

QUAN ĐIỂM VỀ CHẤT LƯỢNG KIỂM TOÁN - GÓC NHÌN ĐA CHIỀU

TS. Phạm Huy Hùng*

Chất lượng kiểm toán là một khía cạnh quan trọng của báo cáo tài chính và đóng vai trò then chốt trong việc duy trì niềm tin và sự tin cậy trên thị trường tài chính. Tuy nhiên, chất lượng kiểm toán trong những năm gần đây nhận được rất nhiều sự quan tâm của giới học giả và hoạt động thực tiễn. Đặc biệt là sự hiểu biết về chất lượng kiểm toán còn nhiều tranh luận. Nghiên cứu này được thực hiện nhằm xem xét các quan điểm về chất lượng kiểm toán từ góc nhìn của các bên liên quan khác nhau tham gia vào quá trình kiểm toán. Bằng cách khám phá cả quan điểm học thuật và thực hành, trên cơ sở khảo cứu các tài liệu có liên quan, nghiên cứu cho thấy sự hiểu biết về cách cảm nhận và đánh giá chất lượng kiểm toán từ nhiều góc nhìn khác nhau.

• Từ khóa: chất lượng kiểm toán, doanh nghiệp kiểm toán, kiểm toán viên.

Audit quality is an important aspect of financial reporting and plays a key role in maintaining trust and confidence in financial markets. However, the quality of audits in recent years has received a lot of attention from academics and practical activities. Especially the understanding of audit quality is highly debated. This study was conducted to examine the perspectives on audit quality from the perspective of the various stakeholders involved in the audit process. By exploring both academic and practical perspectives, based on the study of relevant literature, the study shows an understanding of how audit quality is perceived and assessed from a variety of perspectives.

• Key words: audit quality, auditing enterprise, auditors.

JEL codes: M4, M42

Ngày gửi bài: 11/11/2024

Ngày gửi phản biện: 15/11/2024

Ngày nhận kết quả và sửa phản biện: 28/11/2024

Ngày chấp nhận đăng: 30/12/2024

1. Đặt vấn đề

Dịch vụ kiểm toán là loại hình dịch vụ đặc thù, mang tính chuyên môn hóa cao. Do vậy, khác với dịch vụ của các ngành nghề khác, chất lượng của dịch vụ kiểm toán không dễ dàng quan sát hay đánh giá, kiểm tra (Power, 1997). Thường có một khoảng cách nhất định trong quan điểm hay mức độ thỏa mãn giữa người quản lý, người sử dụng và người cung cấp dịch vụ về chất lượng kiểm toán (CLKT), điều này ảnh hưởng đến các chỉ tiêu được sử dụng để đo lường, đánh giá CLKT.

* Trường Đại học Tài nguyên và Môi trường Hà Nội

Đối với người sử dụng báo cáo tài chính (BCTC) họ tin rằng, CLKT cao có nghĩa là không có sai sót trọng yếu trên BCTC (Okolie, 2007). Trong khi đó, các KTV tiến hành kiểm toán có thể xác định CLKT cao đồng nghĩa với việc hoàn thành thỏa đáng tất cả các nhiệm vụ được giao và tuân thủ theo phương pháp, thủ tục kiểm toán do doanh nghiệp kiểm toán quy định. Ngoài ra, các doanh nghiệp kiểm toán có thể đánh giá một cuộc kiểm toán có chất lượng cao là cuộc kiểm toán tránh được các rủi ro về thanh tra hoặc kiện tụng. Bên cạnh đó, các nhà hoạch định chính sách có thể xem một cuộc kiểm toán chất lượng cao là một cuộc kiểm toán được tiến hành phù hợp với các quy định của pháp luật và các tiêu chuẩn nghề nghiệp. Cuối cùng, xã hội mong đợi một cuộc kiểm toán đạt chất lượng cao khi kiểm toán trở thành một công cụ sắc bén giúp các doanh nghiệp hoặc thậm chí là giúp cho thị trường tránh được các vấn đề rủi ro về kinh tế.

