

Phân tích các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán báo cáo tài chính doanh nghiệp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam

MẠNH ĐÌNH

Học viện Ngân hàng

Việc tìm kiếm các giải pháp nhằm bảo đảm và nâng cao chất lượng kiểm toán báo cáo tài chính (BCTC) doanh nghiệp niêm yết (DNNY) từ chính các công ty kiểm toán độc lập đang là vấn đề cần được quan tâm vì lợi ích của các nhà đầu tư (NDT) trên thị trường chứng khoán (TTCK). Để có cơ sở cho việc đề xuất các giải pháp này, cần đánh giá được những nhân tố tác động đến nó và xác định nhân tố nào là trọng tâm. Bài viết nhằm tìm hiểu các

nhân tố và đánh giá mức độ ảnh hưởng của các nhân tố này tới chất lượng kiểm toán

TTCK một điều tra từ 107 kiểm toán viên độc lập được phép (KTV) kiểm toán DNNY.

Viết nhằm tìm hiểu các mức độ ảnh hưởng này tới chất lượng BCTC DNNY trên

Việt Nam qua

kết quả tra từ kiểm viên (KTV)

kiểm toán





1. Tổng quan nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng tới chất lượng kiểm toán BCTC

Cơ sở lý luận của bài viết dựa theo quan điểm của Palmrose, Z. (1988), của Bradshaw (2001) và hầu hết các nghiên cứu khác đều thống nhất, chất lượng kiểm toán được hiểu là khả năng mà KTV *phát hiện và báo cáo* về những sai phạm trọng yếu trong việc trình bày và công bố các BCTC của các khách hàng được kiểm toán. Tuy nhiên, khả năng các KTV *phát hiện* được các sai phạm trọng yếu lại phụ thuộc vào nhiều nhân tố, đặc biệt là năng lực nghề nghiệp của KTV, còn khả năng *báo cáo* sai phạm phụ thuộc vào tính độc lập của KTV (trong đó có sức ép từ phía khách hàng được kiểm toán...) (Lam and Chang, 1994; và Francis, 2004).

Trong hàng loạt các nghiên cứu về chất lượng kiểm toán, việc xem xét các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán đã được bàn luận và được nhìn nhận dưới nhiều góc độ, có thể từ chính các chủ thể hoặc khách thể kiểm toán hoặc từ phía những người quan tâm sử dụng các kết quả kiểm toán. Nhiều quan điểm vào những năm 1980 cho rằng, các công ty kiểm toán lớn thường cung cấp dịch vụ kiểm toán có chất lượng tốt hơn các hãng nhỏ (Lennox, 1999); các công ty kiểm toán có danh tiếng hơn sẽ cung cấp chất lượng kiểm toán tốt hơn và chất lượng kiểm toán là đồng đều giữa các hãng

kiểm toán (DeAngelo, 1981); các hãng lớn cũng thường duy trì tính độc lập hơn, do đó cung cấp chất lượng kiểm toán tốt hơn (Dopuch, 1984). Chất lượng kiểm toán còn phụ thuộc vào việc cung cấp các dịch vụ không kiểm toán sẽ làm giảm tính độc lập và do đó làm giảm chất lượng kiểm toán (Healy và Ly's, 1986, Sabri, 1993 và Chen et.al 2005).

Quan điểm chất lượng kiểm toán phụ thuộc phí kiểm toán cũng đã được đưa ra. Các nghiên cứu theo quan điểm này cho rằng, chi phí cao sẽ tạo thêm giá trị để KTV phát hiện các lỗi quản lý hoặc các lỗi bất thường trong BCTC (Defond và Jambalvo, 1993). Các công ty kiểm toán có nhiều khách hàng hơn sẽ thúc đẩy họ giữ gìn danh tiếng hơn và do vậy sẽ cung cấp chất lượng kiểm toán tốt hơn (Francis và Wilson 1988, Becker et al 1998). Một số nghiên cứu khác cũng cho thấy TTCK đã phản ứng tích cực hơn đối với các doanh nghiệp chuyển đổi quyền kiểm toán sang các hãng kiểm toán lớn (Nichols và Smith, 1983 và Eichenseher và ctv., 1989, Teoh và Wong 1993, Jang và Lin 1993 Balvers et al 1988, Firth và Smith 1992 và các nghiên cứu sau này như Eisenberg và Macey, 2003; Tilis 2005...).

Tuy nhiên, sau vụ phá sản của tập đoàn kiểm toán hàng đầu Arthur Andersen, một số nghiên cứu gần đây đã chỉ ra rằng, chất lượng kiểm toán là không giống nhau giữa các

hãng lớn (Libby và những người khác, 2006; Carlin, 2008,...). Và việc bảo đảm chất lượng kiểm toán luôn phải là mối quan tâm của các công ty kiểm toán độc lập, cho dù là thuộc hãng nào, nếu muốn duy trì uy tín và đứng vững trên thị trường kiểm toán.

