

NGHIÊN CỨU CÁC YẾU TỐ ẢNH HƯỞNG ĐẾN KIỂM SOÁT CHẤT LƯỢNG DỊCH VỤ KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP TẠI VIỆT NAM

TS. Đào Ngọc Hà* - TS. Nguyễn Thị Hà**

Nghiên cứu này xem xét các yếu tố ảnh hưởng đến kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán độc lập tại Việt Nam. Dựa trên tổng quan tài liệu và kết quả khảo sát, nghiên cứu đã xác định được 5 yếu tố chính, bao gồm: Môi trường pháp lý; Mô hình quản lý, giám sát của cơ quan quản lý Nhà nước; Quy mô, trình độ tổ chức quản lý, điều hành và nguồn lực của DNKiT; Năng lực chuyên môn, ý thức chấp hành pháp luật của DNKiT, KTV hành nghề; và Môi trường kinh doanh & kiểm toán. Kết quả phân tích hồi quy đa biến cho thấy các yếu tố này giải thích được khoảng 96,7% sự biến thiên của quản lý, kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán độc lập. Nghiên cứu cũng thảo luận và đề xuất một số kiến nghị mang tính định hướng nhằm nâng cao chất lượng dịch vụ kiểm toán độc lập ở Việt Nam trong thời gian tới.

• Từ khóa: yếu tố ảnh hưởng; kiểm soát chất lượng dịch vụ; kiểm toán độc lập.

Research article on factors affecting the management and quality control of independent audit services in Vietnam. Based on the overview of documents and survey results, the study identified 5 main aspects, including the Legal environment; Management and supervision model of State management agencies; Scale, level of organization, management, operation, and resources of audit firms; Professional capacity, awareness of law compliance of audit firms, practicing auditors; and Business and auditing environment. The results of multivariate regression analysis show that these factors explain about 96.7% of the variation in management and quality control of independent audit services. The study also discusses and proposes some directional recommendations to improve the quality of independent audit services in Vietnam in the coming time.

• Key words: influencing factors; control service quality; independent audit.

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. Giới thiệu

Kiểm toán độc lập (KTĐL) là loại hình dịch vụ kinh doanh có điều kiện với nhiều ràng buộc tự thân và bắt buộc về chuyên môn, đạo đức nghề nghiệp cũng như sự quản lý của Nhà nước, Hiệp hội nghề nghiệp và hãng kiểm toán. Để đảm bảo minh bạch thị trường, tạo niềm tin cho các nhà đầu tư và tạo động lực cho nền kinh tế phát triển, cơ chế quản lý kiểm tra, giám sát chất lượng dịch vụ KTĐL phải hiệu quả

nhằm tác động, giảm xung đột và hài hòa lợi ích giữa các bên liên quan.

Tại Việt Nam, thời gian qua đã xảy ra nhiều vụ án ảnh hưởng nghiêm trọng đến nền kinh tế (Vạn Thịnh Phát; Tân Hoàng Minh; FLC...) đều liên quan đến chất lượng dịch vụ KTĐL. Nhiều doanh nghiệp kiểm toán (DNKiT), kiểm toán viên (KTV) hành nghề bất chấp rủi ro, cạnh tranh không lành mạnh bằng cách giảm giá phí dịch vụ ảnh hưởng đến chất lượng dịch vụ kiểm toán. Chính sách về kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán còn thiếu những quy định hướng dẫn làm cơ sở cho việc tự kiểm soát của KTV và kiểm soát của các cấp trong DNKiT. Điều này cho thấy những thách thức mà các DNKiT, KTV hành nghề phải đối mặt và cần phải có những giải pháp mạnh mẽ để quản lý chất lượng dịch vụ kiểm toán tại Việt Nam. Vì vậy, việc xác định các yếu tố ảnh hưởng đến quản lý, kiểm soát chất lượng dịch vụ KTĐL là cần thiết nhằm giúp các cơ quan QLNN, Hiệp hội nghề nghiệp, DNKiT, KTV hành nghề có những giải pháp nâng cao chất lượng dịch vụ kiểm toán tại Việt Nam.

2. Cơ sở lý thuyết và giả thuyết nghiên cứu

Quản lý, kiểm soát chất lượng dịch vụ KTĐL ở Việt Nam đang chuyển mình theo hướng từ mệnh lệnh, hành chính, kiểm soát sang cung ứng dịch vụ công. Do vậy cần được đánh giá như các dịch vụ khác nhằm nâng cao chất lượng dịch vụ kiểm toán. Mô hình SERVQUAL (Service Quality) là một công cụ phổ biến để đánh giá và đo lường chất lượng dịch vụ. Mô hình này được phát triển bởi các nhà nghiên cứu Parasuraman, Zeithaml và Berry vào những năm 1980. Mô hình SERVQUAL dựa trên sự so sánh giữa sự mong đợi của khách hàng về dịch vụ (expected service) và sự cảm nhận của họ về dịch vụ thực tế nhận được (perceived service).

Từ lịch sử phát triển kinh tế của các quốc gia khác nhau, các tác giả Daron Acemoglu (Viện Công nghệ Massachusetts) và James Robinson (Đại học Harvard) đã chứng minh rằng quản trị nhà nước là lý do chủ đạo quyết định con đường phát triển của một quốc gia và theo đó lý thuyết quản trị nhà

* Trường Đại học Thương mại; email: daoha@tmu.edu.vn

** Trường Đại học Công nghệ Đông Á

nước tốt (Good Governance) được ra đời và phát triển. Theo (Ingrams, Kaufmann, & Jacobs, 2020; Mursyidah & Abadi, 2017), khác với nền quản trị truyền thống lấy nhà nước làm trung tâm, thực hiện cai trị, ban phát các dịch vụ, thì trong nền quản trị hiện đại, người dân là trung tâm, có vai trò chủ động và quan trọng trong tất cả các quá trình quản trị, từ ban hành, quyết định và thực thi chính sách, pháp luật. Theo các tác giả, quản trị nhà nước tốt là cách thức quản trị mới ngày càng được sử dụng phổ biến. Quản trị nhà nước tốt dựa trên những nguyên tắc và yêu cầu về thể chế để phòng chống tham nhũng và vận hành, phát triển nền kinh tế.

