

CHỈ SỐ ĐO LƯỜNG CHẤT LƯỢNG KIỂM TOÁN DỰA TRÊN CHẤT LƯỢNG BÁO CÁO TÀI CHÍNH

TS. Phan Hồng Hải*

Chất lượng kiểm toán cao hơn cung cấp mức độ đảm bảo tốt hơn về chất lượng báo cáo tài chính (BCTC). Các nhà nghiên cứu sử dụng nhiều chỉ số để đo lường chất lượng kiểm toán nhưng không có sự đồng thuận về chỉ số nào là tốt nhất, và thiếu hướng dẫn có hệ thống về việc lựa chọn các chỉ số đo lường phù hợp. Nghiên cứu này nhằm thảo luận về bản chất của chất lượng kiểm toán và mối quan hệ của nó với chất lượng BCTC, đồng thời cung cấp hướng dẫn trong việc lựa chọn giữa các chỉ số đo lường chất lượng kiểm toán phù hợp. Qua đó, đề xuất nhiều nghiên cứu hơn về vai trò năng lực của kiểm toán viên và khách hàng kiểm toán trong việc nâng cao chất lượng kiểm toán.

• Từ khóa: chất lượng kiểm toán, chất lượng BCTC, kiểm toán viên, năng lực kiểm toán viên.

Higher audit quality provides greater assurance regarding the quality of financial reporting. Researchers use various metrics to measure audit quality. Still, there is no consensus on which metric is best, and there is a lack of systematic guidance on choosing the appropriate measurement indices. This study discusses the nature of audit quality and its relationship with financial reporting quality while selecting the proper audit quality measurement indices. Additionally, it suggests more research on the role of auditor and client competencies in enhancing audit quality.

• Key words: audit quality, financial reporting quality, auditor, auditor competency.

Ngày gửi bài: 02/01/2025

Ngày gửi phản biện: 03/02/2025

Ngày nhận kết quả và sửa phân biện: 14/3/2025

Ngày chấp nhận đăng: 20/3/2025

DOI: <https://doi.org/10.71374/jfar.v25.i285.12>

1. Giới thiệu

Chất lượng kiểm toán và việc đo lường chất lượng kiểm toán luôn là trọng tâm của phần lớn các nghiên cứu trong thập niên qua. Các tài liệu về chủ đề này đã xác nhận hàng loạt chỉ số để đo lường chất lượng kiểm toán nhưng vẫn chưa có sự đồng thuận về chỉ số nào là tốt nhất và cũng không có hướng dẫn cách thức lựa chọn các chỉ số phù hợp. Trên cơ sở các tài liệu hiện có về chất lượng kiểm toán, có thể nhận thấy có ba hướng tiếp cận khác nhau để định nghĩa và đo lường khái niệm này. Đầu tiên và phổ biến nhất là cách tiếp cận dựa trên đầu ra của quy trình kiểm toán, với các chỉ số đo lường như khả năng phát hiện sai sót BCTC, ý kiến của kiểm toán viên, đặc điểm chất lượng BCTC và đo lường dựa

trên nhận thức của người sử dụng (DeFond & Zhang, 2014). Cách tiếp cận thứ hai dựa trên đo lường các yếu tố đầu vào và quy trình kiểm toán với các chỉ số thường được sử dụng phổ biến là đặc điểm kiểm toán viên, quy trình kiểm toán và đặc điểm khách hàng kiểm toán (Tepalagul & Lin, 2014). Cách tiếp cận này dựa trên việc xác định nhu cầu của người sử dụng thông tin trên BCTC để đo lường chất lượng BCTC. Dưới góc độ kinh tế học thì chất lượng kiểm toán nhằm cung cấp thông tin tin cậy hơn đáp ứng nhu cầu của người sử dụng (phía cầu trong lý thuyết cung - cầu). Tuy nhiên, do người sử dụng đa dạng và luôn có nhu cầu và lợi ích khác nhau tại từng thời điểm và bối cảnh khác nhau. Do đó, đặc điểm chất lượng BCTC được xây dựng dựa trên cầu của nhóm người sử dụng giả định không hữu dụng trên thực tế. Theo đó, chất lượng kiểm toán cũng sẽ thấp hơn mong đợi do phần nhiều phụ thuộc vào khuôn khổ lập và trình bày BCTC tương ứng được các kiểm toán viên phán đoán và ra quyết định trong quá trình kiểm toán như đánh giá rủi ro, thiết kế các thủ tục kiểm toán để thu thập bằng chứng kiểm toán về sự hữu hiệu của hệ thống kiểm soát nội bộ hoặc rủi ro kinh doanh.