Các bài viết liên quan cũng cho thấy, có các nhân tố khác nhau ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán, đó là các bài viết của Boon, Kym; McKinnon, Jill; Ross, Philip như "Attributes affecting auditor appointment in compulsory audit tendering (2007): survey evidence"; "Factors associated with the choice of a quality auditor when audit tendering is compulsory (2007)"; "Compulsory audit tendering and audit fees: evidence from Australian local government (2005)".

Qua tìm hiểu các công trình nghiên cứu, có thể tổng hợp 14 thuộc tính ảnh hưởng tới chất lượng kiểm toán, xét trên khía cạnh thuộc về KTV và công ty kiểm toán (nhóm nhân tố bên trong), được tổng hợp và phát triển trong nghiên cứu của Kymboon, Jill McKinnon và Philip Ross (2008) "*Audit service quality in compulsory audit tendering- Preparer perceptions and satisfaction*" như sau:

- (1) Kinh nghiệm của nhóm kiểm toán và công ty kiểm toán với khách hàng (**council experience**)
- (2) Kỹ năng nghề nghiệp hay sự tinh thông nghề nghiệp



(industry expertise)

(3) Sự đáp ứng của hãng kiểm toán đối với các nhu cầu của khách hàng (**responsiveness**)

(4) Tuân thủ chuẩn mực kiểm toán- năng lực nghề nghiệp (**technical competence**)

(5) Tuân thủ chuẩn mực kiểm toán- tính độc lập (**independence**)

(6) Tuân thủ chuẩn mực kiểm toán- thái độ thận trọng (**dure care**)

(7) Cam kết về chất lượng kiểm toán (**quality commitment**)

(8) Cam kết thực hiện cuộc kiểm toán (**Executive Involvement**)

(9) Tính chuyên nghiệp khi thực hiện kiểm toán tại khách hàng (**field work conduct**)

(10) Cam kết của hội đồng kiểm toán (**audit committee**)

(11) Đặc điểm của các thành viên nhóm kiểm toán- chuẩn mực đạo đức (**ethical standards**)

(12) Duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp (**skepticism**)

(13) Duy trì sự đổi mới về quan điểm- quan điểm đổi mới (**freshness of perspective**)

(14) Mức độ trách nhiệm cá nhân (**individual responsibility**)

2. Các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán BCTC DNNY trên TTCK Việt Nam

Đặc điểm DNNY trên TTCK Việt Nam ảnh hưởng tới chất lượng kiểm toán BCTC DNNY

Hiện số lượng DNNY trên 2 sàn giao dịch chứng khoán Việt

Nam tính đến hết 31/12/2011 là 708 DNNY, có những đặc điểm chính như sau:

Một là, các DNNY trên hai Sở GDCK Tp. HCM và Hà Nội là các công ty cổ phần đã có đủ điều kiện niêm yết theo qui định tại Nghị định 14/2007/NĐ-CP về qui mô vốn điều lệ, kết quả hoạt động kinh doanh, tuân thủ các qui định về công bố các thông tin trên TTCK, trong đó có liên quan tới kết quả công bố từ các BCTC đã được kiểm toán.

Qui mô vốn chủ sở hữu và tổng tài sản của các DNNY thường lớn, tối thiểu vốn điều lệ 70 tỷ đồng (trên HO) và 10 tỷ đồng (trên HA). Theo chuẩn niêm yết mới áp dụng cho các DNNY lên sàn từ 15/9/2012 mức này là 120 tỷ đồng (HO) và 30 tỷ đồng (HA).

Hai là, DNNY kinh doanh đa ngành nghề, tính chất nghiệp vụ phức tạp, phát sinh nhiều

DNNY phổ biến là các doanh nghiệp hoạt động đa ngành với lĩnh vực kinh doanh chính là công nghiệp chế tạo, chế biến chiếm tỷ trọng lớn nhất (như KDC, AAM, BBC,...), tiếp đến là các ngành như kinh doanh thương mại (DIC, HTL...), kinh doanh bất động sản (DIG, NBB...), xây dựng (CDC, HBC...), vận tải kho bãi (PVT, DXG...), tài chính- ngân hàng và bảo hiểm (STB, SSI,...) Nhiều ngành kinh doanh của DNNY là khá phức tạp, nghiệp vụ kinh tế phát sinh thường xuyên nhiều, hàng tồn kho vật chất lớn.

Ba là, DNNY thường có qui

mô lớn và tổ chức phân tán

Các DNNY có qui mô hoạt động khác nhau, có thể là các công ty mẹ với nhiều công ty con như STB, KDC,... hoạt động trên qui mô rộng khắp cả nước, nhất là các ngành tài chính- ngân hàng- bảo hiểm (STB, ACB...), kinh doanh công nghiệp, thương mại (BBC, DIC...). Theo đó, BCTC của các DNNY này phải bao gồm báo cáo hợp nhất từ các công ty con, công ty liên kết.

