**BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO**
**TRƯỜNG ĐẠI HỌC KINH TẾ TP. HCM**

**LÊ ĐOÀN MINH ĐỨC**

# CÁC NHÂN TỐ TÁC ĐỘNG ĐẾN TÍNH ĐỘC LẬP CỦA KIỂM TOÁN VIÊN – NGHIÊN CỨU TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH TẠI VIỆT NAM

Chuyên ngành đào tạo: **Kế toán**
Mã số: **9340301**

## TÓM TẮT LUẬN ÁN TIẾN SĨ KINH TẾ

Người hướng dẫn khoa học 1: **TS. Nguyễn Ngọc Dung**
Người hướng dẫn khoa học 2: **TS. Nguyễn Đình Hùng**

**TP. HCM – 2019**

Công trình được hoàn thành tại :

.....

Người hướng dẫn khoa học :

Phản biện 1 : .....

.....

Phản biện 2 : .....

.....

Phản biện 3 : .....

.....

Luận án sẽ được bảo vệ trước Hội đồng chấm luận án cấp trường họp tại

.....

Vào hồi giờ ngày tháng năm

Có thể tìm hiểu luận án tại thư viện :…… ……

*(ghi tên các thư viện nộp luận án)*

# PHẦN MỞ ĐẦU

## 1. Sự cần thiết của đề tài

Tính trung thực và hợp lý của thông tin được trình bày trên báo cáo tài chính của đơn vị bị ảnh hưởng bởi nhiều yếu tố từ chất lượng dữ liệu, quá trình xử lý dữ liệu đến các yếu tố thuộc nhà quản lý, hệ thống pháp luật… Do đó người sử dụng thông tin tài chính của đơn vị đặt ra yêu cầu những thông tin này phải được xác nhận bởi kiểm toán viên có đủ năng lực và độc lập. Bên cạnh việc yêu cầu kiểm toán viên phải có năng lực đầy đủ nhằm thực thi cuộc kiểm toán có hiệu quả, tính độc lập của kiểm toán viên được xã hội yêu cầu ngày càng cao vì không những đảm bảo quá trình kiểm toán và đưa ra ý kiến kiểm toán không bị ảnh hưởng của các thành kiến, mà còn nâng cao chất lượng hoạt động kiểm toán do tính độc lập của kiểm toán viên là một yếu tố thiết yếu, cấu thành nên chất lượng kiểm toán (Mautz, R. K., và Sharaf, R., 1961 trang 246).

Tính độc lập kiểm toán đã nhận được nhiều sự quan tâm sâu rộng từ sau những sự gian lận lớn tại các công ty hàng đầu thế giới, các ví dụ điển hình: Công ty Polly Peck ở Anh là một doanh nghiệp ngành dệt may đã phát triển nhanh chóng vào những năm 1980 nhưng sau đó sụp đổ vào năm 1991 với khoản nợ 1.3 tỷ Bảng Anh, công ty này được kiểm toán bởi công ty BDO Stoy Hayward, công ty này đã không kiểm tra, đánh giá năng lực và sự độc lập của công ty Erdal & Co được thuê để kiểm toán các công ty con của Polly Peck ở Thổ Nhĩ kỳ thuộc Bắc đảo Síp; Công ty Satyam Computer Services Ltd tại Ấn Độ năm 2009, công ty này do PwC India kiểm toán, kiểm toán viên trong vụ này được kết luận là không tuân thủ theo quy tắc đạo đức nghề nghiệp và chuẩn mực kiểm toán (trong đó có tính độc lập) trong việc thực hiện các nhiệm vụ của mình liên quan đến kiểm toán Báo cáo tài chính; Ngoài ra còn có Công ty ComRoad AG tại Đức năm 2002 được kiểm toán bởi KPMG tại Đức; Tập đoàn Enron ở Hoa Kỳ vào năm 2011, được kiểm toán bởi công ty kiểm toán Arthur Anderson… Theo Siddhartha Sankar Saha (2018), đằng sau những sự sụp đổ này là các sai phạm liên quan đến sự hoài nghi nghề nghiệp, nhiệm kỳ kiểm toán… thì còn có nguyên nhân không đảm bảo tính độc lập của các công ty kiểm toán, từ đó dẫn đến sự suy giảm niềm tin của công chúng vào thông tin trên báo cáo tài chính và tính độc lập của kiểm toán. Mặc dù những sự gian lận hay sụp đổ là do kết quả từ sự sai lầm của quản trị công ty, tuy nhiên tính độc lập của kiểm toán viên cũng là một vấn đề chính trong việc gây ra các gian lận và dẫn đến sự sụp đổ của công ty nói trên.

Ngày nay, tính độc lập của kiểm toán viên là một trong các yêu cầu bắt buộc khi tiến hành dịch vụ kiểm toán và đảm bảo được quy định trong các Chuẩn mực hoặc Cẩm nang quy tắc đạo đức nghề nghiệp được ban hành bởi tất cả các Hiệp hội nghề nghiệp kế toán, kiểm toán trên thế giới. Ví dụ cụ thể, trong "Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountant" ban hành bởi Liên đoàn kế toán quốc tế năm 2016 có dành riêng các phần 290 và 291 để đề cập và hướng dẫn chi tiết về tính độc lập của kiểm toán viên. Điều này cho thấy tính độc lập của kiểm toán viên là nội dung được quan tâm và phổ biến trong nghề nghiệp kế toán, kiểm toán trên thế giới.

Trên thế giới hiện nay có nhiều công trình nghiên cứu về những nhân tố tác động tới tính độc lập của kiểm toán viên dưới nhiều góc độ khác nhau, tại nhiều đất nước khác nhau và trong

những giai đoạn, ngữ cảnh nhất định. Mỗi nghiên cứu thường nghiên cứu một nhân tố hoặc một vài nhân tố tác động đến tính độc lập kiểm toán viên mà chưa nghiên cứu một cách toàn diện tất cả các nhân tố có thể phát sinh các tình huống hay các nguy cơ đe dọa tính độc lập kiểm toán viên, gồm có: nguy cơ từ sự quen thuộc, nguy cơ tự biện hộ, nguy cơ tư lợi, nguy cơ tự kiểm tra, nguy cơ đe dọa và những biện pháp bảo vệ để duy trì tính độc lập kiểm toán.

Ở Việt Nam, hành lang pháp lý về kiểm toán độc lập đã khá hoàn thiện, trong đó đã có những văn bản pháp quy quy định về tính độc lập của kiểm toán viên. Đồng thời các công ty kiểm toán độc lập cũng đang vận dụng quy định này trong việc duy trì tính độc lập của kiểm toán viên độc lập. Tuy nhiên, theo khảo sát của tác giả, còn rất ít các nghiên cứu về tính độc lập của kiểm toán. Bản thân kiểm toán viên, công ty kiểm toán cũng chưa xác định được nhân tố cụ thể tác động trực tiếp đến tính độc lập kiểm toán để từ đó có những giải pháp hữu hiệu để không những giám sát, duy trì mà còn nâng cao tính độc lập của kiểm toán viên trong quá trình hành nghề.

Chính vì vậy, tác giả chọn chủ đề nghiên cứu "*Các nhân tố tác động đến tính độc lập của kiểm toán viên, nghiên cứu trong kiểm toán báo cáo tài chính tại Việt Nam*" nhằm khám phá và đo lường các nhân tố tác động đến tính độc lập kiểm toán viên để đáp ứng nhu cầu về tính thực tiễn và nghiên cứu khoa học đặt ra đối với chủ đề này.

## 2. Mục tiêu nghiên cứu

### 2.1. Mục tiêu nghiên cứu chung

Mục tiêu nghiên cứu chung là khám phá và đo lường các nhân tố tác động đến tính độc lập của kiểm toán viên trong kiểm toán báo cáo tài chính tại Việt Nam.

### 2.2. Các mục tiêu cụ thể

*Mục tiêu thứ nhất*: Xác định các nhân tố tác động đến tính độc lập của kiểm toán viên trong kiểm toán báo cáo tài chính tại Việt Nam.

*Mục tiêu thứ hai*: Kiểm định và đo lường sự tương quan giữa các nhân tố tác động và tính độc lập kiểm toán viên trong kiểm toán báo cáo tài chính tại Việt Nam.

### 2.3. Câu hỏi nghiên cứu

Câu hỏi 1 (Q1): Các nhân tố nào tác động đến tính độc lập của kiểm toán viên trong kiểm toán báo cáo tài chính tại Việt Nam?

Câu hỏi 2 (Q2): Mối quan hệ và mức độ tác động của các nhân tố đến tính độc lập của kiểm toán viên trong kiểm toán báo cáo tài chính tại Việt Nam?

## 3. Đối tượng nghiên cứu

Đối tượng nghiên cứu là tính độc lập của các đối tượng có chứng chỉ hành nghề kiểm toán hoặc chưa có chứng chỉ hành nghề kiểm toán tham gia kiểm toán báo cáo tài chính như: Kiểm toán viên độc lập, giám đốc kiểm toán, trợ lý kiểm toán viên đang làm việc tại các doanh nghiệp kiểm toán độc lập Việt Nam.

**4. Phạm vi nghiên cứu**

**4.1. Phạm vi không gian**

Địa bàn khảo sát: Luận án khảo sát tại địa bàn thành phố Hồ Chí Minh, Hà Nội, Bình Dương. Địa bàn khảo sát mang tính đại diện cho phạm vi nghiên cứu tại Việt Nam do Doanh nghiệp kiểm toán độc lập chủ yếu đặt trụ sở chính tại thành phố Hồ Chí Minh (73 doanh nghiệp/169 doanh nghiệp) và Hà Nội (83 doanh nghiệp /169 doanh nghiệp).

**4.2. Phạm vi thời gian**

Dữ liệu phục vụ cho đánh giá, phân tích thực trạng tại Việt Nam được thu thập là nguồn dữ liệu thứ cấp được công bố từ Hội kiểm toán viên hành nghề Việt Nam và Ủy ban chứng khoán nhà nước trong khoảng thời gian 2012-2018. Dữ liệu phỏng vấn sâu chuyên gia, thảo luận nhóm chuyên gia, khảo sát sơ bộ, khảo sát rộng rãi là dữ liệu sơ cấp, được thực hiện và thu thập trong khoảng thời gian từ năm 2017 đến năm 2018.

**5. Phương pháp nghiên cứu**

Luận án sử dụng phương pháp nghiên cứu hỗn hợp. Phương pháp nghiên cứu định tính được sử dụng để tìm ra tất cả nhân tố có khả năng tác động đến tính độc lập của kiểm toán viên và biện luận về tính tương quan của các nhân tố này với tính độc lập của kiểm toán viên. Phương pháp định lượng được sử dụng nhằm thực nghiệm mô hình lý thuyết để khám phá và đo lường mức độ tương quan của các nhân tố có tác động đến tính độc lập của kiểm toán viên trong kiểm toán báo cáo tài chính.

**6. Ý nghĩa của đề tài**

**6.1. Về mặt khoa học**

Thứ nhất, luận án thực hiện một hướng tiếp cận mới khi nghiên cứu tính độc lập kiểm toán viên tại Việt Nam. Theo đó, các nhân tố tác động đến tính độc lập kiểm toán viên trong kiểm toán báo cáo tài chính được tiếp cận theo hướng toàn diện: từ đặc tính cá nhân của kiểm toán viên độc lập, môi trường hoạt động của công ty kiểm toán độc lập đến thể chế trong nước và quá trình phát triển kinh tế - hội nhập quốc tế.

Thứ hai, luận án xác định các nhân tố và khám phá các nhân tố mới tác động đến tính độc lập kiểm toán tại Việt Nam trong hoạt động kiểm toán phổ biến là kiểm toán báo cáo tài chính. Luận án đưa ra được mô hình nghiên cứu toàn diện hơn về các nhân tố tác động đến tính độc lập kiểm toán. Bên cạnh các nhân tố được kế thừa từ các nghiên cứu trước, có nhiều nhân tố kế thừa nhưng được điều chỉnh để phù hợp với bối cảnh Việt Nam. Hơn nữa, luận án đã phát hiện các nhân tố mới trong mối quan hệ với tính độc lập kiểm toán như: (i) *Nhóm các nhân tố thuộc đặc tính cá nhân của kiểm toán viên*: Tính vị lợi, đạo lý và tính ích kỷ; Thâm niên, vị trí; Học tập và đào tạo, kỹ năng chuyên sâu theo từng ngành nghề; Tôn giáo; (ii) *Nhóm các nhân tố môi trường công ty kiểm toán*: Nhiệm kỳ của công ty kiểm toán; Nhiệm kỳ của trợ lý kiểm toán; Quản trị công ty kiểm toán; (iii) *Nhóm các nhân tố thể chế và hội nhập quốc tế* như: Phát triển kinh tế và hội nhập quốc tế.