Kế thừa các nghiên cứu về quản lý chất lượng dịch vụ của mô hình SERVQUAL và từ các thảo luận về lý thuyết, nghiên cứu thực nghiệm dẫn đến việc hình thành các giả thuyết về các yếu tố ảnh hưởng đến quản lý, giám sát chất lượng dịch vụ KTĐL tại Việt Nam được đề xuất như sau:

H1: Môi trường pháp lý có ảnh hưởng tích cực đến quản lý, kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán độc lập.

The World Bank (Report on the Observance of Standards and Codes (ROSC) - Accounting and Auditing, 2016); Yescombe (2007); Maluleke, K.J. (2008), khẳng định vai trò của nhà nước là một trong những trụ cột quan trọng cho sự phát triển của dịch vụ KTĐL. Nhà nước phải kiến tạo một môi trường pháp lý ổn định với các chuẩn mực, quy định về kiểm toán rõ ràng sẽ tạo khuôn khổ chính thức để các DNKiT xây dựng hệ thống quản lý và kiểm soát chất lượng. Các quy định pháp lý nghiêm ngặt buộc các DNKiT phải tuân thủ và cải thiện liên tục chất lượng dịch vụ.

Maskin và Tirole (2008), đòi hỏi phải xác định rõ mục tiêu, vai trò và trách nhiệm đặt ra của Nhà nước đối với việc quản lý, giám sát chất lượng dịch vụ KTĐL. Các nghiên cứu đều chỉ ra rằng những quốc gia có thể chế vững mạnh, pháp luật đầy đủ, minh bạch hệ thống chuẩn mực đầy đủ thì hoạt động KTĐL phát triển và thành công (Yescombe, 2007; Maluleke, 2008). Qiao và cộng sự (2001) cho rằng, pháp luật đầy đủ, minh bạch là điều kiện tiên quyết để gia tăng niềm tin của nhà đầu tư, phân chia rủi ro phù hợp và tránh những rủi ro tiềm tàng, đảm bảo hiệu quả cho doanh nghiệp hoạt động. Koch, C. and Buser, M. (2006) lập luận rằng mục tiêu sử dụng kết quả kiểm toán của các bên tham gia rất đa dạng và khác nhau. Chính phủ cần thành lập một cơ quan hòa giải các xung đột, làm cầu nối giữa các bên (Maluleke, 2008). Môi trường pháp lý đầy đủ, đồng bộ, thống nhất, minh bạch, khả thi sẽ tạo điều kiện thuận lợi cho duy trì chất lượng hiệu quả dịch vụ KTĐL.

H2: Mô hình quản lý của Nhà nước có ảnh hưởng tích cực quản lý, kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán độc lập.

Nguyễn Thị Hà (2021), cho rằng, hoạt động quản lý, giám sát chất lượng dịch vụ KTĐL được thực hiện theo các mô hình khác nhau trên nguyên tắc Nhà nước phối hợp với Hiệp hội nghề nghiệp. Hiện nay trên thế giới có 4 mô hình phổ biến được các quốc gia sử dụng để quản lý, giám sát chất lượng dịch vụ KTĐL, đó là, mô hình tự kiểm soát, mô hình ủy ban độc lập, mô hình nhà nước - hội đồng tư vấn, và mô hình quản lý giám sát theo luật định. Với mô hình quản lý giám sát sẽ ảnh hưởng nhất định đến phân cấp quản

lý, giám sát chất lượng dịch vụ KTĐL. Tại Việt Nam, Nhà nước luôn đề cao vai trò quản lý của Nhà nước đối với quản lý, giám sát chất lượng dịch vụ KTĐL. Việc vừa đóng vai trò là cơ quan ban hành các cơ sở pháp lý vừa đóng vai trò là cơ quan chịu trách nhiệm giám sát, đánh giá chất lượng dịch vụ kiểm toán cho thấy có sự chồng chéo, “kiêm nhiệm” trong chức năng, nhiệm vụ. Điều này dẫn đến việc giám sát chất lượng dịch vụ chưa cao, không đáp ứng được kỳ vọng về tính độc lập, khách quan của công chúng.

Ngân hàng Thế giới và Quỹ Tiền tệ quốc tế (Báo cáo đánh giá sự tuân thủ các chuẩn mực và quy tắc (ROSC) lĩnh vực kế toán, kiểm toán, 2016), chỉ ra rằng, chất lượng của Chính phủ và đặc biệt là khả năng của Chính phủ trong việc vận hành bộ máy quản lý và giám sát tổ chức thực hiện chính sách, pháp luật một cách hiệu quả càng trở nên quan trọng trong quản lý, kiểm soát chất lượng dịch vụ KTĐL.

H3: Quy mô, trình độ tổ chức quản lý, điều hành và nguồn lực của DNKiT có ảnh hưởng tích cực đến quản lý, kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán độc lập.

Deis, D. and Giroux (Determinants of Audit Quality in the Public Sector, 1992), phát hiện có mối quan hệ thuận chiều giữa kiểm soát chất lượng và chất lượng kiểm toán. Một DNKiT có hệ thống kiểm soát chất lượng tốt sẽ mang lại công việc kiểm toán có chất lượng cao. Malone, C. F., & Roberts, R. W. (Factors Associated with the Incidence of Reduced Audit Quality Behaviors, 1996), kết luận rằng DNKiT với một hệ thống kiểm soát chất lượng mạnh sẽ ít có khả năng thực hiện các bước kiểm toán không thích hợp. Trình độ tổ chức quản lý, điều hành và nguồn lực của các DNKiT là yếu tố quan trọng ảnh hưởng tích cực tạo nên sự thành công trong nội dung công khai các thông tin tài chính và trách nhiệm giải trình trong quản lý chất lượng dịch vụ đối với KTĐL đồng thời là yếu tố giúp đảm bảo, duy trì chất lượng và hiệu quả dịch vụ của KTĐL.

