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

LUẬN ÁN TIẾN SĨ KINH TẾ

TP. HCM – 2019

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**

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

LỜI CAM ĐOAN

Luận án tiến sĩ **"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"** là công trình của tôi được nghiên cứu một cách độc lập. Tài liệu được sử dụng trong luận án có nguồn gốc rõ ràng và số liệu được thu thập một cách khách quan. Trước đây, tôi chưa từng công bố công trình này. Tài liệu tham khảo trình bày đúng quy định và tham chiếu đầy đủ.

Tác giả

Lê Đoàn Minh Đức

LỜI CÁM ƠN

Để có được bước tiến trong nghiên cứu khoa học và thực hiện luận án tiến sĩ, tôi đã nhận được nhiều sự hỗ trợ, giúp đỡ, giảng dạy của quý thầy cô, các chuyên gia và đồng nghiệp.

Tôi chân thành cám ơn TS Nguyễn Ngọc Dung và TS Nguyễn Đình Hùng, là những người đã động viên, hướng dẫn từng bước cụ thể cho tôi thực hiện nghiên cứu và viết luận án.

Xin ghi nhận công lao của quý thầy cô trường Đại học Kinh tế TP. HCM đã trang bị cho tôi nhiều kiến thức nền tảng về nghiên cứu, hướng dẫn tôi thực hiện luận án tiến sĩ.

Cám ơn quý chuyên gia, đồng nghiệp đã hỗ trợ tôi trong góp ý, khảo sát, giúp đỡ tôi hoàn thành được luận án này.

MỤC LỤC

DANH MỤC BẢNG, BIỂU vi
DANH MỤC SƠ ĐỒ, HÌNH vii
DANH MỤC CÁC CHỮ VIẾT TẮT viii
TÓM TẮT LUẬN ÁN ix
ABSTRACT OF THE THESIS x
PHẦN MỞ ĐẦU 1
1. Sự cần thiết của đề tài 1
2. Mục tiêu nghiên cứu 3
2.1. Mục tiêu nghiên cứu chung 3
2.2. Các mục tiêu cụ thể 3
2.3. Câu hỏi nghiên cứu 3
3. Đối tượng nghiên cứu 3
4. Phạm vi nghiên cứu 4
4.1. Phạm vi không gian 4
4.2. Phạm vi thời gian 4
5. Phương pháp nghiên cứu 4
6. Đóng góp mới của luận án 4
6.1. Về mặt khoa học 4
6.2. Về mặt thực tiễn 5
7. Kết cấu của luận án 5
CHƯƠNG 1. TỔNG QUAN NGHIÊN CỨU 7
1.1. Tổng quan nghiên cứu về TĐLKiTV 7
1.2. Tổng quan các nghiên cứu nước ngoài về các nhân tố tác động đến TĐLKiTV 8
1.2.1. Tiếp cận nghiên cứu 8
1.2.1.1. Tiếp cận kinh tế 9
1.2.1.2. Tiếp cận hành vi 9
1.2.1.3. Tiếp cận rủi ro 9
1.2.1.4. Tiếp cận theo khuôn mẫu 9
1.2.2. Các nhân tố tác động đến TĐLKiTV 10
1.2.2.1 Dịch vụ phi kiểm toán 10

1.2.2.2. Mối quan hệ KiTV-khách hàng 11
1.2.2.3. Nhiệm kỳ kiểm toán 12
1.2.2.4. Phí kiểm toán và sự phụ thuộc kinh tế vào khách hàng 14
1.2.2.5. Môi trường cạnh tranh 16
1.2.2.6. Quy mô DNKiT 16
1.2.2.7. Danh tiếng DNKiT 17
1.2.2.8. Môi trường pháp lý 17
1.2.2.9. Đặc tính cá nhân của KiTV 17
1.3. Tổng quan các nghiên cứu trong nước về các nhân tố tác động đến TĐLKiTV 20
1.4. Đánh giá các nghiên cứu đã thực hiện và xác định khoảng trống nghiên cứu 21
1.4.1. Các nhân tố ảnh hưởng 21
1.4.2. Phương pháp nghiên cứu 22
1.4.3. Lý thuyết được sử dụng 22
1.4.4. Dữ liệu nghiên cứu 23
1.4.5. Định hướng nghiên cứu và khoảng trống nghiên cứu 23
KẾT LUẬN CHƯƠNG 1 24
CHƯƠNG 2. CƠ SỞ LÝ THUYẾT 25
2.1. Các khái niệm nghiên cứu 25
2.1.1. Khái niệm, đặc điểm kiểm toán 25
2.1.1.1. Khái niệm kiểm toán 25
2.1.1.2. Đặc điểm của kiểm toán 27
2.1.2. Tính độc lập của kiểm toán viên 28
2.1.2.1. Khái niệm TĐLKiTV 28
2.1.2.2. Quy định tính độc lập của IFAC 29
2.1.2.3. Quy định TĐLKiTV tại Việt Nam 30
2.1.2.4. Đo lường TĐLKiTV 30
2.2. Các lý thuyết cơ sở 32
2.2.1. Nhóm lý thuyết về nhận thức, động cơ, hành vi cá nhân của KiTV 32
2.2.2. Nhóm lý thuyết về môi trường DNKiT 34
2.2.3. Nhóm lý thuyết về thể chế, phát triển và hội nhập quốc tế 36
KẾT LUẬN CHƯƠNG 2 38
CHƯƠNG 3. PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU 39
3.1. Phương pháp nghiên cứu và thu thập dữ liệu 39
3.1.1. Phương pháp nghiên cứu 39