**6.2. Về mặt thực tiễn**

Luận án đã đánh giá thực trạng tính độc lập của kiểm toán và thông qua kết quả khám phá và đo lường các nhân tố tác động đến tính độc lập kiểm toán trong kiểm toán báo cáo tài chính tại Việt Nam đã đưa ra các hàm ý để nâng cao tính độc lập kiểm toán từ góc độ kiểm toán viên, công ty kiểm toán độc lập, Hội kiểm toán hành nghề, khách hàng được kiểm toán, những người có sử dụng thông tin và các cơ sở đào tạo. Từ đó góp phần nâng cao chất lượng kiểm toán, tính minh bạch của thông tin tài chính, mang lại nhiều lợi ích cho xã hội.

**7. Kết cấu của luận án**

Ngoài phần Mở đầu và Kết luận, nội dung luận án được trình bày 05 chương.

## Chương 1. TỔNG QUAN NGHIÊN CỨU

### 1.1. Tổng quan các nghiên cứu về tính độc lập kiểm toán

Có nhiều nghiên cứu trên thế giới về tính độc lập kiểm toán viên. Theo tác giả tổng kết, các nghiên cứu được chia thành 3 chủ đề nghiên cứu chính sau:

(i) Chủ đề nghiên cứu thứ nhất đi vào nghiên cứu cấu trúc của tính độc lập kiểm toán. Các nghiên cứu thuộc chủ đề nghiên cứu này đi vào nghiên cứu những nội dung cấu thành khái niệm tính độc lập kiểm toán theo bối cảnh, ngữ cảnh cụ thể.

(ii) Chủ đề nghiên cứu thứ hai đi vào nghiên cứu tính độc lập kiểm toán ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán. Các nghiên cứu chứng minh tính độc lập kiểm toán là một nhân tố thiết yếu, cấu thành nên chất lượng kiểm toán.

(iii) Chủ đề nghiên cứu thứ ba đi vào nghiên cứu các nhân tố tác động đến tính độc lập kiểm toán viên. Nội dung chi tiết các kết quả của chủ đề nghiên cứu này thuộc phạm vi nghiên cứu của đề tài do đó sẽ được trình bày chi tiết theo các nội dung tiếp theo của chương này.

### 1.2. Tổng quan các nghiên cứu nước ngoài về nhân tố ảnh hưởng đến tính độc lập kiểm toán

#### 1.2.1. Tiếp cận nghiên cứu

##### 1.2.1.1. Tiếp cận kinh tế

Theo cách tiếp cận này, mối quan hệ giữa kiểm toán viên và khách hàng dựa trên quan hệ kinh tế thông qua việc ký kết và thực hiện hợp đồng dịch vụ. Từ đó, có khả năng kiểm toán viên phụ thuộc vào khách hàng và dẫn đến tính độc lập bị ảnh hưởng bởi các yếu tố mang tính lợi ích kinh tế giữa hai bên như phí kiểm toán, phí dịch vụ phi kiểm toán…

##### 1.2.1.2. Tiếp cận hành vi

Theo hướng tiếp cận này, các nghiên cứu đi vào các hành vi tương tác giữa kiểm toán viên và khách hàng được kiểm toán mà có tác động đến tính độc lập của kiểm toán viên, ví dụ như sự lựa chọn, chỉ định kiểm toán viên, nhiệm kỳ kiểm toán, khả năng kiểm toán viên bênh vực khách hàng.

##### 1.2.1.3. Tiếp cận rủi ro

Rủi ro về tính độc lập đến từ động cơ khiến cho các kiểm toán viên phá vỡ các nguyên tắc đạo đức nghề nghiệp hoặc cơ hội là các tình huống khiến cho kiểm toán viên đưa ra các đánh giá

chuyên môn bị thiên vị và thiếu sự chính trực. Các nghiên cứu theo hướng này đi vào nghiên cứu các mô hình rủi ro phức tạp về tính độc lập kiểm toán.

**1.2.1.4. Tiếp cận theo khuôn mẫu**

Có các nghiên cứu tiếp cận theo khuôn mẫu về tính độc lập của kiểm toán viên, khuôn mẫu này thông thường được quy định, hướng dẫn trong các chuẩn mực kiểm toán, chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp (như của liên đoàn kế toán quốc tế IFAC). Cách tiếp cận này có thể bao hàm góc nhìn toàn diện hơn về tính độc lập của kiểm toán viên vì theo cách thức này sẽ đi từ các nguyên tắc đạo đức cơ bản hình thành nên tính độc lập của kiểm toán viên.

**1.2.2. Các nhân tố tác động đến tính độc lập kiểm toán viên**

**1.2.2.1 Dịch vụ phi kiểm toán**

Có nhiều nghiên cứu liên quan tác động của dịch vụ phi kiểm toán đến tính độc lập của kiểm toán viên tại nhiều thị trường khác nhau vào các thời kỳ nhất định. Tiêu biểu có các nghiên cứu sau:

*a. Các nghiên cứu kết luận dịch vụ phi kiểm toán làm suy giảm tính độc lập kiểm toán:*

Công ty kiểm toán có cung cấp dịch vụ phi kiểm toán làm giảm tính độc lập kiểm toán: Dịch vụ tư vấn quản lý (Shockley, R. A., 1981; Yamani, 1991; Bakar và cộng sự, 2005); Dịch vụ thiết kế hệ thống (Kurt Pany và P. M. J. Reekers, 1983); Dịch vụ tư vấn thuế (Dahlia Robinson, 2008); Dịch vụ hỗ trợ kiện tụng (Crain và cộng sự, 1994; Brody và Masselli, 1996; Trompeter, 1994; Ponemon, 1995; Haynes và cộng sự, 1998; Shaub, 2004; Jere R. Francis và Bin Ke, 2006; Jenkins và Lowe, 2011). Ngoài ra, các nghiên cứu của Allen D. Blay và Marshall A. Geiger (2013); Titus, Muturi và Kabiru (2014); Omri và Akrimi (2015); Quick và Warming-Rasmussen (2015) cho thấy kết quả tương tự.

*b. Các nghiên cứu kết luận dịch vụ phi kiểm toán không làm suy giảm tính độc lập kiểm toán.*

Dịch vụ phi kiểm toán không làm giảm tính độc lập kiểm toán (Nicholas Dopuch và Ronald R. King, 1991; Nicole Ratzinger-Sakel, 2013; Ananth Seetharaman và cộng sự, 2015). Bên cạnh đó, phí dịch vụ phi kiểm toán cũng không làm suy giảm tính độc lập kiểm toán viên (Joseph Callaghan và cộng sự, 2009; Mark L. Defond và cộng sự, 2002; Hollis Ashbaugh và cộng sự, 2003; Aloke Ghosh và cộng sự, 2009). Người hành nghề kiểm toán tại công ty lớn sẽ ít có khả năng hơn kiểm toán viên ở công ty nhỏ trong vấn đề tin rằng dịch vụ phi kiểm toán làm suy giảm tính độc lập kiểm toán (Philip Beaulieu và Alan Reinstein, 2010).

**1.2.2.2. Mối quan hệ kiểm toán viên và khách hàng kiểm toán**

Các nhân sự của khách hàng mà đã từng làm tại công ty kiểm toán đương nhiệm với vị trí là Ban Giám đốc doanh nghiệp kiểm toán hoặc với vai trò là thành viên nhóm kiểm toán sẽ phát sinh nguy cơ bị đe dọa hoặc nguy cơ từ sự quen thuộc, nên dẫn đến có thể làm suy giảm tính độc lập kiểm toán về mặt hình thức (Ping Ye và cộng sự, 2011; Reiner Quick và Bent Warming-Rasmussen, 2015). Động cơ của kiểm toán viên để thỏa hiệp ý kiến kiểm toán dẫn đến suy giảm tính độc lập của kiểm toán viên là do nguyên nhân có liên quan đến tầm quan trọng của khách hàng (Hyeesoo Chung và Sanjay Kallapur, 2003). Ngoài ra, Jong-Hag Choi và cộng sự (2010) cho thấy tính độc lập kiểm toán và chất lượng kiểm toán tương quan với phí kiểm toán cao bất thường.

**1.2.2.3. Nhiệm kỳ kiểm toán**

*a. Nhiệm kỳ kiểm toán ảnh hưởng đến tính độc lập kiểm toán*

Nhiệm kỳ kiểm toán là một trong các nhân tố ảnh hưởng đến tính độc lập kiểm toán (Bakar và cộng sự, 2005; Ferdinand A. Gul và cộng sự, 2007; Muthui,Titus và cộng sự, 2014). Hơn nữa, Marshall A. Geiger và K. Raghunandan (2002) kết luận có một mối quan hệ ngược chiều giữa nhiệm kỳ kiểm toán và chất lượng của báo cáo kiểm toán. Cụ thể hơn, Joseph V. Carcello và Albert L. Nagy (2004) thấy rằng báo cáo tài chính không trung thực có nhiều khả năng xảy ra trong ba năm đầu tiên của mối quan hệ kiểm toán viên - khách hàng nhưng lại không tìm thấy bằng chứng về việc báo cáo tài chính không trung thực đối với nhiệm kỳ kiểm toán dài hơn. Wuchun Chi và cộng sự (2005) cho thấy bằng chứng hỗn hợp đối với tác động của luân chuyển giám đốc kiểm toán tới chất lượng kiểm toán. Ngoài ra, một số nghiên cứu cho thấy kiểm toán viên – người mà gần gũi nhiều hơn với một khách hàng thì có nhiều khả năng ngầm bằng lòng với yêu cầu của khách hàng (E. Michael Bamber và Venkataraman M. Iyer, 2007) và các kiểm toán viên dường như sẵn sàng hy sinh sự độc lập khi công việc kiểm toán kéo dài (Josep Garcia-Blandon và Josep Ma Argiles, 2015).

*b. Nhiệm kỳ kiểm toán không ảnh hưởng đến tính độc lập kiểm toán*

Randolph A. Shockley (1981), Si Wen (Stacey) Wang và David Hay (2013) chỉ ra ảnh hưởng của nhiệm kỳ kiểm toán với một khách hàng đến tính độc lập của kiểm toán viên là không đáng kể. Emiliano Ruiz-Barbadillo và cộng sự (2009) không tìm thấy bằng chứng về sự tương quan giữa luân chuyển kiểm toán bắt buộc và ý kiến kiểm toán.

**1.2.2.4. Phí kiểm toán và sự phụ thuộc kinh tế vào khách hàng**

*a. Phí kiểm toán*

Người sử dụng thông tin đều ủng hộ tính hợp pháp của hệ thống tiền phí kiểm toán hiện nay dựa trên nguyên tắc người sử dụng trả tiền (Kouakou Dogui và cộng sự, 2014). Tuy nhiên, nếu giá phí thấp có khả năng làm giảm tính độc lập kiểm toán do kiểm toán viên có xu hướng bỏ bớt công việc trong quá trình kiểm toán (DeAngelo, 1981 ; Chepkorir, 2013) hoặc báo hiệu mối quan hệ thương lượng giữa kiểm toán viên và khách hàng (Kiridaran Kanagaretnam và cộng sự, 2010; Sharad C. Asthana và Jeff P. Boone, 2012).

Tuy nhiên, cũng có nghiên cứu của Robert P. Magee và Mei-Chiun Tseng (1990) về hiện tượng giá phí kiểm toán thấp và giảm giá trong thị trường dịch vụ kiểm toán thì không có sự thỏa hiệp về giá ảnh hưởng đến tính độc lập kiểm toán trong việc phát hành báo cáo kiểm toán.