DeAngelo (Auditor Size and Audit Quality, 1981), đã đề xuất quy mô của DNKiT là một chỉ số để đo lường chất lượng dịch vụ kiểm toán vì các công ty lớn hơn sẽ có các điều kiện tốt hơn để thực hiện kiểm toán. Nghiên cứu của DeAngelo lập luận rằng chất lượng kiểm toán không độc lập với quy mô công ty kiểm toán, ngay cả khi kiểm toán viên ban đầu sở hữu năng lực công nghệ giống hệt nhau. Sau nghiên cứu của DeAngelo, nhiều nghiên cứu thực nghiệm khác như Dopuch và Simunic (1982); Deis và Giroux (1992); Nichol và Smith (1983); Wyer và cộng sự (1988), tiến hành kiểm định mối quan hệ giữa quy mô của DNKiT và chất lượng kiểm toán. Các nghiên cứu đều có chung kết luận là quy mô DNKiT có ảnh hưởng tới năng lực kiểm toán.

The World Bank (Report on the Observance of Standards and Codes (ROSC) - Accounting and Auditing, 2016) đã đưa ra kết luận: DNKiT có quy mô lớn, trình độ quản lý đào tạo tốt sẽ tạo điều kiện đảm bảo, duy trì chất lượng dịch vụ KTĐL.

H4: Năng lực chuyên môn, ý thức chấp hành pháp luật của DNKiT, KTV hành nghề ảnh hưởng trọng yếu đến quản lý, kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán độc lập.

Theo Krinsky, I., & Rotenberg, W. (The valuation of initial public offerings, 1989); Davidson, R. A., & Neu, D. (A note on the association between audit firm size and audit quality, 1993), một cuộc kiểm toán có chất lượng là khi KTV và DNKiT tuân thủ đầy đủ chuẩn mực chuyên môn, pháp luật, tuân thủ các quy trình, các thủ tục do DNKiT thiết lập. Năng lực chuyên môn của KTV bao gồm kiến thức, kỹ năng, đạo đức và kinh nghiệm là yếu tố then chốt quyết định chất lượng dịch vụ kiểm toán độc lập. Kiểm toán viên có kiến thức chuyên sâu về chuẩn mực kế toán, chuẩn mực kiểm toán, quy định pháp luật sẽ có khả năng phát hiện và xử lý các sai sót, rủi ro trong báo cáo tài chính một cách chính xác. Kỹ năng chuyên môn như phân tích số liệu, lập kế hoạch kiểm toán, thu thập và đánh giá bằng chứng kiểm toán hiệu quả sẽ giúp kiểm toán viên đưa ra ý kiến kiểm toán chính xác và đáng tin cậy. Khi các DNKiT, KTV hành nghề và đơn vị được kiểm toán đều có nhận thức đầy đủ và có ý thức chấp hành pháp luật nghiêm túc sẽ góp phần tạo nên một thị trường lành mạnh, phát triển bền vững, hạn chế tối đa tổn thất cho nền kinh tế do những rủi ro gây nên.

H5: Môi trường kinh doanh và kiểm toán có ảnh hưởng tích cực đến đến quản lý, kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán độc lập.

The World Bank (Report on the Observance of Standards and Codes (ROSC) - Accounting and Auditing, 2016), cho rằng, một môi trường kinh doanh thuận lợi sẽ tạo tiền đề quan trọng để các DNKiT xây dựng và vận hành hiệu quả hệ thống quản lý, kiểm soát chất lượng dịch vụ KTĐL. Môi trường cạnh tranh lành mạnh sẽ tạo động lực cho các DNKiT nâng cao chất lượng để thu hút và giữ chân khách hàng. Áp lực cạnh tranh sẽ thúc đẩy các DNKiT xây dựng hệ thống quản lý, kiểm soát chất lượng hiệu quả hơn. Cùng với đó là môi trường công nghệ phát triển sẽ tạo điều kiện cho các DNKiT ứng dụng các công nghệ tiên tiến vào quản lý, kiểm soát chất lượng. Việc áp dụng công nghệ sẽ giúp tăng tính minh bạch, chính xác và hiệu quả của hệ thống quản lý chất lượng. Trong môi trường kinh doanh tích cực, các DNKiT sẽ xây dựng mối quan hệ tốt với khách hàng, cơ quan quản lý và các bên liên quan. Điều này tạo điều kiện để các DNKiT hiểu rõ nhu cầu, kỳ vọng của các bên liên quan, từ đó xây dựng hệ thống quản lý chất lượng dịch vụ kiểm toán phù hợp.

3. Phương pháp nghiên cứu

Nghiên cứu sử dụng cả hai phương pháp: nghiên cứu định tính và nghiên cứu định lượng để nhận diện các yếu tố ảnh hưởng đến quản lý, giám sát chất lượng dịch vụ KTĐL tại Việt Nam.

Nghiên cứu định tính được sử dụng nhằm khám phá tìm hiểu sâu các yếu tố ảnh hưởng đến quản lý, giám sát chất lượng dịch vụ KTĐL tại Việt Nam. Nghiên cứu nhằm tìm kiếm các dữ liệu thứ cấp làm cơ sở lý thuyết cho nghiên cứu, đề xuất khung nghiên cứu và xác định các yếu tố ảnh hưởng đến quản lý, giám sát chất lượng dịch vụ KTĐL tại Việt Nam. Nghiên cứu thực hiện phỏng vấn các đối tượng là các nhà quản lý, giám sát dịch vụ KTĐL; Hội kiểm toán viên hành nghề Việt Nam (VACPA); lãnh đạo các DNKiT

và các nhà nghiên cứu là các chuyên gia trong lĩnh vực kiểm toán tại Việt Nam.

Nghiên cứu định lượng được sử dụng thông qua khảo sát sử dụng bảng hỏi để thu thập đánh giá các yếu tố ảnh hưởng đến quản lý, giám sát chất lượng dịch vụ KTĐL tại Việt Nam. Quy trình phân tích dữ liệu được tiến hành theo các bước: (1) Kiểm định độ tin cậy thang đo; (2) Phân tích nhân tố khám phá EFA; (3) Phân tích ma trận tương quan các biến quan sát bằng phương pháp hồi quy đa biến với mức ý nghĩa Sig từ 5 % - 10%, xác định các yếu tố ảnh hưởng.