Bốn là, hệ thống kiểm soát nội bộ DNNY chưa hiệu quả

Hệ thống kiểm soát nội bộ của DNNY được đánh giá là còn nhiều điểm yếu dẫn đến chất lượng thông tin trên các BCTC chưa kiểm toán vẫn còn chưa tốt. Đây cũng là một trong những nguyên nhân cơ bản dẫn đến các điểm chưa thống nhất giữa KTV và ban lãnh đạo DNNY trong việc hạch toán, ghi nhận các khoản doanh thu, chi phí...

Năm là, DNNY phải đáp ứng yêu cầu về công bố thông tin liên quan đến BCTC DNNY

Việc công bố thông tin của các DNNY tuân theo Thông tư số 52/2012/TT-BTC ngày 05/4/2012 Hướng dẫn về việc công bố thông tin trên TTCK, chính thức có hiệu lực từ ngày 01/6/2012. Trước khi Thông tư số 52/2012/TT-BTC ra đời và có hiệu lực, việc công bố thông tin liên quan đến BCTC đã được kiểm toán, các DNNY tuân theo Thông tư số 09/2010/TT-BTC ngày 15/01/2010 Hướng dẫn về việc công bố thông tin trên TTCK (có hiệu



lực đến ngày 01/6/2012). Theo quy định tại khoản 1 mục II của Thông tư số 09/2010/TT-BTC, tổ chức niêm yết phải công bố thông tin định kỳ về BCTC năm đã được kiểm toán chậm nhất là mười (10) ngày, kể từ ngày tổ chức kiểm toán độc lập ký báo cáo kiểm toán. Thời hạn hoàn thành BCTC năm chậm nhất là chín mươi (90) ngày, kể từ ngày kết thúc năm tài chính.

Những đặc điểm cơ bản trên đây đều có những ảnh hưởng đến chất lượng thông tin trên các BCTC của DNNY, theo đó ảnh hưởng tới chất lượng kiểm toán các BCTC.

Để làm cơ sở cho điều tra nghiên cứu, kế thừa các nghiên cứu trước và phỏng vấn một

số chuyên gia, bài viết tổng hợp 62 tiêu chí thuộc 16 nhóm nhân tố (chia 3 nhóm A,B,C) ảnh hưởng tới chất lượng kiểm toán BCTC DNNY (Bảng 1).

Mô tả mẫu điều tra

Đối tượng gửi phiếu kiểm tra là 546 KTV có tên trong danh sách được phép kiểm toán DNNY năm tài chính 2011 thuộc 42 công ty kiểm toán độc lập được Chủ tịch UBCKNN ký Quyết định chấp nhận. Đối tượng điều tra có *đặc điểm chính* sau:

- KTV và công ty kiểm toán đáp ứng yêu cầu về chuẩn kiểm toán DNNY: Có vốn điều lệ trên 3 tỷ đồng, số lượng KTV trên 10 người.

- Hầu hết đối tượng điều tra là các KTV có nhiều kinh

nhệm, được chọn/đề xuất bởi công ty kiểm toán; không phải tất cả các KTV thuộc công ty kiểm toán được chấp thuận đều được phép tham gia kiểm toán DNNY.

- Trong danh sách, các KTV được phép kiểm toán DNNY có tên hầu hết các lãnh đạo chủ chốt của công ty kiểm toán: Tổng giám đốc, phó giám đốc, trưởng, phó các bộ phận.

- Hầu hết KTV đã có kinh nghiệm kiểm toán BCTC DNNY trong nhiều năm liền.

Thiết kế câu hỏi điều tra

Bộ câu hỏi được chia làm 3 phần: Phần 1 là những câu hỏi chung liên quan đến chất lượng kiểm toán nói chung; Phần 2 chứa đựng nội dung chính của bộ câu hỏi, với 62 nhân tố