Cách tiếp cận thứ hai để đo lường chất lượng kiểm toán nghiêng về phía cung (doanh nghiệp kiểm toán). Dựa trên quan điểm này thì chất lượng kiểm toán đạt được khi các điều kiện để cuộc kiểm toán diễn ra được thoả mãn. Chẳng hạn, kiểm toán viên phải đảm bảo tính độc lập, có đủ năng lực chuyên môn, luôn duy trì tính thận trọng và thái độ hoài nghi nghề nghiệp để đưa ra ý kiến khách quan và chứng tỏ sự chuyên nghiệp và tin cậy đối với khách hàng kiểm toán. Ưu điểm của cách tiếp cận này là có thể xác định được các chỉ số đo lường và dễ thực hiện. Các chỉ tiêu đo lường các yếu tố đầu vào và quy trình kiểm toán có thể được xác định trước làm cơ sở tham chiếu để kiểm soát và đánh giá chất lượng. Do đó, các doanh nghiệp kiểm toán và kiểm toán viên sẽ có sự đầu tư và quan tâm hơn đến các yếu tố

* Trường Đại học Công nghiệp Thành phố Hồ Chí Minh; email: phanhonghai@juh.edu.vn

này, ít nhất về mặt hình thức. Tuy nhiên, cách tiếp cận từ phía cung kiểm toán này cũng có một số hạn chế nhất định. Ví dụ, để đo lường tính độc lập của kiểm toán viên và thái độ hoài nghi nghề nghiệp thường phải đo lường gián tiếp thông qua các yếu tố như nguy cơ ảnh hưởng đến tính độc lập và cũng không thể giải thích được trường hợp khi mức độ độc lập của kiểm toán viên được ghi nhận ở mức thấp như đối với kiểm toán viên nội bộ nhưng chất lượng kiểm toán vẫn đảm bảo. Trường hợp ngược lại, cuộc kiểm toán đáp ứng các điều kiện tiên quyết như việc bổ nhiệm các kiểm toán viên có đủ năng lực, độc lập và quá trình thực hiện công việc kiểm toán tuân thủ đầy đủ các chuẩn mực nghề nghiệp nhưng ý kiến kiểm toán vẫn không chính xác hoặc doanh nghiệp có BCTC được kiểm toán vẫn bị phá sản hoặc ngừng hoạt động trong 12 tháng (Francis, 2024).

Để có thể khắc phục những hạn chế trong cách tiếp cận đo lường chất lượng kiểm toán dựa trên đầu ra hoặc đầu vào, quan điểm thứ ba cho rằng, cần phải tiếp cận dựa trên lý thuyết cung cầu trong kinh tế học để đánh giá chất lượng kiểm toán (DeFond & Zhang, 2014). Mặc dù vậy, do (i) những khác biệt về kỳ vọng kiểm toán, (ii) hạn chế do chuẩn mực nghề nghiệp chưa thích ứng được với kỳ vọng hợp lý của công chúng và (iii) thiếu cơ chế giám sát hoặc thiếu động lực để công việc kiểm toán được thực hiện kỹ lưỡng dẫn tới luôn có sự khác biệt trong việc cung cấp và sử dụng thông tin trên BCTC được kiểm toán.

Mục tiêu của nghiên cứu này là hiểu rõ hơn về bản chất của chất lượng kiểm toán và mối quan hệ của nó với chất lượng BCTC, đồng thời cung cấp hướng dẫn trong việc lựa chọn giữa các chỉ số chất lượng kiểm toán và diễn giải các kết quả của chúng. Từ đó gợi ý các hướng tiếp cận cho các nghiên cứu trong tương lai về chủ đề này.