4. Kết quả nghiên cứu

4.1. Thống kê mô tả các biến nghiên cứu

Bảng cách cung cấp các tóm tắt ngắn về các thông số và mẫu của dữ liệu, thống kê mô tả giúp mô tả và hiểu được các tính chất của một bộ dữ liệu cụ thể. Các thông số xu hướng tập trung, bao gồm các giá trị trung bình, trung vị và yếu vị, được sử dụng phân lớn trong toán học và thống kê.

Bảng 1: Thống kê mô tả

Các biến	Giá trị nhỏ nhất	Giá trị lớn nhất	Giá trị trung bình	Độ lệch chuẩn	Phương sai
BPT	2	5	4,311	0,696	0,484
BDL1	2	5	4,082	0,752	0,565
BDL2	2	5	4,314	0,697	0,485
BDL3	1	5	4,293	0,774	0,599
BDL4	1	5	4,314	0,756	0,571
BDL5	1	5	4,207	0,762	0,581
Valid N (listwise)	2	5	4,311	0,696	0,484

Nguồn: Phân tích của tác giả

Giá trị nhỏ nhất của biến. các biến có giá trị nhỏ nhất của BDL3, BDL4 và BDL5 đều là 1, trong khi giá trị nhỏ nhất của biến BPT, BDL1 và BDL2 là 2. Cột Giá trị lớn nhất: giá trị lớn nhất của của các biến giá trị lớn nhất đều là 5. Xem xét cột Mean: giá trị trung bình của biến. Đây là cột mang nhiều ý nghĩa giải thích nhất trong bảng. Thang đo Likert 5 mức độ, chúng ta có mức điểm 3 là trung gian, nếu thiên về 3-5 nghĩa là đáp viên đồng ý với quan điểm của biến đưa ra. Ngược lại, nếu thiên về 1-3, đáp viên không đồng ý với quan điểm của các biến đều lớn hơn 3, như vậy dữ liệu cho thấy rằng, mức độ đồng ý của đối tượng khảo sát là trên mức trung gian 3. Trong khi đó, các biến có mức Giá trị trung bình nằm giữa khoảng 4-5 và các biến có mức Giá trị trung bình bằng 4,082 lớn hơn 4 cho thấy rằng đáp viên đang rất đồng ý với quan điểm của các biến này. Đối với cột Độ lệch chuẩn: độ lệch chuẩn của biến thì giá trị này càng nhỏ cho thấy, đáp viên trả lời các con số đáp án không chênh lệch nhau nhiều. Ngược lại nếu giá trị này cao, thể hiện rằng đối tượng khảo sát có nhận định rất khác biệt nhau đối với biến đó, nên mức điểm cho chênh lệch nhau khá nhiều. Vậy kết quả cho thấy các biến có độ lệch chuẩn đều nhỏ hơn 1, nên các câu khảo sát không có sự khác biệt do đó dữ liệu có độ tin cậy rất cao.

4.2. Phân tích kiểm định độ tin cậy thang đo Cronbach's Alpha

Kiểm định độ tin cậy thang đo Cronbach's Alpha là phép kiểm định phản ánh mức độ tương quan chặt chẽ giữa các biến quan sát trong cùng một nhân tố. Kết quả giá trị Cronbach Alpha là 89,6% cho biết trong các biến quan sát

của một nhân tố, biến nào đã đóng góp vào việc đo lường khái niệm nhân tố. Kết quả Cronbach's Alpha của nhân tố tốt thể hiện rằng các biến quan sát đo lường nhân tố là hợp lý và dữ liệu có độ tin cậy cao và không bị biến nào loại khỏi mô hình. Toàn bộ các biến đều có giá trị "Cronbach Alpha nếu biến này bị loại bỏ" nhỏ hơn hoặc bằng giá trị Cronbach Alpha tổng là 89,6%, cho nên bộ dữ liệu phù hợp với mô hình và có độ tin cậy cao. Nhận thấy Giá trị hệ số Cronbach's Alpha thang đo lường rất tốt, từ 0,8 đến gần bằng 1, trong khoảng từ 0.7 đến gần bằng 0.8, thang đo được sử dụng tốt; Từ 0,6 trở lên, thang đo được coi là đủ điều kiện. Kết quả kiểm định cho thấy các biến quan sát đều có hệ số tương quan biến tổng phù hợp (Corrected Item - Total Correlation > 0.3). Hệ số Cronbach's Alpha = 0.896 (lớn hơn 0.8) nên thang đo lường rất tốt.

Bảng 2: Tổng thống kê Cronbach's Alpha

Giá trị Cronbach Alpha			Số biến	
0.896			6	
Biến số	Trung bình thang đo nếu loại biến	Phương sai thang đo nếu loại biến	Tương quan biến - tổng hiệu chỉnh	Giá trị Cronbach Alpha nếu loại biến
BPT	21,21	9,121	0,807	0,866
BDL1	21,44	9,660	0,793	0,878
BDL2	21,21	9,113	0,808	0,866
BDL3	21,23	9,039	0,722	0,879
BDL4	21,21	9,046	0,744	0,875
BDL5	21,31	9,293	0,672	0,886

Nguồn: Phân tích của tác giả

4.3. Phân tích nhân tố khám phá EFA (Exploratory Factor Analysis)

Bảng 3: Kiểm định KMO và Bartlett

Hệ số KMO.		0,739
Kiểm định Bartlett	Giá trị Chi bình phương xấp xỉ,	2120,087
	bậc tự do (df)	15,00
	Mức ý nghĩa thống kê (sig.)	0,000

Nguồn: Phân tích của tác giả

Hệ số KMO (Kaiser-Meyer-Olkin) là một chỉ số dùng để xem xét sự thích hợp của phân tích nhân tố. Trị số của KMO là 0,739 lớn hơn giá trị 0.5 ($0.5 \leq KMO \leq 1$), nên mô hình phân tích nhân tố là phù hợp. Nếu trị số này nhỏ hơn 0.5, thì phân tích nhân tố có khả năng không thích hợp với tập dữ liệu nghiên cứu.