Bảng 1. Tổng hợp 16 nhóm nhân tố ảnh hưởng tới chất lượng kiểm toán BCTC DNNY

Phân nhóm	Nhóm nhân tố	Ký hiệu nhóm	Số tiêu chí
A. Nhóm nhân tố bên ngoài (12 tiêu chí)	1. Hành lang pháp lý cho hoạt động kiểm toán BCTC DNNY	Môi trường pháp lý	03
	2. Yếu tố thuộc về khách hàng là DNNY	DNNY	06
	3. Yếu tố bên ngoài khác	Ngoài khác	03
B. Nhóm nhân tố thuộc về KTV/Nhóm KT (32 tiêu chí)	4. Tính độc lập của nhóm KTV/Công ty kiểm toán đối với DNNY	Độc lập	04
	5. Trình độ chuyên môn nghề nghiệp của KTV/nhóm kiểm toán	Trình độ	04
	6. Sự tinh thông nghề nghiệp (năng lực nghề nghiệp/tư duy nghề nghiệp) của KTV/nhóm kiểm toán	Năng lực	03
	7. Kinh nghiệm đối với khách hàng của KTV/nhóm kiểm toán	Kinh nghiệm	02
	8. Thái độ nghề nghiệp (sự thận trọng, hoài nghi nghề nghiệp) của KTV/nhóm kiểm toán	Thái độ nghề nghiệp	06
	9. Tính chuyên nghiệp của KTV/nhóm kiểm toán khi thực hiện cuộc kiểm toán tại khách hàng	Chuyên nghiệp	06
	10. Ý thức tuân thủ chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp của các thành viên trong nhóm kiểm toán	Ý thức	03
C. Nhóm nhân tố thuộc về Công ty kiểm toán (18 tiêu chí)	11. Áp lực mùa vụ kiểm toán đối với KTV/nhóm kiểm toán	Áp lực	04
	12. Quy mô của các Công ty kiểm toán	Quy mô	04
	13. Danh tiếng của các Công ty kiểm toán	Danh tiếng	03
	14. Điều kiện làm việc của Công ty đối với KTV/Nhóm kiểm toán	Điều kiện làm việc	04
	15. Phí kiểm toán /thời gian hoàn thành báo cáo kiểm toán	Phí	02
	16. Chính sách quản lý chất lượng của công ty kiểm toán	Chính sách QLCL	05
	Tổng cộng: 16 nhóm		62



được chọn có ảnh hưởng tới chất lượng kiểm toán BCTC DNNY; Phần 3 là những nhận định về hiện trạng chất lượng kiểm toán BCTC DNNY. Trong phạm vi bài viết, chúng tôi quan tâm tới kết quả điều tra ở Phần 2.

62 nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán BCTC DNNY được lựa chọn để điều tra được phát triển từ các nghiên cứu từ nước ngoài và qua kết quả phỏng vấn trực tiếp một số chuyên gia là các KTV có kinh nghiệm từ trong nước. 62 tiêu chí thuộc 16 nhóm được phân loại như Bảng 1.

Đối tượng điều tra được yêu cầu cho biết **đánh giá** của họ về **mức độ ảnh hưởng của các nhân tố tới chất lượng kiểm toán BCTC các DNNY tại Việt Nam hiện nay**.

Có 5 mức độ đánh giá ảnh hưởng từ 1. Rất thấp; 2. Thấp; 3. Bình thường; 4. Cao; 5. Rất cao

Đối tượng điều tra là các KTV độc lập được phép kiểm toán BCTC DNNY, bởi họ hiểu rõ nhất có những nhân tố nào tác động tới chất lượng công việc của họ. Tuy nhiên, kết quả nghiên cứu sẽ đa chiều hơn nếu đối tượng điều tra được mở rộng tới các chuyên gia thuộc cơ quan quản lý Nhà nước, các nhà đầu tư cá nhân/tổ chức- đối tượng quan tâm và sử dụng kết quả kiểm toán.

Mô tả quá trình gửi và thu hồi phiếu điều tra

Các cách khác nhau được sử dụng để gửi và nhận phiếu điều tra tới các KTV thuộc

các công ty kiểm toán. Đối tượng điều tra là 546 KTV có tên trong danh sách 42 công ty kiểm toán được phép kiểm toán BCTC DNNY năm tài chính 2011, nhưng trên thực tế họ là người có kinh nghiệm nhiều năm kiểm toán BCTC DNNY trước đó. Tuy nhiên, trong phạm vi nghiên cứu của bài viết, mẫu điều tra chỉ bao gồm 107 KTV có tên trong danh sách được phép kiểm toán DNNY thuộc 4 công ty kiểm toán đó là Deloitte, AAA, AASC, KPMG.

Tác giả gửi phiếu điều tra dưới 3 hình thức chính: Gửi bản cứng, gửi email, trực tiếp điều tra. Bản điều tra được gửi trực tiếp tới KTV là đối tượng điều tra hoặc gửi qua thư ký của công ty kiểm toán, sau đó thư ký công ty sẽ gửi tới các KTV. Đồng thời, để có đủ cơ sở cho việc thiết kế phiếu điều tra, tác giả đã thực hiện hỏi ý kiến chuyên gia là lãnh đạo cao cấp của công ty kiểm toán.

Tỷ lệ thu hồi phiếu

Phiếu được gửi tới 107 KTV và thu hồi được 47 phiếu (tỷ lệ 43,9%). Đây được coi là tỷ lệ cao nhờ đối tượng điều tra là các KTV thuộc các công ty kiểm toán có địa bàn hoạt động ngay tại Hà Nội, việc phát phiếu và kiểm soát thu hồi phiếu trực tiếp giúp mang lại kết quả cao hơn.

Mô tả thống kê

Mỗi câu hỏi được yêu cầu KTV tích vào 1 trong 5 lựa chọn, tương ứng với quan điểm đánh giá của KTV về mức độ ảnh hưởng của 62 tiêu

chỉ ảnh hưởng tới chất lượng kiểm toán BCTC DNNY trên TTCK Việt Nam. Kết quả đánh giá của KTV được mô tả một phần qua Bảng 1, Bảng 2 và Bảng 3 dưới đây.