Từ những phân tích ở trên, có thể thấy đối với các góc nhìn khác nhau, phương pháp đo lường CLKT sẽ khác nhau (Warming-Rasmussen & Jensen, 2001; Watkins và cộng sự, 2004). CLKT là một khái niệm đa chiều (DeFond & Zhang, 2014), cho đến hiện tại vẫn ít thống nhất và chưa đạt đến sự hiểu biết rõ ràng (Sutton, 1993; Reisch, 2000). Đến nay, tổng hợp từ các nghiên cứu trong và ngoài nước, có thể thấy hai quan điểm chính về CLKT độc lập đối với BCTC, được hình thành từ quan điểm học thuật về kiểm toán, là khả năng phát hiện và báo cáo các sai phạm trọng yếu trên các BCTC của đơn vị được kiểm toán và quan

điểm thực hành, nhằm thỏa mãn đối tượng sử dụng dịch vụ kiểm toán.

2. Chất lượng kiểm toán dưới quan điểm học thuật

Dựa theo IAASB (2009) mục đích của cuộc kiểm toán là nâng cao niềm tin của những người sử dụng, quan tâm đến BCTC thông qua việc KTV đưa ra ý kiến về tính trung thực và hợp lý của BCTC. Nhu cầu kiểm toán độc lập nảy sinh do lo ngại về sự bất cân xứng của thông tin giữa các cổ đông và ban quản lý (Alzoubi, 2018; Lin & Hwang, 2010). Một cuộc kiểm toán chất lượng góp phần vào tính minh bạch và toàn vẹn của thông tin tài chính được báo cáo.

DeAngelo (1981) xác định CLKT là khả năng KTV phát hiện và báo cáo các sai sót trọng yếu trong BCTC của khách hàng. Khả năng phát hiện ra các sai sót trọng yếu phụ thuộc vào năng lực của KTV, trong khi khả năng sẵn sàng báo cáo các sai sót bị ảnh hưởng bởi tính độc lập của KTV với khách hàng. Knechel và cộng sự (2013) đề xuất rằng, việc phát hiện ra các sai phạm đòi hỏi phải sử dụng các nguồn lực thích hợp một cách hiệu quả trong quá trình kiểm toán, chẳng hạn như *đầu vào* (ví dụ, như: sự hoài nghi nghề nghiệp, kiến thức và chuyên môn) và các *quy trình* (ví dụ, như: đánh giá rủi ro, thu thập và đánh giá bằng chứng kiểm toán và kiểm soát chất lượng), trong khi báo cáo các sai phạm đòi hỏi KTV phải có hành động thích hợp trong *bối cảnh* hiện tại khi kết thúc kiểm toán. Knechel và cộng sự (2013) giải thích thêm rằng, CLKT luôn được liên kết với một kết quả có điều kiện về sự hiện diện của các thuộc tính nhất định của KTV.

Nhiều học giả sau đó dựa vào quan điểm này để phát triển các lý luận kiểm toán và CLKT. Theo nhận thức đó, CLKT bao gồm hai yếu tố: yếu tố thứ nhất được giải thích là liên quan đến năng lực kỹ thuật và yếu tố thứ hai thể hiện tính độc lập của KTV (Van Caneghem, 2004). Hầu hết các nghiên cứu khác đều thống nhất cho rằng, CLKT được hiểu là khả năng KTV phát hiện và báo cáo về những sai sót trọng yếu trong việc trình bày và công bố các BCTC của các khách hàng được kiểm toán. Ủy ban Đầu tư và Chứng khoán Úc (ASIC) cũng đồng ý với quan điểm rằng, CLKT đạt được nếu BCTC không có sai sót trọng yếu (ASIC, 2017). Khả năng các KTV phát hiện được các sai phạm trọng yếu này phụ thuộc vào nhiều

nhân tố, như: kinh nghiệm, tinh thần trách nhiệm, áp lực mùa vụ, năng lực nghề nghiệp của KTV... Còn khả năng báo cáo sai phạm phụ thuộc vào tính độc lập của KTV, thái độ thận trọng, tính hoài nghi nghề nghiệp của KTV... (Duff, 2004; Lam & Chang, 1994; Francis, 2004).