2. Chất lượng kiểm toán và chất lượng BCTC

Kiểm toán được đánh giá cao vì khả năng cung cấp sự đảm bảo độc lập về độ tin cậy của thông tin kế toán, từ đó cải thiện việc phân bổ nguồn lực và hiệu quả hợp đồng. Sự phức tạp ngày càng tăng của các giao dịch kinh doanh và các chuẩn mực kế toán làm tăng khả năng tạo ra giá trị của kiểm toán. Chẳng hạn, kiểm toán trong môi trường chuyển đổi số không chỉ tăng mức độ tin cậy cao của thông tin mà có thể cung cấp được cả thông tin kịp thời cho việc ra quyết định. Hầu hết các nghiên cứu định nghĩa chất lượng kiểm toán đều dựa trên xác suất “đúng hoặc sai” dựa trên đánh giá của người sử dụng đối với một kiểm toán viên cụ thể sẽ (i) phát hiện ra vi phạm trong hệ thống kế toán của khách hàng và (ii) báo cáo vi phạm (DeAngelo, 1981). Tiêu chuẩn được các kiểm toán viên sử dụng là quy định hoặc các nguyên tắc chung được thừa nhận. Tuy nhiên, các quy định và nguyên tắc này đôi khi chưa đáp ứng kỳ vọng hợp lý của công chúng (Dung & Tuan, 2019). Chẳng hạn, công chúng mong đợi các kiểm toán viên có

ý kiến về việc BCTC có gian lận hoặc có phản ánh trung thực giá trị doanh nghiệp dựa trên các giả định kinh tế cơ bản (giá trị thực của doanh nghiệp). Thậm chí, điều gì liên quan đến công việc kiểm toán mà gây hiểu lầm cho người sử dụng thì kiểm toán viên cũng phải có trách nhiệm (DeFond & Zhang, 2014). Từ quan điểm này, theo Francis (2024) chất lượng kiểm toán là một khái niệm liên tục, việc kiểm toán chất lượng cao cung cấp sự đảm bảo lớn hơn về chất lượng BCTC, cụ thể:

Chất lượng kiểm toán là một thành phần của chất lượng BCTC: Theo quan điểm này, chất lượng kiểm toán là một thành phần của chất lượng BCTC, vì chất lượng kiểm toán cao làm tăng độ tin cậy của các BCTC. Mức độ tin cậy của thông tin được tăng cường này xuất phát từ sự đảm bảo lớn hơn rằng các BCTC phản ánh trung thực giá trị thực tế của doanh nghiệp ví dụ như khả năng thanh toán, dự báo khả năng hoạt động liên tục hoặc phát hiện gian lận tài chính.

Chất lượng kiểm toán không phải là thành phần duy nhất của chất lượng BCTC: Theo DeFond & Zhang (2014) chất lượng BCTC cũng bị ảnh hưởng bởi chất lượng của các BCTC trước kiểm toán, là đầu vào cho quy trình kiểm toán. Chất lượng của các báo cáo trước kiểm toán còn được xác định bởi hệ thống đảm bảo chất lượng BCTC của doanh nghiệp và các đặc tính vốn có của doanh nghiệp. Các đặc tính vốn có của doanh nghiệp chi phối mức độ dễ dàng hoặc phức tạp trong việc trình bày BCTC phản ánh giá trị thực tế của doanh nghiệp (Dechow và cộng sự, 2010).

Từ hai quan điểm trên, DeFond & Zhang (2014) cho rằng, chất lượng BCTC là một hàm số của chất lượng kiểm toán, hệ thống đảm bảo chất lượng BCTC của công ty (BCTC được lập trước kiểm toán) và các đặc tính vốn có của doanh nghiệp. Hàm số này được sử dụng để giải thích nhận thức việc đo lường và đánh giá chất lượng kiểm toán. Kết quả phân tích hàm số này chỉ ra ảnh hưởng của chất lượng kiểm toán trong mối tương quan với chất lượng BCTC với hệ thống đảm bảo chất lượng BCTC và đặc tính vốn có của doanh nghiệp (Công thức 1):

