềm tin, sự tự tin của họ.
Sự tin cậy (Reliability)	Khả năng thực hiện dịch vụ đáng tin cậy và chính xác như đã hứa.
Hiệu quả phục vụ (Responsiveness)	Khả năng giải quyết các vấn đề nhanh chóng, xử lý hiệu quả các khiếu nại, sẵn sàng giúp đỡ và đáp ứng các yêu cầu của khách hàng.
Sự nhiệt tình (Empathy)	Sự quan tâm, chăm sóc khách hàng.
Tính hữu hình (Tangible)	Cơ sở vật chất, thiết bị, và hình ảnh bên ngoài của cửa hàng nhân viên. Nói chung là tất cả những gì mà khách hàng nhìn thấy trực tiếp bằng mắt và cảm nhận thông qua các giác quan.
<i>Nguồn: Tổng hợp từ Parasuraman et al. (1988, p.23)</i>	

2.3.2. Khái niệm chất lượng dịch vụ kiểm toán

Theo DeAngelo (1981, p.186): “CLKT là sự đánh giá khả năng mà KTV sẽ đưa ra cả (a) phát hiện hành vi vi phạm trong hệ thống kế toán của khách hàng, và (b) báo cáo vi phạm”. Dù chưa thật sự rõ ràng dưới góc độ chất lượng của một dịch vụ, nhưng định nghĩa của DeAngelo đã thể hiện quan điểm về CLKT dưới góc độ của người sử dụng. Có nghĩa là CLKT là chất lượng của sản phẩm đầu ra và được đánh giá bởi người sử dụng dịch vụ kiểm toán. Phát triển trên quan điểm về CLKT của DeAngelo, một số nghiên cứu hướng đến kiểm tra nhận thức của người sử dụng về

CLKT, bên cạnh nhận thức của KTV. Trong số đó tiêu biểu có nghiên cứu của Schroeder et al. (1986), Carrello et al. (1992), hay Beatti and Fearnley (1995). Nghiên cứu của Schroeder et al. (1986) khảo sát nhận thức của chủ tịch uỷ ban kiểm toán (đại diện người sử dụng) và KTV về các yếu tố quan trọng của CLKT. Theo cách tiếp cận Schroeder et al. (1986) nhưng nghiên cứu của Carrello et al. (1992)



mở rộng đối tượng kiểm tra, bao gồm người cung cấp BCTC (đại diện là các kiểm soát viên); người sử dụng BCTC (đại diện là trưởng bộ phận cho vay, và nhà đầu tư); chủ phần hùn kiểm toán (đại diện KTV). Và đặc biệt, nghiên cứu Carrello et al. (1992) đầu tiên tiến hành kiểm tra sự khác biệt về nhận thức về CLKT giữa KTV, người cung cấp, và người sử dụng BCTC. Trong khi đó nghiên cứu của Beatti and Fearnley (1995) tiến hành kiểm tra nhận thức của CFO, đại diện cho người cung cấp BCTC.

Dựa trên phân tích bản chất của kiểm toán và các tài liệu nghiên cứu về chất lượng dịch vụ, Duff (2004) chỉ ra hạn chế trong định nghĩa của DeAngelo (1981) là: “Chất lượng chỉ liên quan kỹ thuật - khả năng phát hiện và báo cáo vi phạm trong hệ thống kế toán của khách hàng” (Duff, 2004, p.2). Theo ông kiểm toán là dịch vụ vì vậy CLKT còn phải được xem xét ở cả khía cạnh đáp ứng nhu cầu của khách hàng, hay: “CLKT được tạo thành từ sự cần thiết phải cung cấp cả chất lượng phục vụ và chất lượng kỹ thuật” (Duff, 2004, p.xi).

2.3.3. Khuôn khổ chất lượng dịch vụ kiểm toán của Duff (2004)

Khuôn khổ CLDVKT xem xét các yếu tố quyết định chất lượng dưới góc độ là một dịch vụ. Bao gồm chất lượng của hai thành tố: “Chất lượng kỹ thuật”, và “Chất lượng phục vụ” của dịch vụ kiểm toán.

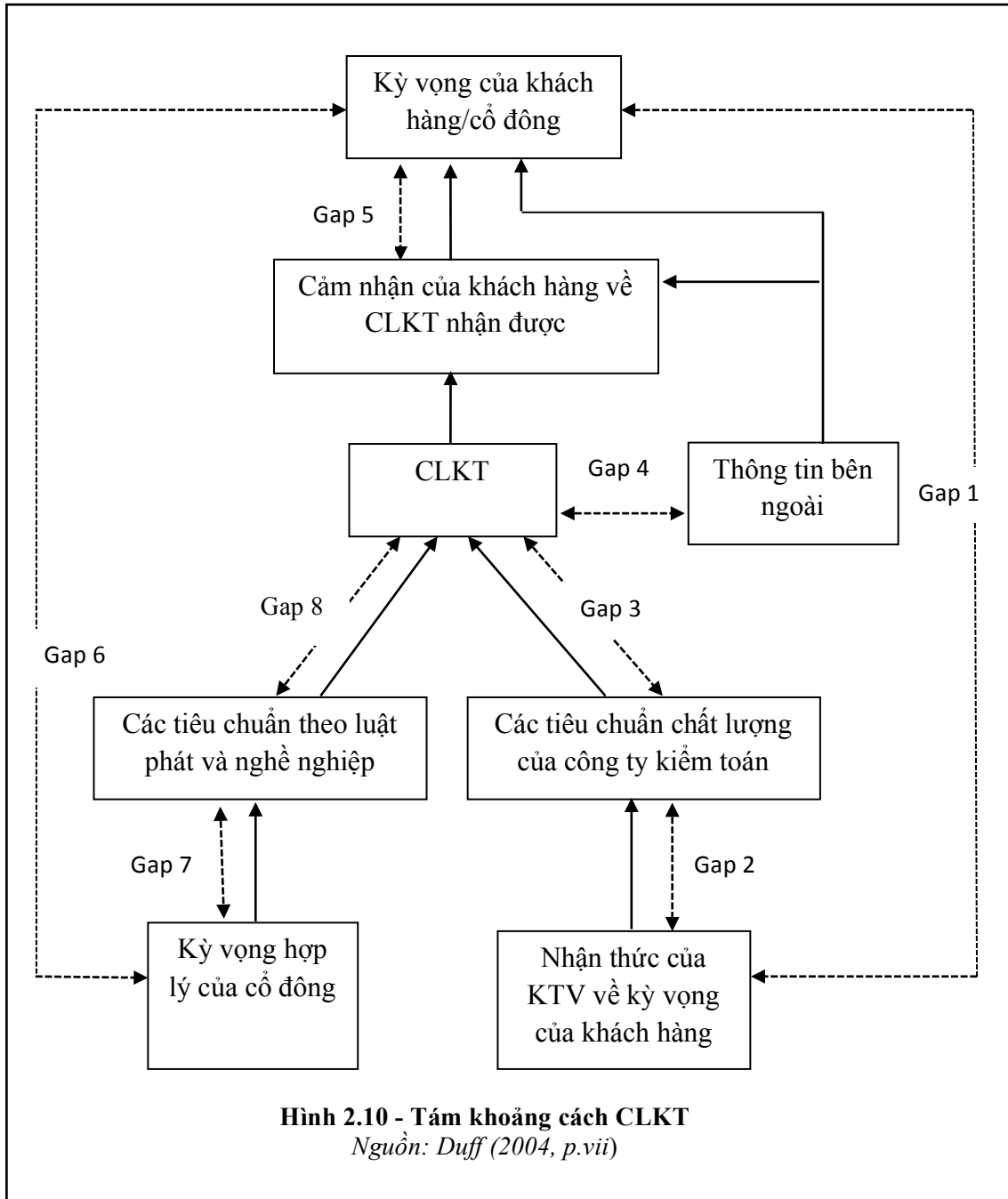
Mô hình CLKT của Duff (2004) (mô hình Auditqual) là đại diện cho khuôn khổ CLDVKT. Nghiên cứu Duff (2004) được công bố bởi Viện Kế toán Anh (ICAS- Institute of Chartered Accountants of Scotland). Dự án nghiên cứu này được tài trợ bởi Ủy ban nghiên cứu của ICAS (The Research Committee of The Institute of Chartered Accountants of Scotland).

Sự phát triển mô hình Auditqual được trình bày ở phần dưới đây.

- **Sự phát triển mô hình lý thuyết**

Mô hình lý thuyết CLDVKT được Duff phát triển trên sự tích hợp giữa mô hình khoảng cách kỳ vọng của Porter (1993), và mô hình chất lượng dịch vụ của Parasuraman et al. (1985, 1988) (mô hình Servqual). Mô hình lý thuyết xác định tám khoảng cách (sự khác biệt) giữa kỳ vọng và nhận thức về dịch vụ nhận được của khách hàng và cổ đông, là chìa khóa để xác định nơi có thể xảy ra sự thiếu hụt CLKT (Hình 2.10). Từ khoảng cách 1 đến khoảng cách 4, đại diện cho sự khác biệt chất lượng xảy ra trong công ty kiểm toán. Trong đó, khoảng cách 1 đại diện cho sự khác biệt giữa kỳ vọng của khách hàng về dịch vụ kiểm toán nhận được và nhận thức của công ty kiểm toán về kỳ vọng của khách hàng. Khoảng cách 2 là sự khác biệt giữa kỳ vọng của khách hàng và các tiêu chuẩn chất lượng của công ty kiểm toán. Khoảng cách 3 là sự khác biệt giữa các tiêu chuẩn chất lượng của công ty

kiểm toán và CLKT thực tế cung cấp. Khoảng cách 4 là sự khác biệt giữa lời hứa (cả ngầm định hay nói thẳng) của công ty kiểm toán thông qua các tài liệu giới thiệu ra bên ngoài và CLKT thực tế cung cấp.

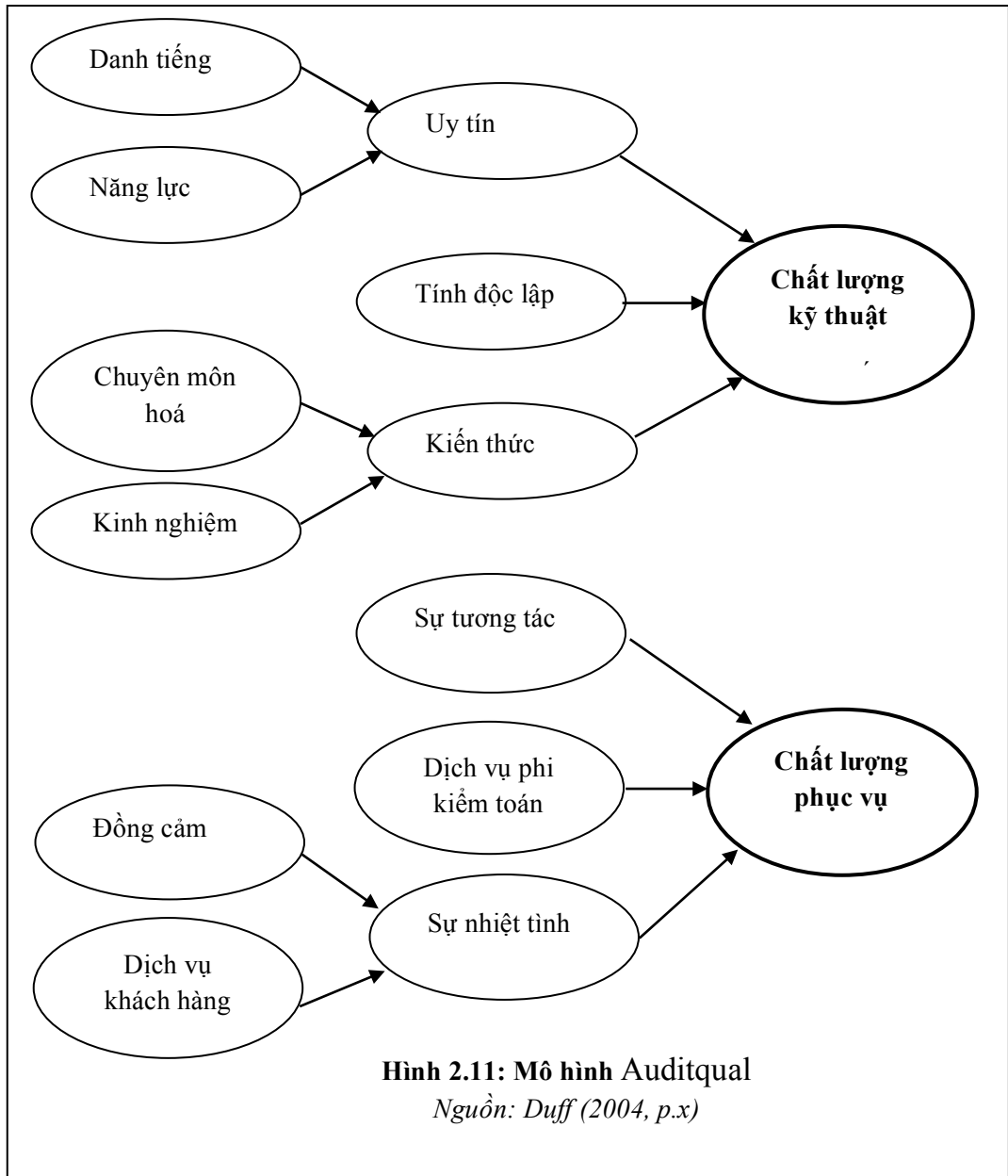


Khoảng cách 5, đại diện cho sự khác biệt giữa CLKT kỳ vọng của khách hàng/cổ đông và chất lượng theo cảm nhận của họ từ dịch vụ kiểm toán nhận được.

Khoảng cách 5 được tạo ra từ bốn khoảng cách xảy ra trong công ty kiểm toán (từ khoảng cách 1 đến khoảng cách 4). Từ khoảng cách 6 đến khoảng cách 8 đại diện cho “Khoảng cách kỳ vọng kiểm toán” trong mô hình của Porter (1993), là sự khác biệt giữa kỳ vọng và cảm nhận của khách hàng/cổ đông về CLKT nhận được. Cụ thể, khoảng cách 6 là sự khác biệt giữa kỳ vọng của khách hàng/cổ đông đối với KTV và kỳ vọng hợp lý KTV có thể thực hiện được. Khoảng cách 7 đại diện cho sự khác biệt giữa kỳ vọng hợp lý KTV có thể thực hiện và trách nhiệm của KTV theo quy định của luật pháp và nghề nghiệp được ban hành. Và cuối cùng, khoảng cách 8 là sự khác biệt giữa trách nhiệm của KTV theo quy định của luật pháp và nghề nghiệp và thực tế trách nhiệm thực hiện của KTV.

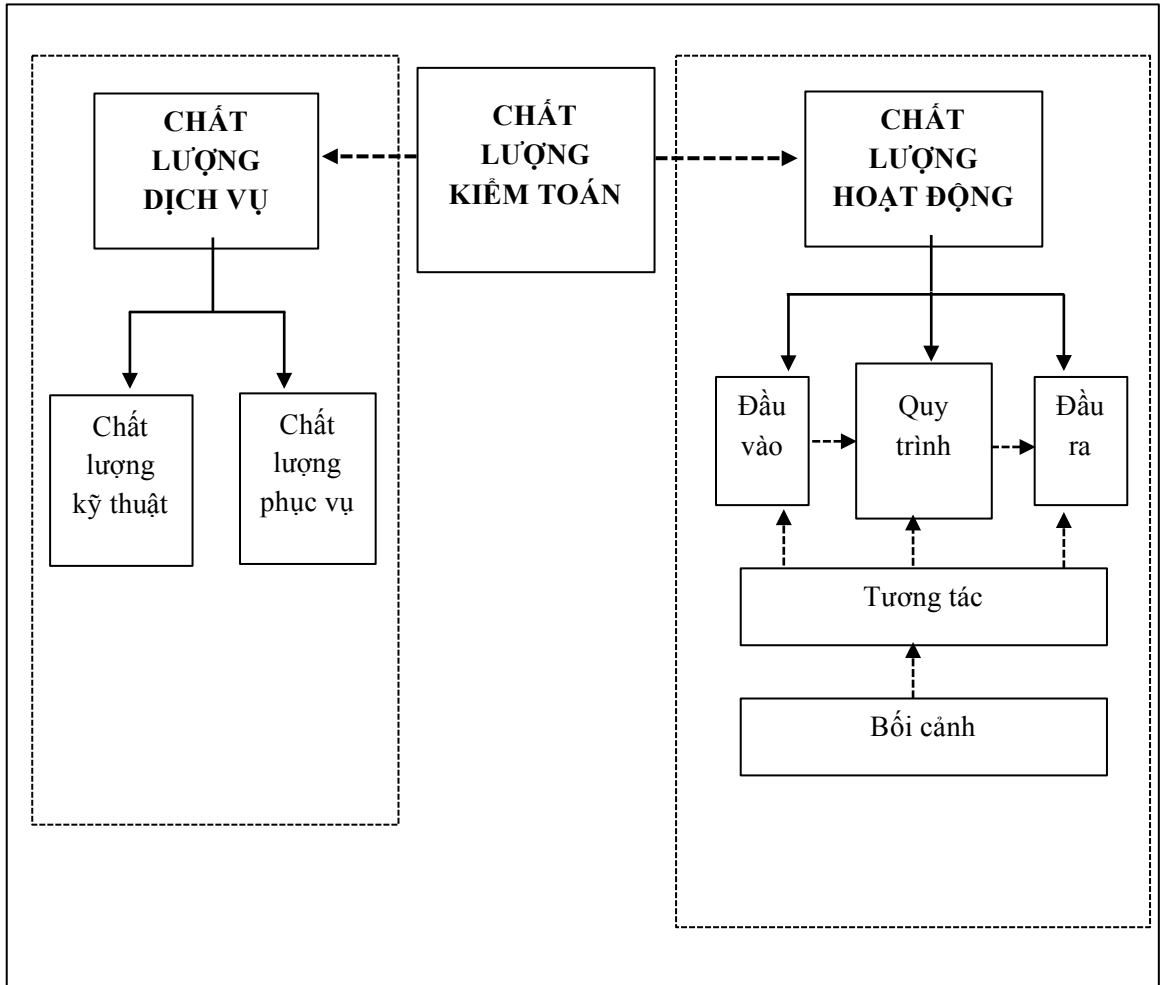
- **Mô hình Auditqual**

Từ mô hình lý thuyết thuyết tám khoảng cách CLKT, Duff phát triển thang đo kiểm tra theo cấu trúc chất lượng dịch vụ (gồm hai thành tố chất lượng kỹ thuật và chất lượng phục vụ). Các mục (câu hỏi) của thang đo được phát triển từ các tài liệu nghiên cứu về chất lượng dịch vụ và CLKT trước đó, cũng như sự hiểu biết của ông về nghề nghiệp kiểm toán. Kết quả nghiên cứu thực nghiệm xác định mô hình Auditqual. Mô hình Auditqual có hai cấp, biểu diễn cấu trúc các yếu tố quyết định CLKT thuộc hai thành tố, chất lượng kỹ thuật và chất lượng phục vụ. Mô hình cấp 1 gồm có 9 yếu tố, trong đó có 5 yếu tố thuộc thành tố chất lượng kỹ thuật (Danh tiếng; Năng lực; Chuyên môn hoá; Kinh nghiệm; Tính độc lập), và 4 yếu tố thuộc thành tố chất lượng phục vụ (Sự tương tác; Đồng cảm; Dịch vụ khách hàng, dịch vụ phi kiểm toán). Mô hình cấp 2 gồm có 6 yếu tố, trong đó có 3 yếu tố thuộc thành tố chất lượng kỹ thuật (Uy tín; Tính độc lập; Kiến thức), và 3 yếu tố thuộc thành tố chất lượng phục vụ (Sự tương tác; Dịch vụ phi kiểm toán; Sự nhiệt tình). Mô hình Auditqual hai cấp được mô tả tại hình 2.11.



- ❖ *Trên cơ sở phân tích bản chất và các cách tiếp cận CLKT, khái niệm CLKT trong Luận án sẽ được xem xét theo hai góc độ, chất lượng của hoạt động và chất lượng của dịch vụ.*

Hình 2.12, mô tả khung khái niệm CLKT theo hai khuôn khổ này.



Hình 2.12 - Khung khái niệm CLKT

Nguồn: Tác giả phát triển

TÓM TẮT CHƯƠNG 2

Bản chất và đặc điểm của kiểm toán, làm cho CLKT mang tính hai mặt: Chất lượng của kiểm toán dưới góc độ một hoạt động; và Chất lượng của kiểm toán dưới góc độ một dịch vụ.

Sự hình thành và phát triển của khuôn khổ lý thuyết CLHĐKT, thông qua sự phát triển của các khuôn mẫu về CLKT được thực hiện trong cả giới hàn lâm và nghề nghiệp. Trong đó, khuôn mẫu CLKT của IAASB (2014) được xem là khuôn mẫu toàn diện nhất. Khuôn mẫu bao gồm 5 yếu tố ảnh hưởng đến CLKT: Đầu vào; Quy trình; Đầu ra; Sự tương tác; và Các yếu tố thuộc bối cảnh. Các yếu tố này có ảnh hưởng lẫn nhau và cùng ảnh hưởng đến CLKT. Khuôn mẫu đưa ra 73 thuộc tính chất lượng quan trọng của 5 yếu tố chính cấu thành CLKT. Trong đó, các thuộc tính chất lượng thuộc các yếu tố “Đầu vào”, “Quy trình”, và “Đầu ra” được mô tả ở ba cấp độ: Cấp độ nhóm kiểm toán; Cấp độ công ty kiểm toán; và Cấp độ quốc gia.

Mô hình Auditqual được phát triển bởi Duff (2004), là đại diện tiêu biểu cho khuôn khổ CLDVKT, bởi lẽ mô hình được phát triển trên cơ sở cấu trúc của dịch vụ. Mô hình Auditqual có hai cấp, biểu diễn cấu trúc các yếu tố quyết định CLKT gồm hai thành tố: Chất lượng kỹ thuật, và Chất lượng phục vụ. Mô hình cấp một gồm có 9 yếu tố, trong đó có 5 yếu tố thuộc thành tố chất lượng kỹ thuật (danh tiếng, năng lực, chuyên môn hoá, kinh nghiệm, tính độc lập), và 4 yếu tố thuộc thành tố chất lượng phục vụ (sự tương tác, đồng cảm, dịch vụ khách hàng, dịch vụ phi kiểm toán). Mô hình cấp hai gồm có 6 yếu tố, trong đó 3 yếu tố (uy tín, tính độc lập, kiến thức) thuộc thành tố chất lượng kỹ thuật; và 3 yếu tố (sự tương tác, dịch vụ phi kiểm toán, sự nhiệt tình) thuộc thành tố chất lượng phục vụ. ***Khái niệm CLKT trong Luận án sẽ được xem xét theo hai góc độ, chất của hoạt động và chất lượng của dịch vụ ./.***

CHƯƠNG 3 - NHẬN THỨC CỦA KTV VỀ CLHĐKT

Như đã phân tích các khái niệm về CLKT trong chương 2, CLHĐKT được cấu thành bởi chất lượng của tổng thể các yếu tố quan trọng cấu thành hoạt động kiểm toán. Mục đích của chương này là xây dựng khung các yếu tố quyết định CLHĐKT dựa trên nhận thức của KTV, và phân tích sự khác biệt về nhận thức chất lượng do các yếu tố kinh nghiệm và môi trường làm việc của KTV.

Chương này có hai phần, phần 1 làm rõ phương pháp nghiên cứu nhằm đạt được các mục tiêu nghiên cứu đề ra. Trong đó, tác giả thảo luận về thiết kế nghiên cứu, các bước phát triển mô hình nghiên cứu, cũng như các phương pháp phân tích dữ liệu được thực hiện. Phần 2, tác giả trình bày và phân tích các kết quả nghiên cứu đạt được. Mỗi một phần sẽ được trình bày dưới đây.

3.1 PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU

3.1.1 Thiết kế nghiên cứu

Theo Kerlinger and Pedhazur, trích trong Pareek (2015, p.62): “Thiết kế nghiên cứu là kế hoạch, chiến lược kiểm tra được đề ra để thu được các câu trả lời cho các câu hỏi nghiên cứu và kiểm soát sự khác biệt”. Thiết kế nghiên cứu cho phép các nhà nghiên cứu kiểm soát sự khác biệt và tiến đến chuẩn hoá theo phác thảo nghiên cứu được xác định trước. Bên cạnh đó, các nhà nghiên cứu cũng có thể linh hoạt quay lại để xem xét các quyết định cụ thể và sửa đổi nếu cần thiết (Pareek, 2015).

Mục tiêu của nghiên cứu này là:

- *Xây dựng khung các yếu tố quyết định CLHĐKT dựa trên nhận thức của KTV; và*
- *Phân tích sự khác biệt về nhận thức chất lượng do các yếu tố kinh nghiệm và môi trường làm việc của KTV.*

Với các câu hỏi nghiên cứu được đặt ra:

- Q1. *Những yếu tố nào quyết định CLHĐKT theo nhận thức của KTV?;*
- Q2. *Có sự khác biệt giữa các yếu tố theo nhận thức của KTV và Khuôn mẫu CLKT của nghề nghiệp hay không?; và*
- Q3. *Sự khác biệt giữa các yếu tố theo nhận thức của KTV và Khuôn mẫu lý thuyết CLKT như thế nào?*

Q4. Có sự khác biệt trong nhận thức giữa các nhóm KTV theo số năm kinh nghiệm và môi trường làm việc về các yếu tố quyết định CLHĐKT hay không?; và

Q5. Sự khác biệt trong nhận thức giữa các nhóm KTV về các yếu tố quyết định CLHĐKT như thế nào?

Để đạt được các mục tiêu nghiên cứu nói trên, Luận án phát triển quy trình nghiên cứu định lượng gồm hai phần chính:

- 1. Phát triển mô hình nghiên cứu nhận thức của KTV về CLHĐKT; và*
- 2. Kiểm tra sự khác biệt trong nhận thức giữa các nhóm KTV theo số năm kinh nghiệm và môi trường làm việc về các yếu tố quyết định CLHĐKT.*

Phần 1 của quy trình nghiên cứu nhằm thu câu trả lời cho các câu hỏi nghiên cứu *Q1, Q2, Q3*. Và phần 2 nhằm trả lời cho các câu hỏi nghiên cứu *Q4, Q5*. Trong đó trọng tâm của nghiên cứu là phát triển mô hình nghiên cứu CLHĐKT. Quy trình nghiên cứu gồm có các bước được trình bày trong hình 3.1.

Phần này cung cấp một cái nhìn tổng quan về toàn bộ thiết kế nghiên cứu, trước khi trình bày chi tiết từng giai đoạn của quy trình phát triển mô hình nghiên cứu. Các phần tiếp theo sẽ trình bày chi tiết từng bước của quy trình nghiên cứu, đồng thời giải thích rõ các quyết định được thực hiện trong mỗi bước của quy trình nghiên cứu.

3.1.2 Phát triển mô hình nghiên cứu

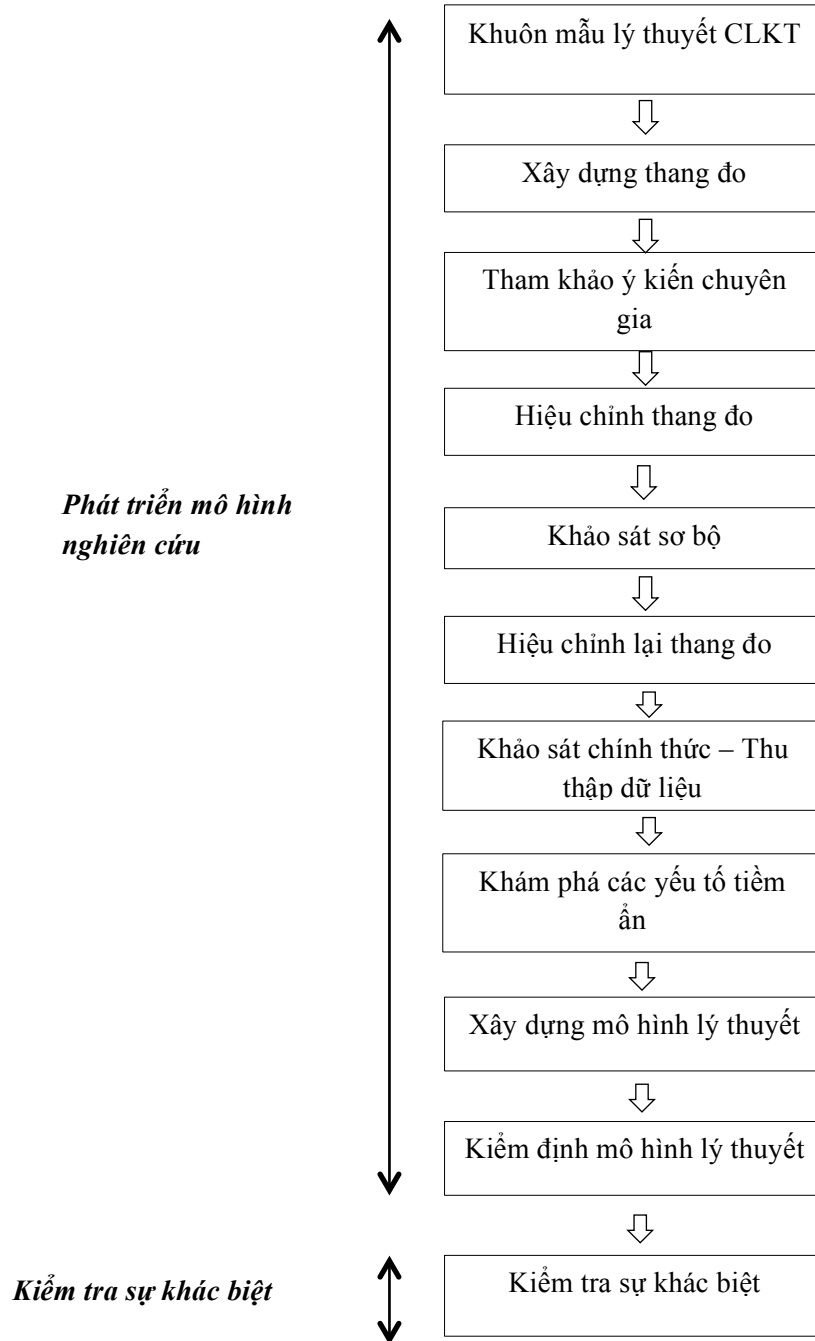
Mô hình nghiên cứu được phát triển qua 5 bước: (1) Xây dựng và phát triển thang đo; (2) Thu thập dữ liệu; (3) Kiểm định thang đo – khám phá các yếu tố tiềm ẩn; (4) Xây dựng mô hình lý thuyết CLHĐKT; và (5) Kiểm định mô hình lý thuyết. Mỗi bước được trình bày ở phần dưới đây.