*b. Sự phụ thuộc kinh tế*

Bakar và cộng sự (2005), Jennifer J. Gaver và Jeffrey S. Paterson (2007) cho thấy kiểm toán viên cho phép mình ít thận trọng với khách hàng lớn hơn là đối với khách hàng nhỏ. Allen K. Hunt và Ayalew Lulseged (2007), Wuchun Chi và cộng sự (2012) cho thấy tính độc lập kiểm toán của kiểm toán viên làm tại Big N không bị ảnh hưởng, trong khi có sự suy giảm tính độc lập đối với kiểm toán viên không làm tại Big N.

Ngược lại, cũng có nhiều nghiên cứu cho thấy sự phụ thuộc kinh tế của công ty kiểm toán vào khách hàng không làm suy giảm tính độc lập kiểm toán (J. Kenneth Reynold, Jere R. Fransis, 2001; Allen Craswella và cộng sự, 2001; Chan Li, 2009).

**1.2.2.5. Môi trường cạnh tranh**

Công ty hoạt động trong môi trường cạnh tranh cao thì nguy cơ tính độc lập bị ảnh hưởng sẽ cao hơn (Randolph A. Shockley, 1981; Yamani, 1991; Bakar và cộng sự, 2005; Muthui Titus và cộng sự, 2014).

**1.2.2.6. Quy mô công ty kiểm toán**

Kiểm toán viên làm việc tại các công ty kiểm toán nhỏ thì có nguy cơ suy giảm tính độc lập cao hơn các kiểm toán viên làm việc tại các công ty lớn (Randolph A. Shockley, 1981; Yamani, 1991; Chepkorir, 2013).

**1.2.2.7. Danh tiếng công ty kiểm toán**

Danh tiếng của công ty kiểm toán cũng có thể là một trong các nhân tố ảnh hưởng đến tính độc lập kiểm toán (Omri và Akrimi, 2015). Tuy nhiên, thực tế có bằng chứng nói lên kiểm toán viên không làm việc tại công ty kiểm toán Big 4 đối xử khách hàng lớn của họ một cách nghiêm khắc hơn, không chấp thuận cho khách hàng lớn có nhiều việc làm chậm trễ nhằm mục đích điều chỉnh thu nhập (Allen K. Hunt và Ayalew Lulseged, 2007).

**1.2.2.8. Môi trường pháp lý**

Ole-Kristian Hope và John Christian Langli (2010) kiểm tra sự suy giảm tính độc lập của kiểm toán viên khi thực hiện cung cấp dịch vụ tại các khách hàng là doanh nghiệp tư nhân. Kết quả nghiên cứu cho thấy không có bằng chứng chứng minh kiểm toán viên thỏa hiệp về tính độc lập của họ.

**1.2.2.9. Đặc tính cá nhân của kiểm toán viên**

**a. Tính vị lợi**

Các nghiên cứu chủ yếu phân tích quá trình hình thành và phát triển của đạo đức về mặt cảm xúc và lý trí, nhưng chưa thật sự tập trung hướng đến việc đào tạo đạo đức tốt, xuất phát trên góc độ hành vi và động cơ của người học và người làm kế toán (Armstrong, 2003). Ge, L. và Thomas (2008) kết luận sinh viên kế toán thường xuyên sử dụng các nhân tố liên quan đến đạo đức để tự bào chữa cho hành vi của mình như: tính vị lợi, sự giao kè và sự công bằng. Tương tự, Cohen và cộng sự (1996), Modarres và cộng sự (2011) khám phá tính vị lợi cũng góp phần trong nhân tố ảnh hưởng đến quyết định mang tính đạo đức cũng như nhận thức đạo đức của kế toán viên và kiểm toán viên.

**b. Tuổi, Giới tính và thâm niên làm việc**

Phụ nữ được coi là sự hiểu biết nhiều hơn, "thân thiện, không ích kỷ, quan tâm đến những người khác, và biểu cảm cảm xúc", trong khi nam giới có "độc lập, thích ra lệnh, quyết đoán và có tài năng" (Franke và cộng sự 1997). Phụ nữ có một mức độ niềm tin đạo đức và nhận thức đạo đức cao hơn người nam (Deshpande, 1997, Joseph M. Larkin**,** 2000; Peterson và cộng sự, 2001). Hơn nữa, Weeks và cộng sự (1999) đã kết luận nam và nữ có nhận thức về đạo đức khác biệt nhau trong mỗi giai đoạn hoặc thời gian làm việc của mình. Bên cạnh đó, những người càng có nhiều kinh

nghiệm và tuổi đời càng lớn thì họ càng có nhận thức về đạo đức tốt hơn (Eweje, G. và Brunton, M. , 2010).

Mặt khác, có nhiều nghiên cứu cho thấy giới tính không phải là một nhân tố ảnh hưởng đến hành vi đạo đức (P.J. Serwinek, 1992; Geiger, M.A. và O'Connell, B.T., 1999; Trapp, Michael W và cộng sự, 1989; Venkataraman M. Iyer và K. Raghunandan, 2002; Venkataraman M. Iyer và cộng sự, 2005) hoặc có liên quan ít đến sự nhận thức về tính độc lập (Ahson Umar và Asokan Anandarajan, 2004).

**c. Học tập và đào tạo**

Alvin A. Arens và Loebbeck (2002) cho rằng có các tiêu chuẩn chung và cá nhân trong tiêu chuẩn kiểm toán được chấp nhận rộng rãi là: (i) Phải là hoạt động kiểm toán của cá nhân và những người có trình độ đào tạo thích hợp và có kỹ năng trình độ phù hợp với công việc của một kiểm toán viên hoặc nhiều kiểm toán viên; (ii) Phải là kiểm toán viên đã từng làm việc qua tất cả các giai đoạn và độc lập trong tư tưởng; (iii) Cần phải cẩn thận khi thực hiện các hoạt động chuyên môn thông thường của kiểm toán và khi lập báo cáo.

**1.3. Tổng quan các nghiên cứu tại Việt Nam**

Hiện nay có ít những nghiên cứu về tính độc lập kiểm toán tại Việt Nam. Tiêu biểu có các nghiên cứu sau:

Giang Thị Xuyến (2010) đã phân tích các nguy cơ ảnh hưởng tính độc lập của kiểm toán nhà nước do các nguy cơ: tư lợi, tự kiểm tra, quan hệ ruột thịt, tự bào chữa, bị đe doạ và kết luận một trong các nguyên nhân chủ yếu dẫn đến rủi ro kiểm toán do kiểm toán nhà nước thực hiện là tính độc lập của kiểm toán viên chưa được đảm bảo đầy đủ.

Nguyễn Thị Phương Hồng và Hà Hoàng Nhân (2015) cho thấy có sự đồng thuận trong quan điểm 3 nhóm đối tượng (Kiểm toán viên, kế toán viên, người sử dụng báo cáo tài chính) về đến báo cáo tài chính và tính độc lập kiểm toán viên Việt Nam đối với 8 nhân tố tác động tính độc lập kiểm toán là dịch vụ phi kiểm toán, phụ thuộc phí kiểm toán, nhiệm kỳ kiểm toán viên và sự luân chuyển kiểm toán viên/công ty kiểm toán, ủy ban kiểm toán bổ nhiệm kiểm toán viên, cạnh tranh của thị trường kiểm toán, quy mô công ty kiểm toán, rủi ro đối với kiểm toán, công khai quan hệ tài chính.

Trách nhiệm nâng cao tính độc lập không chỉ thuộc về phía kiểm toán viên, doanh nghiệp kiểm toán mà còn có sự góp phần của hiệp hội nghề nghiệp và cơ quan quản lý nhà nước (Thành Đức, 2018).

**1.4. Đánh giá các nghiên cứu đã thực hiện và tìm ra khoảng trống nghiên cứu**

**1.4.1. Các nhân tố ảnh hưởng**

Các nghiên cứu không có sự nhất quán trong kết luận các nhân tố ảnh hưởng đến tính độc lập kiểm toán vì lý do bối cảnh nghiên cứu và thời gian nghiên cứu khác nhau.

**1.4.2. Phương pháp nghiên cứu**

Phương pháp sử dụng trong các nghiên cứu sử dụng định lượng, định tính hoặc kết hợp cả hai. Các nghiên cứu định lượng chủ yếu dựa vào các dữ liệu có sẵn trên các báo cáo của các doanh nghiệp khi công bố thông tin báo cáo tài chính được kiểm toán và thường đo lường tính độc lập thông

qua các biến đại diện: ý kiến của kiểm toán viên, các khoản dồn tích, điều chỉnh lợi nhuận …các biến độc lập trong các loại nghiên cứu này cũng thường thu thập từ các chỉ tiêu được công bố: phí kiểm toán, phí dịch vụ phi kiểm toán, nhiệm kỳ kiểm toán…Các nghiên cứu sử dụng phương pháp định lượng thường để kiểm định lại sự tác động của các nhân tố tại một thị trường cụ thể trong khoảng thời gian cụ thể. Trong khi đó các nghiên cứu định tính thường sử dụng các mức độ đánh giá cảm nhận của các đối tượng có liên quan đến cuộc kiểm toán về mối quan hệ giữa các nhân tố tác động và tính độc lập kiểm toán.

Về phân tích mối quan hệ các nghiên cứu thường sử dụng mô hình tuyến tính, đối với các nghiên cứu xem tính độc lập là biến trung gian để xem xét đến tác động của các nhân tố đến chất lượng kiểm toán thì dùng mô hình cấu trúc tuyến tính (SEM).

**1.4.3. Lý thuyết được sử dụng**

Lý thuyết được sử dụng chủ yếu trong các nghiên cứu tập hợp thành 3 nhóm chính sau:

* Lý thuyết giải thích các nhân tố thuộc ***công ty kiểm toán*** có tác động đến tính độc lập kiểm toán: lý thuyết đại diện, lý thuyết hợp quy, lý thuyết nguồn lực…

* Lý thuyết giải thích các nhân tố thuộc ***các đặc tính cá nhân*** của Kiểm toán viên tác động đến tính độc lập kiểm toán: lý thuyết hành vi; lý thuyết vai trò xã hội…

* Lý thuyết giải thích các nhân tố thuộc ***yếu tố vĩ mô*** tác động đến tính độc lập kiểm toán: Lý thuyết thể chế; lý thuyết lợi ích xã hội…

**1.4.4. Dữ liệu nghiên cứu**

Dữ liệu của một số nghiên cứu về tính độc lập kiểm toán ở Việt Nam có số lượng mẫu khảo sát nhỏ trong phạm vi hẹp, đối tượng khảo sát còn hạn chế. Dữ liệu của các nghiên cứu nước ngoài đã được khảo sát, nghiên cứu tại các quốc gia mà có sự khác nhau về văn hóa, kinh tế, chính trị và xã hội. Do đó kết quả của những nghiên cứu lại khác nhau, thậm chí trái ngược nhau.

**1.4.5. Định hướng nghiên cứu và khoảng trống nghiên cứu**

- Nghiên cứu tiếp cận theo chủ thể và khuôn mẫu về tính độc lập kiểm toán viên trong kiểm toán báo cáo tài chính: từ đặc tính cá nhân của kiểm toán viên độc lập, môi trường hoạt động của công ty kiểm toán độc lập đến thể chế trong nước và quá trình phát triển kinh tế, hội nhập quốc tế.

- Phương pháp nghiên cứu sẽ thực hiện theo thiết kế hỗn hợp tuần tự, nghiên cứu định tính sẽ tiến hành trước để đưa ra mô hình các nhân tố tác động đến tính độc lập và điều chỉnh thang đo phù hợp, nghiên cứu định lượng sẽ tiến hành sau nhằm khám phá và đo lường mức độ tác động của các nhân tố đến tính độc lập kiểm toán.

- Không gian nghiên cứu được thực hiện tại Việt Nam được xác định các nhân tố tác động đến tính độc lập kiểm toán theo phương pháp nghiên cứu bối cảnh, sau đó kiểm định lại từng nhân tố tác động và mức độ tác động. Đầu tiên là củng cố thêm những bằng chứng mà các nghiên cứu trước đã tìm thấy về các nhân tố ảnh hưởng đến tính độc lập kiểm toán viên. Tiếp theo tìm ra những khác biệt của các nhân tố có tác động đến tính độc lập kiểm toán viên tại Việt Nam. Cuối cùng là bổ sung các nhân tố mới có ảnh hưởng tính độc lập kiểm toán viên trong kiểm toán báo cáo tài chính.

