

Nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng tới việc xác định mức trọng yếu thực hiện của kiểm toán viên độc lập ở Việt Nam

Nguyễn Thị Lê Thanh
Đỗ Quốc Khánh

Ngày nhận: 07/05/2019

Ngày nhận bản sửa: 22/05/2019

Ngày duyệt đăng: 17/06/2019

Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính (BCTC) của kiểm toán độc lập là sản phẩm nhiều đối tượng tin tưởng và sử dụng để đưa ra quyết định kinh tế. Ý kiến của kiểm toán viên (KTV) trên báo cáo kiểm toán cũng như khối lượng công việc và các thử nghiệm kiểm toán thực hiện phụ thuộc nhiều vào giá trị mức trọng yếu (MTY) và cụ thể là MTY thực hiện. Bài viết phân tích tổng quan nghiên cứu về việc xác định MTY và MTY thực hiện trên thế giới và ở Việt Nam, xác định khoảng trống nghiên cứu, từ đó xây dựng mô hình và giả thuyết nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng tới việc xác định MTY thực hiện của KTV độc lập ở Việt Nam. Nghiên cứu sử dụng dữ liệu sơ cấp từ kết quả khảo sát các KTV, sử dụng công cụ Cronbach's alpha để xác định các biến phù hợp từ đó phân tích nhân tố EFA và hồi quy bội để thấy được mối quan hệ giữa các nhân tố độc lập với biến phụ thuộc MTY thực hiện. Kết quả nghiên cứu cho thấy cả 3 nhóm nhân tố: KTV và công ty kiểm toán; Đặc điểm khách hàng và Nhóm các nhân tố khách quan khác đều có ảnh hưởng tới việc xác định MTY thực hiện.

Từ khóa: Mức trọng yếu thực hiện, mức trọng yếu, KTV, công ty kiểm toán, đơn vị được kiểm toán

1. Giới thiệu

Xác định MTY và MTY thực hiện là một trong những bước công việc quan trọng trong giai đoạn lập kế hoạch

kiểm toán BCTC không chỉ của KTV độc lập. Sở dĩ như vậy vì “Trọng yếu là thuật ngữ dùng để thể hiện tầm quan trọng của một thông tin (một số liệu kế toán) trong BCTC. Thông tin được coi là trọng yếu có nghĩa là nếu thiếu

thông tin đó hoặc thiếu tính chính xác của thông tin đó sẽ ảnh hưởng đến các quyết định kinh tế của người sử dụng BCTC” (Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam- VSA số 320/Chuẩn mực kiểm toán quốc tế- ISA320: Mức trọng yếu trong lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán). MTY thường được KTV trưởng nhóm xác định dựa trên tầm quan trọng và tính chất của thông tin hay sai sót được đánh giá trong hoàn cảnh cụ thể. Dựa trên giá trị MTY, các thành viên nhóm kiểm toán sẽ quyết định quy mô của các thử nghiệm kiểm toán tương ứng cũng như quyết định một sai sót phát hiện được có cần trao đổi với đơn vị được kiểm toán để điều chỉnh hay đưa ra ý kiến trên báo cáo kiểm toán hay không.

Vì tính thận trọng trong kiểm toán, sau khi xác định MTY tổng thể của BCTC, KTV trưởng nhóm thường đưa ra một MTY thấp hơn MTY tổng thể đã xác định được, để các thành viên nhóm kiểm toán áp dụng MTY thấp hơn này thực hiện kiểm toán. MTY thấp hơn MTY tổng thể đã được xác định ban đầu được gọi là MTY thực hiện. MTY thực hiện được hiểu là “Một giá trị hoặc các mức giá trị do KTV xác định ở mức thấp hơn MTY đối với tổng thể BCTC nhằm giảm khả năng sai sót tới một mức độ thấp hợp lý để tổng hợp ảnh hưởng của các sai sót không được điều chỉnh và không được phát hiện không vượt quá MTY đối với tổng thể BCTC” (VSA số 320/ISA320).

Mỗi công ty kiểm toán có quy định về cách thức xác định MTY cũng như xác định giá trị MTY thực hiện trên MTY ban đầu. Theo hướng dẫn của chuẩn mực kiểm toán cũng như hướng dẫn trong chương trình kiểm toán của các hãng kiểm toán, hoặc trong Chương trình Kiểm toán mẫu- VAPCA thì MTY thực hiện được xác định từ 50%- 75% MTY tổng thể BCTC. Tùy vào xét đoán chủ quan của KTV cũng như đặc điểm khách hàng và các yếu tố khác, nhóm kiểm toán sẽ quyết định tỷ lệ MTY thực hiện là bao nhiêu % MTY tổng thể ban đầu.