3.1.2.1 Bước 1 – Xây dựng và phát triển thang đo

▪ Xây dựng thang đo ban đầu

Khuôn mẫu lý thuyết CLKT của IAASB là khuôn mẫu mới nhất, và so với các khuôn mẫu CLKT trước đó thì khuôn mẫu của IAASB bao hàm đầy đủ nhất các thuộc tính chất lượng quan trọng của các yếu tố cấu thành tổng thể hoạt động kiểm

toán. Vì vậy, tác giả sử dụng khuôn mẫu CLKT của IAASB để phát triển thang đo cho nghiên cứu nhận thức về CLHĐKT.



Hình 3.1 - Quy trình phát triển nghiên cứu

Khuôn mẫu lý thuyết gồm có 73 thuộc tính chất lượng chính của 5 yếu tố: Đầu vào; Quy trình; Đầu ra; Tương tác; và Bối cảnh. Từ 73 thuộc tính chính này, tác giả

phát triển thành 73 câu hỏi về CLKT. Ngoài ra, có thêm 7 câu hỏi được chi tiết hơn từ các thuộc tính chính của các yếu tố đầu ra. Như vậy dựa trên Khuôn mẫu lý thuyết, tác giả đã phát triển danh sách gồm 80 câu hỏi để khảo sát nhận thức về CLHĐKT. Bảng chi tiết danh sách 80 câu hỏi về CLKT tại phụ lục 6.

- **Tham khảo ý kiến chuyên gia và hiệu chỉnh thang đo**

Mặc dù Khuôn mẫu CLKT của IAASB đã được tham vấn rộng rãi các đối tượng có liên quan, và đạt được sự đồng thuận ở cả các nhà hoạt động thực tiễn và các nhà nghiên cứu trên phạm vi thế giới. Tuy nhiên, nhằm loại bỏ những thuộc tính không phù hợp do sự khác biệt trong môi trường kinh tế và môi trường pháp lý ở Việt Nam so với thế giới, danh sách 80 câu hỏi được gửi lấy ý kiến của chuyên gia. Các chuyên gia được tham khảo là những người có nhiều năm hoạt động trong nghề nghiệp kiểm toán, và nắm giữ những vị trí cao trong các công ty kiểm toán ở Việt Nam.

Kết quả có 3 thuộc tính thuộc nhóm yếu tố đầu ra, được các chuyên gia đồng thuận cho rằng không phù hợp với môi trường ở Việt Nam. Chúng được bỏ ra khỏi danh sách, đó là: (1) Cung cấp các thông tin cần thiết cho việc điều hành của các Cơ quan quản lý tài chính; (2) Cung cấp thông tin về những hành vi bất hợp pháp, bao gồm cả nghi ngờ về hành vi rửa tiền cho các Cơ quan quản lý tài chính; (3) Các báo cáo của Ban quản trị, bao gồm cả ủy ban kiểm toán công bố đầy đủ thông tin về các hoạt động của Ủy ban kiểm toán có liên quan đến cuộc kiểm toán.

Cuối cùng, bảng khảo sát gồm 77 câu hỏi được sử dụng kiểm tra nhận thức của KTV về CLHĐKT. (Danh sách các chuyên gia tham khảo ý kiến và bảng thăm dò ý kiến chuyên gia tại phụ lục 7).

- **Khảo sát sơ bộ**

Nghiên cứu sơ bộ được thực hiện trên một mẫu gồm 100 đối tượng khảo sát. Mục đích của nghiên cứu sơ bộ nhằm loại bỏ các thuộc tính không phù hợp với thực tế ra khỏi thang đo chính thức. Tuy nhiên, kết quả nghiên cứu sơ bộ của Luận án không dẫn đến việc loại bỏ bất kỳ thuộc tính chất lượng nào (biến quan sát). Do nghiên cứu này có số lượng biến quan sát khá lớn (77 thuộc tính), trong khi đó với

hạn chế về số lượng mẫu khảo sát sơ bộ (100 mẫu) có thể ảnh hưởng đến độ tin cậy của kết quả thống kê. Vì vậy, để đảm bảo một thang đo đầy đủ nhất để kiểm tra nhận thức của KTV về CLHĐKT, Luận án giữ lại 77 biến trong thang đo của nghiên cứu chính, với một số lượng mẫu khảo sát được mở rộng hơn.

▪ **Thang đo cho nghiên cứu chính thức**

Thang đo chính thức gồm 77 câu hỏi được thiết kế theo dạng thang đo Likert 5 mức, từ “Không quan trọng” đến “Rất quan trọng”. Thang đo Likert dùng để đo lường mức độ đồng ý của đối tượng nghiên cứu, và nếu số đo từ 5 điểm trở lên là thang đo quăng (Nguyễn Đình Thọ, 2011). Trong nghiên cứu về CLKT, thang đo Likert được sử dụng phổ biến để kiểm tra nhận thức của KTV và các bên liên quan về các thuộc tính CLKT. Các nghiên cứu này sử dụng dạng thang đo Likert 5 mức hay 7 mức, nhưng phần lớn là dạng Likert 5 mức (ví dụ như Carcello et al., 1992; Warming and Jensen, 1998; Duff, 2004; Beattie et al., 2013).

Các biến quan sát (77 thuộc tính) của thang đo được mã hoá theo cấu trúc Khuôn mẫu của IAASB, chi tiết được trình bày tại bảng 3.1.

Bảng 3.1: Mã hoá biến quan sát		
	Mã biến	Số biến
1. YẾU TỐ ĐẦU VÀO		
1.1 Các giá trị, đạo đức, và thái độ		
• Mức độ nhóm kiểm toán	DV_N_T	5
• Mức độ công ty kiểm toán	DV_C_T	6
• Mức độ quốc gia	DV_Q_T	3
1.2 Kiến thức, kinh nghiệm, và thời gian		
• Mức độ nhóm kiểm toán	DV_N_K	7
• Mức độ công ty kiểm toán	DV_C_K	3
• Mức độ quốc gia	DV_Q_K	4

2. YẾU TỐ QUY TRÌNH		
• Mức độ nhóm kiểm toán	QT_N	5
• Mức độ công ty kiểm toán	QT_C	6
• Mức độ quốc gia	QT_Q	3
3. YẾU TỐ ĐẦU RA		
• Mức độ kiểm toán	DR_N	10
• Mức độ công ty kiểm toán	DR_C	2
• Mức độ quốc gia	DR_Q	2
4. YẾU TỐ TƯƠNG TÁC	TT	10
5. YẾU TỐ BỐI CẢNH	BC	11
Tổng		77

3.1.2.2 Bước 2 – Thu thập dữ liệu

- **Thiết kế mẫu khảo sát**
 - *Đối tượng nghiên cứu*

Đối tượng nghiên cứu là các KTV làm việc ở các công ty kiểm toán tại Việt Nam, những người có kinh nghiệm làm việc từ ba năm trở lên, bao gồm: Giám đốc kiểm toán; Chủ nhiệm kiểm toán; Kiểm toán viên chính; và Trợ lý kiểm toán. Với thời gian làm việc từ ba năm trở lên các KTV có kiến thức và kinh nghiệm để nhận thức về CLKT một cách đầy đủ nhất.

- *Cỡ mẫu*

Bảng câu hỏi khảo sát được gửi đến cho 1.000 người, số lượng bảng trả lời nhận được là 385, tỷ lệ phản hồi đạt khoảng 38,5%. Có 14 bảng trả lời không phù hợp (không đầy đủ câu trả lời) được loại ra, mẫu cuối cùng là 371. So với một số nghiên cứu liên quan đến đề tài CLKT đã thực hiện ở Việt Nam và thế giới, như: Bùi Mỹ Thuỷ (2014) là 25,27% (138/546); của Beattie et al. (2013) là 35,9%; Carcello et al.

(1992) là 36%, thì chỉ lệ bảng trả lời phản hồi đạt được của nghiên cứu này (38,5%) là chấp nhận được.

○ **Phương pháp chọn mẫu**

Phương pháp phi xác suất được sử dụng để thu thập dữ liệu nghiên cứu. Phương pháp này phù hợp với điều kiện nghiên cứu ở Việt Nam, khi không có được các dữ liệu thứ cấp sử dụng cho nghiên cứu. Và phương pháp chọn mẫu thuận tiện được sử dụng trong nghiên cứu. Đây là phương pháp chọn mẫu phi xác suất trong đó nhà nghiên cứu có thể chọn những phần tử nào mà họ có thể tiếp cận (Nguyễn Đình Thọ, 2011). Với phương pháp này tất cả những người thuộc đối tượng nghiên cứu đồng ý tham gia đều có thể được lựa chọn vào mẫu.

▪ **Công cụ thu thập dữ liệu**

○ **Bảng câu hỏi khảo sát**

Bảng câu hỏi được thiết kế gồm ba phần:

- Phần A: “Thông tin khảo sát”, bao gồm 77 câu về các thuộc tính CLKT. Người tham gia trả lời được yêu cầu đánh giá tầm quan trọng của những thuộc tính này. Các câu hỏi được thiết kế dạng đóng với thang đo Likert 5 mức, từ “Không quan trọng” cho đến “Rất quan trọng”, được chia thành năm mục:

- Nhóm các thuộc tính thuộc mức độ Nhóm kiểm toán;
- Nhóm các thuộc tính thuộc mức độ Công ty kiểm toán;
- Nhóm các thuộc tính thuộc mức độ Quốc gia;
- Nhóm các thuộc tính Tương tác; và
- Nhóm các thuộc tính thuộc Bối cảnh.

- Phần B: “Ý kiến bổ sung”, được thiết kế dưới dạng mở, mời các bình luận ở bất kỳ khía cạnh nào của câu hỏi khảo sát hoặc thêm ý kiến liên quan đến CLKT.

- Phần C: “Thông tin cá nhân” của người trả lời, gồm: Chức danh; Độ tuổi; Giới tính; Nơi làm việc; Kinh nghiệm làm việc. Những thông tin này phục vụ cho việc phân tích thống kê đối tượng khảo sát của nghiên cứu.

(Chi tiết bảng khảo sát nhận thức của KTV về CLKT được trình bày tại phụ lục 8).

○ ***Phương pháp khảo sát***

Phương pháp khảo sát qua “gửi thư” (mail survey) được tác giả sử dụng để thu thập dữ liệu nghiên cứu. Mặc dù đây là phương pháp được áp dụng trong nhiều nghiên cứu về CLKT (như của Carcello et al., 1992; Beattie and Fearnley, 1995; Behn et al., 1997; Duff, 2004; Beattie et al., 2013), cũng như trong các nghiên cứu khoa học hàn lâm nói chung bởi một số ưu điểm của nó. Tuy nhiên, phương pháp này có nhược điểm là suất trả lời và phản hồi rất thấp, thời gian thu thập lại kéo dài (Nguyễn Đình Thọ, 2011). Để hạn chế ảnh hưởng đến tiến độ thực hiện và dữ liệu nghiên cứu, tác giả kết hợp khảo sát qua “gửi thư” (dựa trên danh sách các KTV của VACPA), với phương pháp khảo sát trực tiếp tại các buổi cập nhật kiến thức hàng năm do VACPA tổ chức, để thu thập dữ liệu nghiên cứu.

3.1.2.3 Bước 3 – Khám phá các yếu tố tiềm ẩn

Đánh giá độ tin cậy thang đo là cần thiết trước khi tiến hành kiểm định khoa học (Nguyễn Đình Thọ, 2011). Độ tin cậy của thang đo được đo lường qua hệ số Cronbach’ α . Bước này được thực hiện nhằm loại bỏ các biến quan sát không phù hợp (biến rác), trước khi tiến hành phương pháp phân tích EFA để khám phá các nhân tố mới (yếu tố tiềm ẩn). Dựa theo cấu trúc nhóm các yếu tố của Khuôn mẫu lý thuyết, thang đo chung gồm 77 thuộc tính chất lượng được phân thành 13 thang đo con. Kết quả kiểm tra độ tin cậy của 13 thang đo có 4 biến (thuộc tính) không đạt yêu cầu được loại ra. Kết quả đánh giá độ tin cậy của 13 thang đo này được trình bày tại mục 3.2.1.2 của chương này.

Phương pháp EFA được dùng để rút gọn một tập k biến quan sát thành một tập F (trong đó $F < k$) các nhân tố có ý nghĩa hơn. Theo Nguyễn Đình Thọ (2011) phương pháp EFA được ứng dụng trong hai trường hợp: (1) Đánh giá lại các thang đo trong bối cảnh nghiên cứu khác; hay (2) Khám phá thang đo mới phù hợp với dữ liệu thực tế. Do mục đích của nghiên cứu này là tìm kiếm các yếu tố quyết định CLHĐKT theo nhận thức của KTV, và thang đo nghiên cứu được phát triển trên nền tảng Khuôn mẫu lý thuyết chứ không dựa trên thang đo của mô hình đã được kiểm định bởi các nghiên cứu trước. Vì vậy, Luận án sử dụng phương pháp EFA nhằm khám

phá thang đo tối ưu của các yếu tố tiềm ẩn có thể tồn tại từ dữ liệu thực tế (ứng dụng EFA trong trường hợp thứ 2).

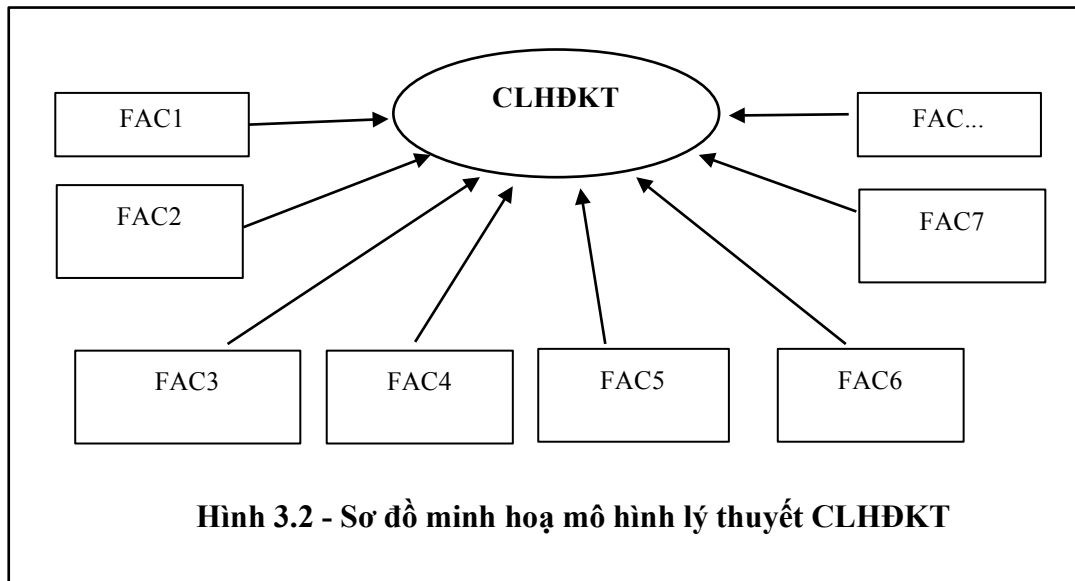
Ngoài ra, sử dụng phương pháp EFA để khám phá các yếu tố cấu thành CLKT cũng được thực hiện nhiều trong các nghiên cứu về CLKT trước đây. Ví dụ như nghiên cứu của Carcello et al. (1992), từ 41 thuộc tính kiểm tra ban đầu kết quả phân tích EFA xác định được 12 yếu tố quan trọng của CLKT. Nghiên cứu của Beatti and Fearnley (1995), từ 21 thuộc tính xác định 5 đặc điểm quan trọng của CLKT. Hay như nghiên cứu của Beattie et al. (2013), kết quả phân tích EFA xác định được 9 yếu tố quan trọng (dimension) của CLKT từ 36 yếu tố thuộc môi trường kinh tế và pháp lý.

Luận án thực hiện các bước phân tích EFA cho đến khi đạt được kết quả đáp ứng yêu cầu. Phương pháp phân tích EFA được làm rõ ở mục 3.1.3.1. Chi tiết quy trình các bước phân tích EFA, và kết quả mô hình EFA cuối cùng được trình bày tại mục 3.2.1.3 của chương này.

Theo các nhà nghiên cứu định lượng, do các yếu tố được đề xuất bởi EFA chỉ đơn thuần là kết quả thống kê (một cấu trúc tối ưu của các yếu tố từ dữ liệu nghiên cứu), vì vậy đó chỉ là thang đo ban đầu cho mô hình nghiên cứu (Hair et al., 2010). Do vậy, bước tiếp theo, các nhân tố được rút ra từ phân tích EFA được gán tên để tạo thang đo hoàn chỉnh cho mô hình nghiên cứu (Bước 4- Phát triển mô hình lý thuyết CLHĐKT). Sau đó, thang đo của mô hình nghiên cứu được kiểm định tính phù hợp với dữ liệu thị trường (Bước 5- Kiểm định mô hình lý thuyết). Các bước này được trình bày tiếp theo dưới đây.

3.1.2.4 Bước 4 – Xây dựng mô hình lý thuyết CLHĐKT

Các nhân tố mới được rút ra từ EFA sẽ được đặt tên và gán biến dựa trên các giả thuyết kiểm tra. Nội dung giải thích tên gọi của các nhân tố được trình bày chi tiết tại mục 3.2.1.4 của chương này. Mô hình lý thuyết các yếu tố quyết định CLHĐKT được minh họa tại hình 3.2.



3.1.2.5 Bước 5 – Kiểm định mô hình lý thuyết

Sự phù hợp của mô hình lý thuyết được kiểm định bằng phương pháp CFA. Phương pháp CFA kiểm tra mức độ dự đoán của nhà nghiên cứu, hay lý thuyết của việc tập hợp các biến vào mỗi yếu tố cụ thể phản ánh qua dữ liệu thực tế. Như vậy, trong khi EFA đề xuất một cấu trúc các yếu tố mới, thì CFA phản ánh mức độ chuẩn xác của việc phân loại các yếu tố theo lý thuyết với dữ liệu thực tế. Nói cách khác, CFA giúp chấp nhận hay từ chối những lý thuyết đang sử dụng (Hair et al., 2010). CFA được xem là phương pháp luận nghiêm ngặt nhất để kiểm tra tính hợp lệ của cấu trúc các yếu tố mới (Pareek, 2015). Trong nghiên cứu về CLKT điển hình có nghiên cứu của Duff (2004) đã sử dụng phương pháp CFA để kiểm tra sự phù hợp của mô hình. Phương pháp CFA được trình bày tại mục 3.1.3.2. Các bước kiểm định mô hình và kết quả được trình bày chi tiết tại mục 3.2.1.5 của chương này.

3.1.3 Phương pháp phân tích dữ liệu

Dữ liệu thu thập được từ mẫu khảo sát cuối cùng (371 mẫu) được xử lý bằng phần mềm SPSS 21– AMOS 21. Các phương pháp phân tích dữ liệu được sử dụng nhằm thu được câu trả lời cho các câu hỏi nghiên cứu, gồm có: Phân tích EFA;

Phân tích CFA; Kiểm định T-test. Nội dung và mục đích áp dụng của mỗi phương pháp trong nghiên cứu này được làm rõ trong mỗi phần trình bày dưới đây.

3.1.3.1 Phương pháp phân tích nhân tố khám phá (EFA)

Như đã trình bày ở trên, mục tiêu nghiên cứu của Luận án là tìm kiếm các yếu tố quyết định CLHĐKT theo nhận thức của KTV dựa trên nền tảng các thuộc tính chất lượng của Khuôn mẫu lý thuyết. Phương pháp phân tích EFA được sử dụng để thu được câu trả lời cho các câu hỏi nghiên cứu sau:

- Q1. *Những yếu tố nào quyết định CLKT theo nhận thức của KTV?;*
- Q2. *Có sự khác biệt giữa các yếu tố theo nhận thức của KTV và khuôn mẫu lý thuyết CLKT của IAASB hay không?; và*
- Q3. *Sự khác biệt giữa các yếu tố theo nhận thức của KTV và khuôn mẫu lý thuyết CLKT như thế nào?*

Do đó, trong nghiên cứu này phân tích EFA được sử dụng với ba mục đích chính, là:

- ✓ *Giảm bớt một số lượng lớn các biến quan sát (các mục được đề cập trong bảng câu hỏi khảo sát - thuộc tính chất lượng) thành một lượng biến nhỏ hơn;*
- ✓ *Kiểm tra mối quan hệ giữa các tập hợp biến; và*
- ✓ *Phát hiện và đánh giá những yếu tố mới quyết định CLHĐKT*

Có nhiều đề nghị khác nhau về các bước thực hiện phân tích EFA được đưa ra bởi các nhà nghiên cứu định lượng (ví dụ như Foster et al., 2006; Field, 2009; Hair et al., 2010). Trong nghiên cứu này, phân tích EFA được thiết kế gồm có 4 bước: (1) Kiểm tra các điều kiện để phân tích EFA; (2) Tiến hành phân tích EFA; (3) Giải thích kết quả EFA; và (4) Đánh giá độ tin cậy của thang đo (từ kết quả EFA). Nội dung của mỗi bước phân tích EFA được trình bày chi tiết ở phần dưới đây.

▪ **Bước 1: Kiểm tra các điều kiện để phân tích EFA**

Các điều kiện để phân tích EFA bao gồm: Kích thước mẫu; Tính tương quan giữa các biến; Kiểm định mối quan hệ.

○ **Kích thước mẫu:** Trước khi tiến hành phân tích EFA việc kiểm tra sự phù hợp của cỡ mẫu là cần thiết, bởi vì độ tin cậy của phân tích phụ thuộc vào kích thước của mẫu (Field, 2009). Sự phù hợp của cỡ mẫu được đề xuất khác nhau bởi các nhà nghiên cứu định lượng. Theo đề xuất của Hair et al. (2010, tr, 101): “Kích thước mẫu tối thiểu phải là 50, tốt hơn là 100; và Tỷ lệ quan sát/biến đo lường thấp nhất là 5:1, tốt là 10:1”. Tiêu chuẩn này được áp dụng trong Luận án của tác giả.

○ **Tính tương quan giữa các biến:** Trước khi phân tích EFA tất cả các mối quan hệ giữa các biến đo lường cần phải được kiểm tra, để xem có biến nào có tương quan thấp với nhiều biến khác hay không. Hầu hết các nhà nghiên cứu cho rằng các biến có tương quan thấp với đa số các biến còn lại phải được loại khỏi ở các bước phân tích sâu hơn của EFA. Tiêu chí đánh giá biến có tương quan thấp được đề nghị bởi Hair et al. (2010) là nhỏ hơn 0.30. Tiêu chuẩn được đề nghị bởi Hair et al. (2010) được áp dụng trong Luận án của tác giả. Mức độ tương quan giữa các biến được nhận biết qua ma trận tương quan (correlation matrix) trong kết quả của SPSS.

○ **Kiểm định mối quan hệ giữa các biến:** Sau khi đã đạt được yêu cầu về cỡ mẫu và kiểm tra tính tương quan giữa các biến. Mối quan hệ giữa các biến sẽ được kiểm định thông qua hai hệ số: Bartlett (Bartlett’s test of sphericity); và KMO (Baiser –Meyer –Olkin measure of sampling). Kiểm định Bartlett dùng để xem xét ma trận tương quan có phải là ma trận đơn vị I, nếu phép kiểm định Bartlett có $p < 5\%$ thì các biến có quan hệ nhau (Nguyễn Đình Thọ, 2011). Kiểm định KMO dùng để so sánh độ lớn của hệ số tương quan giữa hai biến với độ lớn của hệ số tương quan riêng phần của chúng. Hệ số KMO thay đổi từ 0 đến 1, hệ số này càng cao càng tốt. Giá trị KMO cao (gần bằng 1) gợi ý phân tích EFA sẽ đáng tin cậy, giá trị $KMO < .05$ cho thấy mẫu không đủ điều kiện để tiến hành phân tích EFA (Field, 2009). Theo đề nghị của Kaiser (1974) [Trích dẫn Nguyễn Đình Thọ, 2011, trang 397], $KMO \geq .90$: rất tốt; $KMO \geq .80$: tốt; $KMO \geq .70$: được; $KMO \geq .60$: tạm được; $KMO \geq .50$: xấu; và $KMO < .50$: không thể chấp nhận. Luận án sử dụng các tiêu chuẩn này để kiểm định mối quan hệ giữa các biến.

▪ **Bước 2: Tiến hành phân tích EFA**

Sau khi đã kiểm tra sự phù hợp của mẫu và phân tích ma trận tương quan, bước tiếp theo tiến hành phân tích EFA trên dữ liệu nghiên cứu nhằm xác định cấu trúc mối quan hệ giữa các biến. Bước này bao gồm các quyết định liên quan đến việc chọn: Phép trích nhân tố (factor extraction method); Số lượng nhân tố trích (number of factors to extract); và Phép xoay nhân tố (factor rotation method), để áp dụng.

○ **Phép trích nhân tố:** Có nhiều phép trích nhân tố trong phân tích EFA, nhưng hai phép trích được sử dụng thông dụng là phân tích thành phần chính (Principal Component Analysis) (viết tắt là PCA), và phân tích nhân tố chung (Common Factor Analysis model) (viết tắt là CFM). Phương pháp PCA cùng với phép quay vuông góc (thường là Varimax), được sử dụng khi muốn trích được nhiều phương sai từ các biến đo lường với số lượng thành phần nhỏ nhất. Còn phương pháp CFM, với phép trích vuông góc (thường là Promax), được sử dụng để đánh giá thang đo lường (Nguyễn Đình Thọ, 2011). Như đã trình bày ở phần trên, mục đích phân tích EFA của nghiên cứu này là phát hiện những yếu tố mới chứ không phải kiểm định lại thang đo của mô hình nghiên cứu đã có sẵn, vì vậy tác giả sử dụng phép trích nhân tố PCA cùng với phép quay vuông góc Varimax.

○ **Chọn số lượng nhân tố trích:** Có nhiều phương pháp chọn nhân tố, trong đó ba phương pháp thường được sử dụng là: (1) Tiêu chí eigenvalue; (2) Tiêu chí điểm gãy (scree test criterion); và (3) Xác định trước số lượng nhân tố (Nguyễn Đình Thọ, 2011). Với tiêu chí eigenvalue, số lượng nhân tố được xác định ở nhân tố có eigenvalue tối thiểu bằng 1. Với tiêu chí điểm gãy, số lượng nhân tố được xác định tại điểm gãy, nơi mà đường biểu diễn eigenvalue bằng số nhân tố thay đổi đột ngột độ dốc. Còn với phương pháp xác định trước số lượng nhân tố thì số lượng nhân tố được khẳng định trước, phương pháp này thường được sử dụng trong đánh giá thang đo của mô hình nghiên cứu đã có sẵn. Trong nghiên cứu này, Luận án sử dụng phương pháp chọn số lượng nhân tố theo tiêu chí eigenvalue. Đây cũng là phương pháp được sử dụng phổ biến nhất.

○ **Phương pháp xoay nhân tố:** Xoay nhân tố là một kỹ thuật giúp phân biệt rõ ràng giữa các yếu tố và các biến được tải lên cho mỗi yếu tố, tạo điều kiện giải thích các yếu tố (kết quả EFA) dễ dàng và có ý nghĩa hơn. Thông thường, phương pháp xoay nhân tố được áp dụng sau khi phân tích các hệ số không xoay không cho một cấu trúc các yếu tố rõ ràng. Có hai phương pháp xoay nhân tố: Phép xoay vuông góc (ví dụ phép quay Varimax), và Phép xoay không vuông góc (ví dụ phép quay Promax). Luận án sử dụng phương pháp xoay vuông góc với phép xoay Varimax. Bởi vì đây là phương pháp xoay được sử dụng phổ biến nhất do nó có xu hướng cung cấp sự phân tách các yếu tố rõ ràng hơn (Hair et al., 2010).

▪ **Bước 3: Giải thích kết quả EFA**

Sau khi chọn phép trích nhân tố và phương pháp chọn nhân tố trích thích hợp (Luận án sử dụng phép trích nhân tố PCA với phép quay vuông góc Varimax, và phương pháp chọn nhân tố theo tiêu chí eigenvalue), phân tích EFA được chạy để hiển thị kết quả các hệ số không xoay nhân tố. Để giải thích kết quả EFA, hai tham số cần được kiểm tra là phần chung (communality) và hệ số tải nhân tố (factor loadings). Nếu kết quả các hệ số không xoay nhân tố khó giải thích, phương pháp xoay nhân tố được áp dụng.

○ **Phần chung (communality):** là phần biến thiên được giải thích bởi các nhân tố chung được xem xét trong phân tích. Việc đánh giá hệ số này là rất quan trọng trước khi tiếp tục các bước phân tích sâu. Vì nếu phần chung của các nhân tố được trích thấp hơn 0.5 (hệ số Cumulative % < 0.5), gợi ý các nhân tố không chiếm một phần lớn phương sai của các biến trong dữ liệu phân tích. Hay nói cách khác, các nhân tố trích được không đóng góp nhiều cho đo lường khái niệm tiềm ẩn. Nếu trường hợp này xảy ra, các biến có phần chung thấp sẽ được loại ra ở các bước phân tích sâu.

○ **Hệ số tải nhân tố (factor loadings):** Hệ số tải nhân tố (hay trọng số nhân tố) là hệ số tương quan giữa một biến và một nhân tố (tương quan đơn). Giá trị của hệ số tải nhân tố nằm trong khoảng từ -1 đến 1. Mức có ý nghĩa của giá trị này được đề xuất bởi Hair et al. (2010, p.117): Từ ± 0.3 đến ± 0.4 , mức tối thiểu có thể chấp

nhận; Giá trị lớn hơn ± 0.5 thường được xem là cần thiết cho ý nghĩa thực tiễn. Nếu các biến có hệ tải nhân tố thấp hơn so với mức có ý nghĩa thống kê sẽ được loại ra. Tuy nhiên việc loại biến sẽ được xem xét thận trọng, bởi theo đề nghị của Nguyễn Đình Thọ (2011), nếu hệ số này không quá nhỏ (ví dụ ± 0.4) thì không nên loại biến đó ra khỏi thang đo khi nội dung của biến đó đóng góp vào nội dung của khái niệm mà nó đo lường. Ngoài ra, một biến có hệ số tải nhân tố đáng kể trên nhiều nhân tố (gọi là tải chéo) khi đó nhân tố sẽ được xoay để có được cấu trúc rõ ràng hơn. Nếu kết quả sau khi đã xoay nhân tố vẫn tồn tại hiện tượng tải chéo thì biến đó sẽ được loại ra khỏi bước phân tích sâu hơn.

Khi kết quả phân tích EFA đạt yêu cầu, các nhân tố được trích ra sẽ được đặt tên. Đây là bước gán ý nghĩa cho các nhân tố được trích xuất. Tất cả các biến của một nhân tố sẽ được kiểm tra để quyết định nhãn (tên gọi) của nhân tố đó, việc làm này nhằm phản ánh chính xác ý nghĩa của nhân tố mới (Hair et al., 2010).