**KẾT LUẬN CHƯƠNG 1**

# CHƯƠNG 2. CƠ SỞ LÝ THUYẾT

## 2.1. Các khái niệm nghiên cứu

### 2.1.1. Khái niệm và đặc điểm của kiểm toán

#### 2.1.1.1. Khái niệm kiểm toán

Khái niệm kiểm toán theo các tổ chức, hiệp hội nghề nghiệp và theo các học giả mặc dù có một chút khác biệt trong sử dụng câu từ, tuy nhiên các khái niệm cũng đều mang các nội dung của những quy định pháp lý hoặc nghề nghiệp về kiểm toán.

#### 2.1.1.2. Đặc điểm của kiểm toán

Dịch vụ kiểm toán có đặc điểm đặc trưng: (i) Không tồn tại dưới hình thái vật chất, sản phẩm dịch vụ kiểm toán được hình thành qua việc thực hiện công việc kiểm toán, theo một quy trình cụ thể; (ii) Quá trình cung cấp dịch vụ kiểm toán và quá trình tiêu dùng xảy ra đồng thời với sự tham gia của nhiều đối tượng và tuân thủ theo những quy trình nhất định; (iii) Chất lượng kiểm toán khó có thể quan sát, đo lường và tùy thuộc vào nhiều nhân tố.

### 2.1.2. Tính độc lập của kiểm toán viên

#### 2.1.2.1. Khái niệm tính độc lập kiểm toán

Các khái niệm về tính độc lập do các học giả và Hội nghề nghiệp sử dụng dù dưới nhiều góc độ khác nhau nhưng cũng có những nội dung được mô tả như là nền tảng của kiểm toán, thiết yếu cho báo cáo tài chính doanh nghiệp. Tính độc lập bao gồm: Độc lập về tư tưởng và hình thức, liên quan đến tính chính trực, khách quan.

#### 2.1.2.2. Quy định tính độc lập của IFAC

IFAC phân loại tính độc lập thành 2 phần: độc lập tư tưởng và độc lập hình thức. Độc lập về mặt tư tưởng là trạng thái suy nghĩ mà cho phép kiểm toán viên thực hiện kiểm toán với sự khách quan, trung thực và hoài nghi mang tính nghề nghiệp, độc lập hình thức đòi hỏi tránh những tình huống mà có thể làm cho người sử dụng có kiến thức về tất cả tình huống nghi ngờ kiểm toán viên có thể đưa ra ý kiến khách quan.

#### 2.1.2.3. Quy định tính độc lập kiểm toán tại Việt Nam

Tính độc lập tại Việt Nam được quy định giống như quy định tại quy tắc đạo đức nghề nghiệp do IFAC ban hành.

#### 2.1.2.4. Đo lường tính độc lập kiểm toán

Các nghiên cứu đã dùng cách đo lường tính độc lập theo các cách khác nhau: (i) Xu hướng phát hành ý kiến chấp nhận từng phần của kiểm toán viên; (ii) Sự trình bày lại thu nhập; (iii) Các khoản dồn tích bất thường; (iv) Thu nhập chuẩn; (v) Ý kiến của kiểm toán viên; (vi) Nhận thức của người sử dụng.

## 2.2. Các lý thuyết cơ sở

### 2.2.1. Nhóm lý thuyết về nhận thức, động cơ, hành vi cá nhân của kiểm toán viên:

Lý thuyết ủy nhiệm: giải thích kiểm toán viên phải duy trì tính độc lập để đáp ứng yêu cầu xã hội.

Lý thuyết hành vi của cá nhân trong tổ chức giải thích chiều hướng tác động từ nhận thức đến thái độ và hành vi của kiểm toán viên ảnh hưởng đến tính độc lập kiểm toán viên.

Lý thuyết tính vị lợi phản ánh mối quan hệ giữa tính vị lợi và tính độc lập kiểm toán viên.

Lý thuyết vai trò xã hội giải thích cảm nhận về đạo đức của mỗi giới tính là khác nhau.

Theo lý thuyết chức năng phản ánh đạo đức nghề nghiệp của người kế toán viên và kiểm toán viên cũng có mối liên hệ và chịu sự tác động nhất định của vấn đề tôn giáo.

**2.2.2. Nhóm lý thuyết về môi trường công ty kiểm toán độc lập**

Lý thuyết hợp quy cung cấp cơ sở cho các bên liên quan để đánh giá tính độc lập hình thức bằng cách xem xét liệu có hay không kiểm toán viên tránh được hoặc kiểm soát các mối đe dọa đến mức chấp nhận bằng cách thực hiện các biện pháp bảo vệ.

Lý thuyết về bản sắc xã hội kết luận rằng kiểm toán viên sẽ có sự gắn bó đa chiều với nghề nghiệp, khách hàng, tổ chức của kiểm toán viên.

**2.2.3. Nhóm lý thuyết về thể chế, phát triển kinh tế và hội nhập quốc tế**

Lý thuyết lợi ích xã hội, lý thuyết nhóm lợi ích, lý thuyết lợi ích cá nhân cho rằng các tổ chức này có thể bị chi phối bởi nhóm lợi ích hoặc lợi ích cá nhân của những người có chức năng lập quy.

Lý thuyết hòa hợp quốc tế giải thích thể chế, phát triển kinh tế và hội nhập quốc tế sẽ tác động làm nâng cao tính độc lập kiểm toán viên.

**KẾT LUẬN CHƯƠNG 2**

# CHƯƠNG 3. PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU

## 3.1. Phương pháp nghiên cứu và thu thập dữ liệu

**3.1.1. Phương pháp nghiên cứu**

Luận án vận dụng phương pháp tiếp cận nghiên cứu hỗn hợp theo khuôn mẫu nghiên cứu của Taiwo Olalere (2011) đề xuất. Đề tài sử dụng kết hợp cả hai phương pháp nghiên cứu: định tính và định lượng.

**3.1.2. Phương pháp thu thập dữ liệu**

Luận án lựa chọn sử dụng phương pháp phỏng vấn, câu hỏi khảo sát và tư liệu lịch sử.

**3.1.3. Quy trình nghiên cứu**

**3.1.3.1. Khung nghiên cứu**

***Sơ đồ 3.3. Khung nghiên cứu của luận án***

**Vấn đề nghiên cứu:**
Tính độc lập kiểm toán viên tại Việt Nam trong kiểm toán báo cáo tài chính

↓

**Mục tiêu nghiên cứu:**
Xác định và đo lường các nhân tố tác động đến tính độc lập kiểm toán trong kiểm toán báo cáo tài chính tại Việt Nam

↓

**Tổng quan các nghiên cứu, cơ sở lý thuyết**
Tổng quan nghiên cứu, cơ sở lý thuyết về các nhân tố ảnh hưởng đến tính độc lập kiểm toán viên trong kiểm toán báo cáo tài chính

↓

**Mô hình nghiên cứu:**
- Các nhân tố tác động đến tính độc lập kiểm toán viên trong kiểm toán báo cáo tài chính.
- Ước lượng mức độ tác động của các nhân tố đến tính độc lập kiểm toán viên trong kiểm toán báo cáo tài chính.

↓

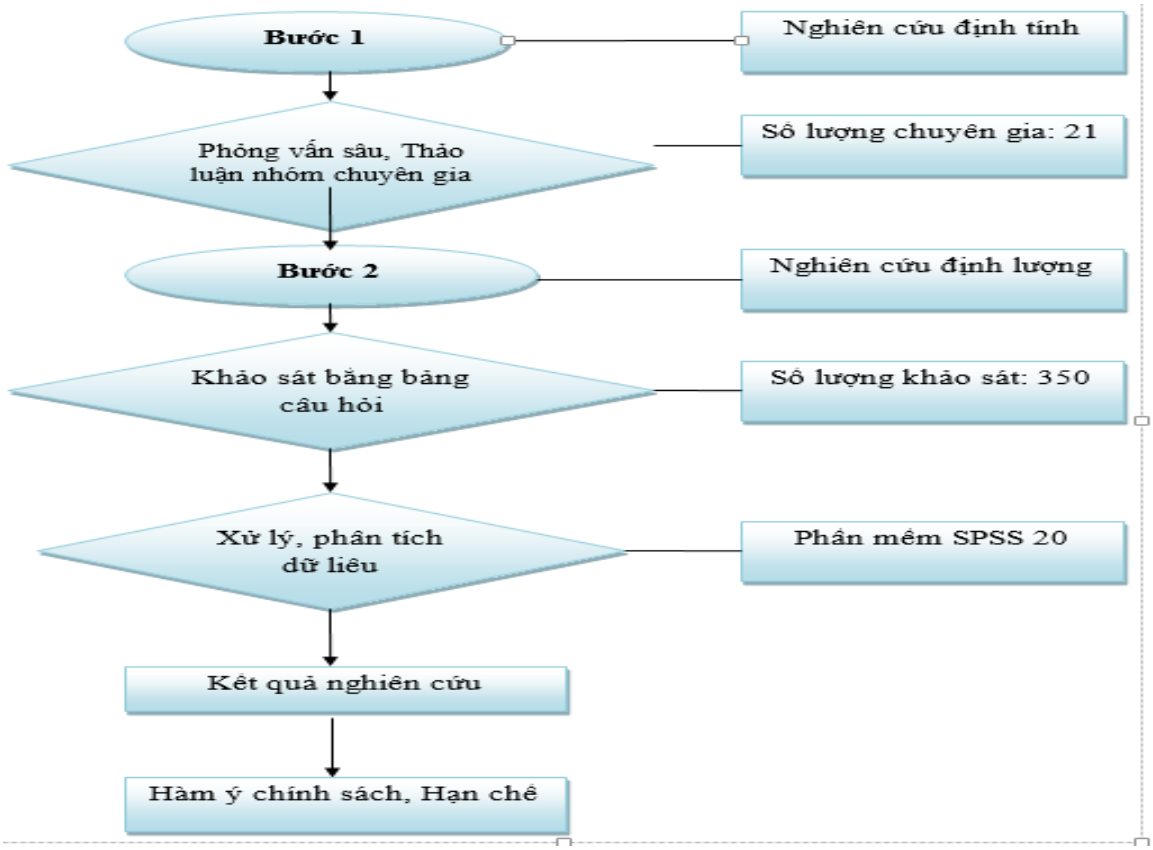
**Nghiên cứu tổng thể (nghiên cứu định tính)**
- Tổng quan các nghiên cứu trong và ngoài nước
- Thảo luận với tay đôi và thảo luận nhóm chuyên gia
- Xác định các nhân tố ảnh hưởng đến tính độc lập kiểm toán viên
- Phân tích, rút trích ý kiến của chuyên gia về các nhân tố ảnh hưởng đến tính độc lập kiểm toán viên trong kiểm toán báo cáo tài chính.

↓

**Nghiên cứu kiểm định (nghiên cứu định lượng)**
- Khảo sát thông qua bảng câu hỏi để đo lường mức độ tác động của các nhân tố đến tính độc lập kiểm toán trong kiểm toán báo cáo tài chính.
- Kiểm định mô hình nghiên cứu và giả thuyết nghiên cứu
- Mô hình hồi quy tương quan giữa tính độc lập kiểm toán viên với nhân tố liên quan.