Theo quan điểm này, cuộc kiểm toán được coi là có chất lượng khi KTV cam kết đảm bảo về khả năng phát hiện và báo cáo các sai phạm trọng yếu trên BCTC đã được kiểm toán theo đúng các quy định của chuẩn mực nghề nghiệp. Như vậy, những người quan tâm đến thông tin trên các BCTC đã được kiểm toán có thể tin tưởng vào kết quả kiểm toán do đã thỏa mãn mong muốn của họ rằng, các thông tin được kiểm toán là đáng tin cậy để đưa ra các quyết định đầu tư và kinh doanh (Ianniello & Galloppo, 2015; Holt & DeZoort, 2009).

3. Chất lượng kiểm toán theo quan điểm thỏa mãn đối tượng sử dụng

Quan điểm này nghiêng về thực hành kiểm toán, được nhìn nhận dưới góc độ thỏa mãn người sử dụng dịch vụ. Theo đó, để đánh giá CLKT người ta quan tâm tới mức độ thỏa mãn về chất lượng dịch vụ kiểm toán với mức giá phí phù hợp của đối tượng sử dụng dịch vụ. Mỗi góc nhìn khác nhau, quan điểm thỏa mãn được nhìn nhận và đánh giá khác nhau:

3.1. Chất lượng kiểm toán dưới góc nhìn của công ty khách hàng

Chất lượng dịch vụ được đánh giá dựa trên sự thỏa mãn của chính đơn vị được kiểm toán. Với các doanh nghiệp, khi thực hiện kiểm toán, họ mong muốn nhận được ý kiến của các KTV về thực trạng hoạt động tài chính của mình qua đó thể hiện sự minh bạch các thông tin kinh tế, tài chính, góp phần tăng cường uy tín của chính doanh nghiệp. Mặt khác, các doanh nghiệp cũng mong muốn có được sự đảm bảo từ phía nhà cung cấp dịch vụ kiểm toán rằng: mọi sai phạm trọng yếu trên BCTC đều được phát hiện và báo cáo cho ban lãnh đạo. Từ đó, tư vấn giúp khách hàng hoàn thiện kiểm soát nội bộ.

Theo Parasuraman và cộng sự (1985), cần dựa vào năm yếu tố để đánh giá chất lượng dịch vụ (thang đo sử dụng là SERVQUAL) bao gồm: (i) Sự tin cậy (Reliability): khả năng cung ứng dịch vụ đúng như đã thỏa thuận với khách hàng; (ii) Sự đáp ứng (Responsiveness): sự mong muốn và sẵn sàng của nhân viên trong việc cung ứng dịch vụ

nhANH chóng; (iii) Năng lực phục vụ (Assurance): thể hiện qua trình độ chuyên môn và thái độ lịch sự, niềm nở với khách hàng; (iv) Sự đồng cảm (Empathy): sự phục vụ chu đáo, sự quan tâm đặc biệt đối với khách hàng và khả năng am hiểu những nhu cầu riêng biệt của khách hàng; (v) Yếu tố hữu hình (Tangibles): các phương tiện vật chất, trang thiết bị, tài liệu quảng cáo... và bề ngoài của nhân viên bán hàng.

Nghiên cứu về CLKT của Carcello và cộng sự (1992), Behn và cộng sự (1997), Boon và cộng sự (2007, 2008) thì cho rằng, chính mức độ hài lòng về tính khách quan, trung thực, độ tin cậy, khả năng đáp ứng, sự sẻ chia, đồng cảm với khách hàng của các KTV và doanh nghiệp kiểm toán là thước đo phản ánh CLKT. Tuy nhiên, quan điểm thỏa mãn này không hàm ý sự thỏa hiệp, hay nguy cơ bị chi phối từ bất cứ lý do nào dẫn đến tính độc lập của các KTV bị đe dọa.