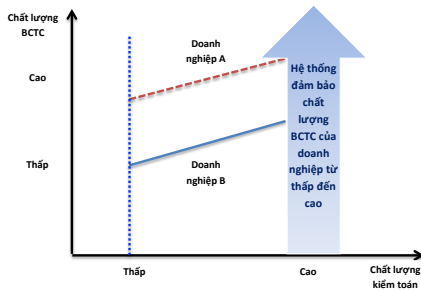
Chất lượng BCTC = f(chất lượng kiểm toán, hệ thống đảm bảo chất lượng BCTC, đặc tính vốn có của khách hàng kiểm toán): (1)

Từ mô hình đánh giá chất lượng BCTC có thể giúp đo lường chất lượng kiểm toán và khả năng cải thiện chất lượng kiểm toán trong từng trường hợp, cụ thể:

Một là, hệ thống đảm bảo chất lượng BCTC ảnh hưởng đến mối quan hệ giữa chất lượng kiểm toán và chất lượng BCTC. Hệ thống đảm bảo chất lượng BCTC có thể bao gồm hệ thống kiểm soát nội bộ, kiểm toán nội bộ, đặc điểm hội đồng quản trị hay đặc điểm tài chính. Ảnh hưởng của hệ thống này xảy ra khi kiểm toán viên yêu cầu điều chỉnh lại BCTC được kiểm toán trước khi xác nhận mức độ tin cậy của BCTC. Trong

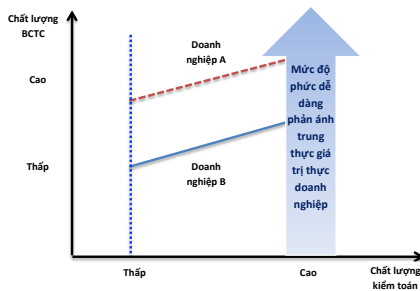
các điều kiện khác không đổi (ví dụ đặc tính vốn có của doanh nghiệp), chất lượng kiểm toán sẽ được ghi nhận và đánh giá cao hơn trong trường hợp doanh nghiệp có BCTC (trước kiểm toán) với chất lượng thấp hơn so với doanh nghiệp có BCTC (trước kiểm toán) với chất lượng cao hơn, vì khả năng phát hiện sai sót trọng yếu hoặc gian lận cao hơn đối với doanh nghiệp có BCTC trước kiểm toán có chấp lượng thấp hơn. Giả sử rằng, khách hàng A có hệ thống đảm bảo chất lượng BCTC tốt hơn khách hàng B. Hình 1 cho thấy chất lượng kiểm toán cao đảm bảo mức độ chất lượng BCTC cao hơn cho khách hàng A so với khách hàng B do chất lượng BCTC có thể đạt được cao hơn cho A so với B. Vì vậy, các đặc tính vốn có của doanh nghiệp hạn chế mức độ đảm bảo chất lượng BCTC sau kiểm toán.

Hình 1. Ảnh hưởng của chất lượng kiểm toán lên chất lượng BCTC trong điều kiện hệ thống đảm bảo chất lượng BCTC



Nguồn: DeFond & Zhang (2014)

Hình 2. Ảnh hưởng của chất lượng kiểm toán lên chất lượng BCTC trong điều kiện đặc tính vốn có của khách hàng



Nguồn: DeFond & Zhang (2014)

Hai là, chất lượng kiểm toán cao chỉ góp phần đảm bảo chất lượng BCTC ở một mức độ tới hạn nào đó, vì chất lượng BCTC còn phụ thuộc vào đặc tính vốn có của doanh nghiệp được đo lường dựa trên mức độ phản ánh trung thực trên BCTC giá trị thực của doanh nghiệp. Đặc tính vốn có của doanh nghiệp cũng ảnh hưởng đến mối quan hệ giữa chất lượng kiểm toán và chất lượng BCTC. Cụ thể, chất lượng kiểm toán cao chỉ có thể đảm bảo chất lượng BCTC có thể đạt được ở một mức độ tới hạn nào đó, tùy thuộc vào các đặc tính vốn có của từng doanh nghiệp. Ví dụ, khách hàng A có mức độ phức tạp trong việc phản ánh trên BCTC giá trị thực

của doanh nghiệp dễ dàng hơn khách hàng B. Đề tập trung vào tác động của các đặc tính vốn có của doanh nghiệp (khách hàng kiểm toán), giả định rằng hệ thống đảm bảo chất lượng BCTC tương tự nhau.