Kiểm định Bartlett (Bartlett's test of sphericity) dùng để xem xét các biến quan sát trong nhân tố có tương quan với nhau hay không. Kiểm định Bartlett có ý nghĩa thống kê sig 0,000 nhỏ hơn 0.05 (sig Bartlett's Test < 0.05), chứng tỏ các biến quan sát có tương quan với nhau trong nhân tố.

Bảng 4: Tổng phương sai trích

Nhân tố	Eigenvalues khởi tạo			Chỉ số sau khi trích			Chỉ số sau khi xoay		
	Tổng	% Phương sai	% Phương sai tích lũy	Tổng	% Phương sai	% Phương sai tích lũy	Tổng	% Phương sai	% Phương sai tích lũy
1	3,125	52,086	52,086	3,125	52,086	52,086	2,888	48,132	48,132
2	1,317	21,956	74,042	1,317	21,956	74,042	1,555	25,910	74,042
3	0,614	10,242	84,284						
4	0,479	7,983	92,267						
5	0,430	7,162	99,429						
6	0,034	0,571	100,000						

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Nguồn: Phân tích của tác giả

Trị số Eigenvalue là một tiêu chí sử dụng phổ biến để xác định số lượng nhân tố trong phân tích EFA. Với tiêu

chí này, chỉ có những nhân tố nào có Eigenvalue > 1 mới được giữ lại trong mô hình phân tích, kết quả trên cho thấy có 2 nhân tố được giữ lại trong mô hình phân tích có giá trị là 3,125 và 1,317 và Tổng phương sai trích là 52,086% và 74,042 % lớn hơn 50 % (Total Variance Explained) ≥ 50% cho thấy mô hình EFA là phù hợp.

Bảng 5: Ma trận xoay nhân tố^a

Biến số	Nhân tố	
	1	2
BPT	0,943	
BDL2	0,943	
BDL1	0,784	
BDL4	0,679	
BDL5		0,874
BDL3		0,847

Nguồn: Phân tích của tác giả

Kết quả ma trận xoay cho thấy, 6 biến quan sát được phân thành 2 nhân tố, tất cả các biến quan sát đều có hệ số tải nhân tố Factor Loading lớn hơn 0.5 và không còn các biến xấu. Như vậy, phân tích nhân tố khám phá EFA cho các biến độc lập được thực hiện một lần. Từ kết quả kiểm định trên cho thấy, mô hình phù hợp và dữ liệu có độ tin cậy cao, do đó, nghiên cứu tiến hành thực hiện các kiểm định và mô hình hồi quy đa biến.

4.4. Phương pháp phân tích hệ số tương quan Pearson

Bảng 6: Tương quan các biến

		BPT	BDL1	BDL2	BDL3	BDL4	BDL5
BPT	Hệ số tương quan Pearson	1	0,641**	0,965**	0,249**	0,553**	0,182**
	Ý nghĩa thống kê (2-bên)		0,000	0,000	0,000	0,000	0,001
	N: Số quan sát	328	328	328	328	328	328
BDL1	Hệ số tương quan Pearson	0,641**	1	0,640**	0,225**	0,401**	0,135*
	Ý nghĩa thống kê (2-bên)	0,000		0,000	0,000	0,000	0,015
	N: Số quan sát	328	328	328	328	328	328
BDL2	Hệ số tương quan Pearson	0,965**	0,640**	1	0,231**	0,550**	0,191**
	Ý nghĩa thống kê (2-bên)	0,000	0,000		0,000	0,000	0,001
	N: Số quan sát	328	328	328	328	328	328
BDL3	Hệ số tương quan Pearson	0,249**	0,225**	0,231**	1	0,233**	0,521**
	Ý nghĩa thống kê (2-bên)	0,000	0,000	0,000		0,000	0,000
	N: Số quan sát	328	328	328	328	328	328
BDL4	Hệ số tương quan Pearson	0,553**	0,401**	0,550**	0,233**	1	0,220**
	Ý nghĩa thống kê (2-bên)	0,000	0,000	0,000	0,000		0,000
	N: Số quan sát	328	328	328	328	328	328
BDL5	Hệ số tương quan Pearson	0,182**	0,135*	0,191**	0,521**	0,220**	1
	Ý nghĩa thống kê (2-bên)	0,001	0,015	0,001	0,000	0,000	
	N: Số quan sát	328	328	328	328	328	328

** . Tương quan ở ý nghĩa thống kê mức 0,01 (2-bên).

* . Tương quan ở ý nghĩa thống kê mức 0,05 (2-bên).

Nguồn: Phân tích của tác giả

Trong bảng kết quả bên trên là các giá trị sig được đánh dấu ** và * tương ứng với mức độ tin cậy 95% và 99%. Kết quả chỉ ra rằng các biến độc lập có sự tác động lên biến phụ thuộc tương đối mạnh như biến BDL1, BDL2, BDL3, BDL4 và BDL5 là 64,1%** , 96,5%** , 24,9%** , 55,3%** và 18,2%** ở mức ý nghĩa thống kê 0,1%, sig. 0,000 nhỏ hơn và bằng 0,001. Việc đưa ra các biến độc lập này dựa trên nền tảng cơ sở lý thuyết, các nghiên cứu tương tự trước đó và sự đánh giá tình hình thực tế tại môi trường khảo sát. Do đó, bài báo cho thấy rằng kết quả phân tích từ dữ liệu sẽ cho thấy các biến độc lập có sự tương quan với biến phụ thuộc tương đối chặt chẽ và có ý nghĩa thống kê.