•Mục đích ban đầu của nghiên cứu này muốn tìm hiểu xem có những nhân tố nào ảnh hưởng và đánh giá mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đó tới giá trị MTY tổng thể của KTV. Tuy nhiên giá trị MTY tổng thể của từng đơn vị

được kiểm toán là thông tin bảo mật của các công ty kiểm toán, do đó nhóm tác giả phải chuyển hướng nghiên cứu sang tìm hiểu những nhân tố ảnh hưởng tới việc xác định MTY thực hiện (tỷ lệ % của MTY tổng thể). Biến phụ thuộc được xác định là tỷ lệ % của MTY tổng thể dùng để tính toán MTY thực hiện và tìm kiếm các biến độc lập thông qua tổng quan nghiên cứu và sử dụng Crobach's alpha và phân tích nhân tố EFA. Từ đó xác định quan hệ giữa các nhân tố thông qua mô hình hồi quy bội.

2. Cơ sở lý thuyết và phương pháp nghiên cứu

2.1. Cơ sở lý thuyết và khung phân tích

2.1.1. Cơ sở lý thuyết

Các nghiên cứu quốc tế

Có khá nhiều nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng tới MTY tổng thể và MTY thực hiện. Tuy nhiên có thể tổng hợp các nghiên cứu này theo nhóm các nhân tố ảnh hưởng và theo phương pháp tiếp cận và thu thập dữ liệu nghiên cứu.

* **Theo nhóm các nhân tố ảnh hưởng:** Các nghiên cứu chỉ ra rằng có 3 nhóm nhân tố chính ảnh hưởng đến việc xác định MTY tổng thể và MTY thực hiện của kiểm toán độc lập gồm: Nhóm các nhân tố thuộc về bản thân KTV và công ty kiểm toán; Nhóm nhân tố thuộc về đặc điểm khách hàng và Nhóm nhân tố khách quan khác.

- **Nhóm các nhân tố thuộc về bản thân KTV và công ty kiểm toán,** đi đầu trong các nghiên cứu phải kể đến Ralph Este & D.D. Reames (1988), nhóm tác giả chỉ ra 5 nhân tố: Tuổi, giới tính, kinh nghiệm làm việc, nơi làm việc và công thức xác định MTY của hãng sẽ ảnh hưởng trực tiếp đến việc xét đoán MTY. Trước đó, William F. Messier, JR. (1983) cũng cho rằng khi xác định MTY, kinh nghiệm làm kiểm toán dựa trên các nhân tố: “Sự đồng thuận, sự phán đoán, khả năng đánh giá và sự ổn định sẽ ảnh hưởng đến quyết định của KTV”. Thêm vào đó, tác giả còn chỉ ra loại hình công ty kiểm toán, cụ thể Big8 và Non Big8 cũng sẽ tạo ra sự khác biệt khi xác định MTY. Điều này lại một lần nữa

được chứng minh trong nghiên cứu của Hans Blokdijsk và cộng sự (2003) khi họ nghiên cứu về nhân tố ảnh hưởng đến việc xác định MTY thực hiện, kết quả chỉ ra Big5 áp dụng MTY thực hiện thấp hơn Non-Big5.

Ngoài ra, Riadh Manita, Hassan Lahbarid và Najoua Elommali (2011) còn bổ sung thêm các nhân tố về mặt đạo đức nghề nghiệp của KTV, KTV sẽ đưa ra MTY cao hơn để bảo vệ những cổ đông của đơn vị được kiểm toán khi nền kinh tế rơi vào tình trạng khó khăn hay khi KTV phát hiện ra các lỗi trên BCTC nhưng không trọng yếu, song các nhà phân tích tài chính cho rằng sai lệch như vậy sẽ ảnh hưởng đến quyền lợi người sử dụng thì KTV sẽ điều chỉnh lại MTY thấp hơn để bảo vệ họ. Marsha B.Keune và Karla M. Johnstone (2012) đã bổ sung thêm nhân tố chi phí kiểm toán, cụ thể khi chi phí kiểm toán càng cao thì KTV có thể đưa ra MTY thấp xuống và dựa vào danh tiếng của công ty để gây áp lực đến đơn vị được kiểm toán để họ sửa đổi những sai phạm.

Trong phần lớn các yếu tố (số năm kinh nghiệm, nơi làm việc, chứng chỉ kiểm toán), các tác giả đều tìm ra tác động thuận chiều (dương) của các yếu tố kể trên lên việc xác định MTY và MTY thực hiện của KTV. Hơn thế nữa, trong 4 nhóm tác giả đề cập đến những nhân tố này, họ đều đưa ra kết luận về tác động cùng chiều.

- *Nhóm các nhân tố thuộc về đơn vị được kiểm toán:* Ralph Este & D.D. Reames (1988) cũng đề cập đến hai nhân tố lịch sử giao dịch của khách thể kiểm toán và số lượng sai phạm do đơn vị kiểm toán trước phát hiện. Song, hai tác giả mới chỉ dừng lại ở mức đề cập chứ chưa đi sâu vào phân tích tìm hiểu sự tác động. Hans Blokdijsk và cộng sự (2003) còn bổ sung thêm về quy mô của đơn vị được kiểm toán và hệ thống kiểm soát nội bộ của khách thể kiểm toán. Hai tác giả Thomas E.McKee và Aasmund Elifsen (2000) lại nghiên cứu về loại hình doanh nghiệp được kiểm toán và họ đề cập đến công thức xác định MTY của công ty kiểm toán bao gồm: một tỷ lệ đơn nhất, tỷ lệ tùy theo quy mô của khách thể kiểm toán, phương pháp bình quân và công thức có sẵn. Ngoài ra, họ cũng đề cập thêm rằng những doanh nghiệp Nhà nước