3.1.2. Phương pháp thu thập dữ liệu 40
3.1.3. Quy trình nghiên cứu 40
3.1.3.1. Khung nghiên cứu 40
3.1.3.2. Quy trình nghiên cứu 42
3.2. Mô hình và giả thuyết nghiên cứu 44
3.2.1. Mô hình nghiên cứu đề xuất 44
3.2.2. Giả thuyết nghiên cứu 47
3.2.2.1. Nhóm nhân tố đặc tính cá nhân KiTV 47
3.2.2.2. Nhóm nhân tố DNKiT 48
3.2.2.3. Nhóm nhân tố thể chế 51
3.3. Nghiên cứu định tính 52
3.3.1. Thiết kế PPNC định tính 52
3.3.1.1. Phương pháp 52
3.3.1.2. Mục đích 53
3.3.1.3. Nguồn số liệu 53
3.3.1.4. Phương tiện 54
3.3.2. Nội dung PPNC định tính 54
3.3.3. Quy trình nghiên cứu định tính 56
3.4. Nghiên cứu kiểm định thông qua PPNC định lượng 59
3.4.1. Xây dựng thang đo 59
3.4.2. Chọn mẫu 59
3.4.3. Thiết kế chương trình kiểm định 60
3.4.3.1. Công cụ phân tích 60
3.4.3.2. Quy trình thu thập dữ liệu 60
3.4.3.3. Phân tích, xử lý dữ liệu 60
3.4.4. Mô hình hồi quy nghiên cứu 64
KẾT LUẬN CHƯƠNG 3 66
CHƯƠNG 4. KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU VÀ BÀN LUẬN 67
4.1. Khái quát lịch sử kiểm toán độc lập Việt Nam và định hướng phát triển kiểm toán Việt Nam 67
4.1.1. Lịch sử KiTĐL Việt Nam 67
4.1.2. Định hướng phát triển KiTĐL Việt Nam 68
4.2. Thực trạng kiểm toán độc lập tại Việt Nam 68
4.2.1. DNKiT và KiTV độc lập 68
4.2.2. Hội kiểm toán viên hành nghề Việt Nam 69

4.2.3. Chất lượng dịch vụ kiểm toán 71
4.3. Các vi phạm về hành nghề và TĐLKiTV 74
4.4. Kết quả từ bước nghiên cứu định tính về nhân tố tác động đến TĐLKiTV trong KiTBCTC ... 76
4.4.1. Nguồn số liệu 76
4.4.2. Những kết luận và điều chỉnh rút ra từ nghiên cứu định tính 76
4.5. Kết quả nghiên cứu định lượng 95
4.5.1. Xây dựng thang đo 95
4.5.1.1. Biến độc lập 95
4.5.1.2. Biến phụ thuộc - TĐLKiTV 102
4.5.2. Chọn mẫu 103
4.5.3. Kết quả phân tích dữ liệu 104
4.5.3.1. Thống kê mô tả 104
4.5.3.2. Đánh giá độ tin cậy thang đo các nhân tố 106
4.5.3.3. Phân tích EFA 111
4.5.3.4. Phân tích hồi quy đa biến 115
4.6. Bàn luận 123
4.6.1. Sự tương quan và chiều hướng tác động của các nhân tố đến TĐLKiTV 123
4.6.2. Kiểm định giả thuyết 124
4.6.2.1. Đối với nhóm giả thuyết đặc tính cá nhân KiTV 124
4.6.2.2. Đối với nhóm giả thuyết liên quan môi trường DNKiT 125
4.6.2.3. Đối với nhóm giả thuyết liên quan thể chế 127
KẾT LUẬN CHƯƠNG 4 129
CHƯƠNG 5. KẾT LUẬN VÀ HÀM Ý 130
5.1. Kết luận 130
5.2. Hàm ý theo các nhân tố tác động đến TĐLKiTV 133
5.2.1. Nhóm nhân tố đặc tính cá nhân KiTV 133
5.2.1.1. Tính vị lợi, đạo lý và tính ích kỷ 133
5.2.1.2. Thâm niên, vị trí 134
5.2.1.3. Tôn giáo 134
5.2.1.4. Học tập, đào tạo và kỹ năng chuyên sâu 135
5.2.2. Nhóm nhân tố môi trường DNKiT 136
5.2.2.1. Dịch vụ phi kiểm toán 136
5.2.2.2. Mối quan hệ kiểm toán và khách hàng 138
5.2.2.3. Nhiệm kỳ của kiểm toán 139