Tóm tắt mô hình ^b				
Mô hình	R	R bình phương	Sai số chuẩn của ước tính	Hệ số Durbin-Watson
1	0,967a	0,934	0,933	0,180

a. Dự báo: (Hằng số), BDL5, BDL1, BDL4, BDL3, BDL2

b. Biến phụ thuộc: BPT

Trong mô hình hồi quy, giá trị R2 và R2 hiệu chỉnh cho thấy mức độ giải thích của biến phụ thuộc của các biến độc lập. R2 hiệu chỉnh phản ánh rõ ràng hơn R. Mặc dù mô hình tốt đến nhường nào, mức dao động của hai giá trị này là từ 0 đến 1, nhưng đạt được mức giá trị bằng 1 là gần như không thể. Vì không có tiêu chuẩn R2 chính xác được chỉnh ở mức bao nhiêu, nên mô hình mới đáp ứng các yêu cầu. Chỉ số này cho thấy nếu nó tăng lên 1 thì mô hình có ý nghĩa và nếu nó giảm xuống 0 thì mô hình không có ý nghĩa. Vậy, ý nghĩa của mô hình giảm theo tỷ lệ đến 0, do đó, mức trung bình là 0,5 được sử dụng để phân biệt hai nhánh ý nghĩa mạnh và ý nghĩa yếu. Mô hình được coi là tốt nếu mức trung bình từ 0,5 đến 1, trong khi mức trung bình thấp hơn 0,5 được coi là kém. Do đó, giá trị R2 hiệu chỉnh bằng 0,933 cho thấy sự ảnh hưởng của biến độc lập đưa vào chạy hồi quy là 93,3% sự thay đổi của biến phụ thuộc; các biến ngoài mô hình và sai số ngẫu nhiên chiếm 6,7%.

Bên cạnh đó, trị số Durbin - Watson (DW) dùng để kiểm tra hiện tượng tự tương quan chuỗi bậc nhất (kiểm định tương quan của các sai số kế nhau). DW có giá trị biến thiên trong khoảng từ 0 đến 4; nếu các phần sai số không có tương quan chuỗi bậc nhất với nhau thì giá trị sẽ gần bằng 2, nếu giá trị càng nhỏ, gần về 0 thì các phần sai số có tương quan thuận; nếu càng lớn, gần về 4 có nghĩa là các phần sai số có tương quan nghịch.

Theo Field (2009), nếu DW nhỏ hơn 1 và lớn hơn 3, chúng ta cần thực sự lưu ý bởi khả năng rất cao xảy ra hiện tượng tự tương quan chuỗi bậc nhất. Theo Yahua Qiao (2011), thường giá trị DW nằm trong khoảng 1.5 - 2.5 sẽ không xảy ra hiện tượng tự tương quan, đây cũng là mức giá trị tiêu chuẩn chúng ta sử dụng phổ biến hiện nay. Vậy, hệ số Durbin - Watson = 2,264, nằm trong khoảng 1.5 đến 2.5 nên không có hiện tượng tự tương quan chuỗi bậc nhất xảy ra.

Phân tích phương sai (ANOVA)					
Mô hình	Tổng bình phương	Hệ số df	Bình phương trung bình	Hệ số F	Hệ số Sig.
1	Hồi quy	147,856	5	29,571	913,393
	Phần dư	10,425	322	0,032	0,000b
	Tổng	158,280	327		
a. Biến phụ thuộc: BPT					
b. Dự báo: (hằng số), BDL5, BDL1, BDL4, BDL3, BDL2					

Giá trị sig của kiểm định F được sử dụng để kiểm định độ phù hợp của mô hình hồi quy. Nếu sig nhỏ hơn 0.05, ta kết luận mô hình hồi quy tuyến tính bội phù hợp với tập dữ liệu và có thể sử dụng được. Giá trị này thường nằm trong bảng ANOVA. Vậy, Sig kiểm định F bằng Sig. = 0.00 < 0.05, như vậy, mô hình hồi quy tuyến tính bội phù hợp với tập dữ liệu và có thể sử dụng được.

Hệ số: Coefficients ^a							
Mô hình	Hệ số chưa chuẩn hóa		Hệ số chuẩn hóa		t	Hệ số Sig.	Thống kê cộng tuyến
	B	Std. Error	Beta				Giá trị dung sai
1	(Hằng số)	0,043	0,081		0,523	0,601	
	BDL1	0,031	0,017	0,033	1,783	0,036	0,581
	BDL2	0,924	0,020	0,926	45,101	0,000	0,486
	BDL4	0,025	0,016	0,027	1,567	0,018	0,677
	BDL3	0,030	0,015	0,034	1,976	0,039	0,700
	BDL5	-0,019	0,014	-0,023	-1,380	0,029	0,717
a. Biến phụ thuộc: BPT							

Giá trị sig của kiểm định t được sử dụng để kiểm định ý nghĩa của hệ số hồi quy. Nếu sig kiểm định t của hệ số hồi quy của một biến độc lập nhỏ hơn 0.05, ta kết luận biến độc

lập đó có tác động đến biến phụ thuộc. Nếu sig kiểm định t của biến độc lập lớn hơn 0.05, thì nó được kết luận biến độc lập đó không có sự tác động lên biến phụ thuộc, và không cần loại bỏ biến đó để chạy lại hồi quy lần tiếp theo. Mỗi biến độc lập tương ứng với một hệ số hồi quy riêng, do vậy, nghiên cứu cũng có từng kiểm định t riêng. Vậy giá trị của Sig là 0,036, 0,000, 0,018, 0,039 và 0,029 nhỏ hơn < 0.05, như vậy, mô hình hồi quy tuyến tính bội phù hợp với tập dữ liệu và có thể sử dụng được.

Mô hình dự báo:

$$BPT = 0,043 + 0,031 \cdot BDL1 + 0,924 \cdot BDL2 + 0,030 \cdot BDL3 + 0,025 \cdot BDL4 + (-0,019) \cdot BDL5$$

Để đánh giá hiện tượng đa cộng tuyến, hệ số phóng đại phương sai VIF được sử dụng. Nếu VIF của một biến độc lập lớn hơn 2, điều đó có nghĩa là đang có đa cộng tuyến xảy ra với biến độc lập đó, khi đó, biến này sẽ không có giá trị để mô tả biến phụ thuộc thay đổi trong mô hình hồi quy. Trong các đề tài sử dụng thang đo Likert, nếu hệ số VIF lớn hơn 2, thì có khả năng cao là hiện tượng đa cộng tuyến xảy ra giữa các biến độc lập. Do đó, kết quả trên cho thấy hệ số VIF của các biến độc lập 1,722, 1,059, 1,477, 1,429 và 1,396 đều nhỏ hơn 2.