hoặc có vốn đầu tư từ Nhà nước, Chính phủ thì KTV thường xác định MTY thấp hơn so với các doanh nghiệp khác. Đến năm 2011, nghiên cứu của Donald F. Arnold Sr., Richard A. Bernardi, Persha E. Neidermeyer cho thấy khi sự liên chính của khách hàng thấp thì KTV sẽ đưa ra MTY thấp để hạn chế rủi ro kiểm toán. Bốn năm sau, Kristensen và Rikke Holmslykke (2015) đã bổ sung thêm một loạt các nhân tố khác như: Mối quan hệ giữa KTV với đơn vị được kiểm toán, sự liên chính của nhà quản trị, hệ thống kiểm soát nội bộ (KSNB), loại hình kiểm toán và mục đích sử dụng báo cáo đã được kiểm toán.

Kết quả chiều tác động của các yếu tố như: hiệu quả và hiệu suất của hệ thống KSNB, sự chính trực của đơn vị khách hàng, đối tượng kiểm toán,... đều mang dấu dương và hầu hết các tác giả đều chỉ ra tác động dương đến việc xác định MTY và MTY thực hiện của KTV.

- *Nhóm các nhân tố khách quan khác:* Ralph Este & D.D. Reames (1988), Donald F. Arnold Sr., Richard A. Bernardi, Persha E. Neidermeyer (2011), cũng đều cho rằng các nhân tố: Tình trạng kinh tế hiện hành và pháp luật hiện hành tại các nước cũng là nền tảng để xác định MTY tổng thể và MTY thực hiện của các công ty kiểm toán. Kết quả của các tác giả, nhóm nhân tố này đều là mang tác động dương đến việc xác định MTY của KTV.

* *Thứ hai, theo phương pháp tiếp cận* và thu thập dữ liệu nghiên cứu, hầu hết các nghiên cứu đều sử dụng phương pháp thu thập dữ liệu từ *Bảng Khảo sát*. Ngoài ra, một số tác giả sử dụng *dữ liệu thứ cấp*, từ các tài liệu sẵn có để phân tích và đưa ra kết quả nghiên cứu. Với *cách tiếp cận từ nguồn dữ liệu thứ cấp*, có thể kể đến Thomas E.McKee và Aasmund Elifsen (2000) xây dựng nghiên cứu bằng cách phân tích và tổng hợp các lý thuyết về kiểm toán. Nhóm tác giả đã đề cập đến các lý thuyết chung để xác định MTY và mong muốn có thể từ những cách xác định MTY này có thể giúp đỡ cho công việc thực tế của các KTV. Marsha B.Keune và Karla M. Johnstone (2012) dựa trên các ý kiến kiểm toán từ 2013- 2016 để nghiên cứu đến tác động của chi phí kiểm toán lên MTY. Mới đây, Kristensen và Rikke

Bảng 1. Các nhân tố và mức độ ảnh hưởng tới việc xác định MTY và MTY thực hiện

CÁC NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG ĐẾN VIỆC XÁC ĐỊNH MTY VÀ MTY THỰC HIỆN CỦA KTV											
TÁC GIẢ	Gender	Age	Experience	Place of Employment	Degree	Audit Fee	Economics Condition	Law	Client Size	Control Environment	Purpose of Hire Integrity Audit
Ralph Este & D.D. Reames	x	x	+	x	+	x	x	x	x	x	x
William F. Messier, JR.	x	x	+	Big 8 # Non Big 8	x	x	x	x	x	x	x
Hans Blokdijsk và cộng sự	x	x	x	Big 5 < Non Big 5	x	x	x	x	-	+	+
Riadh Manिताa, Hassan Lahbarid và Najoua Elommal	x	x	x	x	x	x	+	x	x	x	x
Marsha B.Keune và Karla M. Johnstone	x	x	x	x	x	-	x	x	-	x	x
Thomas E.McKee và Aasmund Elifsen	x	x	x	x	x	x	x	x	+	x	+
Donald F. Arnold Sr., Richard A. Bernardi, Persha E. Neidermeyer	x	x	x	x	x	x	+	+	x	x	x
Kristensen và Rikke Holmslykke	x	x	-	Big 4 > Non Big 4	x	x	x	x	-	+	+
Đoàn Thanh Nga	Bài nghiên cứu chỉ nêu các nhân tố ảnh hưởng mà không xét đến tác động của các nhân tố đó lên việc xác định MTY										

Nguồn: Nhóm tác giả tổng hợp từ tổng quan nghiên cứu

Holmslykke (2015) đã thu thập dữ liệu thứ cấp từ 73 bài báo và kết quả các nghiên cứu trước đã xác định được rất nhiều các nhân tố ảnh hưởng tới việc xác định MTY tổng thể và MTY thực hiện. Các nhân tố cũng được tác giả tổng hợp thành 3 nhóm: Nhân tố thuộc về KTV và công ty kiểm toán; Nhân tố thuộc về đơn vị khách hàng và Nhóm nhân tố khách quan khác.