Tóm lại, dưới góc nhìn của doanh nghiệp được kiểm toán, CLKT được đánh giá bởi sự thỏa mãn của khách hàng về tính khách quan, mức độ minh bạch, khả năng đáp ứng, năng lực phục vụ, góp ý với khách hàng của KTV.

3.2. Chất lượng kiểm toán dưới góc nhìn từ chính doanh nghiệp kiểm toán

Dưới góc nhìn của doanh nghiệp kiểm toán, dịch vụ kiểm toán là một hoạt động kinh doanh, đem lại lợi nhuận cho doanh nghiệp. Tuy nhiên, dịch vụ kiểm toán với đặc điểm nghề nghiệp là luôn coi trọng trách nhiệm đối với xã hội, bên cạnh trình độ chuyên môn, tiêu chuẩn hành nghề và niềm tin đối với công chúng thì dưới góc nhìn của doanh nghiệp kiểm toán, CLKT đạt được nếu hoạt động kiểm toán có thể được bảo vệ trước tòa án trong trường hợp có bất kỳ vụ kiện tụng hoặc khiếu nại sai phạm nào chống lại nó. CLKT cao, đồng nghĩa với khả năng phải đối mặt với các vụ kiện tụng của cổ đông thấp (Francis & Yu, 2009). Các vụ kiện tụng là một dấu hiệu của CLKT thấp (Franz và cộng sự, 1998; Behn và cộng sự, 2008; Francis, 2011). Do đó, KTV thực hiện thận trọng hơn trong trường hợp rủi ro kiện tụng cao (Sun & Liu, 2011) để tránh kết quả bất lợi (Peecher & Piercey, 2008).

Ngoài ra, doanh nghiệp kiểm toán là người cung cấp dịch vụ, nên CLKT dưới góc nhìn của mình có phần mang tính chủ quan. Chất lượng này không bị quyết định bởi kỳ vọng của khách hàng mà

được xác định bởi chính doanh nghiệp kiểm toán. Các doanh nghiệp kiểm toán thường xây dựng một quy trình kiểm toán và kiểm soát chất lượng nhằm giúp KTV có thể đưa ra ý kiến trung thực và hợp lý về đối tượng kiểm toán. Như vậy, CLKT cũng có thể hiểu là khi KTV và doanh nghiệp kiểm toán tuân thủ đầy đủ chuẩn mực chuyên môn, chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp, tuân thủ các quy trình, các thủ tục do doanh nghiệp kiểm toán thiết lập.

3.3. Chất lượng kiểm toán dưới góc nhìn của bên thứ ba

Đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán có thể chia thành hai nhóm chính là (i) nhóm có mối liên hệ trực tiếp như chủ sở hữu, cổ đông, trái chủ, nhà đầu tư, người cho vay, các chủ nợ khác và (ii) nhóm có mối liên hệ gián tiếp như xã hội, hiệp hội nghề nghiệp, công chúng. Mối liên hệ trực tiếp hay gián tiếp về lợi ích hoặc rủi ro kinh tế này đã ảnh hưởng đến nhận thức của từng nhóm về CLKT, cụ thể:

Chủ sở hữu, cổ đông, trái chủ, nhà đầu tư, người cho vay, các chủ nợ khác: Đây là đối tượng chính sử dụng kết quả kiểm toán để ra các quyết định kinh tế. Vì vậy, báo cáo kiểm toán có ảnh hưởng trực tiếp đến lợi ích hoặc rủi ro kinh tế của các đối tượng này. Nghiên cứu của Salehi (2011) cho thấy, những người sử dụng báo cáo kiểm toán đều kỳ vọng vượt quá những gì mà KTV tin rằng đó là trách nhiệm của họ về việc: (i) Đưa ra ý kiến về tính trung thực và hợp lý của BCTC; (ii) Đưa ra ý kiến về khả năng hoạt động liên tục của công ty; (iii) Đưa ra ý kiến về kiểm soát nội bộ của công ty; (iv) Đưa ra ý kiến về gian lận phát sinh; (v) Đưa ra ý kiến về các hành vi không tuân thủ.