Các hệ số hồi quy tất cả đều lớn hơn 0, tức là biến phụ thuộc có sự tác động từ biến độc lập, riêng có biến BDL 5 tác động ngược chiều, trong khi tất cả các biến độc lập còn lại được đưa vào phân tích hồi quy đều chịu tác động cùng chiều với biến phụ thuộc. Các biến độc lập đối với biến phụ thuộc BPT được xếp hạng theo mức độ tác động từ mạnh nhất tới yếu nhất. BDL2, BDL1, BDL4, BDL3 và BDL5 có mức độ biến động là 0,924, 0,031, 0,030, 0,025 và, trong khi chỉ có một biến có tác động ngược chiều với biến phụ thuộc là -0,019.

5. Các kiến nghị và đề xuất

Từ kết quả nghiên cứu cho thấy các yếu tố đều có tác động đến quản lý, kiểm soát chất lượng dịch vụ KTĐL. Kết quả này cũng tương đồng với các kết quả đã được kiểm định bởi các nghiên cứu tiền nhiệm về các yếu tố ảnh hưởng đến quản lý chất lượng KTĐL.

Những yếu tố ảnh hưởng thuộc nhóm kiểm soát bên ngoài (do cơ quan QLNN và Hiệp hội nghề nghiệp thực hiện): “Mô hình quản lý của Nhà nước” có tác động lớn nhất đối với quản lý, kiểm soát chất lượng dịch vụ KTĐL. Muốn quản lý chất lượng dịch vụ kiểm toán độc lập có hiệu quả tốt thì việc tổ chức hợp lý cơ cấu, cơ chế phối hợp đồng bộ, hiệu quả sẽ tạo nên sự phối hợp chặt chẽ, đồng bộ giữa các cơ quan quản lý, đem lại mức độ tác động quản lý cao, tiết kiệm chi phí chi trả của ngân sách đảm bảo nguyên tắc quản lý chi tiêu theo kết quả đầu ra

Đối với những yếu tố ảnh hưởng thuộc nhóm kiểm soát bên trong (do DNKiT và KTV thực hiện) thì yếu tố “Năng lực chuyên môn, ý thức chấp hành pháp luật của DNKiT, KTV hành nghề” có ảnh hưởng mạnh nhất với quản lý, kiểm soát chất lượng dịch vụ KTĐL. Như vậy có thể thấy rằng việc quản lý, kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán độc lập sẽ đảm bảo hiệu quả nếu các doanh nghiệp kiểm toán và

các kiểm toán viên hành nghề đảm bảo đủ năng lực chuyên môn và thường xuyên nâng cao ý thức tuân thủ pháp luật.

6. Các kiến nghị và đề xuất

6.1. Thực hiện quản lý và kiểm soát từ bên ngoài

(1) *Tăng cường tính chủ động và tạo cơ chế phối hợp, phân công, phân cấp rõ ràng trong quản lý, giám sát chất lượng dịch vụ kiểm toán độc lập*

Nhà nước cần chủ động tạo cơ chế phối hợp, phân công, phân cấp tạo nên sự phối hợp chặt chẽ, đồng bộ giữa các cơ quan QLNN, thúc đẩy sự hợp tác giữa các cơ quan QLNN. Cơ chế phối hợp đồng bộ, hiệu quả sẽ đem lại mức độ tác động quản lý cao, tiết kiệm chi phí chi trả của ngân sách đảm bảo nguyên tắc quản lý chi tiêu theo kết quả đầu ra. Việc quản lý, giám sát hoạt động hành nghề kiểm toán phải tập trung vào cả hai mảng công việc lớn là: (1) xây dựng cơ chế giám sát và áp dụng các tiêu chí, chuẩn mực giám sát; đảm bảo tính đồng bộ, thống nhất, minh bạch và phù hợp với các thông lệ quốc tế; (2) tổ chức triển khai thực hiện việc quản lý, giám sát trên các phương diện: Đăng ký, cấp, quản lý “Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán” cho các DNKiT;

Cơ quan QLNN phải phối hợp với các tổ chức nghề nghiệp thực hiện tập huấn, hướng dẫn nghiệp vụ, phổ biến chính sách và pháp luật, giải trình những tác động từ các chính sách đến các DNKiT, KTV, đơn vị được kiểm toán. Tổ chức truyền thông có định hướng, minh bạch, công khai, giúp cho các chính sách và pháp luật đi vào cuộc sống của doanh nghiệp và bảo đảm quyền tiếp cận thông tin và cập nhật rõ ràng, dễ truy cập với các đối tượng thực thi chính sách.

(2) *Tăng cường nội dung kiểm tra, giám sát chất lượng dịch vụ kiểm toán*

Bên cạnh việc kiểm tra tuân thủ các quy định của pháp luật, cơ quan QLNN phải phối hợp với VACPA tăng cường kiểm tra, giám sát chất lượng kiểm toán trên các nội dung: tăng tần suất kiểm tra; tăng số lượng DNKiT và hồ sơ kiểm toán được kiểm tra; lựa chọn các hợp đồng kiểm toán có giá phí thấp để đánh giá chất lượng kiểm toán; tập trung kiểm tra việc xác định giá phí các hợp đồng kiểm toán đã thực hiện có phù hợp với quy định và chính sách giá phí mà DNKiT đã xây dựng; kiểm soát sự tuân thủ quy trình kiểm toán của các DNKiT; đánh giá việc tuân thủ các thủ tục KSCL của DNKiT.

Kiểm tra trực tiếp đối với các DNKiT thực hiện kiểm toán cho các công ty đại chúng nếu phát hành báo cáo kiểm toán cho hơn 100 khách hàng và ít nhất ba năm một lần đối với các DNKiT phát hành ít hơn 100 báo cáo kiểm toán. Nên thực hiện kiểm tra chéo các DNKiT thực hiện kiểm toán cho các công ty đại chúng và chọn mẫu kiểm tra dựa trên đánh giá các rủi ro của từng DNKiT và đánh giá các sai sót của BCTC đã được kiểm toán, đặc biệt các khoản mục rủi ro cao và ảnh hưởng xấu đến thị trường vốn.