▪ **Bước 4: Đánh giá độ tin cậy của thang đo**

Tất cả các biến quan sát và các nhân tố mới được gán nhãn tạo thành thang đo hoàn chỉnh cho mô hình nghiên cứu. Thang đo mô hình nghiên cứu cần được đánh giá độ tin cậy để đảm bảo sự phù hợp trước khi tiến hành phân tích CFA (kiểm định sự phù hợp của mô hình với dữ liệu thị trường). Độ tin cậy của thang đo được đánh giá bằng hệ số Cronbach' α chung của mỗi nhân tố (đánh giá độ tin cậy thang đo của mỗi nhân tố mới), hay hệ số tương quan biến tổng của mỗi biến thuộc thang đo của nhân tố đó. Nếu giá trị Cronbach' α của thang đo $\geq .60$ thì thang đo có thể chấp nhận được, nếu biến thiên trong khoảng [.70-.80] thang đo có độ tin cậy tốt. Những biến có hệ số tương quan biến tổng $\geq .30$ là đạt yêu cầu, những biến có hệ số tương quan biến tổng $< .30$ sẽ bị loại khỏi thang đo (Nguyễn Đình Thọ, 2011). Quy tắc này được áp dụng trong Luận án của tác giả.

3.1.3.2 Phương pháp phân tích nhân tố khẳng định (CFA)

Như đã trình bày ở phần trước, mục đích của phân tích EFA là xác định cấu trúc hay mô hình cho một tập hợp các biến (mô hình lý thuyết). Bước này có thể xem như là sự kiểm tra về lý thuyết. Sự phù hợp của mô hình lý thuyết cần được kiểm

định bằng phương pháp CFA. Sự khác biệt giữa phương pháp EFA và CFA đó là, trong khi EFA đề xuất một cấu trúc các yếu tố mới, thì CFA phản ánh mức độ chuẩn xác của việc phân loại các yếu tố theo lý thuyết với dữ liệu thực tế (Hair et al., 2010). Trong nghiên cứu này, phương pháp CFA được sử dụng để kiểm định tính phù hợp của mô hình lý thuyết CLHĐKT theo nhận thức của KTV (mô hình được phát triển từ kết quả EFA). Kết quả đạt được từ CFA sẽ xác định câu trả lời cho các câu hỏi nghiên cứu Q1, Q2, và Q3.

Các bước phân tích CFA bao gồm: (1) Chỉ định mô hình đo lường (Model specification); (2) Ước lượng mô hình (Model estimation); (3) Điều chỉnh mô hình (Model modification); (4) Đánh giá tính thích hợp của mô hình (Assessing fit of the model). Chi tiết các bước trong phân tích CFA được trình bày ở phần dưới đây của mục này.

▪ **Bước 1: Chỉ định mô hình đo lường**

Bước đầu tiên trong phân tích CFA là chỉ định mô hình đo lường lý thuyết. Mô hình lý thuyết được phát triển từ cấu trúc các yếu tố thu được từ kết quả phân tích EFA. Trong nghiên cứu này, mô hình lý thuyết trình bày các giả thuyết nghiên cứu về mối quan hệ giữa các biến tiềm ẩn (các yếu tố) với CLHĐKT (được mô tả chi tiết tại mục 3.2.1.4). Mô hình đo lường ban đầu được xây dựng thông qua công cụ vẽ trong phần mềm AMOS 21.

▪ **Bước 2: Ước lượng mô hình**

Sau khi mô hình đo lường được xây dựng, việc ước lượng mô hình được thực hiện thông qua: (1) Các chỉ số phù hợp chung (overall fit indices); và (2) Tham số ước lượng (parameter estimates). Mỗi một nội dung được làm rõ dưới đây.

○ **Các chỉ số phù hợp chung:** Các chỉ số này được sử dụng để đánh giá sự phù hợp tổng thể của mô hình đo lường lý thuyết. Nếu kết quả cho thấy mô hình phù hợp thì mô hình được xem là phù hợp với dữ liệu quan sát (dữ liệu thực tế hay thị trường). Nếu kết quả ngược lại, mô hình được xem là không phù hợp với dữ liệu quan sát, có nghĩa là dữ liệu nghiên cứu không đầy đủ.

CFA đưa ra rất nhiều chỉ số phù hợp (fit indices), tuy nhiên một mô hình không thể phù hợp được tất cả các chỉ số này (Hair et al., 2010). Có rất nhiều đề nghị khác nhau từ các nhà nghiên cứu định lượng về các chỉ số phù hợp cần phải đạt được. Ví dụ như Kline (2015) đề nghị tối thiểu các chỉ số phù hợp cần phải đạt được là: Chi-square/df, CFI, SRMR, và RMSEA. Trong khi đó theo Hair et al. (2010) cho rằng có ba chỉ số cơ bản cần đạt được là: Chi-square/df, CFI, và RMSEA. Mức giá trị chấp nhận được của các chỉ số này được hướng dẫn bởi các tài liệu phân tích định lượng cũng khác nhau. Theo tài liệu của Hair et al. (2010) thì ngưỡng giá trị chấp nhận (cutoff value) của các chỉ số này được trình bày tại bảng 3.2. Luận án sử dụng các chỉ số đánh giá theo tiêu chuẩn được đề nghị bởi Kline (2015), và ngưỡng giá trị chấp nhận của những chỉ số này theo đề nghị của Hair et al. (2010).

○ **Tham số ước lượng:** Các tham số ước lượng (hệ số tải nhân tố) được kiểm tra khi các chỉ số chung của mô hình phù hợp. Trong phần mềm AMOS, hệ số tải nhân tố (factor loadings) được trình bày ở bảng trọng số hồi quy chuẩn hoá (standardized regression weights). Những trọng số đã chuẩn hoá của các biến quan sát phải ≥ 0.5 để thang đo mô hình đạt giá trị hội tụ (một trong những điều kiện đánh giá độ thích hợp của mô hình). Những biến quan sát có trọng số chuẩn hoá < 0.5 sẽ phải được loại ra.

Bảng 3.2 Các tiêu chí đánh giá mô hình

Tiêu chí	Ngưỡng chấp nhận
Chi-square/df	< 3 - tốt < 5 - chấp nhận trong một số trường hợp.
CFI	> 0.95 - tốt > 0.9 – thông thường > 0.8 – chấp nhận trong một số trường hợp
SRMR	< 0.05 – tốt < 0.08 – chấp nhận
RMSEA	< 0.06 – tốt

	< 0.08 - chấp nhận
<i>Nguồn: Hair et al. (2010)</i>	

▪ **Bước 3: Điều chỉnh mô hình**

Khi các chỉ số thích hợp chung (trình bày ở bước 2 trên đây) của mô hình không đạt yêu cầu hay còn thấp. Việc cải thiện các chỉ số này được thực hiện thông qua bảng chỉ số MI (Modification indices) được tri xuất từ phần mềm AMOS. Cột MI gợi ý các liên kết (nổi các biến) để cải thiện các chỉ số của mô hình. Việc nổi các biến theo đề xuất của MI được thực hiện theo nguyên tắc: những trường hợp có MI lớn sẽ ưu tiên nổi trước, sau đó chạy lại mô hình và xem nên tiếp tục nổi các liên kết khác theo đề xuất của MI để tiếp tục cải thiện mô hình nữa hay không (Hair et al., 2010).

▪ **Bước 4: Đánh giá tính thích hợp của mô hình**

Tính phù hợp của mô hình đo lường được đánh giá thông qua: (1) Mức độ phù hợp chung; (2) Giá trị hội tụ; (3) Tính đơn hướng; (4) Giá trị phân biệt; (5) Độ tin cậy của thang đo. Theo đó:

- **Mức độ phù hợp chung:** được đánh giá qua 4 chỉ số phù hợp chung là: Chi-square/df, CFI, SRMR, và RMSEA. Với các mức giá trị đạt yêu cầu được trình bày tại bảng 3.2 trên đây.
- **Tính đơn hướng:** Mức độ phù hợp của mô hình với dữ liệu thị trường cho điều kiện cần và đủ cho tập các biến quan sát đạt tính đơn hướng (trừ trường hợp các sai số của các biến quan sát có tương quan với nhau) (Steenkamp and Van Trijp, 1991).
- **Giá trị hội tụ:** Theo Gerbring and Anderson (1988), thang đo đạt giá trị hội tụ khi các trọng số chuẩn hoá của thang đo cao hơn 0.5.
- **Giá trị phân biệt:** Để kiểm định giá trị phân biệt của các khái niệm trong mô hình nghiên cứu, có thể thực hiện kiểm định hệ số tương quan xét trên phạm vi tổng thể giữa các khái niệm có thực sự khác biệt so với 1 hay không. Nếu các giá trị P-

value đều < 0.05 thì hệ số tương quan của từng cặp khái niệm khác biệt so với 1 (ở độ tin cậy 95%), khi đó các khái niệm của mô hình đạt được giá trị phân biệt.

○ **Độ tin cậy của thang đo:** Được đánh giá qua hệ số Cronbach's α (như được trình bày trong mục 3.1.3.1 trên đây).

3.1.3.3 Phương pháp kiểm định sự khác biệt về trung bình của hai đám đông (T-test)

Luận án tiến hành kiểm định giả thuyết về sự khác biệt trong đánh giá giữa các nhóm KTV (theo số năm kinh nghiệm và môi trường làm việc) về các yếu tố quyết định CLHĐKT (các yếu tố thuộc mô hình khái niệm CLHĐKT, được xác định từ kết quả EFA và được kiểm định bởi CFA), nhằm thu được câu trả lời cho hai câu hỏi nghiên cứu:

Q4. Có sự khác biệt trong nhận thức giữa các nhóm KTV về các yếu tố quyết định CLHĐKT hay không?; và

Q5. Sự khác biệt trong nhận thức giữa các nhóm KTV về các yếu tố quyết định CLHĐKT như thế nào?

Mẫu khảo sát nghiên cứu gồm có 4 nhóm KTV, phân loại theo cấp bậc nghề nghiệp, đó là: Giám đốc kiểm toán (GDKT); Chủ nhiệm kiểm toán (CNKT); KTV chính; và Trợ lý kiểm toán. Có hai phương pháp kiểm định sự khác biệt giữa các nhóm được cân nhắc lựa chọn:

1. *Sử dụng phương pháp phân tích Anova để kiểm định sự khác biệt giữa 4 nhóm KTV (GDKT, CNKT, KTV chính, và trợ lý); hay*
2. *Sử dụng phương pháp phân tích Independent - samples T-test để kiểm định sự khác biệt giữa hai nhóm KTV.*

(Trong đó, nhóm 1, được gán nhãn “Partner”, gồm: GDKT và CNKT. Nhóm 2, được gán nhãn “Staff”, gồm: KTV chính và trợ lý kiểm toán).

Luận án chọn phương pháp Independent - samples T-test để kiểm định sự khác biệt giữa nhóm “Partner” và “Staff”. Việc phân bốn nhóm đối tượng khảo sát thành hai nhóm “Partner” và “Staff” để tiến hành kiểm tra sự về nhận thức của KTV về CLKT theo số năm kinh nghiệm, dựa trên các cơ sở sau đây:

- ✓ Trên thực tế, hai chức danh GDKT và CNKT là tương đồng nhau. Ở một số công ty kiểm toán Việt Nam sử dụng chức danh “Chủ nhiệm kiểm toán” thay cho chức danh “Giám đốc kiểm toán”, hay ngược lại;
- ✓ Không có tiêu chuẩn chung cho chức danh KTV chính ở tất cả các công ty kiểm toán. Tiêu chuẩn cho chức danh này là khác nhau dựa trên chính sách riêng của mỗi công ty. Ngoài ra, do các đối tượng được khảo sát có kinh nghiệm kiểm toán tối thiểu là ba năm, vì vậy về năng lực giữa nhóm KTV chính và Trợ lý kiểm toán có thể không quá chênh lệch nhau;
- ✓ Phương pháp này được thực hiện trong một số nghiên cứu kiểm tra sự khác biệt trong nhận thức của các bên về CLKT (ví dụ nghiên cứu của Beattie và Fearnley, 1995; hay Butcher et al., 2013).

Với số năm kinh nghiệm nhiều hơn, nhận thức của Partner về CLKT có thể khác với Staff.

Ngoài ra, môi trường làm việc cũng có thể ảnh hưởng đến nhận thức của KTV về CLKT, do vậy Luận án tiến hành kiểm tra sự khác biệt giữa hai nhóm KTV thuộc Big4 và Non-Big4. Các giả thuyết kiểm định được đưa ra:

H_{01k}. Có sự khác biệt trung bình điểm đánh giá tầm quan trọng về các yếu tố quyết định CLHĐKT giữa Partner và Staff.

H_{02k}. Có sự khác biệt trung bình điểm đánh giá tầm quan trọng về các yếu tố quyết định CLHĐKT giữa KTV thuộc Big4 và Non-Big4.

Việc chấp nhận hay bác bỏ giả thuyết H₀ dựa vào kết quả của kiểm định T-test, trên nguyên tắc: Nếu giá trị Sig. trong kiểm định t < 0.05, giả thuyết kiểm định được chấp nhận (nghĩa là có sự khác biệt có ý nghĩa về trung bình giữa hai nhóm); Nếu giá trị Sig. trong kiểm định t > 0.05, bác bỏ giả thuyết kiểm định (nghĩa là chưa có sự khác biệt có ý nghĩa về trung bình giữa hai nhóm). Giá trị Sig. trong kiểm định t được lấy ở phần “Equal variances assumed” hay “Equal variances not assumed” tùy thuộc vào giá trị Sig. trong kiểm định Levene (Sig. F). Nếu Sig. F < 0.05, lấy giá trị Sig. ở phần “Equal variances not assumed”. Nếu Sig. F ≥ 0.05, lấy giá trị Sig. ở phần “Equal variances assumed”.

Kiểm định Independent - samples T-test là kiểm định sự khác biệt trung bình giữa hai mẫu độc lập, vì vậy kích thước của hai mẫu kiểm tra không cần phải bằng nhau (Nguyễn Đình Thọ, 2011). Kết quả kiểm định sự khác biệt trong đánh giá giữa các nhóm được trình bày chi tiết tại mục 3.2.2.

3.2 KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU

3.2.1 Nhận thức của kiểm toán viên về các yếu tố quyết định chất lượng hoạt động kiểm toán

3.2.1.1 Mô tả mẫu khảo sát

Mẫu khảo sát gồm có 371 KTV đang làm việc tại các công ty kiểm toán ở Việt Nam. Các tiêu chí của mẫu khảo sát được thống kê và trình bày ở bảng 3.3a và 3.3b.

- ***Thống kê theo số năm làm việc, chức vụ***

Trong 371 người trả lời, số người là GĐKT là 47 (chiếm 12,7%), CNKT là 12 (chiếm 3,2%), KTV chính là 25 (chiếm 33,7%), và trợ lý kiểm toán là 187 (chiếm 50,4%). Số người có số năm làm việc dưới 5 năm là 221 người, trong đó chủ yếu là ở cấp bậc trợ lý kiểm toán (chiếm 85%) và cấp bậc KTV chính (chiếm 47%). Số người có kinh nghiệm làm việc từ 5 năm đến 10 năm là 101 người, trong đó cấp bậc CNKT chiếm đa số (83%). Số người có kinh nghiệm làm việc trên 10 năm có 49, trong đó chiếm đa số là cấp bậc GĐKT (59,6%). Số liệu thống kê cho thấy mẫu có đầy đủ các đại diện của các cấp bậc của nghề nghiệp kiểm toán, từ cấp bậc cao xuống cấp bậc thấp, bao gồm: GĐKT; CNKT; KTV chính; và Trợ lý kiểm toán. Số lượng người ở các cấp bậc càng cao càng ít, nhưng ngược lại ở cấp bậc cao (GĐKT và CNKT) có số năm kinh nghiệm nhiều hơn. Kết cấu này là phù hợp với thực tế của nghề nghiệp, như vậy mẫu khảo sát đảm bảo được tính đại diện của đối tượng nghiên cứu. Số liệu thống kê chi tiết các chỉ tiêu về số năm làm việc, chức vụ của đối tượng khảo sát được trình bày tại bảng 3.3a.

- ***Thống kê loại hình công ty, chức vụ***

Mẫu khảo sát chiếm đa số là các KTV ở các công ty kiểm toán Non-Big4 (bao gồm các công ty kiểm toán nước ngoài và công ty kiểm toán của Việt Nam), với 344 người chiếm tỷ trọng 92,7%. Số KTV làm việc tại các công ty kiểm toán nhóm

Big 4 tham gia khảo sát không nhiều, chỉ có 27 người (7,3%). Tỷ lệ này là phù hợp với thực tế hoạt động kiểm toán ở Việt Nam. Do phần lớn các công ty kiểm toán ở Việt Nam là các công ty thuộc nhóm Non-Big4 (theo danh sách các công ty kiểm toán được công bố trên trang của VACPA vào năm 2017 có 171 công ty kiểm toán tại Việt Nam, trong đó nhóm Big4 chỉ có 4 công ty), và việc tiếp cận các KTV làm việc ở Big4 cũng khó khăn hơn. Bảng 3.3b trình bày thông tin chi tiết về loại hình công ty, chức vụ của mẫu khảo sát.

Số năm làm việc		Chức vụ				
		GĐKT	CNKT	KTV chính	Trợ lý kiểm toán	Tổng
Dưới 5 năm	N	3	0	59	159	221
	%	6,4%	0%	47%	85%	60%
Từ 5-10 năm	N	16	10	50	25	101
	%	34%	83%	40%	13%	27%
Trên 10 năm	N	28	2	16	3	49
	%	59,6%	17%	13%	2%	13%
Tổng	N	47	12	125	187	371
	%	12,7%	3,2%	33,7%	50,4%	100%

		Chức vụ				
		GĐKT	CNKT	KTV chính	Trợ lý kiểm toán	Tổng
Big 4	N	7	0	11	9	27

	%	15%	0%	9%	5%	7,3%
Non Big 4	N	40	12	114	178	344
	%	85%	100%	81%	95%	92,7%
Tổng	N	47	12	125	187	371
	%	12,7%	3,2%	33,7%	50,4%	100%

3.2.1.2 Đánh giá độ tin cậy thang đo

Trước khi tiến hành phân tích EFA, việc kiểm định độ tin cậy thang đo được thực hiện nhằm loại ra khỏi thang đo những biến không phù hợp. Mười ba thang đo con của nhóm các biến được phân ra từ thang đo gồm 77 biến (thuộc tính), dựa theo kết cấu của Khuôn mẫu lý thuyết. Kết quả kiểm định độ tin cậy của 13 thang đo được trình bày tại bảng 3.4. Giá trị Cronbach' α của tất cả 13 thang đo đều lớn hơn .60 ($0.71 < \alpha < 0.91$), và các biến trong mỗi thang đo có hệ số Corrected item-total correlation α lớn hơn .30. Như vậy 13 thang đo thỏa mãn độ tin cậy và tất cả các biến là phù hợp. Tuy nhiên, để cải thiện độ tin cậy của thang đo những biến nào nếu loại đi sẽ làm tăng giá trị Cronbach' α của thang đo (những biến có Cronbach Alpha if Item Deleted > Cronbach' α) sẽ được loại ra khỏi thang đo. Kết quả có 4 biến: DV_Q_T3; DV_C_K1; DR_N10; và BC10, được loại khỏi thang đo phân tích EFA. Kết quả đánh giá độ tin cậy của 13 thang đo từ SPSS được trình bày tại phụ lục 12.

Bảng 3.4 Kết quả kiểm định độ tin cậy của 13 thang đo

Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
1. Cronbach's Alpha = 0.817		2. Cronbach's Alpha = 0.85		3. Cronbach's Alpha = 0.732	
DV_N_T1	0.57 0.794	DV_C_T1	0.617 0.828	DV_Q_T1	0.62 0.574
DV_N_T2	0.739 0.742	DV_C_T2	0.646 0.822	DV_Q_T2	0.66 0.528
DV_N_T3	0.585 0.788	DV_C_T3	0.649 0.822	DV_Q_T3	0.418 0.83
DV_N_T4	0.598 0.785	DV_C_T4	0.72 0.808		
DV_N_T5	0.555 0.797	DV_C_T5	0.622 0.827		
		DV_C_T6	0.548 0.841		
4. Cronbach's Alpha = 0.838		5. Cronbach's Alpha = 0.714		6. Cronbach's Alpha = 0.795	

DV_N_K1	0.634	0.809	DV_C_K1	0.468	0.715	DV_Q_K1	0.621	0.737
DV_N_K2	0.682	0.8	DV_C_K2	0.609	0.534	DV_Q_K2	0.612	0.741
DV_N_K3	0.65	0.807	DV_C_K3	0.534	0.625	DV_Q_K3	0.607	0.744
DV_N_K4	0.557	0.821				DV_Q_K4	0.584	0.755
DV_N_K5	0.51	0.827						
DV_N_K6	0.582	0.817						
DV_N_K7	0.523	0.826						
7. Cronbach's Alpha = 0.78			8. Cronbach's Alpha = 0.823			9. Cronbach's Alpha = 0.795		
QT_N1	0.532	0.747	QT_C1	0.636	0.787	QT_Q1	0.588	0.771
QT_N2	0.47	0.766	QT_C2	0.68	0.778	QT_Q2	0.705	0.644
QT_N3	0.598	0.724	QT_C3	0.644	0.784	QT_Q3	0.624	0.734
QT_N4	0.652	0.707	QT_C4	0.667	0.779			
QT_N5	0.53	0.749	QT_C5	0.547	0.81			
			QT_C6	0.414	0.83			
10. Cronbach's Alpha = 0.866			11. Cronbach's Alpha = 0.773					
DR_N1	0.552	0.855	DR_C1	0.556	0.729			
DR_N2	0.556	0.855	DR_C2	0.611	0.699			
DR_N3	0.569	0.854	DR_Q1	0.587	0.712			
DR_N4	0.672	0.846	DR_Q2	0.553	0.731			
DR_N5	0.607	0.851						
DR_N6	0.655	0.847						
DR_N7	0.691	0.844						
DR_N8	0.621	0.849						
DR_N9	0.573	0.854						
DR_N10	0.353	0.872						
12. Cronbach's Alpha = 0.914			13. Cronbach's Alpha = 0.876					
TT1	0.56	0.913	BC1	0.6	0.864			
TT2	0.722	0.904	BC2	0.573	0.866			
TT3	0.669	0.907	BC10	0.32	0.883			
TT4	0.513	0.914	BC3	0.66	0.859			
TT5	0.752	0.902	BC4	0.702	0.856			
TT6	0.714	0.904	BC5	0.565	0.867			
TT7	0.768	0.901	BC6	0.579	0.865			
TT8	0.696	0.905	BC7	0.631	0.862			
TT9	0.742	0.902	BC8	0.649	0.86			
TT10	0.714	0.904	BC9	0.588	0.864			
			BC11	0.584	0.865			

3.2.1.3 Kết quả phân tích EFA

Sau khi loại bỏ 4 biến từ kết quả kiểm định độ tin cậy thang đo, thang đo đưa vào phân tích EFA còn lại 73 biến. Như đã trình bày ở phần trên, trước khi tiến

hành phân tích EFA cần kiểm tra tính phù hợp của cỡ mẫu. Điều kiện cỡ mẫu phải lớn hơn 50 và tỉ lệ quan sát/biến đo lường thấp nhất là 5:1. Như vậy với thang đo gồm 73 biến thì số mẫu tối thiểu cần có là 365. Với số lượng mẫu thu thập được là 371, như vậy đã đạt yêu cầu cho phân tích EFA. Dữ liệu được đưa vào phần mềm SPSS 21 để tiến hành phân tích EFA.

Kết quả phân tích EFA ban đầu chưa đạt được yêu cầu. Với phép trích nhân tố PCA và phép chọn nhân tố theo tiêu chí eigenvalue được áp dụng, sau khi phân tích các hệ số không xoay không (ma trận nhân tố không xoay - Component Matrix) cho một cấu trúc các yếu tố không rõ ràng. Các nhân tố được xoay với phép xoay vuông góc (phép quay Varimax), nhưng ma trận nhân tố xoay (Rotated Component Matrix) cũng không tạo ra nhân tố có thể giải thích được, vì các nhân tố có liên quan đến nhiều biến.

Một quy trình xử lý được thực hiện trên quy tắc sau (theo đề xuất bởi Hair et al., 2010; Nguyễn Đình Thọ, 2011):

- ✓ Các biến có trọng số nhân tố (λ) < .50, và có hiệu số $\lambda_{ia} - \lambda_{ib}$ < .30 (hai biến trên cùng một dòng), sẽ được loại ra.
- ✓ Các biến có $\lambda < .50$ được loại ra, tuy nhiên đối với những biến có λ không quá nhỏ (gần bằng .50) được giữ lại.
- ✓ Các biến này sẽ được loại từ từ, sau mỗi lần loại biến sẽ chạy lại EFA và kiểm tra kết quả.

Quy trình này được thực hiện cho đến khi EFA cho kết quả đạt yêu cầu. Luận án tiến hành phân tích EFA qua sáu lần loại biến. Có tất cả 27 biến được loại ra, chi tiết các biến được loại sau mỗi lần xử lý được trình bày tại bảng 3.5. Chi tiết các biến được giữ lại sau mỗi lần xử lý được trình bày tại phụ lục 13.

Bảng 3.5 - Các biến bị loại sau mỗi bước xử lý EFA

	Số biến	Biến loại
--	---------	-----------

Lần 1	17	DV_C_T6, DV_N_K5, DV_N_K7, DV_N_K4, DV_C_K2, DV_C_K3, DV_Q_K2, DV_Q_K4, QT_N2, QT_N5, DR_N1, DR_N2, DR_N3, TT1, TT4, BC1, BC5
Lần 2	3	DV_N_T2, QT_N3, QT_N4
Lần 3	2	DV_Q_K1, DV_Q_K3
Lần 4	1	DV_N_K6
Lần 5	3	DV_N_T3, BC2, BC11
Lần 6	1	DV_N_T1
Tổng	27	

Sau lần loại biến thứ sáu, thang đo còn lại 46 biến. Kết quả kiểm định KMO của thang đo là .921, và kết quả kiểm định Bartlett có $p < 5\%$. Như vậy thang đo là rất tốt, có nghĩa là phân tích EFA là đáng tin cậy. Kết quả phân tích EFA (tại bảng 3.6) rút được 8 nhân tố từ 46 biến quan sát, với tổng phương sai trích được là 63.949% ($>50\%$) cho thấy thang đo đạt yêu cầu.

Bảng 3.6 - Kết quả phân tích EFA - Total Variance Explained

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	15.480	33.653	33.653	15.480	33.653	33.653	5.428	11.800	11.800
2	3.559	7.736	41.390	3.559	7.736	41.390	4.031	8.762	20.562
3	2.330	5.066	46.455	2.330	5.066	46.455	3.953	8.594	29.156
4	2.181	4.740	51.196	2.181	4.740	51.196	3.589	7.801	36.957
5	1.706	3.708	54.904	1.706	3.708	54.904	3.254	7.075	44.032
6	1.636	3.557	58.460	1.636	3.557	58.460	3.137	6.821	50.853
7	1.387	3.015	61.475	1.387	3.015	61.475	3.109	6.758	57.611
8	1.138	2.474	63.949	1.138	2.474	63.949	2.916	6.339	63.949
9	.983	2.136	66.085						
10	.960	2.087	68.172						
11	.860	1.870	70.041						
12	.832	1.809	71.850						
13	.793	1.724	73.574						
14	.732	1.592	75.166						
15	.649	1.412	76.578						

QT_C2									.718
QT_C4									.694
QT_C3									.692
QT_C5									.562
QT_C1									.506
<i>Extraction Method: Principal Component Analysis.</i> <i>Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization.^a</i> <i>a. Rotation converged in 8 iterations.</i>									

Xét trên các tiêu chuẩn đánh giá của EFA, thang đo 8 nhân tố được đề nghị bởi EFA đạt được giá trị vì thoả mãn các các tiêu chuẩn đánh giá. Cụ thể:

- ✓ Tổng phương sai trích trích được là 63.949 % lớn hơn mức yêu cầu tối thiểu là 50% [Theo Nguyễn Đình Thọ (2011), tổng này phải đạt từ 50% trở lên, lớn hơn 60% thang đo là tốt];
- ✓ Đạt giá trị hội tụ, khi hệ số λ của các biến đều lớn hơn .50 [ngoại trừ biến DR_Q2 có λ nhỏ hơn một chút (.499)];
- ✓ Đạt giá trị phân biệt, khi không có biến nào cùng giải thích cho nhiều nhân tố (hiệu số lia- lib của hai biến cùng dòng lớn hơn .30).

3.2.1.4 Mô hình nghiên cứu - Mô hình lý thuyết CLHĐKT

Mô hình nghiên cứu được xây dựng qua 3 bước: (1) Đặt tên cho 8 nhân tố được rút ra từ kết quả phân tích EFA; (2) Đặt tên và mã hoá các biến (yếu tố tiềm ẩn) và hoàn chỉnh mô hình nghiên cứu; (3) Xây dựng giả thuyết cho mô hình nghiên cứu. Mỗi bước sẽ được trình bày chi tiết ở phần dưới đây.

▪ Đặt tên cho các nhân tố mới

Như đã trình bày ở phần trên, khi kết quả phân tích EFA đạt yêu cầu 8 nhân tố (từ FAC1 đến FAC8) được trích ra sẽ được đặt tên. Việc đặt tên cho 8 nhân tố sẽ dựa vào các biến quan sát thuộc nhân tố đó, để đảm bảo rằng nhân tố đó phản ánh chính xác ý nghĩa của nó (Hair et al., 2010). Trên nguyên tắc này các nhân tố được đặt tên như sau:

- ✓ Nhân tố FAC1 gồm các biến liên quan đến năng lực của nhóm kiểm toán, như: Năng lực chuyên môn; Sự thận trọng; Hoài nghi nghề nghiệp; Xét đoán chuyên môn; Sự tuân thủ chuẩn mực chuyên môn và đạo đức nghề nghiệp của

nhóm tham gia kiểm toán. Vì vậy nhân tố FAC1 được đặt tên **“*Năng lực nhóm kiểm toán*”**.

✓ Nhân tố FAC2 gồm các biến liên quan đến các chính sách của công ty kiểm toán, như: Công ty chú trọng cung cấp các cơ hội tiếp tục phát triển nghề nghiệp; Thận trọng với các cân nhắc tài chính, để không dẫn đến hành động và quyết định làm giảm sút chất lượng kiểm toán; Thúc đẩy văn hóa tư vấn các vấn đề khó khăn phát sinh trong môi trường làm việc; và Hệ thống khen thưởng và thăng tiến của công ty chú trọng đến các phẩm chất cá nhân cần thiết. Do đó, tên của nhân tố này là **“*Chính sách chất lượng của công ty kiểm toán*”**.