Theo phương pháp thu thập dữ liệu thông qua khảo sát, các tác giả cũng không sử dụng cách khảo sát giống nhau mà mỗi bài nghiên cứu đều có màu sắc riêng biệt của từng nghiên cứu. Cùng thu thập dữ liệu thông qua khảo sát, tuy nhiên có hai hướng khảo sát rõ ràng trong các nghiên cứu này.

- Nhóm thứ nhất thiết kế một tình huống giả định, trong đó có các thông tin đầy đủ về một đơn vị được kiểm toán nào đó và nhờ các KTV tham gia khảo sát dựa vào các thông tin trong tình huống để đưa ra giá trị MTY và MTY thực hiện. Ralph Este & D.D. Reames (1988) là điển hình

cho nhóm này. Các tác giả đưa ra một bảng khảo sát với các thông tin cụ thể về khách hàng giả định và yêu cầu KTV xác định giá trị MTY cho Khoản phải thu (Receivable) và Hàng tồn kho (Inventory) với số lượng KTV tham gia khảo sát là 596.

William F. Messier, JR. (1983) nghiên cứu dựa trên một hàm đa biến thu thập được từ ý kiến của 29 KTV đến từ Big8, trong đó, có 1 công ty kiểm toán nhà nước và 3 công ty kiểm toán địa phương. Cũng tương tự Ralph Este & D.D. Reames (1988), William F. Messier, JR. (1983) đã xây dựng một tình huống với các thông tin cụ thể về một đơn vị khách hàng để thu thập ý kiến về MTY và MTY thực hiện mà các KTV sẽ lựa chọn.

Lợi ích của cách tiếp cận này giúp các nghiên cứu có được số liệu chính xác, cụ thể tăng độ tin cậy của nghiên cứu, song khó khăn trong phương pháp này đòi hỏi người làm nghiên cứu phải có kiến thức chuyên môn sâu để tạo lập được các tình huống rất thật và tốn rất nhiều thời gian. Đồng thời bằng câu hỏi khảo sát theo cách tiếp cận xây dựng tình huống giả định này cũng đòi hỏi các KTV khi trả lời phải dành nhiều thời gian đọc kỹ tình huống và tính toán xác định giá trị MTY, MTY thực hiện.

- Nhóm thứ hai cũng tiếp cận theo phương pháp khảo sát nhưng theo một cách thực hiện khác, đó là việc *sử dụng thông tin của một khách hàng có thực*, sau đó nhờ các KTV tham gia khảo sát xác định MTY và MTY thực hiện. Cụ thể, nghiên cứu của Hans Blokdijsk và cộng sự (2003), Riadh Manita, Hassan Lahbarid và Najoua Elommal (2011), Donald F. Arnold Sr., Richard A. Bernardi, Persha E. Neidermeyer (2011). Các tác giả đều thu thập được số liệu rất cụ thể và chi tiết cho một đơn vị khách hàng có sẵn về một khoản mục cụ thể.

Lợi ích của cách tiếp cận này cũng thu được số liệu cụ thể chính xác. Áp dụng vào nghiên cứu ở Việt Nam, nhóm đã có ý tưởng sử dụng thông tin của một doanh nghiệp niêm yết cụ thể để hỏi các KTV tham gia khảo sát trả lời về giá trị MTY và MTY thực hiện theo quan điểm từng KTV. Tuy nhiên, hướng nghiên cứu khó khả thi do bảng khảo sát sẽ dài vì phải mô tả nhiều thông tin, đồng thời đòi hỏi KTV phải dành

nhiều thời gian đọc thông tin và tính toán mới có thể đưa ra được số liệu nhóm nghiên cứu cần thu thập.

Các nghiên cứu ở Việt Nam

Trên thế giới, việc nghiên cứu về MTY và nhân tố ảnh hưởng đến việc xác định MTY rất phổ biến, tuy nhiên ở Việt Nam thì các nghiên cứu này vẫn còn hạn hẹp. Một nghiên cứu tiên phong, có thể kể đến là Luận án của Đoàn Thanh Nga (2011), nghiên cứu đánh giá MTY và rủi ro kiểm toán nhằm nâng cao chất lượng hoạt động trong các công ty kiểm toán tại Việt Nam. Tác giả đã đề cập tới hai nhóm nhân tố ảnh hưởng đến đánh giá MTY là: nhóm nhân tố về tổ chức (nhân tố thuộc về chủ thể kiểm toán và nhân tố thuộc về khách thể kiểm toán) và nhóm nhân tố về nghiệp vụ chuyên môn. Do đề tài nghiên cứu trọng tâm về nâng cao chất lượng hoạt động nên chưa đi sâu vào phân tích tìm hiểu kỹ từng nhóm nhân tố xem mức độ ảnh hưởng đến việc xác định MTY và MTY thực hiện như thế nào. Ngoài ra có một số nghiên cứu khác ở phạm vi hẹp hơn là các khóa luận hoặc luận văn tốt nghiệp. Các nghiên cứu này mới dừng ở việc tìm hiểu cách thức xác định MTY tổng thể của từng công ty kiểm toán đơn lẻ, từ đó đưa ra giải pháp hoàn thiện.