**3.1.3.2. Quy trình nghiên cứu**

*Sơ đồ 3.4. Các bước thực hiện nghiên cứu của luận án*

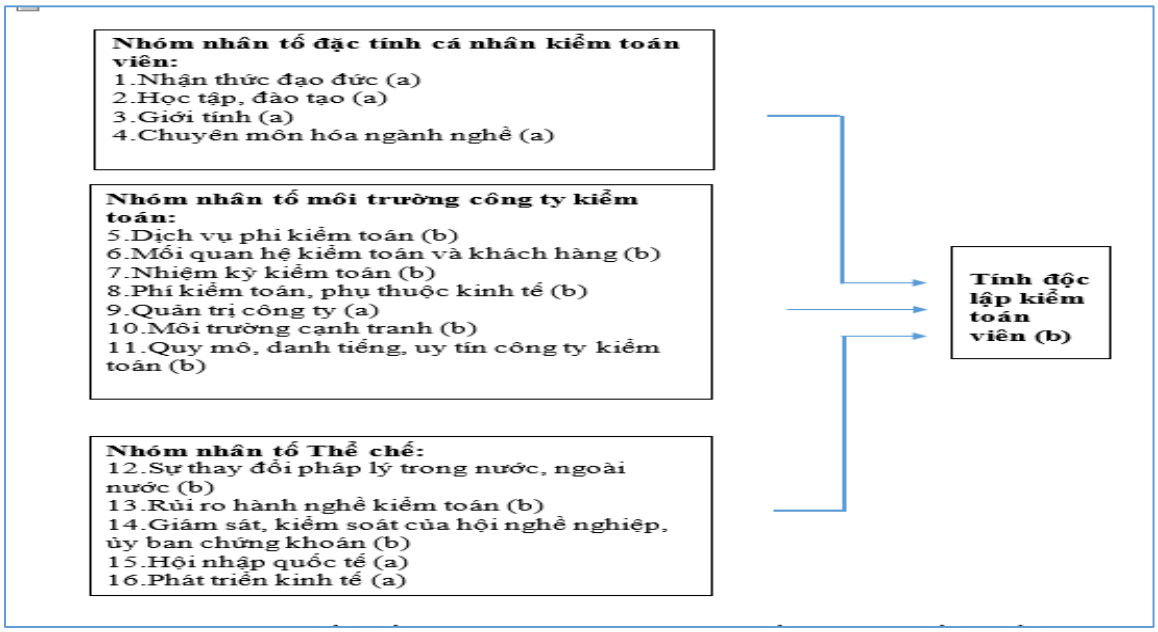



## 3.2. Mô hình nghiên cứu và giả thuyết nghiên cứu

### 3.2.1. Mô hình nghiên cứu đề xuất

Dựa trên kết quả phần tổng quan các nghiên cứu trước và các lý thuyết trong Chương 2, tác giả dự kiến tính độc lập của kiểm toán viên bị tác động bởi các nhân tố được gom lại theo các nhóm nhân tố sau: (i) Tư cách kiểm toán viên; (ii) Môi trường công ty kiểm toán độc lập; (iii) Thể chế.

**Hình 3.1. Mô hình nghiên cứu đề xuất**




Mô hình được đề xuất sử dụng là dạng mô hình hồi quy đa biến. Trong đó: (a): Nhân tố mới phát hiện qua nghiên cứu định tính, trong sự tác động đến tính độc lập kiểm toán trong bối cảnh Việt Nam; (b): Nhân tố kế thừa từ các nghiên cứu nước ngoài, sau đó điều chỉnh lại để phù hợp với điều kiện tại Việt Nam và có thêm biến quan sát mới.

### 3.2.2. Giả thuyết nghiên cứu

***Bảng 3.1. Các giả thuyết nghiên cứu của nhóm nhân tố đặc tính cá nhân kiểm toán viên***

| Giả thuyết | Nội dung giả thuyết | Chiều tác động | Cơ sở lý thuyết |
|---|---|---|---|
| H1 | Có mối tương quan cùng chiều giữa tính vị lợi, đạo lý, tính ích kỷ và tính độc lập kiểm toán viên | + | Lý thuyết Tính vị lợi; Lý thuyết hành vi cá nhân trong một tổ chức; Lý thuyết vai trò xã hội; Lý thuyết chức năng |
| H2 | Có mối tương quan cùng chiều giữa thâm niên và tính độc lập kiểm toán viên | + | |
| H3 | Có mối tương quan cùng chiều giữa tôn giáo và tính độc lập kiểm toán viên | + | |
| H4 | Có mối tương quan giữa giới tính và tính độc lập. | + | |
| H5 | Có mối tương quan cùng chiều giữa học tập, đào tạo và trình độ kỹ năng chuyên môn sâu theo ngành nghề của kiểm toán viên và tính độc lập kiểm toán viên | + | |

*Bảng 3.2. Các giả thuyết nghiên cứu của nhóm nhân tố môi trường công ty kiểm toán*

| Giả thuyết | Nội dung giả thuyết | Chiều tác động | Cơ sở lý thuyết |
|---|---|---|---|
| H6 | Có mối tương quan ngược chiều giữa dịch vụ phi kiểm toán và tính độc lập kiểm toán viên | - | Lý thuyết ủy nhiệm; Lý thuyết tính hợp pháp; Lý thuyết về bản sắc xã hội |
| H7 | Có mối tương quan ngược chiều giữa mối quan hệ tuyển dụng lao động (đã tuyển dụng hoặc ưu tiên tuyển dụng trong tương lai) với tính độc lập kiểm toán viên | - | |
| H8 | Có mối tương quan ngược chiều giữa nhiệm kỳ kiểm toán và tính độc lập kiểm toán viên | - | |
| H9 | Có mối tương quan ngược chiều giữa phí kiểm toán và sự phụ thuộc phí và tính độc lập kiểm toán viên | - | |
| H10 | Có mối tương quan ngược chiều giữa môi trường cạnh tranh và tính độc lập kiểm toán viên | - | |
| H11 | Có mối tương quan cùng chiều giữa quản trị công ty và tính độc lập kiểm toán viên | + | |
| H12 | Có mối tương quan cùng chiều giữa quy mô và danh tiếng công ty kiểm toán và tính độc lập kiểm toán viên | + | |

*Bảng 3.3. Các giả thuyết nghiên cứu của nhóm nhân tố thể chế*

| Giả thuyết | Nội dung giả thuyết | Chiều tác động | Cơ sở lý thuyết |
|---|---|---|---|
| H13 | Có mối tương quan cùng chiều giữa sự thay đổi pháp lý trong nước, ngoài nước; Sự giám sát, kiểm soát của hội nghề nghiệp, ủy ban chứng khoán và tính độc lập kiểm toán viên | + | Lý thuyết lập quy, Lý thuyết hòa hợp quốc tế |
| H14 | Có mối tương quan cùng chiều giữa sự hội nhập, phát triển kinh tế và tính độc lập kiểm toán viên | + | |
| H15 | Có mối tương quan cùng chiều giữa rủi ro hành nghề kiểm toán và tính độc lập kiểm toán viên | + | |

## 3.3. Nghiên cứu định tính

### 3.3.1. Thiết kế nghiên cứu định tính

#### 3.3.1.1. Phương pháp

Tác giả dùng phương pháp phỏng vấn sâu và thảo luận nhóm với các chuyên gia.

**3.3.1.2. Mục đích**

Phỏng vấn với mục đích tìm ra các nhân tố đã được các công trình đã nghiên cứu công bố ở nước ngoài thì ở tại Việt Nam – với sự khác nhau về thể chế, văn hóa, kinh tế - nó có tác động đến tính độc lập của kiểm toán viên hay không dưới góc độ nhận thức, thái độ, động cơ và hành vi của kiểm toán viên trong kiểm toán báo cáo tài chính. Đồng thời qua phỏng vấn, liệu có xuất hiện nhân tố mới nào đó mà các công trình chưa nghiên cứu hay không.

**3.3.1.3. Nguồn số liệu**

21 chuyên gia được mời tham gia phỏng vấn và thảo luận nhóm là: kiểm toán viên đang hành nghề trong các công ty kiểm toán độc lập; Giảng viên giảng dạy và nghiên cứu kiểm toán; Giám đốc các công ty kiểm toán độc lập; Lãnh đạo VACPA; Trợ lý kiểm toán đang làm việc tại các công ty kiểm toán độc lập Việt Nam; Kế toán trưởng doanh nghiệp; Cán bộ ngân hàng. Các chuyên gia có kinh nghiệm làm việc từ 10 năm trở lên. Thời gian phỏng vấn: từ 2017 đến năm 2018.

**3.3.1.4. Phương tiện**

Phương tiện để sử dụng là bảng câu hỏi mở. Nội dung phỏng vấn được định hướng trước và có tính mở. Bảng câu hỏi được tác giả phỏng vấn thăm dò một vài chuyên gia để lọc lại và chỉnh sửa các câu hỏi phù hợp.

**3.3.2. Nội dung nghiên cứu định tính**

***Bảng 3.4. Mục tiêu và phương pháp nghiên cứu định tính***

| Mục tiêu nghiên cứu | Phương pháp nghiên cứu |
|---|---|
| (1) Xác định các nhân tố tác động đến tính độc lập của kiểm toán viên trong kiểm toán báo cáo tài chính | - Phương pháp định tính: tổng kết các các nhân tố tác động đến tính độc lập kiểm toán viên thông qua tổng kết các nghiên cứu và phỏng vấn sâu một số chuyên gia cho đến điểm bão hòa để xác định lại và tìm ra các nhân tố mới có tác động đến tính độc lập kiểm toán viên Việt Nam trong kiểm toán báo cáo tài chính. |
| (2) Điều chỉnh bảng câu hỏi khảo sát | Bảng câu hỏi khảo sát được xây dựng, sau đó thảo luận nhóm với các chuyên gia để chỉnh sửa bảng câu hỏi trước khi đưa bảng câu hỏi vào khảo sát rộng rãi. |

**3.3.3. Quy trình nghiên cứu định tính**

Luận án kế thừa quy trình nghiên cứu định tính của Vera Bitsch (2005) như sau:

(i) Vấn đề nghiên cứu của luận án là nghiên cứu những nhân tố tác động đến tính độc lập kiểm toán viên trong hoạt động kiểm toán báo cáo tài chính tại Việt Nam được rút ra từ khoảng trống nghiên cứu sau khi thực hiện tổng quan các nghiên cứu trong và ngoài nước. Tiếp theo, tác giả lập dàn bài thảo luận cho nghiên cứu định tính được thiết kế dựa trên các nhân tố tác động được rút ra từ các nghiên cứu trước. Nội dung dàn bài mang tính gợi mở nhằm phát hiện thêm các nhân tố mới.

(ii) Sau đó tác giả tiến hành phỏng vấn thăm dò một vài chuyên gia là giảng viên giảng dạy và nghiên cứu kiểm toán có kinh nghiệm lâu năm, giám đốc công ty kiểm toán độc lập để chỉnh sửa ngữ nghĩa, chọn lọc câu hỏi phù hợp và bao quát cho dàn bài.

Tiếp theo, tác giả tiến hành phỏng vấn sâu từng chuyên gia theo phương pháp phỏng vấn trực tiếp bằng câu hỏi bán cấu trúc cho đến khi đạt điểm bão hòa. Thứ tự phỏng vấn được tiến hành theo thứ tự như sau: Giảng viên, kiểm toán viên và trợ lý kiểm toán, giám đốc kiểm toán, lãnh đạo VACPA, Kế toán trưởng.

Sau đó, tác giả tổ chức thảo luận nhóm chuyên gia để xác định lại độ tin cậy của các nhân tố đại diện có tác động đến tính độc lập kiểm toán và xác định nhóm nhân tố, từng nhân tố trong chủ đề nghiên cứu về tính độc lập kiểm toán trong kiểm toán báo cáo tài chính, đồng thời phát hiện ra các nhân tố mới

(iii) Cuối cùng, rút ra kết quả và đề xuất mô hình nghiên cứu để tiếp tục thực hiện bước nghiên cứu kiểm định tiếp theo.

## 3.4. Nghiên cứu kiểm định thông qua phương pháp định lượng

### 3.4.1. Xây dựng thang đo

Thang đo các biến độc lập được thiết kế theo Likert 5 bậc.

### 3.4.2. Chọn mẫu

Hình thức khảo sát: (1) Trực tiếp, (2) Gửi thư, (3) Email.

Mẫu được chọn theo phương pháp thuận tiện. Đối tượng khảo sát: (1) Các kiểm toán viên đang hành nghề; (2) Giám đốc kiểm toán; (3) Trợ lý kiểm toán; (4) Kế toán trưởng doanh nghiệp; (5) Cán bộ tín dụng ngân hàng.

- Nơi khảo sát: các công ty kiểm toán đặt tại thành phố Hồ Chí Minh, tỉnh Bình Dương và Hà Nội.