5.2.2.4. Phí kiểm toán và sự phụ thuộc kinh tế của DNKiT vào khách hàng..... 141
5.2.2.5. Quản trị công ty tại DNKiT 143
5.2.2.6. Môi trường cạnh tranh..... 145
5.2.2.7. Quy mô và danh tiếng DNKiT 146
5.2.3. Nhóm nhân tố thể chế, phát triển kinh tế và hội nhập quốc tế 147
5.2.3.1. Sự thay đổi quy định pháp lý, giám sát, kiểm soát của hội nghề nghiệp, UNCKNN 147
5.2.3.2. Rủi ro hành nghề kiểm toán 149
5.2.3.3. Hội nhập và phát triển kinh tế 150
5.3. Hàm ý hỗ trợ khác..... 150
5.3.1. Đối với các đơn vị có sử dụng dịch vụ của DNKiT 150
5.3.2. Đối với nhà đầu tư..... 152
5.3.3. Đối với cơ sở đào tạo 153
5.4. Hạn chế nghiên cứu của luận án và hướng nghiên cứu tiếp theo 153
5.4.1. Hạn chế của nghiên cứu 153
5.4.2. Hướng nghiên cứu đề xuất 154
KẾT LUẬN CHƯƠNG 5..... 155
DANH MỤC CÔNG TRÌNH LIÊN QUAN LUẬN ÁN, GIẢI THƯỞNG NGHIÊN CỨU CỦA TÁC GIẢ..... I
TÀI LIỆU THAM KHẢO III
Phụ lục 1. Danh sách 9 tạp chí hàng đầu về kế toán 1/PL
Phụ lục 2. Danh sách chuyên gia được phỏng vấn.....1/PL
Phụ lục 3. Thảo luận nhóm chuyên gia 3/PL
Phụ lục 4. Kết quả thảo luận nhóm 4/PL
Phụ lục 5. Bảng khảo sát.....16/PL
Phụ lục 6. Phương pháp nghiên cứu và tóm tắt nghiên cứu chính trong nghiên cứu tổng quan. 23/PL
Phụ lục 7. Nơi làm việc của đối tượng khảo sát là giám đốc kiểm toán, KiTV 46/PL
Phụ lục 8. Thống kê số lượng DNKiT theo địa bàn đến ngày 31/12/2017 .....49/PL

DANH MỤC BẢNG, BIỂU

Bảng 1.1. Bảng liệt kê các nhân tố ảnh hưởng đến TĐLKiTV 21
Bảng 3.1. Giả thuyết nghiên cứu nhóm nhân tố đặc tính cá nhân KiTV đến TĐLKiTV 47
Bảng 3.2. Giả thuyết nghiên cứu của nhóm nhân tố môi trường DNKiT với TĐLKiTV 50
Bảng 3.3. Giả thuyết của nhóm nhân tố thể chế với TĐLKiTV 52
Bảng 3.4. Mục tiêu và PPNC định tính 54
Bảng 4.1. Số liệu khái quát về các DNKiT Việt Nam 68
Bảng 4.2. Kiểm tra CLKiT của Vụ chế độ kế toán và VACPA với các DNKiT..... 71
Bảng 4.3. Kiểm tra chất lượng tại DNKiT của UBCKNN 73
Bảng 4.4. Vi phạm hành nghề và TĐLKiTV..... 74
Bảng 4.5. Tổng hợp nhân tố tác động đến TĐLKiTV trong KiTBCTC sau bước "nghiên cứu định tính" 83
Bảng 4.6. Bảng tổng hợp nhân tố của TĐLKiTV qua nghiên cứu định tính..... 94
Bảng 4.7. Thang đo biến độc lập 95
Bảng 4.8 Thang đo biến phụ thuộc 103
Bảng 4.9. Tuổi của người được khảo sát 104
Bảng 4.10. Kinh nghiệm làm việc người được khảo sát..... 105
Bảng 4.11. Trình độ chuyên môn người được khảo sát..... 105
Bảng 4.12. Thống kê mô tả thu nhập của người được khảo sát..... 106
Bảng 4.13. Thống kê mô tả giới tính người được khảo sát 106
Bảng 4.14. Kết quả đánh giá độ tin cậy thang đo và các biến quan sát được giữ lại trong mô hình 107
Bảng 4.15. Đánh giá nhân tố biến độc lập..... 111
Bảng 4.16. Đánh giá nhân tố biến phụ thuộc..... 114
Bảng 4.17. Phân tích tương quan giữa các "biến độc lập" đối với "biến phụ thuộc"..... 115
Bảng 4.18. Kết quả hồi quy theo "phương pháp Enter" 118
Bảng 4.19. Kết quả ANOVA..... 119
Bảng 4.20. Kết quả "phân tích hồi quy"..... 119
Biểu đồ 4.1.Tần số phần dư chuẩn hóa Histogram và Biểu đồ phần dư chuẩn hóa Normal P-P Plot 120
Biểu đồ 4.2. Biểu đồ Scatter Plot..... 121
Bảng 4.21.Thống kê các nhóm đối tượng khảo sát..... 122
Bảng 4.22.Kiểm định ANOVA 123
Bảng 5.1. Các nhân tố mới trong mối quan hệ với TĐLKiTV tại Việt Nam 131
Bảng 5.2. Thứ tự các nhân tố tác động đến TĐLKiTV 132

DANH MỤC SƠ ĐỒ, HÌNH

Sơ đồ 3.1. Phương pháp luận 39
Sơ đồ 3.2. Phương pháp tiếp cận..... 40
Sơ đồ 3.3. Khung nghiên cứu..... 41
Sơ đồ 3.4A. Các bước thực hiện nghiên cứu của luận án 42
Sơ đồ 3.4B. Kỹ thuật và trình tự phân tích định lượng 44
Hình 3.1. Mô hình đề xuất 46
Sơ đồ 3.5. Quy trình nghiên cứu định tính..... 56