Kết quả điều tra cho thấy, có các đánh giá của KTV tới 62 tiêu chí, theo 5 mức độ lựa chọn, từ 1. Rất thấp- 2. Thấp- 3. Bình thường- 4. Cao- 5. Rất cao. Cột n chỉ ra số KTV có đánh giá (tương ứng với số phiếu điều tra được thu hồi về). N ở đây tương đương 47 KTV đã gửi lại phiếu điều tra nêu ý kiến đánh giá của họ.

3. Phân tích kết quả điều tra mức độ ảnh hưởng của các nhân tố tới chất lượng kiểm toán BCTC DNNY trên TTCK Việt Nam

Nhóm A: Nhóm các nhân tố bên ngoài (12 tiêu chí)

Có 12 tiêu chí thuộc Nhóm các nhân tố bên ngoài có ảnh hưởng lớn tới chất lượng kiểm toán. KTV có sự đánh giá mức độ ảnh hưởng là cao nhất cho **Tính chính trực** của ban lãnh đạo DNNY tới chất lượng kiểm toán BCTC DNNY. Điều này được hiểu là nếu như ban lãnh đạo DNNY có tính giấu giếm các sai phạm sẽ rất khó cho KTV thực hiện trách nhiệm công việc kiểm toán của mình nhằm phát hiện các sai phạm trên BCTC, vì vậy dẫn đến các ý kiến kiểm toán có thể không chính xác, theo đó chất lượng kiểm toán sẽ không được bảo đảm.

Trong 5 tiêu chí được coi là quan trọng nhất, trong số 12 tiêu chí thuộc nhóm Nhân tố



Bảng 2. 05 tiêu chí thuộc Nhóm A có mức độ ảnh hưởng lớn nhất tới chất lượng kiểm toán

TT	Tiêu chí	n	Rất thấp	Thấp	Trung bình	Cao	Rất cao	Mean
1	Tính chính trực của Ban lãnh đạo DNNY về trách nhiệm công bố BCTC một cách trung thực và hợp lý	47	0	1	10	16	20	4.170213
2	Sự hiểu biết của ban lãnh đạo DNNY về chuẩn mực kế toán và các quy định pháp lý hiện hành có liên quan	47	0	0	13	18	16	4.06383
3	Sự phù hợp của hệ thống chuẩn mực kiểm toán	47	0	0	12	24	11	3.978723
4	Sự đầy đủ của hệ thống chuẩn mực và chế độ kiểm toán	47	0	0	11	28	8	3.93617
5	Chất lượng của hệ thống kiểm soát nội bộ DNNY	47	1	2	6	30	8	3.893617

Nguồn: Kết quả điều tra mức độ ảnh hưởng của các nhân tố tới chất lượng kiểm toán BCTC DNNY trên TTCK VN

bên ngoài ảnh hưởng tới chất lượng kiểm toán, thì có tới 3 tiêu chí thuộc về DNNY, 2 tiêu chí tiếp theo thuộc về Môi trường pháp lý cho hoạt động kiểm toán. 05 tiêu chí có mức độ ảnh hưởng cao nhất được đánh giá như sau (Bảng 1):

(1) Tính chính trực của ban lãnh đạo DNNY về trách nhiệm công bố BCTC một cách trung thực và hợp lý (tiêu chí thuộc về **DNNY**)

(2) Sự hiểu biết của ban lãnh đạo DNNY về luật pháp, chuẩn mực và các quy định pháp lý hiện hành có liên quan (**DNNY**)

(3) Sự phù hợp của hệ thống chuẩn mực kiểm toán (**Môi trường pháp lý**)

(4) Sự đầy đủ của hệ thống chuẩn mực và chế độ kiểm toán (**Môi trường pháp lý**)

(5) Chất lượng của hệ thống kiểm soát nội bộ DNNY (**DNNY**).

4 tiêu chí tiếp theo được

đánh giá ở mức độ ảnh hưởng thấp hơn như sau:

(6) Chế tài xử phạt và trách nhiệm của các bên liên quan (**Môi trường pháp lý**)

(7) Tính phức tạp trong lĩnh vực ngành nghề kinh doanh của DNNY (ví dụ: xây dựng cơ bản, bất động sản, tài chính-ngân hàng,...) (**DNNY**)

(8) Tính phức tạp của các khoản mục/nghiệp vụ trên BCTC của DNNY (ví dụ: hàng tồn kho, khoản phải thu, đầu tư tài chính,...) (**DNNY**)

(9) Qui mô và tổ chức của DNNY (công ty con, cơ cấu tổ chức...) (**DNNY**)

Và 3 tiêu chí cuối cùng được đánh giá ở mức độ ảnh hưởng thấp nhất tới chất lượng kiểm toán BCTC DNNY trên TTCK Việt Nam hiện nay đều là các yếu tố thuộc về môi trường kinh tế và vai trò kiểm soát chất lượng từ bên ngoài.