Từ những tìm hiểu và phân tích trên đây, có thể thấy nghiên cứu các nhân tố và xác định mức độ ảnh hưởng của các nhân tố tới việc xác định MTY thực hiện của các KTV độc lập ở Việt Nam là một khoảng trống lớn cần nghiên cứu.

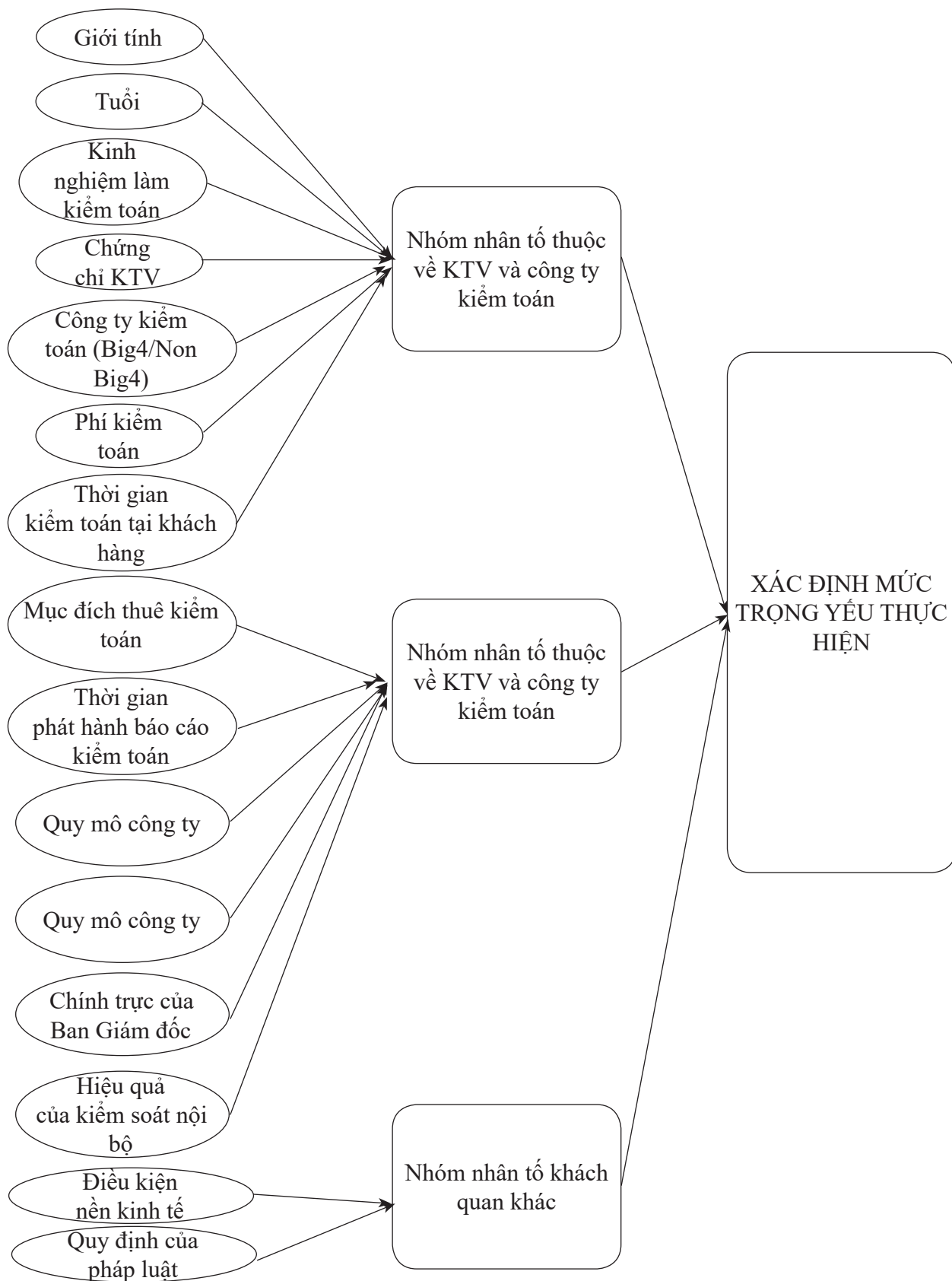
2.1.2. Khung phân tích

Từ tổng quan nghiên cứu nhóm xác định mô hình nghiên cứu là: Đánh giá ảnh hưởng của ba nhóm nhân tố tới việc xác định MTY thực hiện của KTV (MP):

Nhóm nhân tố thứ nhất (KTV)- Nhóm nhân tố thuộc về KTV và công ty kiểm toán gồm: Giới tính (KTV1); Tuổi (KTV2); Số năm kinh nghiệm làm kiểm toán (KTV3); Chứng chỉ kiểm toán đã có (KTV4); Công ty kiểm toán (Big4/Non Big4) (KTV5); Phí kiểm toán (KTV6); Thời gian làm việc tại đơn vị được kiểm toán (Thời gian fieldwork) (KTV7).