DANH MỤC CÁC CHỮ VIẾT TẮT

CHỮ VIẾT TẮT	CHỮ ĐẦY ĐỦ
ASEAN	Association of Southeast Asian Nations
BCTC	Báo cáo tài chính
BCKiT	Báo cáo kiểm toán
CLKiT	Chất lượng kiểm toán
CMKiT	Chuẩn mực kiểm toán
ĐĐNN	Đạo đức nghề nghiệp
DNKiT	Doanh nghiệp kiểm toán độc lập
DVPKiT	Dịch vụ phi kiểm toán
IFAC	International Federation of Accountants
ISA	International Standards on Auditing
IESBA	International Ethics Standards Board for Accountants
KiTBCTC	Kiểm toán báo cáo tài chính
KiTĐL	Kiểm toán độc lập
KiTV	Kiểm toán viên
PPNC	Phương pháp nghiên cứu
TĐLKiTV	Tính độc lập kiểm toán viên
UBCKNN	Ủy Ban chứng khoán nhà nước
UBKiT	Ủy ban kiểm toán
VACPA	Vietnam Association of Certified Public Accountant
VSA	Vietnamese Standards on Auditing

CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM

Độc lập- Tự do- Hạnh phúc

TÓM TẮT LUẬN ÁN

Tên Luận án

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.

Tóm tắt

Tính độc lập là yếu tố thiết yếu cấu thành nên CLKiT và được quan tâm sau nhiều vụ sụp đổ của các công ty lớn, đồng thời tính độc lập đã được tiêu chuẩn hóa bởi tất cả Hiệp hội nghề nghiệp kế toán, kiểm toán trên thế giới. Số lượng nghiên cứu tại Việt Nam về nhân tố tác động đến TĐLKiTV còn khá ít và vẫn chưa có nghiên cứu đầy đủ nào về TĐLKiTV. Luận án chọn chủ đề mang tính thời sự và khoa học. Luận án dùng PPNC định tính để tìm ra và biện luận về tính tương quan của tất cả nhân tố tác động đến tính độc lập theo hướng tiếp cận đầy đủ. Phương pháp định lượng được sử dụng nhằm thực nghiệm mô hình lý thuyết. Từ đó, phám phá và đo lường sự tương quan của các nhân tố. Kết quả, luận án xây dựng mô hình toàn diện hơn, phát hiện nhân tố mới trong mối quan hệ với TĐLKiTV. Cuối cùng, luận án hàm ý nâng cao TĐLKiTV cho KiTV, DNKiT, Hội KiTV hành nghề, khách hàng kiểm toán, người dùng thông tin và cơ sở đào tạo.

Từ khóa: Tính độc lập kiểm toán, nhân tố, kiểm toán viên, báo cáo tài chính

SOCIAL REPUBLIC OF VIETNAM

Independence – Freedom – Happiness

ABSTRACT OF THE THESIS

Thesis title

Factors affect the auditor independence - Research in auditing financial statements in Vietnam

Abstract

Auditor independence is an essential factor of the audit quality and is considered after the collapse of large companies. Beside, the auditor independence has been standardized by all accounting professional associations in the world. In Vietnam, the number of researches on factors affecting the auditor independence is quite small and there is still no comprehensive research on auditor independence. The thesis selects this topic to meet practical needs and scientific research. The thesis uses qualitative research methods to find and argue about the correlation of all factors that can affect independence according to the full approach. Quantitative research methods are used to experiment with theoretical models to discover and measure the correlation of the factors. As main results, the thesis offers a comprehensive research model, discovering new factors in relation to auditor independence. Since then, the thesis implies improving the auditor independence for independent auditors, audit firms, Association of Certified Public Accountants, audited clients, users of information and universities.

Keywords: Auditor independence, factor, auditor, financial statement

PHẦN MỞ ĐẦU

1. Sự cần thiết của đề tài

Tính trung thực và hợp lý của thông tin được trình bày trên BCTC bị chi phối từ nhiều yếu tố như chất lượng dữ liệu, quá trình xử lý dữ liệu đến các yếu tố thuộc nhà quản lý, hệ thống pháp luật… Do đó, KiTV phải có năng lực đầy đủ nhằm thực thi cuộc kiểm toán hiệu quả nhằm tăng tính tin cậy thông tin phục vụ cho đối tượng sử dụng. Bên cạnh đó, xã hội yêu cầu nâng cao TĐLKiTV không những để quá trình kiểm toán và ý kiến KiTV không có thành kiến mà còn nâng cao CLKiT bởi vì TĐLKiTV là một yếu tố thiết yếu cấu thành (Mautz, R. K., và Sharaf, R., 1961 trang 246).

TĐLKiTV trở thành tiêu điểm sau những vụ 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, BDO Stoy Hayward đã kiểm toán công ty này nhưng không đánh giá năng lực, 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, KiTV trong vụ này được kết luận là không tuân thủ theo quy tắc đạo đức nghề nghiệp và CMKiT (trong đó có TĐLKiTV) trong trách nhiệm thực hiện KiTBCTC; 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 Arthur Anderson… Theo Siddhartha Sankar Saha (2018), nguyên nhân đằng sau những sự sụp đổ này không những là các sai phạm liên quan đến hoài nghi nghề nghiệp, nhiệm kỳ kiểm toán… mà còn do có nguyên nhân không đảm bảo tính độc lập của các DNKiT, từ đó dẫn đến sự suy giảm niềm tin của công chúng vào thông tin trên BCTC 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 TĐLKiTV cũng là một vấn

đề chính trong việc gây ra các gian lận và dẫn đến sự khủng hoảng và tan rã của hàng loạt các công ty lớn như một số dẫn chứng đã được trình bày ở trên.