- Tiêu chí trình độ: các đối tượng được khảo sát có trình độ học vấn từ cao đẳng trở lên.

- Tiêu chí kinh nghiệm: đối tượng khảo sát phải có ít nhất 5 năm kinh nghiệm.

### 3.4.3. Thiết kế chương trình kiểm định

#### 3.4.3.1. Công cụ phân tích

Xử lý dữ liệu trên phần mềm IBM SPSS statistics 20.

#### 3.4.3.2. Quy trình thu thập dữ liệu

Các dữ liệu sơ cấp dùng trong phân tích được thực hiện thông qua việc thống kê từ các phiếu khảo sát về định tính và định lượng.

#### 3.4.3.3. Phân tích, xử lý dữ liệu

- *Đối với nghiên cứu định tính*

Bằng việc phỏng vấn sâu và thảo luận nhóm với các chuyên gia để thu thập quan điểm và ý kiến về các nhân tố có thể quan hệ trực tiếp hoặc gián tiếp đến tính độc lập của kiểm toán viên Việt Nam. Các ý kiến thu thập được phân loại và tổng hợp qua bảng tổng hợp các nhân tố.

- *Đối với nghiên cứu định lượng*

Dữ liệu thu thập qua bước nghiên cứu định lượng sẽ được xử lý trên phần mềm IBM SPSS statistics 20 theo các bước sau:

**** Bước 1: Thống kê mô tả***

**** Bước 2: Đánh giá độ tin cậy thang đo Cronbach Alpha***

**** Bước 3: Phân tích nhân tố khám phá EFA***

(i) Kiểm định Bartlett; (ii) Kiểm định KMO; (iii) Hệ số tải nhân tố; (iv) Phương pháp trích "Principal Component Analysis" với phép quay "Varimax".(v) Phân tích hệ số Eigenvalue.

**** Bước 4. Phân tích hồi quy đa biến***

(i) Phân tích tương quan Pearson; (ii) Phương pháp lựa chọn biến Enter; (iii) Các giả định được kiểm định trong phần quan hệ tuyến tính (sử dụng biểu đồ phân tán Scatterplot), phương sai của phần dư không đổi (dùng hệ số tương quan hạng Spearman), phân phối chuẩn của phần dư (dùng Histogram và P-P plot), tính độc lập của phần dư (lấy đại lượng thống kê Durbin-Watson), hiện tượng đa cộng tuyến (ước lượng độ chấp nhận Tolerance và hệ VIF được gọi hệ số phóng đại phương sai).

**** Bước 5. Phân tích phương sai ANOVA***

Phân tích one way ANOVA để kiểm định sự khác biệt hay giống nhau trong cảm nhận về tính độc lập kiểm toán giữa các nhóm đối tượng trả lời khảo sát.

**3.4.4. Mô hình hồi quy đề xuất**

$$\mathbf{TDL = \beta_1 TVL + \beta_2 GT + \beta_3 TNN + \beta_4 TG + \beta_5 HT + \beta_6 PKT + \beta_7 MQH + \beta_8 NK + \beta_9 PTKT + \beta_{10} QT + \beta_{11} MTCT + \beta_{12} QM + \beta_{13} PL + \beta_{14} RR + \beta_{15} HNPT + u}$$

TDL: Tính độc lập kiểm toán viên; TVL: Tính vị lợi, đạo lý và tính ích kỷ; GT: Giới tính; TNN: Thâm niên, vị trí; TG: Tôn giáo; HT: Học tập, đào tạo và kỹ năng chuyên sâu; PKT: Dịch vụ phi kiểm toán; MQH: Mối quan hệ tuyển dụng lao động; NK: Nhiệm kỳ của kiểm toán; PTKT: Phí kiểm toán và sự phụ thuộc kinh tế của công ty kiểm toán vào khách hàng; QT: Quản trị công ty kiểm toán; MTCT: Môi trường cạnh tranh; QM: Quy mô và danh tiếng công ty kiểm toán; PL: Sự thay đổi quy định pháp lý; Giám sát, kiểm soát của hội nghề nghiệp, Ủy ban chứng khoán; RR: Rủi ro hành nghề kiểm toán; HNPT: Hội nhập và phát triển kinh tế; u: sai số.

**KẾT LUẬN CHƯƠNG 3**

## CHƯƠNG 4. KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU VÀ BÀN LUẬN

### 4.1. Khái quát lịch sử kiểm toán độc lập Việt Nam và định hướng phát triển kiểm toán Việt Nam

#### 4.1.1. Khái quát lịch sử kiểm toán độc lập Việt Nam

Ngành kiểm toán độc lập mới bắt đầu được phát triển tại Việt Nam từ năm 1991 với 2 công ty kiểm toán độc lập và 1 văn phòng hoạt động tại Việt Nam của công ty Ernst and Young. Tới năm 2016, thị trường dịch vụ kiểm toán độc lập đã có gần 150 công ty được cấp giấy chứng nhận đủ điều

kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán với gần 11.000 người lao động đang làm việc tại các doanh nghiệp kiểm toán trên khắp cả nước.

**4.1.2. Định hướng phát triển kiểm toán Việt Nam**

Thủ tướng Chính phủ đã ban hành chiến lược phát triển kế toán – kiểm toán đến năm 2020, tầm nhìn 2030 (Quyết định 480/QĐ-TTg, ngày 18/03/2013).

**4.2. Thực trạng kiểm toán độc lập tại Việt Nam**

**4.2.1. Công ty kiểm toán độc lập và kiểm toán viên độc lập**

Số liệu qua các năm 2012 đến 2017 cho thấy ngành kiểm toán độc lập của Việt Nam đã có những tiến bộ đáng kể. Số lượng công ty kiểm toán độc lập, số lượng khách hàng kiểm toán, doanh thu kiểm toán đều tăng trưởng qua các năm. Đặc biệt, đội ngũ kiểm toán viên và nhân viên chuyên nghiệp trong lĩnh vực kiểm toán tăng nhanh về số lượng và chất lượng.

**4.2.2. Hội kiểm toán viên hành nghề Việt Nam (VACPA)**

VACPA đã chính thức đi vào hoạt động từ ngày 01/01/2006. VACPA đã lựa chọn xây dựng mô hình của hội nghề nghiệp chuyên nghiệp quốc tế theo nguyên tắc tổ chức tập trung từ Trung ương trực tiếp đến từng Hội viên. VACPA được nhà nước giao việc quản lý đăng ký hành nghề và công bố thông tin về danh sách đăng ký hành nghề của Kiểm toán viên và Hội viên cho cộng đồng; Kiểm tra trực tiếp chất lượng các công ty kiểm toán hàng năm; Nghiên cứu, soạn thảo, cập nhật Hệ thống Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam; Phát triển hội viên; công tác hợp tác trong nước và quốc tế.

**4.2.3. Chất lượng dịch vụ kiểm toán**

Qua số liệu kiểm tra chất lượng của Vụ chế độ kế toán và kiểm toán và VACPA từ 2012 đến 2017 và Ủy ban chứng khoán nhà nước từ 2014-2017 tại các công ty kiểm toán độc lập cho thấy số lượng công ty kiểm toán được kiểm tra chất lượng dịch vụ kiểm toán đạt yêu cầu tăng lên qua các năm. Bên cạnh đó, vẫn còn số lượng nhiều công ty kiểm toán không đạt yêu cầu chất lượng dịch vụ kiểm toán. Từ đó cho thấy hoàn thiện, và nâng cao chất lượng dịch vụ kiểm toán, tính độc lập kiểm toán là yêu cầu bức thiết.

**4.3. Các vi phạm hành nghề và vi phạm tính độc lập kiểm toán**

***Bảng 4.4. Các vi phạm hành nghề và vi phạm tính độc lập kiểm toán***

| Năm | Số lượng công ty kiểm toán bị phạt | Số lượng kiểm toán viên bị phạt |
|---|---|---|
| 2012 | 12 | 28 |
| 2013 | 11 | 48 |
| 2014 | 0 | 15 |
| 2015 | 0 | 28 |
| 2016 | 1 | 11 |
| 2017 | 11 | 57 |

*(Nguồn: Tác giả tổng hợp từ thông tin VACPA và Ủy ban chứng khoán nhà nước)*

Các lỗi vi phạm chủ yếu: đăng ký hành nghề, trích lập dự phòng rủi ro nghề nghiệp, ký báo cáo kiểm toán quá 3 năm, thực hiện thiếu các thủ tục kiểm toán, lập hồ sơ kiểm toán không đầy đủ

hoặc đưa ra ý kiến kiểm toán chưa có đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, hệ thống kiểm soát chất lượng của công ty kiểm toán chưa đạt yêu cầu, ký báo cáo kiểm toán khi chưa được cấp giấy chứng nhận đăng ký hành nghề kiểm toán, không đảm bảo số giờ cập nhật kiến thức; ý kiến kiểm toán ngoại trừ không phù hợp hoặc không lưu ý đến khả năng hoạt động liên tục và thiếu một số vấn đề cần nhấn mạnh theo quy định.

**4.4. Kết quả từ bước nghiên cứu định tính về các nhân tố tác động đến tính độc lập kiểm toán trong kiểm toán báo cáo tài chính**

**4.4.1. Nguồn số liệu**

Số liệu được rút ra từ phỏng vấn sâu 10 chuyên gia và thảo luận nhóm 11 chuyên gia.

**4.4.2. Những kết luận và điều chỉnh rút ra từ nghiên cứu định tính**

Kết quả nghiên cứu định tính đã điều chỉnh các nhân tố cùng với thang đo có tác động đến tính độc lập kiểm toán, phát hiện các nhân tố mới.

**4.5. Kết quả từ bước nghiên cứu định lượng thể hiện các nhân tố tác động đến tính độc lập kiểm toán**

**4.5.1. Xây dựng thang đo**

Thang đo các biến độc lập và biến phụ thuộc được thiết kế theo Likert 5 bậc.

**4.5.2. Chọn mẫu**

Hình thức: (1) Khảo sát trực tiếp, (2) Hình thức gửi thư, (3) Khảo sát qua Email.

Số lượng mẫu khảo sát thực hiện là 350. Mẫu được chọn theo phương pháp thuận tiện.

**4.5.3. Kết quả phân tích dữ liệu**

**4.5.3.1. Thống kê mô tả:** Tuổi đời, Kinh nghiệm làm việc, Trình độ chuyên môn, Thu nhập, Giới tính của người được khảo sát.

**4.5.3.2. Đánh giá độ tin cậy thang đo các nhân tố**

Kết quả đánh giá độ tin cậy thang đo có giá trị từ 0.6 đến 1.0. và các biến quan sát được giữ lại trong mô hình có hệ số tương quan biến tổng có giá trị từ 0.3 trở lên.

**4.5.3.3. Phân tích nhân tố khám phá EFA**

**a. Phân tích nhân tố cho các biến độc lập**

Kết quả phân tích nhân tố được xem là phù hợp: Trị số KMO là 0.644; Giá trị độ tin cậy Sig bằng 0.00; Các hệ số tải nhân tố đều lớn hơn 0.5.

**b. Phân tích nhân tố cho biến phụ thuộc**

Kết quả phân tích nhân tố của biến phụ thuộc trong mô hình là phù hợp: Trị số KMO là 0.689; Hệ số tin cậy Sig bằng 0.00; Các hệ số tải nhân tố đều lớn 0.5.

**4.5.3.4. Phân tích hồi quy đa biến**

**a. Phân tích tương quan giữa các biến độc lập đối với biến phụ thuộc.**

Kết quả cho thấy giá trị Sig. (2-tailed) biến phụ thuộc và các biến độc lập có ý nghĩa thống kê ở mức 5% hoặc 1%, ngoại trừ biến TG (Tôn giáo). Như vậy, biến TG bỏ ra khỏi mô hình ước lượng.

**b. Phân tích độ phù hợp của mô hình và độ tin cậy của phương trình hồi quy**

*(i) Kết quả hồi quy theo phương pháp Enter, chọn tùy chọn kiểm định đa cộng tuyến:*

Kết quả cho thấy R bình phương hiệu chỉnh là 0,683 lớn hơn 50% là phù hợp.