Sự kỳ vọng không hợp lý trên dẫn đến những yêu cầu thiếu thực tế của họ về chất lượng dịch vụ của nghề nghiệp kiểm toán. Theo Ủy ban Giám sát hoạt động kiểm toán đối với các công ty đại chúng Hoa Kỳ (PCAOB), CLKT dưới góc nhìn của nhà đầu tư là nhu cầu về tính độc lập và đáng tin cậy của kiểm toán về (i) BCTC và những thuyết minh liên quan; (ii) đảm bảo về kiểm soát nội bộ và (iii) cảnh báo về khả năng hoạt động liên tục.

Một số nghiên cứu thì chỉ ra rằng CLKT dưới góc nhìn của nhóm này là mức độ xếp hạng tín dụng của các công ty niêm yết (Johnstone-Zehms và cộng sự, 2015); hay khả năng ý kiến kiểm toán cung cấp thông tin thích hợp cho các nhà đầu tư (DeFond & Zhang, 2014); hoặc khả năng KTV

không phát hành báo cáo chấp nhận toàn phần cho các BCTC có chứa đựng những sai sót trọng yếu (Lee và cộng sự, 1998); hoặc tính trung thực của thông tin tài chính được trình bày trên BCTC sau khi được kiểm toán (Maijoor & Vanstraelen, 2006; Davidson & Neu, 1993; Jia & Zhang, 2013; Hassan & Oladipupo, 2019); hoặc khả năng KTV có thể phát hiện và phòng ngừa các gian lận trên BCTC (Krishnan, 2003; Cohen và cộng sự, 2002; DeFond & Zhang, 2014).

Như vậy, có thể thấy dưới góc nhìn của nhóm này, một cuộc kiểm toán có chất lượng khi kết quả của cuộc kiểm toán làm họ cảm thấy thỏa mãn về độ tin cậy, tính trung thực và hợp lý của các BCTC được kiểm toán, về kiểm soát nội bộ, đồng thời xác định về khả năng hoạt động liên tục và đảm bảo phát hiện và phòng ngừa các gian lận trên BCTC. Qua đó, họ có thể đưa ra các quyết định kinh tế đúng đắn (đầu tư, hợp tác).

Xã hội, hiệp hội nghề nghiệp và công chúng: Đây là những đối tượng sử dụng không dựa trên kết quả kiểm toán để ra các quyết định kinh tế, nhưng lại bị ảnh hưởng một cách gián tiếp đến lợi ích hoặc rủi ro kinh tế. Ví dụ, trường hợp doanh nghiệp đang gặp khó khăn, đứng trên bờ vực phá sản, nhưng báo cáo kiểm toán vẫn "đẹp" và hậu quả là gây ra thiệt hại rất lớn cho nhà đầu tư, cho nền kinh tế đất nước, qua đó gián tiếp ảnh hưởng đến lợi ích của xã hội, uy tín của hội nghề nghiệp và gây sụt giảm lòng tin nơi công chúng.

Theo Văn phòng Kiểm toán chính phủ của Hoa Kỳ (GAO) (2003) "*Một cuộc kiểm toán có chất lượng là cuộc kiểm toán được thực hiện tuân thủ với các chuẩn mực kiểm toán được chấp nhận chung nhằm cung cấp sự đảm bảo tin cậy rằng BCTC được kiểm toán và các thông tin có liên quan sẽ (i) được trình bày phù hợp với các chuẩn mực kiểm toán được chấp nhận chung; và (ii) không có những sai phạm trọng yếu (sai sót, gian lận)*". Bất kỳ sai lệch nào so với các tiêu chuẩn và yêu cầu quy định sẽ được coi là CLKT yếu kém (Krishnan & Schauer, 2001; McConnell & Banks, 1998).