Nhóm nhân tố thứ hai (CUS)- Nhóm nhân tố

Hình 1. Mô hình nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng tới việc xác định MTY thực hiện



thuộc về đơn vị được kiểm toán gồm: Mục đích thuê kiểm toán (tự nguyện thuê kiểm toán để có báo cáo kiểm toán phục vụ mục đích đầu thầu, vay vốn,...) (CUS1); Thời gian phát hành báo cáo kiểm toán (Yêu cầu của đơn vị được kiểm toán là phải phát hành báo cáo kiểm toán trong một khoảng thời gian ngắn sau khi kiểm toán) (CUS2); Đặc thù và quy mô kinh doanh (CUS3); Sự chính trực của Ban giám đốc đơn vị được kiểm toán (CUS4); Hiệu quả và hiệu lực của kiểm soát nội bộ (CUS5).

Nhóm nhân tố thứ ba (OTHE)- Nhóm nhân tố khách quan khác: Điều kiện chung của nền kinh tế (ECO); Các quy định của luật pháp (LAW).

Các giả thuyết nghiên cứu được đưa ra gồm:

H1: Nhóm các nhân tố thuộc về bản thân KTV và công ty kiểm toán có tác động dương đến việc xác định MTY của kiểm toán viên.

H2: Nhóm các nhân tố thuộc về đơn vị khách hàng có tác động dương đến việc xác định MTY thực hiện tổng thể của KTV.

H3: Nhóm các nhân tố khách quan khác có tác động dương đến việc xác định MTY thực hiện tổng thể của KTV.

2.2. Phương pháp nghiên cứu

Phương pháp thu thập dữ liệu được lựa chọn là phương pháp khảo sát. Nhóm nghiên cứu thiết kế một bảng khảo sát gồm 2 phần: Phần 1- Thông tin chung về đối tượng được khảo sát; Phần 2- Các nhân tố ảnh hưởng tới việc xác định MTY thực hiện. Phần 2 các câu trả lời được xếp theo thang đo Likert.

Đối tượng được lựa chọn khảo sát là các KTV làm việc trong các công ty kiểm toán ở Việt Nam, bao gồm Big4 và Non Big4.

Xác định số lượng phiếu khảo sát: Theo nghiên cứu của Comrey (1973) và Roger (2006);

Nghiên cứu của Hair, Anderson, Tatham và Black (1998) thì đối với phân tích nhân tố khám phá EFA kích thước mẫu tối thiểu là gấp 5 lần tổng số biến quan sát. Tức là số lượng mẫu cần có theo nghiên cứu này là: $5 \times 14 = 70$ mẫu. Sau khi phân tích nhân tố khám phá EFA xác định được các nhân tố ảnh hưởng, nghiên cứu thực hiện phân tích hồi quy đa biến. Theo Tabachnick và Fidell (1996) đối với phân tích hồi quy đa biến, cỡ mẫu cần đạt được tính theo công thức: $n = 50 + 8 \times m$. Theo công thức này cỡ mẫu $= 50 + 8 \times 14 = 162$. Do vậy cỡ mẫu cần chọn là 162.

Nhóm đã tiến hành gửi bảng khảo sát là kết hợp giữa gửi online (form docs.google) và gặp trực tiếp các KTV để khảo sát (tổng số 180 KTV). Tổng số mẫu thu thập được là 135 phản hồi hợp lệ, gần đạt cỡ mẫu 162 (83,33%).

Sau khi thu thập được bộ dữ liệu, nghiên cứu tiến hành phân tích Cronbach's alpha xác định những nhân tố không phù hợp trong từng nhóm nhân tố ảnh hưởng; Phân tích nhân tố EFA và hồi quy bội: $MP = \beta_0 + \beta_1 \times KTV + \beta_2 \times CUS + \beta_3 \times OTHE$

3. Kết quả và thảo luận

3.1. Kết quả nghiên cứu

Bảng 2. Kết quả phân tích Cronbach's alpha cho từng nhân tố trong nhóm KTV

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
KTV1	49.44	154.473	.124	.609
KTV2	18.52	44.729	.875	.189
KTV3	41.67	52.269	.849	.209
KTV4	49.53	145.937	.374	.581
KTV5	50.54	155.504	.041	.613
KTV6	48.39	152.837	.066	.612
KTV7	47.77	151.924	.097	.608

Nguồn: Tác giả phân tích Cronbach's alpha cho nhóm KTV trên phần mềm SPSS20

Bảng 3. Kết quả phân tích Cronbach's alpha cho từng nhân tố trong nhóm CUS

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
CUS1	15.56	5.367	.248	.482
CUS2	15.57	4.889	.121	.621
CUS3	14.79	4.916	.442	.370
CUS4	14.74	5.328	.357	.425
CUS5	14.54	5.190	.391	.406

Nguồn: Tác giả phân tích Cronbach's alpha cho nhóm CUS trên phần mềm SPSS20

3.1.1. Kết quả của phân tích Cronbach's alpha

Nhóm nhân tố KTV và công ty kiểm toán (KTV):
Hệ số cronbach's alpha = 0,596.