Ngày nay, TĐLKiTV là một trong các yêu cầu bắt buộc trong dịch vụ kiểm toán và đảm bảo được quy định tại CMKiT 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 IFAC năm 2016 có dành riêng các phần 290 và 291 để đề cập và hướng dẫn chi tiết về TĐLKiTV. Điều này cho thấy TĐLKiTV là nội dung được quan tâm và phổ biến trong nhiều lĩnh vực kinh tế trên thế giới.

Ngày nay có nhiều công trình nghiên cứu về những nhân tố tác động tới TĐLKiTV 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 TĐLKiTV nhưng chưa nghiên cứu một cách toàn diện tất cả các nhân tố có thể phát sinh các tình huống hay các nguy cơ ảnh hưởng TĐLKiTV, gồm có các nguy cơ: sự quen thuộc, tự biện hộ, tư lợi, đe dọa, tự kiểm tra và những biện pháp bảo vệ để duy trì TĐLKiTV.

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 TĐLKiTV. Đồng thời các DNKiT cũng đang vận dụng quy định này trong việc duy trì TĐLKiTV của KiTV độc lập. Tuy nhiên hiện nay, với khảo sát của tác giả, hiện có rất ít nghiên cứu về tính độc lập của KiTV. Bản thân KiTV, công ty kiểm toán cũng chưa xác định được nhân tố cụ thể tác động trực tiếp đến TĐLKiTV để từ đó có những giải pháp hữu hiệu để không những giám sát, duy trì mà còn nâng cao TĐLKiTV trong quá trình hành nghề.

Tóm lại, về *mặt thực tiễn* TĐLKiTV là nhân tố nền tảng cấu thành CLKiT và rất được quan tâm sau những vụ <u>sụp đổ của các công ty lớn trên thế giới</u>, đồng thời tính độc lập đã được tiêu chuẩn hóa 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, do đó nghiên cứu về chủ đề này có tính thiết thực và phù hợp xu hướng hiện nay. Về *mặt nghiên cứu*, các khảo sát về <u>các công trình nghiên cứu trong</u>

và ngoài nước có liên quan (*trình bày chi tiết trong phần tổng quan*) cho thấy còn khoảng trống trong nghiên cứu về chủ đề này vì chưa có nghiên cứu toàn diện về các nhân tố tác động đến TĐLKiTV và còn ít nghiên cứu tại Việt Nam.

Chính vì vậy, tác giả chọn chủ đề nghiên cứu "*Các nhân tố tác động đến TĐLKiTV, nghiên cứu trong KiTBCTC tại Việt Nam*" nhằm khám phá và đo lường các nhân tố tác động đến TĐLKiTV để đáp ứng nhu cầu thực tế và khoa học 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 TĐLKiTV trong KiTBCTC tại Việt Nam.

2.2. Các mục tiêu cụ thể

Các mục tiêu nghiên cứu cụ thể được triển khai như sau:

Mục tiêu thứ nhất: Xác định các nhân tố tác động đến TĐLKiTV trong KiTBCTC tại Việt Nam.

Mục tiêu thứ hai: Kiểm định và đo lường sự tương quan giữa các nhân tố tác động và TĐLKiTV trong KiTBCTC tại Việt Nam.

2.3. Câu hỏi nghiên cứu

Câu hỏi 1 (Q1): Các nhân tố nào tác động đến TĐLKiTV trong KiTBCTC tại Việt Nam?

Câu hỏi 2 (Q2): Mối quan hệ và mức độ tác động của các nhân tố đến TĐLKiTV trong KiTBCTC 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 KiTBCTC như: KiTV độc lập, giám đốc kiểm toán, trợ lý KiTV đang làm việc tại các DNKiT Việt Nam.

4. Phạm vi nghiên cứu

4.1. Phạm vi không gian

Địa bàn đặt trụ sở chính của các DNKiT Việt Nam: Cả nước có 169 doanh nghiệp (VACPA, 2018; Phụ lục 8), trong đó doanh nghiệp đặt tại miền Nam với số lượng 76 doanh nghiệp (TP. Hồ Chí Minh: 73, Bình Dương: 2, Đồng Nai: 1); Miền Bắc với số lượng 85 doanh nghiệp (chủ yếu tại Hà Nội: 83 doanh nghiệp) và tại miền Trung (8 doanh nghiệp). DNKiT chủ yếu đặt trụ sở chính tại thành phố Hồ Chí Minh và Hà Nội.

Địa bàn khảo sát: Luận án khảo sát tại địa bàn TP. Hồ Chí Minh, Hà Nội, tỉnh Bình Dương. Địa bàn khảo sát mang tính đại diện cho phạm vi nghiên cứu tại Việt Nam.

4.2. Phạm vi thời gian

Dữ liệu dùng để đánh giá, phân tích thực trạng tại Việt Nam là nguồn dữ liệu thứ cấp công bố từ VACPA và UBCKNN trong khoảng thời gian 2012-2018. Dữ liệu sơ cấp được tác giả thực hiện từ phỏng vấn sâu các chuyên gia, thảo luận nhóm chuyên gia, khảo sát sơ bộ, khảo sát rộng rãi trong thời gian được xác định từ 2017-2018.