✓ Nhân tố FAC3 gồm các biến liên quan đến phương pháp kiểm toán của công ty, như: Phương pháp kiểm toán khuyến khích áp dụng hoài nghi nghề nghiệp và sử dụng xét đoán chuyên môn phù hợp; Yêu cầu thu thập đầy đủ tài liệu kiểm toán thích hợp; Yêu cầu sự giám sát và soát xét hiệu quả công việc thực hiện; và Phù hợp với sự phát triển của các chuẩn mực nghề nghiệp. Vì thế, tên của nhân tố FAC3 được đặt là **“*Phương pháp luận kiểm toán*”**.

✓ Nhân tố FAC4 gồm các biến liên quan đến các thông tin mà KTV cung cấp cho ban quản trị và quản lý, như: Sự hiểu biết thấu đáo những khu vực cá biệt trong hoạt động kinh doanh và trong hệ thống của đơn vị, và các kiến nghị để cải tiến nó; Kiến nghị để cải tiến quy trình lập BCTC; Những nhận xét về các vấn đề liên quan đến các quy định; Về triển vọng hay xu hướng phát triển của ngành nghề trên toàn cầu. Nhân tố FAC4 được đặt tên là **“*Cung cấp thông tin cho ban quản trị và quản lý*”**.

✓ Nhân tố FAC5 gồm các biến liên quan đến việc công khai của công ty kiểm toán, như: Công bố các bản cáo bạch, trong đó cung cấp các thông tin về hệ thống quản trị và kiểm soát CLKT của công ty kiểm toán; Công bố các báo cáo thường niên và các báo cáo khác. Nhân tố này được đặt tên là **“*Công khai của công ty kiểm toán*”**

✓ Nhân tố FAC6 gồm các biến liên quan đến công tác giám sát của các Cơ quan quản lý nhà nước, Hội nghề nghiệp đối với hoạt động kiểm toán, như: Ban

hành các chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp; Đảm bảo rằng các công ty kiểm toán và các kiểm toán viên hiểu và áp dụng nhất quán các nguyên tắc đạo đức nghề nghiệp; Việc kiểm tra hoạt động kiểm toán từ bên ngoài phải xem xét các thuộc tính liên quan đến CLKT, bao gồm các thuộc tính thuộc công ty kiểm toán và cả các cá nhân tham gia cuộc kiểm toán; Hệ thống điều tra hữu hiệu các cáo buộc về các sai phạm trong kiểm toán và thực thi các hành động kỷ luật thích hợp; Thông tin kết quả kiểm tra các cuộc kiểm toán; và Cung cấp một cái nhìn tổng thể về kết quả kiểm tra các công ty kiểm toán. Do đó, nhân tố FAC6 được đặt tên là **“Giám sát từ bên ngoài”**.

✓ Nhân tố FAC7 gồm các biến liên quan đến các tương tác hữu hiệu giữa các bên có liên quan, như: Sự tương tác giữa KTV với người sử dụng BCTC; Sự tương tác giữa KTV với các Cơ quan quản lý nhà nước; Sự tương tác giữa Ban giám đốc và Ban quản trị; Sự tương tác giữa Ban giám đốc với người sử dụng BCTC; Sự tương tác Ban quản trị, quản lý với các Cơ quan quản lý nhà nước; Sự tương tác giữa các Cơ quan quản lý nhà nước với người sử dụng BCTC. Nhân tố này được đặt tên **“Tương tác các bên”**.

✓ Nhân tố FAC8 gồm các biến liên quan đến các yếu tố thuộc môi trường hoạt động kiểm toán, như: Các quy định đối với hoạt động kiểm toán; Môi trường kiện tụng, tranh chấp; Sự thu hút nhân tài của nghề nghiệp kiểm toán; Quan điểm của nhà lãnh đạo; Quản trị doanh nghiệp; và Hệ thống thông tin. Vì vậy nhân tố này được đặt tên là **“Bối cảnh”**.

Bảng 3.8 liệt kê chi tiết các biến trong mỗi nhân tố của 8 nhân tố được trích từ kết quả EFA.

Bảng 3.8. Thành phần các biến của tám nhân tố

Nhân tố	Biến quan sát	
	Mã hoá	Nội dung
FAC1	DV_N_K1	Nhóm kiểm toán (bao gồm thành viên ban giám đốc tham gia kiểm toán, và các nhân viên kiểm toán) đảm bảo có đủ năng lực cần thiết cho cuộc kiểm toán.

	DV_N_T4	Nhóm kiểm toán cho thấy họ đủ năng lực chuyên môn và sự thận trọng cần thiết.
	DV_N_T5	Nhóm tham gia kiểm toán cho thấy họ có sự hoài nghi nghề nghiệp.
	QT_N1	Nhóm kiểm toán tuân thủ các chuẩn mực kiểm toán, chuẩn mực kiểm soát chất lượng, luật và các quy định có liên quan.
	DV_N_K3	Nhóm kiểm toán (bao gồm thành viên ban giám đốc tham gia kiểm toán, và các nhân viên kiểm toán) đảm bảo việc thực hiện các xét đoán hợp lý trong cuộc kiểm toán.
	DV_N_K2	Nhóm kiểm toán (bao gồm thành viên ban giám đốc tham gia kiểm toán, và các nhân viên kiểm toán) có hiểu biết về môi trường kinh doanh của khách hàng kiểm toán.
FAC2	DV_C_T5	Công ty thúc đẩy văn hóa tư vấn các vấn đề khó khăn phát sinh trong môi trường làm việc.
	DV_C_T4	Công ty chú trọng việc cung cấp các cơ hội tiếp tục phát triển nghề nghiệp, và hỗ trợ truy cập kỹ thuật chất lượng cao cho các thành viên Ban giám đốc và nhân viên.
	DV_C_T3	Công ty thận trọng với các cân nhắc tài chính, để không dẫn đến hành động và quyết định làm giảm sút chất lượng kiểm toán (ví dụ như để giảm bớt chi phí, công ty bỏ qua bước kiểm tra kiến thức và kỹ năng trong quy trình tuyển dụng nhân sự).
	DV_C_T2	Hệ thống đánh giá khen thưởng và thăng chức của Công ty chú trọng đến các phẩm chất cá nhân cần thiết nhằm thúc đẩy chất lượng kiểm toán.
	DV_C_T1	Công ty thiết lập một cơ chế quản trị đảm bảo đồng thời tiếng nói của Ban quản lý cấp cao và tính độc lập của công ty.
FAC3	QT_C2	Phương pháp kiểm toán của Công ty khuyến khích các thành viên nhóm kiểm toán áp dụng hoài nghi nghề nghiệp và sử dụng xét đoán chuyên môn phù hợp.
	QT_C4	Phương pháp kiểm toán của Công ty yêu cầu thu thập đầy đủ tài liệu kiểm toán thích hợp.
	QT_C3	Phương pháp kiểm toán của Công ty yêu cầu sự giám sát và soát xét hiệu quả công việc thực hiện.
	QT_C5	Công ty thiết lập quy trình kiểm soát chất lượng nghiêm ngặt.

		Và quy trình kiểm soát chất lượng kiểm toán phải được tuân thủ thực hiện, và được giám sát phù hợp.
	QT_C1	Phương pháp kiểm toán của Công ty phù hợp với sự phát triển của các chuẩn mực nghề nghiệp và những phát hiện từ việc đánh giá kiểm soát chất lượng nội bộ và kiểm tra từ bên ngoài.
FAC4	DR_N6	Cung cấp kịp thời cho Ban quản trị những thông tin giúp họ hoàn thành trách nhiệm của Ban quản trị một cách có hiệu quả.
	DR_N7	Cung cấp kịp thời cho Ban quản lý sự hiểu biết thấu đáo những khu vực cá biệt trong hoạt động kinh doanh và trong hệ thống của đơn vị, và các kiến nghị để cải tiến nó.
	DR_N5	Cung cấp kịp thời cho ban quản trị những kiến nghị để cải tiến quy trình lập báo cáo tài chính của đơn vị.
	DR_N9	Cung cấp kịp thời cho Ban quản lý về triển vọng hay xu hướng phát triển của ngành nghề trên toàn cầu.
	DR_N4	Cung cấp cho ban quản trị sự hiểu biết thấu đáo về thực tiễn báo cáo tài chính của đơn vị, bao gồm cả hoạt động kiểm soát nội bộ.
	DR_N8	Cung cấp kịp thời cho Ban quản lý những nhận xét về các vấn đề liên quan đến các quy định.
FAC5	DR_C2	Công ty kiểm toán công bố các báo cáo thường niên và các báo cáo khác.
	DR_C1	Công ty kiểm toán công bố các bản cáo bạch, trong đó cung cấp các thông tin về hệ thống quản trị và kiểm soát chất lượng kiểm toán của họ.
	QT_C6	Công ty tham gia hiệu quả các cuộc kiểm tra về kiểm soát chất lượng của các công ty kiểm toán, trong phạm vi được yêu cầu đảm trách bởi Hội nghề nghiệp.
FAC6	QT_Q2	Các cơ quan chịu trách nhiệm kiểm tra hoạt động kiểm toán từ bên ngoài phải xem xét các thuộc tính liên quan đến chất lượng kiểm toán, bao gồm các thuộc tính thuộc công ty kiểm toán và cả các cá nhân tham gia cuộc kiểm toán (ví dụ năng lực, tính độc lập của công ty kiểm toán và của kiểm toán)
	DV_Q_T2	Quy định các tổ chức chịu trách nhiệm ban hành chuẩn mực quốc gia, và tổ chức nghề nghiệp kiểm toán chịu trách nhiệm đảm bảo rằng các công ty kiểm toán và các kiểm toán viên hiểu

		và áp dụng nhất quán các nguyên tắc đạo đức nghề nghiệp.
	DV_Q_T1	Ban hành các chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp, trong đó làm rõ cả về các nguyên tắc đạo đức và yêu cầu áp dụng cụ thể.
	QT_Q1	Các CMKiT và các chuẩn mực khác được ban hành phải làm rõ các mục tiêu cơ bản cũng như các yêu cầu áp dụng cụ thể.
	QT_Q3	Hệ thống điều tra hữu hiệu các cáo buộc về các sai phạm trong kiểm toán và thực thi các hành động kỷ luật thích hợp.
	DR_Q1	Hội nghề nghiệp kiểm toán thông tin kết quả kiểm tra các cuộc kiểm toán.
	DR_Q2	Cơ quan quản lý nhà nước cung cấp một cái nhìn tổng thể về kết quả kiểm tra các công ty kiểm toán.
FAC7	TT2	Sự tương tác hữu hiệu kiểm toán viên với người sử dụng BCTC.
	TT3	Sự tương tác hữu hiệu giữa kiểm toán viên với các Cơ quan quản lý Nhà nước (gồm Bộ tài chính, Ủy ban chứng khoán nhà nước, Thuế...).
	TT5	Sự tương tác hữu hiệu giữa Ban giám đốc và Ban quản trị.
	TT6	Sự tương tác hữu hiệu giữa Ban giám đốc với người sử dụng BCTC.
	TT7	Sự tương tác hữu hiệu giữa Ban quản trị với người sử dụng BCTC.
	TT8	Sự tương tác giữa Ban quản lý với Cơ quan quản lý nhà nước (gồm Bộ tài chính, Ủy ban chứng khoán Nhà nước, Thuế...)
	TT9	Sự tương tác giữa Ban quản trị với Cơ quan quản lý Nhà nước (gồm Bộ Tài chính, Ủy ban Chứng khoán Nhà nước, Thuế...).
	TT10	Sự tương tác giữa Cơ quan quản lý nhà nước (gồm Ủy ban Chứng khoán Nhà nước, Sở giao dịch Chứng khoán) với người sử dụng BCTC.
FAC8	BC3	Quản trị doanh nghiệp
	BC4	Hệ thống thông tin
	BC6	Quan điểm của nhà lãnh đạo
	BC7	Các quy định đối với hoạt động kiểm toán
	BC8	Môi trường kiện tụng, tranh chấp
	BC9	Sự thu hút nhân tài của nghề nghiệp kiểm toán

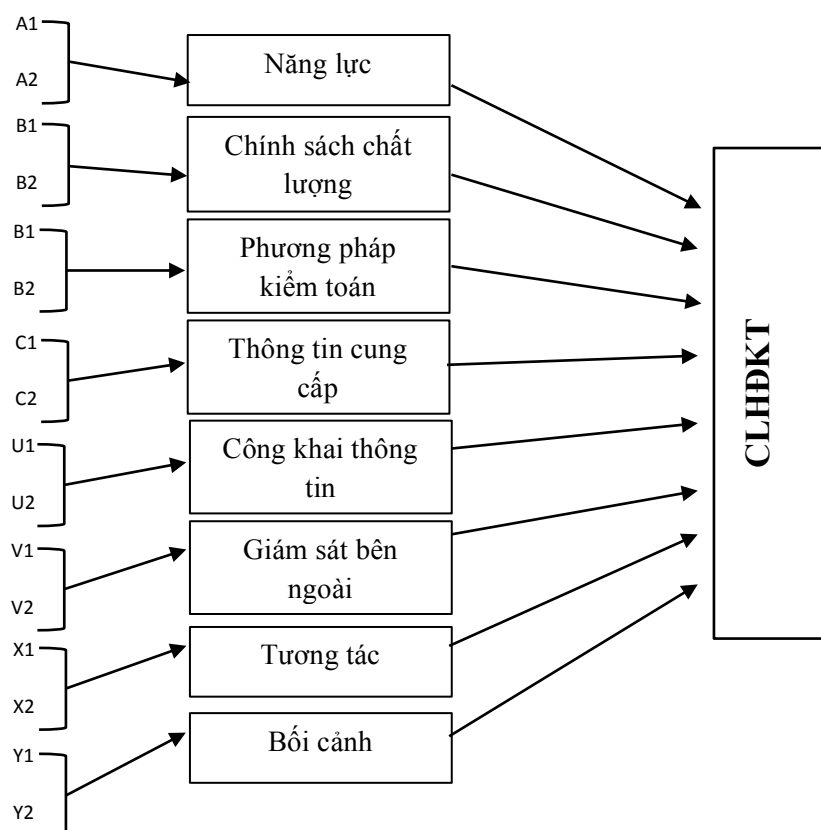
▪ **Mã hoá các biến và hoàn chỉnh mô hình nghiên cứu**

Tám yếu tố được gán biến và mã hoá biến như tại bảng 3.9 dưới đây.

Bảng 3.9. Tên biến của tám yếu tố và mã hoá biến

Yếu tố	Tên biến	Mã hoá biến
1. Năng lực nhóm kiểm toán.	NĂNG LỰC	NANGLUC
2. Chính sách chất lượng của công ty kiểm toán.	CHÍNH SÁCH CHẤT LƯỢNG	CHINHSACH
3. Phương pháp luận kiểm toán.	PHƯƠNG PHÁP KIỂM TOÁN	PHUONGPHAP
4. Cung cấp thông tin cho ban quản trị và quản lý.	THÔNG TIN CUNG CẤP	THONGTIN
5. Công khai của công ty kiểm toán.	CÔNG KHAI THÔNG TIN	CONGKHAI
6. Giám sát từ bên ngoài.	GIÁM SÁT BÊN NGOÀI	GIAMSAT
7. Tương tác các bên.	TƯƠNG TÁC	TUONGTAC
8. Bối cảnh.	BỐI CẢNH	BOICANH

Mô hình nghiên cứu CLHĐKT được trình bày tại hình 3.3.



Hình 3.3 - Mô hình nghiên cứu CLHĐKT

▪ Giả thuyết nghiên cứu

Tám yếu tố bao gồm: FAC1 (năng lực nhóm kiểm toán); FAC2 (chính sách chất lượng của công ty kiểm toán); FAC3 (phương pháp luận kiểm toán); FAC4 (cung cấp thông tin cho ban quản trị và quản lý); FAC5 (công khai của công ty kiểm toán); FAC6 (giám sát từ bên ngoài); FAC7 (tương tác các bên); FAC8 (bồi cảnh), được rút ra là từ kết quả thống kê (từ EFA) chứ không phải từ lý thuyết. Vì vậy các giả thuyết nghiên cứu của tám yếu tố tiềm ẩn phải được đưa ra trước khi tiến hành kiểm định sự phù hợp của mô hình khái niệm (Hair et al., 2010).

Phần trình bày sau đây lý giải giả thuyết đưa ra cho mỗi yếu tố trong tám yếu tố tiềm ẩn của mô hình nghiên cứu:

✓ Kiểm toán được thực hiện bởi các cá nhân (KTV) có đầy đủ các phẩm chất như trung thực, khách quan, thận trọng, hoài nghi nghề nghiệp để họ có thể đưa ra những đánh giá đáng tin cậy. Để có được kiểm toán chất lượng cao đòi hỏi partner (chủ phần hàn) và staff (nhân viên kiểm toán) (gọi chung là nhóm kiểm toán) phải có chuyên môn và kỹ năng cần thiết. Một số nhà nghiên cứu cho rằng khi công ty kiểm toán sử dụng KTV có “chất lượng cao” sẽ làm tăng CLKT (ví dụ như: Palmore, 1986; Francis and Simon, 1987; hay Chaney et al., 2004; v.v).

Giả thuyết H1: Năng lực nhóm kiểm toán có ảnh hưởng đến CLHĐKT.

✓ KTV có trách nhiệm đưa ra các nhận xét khách quan và trung thực, cũng như bảo vệ lợi ích của xã hội. Môi trường mà họ làm việc có thể ảnh hưởng đến tư duy của nhóm kiểm toán và cách thức mà họ thực hiện trách nhiệm của mình. Cho dù công ty kiểm toán có tuân thủ các nguyên tắc của chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp. Tuy nhiên không có tiêu chuẩn đạo đức nào có thể áp dụng cho mọi tình huống, do đó cách thức tiếp cận của công ty kiểm toán có thể dẫn các tình huống làm tổn hại đến tính khách quan và độc lập (FRC, 2006). Các chính sách và quy định của công ty kiểm toán có khả năng tạo ra một môi trường có chất lượng cao khi mà các khía cạnh của quy trình kiểm toán được đánh giá cao, được đầu tư và khen thưởng.

Giả thuyết H2: Chính sách chất lượng của công ty kiểm toán có ảnh hưởng đến CLHĐKT.

✓ Phương pháp kiểm toán là cách thức mà các công ty kiểm toán áp dụng để đảm bảo rằng việc kiểm toán được thực hiện thống nhất, toàn diện, và tuân thủ CMKiT. Phương pháp luận kiểm toán bao gồm các chính sách và thủ tục kiểm toán của công ty. Nó ảnh hưởng đến tính hiệu quả của quy trình kiểm toán, dẫn đến ảnh hưởng đến CLKT. Nghiên cứu của Francis (2011), Knechel et al. (2012) kết luận quy trình kiểm toán là yếu tố thúc đẩy CLKT.

Giả thuyết H3: Phương pháp luận kiểm toán có ảnh hưởng đến CLHĐKT.

✓ Ngoài sản phẩm chính (hiển thị) là ý kiến kiểm toán, cuộc kiểm toán còn cung cấp những giá trị gia tăng (ngầm định) cho khách hàng, như các báo cáo của KTV cung cấp cho ban quản trị và ban quản lý liên quan đến những yếu kém trong kiểm soát nội bộ, trong quy trình lập BCTC, v.v, và các đề xuất để cải tiến chúng. Mặc dù những thông tin cung cấp cho ban quản trị, quản lý được quy định trong CMKiT Quốc tế (ISA 260, ISA 265), hay CMKiT Việt Nam (VSA 260, VSA 265) thường được các công ty kiểm toán đề cập trong các văn bản chính thức. Tuy nhiên, ban quản trị và quản lý thường mong đợi được cung cấp nhiều hơn từ KTV thông qua các buổi thảo luận. Ban quản trị và quản lý có thể dựa trên giá trị và tính kịp thời của những thông tin chính thức hay không chính thức để đánh giá tổng thể CLKT (IAASB, 2014).

Giả thuyết H4: Sự cung cấp thông tin kịp thời cho ban quản trị và quản lý có ảnh hưởng đến CLHĐKT.

✓ Bản cáo bạch các công ty kiểm toán có thể cung cấp các thông tin chung về CLKT. Các báo cáo thường niên và các báo cáo khác mô tả những chỉ số hoạt động của công ty kiểm toán liên quan đến CLKT, và các biện pháp áp dụng để nâng cao chúng. Những thông tin này có thể giúp phân biệt được CLKT giữa các công ty kiểm toán. Ngoài ra, các báo cáo này còn cung cấp “hình ảnh” công ty kiểm toán, mà hình ảnh của công ty là một yếu tố có ảnh hưởng đến đánh giá của người sử dụng về chất lượng dịch vụ mà công ty đó cung cấp (Gronroos, 1982).

Giả thuyết H5: Sự công khai thông tin của công ty kiểm toán có ảnh hưởng đến CLHĐKT.

✓ Hoạt động kiểm toán có liên quan đến lợi ích của xã hội, do đó chịu sự quản lý và giám sát từ phía các Cơ quan quản lý nhà nước và Hội nghề nghiệp. Sự quản lý của các Cơ quan quản lý nhà nước và Hội nghề nghiệp có tác động quan trọng đến văn hoá của công ty kiểm toán, các giá trị, đạo đức và thái độ của chủ phân hàn và nhóm kiểm toán. Ngoài ra, hoạt động giám sát từ phía các Cơ quan quản lý nhà nước và Hội nghề nghiệp nhằm đảm bảo rằng các công ty kiểm toán và các KTV tuân thủ các CMKiT và chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp, cũng như những quy định pháp lý về trách nhiệm của KTV và công ty kiểm toán. Điều này có nghĩa là sự giám sát phía các Cơ quan quản lý nhà nước và Hội nghề nghiệp có thể kiểm soát được CLHĐKT.

Giả thuyết H6: Sự giám sát từ bên ngoài có ảnh hưởng đến CLHĐKT.

✓ Các bên có liên quan trong chuỗi cung ứng BCTC, bao gồm: Ban quản trị và quản lý (người cung cấp BCTC); KTV; Người sử dụng BCTC; Hội nghề nghiệp; và các Cơ quan quản lý nhà nước. Mỗi bên có vai trò khác nhau nhưng đều giữ vai trò quan trọng trong việc thúc đẩy CLKT. Cách thức tương tác giữa các bên (bao gồm cả các thông tin chính thức và không chính thức) có thể tác động lớn đến CLKT (IAASB, 2014).

Giả thuyết H7: Các mối tương tác giữa các bên liên quan trong hoạt động kiểm toán có ảnh hưởng đến CLHĐKT.

✓ Cũng như bất kỳ các nghề nghiệp khác, hoạt động kiểm toán chịu tác động bởi bối cảnh mà nó diễn ra. Các yếu tố thuộc bối cảnh, như: Các quy định đối với hoạt động kiểm toán; Môi trường kiện tụng tranh chấp; hay Sự thu hút nhân tài của nghề nghiệp kiểm toán, có thể tạo điều kiện cho chất lượng BCTC. Bên cạnh đó, các quy định về BCTC hay quản trị doanh nghiệp có thể ảnh hưởng đến rủi ro kiểm toán, tính chất và mức độ bằng chứng cần thiết và hiệu quả của quy trình kiểm toán. Theo Knechel et al. (2012) thì các yếu tố bối cảnh tương tác đáng kể đến các yếu tố: “Đầu vào”; “Quy trình”; và “Đầu ra” của kiểm toán, từ đó dẫn đến ảnh hưởng đến CLKT.

Giả thuyết H8: Các yếu tố thuộc bối cảnh của hoạt động kiểm toán có ảnh hưởng đến CLHĐKT.

▪ **Đánh giá độ tin cậy của thang đo mô hình nghiên cứu**

Sau khi các biến tiềm ẩn và biến quan sát được mã hoá, thang đo mô hình nghiên cứu được hoàn thiện như tại bảng 3.10.

Bảng 3.10 - Thang đo mô hình nghiên cứu

Biến tiềm ẩn (Yếu tố)	Biến quan sát		
	SL	Mã hoá (mới)	Mã hoá (cũ)
1. NANGLUC	6	NL1 NL2 NL3 NL4 NL5 NL6	DV_N_K1 DV_N_T4 DV_N_T5 QT_N1 DV_N_K3 DV_N_K2
2. CHINHSACH	5	CSCL1 CSCL2 CSCL3 CSCL4 CSCL5	DV_C_T5 DV_C_T4 DV_C_T3 DV_C_T2 DV_C_T1
3. PHUONGPHAP	5	PPKT1 PPKT2 PPKT3 PPKT4 PPKT5	QT_C2 QT_C4 QT_C3 QT_C5 QT_C1
4. THONGTIN	6	CCTT1 CCTT2 CCTT3 CCTT4 CCTT5 CCTT6	DR_N6 DR_N7 DR_N5 DR_N9 DR_N4 DR_N8
5. CONGKHAI	3	CKTT1 CKTT2 CKTT3	DR_C2 DR_C1 QT_C6
6. GIAMSAT	7	GSBN1 GSBN2 GSBN3 GSBN4 GSBN5 GSBN6 GSBN7	QT_Q2 DV_Q_T2 DV_Q_T1 QT_Q1 QT_Q3 DR_Q1 DR_Q2

7. TUONGTAC	8	TT2 TT3 TT5 TT6 TT7 TT8 TT9 TT10	TT2 TT3 TT5 TT6 TT7 TT8 TT9 TT10
8. BOICANH	6	BC3 BC4 BC6 BC7 BC8 BC9	BC3 BC4 BC6 BC7 BC8 BC9
Tổng	46		

Giá trị Cronbach'α của 8 thang đo con (thang đo của từng yếu tố) đều lớn hơn .60 (thấp nhất là .830) (Chi tiết tại bảng 3.11). Và hệ số tương quan biến tổng của tất cả các biến trong mỗi thang đo đều lớn hơn .50. Kết quả này có thể kết luận thang đo của 8 khái niệm có độ tin cậy cao. (Kết quả từ đánh giá độ tin cậy thang đo của 8 yếu tố từ SPSS được trình tại phụ lục 15.)

Bảng 3.11 - Kết quả kiểm định độ tin cậy của mô hình

Yếu tố	Cronbach'α
NĂNG LỰC	.854
CHÍNH SÁCH CHẤT LƯỢNG	.841
PHƯƠNG PHÁP KIỂM TOÁN	.830
THÔNG TIN CUNG CẤP	.851
CÔNG KHAI THÔNG TIN	.789
GIÁM SÁT BÊN NGOÀI	.876
TƯƠNG TÁC	.917
BỐI CẢNH	.842

3.2.1.5 Kết quả phân tích CFA (Kiểm định mô hình)

Sau khi các biến tiềm ẩn và biến quan sát được mã hoá, mô hình đo lường ban đầu được xây dựng bằng công cụ vẽ trong phần mềm AMOS 21.

Kết quả CFA ban đầu cho các chỉ số thích hợp chung của mô hình là: Chi-square/df=3.11; CFI=0.076, SRMR=0.048; RMSEA=0.076. Theo mức đề nghị của Hair et al. (2010) (tại bảng 3.2 trên đây) thì chỉ tiêu Chi-square/df và CFI chưa đạt yêu cầu.

Để cải thiện mô hình, các liên kết theo đề xuất của MI được nói lại. Kết quả CFA lần thứ 2 cho mô hình (đã chuẩn hoá) được trình bày tại hình 3.4. (Phụ lục 16 - Chi tiết kết quả mô hình đo lường từ Amos).

▪ **Đánh giá tính thích hợp của mô hình**

Tính thích hợp của mô hình đo lường được đánh giá thông qua: (1) Mức độ phù hợp chung; (2) Tính đơn hướng; (3) Giá trị hội tụ; (4) Giá trị phân biệt; (5) Độ tin cậy. Kết quả đánh giá của từng phần được trình bày trình tiếp theo dưới đây.

○ **Mức độ phù hợp chung**

Sau khi điều chỉnh mô hình, kết quả các tiêu chí phù hợp chung của mô hình được cải thiện. Với các giá trị: Chi-square/df = 2.660 (<3); CFI = .843 (>.80); SRMR = .047 (<.08); và RMSEA = .067 (<.08), cho thấy mô hình phù hợp với dữ liệu thực tế.

○ **Tính đơn hướng**

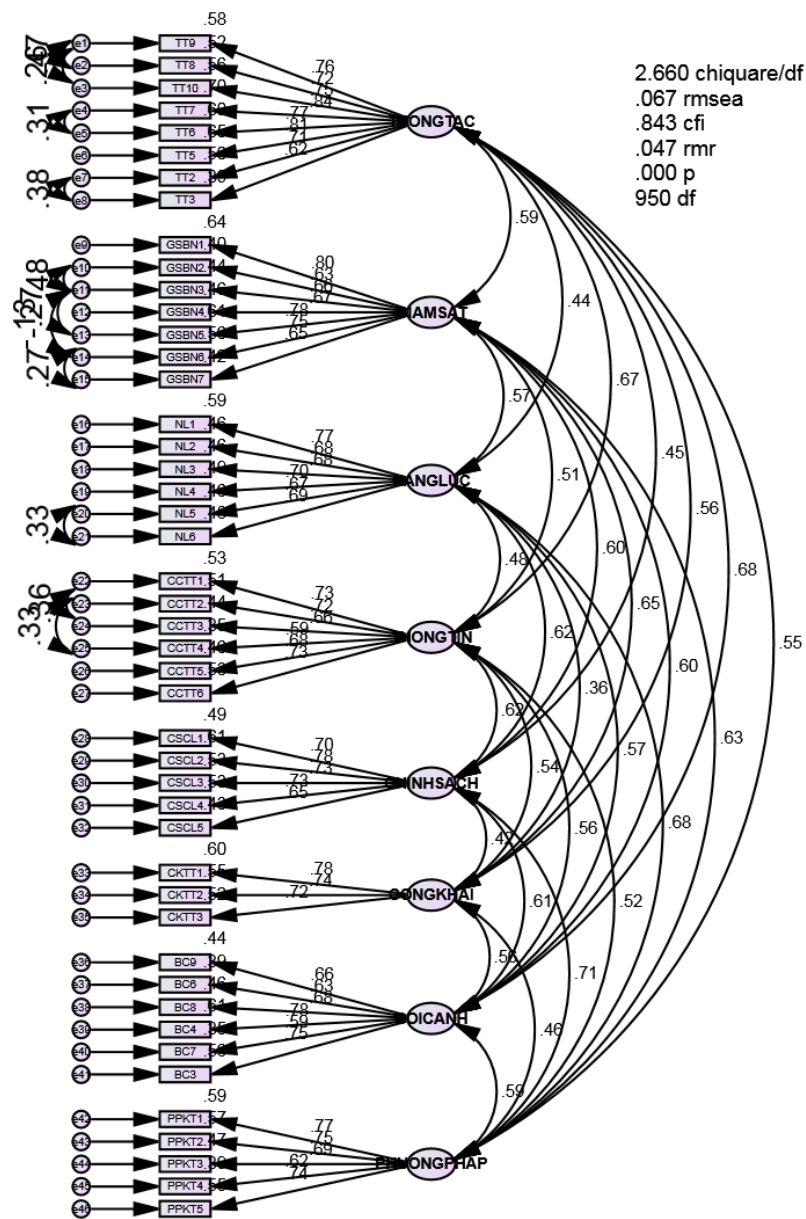
Theo Steenkamp and Van Trijp (1991), mức độ phù hợp của mô hình với dữ liệu thị trường cho điều kiện cần và đủ cho tập các biến quan sát đạt tính đơn hướng (trừ trường hợp các sai số của các biến quan sát có tương quan với nhau). Vì mô hình đo lường phù hợp với dữ liệu thực tế và không có tương quan giữa các sai số nên nó đạt được tính đơn hướng.