Có thể thấy, CLKT dưới góc nhìn của xã hội, hiệp hội nghề nghiệp và công chúng được hiểu là mức độ thỏa mãn của các đối tượng sử dụng kết quả kiểm toán về tính khách quan và độ tin cậy vào ý kiến kiểm toán của KTV; đồng thời đáp ứng các yêu cầu của đạo đức nghề nghiệp và chuẩn

mực chuyên môn cũng như thỏa mãn mong muốn của đơn vị được kiểm toán về những ý kiến đóng góp của KTV nhằm nâng cao hiệu quả hoạt động kinh doanh trong thời gian định trước với giá phí hợp lý.

4. Kết luận

Nghiên cứu đã khám phá quan điểm của các bên liên quan khác nhau về CLKT, cả từ quan điểm học thuật và thực tiễn. Các quan điểm khác nhau sẽ dẫn đến các phương pháp đo lường và tiêu chí khác nhau để đánh giá CLKT. Từ quan điểm học thuật, CLKT gắn liền với khả năng phát hiện và báo cáo những sai sót trọng yếu trong BCTC cũng như tính độc lập của KTV. Mặt khác, ở góc độ làm hài lòng người sử dụng, CLKT được đánh giá dựa trên sự hài lòng của đơn vị được kiểm toán và của bản thân doanh nghiệp kiểm toán. Hơn nữa, quan điểm của bên thứ ba, chẳng hạn như chủ sở hữu, cổ đông, nhà đầu tư và công chúng cũng ảnh hưởng đến nhận thức về CLKT. Do đó, nghiên cứu này nhấn mạnh sự phức tạp của việc xác định và đánh giá CLKT, nhấn mạnh sự cần thiết phải có sự hiểu biết toàn diện và thống nhất nhằm nâng cao CLKT, điều đó không chỉ bảo vệ tính trung thực của BCTC mà còn thúc đẩy niềm tin, tính minh bạch và trách nhiệm giải trình trong bối cảnh toàn cầu hóa.

Tài liệu tham khảo:

- Alzoubi, E. S. S. (2018), Audit quality, debt financing, and earnings management: Evidence from Jordan, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 30, 69-84.
- Behn, B. K., Carcello, J. V., Hermanson, D. R., & Hermanson, R. H. (1997), The determinants of audit client satisfaction among clients of Big 6 firms, *Accounting horizons*, 11(1), 7-18.
- Boon, K., McKinnon, J., & Ross, P. (2008), Audit service quality in compulsory audit tendering: Preparer perceptions and satisfaction, *Accounting Research Journal*. 21(2), 93-122.
- DeAngelo, L. E. (1981), Auditor size and audit quality, *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199.
- DeFond, M., & Zhang, J. (2014), A review of archival auditing research, *Journal of Accounting and Economics*, 58(2-3), 275-326.
- Duff, A. (2004), *Auditqual: Dimensions of audit quality*, Edinburgh: Institute of Chartered Accountants of Scotland.
- Francis, J. R. (2004), What do we know about audit quality?, *The British Accounting Review*, 36(4), 345-368.
- Francis, J. R. (2011), A framework for understanding and researching audit quality, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(2), 125-152.
- Francis, J. R., & Yu, M. D. (2009), Big 4 office size and audit quality, *The Accounting Review*, 84(5), 1521-1552.
- Hassan, T. A., & Oladipupo, A. O. (2019), Audit Quality and Earnings Management in Nigeria, *International Journal of Management, Accounting and Economics*, 6(4), 365-381.
- Ianniello, G., & Galloppo, G. (2015), Stock market reaction to auditor opinions-Italian evidence, *Managerial Auditing Journal*, 123-134.
- Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B., & Velury, U. K. (2013), Audit quality: Insights from the academic literature, *Auditing: A journal of practice & theory*, 32(Supplement 1), 385-421.