5. Phương pháp nghiên cứu

Luận án lựa chọn vận dụng phương pháp hỗn hợp. Đầu tiên, PPNC định tính được tác giả dùng để tìm ra tất cả nhân tố có khả năng tác động đến TĐLKiTV và biện luận về tính tương quan của các nhân tố này với TĐLKiTV. 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 TĐLKiTV trong KiTBCTC.

6. Đóng góp mới của luận án

6.1. Về mặt khoa học

Thứ nhất, luận án thực hiện một hướng tiếp cận mới khi nghiên cứu TĐLKiTV tại Việt Nam. Theo đó, các nhân tố tác động đến TĐLKiTV trong KiTBCTC được tiếp cận theo hướng toàn diện: từ đặc tính cá nhân của KiTV độc lập, môi trường hoạt động của DNKiT 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 TĐLKiTV tại Việt Nam trong hoạt động kiểm toán phổ biến là KiTBCTC. Luận án đưa ra được mô hình nghiên cứu toàn diện hơn về các nhân tố tác động đến TĐLKiTV. 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 quan hệ với TĐLKiTV như: (i) *Nhóm nhân tố thuộc đặc tính cá nhân của KiTV*: 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 DNKiT*: 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 TĐLKiTV cùng với việc khám phá và đo lường các nhân tố tác động đến TĐLKiTV trong KiTBCTC tại Việt Nam. Từ đó, hàm ý nâng cao TĐLKiTV từ góc độ KiTV, DNKiT, Hội kiểm toán viên hành nghề, khách hàng, những người sử dụng thông tin và các cơ sở đào tạo. Từ đó góp phần nâng cao CLKiT, tính minh bạch của thông tin tài chính, mang lại nhiều lợi ích cho xã hội.

7. Kết cấu của luận án

Ngoài các phần Mở đầu và Kết luận, nội dung luận án được trình bày 05 chương, theo kết cấu như sau:

(i) *Chương 1: Tổng quan nghiên cứu:* Cung cấp nội dung tổng quát gắn liền với chủ đề nghiên cứu. Những nội dung của các nghiên cứu trước hỗ trợ luận án trong việc xác định được các khoảng trống cần thiết. Từ đây, xây dựng tiền đề cho việc triển khai nghiên cứu, lập luận cho tính cấp thiết đã xác định ban đầu.

(ii) *Chương 2: Cơ sở lý thuyết về TĐLKiTV:* Lược khảo các khái niệm và nội dung cơ bản về chủ đề nghiên cứu. Chương này cũng trình bày các lý thuyết nền tảng cho việc thiết kế các giả thuyết nghiên cứu về những nhân tố có khả năng tác động đến TĐLKiTV trong quá trình KiTBCTC.

(iii) *Chương 3: Phương pháp nghiên cứu:* Trình bày các phương pháp nghiên cứu được sử dụng để xác định những nhân tố tác động đến TĐLKiTV trong KiTBCTC, trình tự thực hiện nghiên cứu, cách thức chọn mẫu và phương pháp xử lý số liệu.

(iv) *Chương 4: Kết quả nghiên cứu và bàn luận:* Chương 4 trình bày những rút ra từ nghiên cứu của luận án: Kết quả thống kê về thực trạng nguồn lực kiểm toán độc lập Việt Nam, thực trạng TĐLKiTV và CLKiT, kết quả nghiên cứu định tính về việc khám phá các nhân tố mà có tác động đến TĐLKiTV trong KiTBCTC, kết quả thu được từ nghiên cứu định lượng về việc kiểm định các giả thuyết nghiên cứu.

(v) *Chương 5: Kết luận, hàm ý:* Đưa ra những kết luận đã được rút ra sau quá trình nghiên cứu và các hàm ý chính sách về các nhóm nhân tố tác động đến TĐLKiTV cũng như các hàm ý chính sách khác nhằm nâng cao TĐLKiTV. Chương này cũng trình bày giới hạn cùng hướng nghiên cứu tương lai của chủ đề này.

CHƯƠNG 1. TỔNG QUAN NGHIÊN CỨU

Chương 1 được thực hiện nhằm hướng đến góc nhìn tổng quát về các nội dung phù hợp với chủ đề nghiên cứu. Khảo lược các nghiên cứu trước làm tiền đề cho tác giả xác định được khoảng trống nghiên cứu và tiến hành lựa chọn triển khai PPNC thích hợp.

1.1. Tổng quan nghiên cứu về TĐLKiTV

Có nhiều nghiên cứu trên thế giới về TĐLKiTV. Theo tác giả tổng kết nghiên cứu trước được chia thành 3 chủ đề nghiên cứu chính sau:

(i) *Chủ đề nghiên cứu thứ nhất* nghiên cứu cấu trúc của TĐLKiTV.

Phạm trù các nghiên cứu khảo lược này cấu thành nên khái niệm TĐLKiTV theo bối cảnh, ngữ cảnh cụ thể. Các nghiên cứu tiêu biểu có thể nêu ra bao gồm:

Pat Sucher và Katarzyna Kosmala-MacLullich (2004) xác định các cấu trúc TĐLKiTV trong bối cảnh tại các nước Trung Đông và Cộng Hòa Séc. Từ đây, bức tranh về áp lực kinh tế, xã hội và văn hóa dường như vượt trội hơn bất kỳ biện pháp tự vệ chính thức nào được thực hiện để duy trì tính chính trực và năng lực chuyên môn trong khu vực Trung và Đông Âu (CEE).