(10) Môi trường kinh tế vĩ mô (tăng trưởng, lạm phát, lãi

suất...) (**Ngoài khác**)

(11) Vai trò kiểm soát chất lượng kiểm toán BCTC DNNY từ bên ngoài (VACPA, Ủy ban CKNN, Bộ Tài chính) (**Ngoài khác**)

(12) Môi trường văn hóa, tập quán, thói quen (**Ngoài khác**)

Tóm lại, trong Nhóm nhân tố bên ngoài (không thuộc KTV và công ty kiểm toán) thì tiêu chí thuộc về DNNY, nhất là Tính chính trực của ban lãnh đạo DNNY, có ảnh hưởng lớn nhất tới chất lượng kiểm toán. Đây sẽ là một lưu ý đối với KTV khi lập kế hoạch/ thực hiện một cuộc kiểm toán BCTC DNNY là cần có các đánh giá thận trọng hơn.

Nhóm B: Các nhân tố bên trong (thuộc về KTV)- 32 tiêu chí

Có 32 tiêu chí của Nhóm các nhân tố thuộc về KTV/nhóm kiểm toán có ảnh hưởng tới chất lượng kiểm toán. Kết quả điều tra cho thấy, KTV có sự



Bảng 3. 10 tiêu chí thuộc Nhóm B có mức độ ảnh hưởng lớn nhất tới chất lượng kiểm toán

TT	Tiêu chí	n	Rất thấp	Thấp	Trung bình	Cao	Rất cao	Mean
1	Kinh nghiệm kiểm toán BCTC	47	0	1	6	28	12	4.085106
2	Khả năng dự đoán và nhận biết cơ hội và rủi ro liên quan đến DNNY	47	0	0	10	29	8	3.957447
3	Lập kế hoạch kiểm toán kỹ lưỡng và chi tiết	47	0	0	11	28	8	3.93617
4	Thực hiện cuộc kiểm toán với thái độ hoài nghi nghề nghiệp	47	0	0	12	27	8	3.914894
5	Đưa ra ý kiến xác đáng về BCTC đã được kiểm toán của doanh nghiệp	47	0	1	12	25	9	3.893617
6	Kinh nghiệm kiểm toán BCTC của các DN có cùng ngành nghề kinh doanh	47	0	0	12	29	6	3.87234
7	Nghi ngờ khả năng có sai phạm trọng yếu trong BCTC, do vậy cần phải thu thập đầy đủ và có giá trị các bằng chứng kiểm toán	47	0	0	12	29	6	3.87234
8	Khả năng xét đoán và phát hiện các sai phạm trọng yếu	47	0	0	14	26	7	3.851064
9	Tập trung cao độ và tuân thủ các chuẩn mực nghề nghiệp trong cuộc kiểm toán	47	0	0	17	21	9	3.829787
10	Tư vấn cho DNNY những điểm yếu và những điểm hạn chế trong công tác quản lý tài chính và điều hành của doanh nghiệp	47	0	0	17	22	8	3.808511

Nguồn: Kết quả điều tra mức độ ảnh hưởng của các nhân tố tới chất lượng kiểm toán BCTC DNNY trên TTCK VN

đánh giá mức độ ảnh hưởng là cao nhất cho **Kinh nghiệm kiểm toán BCTC** của KTV/nhóm kiểm toán tới chất lượng kiểm toán BCTC DNNY. Điều này có nghĩa là nếu KTV/nhóm KT càng có kinh nghiệm kiểm toán BCTC thì chất lượng kiểm toán càng được bảo đảm. Như vậy, việc KTV tích lũy được kinh nghiệm kiểm toán qua các cuộc kiểm toán BCTC DNNY được coi là quan trọng

nhất nhằm bảo đảm chất lượng kiểm toán (Bảng 3).

Theo kết quả điều tra, trong 5 tiêu chí có mức độ ảnh hưởng cao nhất tới Chất lượng kiểm toán, có 2 tiêu chí thuộc về Tính chuyên nghiệp, còn lại là các tiêu chí thuộc về Kinh nghiệm, Năng lực và Thái độ nghề nghiệp của KTV/Nhóm kiểm toán, trong đó tiêu chí thuộc về Kinh nghiệm kiểm toán đối với khách hàng được

coi là quan trọng nhất, cụ thể:

- (1) Kinh nghiệm kiểm toán BCTC (**Kinh nghiệm**)
- (2) Khả năng dự đoán và nhận biết cơ hội và rủi ro liên quan đến DNNY (**Năng lực**)
- (3) Lập kế hoạch kiểm toán kỹ lưỡng và chi tiết (**Chuyên nghiệp**)
- (4) Thực hiện cuộc kiểm toán với thái độ hoài nghi nghề nghiệp (**Thái độ nghề nghiệp**)
- (5) Đưa ra ý kiến xác đáng



về BCTC đã được kiểm toán của doanh nghiệp (**Chuyên nghiệp**)