*(ii) Bảng ANOVA có kết quả:*

Kết quả phân tích cho thấy kiểm định F có Sig là 0,000 nhỏ hơn 0,05 là phù hợp.

*(iii) Kết quả phân tích hồi quy:*

Kết quả cho thấy các giá trị Sig nhỏ hơn 5% nên các yếu tố có ý nghĩa thống kê. Các hệ số VIF nhỏ hơn 10 không có hiện tượng đa cộng tuyến.

*(iv) Kiểm tra giả thiết phân phối chuẩn của phần dư không bị vi phạm.*

Biểu đồ tần số phần dư chuẩn hóa Histogram và Biểu đồ phần dư chuẩn hóa Normal P-P Plot cho thấy giả thiết phân phối chuẩn của phần dư không bị vi phạm.

*(v) Kiểm tra kiểm tra giả định liên hệ tuyến tính*

Biểu đồ Scatter Plot biểu thị phần dư chuẩn hóa phân bổ tập trung xung quanh đường tung độ 0, do vậy giả định quan hệ tuyến tính không bị vi phạm.

*(vi) Phương trình hồi quy:*

TDL=-0,355 TVL – 0,14 TN + 0,289 HT + 0,112 PKT + 0,205 MQH + 0,202 NK – 0,152 PTKT + 0,086 QT – 0,108 MTCT + 0,346 QM + 0,074 PL -0,102 RR + 0,185HNPT

*(vii) Phân tích phương sai ANOVA*

Phân tích one way ANOVA có kết quả phân tích Sig = 0.618 > 0.05 nên các nhóm đối tượng trả lời khảo sát có cảm nhận giống nhau về tính độc lập của kiểm toán viên.

**4.6. Bàn luận**

**4.6.1. Sự tương quan và chiều hướng tác động của các nhân tố đến tính độc lập**

Phương trình hồi quy cho thấy các nhân tố ban đầu đưa vào mô hình đều có tác động đến tính độc lập kiểm toán, ngoại trừ nhân tố tôn giáo. Các nhân tố có sự tác động khác nhau đến tính độc lập, theo thứ tự từ cao đến thấp. Thứ tự này hàm ý cho kiểm toán viên, trợ lý kiểm toán, nhà quản trị, người sử dụng thông tin tài chính ưu tiên ra quyết định và cơ quan nhà nước ưu tiên ban hành chính sách, kiểm tra, giám sát.

Hướng tác động của các nhân tố đến tính độc lập:

+ Tác động cùng chiều: Học tập, đào tạo và kỹ năng chuyên sâu (HT); Dịch vụ phi kiểm toán (PKT); Mối quan hệ tuyển dụng lao động cũ và tiềm năng (MQH); Nhiệm kỳ của kiểm toán (NK); Quản trị công ty kiểm toán (QT), Quy mô và danh tiếng công ty kiểm toán (QM); Sự thay đổi quy định pháp lý; Giám sát, kiểm soát của hội nghề nghiệp, Ủy ban chứng khoán (PL); Hội nhập và phát triển kinh tế (HNPT).

+ Các nhân tố tác động ngược chiều: Tính vị lợi, đạo lý và tính ích kỷ (TVL); Thâm niên, vị trí (TN); Phí kiểm toán và sự phụ thuộc kinh tế của công ty kiểm toán vào khách hàng (PTKT); Môi trường cạnh tranh (MTCT); Rủi ro hành nghề kiểm toán (RR).

**4.6.2. Kiểm định giả thuyết**

**4.6.2.1. Đối với nhóm giả thuyết đặc tính cá nhân kiểm toán viên**

(i) Giả thuyết H4 không được kiểm định do nhân tố giới tính không được tiếp tục quan sát sau bước nghiên cứu định tính.

(ii) Giả thuyết H3 không được kiểm định do nhân tố tôn giáo không được tiếp tục quan sát trong bước nghiên cứu định lượng.

(iii) Nhân tố có giả thuyết được chấp nhận: Học tập, đào tạo và kỹ năng chuyên sâu do có tác động cùng chiều với tính độc lập kiểm toán (H5).

(iv) Các nhân tố có giả thuyết không được chấp nhận: Tính vị lợi, đạo lý và tính ích kỷ (H1); Thâm niên, vị trí của kiểm toán viên (H2) do có tác động ngược chiều với tính độc lập.

**4.6.2.2. Đối với nhóm giả thuyết liên quan môi trường công ty kiểm toán**

(i) Các giả thuyết được chấp nhận: (H9), (H10), (H11), (H12).

(ii) Các giả thuyết không được chấp nhận: (H6), (H7), (H8).

**4.6.2.3. Đối với nhóm giả thuyết liên quan thể chế**

(i) Giả thuyết được chấp nhận: (H13), (H14).

(iii) Giả thuyết (H15) được bác bỏ.

**KẾT LUẬN CHƯƠNG 4**

# CHƯƠNG 5. KẾT LUẬN VÀ HÀM Ý

## 5.1. Kết luận

**Bảng 5.1. Các nhân tố mới trong mối quan hệ với tính độc lập kiểm toán viên tại Việt Nam**

| STT | Nhân tố mới | Nhóm nhân tố |
|---|---|---|
| 1 | Tính vị lợi, đạo lý và tính ích kỷ của kiểm toán viên | Đặc tính cá nhân của kiểm toán viên |
| 2 | Thâm niên, vị trí của kiểm toán viên | |
| 3 | Học tập và đào tạo, kỹ năng chuyên sâu theo từng ngành nghề của kiểm toán viên | |
| 4 | Tôn giáo của kiểm toán viên | |
| 5 | Nhiệm kỳ của công ty kiểm toán độc lập, Nhiệm kỳ của trợ lý kiểm toán | Môi trường công ty kiểm toán |
| 6 | Quản trị công ty tại doanh nghiệp kiểm toán | |
| 7 | Phát triển kinh tế, hội nhập quốc tế | Thể chế và hội nhập quốc tế |

## 5.2. Hàm ý theo các nhân tố tác động đến tính độc lập kiểm toán

### 5.2.1. Nhóm nhân tố đặc tính cá nhân kiểm toán viên

#### 5.2.1.1. Tính vị lợi, đạo lý và tính ích kỷ

(i ) Công ty kiểm toán cần xây dựng chiến lược và thực hiện trách nhiệm xã hội và phát triển bền vững. Xây dựng văn hóa doanh nghiệp tốt; (ii) Kiểm toán viên, trợ lý kiểm toán cần luôn ý thức về kỳ vọng xã hội đối với nghề nghiệp kiểm toán là làm việc vì cộng đồng, đặt lợi ích của xã hội lên trên hết.

#### 5.2.1.2. Thâm niên, vị trí

Công ty kiểm toán cần đưa ra nhiều chính sách lương, thưởng cụ thể, rõ ràng, để đảm bảo thu nhập, phúc lợi cho giám đốc kiểm toán, kiểm toán viên và trợ lý kiểm toán tập trung các chính

sách vào việc thu hút và giữ chân những người có vị trí cao và nhiều kinh nghiệm làm việc. Xây dựng môi trường văn hóa doanh nghiệp tốt.

**5.2.1.3. Tôn giáo**

Những người làm kiểm toán cần tin tưởng và tìm kiếm sự an lành trong tôn giáo, từ đó sẽ giảm áp lực công việc, suy nghĩ cởi mở, hướng thiện, sống vì mọi người, cư xử tốt trong công việc và trong cuộc sống. Công ty kiểm toán cần tôn trọng và phát huy nhân tố tôn giáo.

**5.2.1.4. Học tập, đào tạo và kỹ năng chuyên sâu**

(i) Kiểm toán viên cần luôn học tập, cập nhật kiến thức để nâng cao trình độ; Công ty kiểm toán cần chú trọng những chính sách tạo ra một môi trường học tập, trao đổi chuyên môn một cách cởi mở, mở các buổi tập huấn chuyên đề, tạo điều kiện tốt nhất về thời gian và kinh phí cho người lao động học tập nâng cao trình độ, nhất là các chứng chỉ quốc tế; (iii) Nhà nước và Hội nghề nghiệp cần không ngừng đổi mới công tác đào tạo và cấp chứng chỉ kiểm toán viên.

**5.2.2. Nhóm nhân tố môi trường công ty kiểm toán**

**5.2.2.1. Dịch vụ phi kiểm toán**

(i) Doanh nghiệp cần tuân thủ việc không cung cấp các dịch vụ phi kiểm toán đã được quy định trong quy tắc đạo đức nghề nghiệp kiểm toán. Ngăn ngừa kiểm toán viên thực hiện dịch vụ phi kiểm toán mà chiếm tỷ trọng đáng kể. Xây dựng bộ phận kiểm toán tách bạch với bộ phận cung cấp dịch vụ phi kiểm toán. Công bố phí phi kiểm toán sẽ hạn chế sự suy giảm tính độc lập kiểm toán.

(ii) Doanh nghiệp được kiểm toán có thể sử dụng dịch vụ phi kiểm toán từ công ty kiểm toán đương nhiệm để có những dịch vụ chuyên nghiệp hỗ trợ cho hoạt động kế toán, tài chính và sản xuất kinh doanh. Tuy nhiên, cần ngăn ngừa sự suy giảm tính độc lập kiểm toán báo cáo tài chính.

**5.2.2.2. Mối quan hệ kiểm toán và khách hàng**

(i) Kiểm toán viên phải tự xác định các nguy cơ ảnh hưởng và đưa các biện pháp khắc phục đối với các tình huống: mối quan hệ ruột thịt với nhân sự đang có ảnh hưởng đến báo cáo tài chính của khách hàng kiểm toán; (ii) Cần quy định khoảng thời gian nhất định sau khi kiểm toán viên nghỉ việc tại công ty kiểm toán mới được chuyển qua làm việc tại khách hàng kiểm toán.

(iii) Thành lập một đơn vị độc lập với công ty kiểm toán và đơn vị cần kiểm toán để có thể loại bỏ hoặc xóa bỏ khái niệm "mối quan hệ kinh doanh" giữa công ty kiểm toán và khách hàng.

**5.2.2.3. Nhiệm kỳ của kiểm toán**

(i) Doanh nghiệp kiểm toán cần áp dụng các chính sách quản lý chất lượng; (ii) Công ty kiểm toán cũng cần xem xét thời gian thực hiện kiểm toán của các trợ lý kiểm toán trong nhóm kiểm toán và nhân sự đảm nhiệm kiểm soát chất lượng; (iii) Cơ quan nhà nước và Hội kiểm toán hành nghề cần quy định luân chuyển công ty kiểm toán bắt buộc đối với một số loại hình doanh nghiệp.

**5.2.2.4. Phí kiểm toán và sự phụ thuộc kinh tế của công ty kiểm toán vào khách hàng**

(i) Đối với công ty kiểm toán độc lập: Cần xây dựng dự toán giá thành hợp lý cho hoạt động kiểm toán báo cáo tài chính. Đánh giá vấn đề tỷ trọng phí dịch vụ kiểm toán hoặc phí dịch vụ phi kiểm toán quá cao.

(ii) Đối với khách hàng kiểm toán: Thực hiện cơ chế giám sát như thành lập hội đồng (hoặc ủy ban) kiểm toán, kiểm toán nội bộ để giám sát vấn đề mức phí chi trả cho công ty kiểm toán.

(iii) Đối với Nhà nước và Hội kiểm toán viên hành nghề: Yêu cầu các công ty kiểm toán báo cáo chi tiết doanh thu từng lại dịch vụ theo từng khách hàng hàng năm. Kiểm tra vấn đề lập dự toán chi phí kiểm toán cho từng hợp đồng kiểm toán, so sánh với tình hình thực tế và các thủ tục kiểm toán có được thực hiện đầy đủ hay không nhằm phát hiện các trường hợp không đảm bảo tính độc lập và chất lượng kiểm toán.