(3) *Hoàn thiện cơ chế quản lý về thu và sử dụng phí kiểm tra, giám sát*

Thực tế hiện nay, chi phí kiểm tra, giám sát KTĐL do ngân sách nhà nước chi trả nên không đảm bảo nguồn lực

để giám sát hiệu quả. Bộ Tài chính cần hoàn thiện cơ chế và quy định về quản lý thu và sử dụng phí kiểm tra, giám sát để đảm bảo nguồn lực hoạt động giám sát hiệu quả. Phí kiểm tra, giám sát nên được thu từ nhiều nguồn khác nhau như: từ kinh phí thuộc ngân sách Nhà nước; huy động từ các nhà phát hành BCTC (đặc biệt là các công ty niêm yết); phí hàng năm của các DNKiT và doanh nghiệp dịch vụ kế toán, song phải đảm bảo tính độc lập..

6.2. Thực hiện quản lý và kiểm soát từ bên trong DNKiT

Kiểm soát từ bên ngoài do cơ quan QLNN thực hiện chỉ là một trong những biện pháp để nâng cao chất lượng dịch vụ kiểm toán. Muốn chất lượng kiểm toán thực sự nâng cao phải hoàn thiện và kiểm soát chặt quy trình kiểm soát nội bộ của các DNKiT nhằm giúp KTV đưa ra ý kiến trung thực, hợp lý và đảm bảo chất lượng kiểm toán. Việt Nam cần xây dựng “Bộ chỉ số chất lượng kiểm toán” làm cơ sở cho việc thực hiện đánh giá công khai, minh bạch quy trình kiểm soát nội bộ của DNKiT và nâng cao chất lượng dịch vụ kiểm toán. Bộ chỉ số chất lượng kiểm toán được ban hành sẽ giúp cơ quan QLNN đánh giá được xu hướng phát triển của KTĐL, từ đó đưa ra các chính sách, công cụ hỗ trợ chất lượng kiểm toán kịp thời cũng như lập các kế hoạch kiểm tra, giám sát phù hợp. Bên cạnh đó, Bộ chỉ số chất lượng kiểm toán sẽ hỗ trợ ban kiểm soát của khách hàng đánh giá rủi ro chất lượng dịch vụ kiểm toán, bổ nhiệm, duy trì hoặc thay thế KTV và giám sát KTV; hỗ trợ DNKiT chứng minh khả năng và thể hiện cam kết trong việc cung cấp dịch vụ kiểm toán có chất lượng cao, từ đó thúc đẩy việc cạnh tranh lành mạnh giữa các DNKiT trên cơ sở chất lượng dịch vụ cung cấp.

Kết luận: Quản lý, kiểm soát chất lượng dịch vụ KTĐL có ý nghĩa quan trọng trong việc thúc đẩy sự phát triển của KTĐL và sự ổn định của nền kinh tế. Dịch vụ KTĐL sẽ không thể phát triển và đóng góp tốt nhất vào nền kinh tế nếu không có sự tuân thủ về khuôn khổ pháp lý của các doanh nghiệp kiểm toán và các kiểm toán viên hành nghề, đồng thời cũng không thể thiếu sự quản lý, giám sát chặt chẽ chất lượng dịch vụ kiểm toán từ cơ quan quản lý nhà nước và hiệp hội hành nghề.

Tài liệu tham khảo:

- Akerlof, George, Michael Spence và Joseph Stiglitz. “Thị trường có thông tin không cân xứng.” Ủy ban, Giải thưởng Nobel (2001).
- Bộ Tài chính. “Báo cáo kiểm tra xử lý sai phạm của UBCKNN và của Cục Quản lý, giám sát kế toán, kiểm toán. (2016, 2017, 2018, 2019).
- Bộ Tài chính. “Thông tư 157/2014/TT-BTC. Quy định về kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán.”. 2014.
- Chính phủ. “Nghị định 41/2018/NĐ-CP. Quy định xử phạt vi phạm hành chính.” (2018).
- Hội Kiểm toán viên hành nghề Việt Nam - VACPA. “Báo cáo tổng kết 25 năm hoạt động kiểm toán độc lập và hướng tương lai năm 2030.” (2016).
- Godfrey, P. C., Merrill, C. B., & Hansen, J. M. (2009). “The relationship between corporate social responsibility and shareholder value: An empirical test of the risk management hypothesis”. *Strategic Management Journal*, 30, 425-445.
- Ly, Nguyễn Thị Xuân, and Nguyễn Vĩnh Khương. “Tác động của đặc trưng doanh nghiệp đến tính kịp thời của công bố thông tin báo cáo tài chính: Nghiên cứu thực nghiệm trên thị trường chứng khoán Việt Nam.” *SCIENCE & TECHNOLOGY* 19.04-2016.
- Hoàng Trọng & Chu Nguyễn Mộng Ngọc (2008), *Phân tích dữ liệu nghiên cứu với SPSS*, Nhà xuất bản Hồng Đức, Hà Nội.
- Ngân hàng Thế giới và Quỹ Tiền tệ Quốc tế (2016), *Báo cáo đánh giá sự tuân thủ các chuẩn mực và quy tắc (ROSC) lĩnh vực kế toán, kiểm toán*.
- Phạm Hồng Diệp (2017), *Vận dụng mô hình Quản trị Nhà nước tốt ở Việt Nam*, Tạp chí khoa học Đại học Quốc gia Hà Nội.
- Quốc hội (2011), *Luật kiểm toán độc lập*.
- Likert, R., 1932. A technique for the measurement of attitudes. *Archives of Psychology*, 22(140), pp. 1-55.
- Martilla, J. A., & James, J.C. (1997), “Importance - Performance Analysis”, *Journal of Marketing*, 41 (1), 13-17.
- World Bank (1996), “Governance - The World Bank’s experience”.