5 tiêu chí tiếp theo được đánh giá có mức độ ảnh hưởng tới BCTC DNNY bao gồm:

(6) Kinh nghiệm kiểm toán BCTC của các DN có cùng ngành nghề kinh doanh (**Kinh nghiệm**)

(7) Nghi ngờ khả năng có sai phạm trọng yếu trong BCTC, do vậy cần phải thu thập đầy đủ và có giá trị các bằng chứng kiểm toán (**Thái độ nghề nghiệp**)

(8) Khả năng xét đoán và phát hiện các sai phạm trọng yếu (**Năng lực**)

(9) Tập trung cao độ và tuân thủ các chuẩn mực nghề nghiệp trong cuộc kiểm toán (**Thái độ nghề nghiệp**)

(10) Tư vấn cho DNNY những điểm yếu và những điểm hạn chế trong công tác quản lý tài chính và điều hành của doanh nghiệp (**Chuyên nghiệp**)

Như vậy, trong 10 tiêu chí được KTV đánh giá cao nhất

về mức độ ảnh hưởng tới chất lượng kiểm toán, có 2 tiêu chí thuộc về Kinh nghiệm, 2 tiêu chí thuộc về Năng lực, 3 tiêu chí thuộc về Tính chuyên nghiệp và 3 tiêu chí thuộc về Thái độ nghề nghiệp của KTV/nhóm kiểm toán. Trong đó, yếu tố Kinh nghiệm được đánh giá cao, tiếp theo là Năng lực, Tính chuyên nghiệp và Thái độ nghề nghiệp.

10 tiêu chí được xếp sau cùng của Bảng đánh giá về mức độ ảnh hưởng thuộc về Nhóm KTV, được xếp theo thứ tự về mức độ ảnh hưởng giảm dần như sau:

(1) Ý thức tuân thủ các nguyên tắc và quy định về nghề nghiệp (**Ý thức**)

(2) Đáp ứng được kỳ vọng của DNNY về BCTC được kiểm toán (**Chuyên nghiệp**)

(3) Tuyên bố về cam kết độc lập (independent commitment) trước khi tiến hành kiểm toán các DNNY (**Độc lập**)

(4) Thời gian từ khi bắt đầu đến khi kết thúc cuộc kiểm toán (**Áp lực**)

(5) Áp lực từ phía ban giám

độc công ty kiểm toán trong việc hoàn thiện hồ sơ kiểm toán và phát hành báo cáo kiểm toán (**Áp lực**)

(6) Áp lực từ phía DNNY trong việc phát hành báo cáo kiểm toán (**Áp lực**)

(7) Cập nhật kiến thức hàng năm do VACPA tổ chức (**Trình độ**)

(8) Có chứng chỉ CPA Việt Nam (**Trình độ**)

(9) Có quá nhiều khách hàng trong một thời gian nhất định (**Áp lực**)

(10) Có chứng chỉ CPA quốc tế hoặc ACCA hoặc CA quốc tế (**Trình độ**)

Kết quả cho thấy, trong 10 tiêu chí được đánh giá ở mức độ ảnh hưởng thấp nhất có tới 4 tiêu chí thuộc về yếu tố Áp lực, 2 tiêu chí thuộc về Trình độ của KTV/nhóm KT. Điều này cho thấy, trên thực tế KTV/công ty kiểm toán mặc dù chịu nhiều áp lực về thời gian và nhân sự kiểm toán, nhưng điều đó không ảnh hưởng nhiều tới chất lượng công việc kiểm toán của KTV/công ty kiểm toán. Tương tự như vậy, vấn đề bằng

Bảng 4. 05 tiêu chí thuộc Nhóm C có mức độ ảnh hưởng lớn nhất tới chất lượng kiểm toán

TT	Tiêu chí	n	Rất thấp	Thấp	Trung bình	Cao	Rất cao	Mean
1	Quy trình kiểm soát chất lượng	47	0	1	13	30	3	3.744681
2	Vai trò của người kiểm soát độc lập trong công ty kiểm toán đối với từng cuộc kiểm toán	47	0	3	13	24	7	3.744681
3	Vai trò ủy ban giám sát chất lượng kiểm toán nói chung	47	0	1	18	22	6	3.702128
4	Công ty kiểm toán có danh tiếng/tên tuổi	47	1	0	18	23	5	3.659574
5	Cam kết bảo đảm chất lượng trước mỗi cuộc kiểm toán	47	0	5	11	28	3	3.617021

Nguồn: Kết quả điều tra mức độ ảnh hưởng của các nhân tố tới chất lượng kiểm toán BCTC DNNY trên TTCK VN



cấp trình độ hay việc KTV có chứng chỉ kiểm toán không phải là yếu tố quyết định nhiều tới chất lượng kiểm toán.