○ **Giá trị hội tụ**

Các trọng số chuẩn hoá của thang đo (tại bảng 3.12) đều > .50, và các hệ số chưa chuẩn hoá đều có ý nghĩa thống kê, như vậy các khái niệm của mô hình đạt giá trị hội tụ.

o *Giá trị phân biệt*

Giá trị phân biệt của các khái niệm trong mô hình được kiểm định bằng hệ số tương quan. Kết quả kiểm định được trình bày tại bảng 3.13 cho thấy các giá trị P-value đều < .05, nên hệ số tương quan của từng cặp khái niệm khác biệt so với 1 (ở độ tin cậy 95%). Do đó, các khái niệm của mô hình đạt được giá trị phân biệt.



Hình 3.4 - Mô hình đo lường

o *Độ tin cậy của mô hình*

Như kết quả kiểm định độ tin cậy của thang đo 8 yếu tố được trình bày ở phần trên, cho thấy mô hình có độ tin cậy cao. Thang đo mô hình CLHĐKT được trình bày tại bảng 3.14.

Bảng 3.12 - Trọng số hồi quy chuẩn hoá

			Estimate
TT9	<---	TUONGTAC	.763
TT8	<---	TUONGTAC	.723
TT10	<---	TUONGTAC	.747
TT7	<---	TUONGTAC	.838
TT6	<---	TUONGTAC	.772
TT5	<---	TUONGTAC	.809
TT2	<---	TUONGTAC	.710
TT3	<---	TUONGTAC	.622
GSDN1	<---	GIAMSAT	.798
GSDN2	<---	GIAMSAT	.634
GSDN3	<---	GIAMSAT	.662
GSDN4	<---	GIAMSAT	.675
GSDN5	<---	GIAMSAT	.784
GSDN6	<---	GIAMSAT	.746
GSDN7	<---	GIAMSAT	.649
NL1	<---	NANGLUC	.769
NL2	<---	NANGLUC	.682
NL3	<---	NANGLUC	.677
NL4	<---	NANGLUC	.698
NL5	<---	NANGLUC	.675
NL6	<---	NANGLUC	.695
CCTT1	<---	THONGTIN	.728
CCTT2	<---	THONGTIN	.717
CCTT3	<---	THONGTIN	.665
CCTT4	<---	THONGTIN	.593
CCTT5	<---	THONGTIN	.675
CCTT6	<---	THONGTIN	.729
CSCL1	<---	CHINHSACH	.699
CSCL2	<---	CHINHSACH	.778
CSCL3	<---	CHINHSACH	.730
CSCL4	<---	CHINHSACH	.729

CSCL5	<---	CHINHSACH	.654
CKTT1	<---	CONGKHAI	.776
CKTT2	<---	CONGKHAI	.745
CKTT3	<---	CONGKHAI	.720
BC9	<---	BOICANH	.664
BC6	<---	BOICANH	.626
BC8	<---	BOICANH	.680
BC4	<---	BOICANH	.784
BC7	<---	BOICANH	.594
BC3	<---	BOICANH	.746
PPKT1	<---	PHUONGPHAP	.766
PPKT2	<---	PHUONGPHAP	.753
PPKT3	<---	PHUONGPHAP	.686
PPKT4	<---	PHUONGPHAP	.624
PPKT5	<---	PHUONGPHAP	.739

Bảng 3.13 - Kết quả kiểm định giá trị phân biệt giữa các khái niệm

	Mối quan hệ	R	SE	CR	P-value	
TƯƠNG TÁC	<-->	GIÁM SÁT	0.59	0.042	9.755	0.0496
TƯƠNG TÁC	<-->	NĂNG LỰC	0.44	0.047	11.979	0.0496
TƯƠNG TÁC	<-->	THÔNG TIN	0.67	0.039	8.539	0.0496
TƯƠNG TÁC	<-->	CHÍNH SÁCH	0.455	0.046	11.757	0.0496
TƯƠNG TÁC	<-->	CÔNG KHAI	0.555	0.043	10.276	0.0496
TƯƠNG TÁC	<-->	BÔI CẢNH	0.677	0.038	8.430	0.0496
TƯƠNG TÁC	<-->	PHƯƠNG PHÁP	0.549	0.044	10.365	0.0496
GIÁM SÁT	<-->	NĂNG LỰC	0.571	0.043	10.038	0.0496
GIÁM SÁT	<-->	THÔNG TIN	0.513	0.045	10.898	0.0496
GIÁM SÁT	<-->	CHÍNH SÁCH	0.597	0.042	9.650	0.0496
GIÁM SÁT	<-->	CÔNG KHAI	0.648	0.040	8.878	0.0496
GIÁM SÁT	<-->	BÔI CẢNH	0.6	0.042	9.605	0.0496
GIÁM SÁT	<-->	PHƯƠNG PHÁP	0.626	0.041	9.213	0.0496
NĂNG LỰC	<-->	THÔNG TIN	0.481	0.046	11.372	0.0496
NĂNG LỰC	<-->	CHÍNH SÁCH	0.623	0.041	9.258	0.0496
NĂNG LỰC	<-->	CÔNG KHAI	0.363	0.049	13.132	0.0496
NĂNG LỰC	<-->	BÔI CẢNH	0.565	0.043	10.127	0.0496
NĂNG LỰC	<-->	PHƯƠNG PHÁP	0.683	0.038	8.337	0.0496
THÔNG TIN	<-->	CHÍNH SÁCH	0.62	0.041	9.304	0.0496
THÔNG TIN	<-->	CÔNG KHAI	0.543	0.044	10.454	0.0496
THÔNG TIN	<-->	BÔI CẢNH	0.559	0.043	10.217	0.0496
THÔNG TIN	<-->	PHƯƠNG PHÁP	0.518	0.045	10.824	0.0496

CHÍNH SÁCH	<-->	CÔNG KHAI	0.419	0.047	12.292	0.0496
CHÍNH SÁCH	<-->	BỒI CẢNH	0.606	0.041	9.515	0.0496
CHÍNH SÁCH	<-->	PHƯƠNG PHÁP	0.705	0.037	7.990	0.0496
CÔNG KHAI	<-->	BỒI CẢNH	0.561	0.043	10.187	0.0496
CÔNG KHAI	<-->	PHƯƠNG PHÁP	0.456	0.046	11.742	0.0496
BỒI CẢNH	<-->	PHƯƠNG PHÁP	0.593	0.042	9.710	0.0496

Bảng 3.14 Thang đo mô hình CLHĐKT

	Trọng số
1. Năng lực nhóm kiểm toán - Cronbach'α = .854	
1. Nhóm kiểm toán (bao gồm thành viên ban giám đốc tham gia kiểm toán, và các nhân viên kiểm toán) đảm bảo có đủ năng lực cần thiết cho cuộc kiểm toán.	0.769
2. Nhóm kiểm toán cho thấy họ đủ năng lực chuyên môn và sự thận trọng cần thiết.	0.747
3. Nhóm tham gia kiểm toán cho thấy họ có sự hoài nghi nghề nghiệp.	0.64
4. Nhóm kiểm toán tuân thủ các chuẩn mực kiểm toán, chuẩn mực kiểm soát chất lượng, luật và các quy định có liên quan.	0.637
5. Nhóm kiểm toán (bao gồm thành viên ban giám đốc tham gia kiểm toán, và các nhân viên kiểm toán) đảm bảo việc thực hiện các xét đoán hợp lý trong cuộc kiểm toán.	0.622
6. Nhóm kiểm toán (bao gồm thành viên ban giám đốc tham gia kiểm toán, và các nhân viên kiểm toán) có hiểu biết về môi trường kinh doanh của khách hàng kiểm toán.	0.611
2. Chính sách chất lượng của công ty kiểm toán - Cronbach'α = .841	
1. Công ty thúc đẩy văn hóa tư vấn các vấn đề khó khăn phát sinh trong môi trường làm việc.	0.744
2. Công ty chú trọng việc cung cấp các cơ hội tiếp tục phát triển nghề nghiệp, và hỗ trợ truy cập kỹ thuật chất lượng cao cho các thành viên Ban giám đốc và nhân viên.	0.728
3. Công ty thận trọng với các cân nhắc tài chính, để không dẫn đến hành động và quyết định làm giảm sút chất lượng kiểm toán (ví dụ như để giảm bớt chi phí, công ty bỏ qua bước kiểm tra kiến thức và kỹ năng trong quy trình tuyển dụng nhân sự).	0.678
4. Hệ thống đánh giá khen thưởng và thăng chức của Công ty chú trọng đến các phẩm chất cá nhân cần thiết nhằm thúc đẩy chất lượng kiểm toán.	0.62

5. Công ty thiết lập một cơ chế quản trị đảm bảo đồng thời tiếng nói của Ban quản lý cấp cao và tính độc lập của công ty.	0.566
3. Phương pháp luận kiểm toán - Cronbach'a = .830	
1. Phương pháp kiểm toán của Công ty khuyến khích các thành viên nhóm kiểm toán áp dụng hoài nghi nghề nghiệp và sử dụng xét đoán chuyên môn phù hợp.	0.718
2. Phương pháp kiểm toán của Công ty yêu cầu thu thập đầy đủ tài liệu kiểm toán thích hợp.	0.694
3. Phương pháp kiểm toán của Công ty yêu cầu sự giám sát và soát xét hiệu quả công việc thực hiện.	0.692
4. Công ty thiết lập quy trình kiểm soát chất lượng nghiêm ngặt. Và quy trình kiểm soát chất lượng kiểm toán phải được tuân thủ thực hiện, và được giám sát phù hợp.	0.562
5. Phương pháp kiểm toán của Công ty phù hợp với sự phát triển của các chuẩn mực nghề nghiệp và những phát hiện từ việc đánh giá kiểm soát chất lượng nội bộ và kiểm tra từ bên ngoài.	0.506
4. Cung cấp thông tin cho ban quản trị và quản lý - Cronbach'a = .851	
1. Cung cấp kịp thời cho Ban quản trị những thông tin giúp họ hoàn thành trách nhiệm của Ban quản trị một cách có hiệu quả.	0.755
2. Cung cấp kịp thời cho Ban quản lý sự hiểu biết thấu đáo những khu vực cá biệt trong hoạt động kinh doanh và trong hệ thống của đơn vị, và các kiến nghị để cải tiến nó.	0.747
3. Cung cấp kịp thời cho ban quản trị những kiến nghị để cải tiến quy trình lập báo cáo tài chính của đơn vị.	0.675
4. Cung cấp kịp thời cho Ban quản lý về triển vọng hay xu hướng phát triển của ngành nghề trên toàn cầu.	0.663
5. Cung cấp cho ban quản trị sự hiểu biết thấu đáo về thực tiễn báo cáo tài chính của đơn vị, bao gồm cả hoạt động kiểm soát nội bộ.	0.605
6. Cung cấp kịp thời cho Ban quản lý những nhận xét về các vấn đề liên quan đến các quy định.	0.582
5. Công khai của công ty kiểm toán - Cronbach'a = .789	
1. Công ty kiểm toán công bố các báo cáo thường niên và các báo cáo khác.	0.746
2. Công ty kiểm toán công bố các bản cáo bạch, trong đó cung cấp các thông tin về hệ thống quản trị và kiểm soát chất lượng kiểm toán của họ.	0.716
3. Công ty tham gia hiệu quả các cuộc kiểm tra về kiểm soát chất lượng của các công ty kiểm toán, trong phạm vi được yêu cầu đảm trách bởi Hội nghề nghiệp.	0.628

6. Giám sát từ bên ngoài - Cronbach' α = .876

1. Các cơ quan chịu trách nhiệm kiểm tra hoạt động kiểm toán từ bên ngoài phải xem xét các thuộc tính liên quan đến chất lượng kiểm toán, bao gồm các thuộc tính thuộc công ty kiểm toán và cả các cá nhân tham gia cuộc kiểm toán (ví dụ năng lực, tính độc lập của công ty kiểm toán và của kiểm toán)	0.684
2. Quy định các tổ chức chịu trách nhiệm ban hành chuẩn mực quốc gia, và tổ chức nghề nghiệp kiểm toán chịu trách nhiệm đảm bảo rằng các công ty kiểm toán và các kiểm toán viên hiểu và áp dụng nhất quán các nguyên tắc đạo đức nghề nghiệp.	0.678
3. Ban hành các chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp, trong đó làm rõ cả về các nguyên tắc đạo đức và yêu cầu áp dụng cụ thể.	0.662
4. Các CMKt và các chuẩn mực khác được ban hành phải làm rõ các mục tiêu cơ bản cũng như các yêu cầu áp dụng cụ thể.	0.657
5. Hệ thống điều tra hữu hiệu các cáo buộc về các sai phạm trong kiểm toán và thực thi các hành động kỷ luật thích hợp.	0.652
6. Hội nghề nghiệp kiểm toán thông tin kết quả kiểm tra các cuộc kiểm toán.	0.535
7. Cơ quan quản lý nhà nước cung cấp một cái nhìn tổng thể về kết quả kiểm tra các công ty kiểm toán.	0.499

7. Tương tác các bên - Cronbach' α = .917

1. Sự tương tác hữu hiệu kiểm toán viên với người sử dụng BCTC.	0.629
2. Sự tương tác hữu hiệu giữa kiểm toán viên với các Cơ quan quản lý Nhà nước (gồm Bộ Tài chính, Ủy ban Chứng khoán Nhà nước, Thuế...).	0.586
3. Sự tương tác hữu hiệu giữa Ban giám đốc và Ban quản trị.	0.674
4. Sự tương tác hữu hiệu giữa Ban giám đốc với người sử dụng BCTC.	0.724
5. Sự tương tác hữu hiệu giữa Ban quản trị với người sử dụng BCTC.	0.756
6. Sự tương tác giữa Ban quản lý với Cơ quan quản lý nhà nước (gồm Bộ Tài chính, Ủy ban chứng khoán Nhà nước, Thuế...)	0.769
7. Sự tương tác giữa Ban quản trị với Cơ quan quản lý nhà nước (gồm Bộ Tài chính, Ủy ban Chứng khoán Nhà nước, Thuế...).	0.82
8. Sự tương tác giữa Cơ quan quản lý nhà nước (gồm Ủy ban Chứng khoán Nhà nước, Sở giao dịch Chứng khoán) với người sử dụng BCTC.	0.761

8. Bối cảnh - Cronbach' α = .842

1. Quản trị doanh nghiệp	0.522
2. Hệ thống thông tin	0.599

3. Quan điểm của nhà lãnh đạo	0.68
4. Các quy định đối với hoạt động kiểm toán	0.56
5. Môi trường kiện tụng, tranh chấp	0.649
6. Sự thu hút nhân tài của nghề nghiệp kiểm toán	0.689

3.2.1.6 Đánh giá kết quả nghiên cứu đạt được

Kết quả kiểm định cho thấy mô hình ước lượng phù hợp với dữ liệu thực tế, có nghĩa tám giả thuyết (từ *H1* đến *H8*) được chấp nhận. Mô hình CLHĐKT theo nhận thức của KTV gồm có 8 yếu tố đó là: (1) Năng lực nhóm kiểm toán; (2) Chính sách CL; (3) Phương pháp luận kiểm toán; (4) Cung cấp thông tin cho ban quản trị và quản lý; (5) Công khai thông tin của công ty kiểm toán; (6) Giám sát từ bên ngoài; (7) Tương tác các bên; và (8) Bối cảnh.

Để kiểm tra xem có tồn tại một cấu trúc tốt hơn từ 8 yếu tố này (mô hình cấp 2), Luận án tiến hành phân tích EFA trên 8 yếu tố. Kết quả phân tích EFA không nhóm 8 yếu tố này thành tập hợp số có số lượng nhân tố ít hơn. Kết quả này khẳng định mô hình gồm có tám yếu tố trên (mô hình một cấp) là mô hình tối ưu về yếu tố quyết định CLHĐKT theo nhận thức của KTV.

- ***So sánh kết quả với Khuôn mẫu CLKT của IAASB***

Kết quả nghiên cứu cho thấy có sự khác biệt giữa nhận thức của KTV về các yếu tố quyết định CLKT so với Khuôn mẫu lý thuyết. Trong tám yếu tố quyết định CLHĐKT theo nhận thức của KTV chỉ có hai yếu tố “Tương tác” và “Bối cảnh” là tương đồng với Khuôn mẫu lý thuyết. Đối với các yếu tố còn lại, trong khi Khuôn mẫu đưa ra một phạm vi rộng các yếu tố thúc đẩy CLKT với các thuộc tính chất lượng quan trọng của mỗi yếu tố, được cấu trúc theo nhóm các yếu tố: Đầu vào; Quy trình; và Đầu ra, ở cả ba cấp độ (cấp độ nhóm kiểm toán; công ty kiểm toán; và cấp độ quốc gia). Thì theo nhận thức của KTV, phạm vi các yếu tố được xác định hẹp hơn, đó là: Năng lực của nhóm kiểm toán; Các chính sách chất lượng của công ty kiểm toán; Phương pháp luận kiểm toán; Sự cung cấp thông tin kịp thời cho ban quản trị và quản lý; Sự công khai của công ty kiểm toán; và Sự giám sát từ bên ngoài.

Sự khác biệt này có thể lý giải là do Khuôn mẫu lý thuyết bao trùm quan điểm của các bên có liên quan về CLKT. Có nghĩa là CKKT được nhìn nhận từ nhiều phía. Trong khi đó kết quả nghiên cứu này chỉ phản ánh nhận thức của KTV về CLKT. KTV là những người trực tiếp thực hiện cuộc kiểm toán, nên họ thường sẽ quan tâm nhiều hơn những yếu tố liên quan trực tiếp đến chất lượng của quy trình kiểm toán (như về con người thực hiện và kỹ thuật kiểm toán). Chính vì vậy, dưới góc nhìn của KTV một số yếu tố có ảnh hưởng đến CLKT có thể không được xem trọng.

Mặc dù các yếu tố không đầy đủ như Khuôn mẫu lý thuyết, nhưng Khung các yếu tố quyết định CLHĐKT (8 yếu tố) theo nhận thức của của KTV có cấu trúc tương đồng với Khuôn mẫu lý thuyết (theo cấu trúc hoạt động). Cụ thể:

- ✓ Yếu tố đầu vào, gồm: Năng lực của nhóm kiểm toán; Các chính sách chất lượng của công ty kiểm toán.
- ✓ Yếu tố quy trình: Phương pháp luận kiểm toán.
- ✓ Yếu tố đầu ra, gồm: Sự cung cấp thông tin kịp thời cho ban quản trị và quản lý; Sự công khai của công ty kiểm toán.
- ✓ Yếu tố Tương tác
- ✓ Yếu tố Bối cảnh

3.2.2 Sự khác biệt về nhận thức về CLKT giữa các nhóm kiểm toán viên

Để kiểm tra sự khác biệt trong đánh giá về các quyết tố quyết định CLHĐKT giữa nhóm Partner và Staff (theo kinh nghiệm), giữa KTV thuộc Big4 và Non-Big4 (theo môi trường làm việc). Luận án tiến hành kiểm định hai giả thuyết nghiên cứu:

$H0_{1k(1->8)}$: Có sự khác biệt trung bình điểm đánh giá tầm quan trọng về các yếu tố quyết định CLHĐKT giữa Partner và Staff.

$H0_{2k(1->8)}$: Có sự khác biệt trung bình điểm đánh giá tầm quan trọng về các yếu tố quyết định CLHĐKT giữa KTV thuộc Big4 và Non-Big4.

Kết quả kiểm định Independent - samples T-test của mỗi giả thuyết được trình bày ở phần sau đây.

3.2.2.1 Kiểm định sự khác biệt giữa hai nhóm Partner và Staff

Bảng 3.15a thống kê điểm trung bình đánh giá tám yếu tố quyết định CLHĐKT của Partner và Staff. Nhìn chung cả Partner và Staff đều đánh giá cao tầm quan trọng của tất cả các yếu tố (từ trên 3 điểm trong thang đo 5 điểm), trong đó hai yếu tố “Năng lực của nhóm kiểm toán” và “Phương pháp luận kiểm toán” được đánh giá có tầm quan trọng cao nhất. Điểm trung bình đánh giá giữa Partner và Staff ở cả 8 yếu tố có chênh lệch nhưng không đáng kể.

Bảng 3.15b cho kết quả kiểm định giả thuyết về sự khác biệt trung bình trong đánh giá giữa Partner và Staff (kiểm định giả thuyết $H_{0_{1k(1 \rightarrow 8)}}$). Không có bằng chứng thống kê về sự khác biệt trong đánh giá giữa Partner và Staff ở 6 yếu tố: Năng lực của nhóm kiểm toán; Các chính sách chất lượng của công ty kiểm toán; Phương pháp luận kiểm toán; Sự cung cấp thông tin kịp thời cho ban quản trị và quản lý; Sự công khai của công ty kiểm toán; và Sự giám sát từ bên ngoài; và Tương tác các bên.

Nhưng có bằng chứng có ý nghĩa thống kê về sự khác biệt trong đánh giá giữa Partner và Staff ở 2 yếu tố: Sự công khai của công ty kiểm toán; và Bối cảnh (giá trị giá trị Sig. F của biến “CONGKHAI” lớn hơn .05; giá trị Sig. t ở phần Equal variances assumed nhỏ hơn .05; giá trị giá trị Sig. F của biến “BOICANH” nhỏ hơn 0.05; và giá trị Sig. t ở phần Equal variances not assumed nhỏ hơn .05). Trong đó, các Partner có xu hướng xem trọng các yếu tố thuộc “Bối cảnh” của hoạt động kiểm toán hơn Staff. Điều này không bất ngờ, khi là người thực hiện những phần công việc cụ thể của quy trình kiểm toán, thường thì Staff ít quan tâm đến các yếu tố từ môi trường bên ngoài, những yếu tố nằm ngoài kiểm soát của KTV. Còn đối với Partner, ở vị trí là nhà quản lý và với kinh nghiệm nhiều hơn họ có thể nhận thức được tầm quan trọng các tác động của môi trường hoạt động kiểm toán đến CLKT. Ngược lại, kết quả bất ngờ đối với yếu tố “Sự công khai của công ty kiểm toán”, các Partner lại đánh giá ít quan trọng hơn so với Staff. Kết quả này có thể kết luận các Partner không đánh giá cao việc công bố các bản cáo bạch, báo cáo thường niên và các báo cáo khác.

Bảng 3.15a - Thống kê điểm trung bình đánh giá của Partner và Staff

Yếu tố	Cấp bậc	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
NANGLUC	Partner	59	4.32	.568	.074
	Staff	312	4.18	.584	.033
CHINHSACH	Partner	59	3.97	.549	.071
	Staff	312	3.85	.704	.040
PHUONGPHAP	Partner	59	4.05	.460	.060
	Staff	312	4.04	.681	.039
THONGTIN	Partner	59	3.40	.530	.069
	Staff	312	3.52	.691	.039
CONGKHAI	Partner	59	3.43	.727	.095
	Staff	312	3.71	.756	.043
GIAMSAT	Partner	59	3.84	.536	.070
	Staff	312	3.98	.621	.035
TUONGTAC	Partner	59	3.63	.567	.074
	Staff	312	3.63	.729	.041
BOICANH	Partner	59	4.14	.535	.070
	Staff	312	3.90	.641	.036

**Bảng 3.15b - Kết quả kiểm định sự khác biệt giữa Partner và Staff
(Independent Samples Test)**

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means				
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Diff	Std. Err Diff
NANGLUC	Equal variances assumed	.044	.833	1.614	369	.107	.133	.083
	Equal variances not assumed			1.644	82.868	.104	.133	.081
CHINHSACH	Equal variances assumed	10.385	.001	1.207	369	.228	.117	.097

	Equal variances not assumed			1.428	97.924	.157	.117	.082
PHUONGPHAP	Equal variances assumed	12.916	.000	.076	369	.939	.007	.092
	Equal variances not assumed			.099	112.506	.921	.007	.071
THONGTIN	Equal variances assumed	14.676	.000	-1.256	369	.210	-.119	.095
	Equal variances not assumed			-1.503	99.399	.136	-.119	.079
CONGKHAI	Equal variances assumed	.208	.648	-2.605	369	.010	-.278	.107
	Equal variances not assumed			-2.674	83.468	.009	-.278	.104
GIAMSAT	Equal variances assumed	.543	.462	-1.552	369	.121	-.134	.086
	Equal variances not assumed			-1.716	90.122	.090	-.134	.078
TUONGTAC	Equal variances assumed	11.520	.001	.005	369	.996	.000	.100
	Equal variances not assumed			.005	98.228	.996	.000	.085

BOICANH	Equal variances assumed	4.811	.029	2.752	369	.006	.244	.089
	Equal variances not assumed			3.114	92.589	.002	.244	.079

3.2.2.2 Kiểm định sự khác biệt giữa hai nhóm Big4 và Non-Big4

Bảng 3.16a thống kê điểm trung bình đánh giá tám yếu tố quyết định CLHĐKT của KTV thuộc Big4 và Non-Big4. Nhìn chung cả Big4 và Non-Big4 đều đánh giá các yếu tố là quan trọng (từ mức gần 4 điểm trở lên trong thang đo 5 điểm). Trong đó 2 yếu tố: Năng lực của nhóm kiểm toán; và Phương pháp luận kiểm toán có điểm đánh giá cao nhất. Điểm trung bình đánh giá giữa Big4 và Non-Big4 ở cả 8 yếu tố có chênh lệch nhưng không đáng kể.

Bảng 3.16a - Thống kê điểm trung bình đánh giá của Big4 và Non-Big4

	Loại hình	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
NANGLUC	Big4	27	4.27	.542	.104
	Non-Big4	344	4.20	.586	.032
CHINHSACH	Big4	27	3.92	.842	.162
	Non-Big4	344	3.86	.669	.036
PHUONGPHAP	Big4	27	4.22	.636	.122
	Non-Big4	344	4.03	.651	.035
THONGTIN	Big4	27	3.67	.662	.127
	Non-Big4	344	3.49	.669	.036
CONGKHAI	Big4	27	4.11	.745	.143
	Non-Big4	344	3.63	.748	.040
GIAMSAT	Big4	27	3.98	.644	.124
	Non-Big4	344	3.95	.607	.033
TUONGTAC	Big4	27	3.68	.618	.119
	Non-Big4	344	3.63	.712	.038
BOICANH	Big4	27	4.08	.697	.134
	Non-Big4	344	3.93	.626	.034

Bảng 3.16b cho kết quả kiểm định giả thuyết về sự khác biệt trung bình trong đánh giá giữa Big4 và Non-Big4 (kiểm định giả thuyết $H_{0_{2k(1 \rightarrow 8)}}$). Không có bằng chứng thống kê về sự khác biệt trong đánh giá giữa Big4 và Non-Big4 ở 7 yếu tố: Năng lực của nhóm kiểm toán; Các chính sách chất lượng của công ty kiểm toán; Phương pháp luận kiểm toán; Sự cung cấp thông tin kịp thời cho ban quản trị và quản lý; Sự công khai của công ty kiểm toán; và Sự giám sát từ bên ngoài; và Tương tác các bên. Chỉ có bằng chứng có ý nghĩa thống kê về sự khác biệt trong đánh giá giữa Big4 và Non-Big4 ở yếu tố “Sự công khai của công ty kiểm toán” (Giá trị giá trị Sig. F của biến “CONGKHAI” lớn hơn 0.05, và giá trị Sig. t ở phần Equal variances assumed nhỏ hơn .05).

KTV thuộc Big4 đánh giá tầm quan trọng của việc công khai thông tin của công ty kiểm toán hơn Non-Big4. Kết quả này có thể lý giải, với danh tiếng và vị thế trong thị trường kiểm toán, Big4 có thể nhận thức việc công khai các thông tin của công ty sẽ giúp họ có một “Hình ảnh đẹp” đối với người sử dụng, cũng là cách mà họ bảo vệ danh tiếng của mình. Điều này có thể cải thiện được nhận thức của người sử dụng về chất lượng dịch vụ mà họ cung cấp. Theo Gronroos (1982) hình ảnh công ty có ảnh hưởng đến nhận thức của người sử dụng về chất lượng dịch vụ của công ty. Còn Simunic and Stein (1987), hay Francis and Willson (1988) kết luận danh tiếng của công ty kiểm toán được xác định có ảnh hưởng đến CLKT, và các công ty kiểm toán có quy mô lớn (nhóm Big4) chú trọng đến việc bảo vệ danh tiếng của họ hơn các công ty có quy mô nhỏ.

**Bảng 3.16b - Kết quả kiểm định sự khác biệt giữa Big4 và Non-Big4
(Independent Samples Test)**

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means				
		F	Sig.	t	df	Sig. (2- tailed)	Mean Diff	Std. Err Diff

NANGLUC	Equal variances assumed	.029	.866	.565	369	.572	.066	.117
	Equal variances not assumed			.604	30.979	.550	.066	.109
CHINHSACH	Equal variances assumed	.886	.347	.400	369	.689	.055	.136
	Equal variances not assumed			.329	28.638	.745	.055	.166
PHUONGPHAP	Equal variances assumed	.033	.855	1.501	369	.134	.195	.130
	Equal variances not assumed			1.531	30.434	.136	.195	.127
THONGTIN	Equal variances assumed	.019	.890	1.335	369	.183	.178	.134
	Equal variances not assumed			1.347	30.318	.188	.178	.132
CONGKHAI	Equal variances assumed	.071	.790	3.233	369	.001	.483	.149
	Equal variances not assumed			3.243	30.259	.003	.483	.149
GIAMSAT	Equal variances assumed	.229	.632	.255	369	.799	.031	.122

	Equal variances not assumed			.242	29.745	.810	.031	.128
TUONGTAC	Equal variances assumed	.953	.330	.327	369	.744	.046	.141
	Equal variances not assumed			.369	31.669	.714	.046	.125
BOICANH	Equal variances assumed	.707	.401	1.213	369	.226	.153	.126
	Equal variances not assumed			1.106	29.384	.278	.153	.138

Kết luận: Kết quả nghiên cứu cho thấy kinh nghiệm và môi trường làm việc có ảnh hưởng đến nhận thức của KTV về CLHĐKT ở một số yếu tố nhất định./.