**5.2.2.5. Quản trị công ty kiểm toán**

(i) Đối với công ty kiểm toán

Xây dựng một quy trình kiểm toán hữu hiệu, tiên tiến. Từng bước xây dựng hệ thống thông tin kiểm toán. Cần hoàn thiện hệ thống kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp kiểm toán. Tự tổ chức kiểm toán nội bộ định kỳ, tập trung vào kiểm toán sự hiệu quả của công việc kiểm toán và tính tuân thủ các quy định chuyên môn và đạo đức nghề nghiệp kiểm toán. Có những chính sách đãi ngộ dành cho các kiểm toán viên, nhằm giữ nguồn nhân lực, tránh tình trạng chảy máu chất xám. Tạo lập môi trường làm việc công bằng, thân thiện, chuyên nghiệp và có văn hóa lành mạnh cũng góp phần duy trì và phát triển nguồn nhân lực kiểm toán.

(ii) Đối với người tham gia thực hiện kiểm toán

Cần không ngừng nâng cao năng lực, trình độ, hoàn thiện kiểm soát chất lượng để nâng cao tính độc lập kiểm toán. Tham gia góp ý, đề xuất với công ty xây dựng những thủ tục, quy trình kiểm toán và soát xét chất lượng.

(iii) Đối với Hội kiểm toán viên hành nghề:

Hỗ trợ công ty kiểm toán nâng cao hệ thống quản trị công ty.

**5.2.2.6. Môi trường cạnh tranh**

(i) Công ty kiểm toán độc lập và khách hàng được kiểm toán cần phải công khai các quan hệ về kinh tế, các dịch vụ phi kiểm toán đang thực hiện, các khoản phí liên quan giữa công ty kiểm toán và khách hàng kiểm toán; (ii) Khách hàng kiểm toán cần thành lập Hội đồng; (iii) Công ty kiểm toán tăng cường công tác soát xét qua nhiều cấp; (iv) Nhà nước cần xây dựng các tiêu chí chất lượng kiểm toán cho từng lĩnh vực, ngành nghề. Ban hành Điều lệ quy định cạnh tranh trong lĩnh vực kiểm toán, ban hành mức giá phí kiểm toán tối thiểu, thành lập Trung tâm đấu thầu kiểm toán.

**5.2.2.7. Quy mô và danh tiếng công ty kiểm toán**

(i) Doanh nghiệp kiểm toán Việt Nam cần chủ động gia tăng quy mô doanh nghiệp và phát triển thương hiệu, danh tiếng; (ii) Nhà nước và Hội kiểm toán viên hành nghề từng bước quy định gia tăng mức vốn điều lệ và số lượng kiểm toán viên bắt buộc đối với doanh nghiệp kiểm toán. Tạo điều kiện cho doanh nghiệp hợp tác quốc tế.

**5.2.3. Nhóm nhân tố thể chế, phát triển kinh tế và hội nhập quốc tế**

**5.2.3.1. Sự thay đổi quy định pháp lý, giám sát, kiểm soát của hội nghề nghiệp, Ủy ban chứng khoán**

(i) Nhà nước và Hội kiểm toán viên hành nghề cần đẩy mạnh quá trình hội nhập quốc tế; (ii) Ủy ban hay một bộ phận có chức năng kiểm soát một cách độc lập, thường xuyên kiểm tra giám sát việc tuân thủ đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán cần được thành lập; (iii) Tiếp tục hoàn thiện khung pháp lý về kiểm toán độc lập; (iv) Hoàn thiện khung chế tài xử phạt vi phạm trong lĩnh vực kiểm toán; (v) Cần tăng cường tổ chức các cuộc kiểm soát chất lượng đối với công ty kiểm toán, kiểm toán viên định kỳ và đột xuất; (vi) Nhà nước cần tiến tới nâng cao chức năng, vị trí, quyền hạn cho VACPA để thực sự là một Hội nghề nghiệp của kiểm toán viên hành nghề và các công ty kiểm toán độc lập.

**5.2.3.2. Rủi ro hành nghề kiểm toán**

(i) Công ty kiểm toán độc lập cần thành lập một bộ phận độc lập có chức năng giám sát việc chấp hành đạo đức nghề nghiệp kiểm toán của kiểm toán viên trong quá trình thực hiện cuộc kiểm toán báo cáo tài chính. (ii) Hội nghề nghiệp, Ủy ban chứng khoán nhà nước cần tăng cường giám sát chất lượng. (iii) Các khách hàng kiểm toán cần lập ra một bộ phận độc lập (Ủy ban kiểm toán) để giám sát chất lượng kiểm toán và bảo vệ quyền lợi của mình khi có tranh chấp xảy ra. (iv) Cần lập ra kênh thông tin để giám sát đạo đức nghề nghiệp kiểm toán.

**5.2.3.3. Hội nhập và phát triển kinh tế**

(i) Các kiểm toán viên cần có định hướng nâng cao năng lực kiểm toán theo những quy trình, kỹ thuật kiểm toán hiện đại trên cơ sở nghiên cứu, kế thừa những kỹ thuật kiểm toán hiện đại của các hãng kiểm toán quốc tế. (ii) Các công ty kiểm toán cần chủ động gia nhập thành viên các hãng kiểm toán quốc tế. (iii) Hội nghề nghiệp cần đẩy mạnh các quy chuẩn theo quốc tế để chứng chỉ kiểm toán Việt Nam được các nước công nhận.

## 5.3. Hàm ý hỗ trợ khác

### 5.3.1. Đối với các đơn vị có sử dụng dịch vụ của công ty kiểm toán độc lập

(i) Khách hàng cần thành lập một bộ phận độc lập, có thể gọi là Ủy ban kiểm toán để đánh giá, bổ nhiệm, giám sát, bãi nhiệm công ty kiểm toán. (ii) Khách hàng cần thay đổi công ty kiểm toán sau thời gian nhất định.

### 5.3.2. Đối với nhà đầu tư

Cần kiểm soát nhiệm kỳ kiểm toán và quản trị công ty, tăng cường giám sát quy định về dịch vụ phi kiểm toán, quản lý tốt và công khai phí phi kiểm toán sẽ làm gia tăng chất lượng thông tin.

### 5.3.3. Đối với cơ sở đào tạo

(i) Cần đưa nội dung đạo đức nghề nghiệp vào đào tạo một cách chuyên sâu (ii) Cần đẩy mạnh quan hệ hợp tác với các doanh nghiệp kiểm toán, các hội nghề nghiệp: (iii) Khuyến khích và tạo điều kiện để giảng viên được làm việc tại các doanh nghiệp kiểm toán.

## 5.4. Hướng nghiên cứu tiếp theo

Trong tương lai, tác giả sẽ tiếp tục thực hiện nghiên cứu cụ thể các nhân tố liên quan trực tiếp đến tính độc lập kiểm toán dưới các góc độ khác như nhận thức, thái độ, động cơ và hành vi khách hàng, các bên liên quan như nhà đầu tư, cơ quan nhà nước…

## KẾT LUẬN CHƯƠNG 5

## DANH MỤC CÔNG TRÌNH LIÊN QUAN LUẬN ÁN CỦA TÁC GIẢ

### 1. Các đề tài nghiên cứu khoa học

| TT | Tên đề tài nghiên cứu | Năm bắt đầu/Hoàn thành | Đề tài cấp | Trách nhiệm tham gia trong đề tài |
|---|---|---|---|---|
| 1 | Nghiên cứu các yếu tố bên trong tác động đến tính độc lập kiểm toán viên độc lập nhằm nâng cao chất lượng kiểm toán tại tỉnh Bình Dương | 2017/2017 | Cấp cơ sở | Chủ nhiệm<br>QĐ1637/QĐ-ĐHTDM 11/12/2017;<br>Giấy chứng nhận đăng ký kết quả thực hiện số 93.032018 |

### 2. Các công trình khoa học đã công bố liên quan luận án

| TT | Tên tác giả, công trình | Chỉ số |
|---|---|---|
| 1 | Le Doan Minh Duc, Thai Thi Cam Giang (2016). *Advantages and challenges for Vietnamese accountants and auditors in international integration - In view of accounting and auditing professional ethics*, The 3rd international conference on finance and economics, 2016. | Hội Thảo quốc tế, ĐH Tôn Đức Thắng<br>ISBN: 978-80-7454-598-6 |
| 2 | Lê Đoàn Minh Đức, 2017. Nhận diện cấu trúc tính độc lập kiểm toán tại Việt Nam theo hướng nghiên cứu tiếp cận bối cảnh, *Tạp chí kinh tế Châu Á – Thái Bình Dương*, số 496 - tháng 6/2017. | ISSN 0868-3808 |
| 3 | Lê Đoàn Minh Đức, 2017. Dịch vụ phi kiểm toán và tính độc lập kiểm toán viên Việt Nam, *Tạp chí tài chính*, số 658 - kỳ 1 tháng 6/2017. | ISSN 2615-8973 |
| 4 | Lê Đoàn Minh Đức và Thái Thị Cẩm Giang, 2017. *Mô hình nghiên cứu đạo đức nghề nghiệp kế toán kiểm toán trong bối cảnh cách mạng công nghiệp 4.0*, Hội thảo Kế toán - Kiểm toán và Kinh tế Việt Nam với cuộc cách mạng công nghiệp 4.0, 2017. | Hội thảo quốc gia, trường ĐH Quy Nhơn.<br>ISBN 978-604-922-593-2 |
| 5 | Lê Đoàn Minh Đức, Huỳnh Thị Xuân Thùy, 2018. Mối hệ giữa quản trị công ty và tính độc lập kiểm toán viên: Nghiên cứu thực nghiệm tại tỉnh Bình Dương, *Tạp chí kế toán và kiểm toán*, số tháng 01, 2018. | ISSN 1859-1914 |
| 6 | Pham Ngoc Toan, Le Doan Minh Duc, Thai Thi Cam Giang, 2018. *The factors affecting accounting ethics: Evidence in Binh Duong province*, The 5th IBSM International Conference on Business, Management and Accounting, 2018. | Hội thảo quốc tế, trường ĐH Công nghiệp Hà Nội<br>ISBN 978-602-72911-7-1 |
| 7 | Lê Đoàn Minh Đức, Thái Thị Cẩm Giang, 2018. Nâng cao công tác đào tạo đạo đức nghề nghiệp kế toán tại các cơ sở đào tạo, *Tạp chí kinh tế Châu Á – Thái Bình Dương*, số 518 tháng 6, 2018. | ISSN 0868-3808 |
| 8 | Nguyễn Thị Hoàng Yến, Lê Đoàn Minh Đức, 2018. Đạo đức nghề nghiệp kiểm toán trong bối | ISSN 1859-1914 |

| TT | Tên tác giả, công trình | Chỉ số |
|---|---|---|
| | cảnh cách mạng công nghiệp 4.0 – Kinh nghiệm quốc tế và bài học nghiên cứu tại Việt Nam, *Tạp chí kế toán và kiểm toán*, Số  tháng 11, 2018. | |
| 9 | Lê Đoàn Minh Đức, Nguyễn Thị Hoàng Yến, 2018. Yêu cầu mới trong đào tạo nhân lực kế toán tại các trường trung cấp, cao đẳng tỉnh Bình Dương, *Tạp chí Tài chính*, số  693 kỳ 2 tháng 11, 2018. | ISSN 2615-8973 |
| 10 | Lê Đoàn Minh Đức, Nguyễn Thị Hoàng Yến, 2019. Vai trò của kiểm toán nội bộ trong quản trị rủi ro doanh nghiệp tại Việt Nam trong thời đại cách mạng công nghiệp 4.0, *Tạp chí kế toán và kiểm toán*, số  tháng 1-2, 2019. | ISSN 1859-1914 |

**3. Các giải thưởng nghiên cứu khoa học**

| TT | Tên giải thưởng | Nội dung giải thưởng | Nơi cấp | Năm cấp |
|---|---|---|---|---|
| 1 | Giấy khen (QĐ 730/QĐ-ĐHTDM, 14/06/2018) | Cán bộ, giảng viên trẻ có thành tích nghiên cứu khoa học tiêu biểu, xuất sắc giai đoạn 2016-2018 | Trường ĐH Thủ Dầu Một | 2018 |
| 2 | Giấy khen (QĐ 919/QĐ-ĐHTDM, 10/06/2019) | Cán bộ, giảng viên có thành tích nghiên cứu khoa học tiêu biểu, xuất sắc năm học 2018-2019 | Trường ĐH Thủ Dầu Một | 2019 |