Nhóm C: Nhóm nhân tố thuộc về công ty kiểm toán (18 tiêu chí)

Kết quả điều tra tại Bảng 4 cho thấy, trong số 18 tiêu chí của Nhóm nhân tố thuộc về Công ty kiểm toán có ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán thì tiêu chí **Quy trình kiểm soát chất lượng** (tiêu chí này thuộc Nhóm Chính sách quản lý chất lượng của công ty) có mức độ ảnh hưởng cao nhất. Điều này cho thấy, Chính sách quản lý chất lượng, trong đó có Quy trình kiểm soát như thế nào cho hiệu quả là nhân tố quyết định tới chất lượng của một cuộc kiểm toán nói riêng và chất lượng kiểm toán nói chung.

Kết quả Bảng 4 cho thấy, trong số 18 tiêu chí thuộc về Công ty kiểm toán được hỏi, theo đánh giá của KTV, có 5 tiêu chí được coi là có mức độ ảnh hưởng cao nhất tới chất lượng kiểm toán, đặc biệt là trong số đó có tới 4 tiêu chí đều thuộc về yếu tố **Chính sách quản lý chất lượng** của công ty kiểm toán. Điều này cho thấy KTV rất đánh giá cao nhân tố này, 1 tiêu chí còn lại thuộc về Danh tiếng công ty kiểm toán, trong khi đó nhiều nghiên cứu cho thấy, danh tiếng công ty kiểm toán được coi là yếu tố quan trọng hàng đầu ảnh hưởng tới chất lượng kiểm toán, tuy nhiên đây là 1 bằng chứng cho thấy không

phải là như vậy.

5 tiêu chí thuộc về công ty kiểm toán có mức độ ảnh hưởng thấp nhất tới chất lượng kiểm toán đó là:

- (1) Chế độ lương, thưởng, công tác của KTV/nhóm kiểm toán (**Điều kiện làm việc**)
- (2) Qui mô KTV và nhân viên (**Qui mô**)
- (3) Công ty kiểm toán trong nước (**Qui mô**)
- (4) Phương tiện làm việc cá nhân của KTV/nhóm kiểm toán (**Điều kiện làm việc**)
- (5) Qui mô vốn điều lệ... (**Qui mô**)

Kết quả này cho thấy, nhân tố thuộc về Qui mô công ty kiểm toán, cụ thể là qui mô về vốn điều lệ hay qui mô về KTV, nhân viên là yếu tố có mức độ ảnh hưởng thấp nhất trong Nhóm nhân tố thuộc về công ty kiểm toán có ảnh hưởng tới Chất lượng kiểm toán và như vậy không phải công ty kiểm toán có qui mô lớn hay nhân viên nhiều sẽ bảo đảm chất lượng kiểm toán cao hơn. Tương tự, điều kiện làm việc của KTV cũng không phải là yếu tố quyết định ảnh hưởng tới chất lượng kiểm toán.

4. Kết luận

Dựa vào kết quả điều tra cho thấy, để bảo đảm và nâng cao chất lượng kiểm toán BCTC DNNY, công ty kiểm toán cần rất chú trọng đến nhiều nhóm giải pháp đồng bộ. Tuy nhiên, đối với mỗi cuộc kiểm toán, việc cần ưu tiên hàng đầu đó là xem xét cẩn trọng Tính chính trực của ban lãnh đạo DNNY để đánh giá mức độ trung thực của

các thông tin trên BCTC, đồng thời, đối với các cuộc kiểm toán chứa đựng nhiều rủi ro nên chú trọng việc bố trí các KTV có nhiều kinh nghiệm thực hiện, và cuối cùng là công tác kiểm soát chất lượng, nhất là qui trình kiểm soát như thế nào cho hiệu quả, là vấn đề mà công ty kiểm toán cần quan tâm. $\text{\textcircled{U}}$

tiếp theo trang 49

thừa đất sẽ thay đổi, do vậy đề nghị áp dụng công thức để tính giá đất sẽ là:

$$V = \sum \frac{P_{L(t)}}{(1+r_t)^t} \quad (t = 1, \mu)$$

Trong đó :

V là giá cả của đất đai.

$P_{L(t)}$ là thu nhập đất đai ở năm thứ t.

t là thời gian mà thừa đất cho thu nhập.

r là suất lợi tức hoàn vốn đất đai⁴.

Ngoài ra, tùy theo trường hợp cụ thể, người làm công tác định giá sẽ xây dựng hệ số điều chỉnh dựa trên sự tích hợp các yếu tố: vị trí thửa đất, sự khan hiếm đất đai (thể hiện diện tích bình quân/người), nguồn nước, thổ nhưỡng,...

Thứ ba, về tổ chức thẩm định giá

Chính phủ xem xét, ban hành tiêu chuẩn nghiệp vụ ngạch công chức chuyên ngành Thẩm định giá, trong đó có thẩm định giá đất, nhằm nâng cao nghiệp vụ và chuyên môn hóa hoạt động này, đặt dưới sự quản lý của Bộ Tài chính. $\text{\textcircled{U}}$

⁴ Hồ Thị Lam Trà, TL đã dẫn, tr. 43.