TÓM TẮT CHƯƠNG 3

Chương 3 trình bày phương pháp và kết quả nghiên cứu nhận thức của KTV về CLHĐKT. Thang đo cho mô hình nghiên cứu được phát triển dựa trên Khuôn mẫu lý thuyết CLKT của IAASB. Kết quả phân tích EFA và CFA xác định Khung các yếu tố quyết định CLHĐKT theo nhận thức của KTV gồm có 8 yếu tố. Bao gồm: (1) Năng lực nhóm kiểm toán; (2) Chính sách chất lượng của công ty kiểm toán; (3) Phương pháp luận kiểm toán; (4) Cung cấp thông tin cho ban quản trị và quản lý; (5) Công khai của công ty kiểm toán; (6) Giám sát từ bên ngoài; (7) Tương tác các bên; và (8) Bối cảnh. Mặc dù không đầy đủ các yếu tố như Khuôn mẫu lý thuyết, nhưng Khung CLHĐKT theo nhận thức của KTV có cấu trúc tương đồng Khuôn mẫu lý thuyết (theo cấu trúc của hoạt động). Cụ thể 8 yếu tố Khung CLHĐKT được phân theo cấu trúc như sau: Năng lực của nhóm kiểm toán; và Chính sách chất lượng của công ty kiểm toán, thuộc nhóm “Yếu tố đầu vào”; Phương pháp luận kiểm toán, thuộc nhóm “Yếu tố quy trình”; Cung cấp thông tin cho ban quản trị và quản lý, và Công khai của công ty kiểm toán, thuộc nhóm “Yếu tố đầu ra”; Yếu tố Tương tác; Yếu tố Bối cảnh.

Kết quả kiểm định giả thuyết về sự khác biệt trung bình cung cấp bằng chứng có sự khác biệt trong đánh giá giữa Partner và Staff ở 2 yếu tố “Công khai của công ty kiểm toán” và “Bối cảnh”. Và bằng chứng về sự khác biệt trong đánh giá giữa Big4 và Non-Big4 ở yếu tố “Công khai của công ty kiểm toán”. Kết quả này có thể kết luận rằng kinh nghiệm và môi trường làm việc có ảnh hưởng đến nhận thức của KTV về CLKT ở một số yếu tố nhất định./.

CHƯƠNG 4 – SỰ KHÁC BIỆT VỀ NHẬN THỨC VỀ CLKT CỦA KTV VÀ CÁC BÊN LIÊN QUAN

Dưới góc độ là một dịch vụ, CLKT được cấu thành bởi hai thành tố: chất lượng kỹ thuật và chất lượng phục vụ. Ở khía cạnh “Chất lượng phục vụ”, CLKT chịu ảnh hưởng bởi cảm nhận từ phía người cung cấp và người sử dụng BCTC (gọi chung là các bên liên quan). Những khác biệt về nhận thức giữa KTV và các bên liên quan có thể dẫn đến những hạn chế của các biện pháp nâng cao CLKT. Mục đích của chương này là phân tích sự khác biệt trong nhận thức về CLKT giữa KTV và các bên liên quan về CLKT.

Chương này gồm có hai phần. Phần 1 tác giả trình bày phương pháp nghiên cứu nhằm đạt được các mục tiêu nghiên cứu đề ra. Phần 2 tác giả đi vào trình bày và phân tích các kết quả nghiên cứu đạt được. Mỗi một phần này sẽ được trình bày dưới đây.

4.1 PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU

4.1.1 Thiết kế nghiên cứu

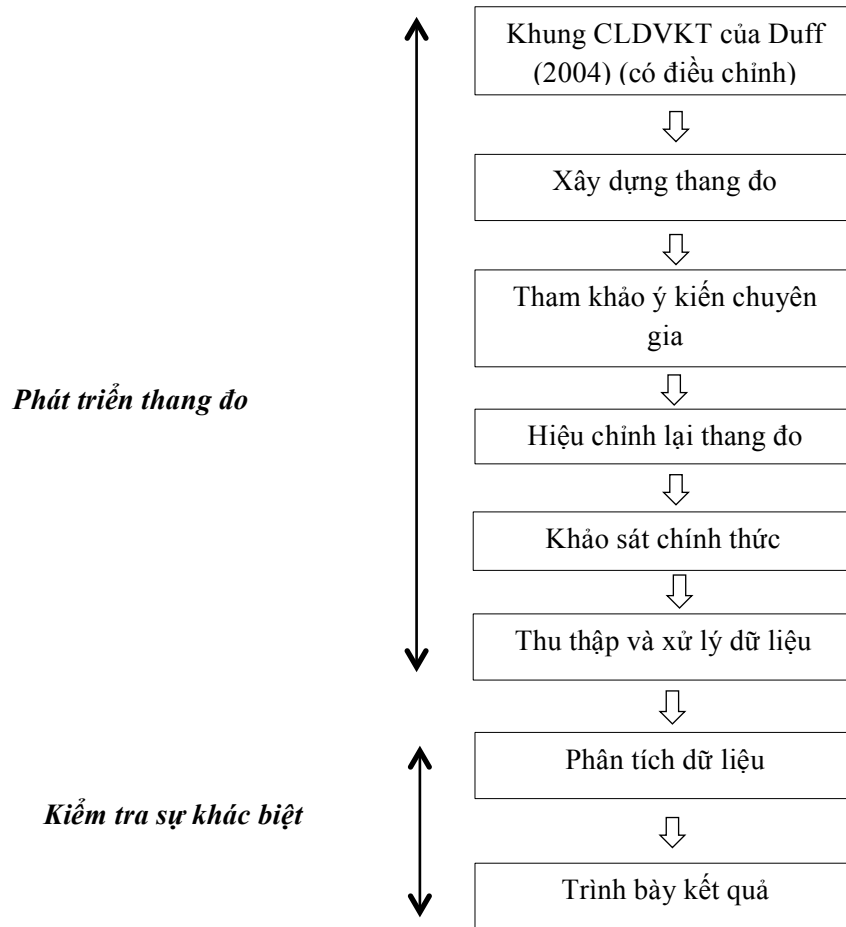
Với mục tiêu phân tích sự khác biệt trong nhận thức về CLKT giữa KTV và các bên liên quan có hai câu hỏi nghiên cứu cụ thể được đặt ra:

- Q6. Đánh giá của KTV và các bên liên quan về các yếu tố quan trọng của CLKT, dưới góc độ một dịch vụ như thế nào?, và*
- Q7. Có hay không sự khác biệt trong đánh giá giữa KTV và các bên liên quan về tầm quan trọng của các yếu tố đó?*

Để đạt được hai mục tiêu nghiên cứu nói trên, Luận án phát triển quy trình nghiên cứu định lượng gồm hai phần chính: (1) Phát triển thang đo kiểm tra nhận thức của KTV và các bên liên quan về CLKT; (2) Kiểm tra sự khác biệt trong đánh giá giữa KTV và các bên liên quan về các yếu tố quan trọng của CLDVKT. Quy trình nghiên cứu gồm có các bước được trình bày trong hình 4.1.

4.1.2 Phát triển thang đo

Với đặc thù của dịch vụ chuyên nghiệp, người sử dụng bị hạn chế trong tiếp cận quy trình kiểm toán cho nên các bên liên quan không am hiểu sâu về hoạt động kiểm toán. Do đó, Luận án sử dụng khung CLDVKT được Duff phát triển vào năm



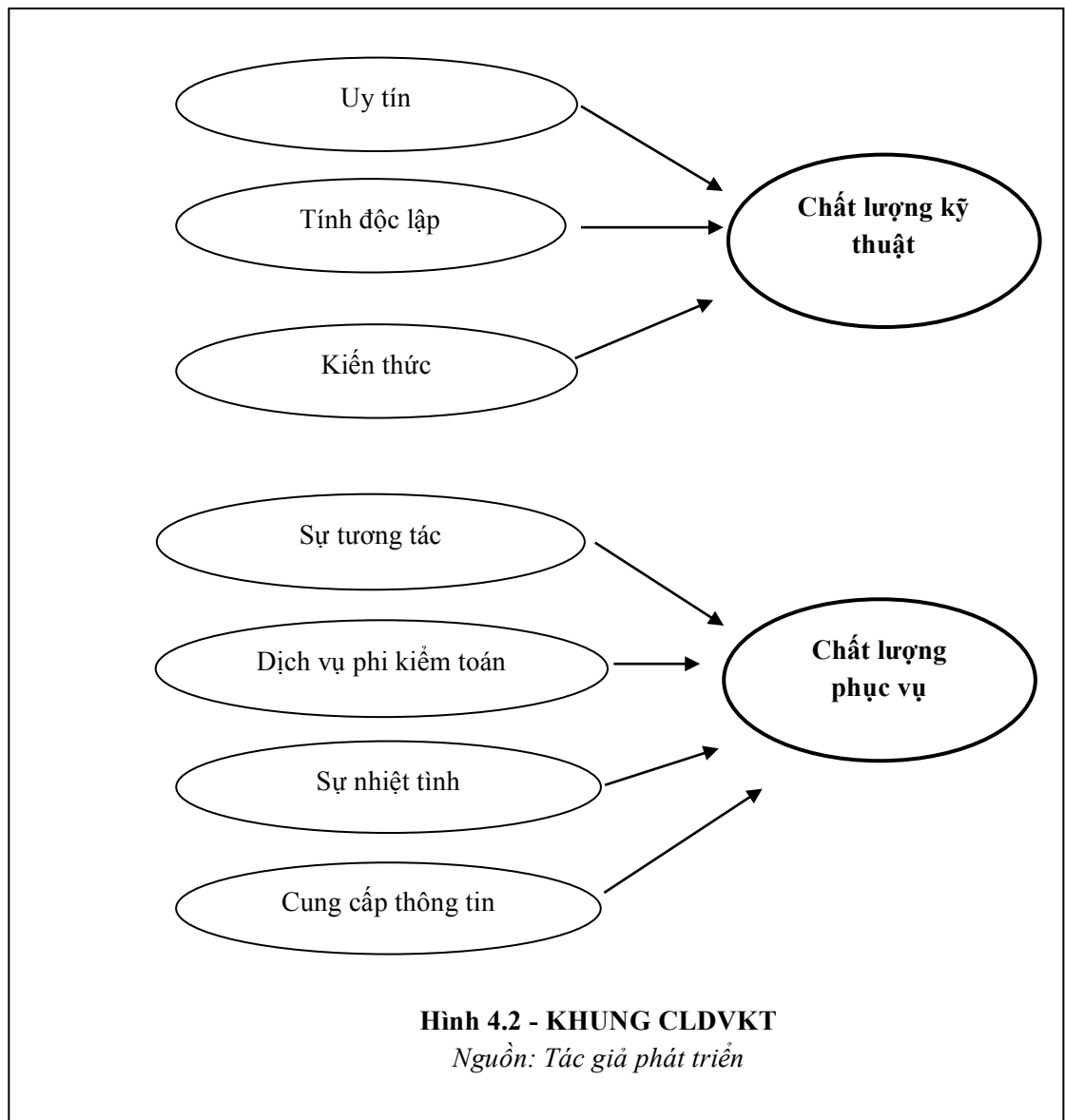
Hình 4.1 - Quy trình phát triển nghiên cứu

2004 (mô hình Auditqual), để phát triển thang đo kiểm tra nhận thức của KTV và các bên liên quan về CLKT. Mô hình Auditqual (mô hình cấp hai) có sáu yếu tố thuộc hai thành tố “Chất lượng kỹ thuật” và “Chất lượng phục vụ”. Trong đó, thành tố chất lượng kỹ thuật gồm có các yếu tố: Uy tín; Tính độc lập; Kiến thức. Thành tố chất lượng phục vụ gồm có: Sự tương tác; Dịch vụ phi kiểm toán; Sự nhiệt tình. Ngoài sáu yếu tố trong mô hình Auditqual cấp hai, Luận án bổ sung thêm yếu tố “Cung cấp thông tin” vào khung kiểm tra. Cơ sở cho quyết định này dựa trên:

- *Mô hình Auditqual được Duff phát triển cách đây đã trên 10 năm, một số yếu tố mới có ảnh hưởng đến CLKT được phát sinh sau này chưa được xác định trong mô hình Auditqual. Và,*

- Ngoài sản phẩm chính là ý kiến kiểm toán, cuộc kiểm toán còn cung cấp những giá trị gia tăng cho người sử dụng. Theo IAASB (2014) ban quản trị và quản lý có thể dựa trên giá trị và tính kịp thời của những thông tin được cung cấp bởi KTV để đánh giá CLDVKT mà họ nhận được.

Khung CLDVKT (Hình 4.2), được sử dụng để phát triển thang đo kiểm tra nhận thức của KTV và các bên liên quan về CLKT.



- **Thang đo ban đầu**

Thang đo ban đầu gồm có 63 câu hỏi về bảy yếu tố theo Khung CLDVKT, trong đó có: 56 câu hỏi từ thang đo mô hình Auditqual; và 7 câu hỏi được phát triển từ 7 thuộc tính chất lượng quan trọng trong Khuôn mẫu CLKT của IAASB (2014).

Nhằm loại bỏ các câu hỏi có thể không còn phù hợp với thời điểm thực hiện nghiên cứu cũng như môi trường ở Việt Nam, 63 câu hỏi ban đầu về CLKT được gửi lấy ý kiến chuyên gia. Các chuyên gia được tham khảo (Phụ lục 9) là những người có kinh nghiệm, nắm giữ các vị trí cao ở các DN và công ty kiểm toán tại Việt Nam. Có 10 câu hỏi được đánh giá là không phù hợp, các câu hỏi này được loại ra khỏi bảng khảo sát chính thức.

- **Thang đo chính thức**

Thang đo chính thức gồm có 53 câu hỏi (trong đó 46 câu từ thang đo mô hình Auditqual, và 7 câu từ khuôn mẫu CLKT của IAASB), được thiết kế theo dạng thang đo Likert 5 mức, từ “Không quan trọng” đến “Rất quan trọng” dùng để kiểm tra nhận thức của KTV và các bên liên quan về tầm quan trọng của các yếu tố ảnh hưởng đến CLKT. Thang đo được cấu trúc theo Khung CLDVKT được trình bày tại phụ lục 10.

4.1.3 Thu thập và xử lý dữ liệu

- **Thiết kế mẫu**

- *Đối tượng nghiên cứu*

Để kiểm tra nhận thức về tầm quan trọng của các yếu tố ảnh hưởng đến CLKT, dưới góc độ là một dịch vụ, Luận án chọn đối tượng khảo sát bao gồm: KTV; Người làm kế toán (đại diện cho người cung cấp); Nhà đầu tư cá nhân (đại diện cho người sử dụng).

- *Cỡ mẫu*

Bảng câu hỏi khảo sát được gửi đến 800 người. Số lượng bảng trả lời nhận được là 300, tỷ lệ phản hồi là 37,5%. So với một số nghiên cứu trước đây, ví dụ như của Duff (2014) là 17,33%, của Beattie et al. (2013) là 35,9%, hay của Carcello et al. (1992) là 36% thì tỷ lệ phản hồi của nghiên cứu này là chấp nhận được. Trong số

300 bảng trả lời nhận được có 15 bảng trả lời không phù hợp (không trả lời đầy đủ thông tin), những trường hợp này được loại ra khỏi mẫu khảo sát. Mẫu khảo sát cuối cùng có 285 người, trong đó có 111 người là KTV, 90 người là kế toán, và 84 các nhà đầu tư cá nhân làm việc tại các DN, ngân hàng.

○ ***Phương pháp chọn mẫu***

Phương pháp chọn mẫu phi xác suất, và chọn mẫu theo phương pháp thuận tiện được sử dụng để thực hiện nghiên cứu. Theo phương pháp này tất cả những người thuộc đối tượng nghiên cứu đồng ý tham gia đều có thể được lựa chọn vào mẫu.

▪ **Công cụ thu thập dữ liệu**

○ ***Bảng câu hỏi khảo sát***

Bảng câu hỏi được thiết kế gồm ba phần:

- Phần A: “Thông tin khảo sát”, bao gồm 53 câu hỏi về các yếu tố ảnh hưởng đến CLKT. Người tham gia trả lời được yêu cầu đánh giá tầm quan trọng của những yếu tố này dựa trên quan điểm chung của họ về kiểm toán, chứ không phải là kinh nghiệm của họ về một công ty kiểm toán nhất định. Các câu hỏi này được thiết kế dạng đóng với thang đo Linkert 5 mức, từ “Không quan trọng” cho đến “Rất quan trọng”, được chia thành bốn mục:

- Nhóm các yếu tố thuộc Công ty kiểm toán.
- Nhóm các yếu tố thuộc Thành viên Ban giám đốc tham gia kiểm toán.
- Nhóm các yếu tố thuộc Nhóm thực hiện kiểm toán.
- Nhóm các yếu tố thuộc Các báo cáo của KTV.

- Phần B: “Ý kiến bổ sung”, được thiết kế dưới dạng mở, mời các bình luận ở bất kỳ khía cạnh nào của câu hỏi khảo sát hoặc thêm ý kiến liên quan đến CLKT.

- Phần C: “Thông tin cá nhân” của người trả lời, gồm có chức danh, công việc, độ tuổi, giới tính, kinh nghiệm làm việc. Những thông tin này phục vụ cho việc phân tích thống kê đối tượng khảo sát của nghiên cứu.

Chi tiết Bảng khảo sát được trình bày tại phụ lục số 11.

○ **Phương pháp khảo sát**

Phương pháp khảo sát qua **gửi thư** kết hợp với phương pháp khảo sát **trực tiếp** tại các buổi cập nhật kiến thức hàng năm do VACPA, VAA tổ chức.

▪ **Mã hoá dữ liệu**

Dữ liệu sau khi thu thập được xử lý và mã hoá. Việc mã hoá dữ liệu được thực hiện theo cấu trúc của Khung CLKT, được trình bày tại bảng 4.1.

Bảng 4.1 Mã hoá dữ liệu

Thành phần	Yếu tố	Mã	Số biến
CHẤT LƯỢNG KỸ THUẬT	Uy tín	UYTI	16
	Tính độc lập	DOLAP	5
	Kiến thức	KITH	6
CHẤT LƯỢNG PHỤC VỤ	Sự tương tác	TUTA	5
	Dịch vụ phi kiểm toán	DVPKT	4
	Sự nhiệt tình	NHTI	10
	Cung cấp thông tin	CCTT	7
Tổng			53

4.1.4 Phương pháp thu thập dữ liệu

Để thu được câu trả lời cho câu hỏi nghiên cứu (Q6): “*Có hay không sự khác biệt trong đánh giá giữa KTV và các bên liên quan về tầm quan trọng của các yếu tố đó?*”, Luận án tiến hành kiểm định giả thuyết về sự khác biệt trong mức độ đánh giá tầm quan trọng của các yếu tố có ảnh hưởng đến CLKT giữa KTV, người cung cấp, và người sử dụng bằng phương pháp phân tích phương sai một chiều (One – Way ANOVA).

Phương pháp Anova một chiều cho phép so sánh trung bình của k ($k \geq 3$) mẫu ngẫu nhiên và độc lập với nhau có kích thước n_1, n_2, \dots, n_k được chọn từ k đám đông. Tiêu chuẩn để phân tích ANOVA một chiều là các nhóm so sánh phải độc lập và được chọn ngẫu nhiên, và phương sai của các nhóm phải đồng nhất. Trong trường hợp phương sai của các nhóm không đồng nhất (mẫu không có phân phối chuẩn) thì sẽ dùng phép kiểm định Kruskal-Wallis (kiểm định phi tham số - nonparametric test of ANOVA) thay cho kiểm định ANOVA (Nguyễn Đình Thọ, 2011). Các bước thực hiện trong kiểm định ANOVA một chiều, gồm có: (1) Đánh giá độ tin cậy của thang đo; (2) Kiểm định phương sai đồng nhất; (3a) Kiểm định ANOVA (trong trường hợp phương sai các nhóm đồng nhất – mẫu có phân phối chuẩn); (3b) Kiểm định Kruskal-Wallis (trong trường hợp phương sai các nhóm không đồng nhất – mẫu không có phân phối chuẩn); (4) Kiểm định hậu ANOVA (Post hoc test). Chi tiết mỗi bước trong phân tích ANOVA một chiều được trình bày ở các phần dưới đây.

- ***Bước 1: Đánh giá độ tin cậy thang đo***

Đánh giá độ tin cậy của thang đo là cần thiết trước khi kiểm định lý thuyết khoa học (Nguyễn Đình Thọ, 2011). Độ tin cậy của thang đo được đánh giá bằng giá trị Cronbach' α (như đã trình bày trong Chương ba). Trước khi tiến hành kiểm định khác biệt trung bình giữa các nhóm, giá trị Cronbach' α được dùng để đánh độ tin cậy bảy thang đo của bảy yếu tố thuộc hai thành tố “Chất lượng kỹ thuật” và “Chất lượng phục vụ” của CLKT.

- ***Bước 2: Kiểm định phương sai đồng nhất***

Tiêu chuẩn để sử dụng kết quả phân tích ANOVA là phương sai của các nhóm phải đồng nhất (mẫu có phân phối chuẩn). Kiểm định “Levene phương sai đồng nhất” được dùng để kiểm định giả thuyết phương sai các nhóm bằng nhau. Nếu giá trị Sig. trong kiểm định Levene $> \alpha$ ($\alpha = 5\%$) (Nguyễn Đình Thọ, 2011), giả thuyết phương sai đồng nhất được chấp thuận, có nghĩa là không có sự khác biệt về phương sai của các nhóm (mẫu có phân phối chuẩn). Khi đó kết quả phân tích ANOVA là đáng tin cậy và có thể sử dụng tốt (Hoàng Trọng và Chu Nguyễn Mộng

Ngọc, 2008). Nếu giá trị Sig. trong kiểm định Levene $\leq \alpha$, giả thuyết phương sai đồng nhất không được chấp thuận, có nghĩa là có sự khác biệt về phương sai của các nhóm (mẫu không có phân phối chuẩn), khi đó không thể dùng phân tích ANOVA mà phải dùng phép kiểm định Kruskal-Wallis (Nguyễn Đình Thọ, 2011).

- **Bước 3a: Kiểm định ANOVA**

Khi phương sai của các nhóm là đồng nhất (mẫu có phân phối chuẩn), kết quả kiểm định ANOVA sẽ được sử dụng để kết luận có hay không sự khác biệt giữa các nhóm. Nếu giá trị P trong kiểm định ANOVA $> \alpha$ ($\alpha = 5\%$) cho thấy không có sự khác biệt giữa các nhóm. Nếu giá trị P trong kiểm định ANOVA $\leq \alpha$, cho thấy có sự khác biệt giữa các nhóm, nhưng không cho biết trung bình giữa hai nhóm nào là khác nhau. Kiểm định hậu ANOVA (ANOVA post hoc test) sẽ cho biết cụ thể sự khác nhau giữa các nhóm là như thế nào (Nguyễn Đình Thọ, 2011).

- **Bước 3b: Kiểm định Kruskal-Wallis**

Như đã trình bày phần trên đây, nếu mẫu không có phân phối chuẩn thì không thể dùng kiểm định ANOVA để kiểm tra sự khác biệt giữa các nhóm, mà phải dùng phép kiểm định Kruskal-Wallis. Nếu kiểm định Kruskal-Wallis cho kết quả có sự khác biệt giữa các nhóm (Sig. < 0.05), bước tiếp theo sẽ sử dụng kiểm định hậu ANOVA để biết cụ thể sự khác biệt giữa các nhóm.

- **Bước 4: Kiểm định hậu ANOVA (Post hoc test)**

Khi kết quả kiểm định ANOVA (trường hợp mẫu có phân phối chuẩn), hay kiểm định Kruskal-Wallis (trường hợp mẫu không có phân phối chuẩn) cho thấy có sự khác biệt giữa các nhóm. Kiểm định hậu ANOVA sẽ được tiến hành để kiểm tra sự khác biệt cụ thể giữa từng cặp nhóm. Nếu giá trị P trong kiểm định hậu ANOVA $> \alpha$ ($\alpha = 5\%$), cho thấy không có sự khác biệt giữa hai nhóm. Ngược lại, nếu giá trị P trong kiểm định hậu ANOVA $\leq \alpha$, kết luận có sự khác biệt giữa hai nhóm so sánh.

Kết quả kiểm định sự khác biệt trong mức độ đánh giá tầm quan trọng của các yếu tố ảnh hưởng đến CLKT giữa KTV, người cung cấp, và người sử dụng BCTC, được trình bày chi tiết tại mục 4.2.2.

4.2 KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU

4.2.1 Mức độ đánh giá chung của các bên liên quan về tầm quan trọng của các yếu tố của CLKT

▪ Mô tả mẫu khảo sát

Số liệu thống kê mẫu khảo sát được trình bày tại bảng 4.2 cho thấy mẫu có kết cấu phù hợp, tỷ trọng giữa các nhóm đại diện không có chênh lệch quá lớn. Trong số 285 người trả lời, số KTV chiếm 38.9% (111 người), kế toán chiếm 32% (90 người), và nhà đầu tư cá nhân chiếm 29.5% (84 người). Đa số người trả lời nằm trong độ tuổi từ 25 – 45 (chiếm 76%).

Bảng 4.2 - Thống kê theo nghề nghiệp và độ tuổi

Độ tuổi			Nghề nghiệp			Tổng
			Kiểm toán	Kế toán	Nhà đầu tư	
Dưới 25	Giới tính	Nữ	11	1	4	16
		Nam	5	3	5	13
	Tổng	16	4	9	29	
Từ 25 - 45	Giới tính	Nữ	39	57	29	125
		Nam	39	13	40	92
	Tổng	78	70	69	217	
Trên 45	Giới tính	Nữ	9	11	3	23
		Nam	8	5	3	16
	Tổng	17	16	6	39	
Tổng	Giới tính	Nữ	59	69	36	164
		Nam	52	21	48	121
	Tổng	111	90	84	285	

▪ Mức độ đánh giá của các bên về tầm quan trọng của các yếu tố của CLKT

Điểm đánh giá trung bình của ba nhóm trên bảy yếu tố được trình bày tại bảng 4.3. Tất cả các yếu tố được cho là có ảnh hưởng quan trọng đến CLKT khi mức

điểm trung bình đánh của cả ba nhóm là từ 3.55 điểm đến 4.14 điểm trên thang đo 5 điểm. Trong đó điểm đánh giá cho yếu tố “Uy tín” là cao nhất (4.14 điểm) và điểm đánh giá cho yếu tố “Tính độc lập” là thấp nhất (3.55 điểm). Mặc dù không có sự chênh lệch lớn trong đánh giá giữa ba nhóm ở tất cả các yếu tố, nhưng nhìn chung KTV có xu hướng đánh giá tầm quan trọng của các yếu tố thuộc thành tố “Chất lượng kỹ thuật” cao hơn so với kế toán và nhà đầu tư. Trong khi đó, nhà đầu tư lại đánh giá tầm quan trọng của các yếu tố thuộc thành tố “Chất lượng phục vụ” cao hơn cả KTV và kế toán. Để kiểm tra xem những khác biệt này có là thực tế và có ý nghĩa thống kê hay không, Luận án thực hiện phương pháp phân tích phương sai một chiều (One – Way ANOVA). Kết quả kiểm định sự khác biệt giữa ba nhóm bằng phương pháp phân tích One – Way ANOVA được trình bày tại mục 4.2.2 dưới đây.

Bảng 4.3 - Điểm đánh giá trung bình của các nhóm trên 7 yếu tố

		N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean	
						Lower Bound	Upper Bound
Uy tín	Kiểm toán	111	4.30	0.46	0.04	4.21	4.38
	Kế toán	90	4.05	0.76	0.08	3.89	4.21
	Nhà đầu tư	84	4.05	0.60	0.07	3.92	4.18
	Tổng	285	4.14	0.62	0.04	4.07	4.22
Tính độc lập	Kiểm toán	111	3.89	0.75	0.07	3.75	4.03
	Kế toán	90	3.27	0.88	0.09	3.09	3.46
	Nhà đầu tư	84	3.42	0.65	0.07	3.28	3.56
	Tổng	285	3.55	0.81	0.05	3.46	3.65
Kiến thức	Kiểm toán	111	4.03	0.51	0.05	3.93	4.13
	Kế toán	90	3.72	0.77	0.08	3.56	3.88
	Nhà đầu tư	84	3.78	0.60	0.07	3.65	3.91
	Tổng	285	3.86	0.64	0.04	3.78	3.93
Sự tương tác	Kiểm toán	111	3.84	0.59	0.06	3.73	3.95
	Kế toán	90	3.75	0.78	0.08	3.59	3.92
	Nhà đầu tư	84	3.72	0.65	0.07	3.58	3.86
	Tổng	285	3.76	0.67	0.04	3.70	3.85

Dịch vụ phi kiểm toán	Kiểm toán	111	3.78	0.73	0.07	3.64	3.91
	Kế toán	90	3.65	0.93	0.09	3.65	3.85
	Nhà đầu tư	84	3.72	0.72	0.08	3.56	3.87
	Tổng	285	3.72	0.79	0.05	3.63	3.81
Sự nhiệt tình	Kiểm toán	111	4.02	0.49	0.46	3.93	4.11
	Kế toán	90	3.80	0.75	0.78	3.65	3.96
	Nhà đầu tư	84	3.85	0.54	0.06	3.73	3.97
	Tổng	285	3.90	0.60	0.04	3.83	3.97
Cung cấp thông tin	Kiểm toán	111	3.75	0.65	0.62	3.62	3.87
	Kế toán	90	3.78	0.91	0.09	3.59	3.97
	Nhà đầu tư	84	3.90	0.69	0.07	3.76	4.05
	Tổng	285	3.80	0.75	0.04	3.72	3.89

4.2.2 Kết quả kiểm định sự khác biệt giữa các nhóm

▪ Kết quả đánh giá độ tin cậy của thang đo

Giá trị Cronbach' α của bảy thang đo trình bày ở bảng 4.4, kết quả đánh giá độ tin cậy thang đo từ SPSS được trình bày tại phụ lục số 17. Kết quả cho thấy cả bảy thang đo của bảy yếu tố đều có độ tin cậy cao, giá trị Cronbach' α của các thang đo từ 0.765 đến 0.925. Như vậy tổng của mỗi 7 biến (yếu tố): Uy tín; Tính độc lập; Kiến thức; Sự tương tác; Dịch vụ phi kiểm toán; Sự nhiệt tình; Cung cấp thông tin, được sử dụng trong phân tích ANOVA để kiểm tra sự khác biệt trong đánh giá giữa ba nhóm (KTV, kế toán, nhà đầu tư) về tầm quan trọng của các yếu tố cấu thành CLKT.

Bảng 4.4 - Giá trị Cronbach' α của 7 thang đo

Thang đo của mỗi yếu tố	Số biến quan sát	Cronbach' α
1. Uy tín	16	.925
2. Tính độc lập	5	.765
3. Kiến thức	6	.767
4. Sự tương tác	5	.728

5. Dịch vụ phi kiểm toán	4	.844
6. Sự nhiệt tình	10	.863
7. Cung cấp thông tin	7	.907
Tổng	53	

▪ **Kết quả kiểm định phương sai đồng nhất (kiểm định Levene)**

Kết quả kiểm định phương sai của bảy mẫu độc lập được trình bày tại bảng 4.5. Giá trị Sig. trong kiểm định Levene của cả bảy yếu tố đều nhỏ hơn 0.05 ($\alpha = 5\%$) cho thấy có sự khác biệt về phương sai (mẫu không có phân phối chuẩn) của ba nhóm ở cả bảy yếu tố. Trong trường hợp này, phép kiểm định Kruskal – Wallis (kiểm định phi tham số) được sử dụng thay cho kiểm định ANOVA để kiểm tra sự khác biệt giữa các nhóm.