Mohammad Hudaib và Roszaini Haniffa (2009) nghiên cứu cấu trúc TĐLKiTV tại Ả Rập. Các tác giả chứng minh rằng KiTV xây dựng ý nghĩa tính độc lập về hình thức và thực tế thông qua các tương tác xã hội của họ ở ba cấp độ: vi mô (cá tính tự phản chiếu thông qua lý luận đạo đức và danh tiếng của KiTV); trung gian (văn hóa tổ chức thông qua các hoạt động thương mại và quản lý) và vĩ mô (Thông qua cấu trúc chính trị, luật pháp, và cấu trúc kinh tế xã hội).

(ii) *Chủ đề nghiên cứu thứ hai* nghiên cứu TĐLKiTV ảnh hưởng đến CLKiT. Các nghiên cứu kết luận TĐLKiTV là một thành phần thiết yếu, cấu thành nên chất lượng của hoạt động kiểm toán. Nhiều nghiên cứu tiêu biểu liên quan được kể đến như sau:

DeAngelo (1981a) và Previts & Merino (1998) cho thấy TĐLKiTV liên quan mật thiết đến CLKiT. Bên cạnh đó, Emmanuel Austin và Siriyama Kanthi Herath

(2014) tổng kết 16 công trình trong khoảng 1992 – 2010 về TĐLKiTV, các tác giả rút ra kết luận tính độc lập là một trong những đặc điểm quan trọng nhất của nghề kiểm toán, được đo lường bằng cách KiTV trung thực trong việc báo cáo các chênh lệch trọng yếu trên BCTC của nhà quản lý.

Hơn nữa, Tepalagul và Lin (2015) tổng kết những bài báo về các nhân tố tác động của TĐLKiTV và CLKiT đã công bố trên 9 tạp chí chuyên ngành hàng đầu từ năm 1973-2013. Các tác giả trình bày 4 nhân tố: Tầm quan trọng của khách hàng, DVPKiT, nhiệm kỳ kiểm toán, mối quan hệ quen thuộc của khách hàng được kiểm toán và DNKiT, các nhân tố này làm cho TĐLKiTV chịu sự tác động, cũng như CLKiT bị ảnh hưởng.

(iii) *Chủ đề nghiên cứu thứ ba* nghiên cứu các nhân tố có tác động trực tiếp đến TĐLKiTV. Nội dung chi tiết và các kết quả nghiên cứu thuộc chủ đề này nằm trong phạm vi nghiên cứu của đề tài do đó sẽ được làm rõ trong các nội dung tiếp theo trong chương này.

1.2. Tổng quan các nghiên cứu nước ngoài về các nhân tố tác động đến TĐLKiTV

Tác giả đã tiến hành khảo sát các nghiên cứu liên quan được lưu trữ hoặc công bố dưới dạng các bài báo, luận văn, luận án…Các tài liệu này có thể lưu trữ dưới dạng hồ sơ giấy hoặc hồ sơ điện tử trong vòng 30 năm trở lại đây. Nguồn tài liệu chủ yếu khai thác qua các thư viện, cơ sở dữ liệu toàn văn, các trang tin điện tử (Website). Tác giả đã lựa chọn 87 nghiên cứu tiêu biểu dựa trên tiêu chí phân loại về chủ đề nghiên cứu (*Nội dung về phương pháp nghiên cứu và tóm tắt các nghiên cứu chính được trình bày tại Phụ lục 6*).

1.2.1. Tiếp cận nghiên cứu

Có rất nhiều nghiên cứu về các nhân tố có tác động đến TĐLKiTV, trong đó các tác giả đã nghiên cứu một nhân tố, hoặc một vài nhân tố tác động đến TĐLKiTV theo những cách tiếp cận khác nhau. Thông thường các nghiên cứu thực hiện theo một trong bốn cách tiếp cận sau đây:

1.2.1.1. Tiếp cận kinh tế

Theo cách tiếp cận này, mối quan hệ KiTV-Khách hàng dựa trên quan hệ kinh tế thông qua việc ký kết hợp đồng và thực hiện dịch vụ. Doanh nghiệp mong muốn BCTC của họ minh bạch và đáng tin cậy hơn. Đồng thời, KiTV là bên nhận được lợi ích từ phí kiểm toán do khách hàng chi trả. Từ đó, có khả năng KiTV phụ thuộc vào khách hàng và dẫn đến các nhân tố mang tính lợi ích kinh tế giữa hai bên như giá phí dịch vụ kiểm toán, DVPKiT ảnh hưởng đến TĐLKiTV. Các nghiên cứu tiêu biểu cho cách tiếp cận này: DeAngelo (1981a), Marshall A. Geiger và K. Raghunandan (2002)…