Các nhân tố KTV1, KTV5, KTV6, KTV7 bị loại do có hệ số tương quan biến tổng <0,3, đồng thời hệ số cronbach's alpha khi loại các biến này lớn hơn hệ số Cronbach's alpha ban đầu.

Tiếp tục chạy lại phân tích Cronbach's alpha cho 3 biến KTV2, KTV3, KTV4. Kết quả cho thấy hệ số Cronbach's alpha là 0,759, các hệ số tương quan biến tổng của KTV2, KTV3, KTV4 đều > 0,3, tuy nhiên nếu loại biến KTV4 sẽ cho hệ số Cronbach's alpha mới 0,955 cao hơn hệ số ban đầu. Do vậy trong nhóm nhân tố thuộc về KTV và công ty kiểm toán, nghiên cứu giữ lại 2 biến là KTV2 và KTV3.

Nhóm nhân tố thuộc về khách hàng (CUS):
Hệ số cronbach's alpha = 0,516. Các nhân tố CUS1, CUS2 bị loại do có hệ số tương quan biến tổng <0,3.

Tiếp tục chạy lại phân tích Cronbach's alpha cho 3 biến còn lại CUS3, CUS4, CUS5. Kết quả cho thấy hệ số Cronbach's alpha là 0,840, các hệ số tương quan biến tổng của CUS3, CUS4, CUS5 đều >0,6, đồng thời nếu loại từng biến hệ số Cronbach's alpha mới đều thấp hơn hệ số ban đầu. Do vậy trong nhóm nhân tố thuộc về khách hàng, nghiên cứu giữ lại 3 biến là CUS3, CUS4 và CUS5.

Nhóm nhân tố khách quan khác (OTHE): Tác giả không loại biến trong nhóm nhân tố khách quan bởi nhóm này hiện tại chỉ có 2 biến.

Bảng 4. Ma trận xoay các nhân tố

	Component		
	1	2	3
Cus3	.893		
Cus4	.843		
Cus5	.841		
KTV4		.975	
KTV2		.974	
Othe2			.902
Othe1			.880

Nguồn: Kết quả ma trận xoay từ phân tích nhân tố EFA trên phần mềm SPSS20

3.1.2. Kết quả của phân tích nhân tố EFA

Phân tích nhân tố khám phá EFA với các biến KTV2, KTV3, CUS1, CUS2 và CUS5. Hệ số KMO = 0,616 thuộc khoảng (0,5; 1) cho thấy phân tích nhân tố là phù hợp. Các biến quan sát có tương quan với nhau bởi giá trị Sig của kiểm định Barlett < 0,05.

Tổng phương sai trích = 83,695% (> 50%) cho thấy các nhân tố trích cô đọng được 83,695% của các biến quan sát, cho thấy việc sử dụng mô hình EFA là phù hợp.

Kết quả ma trận xoay các nhân tố cho thấy ba nhóm nhân tố là phù hợp.

3.1.3. Kết quả của kiểm định hồi quy bội

R² hiệu chỉnh = 34,2%. Kiểm định Durbin-Watson cho giá trị Dw = 1,970, do đó không có sự tương quan chuỗi bậc nhất trong mô hình. Giá trị Sig của kiểm định F là 0,017 < 0,05. Như vậy mô hình hồi quy tuyến tính xây dựng được

Bảng 5. Kết quả phân tích tương quan

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
	B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
(Constant)	.575	.050		11.458	.000		
1 KTV	.101	.001	.057	2.655	.014	.962	1.040
CUS	.275	.009	.144	2.570	.019	.877	1.140
OTHE	.118	.010	.073	3.803	.024	.892	1.121

Nguồn: Kết quả phân tích tương quan từ hồi quy bội trên phần mềm SPSS20

phù hợp với tổng thể.

Tất cả 3 biến KTV, CUS, OTHE đều có ý nghĩa trong mô hình hồi quy vì giá trị Sig của từng biến độc lập đều <0,05. Đồng thời mô hình không có hiện tượng đa cộng tuyến.

Mô hình hồi quy được đưa ra:

$$MP = 0,575 + 0,101 \times KTV + 0,275 \times CUS + 0,118 \times OTHE$$

3.2. Thảo luận kết quả nghiên cứu

Từ kết quả phân tích tương quan cho thấy các giả thuyết H1, H2, H3 đều được chấp nhận. Nhóm nhân tố thuộc về KTV và công ty kiểm toán (KTV); Nhóm nhân tố thuộc về khách hàng (CUS) và Nhóm nhân tố khách quan khác (OTHE) đều có ảnh hưởng dương tới việc xác định MTY thực hiện với các hệ số lần lượt là 0,101; 0,275 và 0,118. Trong đó nhóm nhân tố thuộc về khách hàng có ảnh hưởng lớn nhất. Các nhóm nhân tố đều có tác động dương tới việc xác định mức trọng yếu thực hiện. Như vậy khá phù hợp so với tổng quan các nghiên

cứu quốc tế tác giả đã phân tích phía trên.