Bảng 4.5 - Kết quả kiểm định Levene phương sai đồng nhất

	Levene Statistic	df1	df2	Sig.
1. Uy tín	9.368	2	282	.000
2. Tính độc lập	6.293	2	282	.002
3. Kiến thức	8.388	2	282	.000
4. Sự tương tác	5.551	2	282	.004
5. Dịch vụ phi kiểm toán	4.647	2	282	.010
6. Sự nhiệt tình	9.179	2	282	.000
7. Cung cấp thông tin	7.092	2	282	.001

▪ **Kết quả kiểm định Kruskal – Wallis**

Kết quả kiểm định Kruskal – Wallis trên bảy yếu tố được trình bày tại bảng 4.6. Trong 7 yếu tố của Khung CLDVKT, có 4 yếu tố: Sự tương tác; Dịch vụ phi kiểm toán; Sự nhiệt tình; và Cung cấp thông tin, có giá trị Sig. trong kiểm định Kruskal – Wallis lớn hơn 0.05. Kết quả này cho thấy, giả thuyết ở các yếu tố này có các trung bình ba nhóm như nhau được chấp nhận. Nghĩa là không có sự khác biệt trong đánh giá giữa KTV, kế toán, và nhà đầu tư ở các yếu tố này.

Ngược lại, giá trị Sig. trong kiểm định Kruskal –Wallis ở 3 yếu tố: Uy tín; Tính độc lập; Kiến thức, nhỏ hơn 0.05. Kết quả này bác bỏ giả thuyết các yếu tố này có các trung bình ba nhóm như nhau. Có nghĩa là có sự khác biệt trong đánh giá giữa KTV, kế toán, và nhà đầu tư ở ba yếu tố này. Tuy nhiên, kết quả từ kiểm định Kruskal –Wallis không cho biết trung bình của hai nhóm nào là khác nhau. Để biết sự khác biệt xảy ra ở hai nhóm nào, phép kiểm định hậu ANOVA (post hoc tests) sẽ được sử dụng. Kết quả kiểm định hậu ANOVA được trình bày ở bước tiếp theo.

Bảng 4.6 - Kết quả kiểm định Kruskal – Wallis

Giả thuyết H_0	Test	Sig.	Kết luận
1. Yếu tố “Uy tín” – Có các trung bình ba nhóm như nhau.	Kiểm định mẫu độc lập – Kruskal – Wallis	.019	Từ chối giả thuyết H_0
2. Yếu tố “Tính độc lập” – Có các trung bình ba nhóm như nhau.	Kiểm định mẫu độc lập – Kruskal – Wallis	.000	Từ chối giả thuyết H_0
3. Yếu tố “Kiến thức” - Có các trung bình ba nhóm như nhau.	Kiểm định mẫu độc lập – Kruskal – Wallis	.005	Từ chối giả thuyết H_0
4. Yếu tố “Sự tương tác” – Có các trung bình ba nhóm như nhau.	Kiểm định mẫu độc lập – Kruskal – Wallis	.551	Chấp nhận giả thuyết H_0
5. Yếu tố “Dịch vụ phi kiểm toán” – Có các trung bình ba nhóm như nhau.	Kiểm định mẫu độc lập – Kruskal – Wallis	.894	Chấp nhận giả thuyết H_0
6. Yếu tố “Sự nhiệt tình” – Có các trung bình ba nhóm như nhau.	Kiểm định mẫu độc lập – Kruskal – Wallis	.060	Chấp nhận giả thuyết H_0
7. Yếu tố “Cung cấp thông tin” – Có các trung bình ba	Kiểm định mẫu độc lập – Kruskal –	.213	Chấp nhận giả thuyết H_0

nhóm như nhau.	Wallis		
<i>The significance level is .05</i>			

▪ **Bước 4: Kết quả kiểm định hậu ANOVA (Post hoc tests)**

Bảng 4.7 trình bày kết quả kiểm định hậu ANOVA. Với mức ý nghĩa 5%, kết quả kiểm định Post hoc tests cho thấy có sự khác biệt trong đánh giá ở hai cặp: KTV và kế toán; KTV và nhà đầu tư, ở cả 3 yếu tố (uy tín, tính độc lập, kiến thức), khi giá trị Sig. ở hai cặp này nhỏ hơn .05. Nhưng không có sự khác biệt giữa kế toán và nhà đầu tư (Sig. >0.5). Kết quả này minh chứng KTV có xu hướng đánh giá tầm quan trọng các yếu tố thuộc thành tố “Chất lượng kỹ thuật” của CLKT là hơn so với kế toán và các nhà đầu tư. (Phụ lục 18- Kết quả kiểm định Post hoc tests từ SPSS).

Bảng 4.7 - Kết quả kiểm định hậu ANOVA - Post hoc test

Dependent Variable	(I) Nghề nghiệp	(J) Nghề nghiệp	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
						Lower Bound	Upper Bound
Uy tín	Kiểm toán	Kế toán	.24839*	.09154	.022	.0271	.4696
		Nhà đầu tư	.24948*	.07822	.005	.0606	.4383
	Kế toán	Kiểm toán	-.24839*	.09154	.022	-.4696	-.0271
		Nhà đầu tư	.00109	.10362	1.000	-.2488	.2510
	Nhà đầu tư	Kiểm toán	-.24948*	.07822	.005	-.4383	-.0606
		Kế toán	-.00109	.10362	1.000	-.2510	.2488
Tính độc lập	Kiểm toán	Kế toán	.61538*	.11727	.000	.3327	.8981
		Nhà đầu tư	.46268*	.10023	.000	.2212	.7041

	Kế toán	Kiểm toán	-.61538*	.11727	.000	-.8981	-.3327
		Nhà đầu tư	-.15270	.11704	.476	-.4351	.1297
	Nhà đầu tư	Kiểm toán	-.46268*	.10023	.000	-.7041	-.2212
		Kế toán	.15270	.11704	.476	-.1297	.4351
Kiến thức	Kiểm toán	Kế toán	.31151*	.09484	.004	.0825	.5406
		Nhà đầu tư	.24828*	.08144	.008	.0518	.4448
	Kế toán	Kiểm toán	-.31151*	.09484	.004	-.5406	-.0825
		Nhà đầu tư	-.06323	.10450	.906	-.3153	.1888
	Nhà đầu tư	Kiểm toán	-.24828*	.08144	.008	-.4448	-.0518
		Kế toán	.06323	.10450	.906	-.1888	.3153

*. The mean difference is significant at the 0.05 level.

➤ **Kết luận**, kết quả kiểm định sự khác biệt trong đánh giá giữa KTV, kế toán, và nhà đầu tư về tầm quan trọng của các yếu tố của CLKT cho thấy không có sự khác biệt trong đánh giá của ba nhóm ở các yếu tố thuộc thành tố “Chất lượng phục vụ” (bao gồm: Sự tương tác; Dịch vụ phi kiểm toán; Sự nhiệt tình; Cung cấp thông tin). Kết quả này khác biệt với kết quả nghiên cứu của Duff (2004), nghiên cứu của Duff (2004) kết luận CFO (giám đốc tài chính) đánh giá các yếu tố thuộc “Chất lượng phục vụ” cao hơn KTV. Điều này có thể suy luận rằng, KTV ngày càng nhận thức được tầm quan trọng ở khía cạnh chất lượng phục vụ của dịch vụ kiểm toán mà họ cung cấp. Chính vì vậy sự khác biệt (khoảng cách) trong nhận thức của KTV và các bên liên quan ở khía cạnh này hiện nay không còn nữa.

Bằng chứng về sự khác biệt trong đánh giá giữa KTV, kế toán, và nhà đầu tư về các yếu tố thuộc thành tố “Chất lượng kỹ thuật” (bao gồm: Uy tín; Tính độc lập; Kiến thức), theo đó KTV đánh giá tầm quan trọng của các yếu tố thuộc “Chất lượng kỹ thuật” là cao hơn so với kế toán và nhà đầu tư. Kết quả này phù hợp với kết quả nghiên cứu của Duff (2004). Bằng chứng này củng cố cho nhận định: Là người

tham gia thực hiện quy trình kiểm toán, KTV sẽ quan tâm hơn đến chất lượng của các yếu tố về mặt kỹ thuật, vì đó là những yếu tố có thể cải thiện được thực sự CLKT.

Ngoài ra, mặc dù không có bằng chứng về sự khác biệt trong đánh giá giữa KTV và các nhà đầu tư như kết quả nghiên cứu của Duff (2004), tuy nhiên kết quả từ nghiên cứu này cũng cho thấy điểm trung bình đánh giá của nhà đầu tư ở các yếu tố thuộc thành tố “Chất lượng phục vụ” là cao hơn so với cả KTV và kế toán giống kết quả nghiên cứu của Duff (2004)./.

TÓM TẮT CHƯƠNG 4

Thang đo để kiểm tra nhận thức của KTV và các bên liên quan về CLKT gồm có 7 yếu tố. Trong đó, thang đo của 6 yếu tố: Uy tín; Tính độc lập; Kiến thức; Sự tương tác; Dịch vụ phi kiểm toán; Sự nhiệt tình, được phát triển từ thang đo mô hình Auditqual cấp 2 của Duff (2004), và thang đo của yếu tố “Cung cấp thông tin” được phát triển từ Khuôn mẫu CLKT của IAASB (2014). Bảy yếu tố này được phân theo Khung CLDVKT được phát triển bởi Duff (2004). Trong đó, thành tố “Chất lượng kỹ thuật”, gồm: Uy tín; Tính độc lập; Kiến thức. Thành tố “Chất lượng phục vụ”, gồm: Sự tương tác; Dịch vụ phi kiểm toán; Sự nhiệt tình; Cung cấp thông tin.

Điểm đánh giá trung bình của ba nhóm trên bảy yếu tố cho thấy các yếu tố được cho là có ảnh hưởng quan trọng đến CLKT. Trong đó điểm đánh giá cho yếu tố “Uy tín” là cao nhất và điểm đánh giá cho yếu tố “Tính độc lập” là thấp nhất. Mặc dù không có sự chênh lệch lớn trong đánh giá giữa ba nhóm ở tất cả các yếu tố, nhưng nhìn chung KTV có xu hướng đánh giá tầm quan trọng của các yếu tố thuộc thành tố “Chất lượng kỹ thuật” cao hơn so với kế toán và nhà đầu tư, trong khi đó nhà đầu tư lại đánh giá tầm quan trọng của các yếu tố thuộc thành tố “Chất lượng phục vụ” cao hơn cả KTV và kế toán.

Phương pháp phân tích phương sai một chiều (One – Way ANOVA), và phép kiểm định phi tham số Kruskal-Wallis được sử dụng để kiểm tra sự khác biệt trong mức độ đánh giá tầm quan trọng của các yếu tố của CLKT giữa KTV và các bên liên quan. Kết quả cho thấy không có sự khác biệt trong đánh giá của ba nhóm ở các yếu tố thuộc thành tố “Chất lượng phục vụ”, nhưng có sự khác biệt trong đánh giá về các yếu tố thuộc thành tố “Chất lượng kỹ thuật”, theo đó KTV có xu hướng đánh giá tầm quan trọng ở khía cạnh chất lượng kỹ thuật là cao hơn so với kế toán và nhà đầu tư./.

CHƯƠNG 5 - KẾT LUẬN VÀ HÀM Ý ÁP DỤNG

Mục đích của chương này là tóm tắt và đánh giá kết quả đạt được cũng như những hạn chế từ hai nghiên cứu, nghiên cứu 1: **“Nhận thức của KTV về CLHĐKT”**, và nghiên cứu 2: **“Sự khác biệt về nhận thức về CLKT của KTV và các bên liên quan”**. Thông qua đó gợi ý các chính sách áp dụng và đề xuất cho các nghiên cứu trong tương lai.

Chương này gồm có ba phần. Phần 1 tác giả tóm tắt và đánh giá các phát hiện quan trọng. Phần 2, trình bày các đóng góp của Luận án và hàm ý áp dụng. Phần 3, trình bày những hạn chế của nghiên cứu và đề xuất cho nghiên cứu tiếp theo.

5.1 ĐÁNH GIÁ CÁC PHÁT HIỆN QUAN TRỌNG

▪ Từ nghiên cứu nhận thức của KTV về CLHĐKT

Trên nền tảng kiểm tra đánh giá của KTV đối với các thuộc tính chất lượng theo Khuôn mẫu CLKT của IAASB, kết quả nghiên cứu xác định tám yếu tố quyết định CLHĐKT theo nhận thức của KTV, gồm có: (1) Năng lực nhóm kiểm toán; (2) Chính sách chất lượng của công ty kiểm toán; (3) Phương pháp luận kiểm toán; (4) Cung cấp thông tin cho ban quản trị và quản lý; (5) Công khai của công ty kiểm toán; (6) Giám sát từ bên ngoài; (7) Tương tác các bên; và (8) Bối cảnh. Tám yếu tố này được phân thành các nhóm yếu tố chính theo cấu trúc của Khuôn mẫu lý thuyết, theo đó: Năng lực nhóm kiểm toán; và Chính sách chất lượng của công ty kiểm toán (thuộc nhóm yếu tố đầu vào); Phương pháp luận kiểm toán (thuộc nhóm yếu tố quy trình); Cung cấp thông tin cho ban quản trị và quản lý; Công khai thông tin của công ty kiểm toán; và Giám sát từ bên ngoài (thuộc nhóm yếu tố đầu ra); Sự tương tác các bên (thuộc nhóm yếu tố tương tác); Bối cảnh (thuộc nhóm yếu tố bối cảnh).

Kết quả này cho thấy trên thực tế nhận thức của KTV về các yếu tố quyết định CLKT có sự khác biệt so với Khuôn mẫu lý thuyết. Đó là, trong khi Khuôn mẫu đưa ra một phạm vi rộng các yếu tố thúc đẩy CLKT, với mỗi yếu tố gồm có các thuộc tính chất lượng quan trọng được cấu trúc theo nhóm các yếu tố chính (đầu vào, quy trình, đầu ra, tương tác, và bối cảnh) và phân theo ba cấp độ (nhóm kiểm

toán, công ty kiểm toán và cấp độ quốc gia), thì theo nhận thức của KTV phạm vi các yếu tố quyết định CLKT được xác định hẹp hơn. Sự khác biệt này có thể được nhận định là do Khuôn mẫu lý thuyết nhìn nhận về CLHĐKT trên quan điểm từ nhiều bên có liên quan, trong khi đó kết quả nghiên cứu này chỉ phản ánh nhận thức của KTV về CLHĐKT, dưới góc nhìn của KTV một số yếu tố có ảnh hưởng đến CLHĐKT có thể không được xem là quan trọng.

Mặc dù các yếu tố không đầy đủ như Khuôn mẫu lý thuyết, nhưng Khung các yếu tố quyết định CLHĐKT (8 yếu tố) theo nhận thức của KTV có cấu trúc tương đồng với Khuôn mẫu lý thuyết (theo cấu trúc hoạt động).

Trong tám yếu tố quyết định CLHĐKT được xác định ở nghiên cứu này thì có bốn yếu tố phù hợp với kết quả của các nghiên cứu hàn lâm đã thực hiện trên thế giới và Việt Nam, cụ thể: Năng lực nhóm kiểm toán (như Beattie and Fearnley, 1995; Kilgore et al. 2011; Bùi Thị Thủy, 2014); Phương pháp luận kiểm toán (như: Francis, 2011; Knechel et al., 2012; Phan Văn Dũng, 2016); Giám sát từ bên ngoài (như Phan Văn Dũng, 2016); Bối cảnh (như Francis, 2011). Bốn yếu tố còn lại, gồm: Chính sách chất lượng của công ty kiểm toán; Cung cấp thông tin cho ban quản trị và quản lý; Công khai thông tin của công ty kiểm toán; Sự tương tác các bên là những phát hiện mới của Luận án.

Bằng chứng về sự khác biệt trong đánh giá giữa Partner và Staff ở hai yếu tố “Sự công khai của công ty kiểm toán” và “Bối cảnh”. Trong đó, Partner có xu hướng xem trọng các yếu tố thuộc bối cảnh của hoạt động kiểm toán hơn Staff. Ngược lại, đối với yếu tố “Sự công khai của công ty kiểm toán” thì các Partner lại đánh giá ít quan trọng hơn so với Staff. Điều này có thể kết luận kinh nghiệm của KTV có ảnh hưởng đến đánh giá của họ về CLHĐKT. Một phát hiện bất ngờ khi kết quả nghiên cứu cho thấy các Partner không đánh giá cao việc công bố các bản cáo bạch, báo cáo thường niên và các báo cáo khác của công ty kiểm toán.

Bên cạnh đó, mặc dù chỉ có bằng chứng về sự khác biệt trong đánh giá giữa nhóm Big4 và Non-Big4 ở yếu tố “Sự công khai của công ty kiểm toán” trong tám yếu tố được xác định, nhưng nó cho thấy yếu tố môi trường làm việc có ảnh hưởng

đến nhận thức của KTV về CLKT. Kết quả cho thấy KTV thuộc Big4 đánh giá tầm quan trọng của việc công khai thông tin của công ty kiểm toán hơn nhóm Non-Big4. Điều này có thể là với danh tiếng của họ trong nghề nghiệp kiểm toán, nhóm Big4 nhận thức vai trò quan trọng của việc công khai các thông tin của công ty. Đây cũng là phương thức để họ quảng bá hình ảnh và danh tiếng của mình. Kết quả này đã củng cố quan điểm cho rằng danh tiếng của công ty có ảnh hưởng đến cảm nhận của người sử dụng về CLKT, và các công ty kiểm toán có quy mô lớn (nhóm Big4) thường chú trọng đến việc bảo vệ danh tiếng của họ hơn các công ty có quy mô nhỏ (Simunic and Stein, 1987; Francis and Willson, 1988).

▪ **Từ nghiên cứu sự khác biệt về nhận thức về CLKT của KTV và các bên liên quan (dưới góc độ CLDVKT)**

Tuy không phải là mục tiêu nghiên cứu chính của Luận án, nhưng kết quả kiểm tra sự khác biệt về nhận thức về CLKT giữa KTV và các bên liên quan đã cung cấp một số bằng chứng có giá trị. Kết quả nghiên cứu đã chỉ ra có sự khác biệt có ý nghĩa thống kê trong đánh giá giữa KTV và các bên liên quan ở cả ba yếu tố (uy tín, tính độc lập, kiến thức) thuộc thành tố “Chất lượng kỹ thuật” của CLKT. Trong đó, KTV đánh giá tầm quan trọng của các yếu tố thuộc chất lượng kỹ thuật cao hơn so với kế toán và nhà đầu tư. Kết quả này tương đồng với kết quả nghiên cứu của Duff (2004). Nhưng sự khác biệt giữa kết quả của nghiên cứu này so với nghiên cứu của Duff (2004) đó là, khi nghiên cứu này không cho bằng chứng có sự khác biệt giữa KTV và các bên liên quan đối với các yếu tố thuộc thành tố “Chất lượng phục vụ” (sự tương tác, dịch vụ phi kiểm toán, sự nhiệt tình, cung cấp thông tin), thì ngược lại Duff (2004) kết luận có sự khác biệt và CFO đánh giá các yếu tố này cao hơn KTV. Điều này có lẽ là đã có sự cải thiện đáng kể trong nhận thức của KTV về tầm quan trọng của khía cạnh chất lượng phục vụ của CLKT, cũng như những thay đổi trong cách thức cung cấp dịch vụ kiểm toán trong những năm gần đây so với thời kỳ mà Duff nghiên cứu.

5.2 CÁC ĐÓNG GÓP VÀ HÀM Ý ÁP DỤNG

Với hướng tiếp cận khác biệt so với các nghiên cứu về CLKT đã được thực hiện trước đây, Luận án đã bổ sung những hiểu biết sâu sắc về những yếu tố quyết định CLHĐKT theo nhận thức của KTV ở Việt Nam. Từ mô hình nghiên cứu được phát triển trên nền tảng Khuôn mẫu CLKT của IAASB, và được kiểm định bằng các phương pháp luận nghiêm ngặt, Luận án đã xây dựng được khung các yếu tố quyết định CLHĐKT dựa trên nhận thức của KTV. Khung CLHĐKT dựa trên nhận thức của KTV gồm có tám yếu tố: (1) Năng lực nhóm kiểm toán; (2) Chính sách chất lượng của công ty kiểm toán; (3) Phương pháp luận kiểm toán; (4) Cung cấp thông tin cho ban quản trị và quản lý; (5) Công khai của công ty kiểm toán; (6) Giám sát bên ngoài; (7) Tương tác các bên; và (8) Bối cảnh. Kết quả này mang lại những gợi ý về các hành động thiết thực nhằm thúc đẩy CLKT, đó là:

✓ ***Nâng cao năng lực của đội ngũ KTV là cần thiết để nâng cao CLKT.***

Năng lực của KTV có được qua đào tạo ở trường, và được bồi dưỡng, duy trì trong quá trình hành nghề. Để nâng cao năng lực của KTV cần thiết phải có sự tham gia của các bên liên quan. Trong đó, các nhà giáo dục giữ vai trò đào tạo ban đầu, thông qua chương trình đào tạo đảm bảo trang bị cho người học các kiến thức và kỹ năng cần thiết ở các cấp bậc thấp của nghề nghiệp. Hội nghề nghiệp và công ty kiểm toán giữ vai trò bồi dưỡng và duy trì năng lực của KTV thông qua các hoạt động cập nhật kiến thức, huấn luyện kỹ năng bên trong cũng như bên ngoài công ty kiểm toán.

✓ ***Thiết lập chính sách chất lượng phù hợp để cải thiện CLKT.***

Một chính sách chất lượng chú trọng đến cơ hội phát triển nghề nghiệp của nhân viên, xây dựng văn hoá tư vấn các vấn đề khó khăn phát sinh trong công việc, hệ thống đánh giá khen thưởng, thăng chức chú trọng đến các phẩm chất cá nhân cần thiết của nghề nghiệp .v.v, là cần thiết đối với các công ty kiểm toán để có thể nâng cao CLHĐKT. Vai trò giám sát và kiểm tra của Hội nghề nghiệp là cần thiết để đảm bảo các chính sách chất lượng của các công ty kiểm toán phù hợp quy định của các chuẩn mực kiểm soát chất lượng.

✓ ***Xây dựng phương pháp kiểm toán phù hợp với sự phát triển của chuẩn mực chuyên môn, khuyến khích áp dụng hoài nghi nghề nghiệp và sử dụng xét đoán chuyên môn phù hợp, yêu cầu sự giám sát và soát xét hiệu quả.***

Trong khi Khuôn mẫu CLKT của IAASB xác định phương pháp và thủ tục của công ty kiểm toán sẽ ảnh hưởng đến quy trình kiểm toán, nghiên cứu này cung cấp bằng chứng phương pháp luận kiểm toán là một yếu tố quan trọng quyết định CLKT. Chú trọng đến phương pháp kiểm toán được áp dụng là một cách thức giúp các công ty kiểm toán nâng cao CLHĐKT của mình.

✓ ***Quan tâm thích đáng việc cung cấp thông tin cho ban quản trị, và ban giám đốc của khách hàng kiểm toán.***

Một số học giả và cả các nhà hoạt động thực tiễn cho rằng CLKT không chỉ được đánh giá ở chất lượng “Ý kiến kiểm toán” mà còn ở những giá trị gia tăng mà các công ty kiểm toán mang lại cho khách hàng của mình. Kết quả nghiên cứu này cung cấp bằng chứng củng cố quan điểm đó. Tính hữu ích và kịp thời của những thông tin mà KTV và công ty kiểm toán cung cấp cho ban quản trị, ban quản lý như về các khu vực cá biệt trong hoạt động kinh doanh, triển vọng và xu hướng phát triển của ngành nghề, hay về hoạt động kiểm soát nội bộ, quy trình lập BCTC và các kiến nghị cải tiến nó, .v.v, có thể giúp các công ty kiểm toán cải thiện cảm nhận của khách hàng về chất lượng dịch vụ của họ.

✓ ***Nâng cao mức độ công khai các thông tin của công ty kiểm toán.***

Các tài liệu nghiên cứu về dịch vụ chỉ ra sự minh bạch của công ty sẽ làm tăng uy tín của công ty, từ đó cải thiện cảm nhận của người sử dụng về chất lượng dịch vụ mà công ty cung cấp. Trong khi còn quan điểm trái chiều có nên chăng, quy định các công ty kiểm toán công bố các bản cáo bạch và báo cáo thường niên, bằng chứng thực nghiệm từ nghiên cứu này gợi ý sự minh bạch của công ty kiểm toán cũng là một yếu tố quyết định CLKT.

✓ ***Vai trò giám sát CLKT từ các cơ quan quản lý Nhà nước, từ Hội nghề nghiệp.***

Vai trò quan trọng của hoạt động giám sát CLKT từ các cơ quan quản lý Nhà nước, từ Hội nghề nghiệp đã được thừa nhận trong lý luận cũng như thực tiễn. Bằng chứng thực nghiệm từ nghiên cứu này khẳng định giám sát từ bên ngoài là một yếu tố quyết định CLKT.

✓ *Vai trò quan trọng của các môi tương tác giữa các bên.*

Nghiên cứu của Behn et al. (1997) báo cáo sự tương tác giữa KTV và ủy ban kiểm toán là yếu tố có ảnh hưởng đến CLKT, nghiên cứu này cung cấp bằng chứng về các môi tương tác rộng hơn giữa các bên. Bằng chứng về vai trò quan trọng của sự tương tác giữa KTV với người sử dụng; với các cơ quan quản lý. Hay giữa ban quản trị với người sử dụng; với các cơ quan quản lý. Và sự tương tác giữa các cơ quan quản lý với người sử dụng là những vấn đề cần được các KTV, công ty kiểm toán, cũng như các cơ quan điều hành hoạt động kiểm toán cần quan tâm.

✓ *Vai trò quan trọng của yếu tố bối cảnh của hoạt động kiểm toán.*

Việc xác định các yếu tố thuộc bối cảnh quyết định CLHĐKT đã cung cấp những gợi ý về vai trò quảng bá hình ảnh nghề nghiệp từ các Nhà giáo dục, Hội nghề nghiệp và các công ty kiểm toán; Cũng như vai trò giám sát, điều hành hoạt động kiểm toán của Hội nghề nghiệp và các Cơ quan quản lý Nhà nước.

Bên cạnh đó, bằng chứng về kinh nghiệm và môi trường làm việc có ảnh hưởng đến nhận thức của KTV về CLKT. Theo đó, các KTV ít kinh nghiệm hơn có xu hướng đánh giá các yếu tố thuộc bối cảnh ít quan trọng hơn so với KTV nhiều kinh nghiệm. Các KTV làm việc ở các công ty kiểm toán Non-Big4 đánh giá yếu tố sự công khai thông tin của công ty kiểm toán ít quan trọng hơn so với KTV thuộc Big4. Mặt khác, kết quả kiểm tra sự khác biệt về nhận thức về CLKT giữa KTV và các bên liên quan đã chỉ ra KTV có xu hướng đánh giá tầm quan trọng ở yếu tố thuộc khía cạnh chất lượng kỹ thuật cao hơn người cung cấp BCTC (đại diện là kế toán) và người sử dụng (đại diện là nhà đầu tư cá nhân). Những khác biệt này sẽ là những gợi ý hữu ích cho các giải pháp của các công ty kiểm toán, cũng như Hội nghề nghiệp để nâng cao CLKT.

Ngoài ra, thang đo của khung CLHĐKT theo quan điểm của KTV có thể là cơ sở tham khảo hữu ích cho việc xây dựng các tiêu chí kiểm tra và đánh giá chất lượng hoạt động của các công ty kiểm toán, Cơ quan thực thi hoạt động kiểm soát CLKT và Hội nghề nghiệp.

Ngoài những đóng góp về mặt thực tiễn nói trên, Luận án còn mang lại các đóng góp có ý nghĩa về mặt khoa học. Trong suốt một thời gian dài và cho đến hiện nay CLKT luôn là vấn đề được quan tâm trong các nghiên cứu hàn lâm lẫn nghề nghiệp, nhưng khái niệm CLKT là một vấn đề phức tạp và có tính đa chiều. Có rất nhiều nghiên cứu hàn lâm về CLKT được thực hiện theo nhiều hướng tiếp cận khác nhau, theo đó khái niệm CLKT được nhìn nhận dưới các góc độ khác nhau. Trên cơ sở hệ thống và phân tích các tài liệu nghiên cứu hàn lâm và nghề nghiệp, Luận án đã làm rõ khái niệm CLKT từ hai góc độ, góc độ chất lượng của một hoạt động và góc độ chất lượng của một dịch vụ. Điều này chưa được làm rõ trong các nghiên cứu về CLKT ở Việt Nam trước đây. Vì vậy, Luận án có thể là tài liệu tham khảo hữu ích cho các nhà nghiên cứu trong tương lai, cũng như trong giảng dạy và nghiên cứu ở các trường học về CLKT.

Cuối cùng, khung CLHĐKT dựa trên nhận thức của KTV được xác định từ nghiên cứu này có thể hỗ trợ cho việc phát triển các nghiên cứu đo lường CLKT trong tương lai ở Việt Nam.

5.3 NHỮNG HẠN CHẾ CỦA NGHIÊN CỨU VÀ ĐỀ XUẤT CHO NGHIÊN CỨU TIẾP THEO

Mặc dù nghiên cứu này đã mang lại những đóng góp có giá trị nhất định về lý thuyết cũng như thực tiễn ở nhiều khía cạnh khác nhau. Tuy nhiên, cũng giống như bất kỳ các nghiên cứu nào khác, nghiên cứu của tác giả cũng có những hạn chế nhất định. Những hạn chế này liên quan đến đối tượng khảo sát, mức độ bao phủ của đối tượng khảo sát so với đối tượng nghiên cứu, và những hạn chế của phương pháp nghiên cứu.

Nghiên cứu này nhằm kiểm tra nhận thức của KTV ở Việt Nam về CLHĐKT. Tuy kết cấu đối tượng khảo sát của nghiên cứu là phù hợp khi bao phủ được các

nhóm KTV (các cấp bậc nghề nghiệp) và làm việc ở các công ty kiểm toán thuộc cả nhóm Big4 và Non-Big4, nhưng phần lớn mẫu là các KTV thuộc nhóm Non – Big4. Điều này có thể ảnh hưởng một phần tính đại diện của kết quả nghiên cứu. Những nghiên cứu trong tương lai có thể bổ sung các KTV nhóm Big4 trong cấu trúc mẫu khảo sát, cũng như mở rộng số mẫu để mang lại một kết quả có tính đại diện cao hơn.