Hình 2 cho thấy, chất lượng BCTC chỉ được cải thiện đối với doanh nghiệp A (có hệ thống đảm bảo chất lượng BCTC tốt hơn) khi chất lượng kiểm toán cao hơn. Ngược lại, chất lượng BCTC của doanh nghiệp B được cải thiện (có hệ thống đảm bảo chất lượng thấp hơn) phụ thuộc vào mức độ chất lượng kiểm toán được đảm bảo do kiểm toán viên dự đoán (BCTC trước kiểm toán) và mức độ yêu cầu cao hơn đối với chất lượng kiểm toán.

Như vậy, chất lượng kiểm toán thay đổi ảnh hưởng đến chất lượng BCTC nhưng cũng có điểm tới hạn vì chúng phụ thuộc vào mức độ phức tạp vốn có của doanh nghiệp trong việc truyền tải chính xác giá trị thực của doanh nghiệp lên BCTC. Tuy nhiên, chất lượng kiểm toán không độc lập với các thành phần khác của chất lượng BCTC (DeFond & Zhang, 2014). Cụ thể, các nhà quản lý có khả năng sẽ chọn chất lượng của hệ thống BCTC với dự đoán về chất lượng kiểm toán mà họ mong đợi từ kiểm toán viên. Do đó, chất lượng BCTC trước kiểm toán có mối quan hệ nội tại (nội sinh) với chất lượng kiểm toán của kiểm toán độc lập. Ngoài ra, các kiểm toán viên được kỳ vọng sẽ đánh giá chất lượng hệ thống BCTC của khách hàng và các đặc tính của khách hàng kiểm toán trong việc lựa chọn khách hàng và trong quá trình lập kế hoạch kiểm toán. Điều này được phản ánh trong mô hình rủi ro kiểm toán, trong đó nỗ lực của kiểm toán viên được biểu thị như một hàm số với biến số là rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát của khách hàng, tương đương với các đặc tính vốn có của khách hàng và chất lượng của hệ thống BCTC của nó.

Kết luận: Kết quả đánh giá chất lượng kiểm toán trong mối quan hệ với chất lượng BCTC giúp giải thích rõ hơn tại sao việc đo lường chất lượng kiểm toán lại phức tạp và đôi khi không thể cung cấp kết quả chính xác do có hiện tượng tương quan nội tại giữa chất lượng kiểm toán và chất lượng BCTC. Trên thực tế chất lượng kiểm toán phụ thuộc vào việc phán đoán và ra quyết định của kiểm toán viên về hệ thống kiểm soát nội bộ, rủi ro kinh doanh và tầm quan trọng của khách hàng kiểm toán. Do đó, các nghiên cứu tương lai nhằm khám phá thêm các chỉ số đo lường chất lượng kiểm toán nên tập trung nhiều hơn trong việc xây dựng các chỉ số đo lường năng lực, tính độc lập kiểm toán viên.

Tài liệu tham khảo:

DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of accounting and economics*, 3(3), 183-199. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(81\)90002-1](https://doi.org/10.1016/0165-4101(81)90002-1).
 DeFond, M., & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of accounting and economics*, 58(2-3), 275-326. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2014.09.002>.
 Dung, N. N. K., & Dang, A. T. (2019). The study of audit expectation gap: The auditor's responsibilities in a financial statement audit in Vietnam. *Asian Economic and Financial Review*, 9(11), 1227. <https://10.18488/journal.aefr.2019.911.1227.1254>.
 Francis, J. R. (2024). What exactly do we mean by audit quality?. *Accounting in Europe*, 21(2), 123-133. <https://doi.org/10.1080/17449480.2023.2247410>.
 Tepalagul, N., & Lin, L. (2014). Auditor Independence and Audit Quality. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 30(1), 101-121. <https://10.1177/0148558x14544505>