4. Kết luận

Với việc loại bớt các nhân tố không phù hợp trong từng nhóm nhân tố ảnh hưởng thông qua phân tích Cronbach's alpha kết hợp với việc phân tích nhân tố khám phá EFA, nghiên cứu đã xác định được các biến trong từng nhóm nhân tố. Kết quả phân tích hồi quy cho thấy các biến KTV (Nhóm nhân tố thuộc về KTV và công ty kiểm toán), CUS (Nhóm nhân tố thuộc về khách hàng) và OTHE (Nhóm nhân tố khách quan khác) đều có ảnh hưởng thuận chiều tới việc xác định MTY thực hiện.

Tuy nhiên giới hạn của nghiên cứu được thực hiện trên mẫu chưa thực sự đầy đủ (135/162 KTV). Các nghiên cứu tương lai có thể mở rộng mẫu, đồng thời nghiên cứu bổ sung ảnh hưởng của một số nhân tố khác tới việc xác định MTY thực hiện, như lịch sử giao dịch, kết quả kiểm toán kỳ trước, việc xác định MTY và MTY thực hiện kỳ trước, ... ■

Tài liệu tham khảo

1. Comrey, A. L. (1973) *A First Course in Factors Analysis*, New York: Academic Press.
2. Đoàn Thanh Nga (2011), Luận án tiến sỹ kinh tế "Nghiên cứu đánh giá trọng yếu và rủi ro kiểm toán nhằm nâng cao chất lượng hoạt động trong các công ty kiểm toán độc lập Việt Nam", Đại học Kinh tế Quốc dân.
3. Joseph Legoria, Kevin D.Melendrez (2012) *Qualitative audit materially and earnings management- Vol 18, Issue 2, pp 414-442.*
4. Hair, Anderson, Tatham and Black (1998) *Multivariate Data Analysis-5th edition*, Pearson Publication.
5. Han Blokdijsk và cộng sự (2003) *Factors Affecting Auditors' Assessment of Planning Materially- Vol.22:, Issue.22 : Pages. 297- 307.*
6. Kristensen & Rikke Holmslykke (2015) *Judgment in an auditor's materially assessments- Published in: Danish Journal of Management & Business.*
7. Manita, Lahbari, Elommal (2011) *The Impact of Qualitative Factors on Ethical Judgments of Materially: An Experiment Study with Auditors- ISSN: 1083- 4346.*
8. Marsha B. Keune & Karla M. Johnstone (2012) *Materially Judgments and the Resolution of Detected Misstatements: The*

role of Managers, Auditors, and Audit Committees- Vol.87, Issue.5: Pages. 1641- 1677.

9. Nguyễn Thị Nền, Lê Thị Quyên (2018), *Xác định quy mô tính trọng yếu trong kiểm toán báo cáo tài chính*, *Tạp chí tài chính*.

10. Ralph Estes & D.D. Reames (1988) *Effects of Personal Characteristics on Materiality Decisions: A Multivariate Analysis*- Published online: 28 Feb 2012.

11. Roger L.Worthington & Tiffanny A.Whittaker (2006) *Scale Development Research: A Content Analysis and Recommendations for Best Practices*-Published by SAGE.

12. Tabachnick, B.G., & Fidell, L. S. (2001) *Using Multivariate statistics*-4th edition, New York: Harper & Row.

13. Thomas E.McKee & Aasum Eilifsen (2000), *Current Materially Guidance for Auditors- Working papers No.51/00*.

Thông tin tác giả

Nguyễn Thị Lê Thanh, Tiến sĩ

Khoa Kế toán - Kiểm toán, Học viện Ngân hàng

Email: thanhntl@hvn.edu.vn

Đỗ Quốc Khánh, sinh viên K19CLC-KTB

Khoa Kế toán - Kiểm toán, Học viện Ngân hàng

Summary

Factors affecting external auditors' assessment of performance materiality in Vietnam

External audit reports on financial statements are information many users depend on to make decisions. The materiality and performance materiality has an influence on audit opinions, audit scope, and audit procedures. This article has analyzed the literature review in Vietnam and on the world about auditors' assessment of materiality and performance materiality in order to definite the research gap, develop a hypothesis, and research model. This research has use results from the survey, use Cronbach's alpha and EFA analyses to definite suitable factors and then use polynomial regression. The final result shows that all three factor-groups (auditors and audit firms, clients' characteristics and other objective factors) have affected the assessment of performance materiality.

Keywords: Performance materiality, materiality, auditors, audit firms, audit clients

Thanh Thi Le Nguyen, PhD.

Accounting and Auditing Faculty, Banking Academy of Vietnam

Khanh Quoc Do, Student of K19CLC

Accounting and Auditing Faculty, Banking Academy of Vietnam