Bên cạnh đó, việc xác định Khung CLHĐKT theo nhận thức của KTV là kết quả có giá trị của Luận án. Tuy nhiên, Khung CLHĐKT chỉ mới xác định các yếu tố quyết định CLKT mà chưa xác định được mức độ ảnh hưởng của mỗi yếu tố đến CLKT. Các nghiên cứu trong tương lai có thể phát triển cách thức đo lường CLKT (biến phụ thuộc), từ đó có thể sử dụng các yếu tố trong Khung CLHĐKT để đo lường mức độ ảnh hưởng của mỗi yếu tố.

Ngoài ra, Luận án chỉ kiểm tra sự khác biệt về nhận thức về CLKT giữa KTV và các bên liên quan, dựa trên các yếu tố có ảnh hưởng đến CLKT được phát triển từ các nghiên cứu trước đây. Luận án chưa thực hiện nghiên cứu nhận thức của người cung cấp, và người sử dụng ở Việt Nam về các quyết tố quyết định CLDVKT. Các nghiên cứu trong tương lai có thể tập trung kiểm tra nhận thức của người cung cấp, người sử dụng về CLDVKT./.

PHẦN KẾT LUẬN

CLKT luôn là mối quan tâm của các đối tượng có liên quan. Đối với các công ty kiểm toán, CLKT là phương tiện để đạt được lợi thế cạnh tranh. Đối với các Nhà điều hành hoạt động kiểm toán, việc giám sát CLKT là để bảo vệ lợi ích từ phía xã hội. Đã có nhiều nghiên cứu về CLKT được thực hiện trong cả giới học thuật và các Tổ chức nghề nghiệp trên thế giới và ở Việt Nam. Trong nỗ lực thực thi các hoạt động kiểm soát CLHĐKT của nghề nghiệp trên thế giới, vào năm 2014 IAASB đã ban hành Khuôn mẫu về CLKT. Khuôn mẫu xác định các yếu tố và các thuộc tính quan trọng của CLKT, bao trùm quan điểm của các bên liên quan về CLKT.

Trên nền tảng Khuôn mẫu CLKT của IAASB, bằng phương pháp nghiên cứu định lượng với các phương pháp luận nghiêm ngặt, Luận án đã xây dựng Khung các yếu tố quyết định CLHĐKT dựa trên nhận thức của KTV. Kết quả nghiên cứu đã bổ sung những hiểu biết sâu sắc về nhận thức của KTV về CLKT. Ngoài ra, nghiên cứu còn cung cấp bằng chứng về sự khác biệt về nhận thức CLKT giữa KTV, người cung cấp BCTC và người sử dụng. Các kết quả từ nghiên cứu sẽ hữu ích cho các giải pháp nâng cao CLKT của các công ty kiểm toán nói riêng cũng như hoạt động kiểm toán nói chung ở Việt Nam.

Bên cạnh những đóng góp về mặt thực tiễn, Luận án còn mang lại những giá trị nhất định về mặt khoa học. Trên cơ sở hệ thống và phân tích các tài liệu nghiên cứu về CLKT, Luận án đã làm rõ khung khái niệm CLHĐKT và CLDVKT. Đây sẽ là tài liệu tham khảo hữu ích cho các nghiên cứu về CLKT.

Cuối cùng, với Khung các yếu tố quyết định CLHĐKT theo nhận thức của KTV được xác định từ nghiên cứu này, sẽ là nền tảng cho sự phát triển hướng nghiên cứu đo lường CLKT ở Việt Nam trong tương lai./.

DANH MỤC CÔNG TRÌNH CỦA TÁC GIẢ

1. Lê Thị Thanh Xuân, 2017. Chất lượng kiểm toán dưới các góc nhìn khác nhau, *Kỷ yếu hội thảo cấp quốc gia “Thực trạng chuyển giá đối với các doanh nghiệp ở Việt Nam”*, Đại học Kinh tế quốc dân, Nhà xuất bản Hồng Đức, 09/2017, trang 229 -240.
2. Lê Thị Thanh Xuân, 2017. Tổng quan các nghiên cứu về chất lượng kiểm toán theo hướng đo lường, *Tạp chí Công Thương “Các kết quả nghiên cứu khoa học và ứng dụng công nghệ”*, Số 10, tháng 09/2017, trang 391 – 397.
3. Lê Thị Thanh Xuân, 2017. Các nhân tố ảnh hưởng đến CLKT- dưới góc nhìn của người sử dụng kết quả kiểm toán, *Kỷ yếu hội thảo cấp quốc gia “Nghiên cứu và Đào tạo Kế toán Kiểm toán của các trường đại học Việt Nam theo chuẩn quốc tế”*, Tập 1, Nhà xuất bản Đại học Kinh tế quốc dân, 07/2017, trang 411 – 420.
4. Nguyễn Xuân Hưng – Lê Thị Thanh Xuân, 2010. Nâng cao tính hữu dụng của thông tin kế toán đối với các nhà đầu tư trên thị trường chứng khoán, *Tạp chí Kinh tế & Phát triển*, 2010.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

A. TÀI LIỆU TIẾNG VIỆT

1. Bùi Thị Thuỷ, 2014. *Nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán báo cáo tài chính của các doanh nghiệp niêm yết trên Thị trường chứng khoán Việt Nam*. Luận án Tiến sĩ. Trường Đại học Kinh tế Quốc dân.
2. Hà Thị Ngọc Hà và cộng sự, 2011. *Giải pháp hoàn thiện, tăng cường kiểm soát chất lượng công tác kiểm toán báo cáo tài chính của các doanh nghiệp có lợi ích công chúng*. Đề tài nghiên cứu khoa học cấp ngành.
3. Hà Thị Ngọc Hà, 2012. Mô hình kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán bài học kinh nghiệm từ Hoa Kỳ và Trung Quốc. *Tạp chí Chứng khoán Việt Nam*, số 11, trang 36-40.
4. Hoàng Trọng và Chu Nguyễn Mộng Ngọc (2008). *Phân tích dữ liệu nghiên cứu với SPSS*. Thành phố Hồ Chí Minh: Nhà Xuất Bản Hồng Phước.
5. Lâm Huỳnh Phương, 2013. *Ảnh hưởng của việc luân chuyển kiểm toán viên đến chất lượng hoạt động kiểm toán báo cáo tài chính tại Việt Nam*. Luận văn Thạc sĩ. Trường Đại học Kinh tế Tp. Hồ Chí Minh.
6. Mai Thị Hoàng Minh, 2012. *Giải pháp nâng cao chất lượng hoạt động kiểm toán độc lập trong điều kiện luật kiểm toán độc lập đã được ban hành và áp dụng*. Đề tài nghiên cứu khoa học cấp trường. Trường Đại học Kinh tế Tp. Hồ Chí Minh.
7. Ngô Đức Long, 2002. *Những giải pháp nâng cao chất lượng kiểm toán độc lập ở Việt Nam*. Luận án Tiến sĩ. Trường Đại học Kinh tế Quốc dân.
8. Nguyễn Đình Thọ (2011). *Phương pháp nghiên cứu khoa học trong kinh doanh*. Hà Nội: Nhà xuất bản Lao động – Xã hội.
9. Nguyễn Hữu Thọ, 2013. *Đo lường chất lượng dịch vụ kiểm toán độc lập và sự hài lòng của khách hàng – nghiên cứu trường hợp công ty KPMG Việt Nam*. Luận văn Thạc sĩ. Trường Đại học Kinh tế Tp. Hồ Chí Minh.

10. Nguyễn Thị Mỹ, 2013. *Hoàn thiện kiểm toán báo cáo tài chính của các công ty niêm yết trên Thị trường chứng khoán Việt Nam*. Luận án Tiến sĩ. Trường Đại học Kinh tế Quốc dân.
11. Nguyễn Thị Ngọc Mai, 2013. *Đánh giá tầm quan trọng của một số thuộc tính cá nhân của kiểm toán viên đối với chất lượng kiểm toán của các công ty kiểm toán độc lập ở Việt Nam*. Luận văn Thạc sĩ. Trường Đại học Kinh tế Tp. Hồ Chí Minh.
12. Nguyễn Thị Thảo Nguyên, 2013. *Nghiên cứu ảnh hưởng của việc tuân thủ đạo đức nghề nghiệp đến chất lượng kiểm toán và đề xuất giải pháp*. Luận văn Thạc sĩ. Trường Đại học Kinh tế Tp. Hồ Chí Minh.
13. Nguyễn Văn Hưng, 2010. *Giải pháp nâng cao chất lượng kiểm toán về báo cáo tài chính của các công ty niêm yết trên Thị Trường Chứng khoán Việt Nam*. Luận văn Thạc sĩ. Trường Đại học Kinh tế Tp. Hồ Chí Minh.
14. Phan Thanh Hải, 2014. *Xác lập mô hình tổ chức cho hoạt động kiểm toán độc lập ở Việt Nam để nâng cao chất lượng và hiệu quả hoạt động trong xu thế hội nhập*. Luận án Tiến sĩ. Trường Đại học Kinh tế Tp. Hồ Chí Minh.
15. Phan Thanh Trúc, 2013. *Giải pháp nâng cao chất lượng kiểm toán độc lập nhằm thu hẹp khoảng cách mong đợi của xã hội về chất lượng kiểm toán Việt Nam*. Luận văn Thạc sĩ. Trường Đại học Kinh tế Tp. Hồ Chí Minh.
16. Phan Văn Dũng, 2016. *Các nhân tố tác động đến chất lượng kiểm toán trong mối liên hệ với năng lực cạnh tranh của các doanh nghiệp kiểm toán Việt Nam*. Luận án Tiến sĩ. Trường Đại học Kinh tế Tp. Hồ Chí Minh.
17. Trần Khánh Lâm, 2011. *Xây dựng cơ chế kiểm soát cho chất lượng hoạt động kiểm toán độc lập tại Việt Nam*. Luận án Tiến sĩ. Trường Đại học Kinh tế Tp. Hồ Chí Minh.
18. Trần Thị Giang Tân, 2008. *Giải pháp nâng cao kiểm soát chất lượng từ bên ngoài đối với hoạt động kiểm toán độc lập*. Đề tài nghiên cứu khoa học cấp trường. Trường Đại học Kinh tế Tp. Hồ Chí Minh.

19. Trần Thị Giang Tân, 2011. *Cơ sở lý luận và thực tiễn của việc thiết lập các quy định về kiểm soát chất lượng cho hoạt động kiểm toán độc lập ở Việt Nam*. Đề tài nghiên cứu khoa học cấp bộ. Trường Đại học Kinh tế Tp. Hồ Chí Minh.
20. Vương Đình Huệ, 2001. *Hoàn thiện cơ chế kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán ở Việt Nam*. Đề tài nghiên cứu khoa học cấp bộ.

B. TÀI LIỆU TIẾNG ANH

1. Albrecht, W. S., & Sack, R. J. (2000). *Accounting education: Charting the course through a perilous future* (Vol. 16). Sarasota, FL: American Accounting Association
2. Antle, R., and Nalebuff, B. (1991). Conservatism and auditor-client negotiations. *Journal of Accounting Research*, 31-54.
3. Arel, B., Brody, R. G., & Pany, K. (2005). Audit firm rotation and audit quality. *The CPA Journal*, 75(1), 36.
4. Arens, A. A., Beasley, M. S., & Elder, R. (2006). *Auditing and assurance services: an integrated approach* (No. 657.64/A68au)
5. Arruñada, B. (2013). *The economics of audit quality: private incentives and the regulation of audit and non-audit services*. Springer Science and Business Media. (book)
6. Ashbaugh, H. (2004). Ethical issues related to the provision of audit and non-audit services: Evidence from academic research. *Journal of Business Ethics*, 52(2), 143-148.
7. *Auditing and Assurance Services*, 15th Edition, Pearson, 2012, p.4.
8. *Auditing and Assurance Services*, 15th Edition, Pearson, 2012.
9. Baber, W. R., Krishnan, J., & Zhang, Y. (2014). Investor perceptions of the earnings quality consequences of hiring an affiliated auditor. *Review of Accounting Studies*, 19(1), 69-102
10. Bakar, N. B. A., Rahman, A. R. A., & Rashid, H. M. A. (2005). Factors influencing auditor independence: Malaysian loan officers' perceptions. *Managerial Auditing Journal*, 20(8), 804-822.
11. Ballwieser, W. (1987). Auditing in an agency setting. In *Agency Theory, Information, and Incentives* (pp. 327-346). Springer Berlin Heidelberg.
12. Balsam, S., Krishnan, J., and Yang, J. S. (2003). Auditor industry specialization and earnings quality. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 22(2), 71-97.

13. Beattie, V., & Fearnley, S. (1995). The importance of audit firm characteristics and the drivers of auditor change in UK listed companies. *Accounting and business research*, 25(100), 227-239.
14. Beattie, V., Fearnley, S., & Hines, T. (2013). Perceptions of factors affecting audit quality in the post-SOX UK regulatory environment. *Accounting and Business Research*, 43(1), 56-81.
15. Beck, P. J., Frecka, T. J., & Solomon, I. (1988). An empirical analysis of the relationship between MAS involvement and auditor tenure: Implications for auditor independence. *Journal of Accounting literature*, 7(1), 65-84.
16. Becker, C. L., DeFond, M. L., Jiambalvo, J., and Subramanyam, K. R. (1998). The effect of audit quality on earnings management. *INTERNATIONAL REVIEWS OF IMMUNOLOGY*, 16, 1-24
17. Bedard, J. C., and Johnstone, K. M. (2010). Audit partner tenure and audit planning and pricing. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 29(2), 45-70.
18. Behn, B. K., Carcello, J. V., Hermanson, D. R., & Hermanson, R. H. (1997). Among Clients of Big 6 Firms. *Accounting Horizons*, 11(1), 7-24.
19. Boyle, E. S. (2015). *Management perceptions of audit quality: A qualitative and quantitative investigation*. The University of Utah.
20. Brown, V. L., Gissel, J. L., & Gordon Neely, D. (2016). Audit quality indicators: perceptions of junior-level auditors. *Managerial Auditing Journal*, 31(8/9), 949-980.
21. Butcher, K., Harrison, G., & Ross, P. (2013). Perceptions of Audit service quality and Auditor retention. *International Journal of Auditing*, 17(1), 54-74.
22. Cameran, M., Prencipe, A., & Trombetta, M. (2016). Mandatory audit firm rotation and audit quality. *European accounting review*, 25(1), 35-58.
23. Carcello, J. V., & Nagy, A. L. (2004). Audit firm tenure and fraudulent financial reporting. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23(2), 55-69.

24. Carcello, J. V., and Palmrose, Z. V. (1994). Auditor litigation and modified reporting on bankrupt clients. *Journal of Accounting Research*, 1-30.
25. Carcello, J. V., Hermanson, R. H., & McGrath, N. T. (1992). Audit quality attributes: The perceptions of audit partners, preparers, and financial statement users. *Auditing*, 11(1), 1.
26. Carey, P., and Simnett, R. (2006). Audit partner tenure and audit quality. *The Accounting Review*, 81(3), 653-676.
27. Chaney, P. K., Jeter, D. C., and Shivakumar, L. (2004). Self-selection of auditors and audit pricing in private firms. *The Accounting Review*, 79(1), 51-72.
28. Chen, H., Chen, J. Z., Lobo, G. J., and Wang, Y. (2011). Effects of Audit Quality on Earnings Management and Cost of Equity Capital: Evidence from China*. *Contemporary Accounting Research*, 28(3), 892-925.
29. Chen, S., Sun, S. Y., and Wu, D. (2010). Client importance, institutional improvements, and audit quality in China: An office and individual auditor level analysis. *The Accounting Review*, 85(1), 127-158.
30. Chi, W., Lisic, L. L., and Pevzner, M. (2011). Is enhanced audit quality associated with greater real earnings management?. *Accounting Horizons*, 25(2), 315-335.
31. Choi, J. H., Kim, C., Kim, J. B., & Zang, Y. (2010). Audit office size, audit quality, and audit pricing. *Auditing: A Journal of practice & theory*, 29(1), 73-97.
32. Choi, J. H., Kim, J. B., and Zang, Y. (2010). Do abnormally high audit fees impair audit quality?. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 29(2), 115-140.
33. Choi, J. H., Kim, J. B., Qiu, A. A., and Zang, Y. (2012). Geographic proximity between auditor and client: How does it impact audit quality?. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 31(2), 43-72.

34. Christensen, B. E., Glover, S. M., Omer, T. C., & Shelley, M. K. (2016). Understanding audit quality: Insights from audit professionals and investors. *Contemporary Accounting Research*, 33(4), 1648-1684.
35. Copley, P. A., and Douthett, E. B. (2002). The association between auditor choice, ownership retained, and earnings disclosure by firms making initial public offerings. *Contemporary accounting research*, 19(1), 49-76.
36. Council, F. F. R. (2006). Definition of terms. *FTTH Council*, August.
37. Craswell, A. T., Francis, J. R., and Taylor, S. L. (1995). Auditor brand name reputations and industry specializations. *Journal of accounting and economics*, 20(3), 297-322.
38. Cronin Jr, J. J., and Taylor, S. A. (1992). Measuring service quality: a reexamination and extension. *The journal of marketing*, 55-68.
39. Cronin Jr, J. J., and Taylor, S. A. (1994). SERVPERF versus SERVQUAL: reconciling performance-based and perceptions-minus-expectations measurement of service quality. *The Journal of Marketing*, 125-131.
40. Datar, S. M., Feltham, G. A., and Hughes, J. S. (1991). The role of audits and audit quality in valuing new issues. *Journal of accounting and Economics*, 14(1), 3-49.
41. DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of accounting and economics*, 3(3), 183-199.
42. Dechow, P. M., Sloan, R. G., & Sweeney, A. P. (1996). Causes and consequences of earnings manipulation: An analysis of firms subject to enforcement actions by the SEC. *Contemporary accounting research*, 13(1), 1-36.
43. DeFond, M. L., and Francis, J. R. (2005). Audit research after sarbanes-oxley. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 24(s-1), 5-30.
44. DeFond, M., and Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58(2), 275-326.

45. DeFond, M., Erkens, D. H., & Zhang, J. (2016). Do client characteristics really drive the Big N audit quality effect? New evidence from propensity score matching. *Management Science*, 63(11), 3628-3649.
46. Deis, D. R., and Giroux, G. (1996). The effect of auditor changes on audit fees, audit hours, and audit quality. *Journal of Accounting and Public policy*, 15(1), 55-76.
47. Dodd, P., Dopuch, N., Holthausen, R., and Leftwich, R. (1984). Qualified audit opinions and stock prices: Information content, announcement dates, and concurrent disclosures. *Journal of Accounting and Economics*, 6(1), 3-38.
48. Duff, A. (2004). *Auditqual: Dimensions of audit quality*. Edinburgh: Institute of Chartered Accountants of Scotland.
49. Duff, A. (2009). Measuring audit quality in an era of change: An empirical investigation of UK audit market stakeholders in 2002 and 2005. *Managerial Auditing Journal*, 24(5), 400-422.
50. Elitzur, R., and Falk, H. (1996). Planned audit quality. *Journal of Accounting and Public policy*, 15(3), 247-269.
51. Engel, E., Hayes, R. M., and Wang, X. (2010). Audit committee compensation and the demand for monitoring of the financial reporting process. *Journal of Accounting and Economics*, 49(1), 136-154.
52. Feroz, E. H., Park, K., & Pastena, V. S. (1991). The financial and market effects of the SEC's accounting and auditing enforcement releases. *Journal of Accounting Research*, 107-142.
53. Field, A. (2009). *Discovering statistics using SPSS*. Sage publications.
54. Foster, J. J., Barkus, E., & Yavorsky, C. (2005). *Understanding and Using Advanced Statistics: A practical guide for students*. Sage.
55. Francis, J. R. (2004). What do we know about audit quality?. *The British accounting review*, 36(4), 345-368.

56. Francis, J. R. (2011). A framework for understanding and researching audit quality. *Auditing: A journal of practice and theory*, 30(2), 125-152.
57. Francis, J. R., & Wilson, E. R. (1988). Auditor changes: A joint test of theories relating to agency costs and auditor differentiation. *Accounting Review*, 663-682.
58. Francis, J. R., & Yu, M. D. (2009). Big 4 office size and audit quality. *The Accounting Review*, 84(5), 1521-1552.
59. Francis, J. R., and Ke, B. (2006). Disclosure of fees paid to auditors and the market valuation of earnings surprises. *Review of Accounting Studies*, 11(4), 495-523.
60. Francis, J. R., and Simon, D. T. (1987). A test of audit pricing in the small-client segment of the US audit market. *Accounting Review*, 145-157.
61. Francis, J. R., and Yu, M. D. (2009). Big 4 office size and audit quality. *The Accounting Review*, 84(5), 1521-1552.
62. Francis, J. R., Maydew, E. L., & Sparks, H. C. (1999). The role of Big 6 auditors in the credible reporting of accruals. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 18(2), 17-34.
63. Frantz, P. (1999). Auditor's skill, auditing standards, litigation, and audit quality. *The British Accounting Review*, 31(2), 151-183.
64. Geiger, M. A., and Raghunandan, K. (2002). Auditor tenure and audit reporting failures. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 21(1), 67-78.
65. Ghosh, A., & Moon, D. (2005). Auditor tenure and perceptions of audit quality. *The accounting review*, 80(2), 585-612.
66. Gibbins, M., and Wolf, F. M. (1982). Auditors' Subjective Decision Environment--The Case of a Normal External Audit. *Accounting Review*, 105-124.
67. Grönroos, C. (1982). An applied service marketing theory. *European journal of marketing*, 16(7), 30-41.

68. Gronroos, C. (1988). Service quality: The six criteria of good perceived service. *Review of business*, 9(3), 10.
69. Hai, Phan Thanh. The Research of Factors Affecting the Quality of Audit Activities: Empirical Evidence in Vietnam. *International Journal of Business and Management*, 2016, 11.3: 83.
70. Hair et al., 2010. *Multivariate Data Analysis*. Prentice Hall.
71. Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., Anderson, R. E., & Tatham, R. L. (1998). *Multivariate data analysis*. Upper Saddle River. *Multivariate Data Analysis (5th ed) Upper Saddle River*.
72. He, X., Pittman, J. A., Rui, O. M., & Wu, D. (2017). Do social ties between external auditors and audit committee members affect audit quality?. *The Accounting Review*, 92(5), 61-87.
73. Hoitash, R., Markelevich, A., and Barragato, C. A. (2007). Auditor fees and audit quality. *Managerial Auditing Journal*, 22(8), 761-786.
74. Inaam, Z., & Khamoussi, H. (2016). Audit committee effectiveness, audit quality and earnings management: a meta-analysis. *International Journal of Law and Management*, 58(2), 179-196.
75. Ismail, I., Haron, H., Nasir Ibrahim, D., & Mohd Isa, S. (2006). Service quality, client satisfaction and loyalty towards audit firms: Perceptions of Malaysian public listed companies. *Managerial auditing journal*, 21(7), 738-756.
76. Jackson, A. B., Moldrich, M., & Roebuck, P. (2008). Mandatory audit firm rotation and audit quality. *Managerial Auditing Journal*, 23(5), 420-437.
77. Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of financial economics*, 3(4), 305-360.
78. Johnson, V. E., Khurana, I. K., and Reynolds, J. K. (2002). Audit-Firm Tenure and the Quality of Financial Reports*. *Contemporary accounting research*, 19(4), 637-660.

79. Kaplan, S. E., and Williams, D. D. (2012). Do going concern audit reports protect auditors from litigation? A simultaneous equations approach. *The Accounting Review*, 88(1), 199-232.
80. Khurana, I. K., and Raman, K. K. (2004). Litigation risk and the financial reporting credibility of Big 4 versus non-Big 4 audits: Evidence from Anglo-American countries. *The Accounting Review*, 79(2), 473-495.
81. Kilgore, A., Harrison, G., and Radich, R. (2014). Audit quality: what's important to users of audit services. *Managerial Auditing Journal*, 29(9), 776-799.
82. Kilgore, A., Radich, R., and Harrison, G. (2011). The relative importance of audit quality attributes. *Australian Accounting Review*, 21(3), 253-265.
83. Kim, H., Lee, H., & Lee, J. E. (2015). Mandatory audit firm rotation and audit quality. *Journal of Applied Business Research*, 31(3), 1089.
84. Knechel, W. R., & Vanstraelen, A. (2007). The relationship between auditor tenure and audit quality implied by going concern opinions. *AUDITING: A journal of practice & theory*, 26(1), 113-131.
85. Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B., and Velury, U. K. (2012). Audit quality: Insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 32(sp1), 385-421.
86. Krishnan, G. V. (2003). Does Big 6 auditor industry expertise constrain earnings management?. *Accounting horizons*, 17, 1.
87. Kwon, S. Y., Lee, N. R., & Ki, E. (2014). Effects of agency costs on the relationship of corporate governance with audit quality and accounting conservatism in the Korean audit market. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 21(2), 157-185.
88. Lawrence, A., Minutti-Meza, M., & Zhang, P. (2011). Can Big 4 versus non-Big 4 differences in audit-quality proxies be attributed to client characteristics?. *The Accounting Review*, 86(1), 259-286.

89. Lehtinen, U., and Lehtinen, J. R. (1991). Two approaches to service quality dimensions. *Service Industries Journal*, 11(3), 287-303.
90. Lennox, C. (2005). Audit quality and executive officers' affiliations with CPA firms. *Journal of Accounting and Economics*, 39(2), 201-231
91. Lennox, C. S. (1999). Audit quality and auditor size: An evaluation of reputation and deep pockets hypotheses. *Journal of Business Finance and Accounting*, 26(7-8), 779-805.
92. Lennox, C. S. (1999). Audit quality and auditor size: An evaluation of reputation and deep pockets hypotheses. *Journal of Business Finance & Accounting*, 26(7-8), 779-805.
93. Lennox, C., and Pittman, J. A. (2010). Big Five audits and accounting fraud. *Contemporary Accounting Research*, 27(1), 209-247
94. Liggio, C. D. (1974). Expectation gap-accountants legal Waterloo. *Journal of Contemporary Business*, 3(3), 27-44
95. Liggio, C. D. (1975). The expectation gap: The accountant's legal Waterloo?. *The CPA (pre-1986)*, 45(000007), 23.
96. Magee, R. P., and Tseng, M. C. (1990). Audit pricing and independence. *Accounting Review*, 315-336.
97. Manry, D. L., Mock, T. J., and Turner, J. L. (2008). Does increased audit partner tenure reduce audit quality?. *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 23(4), 553-572.
98. Mansi, S. A., Maxwell, W. F., and Miller, D. P. (2004). Does auditor quality and tenure matter to investors? Evidence from the bond market. *Journal of Accounting Research*, 42(4), 755-793.
99. Marshall A. Geiger and K. Raghunandan (2002) Auditor Tenure and Audit Reporting Failures. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*: March 2002, Vol. 21, No. 1, pp. 67-78.
100. Menon, K., and Williams, D. D. (1991). Auditor credibility and initial public offerings. *Accounting Review*, 313-332.

101. Mock, T. J., and Samet, M. (1982, May). A multi-attribute model for audit evaluation. In *Proceedings of the VI University of Kansas Audit Symposium* (pp. 20-21).
102. Moizer, P. (1997). Auditor reputation: The international empirical evidence. *International Journal of Auditing*, 1(1), 61-74.
103. Nichols, D. R., and Smith, D. B. (1983). Auditor credibility and auditor changes. *Journal of Accounting Research*, 534-544.
104. O'sullivan, N. (2000). The impact of board composition and ownership on audit quality: Evidence from large UK companies. *The British Accounting Review*, 32(4), 397-414.
105. Palmrose, Z. V. (1986). Audit fees and auditor size: Further evidence. *Journal of accounting research*, 97-110.
106. Palmrose, Z. V., & Scholz, S. (2000). Restated financial statements and auditor litigation.
107. Parasuraman, A., Berry, L. L., and Zeithaml, V. A. (1991). Refinement and reassessment of the SERVQUAL scale. *Journal of retailing*, 67(4), 420.
108. Parasuraman, A., Zeithaml, V. A., & Berry, L. L. (1985). A conceptual model of service quality and its implications for future research. *the Journal of Marketing*, 41-50.
109. Parasuraman, A., Zeithaml, V., & Berry, L. (2002). SERVQUAL: a multiple-item scale for measuring consumer perceptions of service quality. *Retailing: critical concepts*, 64(1), 140.
110. Parasuraman, A., Zeithaml, V., and Berry, L. (1988). SERVQUAL: a multiple-item scale for measuring consumer perceptions of service quality. *Journal of retailing*, 64(1), 12.
111. Pareek, V. (2015). Towards re-conceptualising and measuring brand identity in services: a consumer perspective.

112. Pham, H., Amaria, P., Bui, T., and Tran, S. (2014). A STUDY OF AUDIT QUALITY IN VIETNAM. *International Journal of Business, Accounting, and Finance*, 8(2).
113. Pham, Ngoc Kim, et al. Audit Firm Size, Audit Fee, Audit Reputation and Audit Quality: The Case of Listed Companies in Vietnam. *Asian Journal of Finance & Accounting*, 2017, 9.1: 429-447.
114. Piot, C. (2001). Agency costs and audit quality: evidence from France. *European Accounting Review*, 10(3), 461-499.
115. Piot, C., & Janin, R. (2005). Audit quality and earnings management in France. Available at SSRN 830484.
116. Pittman, J. A., and Fortin, S. (2004). Auditor choice and the cost of debt capital for newly public firms. *Journal of accounting and economics*, 37(1), 113-136.
117. Porter, B. (1993). An empirical study of the audit expectation-performance gap. *Accounting and business research*, 24(93), 49-68.
118. Quick, R., and Warming-Rasmussen, B. (2005, June). The impact of MAS on perceived auditor independence-some evidence from Denmark. In *Accounting Forum* (Vol. 29, No. 2, pp. 137-168). Elsevier.
119. Reichelt, K. J., & Wang, D. (2010). National and office-specific measures of auditor industry expertise and effects on audit quality. *Journal of Accounting Research*, 48(3), 647-686.
120. Report of the Committee on Basic Auditing Concept, 1972, p.18.
121. Schiller, B. (1932). A quantitative analysis of marriage selection in a small group. *The Journal of social psychology*, 3(3), 297-319.
122. Schroeder, M. S., Solomon, I., and Vickrey, D. (1986). Audit quality –The perceptions of audit-committee chairpersons and audit partners. *Auditing – A Journal of practice and theory*, 5(2), 86-9.

123. Steenkamp, J. B. E., & Van Trijp, H. C. (1991). The use of LISREL in validating marketing constructs. *International Journal of Research in marketing*, 8(4), 283-299.

C. WEBSITE

1. Financial Report Council, 2006. “*Discussion paper – Promoting Audit Quality*”, <<https://www.frc.org.uk/Our-Work/Publications/FRC-Board/Discussion-Paper-Promoting-Audit-Quality.pdf>>, [Sep 2006](#).
2. International Federation of Accountants, 2014. “A Framework for Audit Quality: Key Elements that Create an Environment for Audit Quality”, <<https://www.ifac.org/publications-resources/framework-audit-quality-key-elements-create-environment-audit-quality>>, Feb 18th 2014.
3. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), <https://pcaobus.org/Pages/default.aspx..>