1.2.1.2. Tiếp cận hành vi

KiTV và khách hàng có quan hệ, trao đổi, tương tác khi thực hiện kiểm toán. Ở hướng tiếp cận này, các nghiên cứu (như nghiên cứu của Goldman và Barlev, 1974) đi vào các hành vi tương tác KiTV-khách hàng được kiểm toán mà có tác động đến TĐLKiTV, ví dụ như sự lựa chọn, chỉ định KiTV, nhiệm kỳ kiểm toán, khả năng KiTV 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 KiTV phá vỡ các nguyên tắc ĐĐNN hoặc cơ hội là các tình huống khiến cho KiTV đưa ra các đánh giá chuyên môn bị thiên vị và thiếu sự chính trực (thiếu tính toàn vẹn đạo đức của KiTV). Các nghiên cứu theo hướng này đi vào nghiên cứu các mô hình rủi ro phức tạp về TĐLKiTV. Nghiên cứu tiêu biểu như: Johnstone & cộng sự (2001); Turner & cộng sự (2002)…

1.2.1.4. Tiếp cận theo khuôn mẫu

Những nghiên cứu gần đây thường dùng phương pháp tiếp cận theo khuôn mẫu về TĐLKiTV, khuôn mẫu này thông thường được quy định, hướng dẫn trong các CMKiT, chuẩn mực ĐĐNN (như của IFAC). Cách tiếp cận này có thể bao hàm góc nhìn toàn diện hơn về TĐLKiTV vì theo cách thức này sẽ đi từ các nguyên tắc đạo đức cơ bản hình thành nên TĐLKiTV.

1.2.2. Các nhân tố tác động đến TĐLKiTV

1.2.2.1 Dịch vụ phi kiểm toán

DNKiT đương nhiệm đang trong quá trình kiểm toán cho 1 khách hàng và có thể đảm nhiệm thêm dịch vụ khác là DVPKiT. DNKiT sau khi ký hợp đồng DVPKiT sẽ giao cho các nhân viên đảm nhận. Các nhân viên này có thể cùng làm việc hoặc không cùng trong một nhóm kiểm toán đương nhiệm. DNKiT được cung ứng dịch vụ khác không thuộc hoạt động kiểm toán: Tư vấn về thuế, cổ phần hóa, hoạt động quản lý, hệ thống thông tin; kiểm soát nội bộ; đào tạo; hỗ trợ pháp lý… DVPKiT có khả năng dẫn đến nhiều rủi ro làm tổn hại đến TĐLKiTV như: Nguy cơ tự kiểm tra hay là tư lợi. Bởi vì KiTV ít thận trọng hơn khi chính bản thân là người phụ trách công việc gắn liền trực tiếp đến sự trình bày số liệu trên BCTC hoặc KiTV thiên vị vì lợi ích cá nhân từ doanh nghiệp. Tuy nhiên, cũng có nhiều loại dịch vụ không ảnh hưởng, thậm chí còn hỗ trợ CLKiT gia tăng từ sự lan tỏa kiến thức. Trong từng bối cảnh khác biệt, kết quả nghiên cứu được tìm thấy là khác nhau. Một số minh họa tiêu biểu sau:

a. Các nghiên cứu kết luận tính độc lập bị ảnh hưởng tiêu cực từ hoạt động phi kiểm toán

Ở từng loại hoạt động phi kiểm toán nếu DNKiT cùng đảm nhiệm các dịch vụ này với hoạt động KiTBCTC thì làm giảm TĐLKiTV:

- *Dịch vụ tư vấn các công việc về quản lý*: Nghiên cứu của Shockley, R. A. (1981), Yamani (1991), Bakar và cộng sự (2005).
- *Dịch vụ thiết kế hệ thống*: Nghiên cứu của Pany K và P. M. J. Reekers (1983).
- *Dịch vụ tư vấn thuế*: Nghiên cứu của Dahlia Robinson (2008).
- *Dịch vụ hỗ trợ kiện tụng*: Haynes & cộng sự (1998); Brody và Masselli (1996); Trompeter (1994); Crain & cộng sự (1994); Ponemon (1995); Jere R. Francis và Bin Ke (2006); Shaub (2004) và nghiên cứu của Jenkins, Lowe (2011).

  Gần đây, nghiên cứu của Liempd. D và cộng sự (2019) cũng kết luận từng hoạt động phi kiểm toán cụ thể có thể ảnh hưởng tiêu cực với mức độ khác nhau đến TĐLKiTV.

Không xét về loại dịch vụ thì mức phí của DVPKiT khi DNKiT cùng đảm nhiệm các dịch vụ này thì làm giảm TĐLKiTV: Allen D. Blay và Marshall A. Geiger (2013); Titus, Muturi và Kabiru (2014); Omri và Akrimi (2015) trình bày phí DVPKiT làm sụt giảm tính độc lập, đặc biệt là đối với khách hàng có tình hình hoạt động kinh doanh kém (Kang, S. M. và cộng sự, 2018).

b. Các nghiên cứu kết luận DVPKiT không làm yếu đi TĐLKiTV.

Các nghiên cứu này hầu như không đi vào chi tiết từng DVPKiT. TĐLKiTV không bị ảnh hưởng gì từ sự tác động của các công việc được thực hiện dưới dạng phi kiểm toán (Nicholas Dopuch & Ronald R. King, 1991; Nicole Ratzinger-Sakel, 2013) và hơn nữa, thị trường kiểm toán sẽ bị bất lợi nếu nhà chính sách hạn chế hoặc thậm chí ngăn cấm cung cấp các dịch vụ này (Nicholas Dopuch & Ronald R. King, 1991). Với kết quả tương tự, Mark L . Defond & cộng sự (2002), Hollis Ashbaugh & cộng sự (2003), Aloke (Al) Ghosh (2009) kết luận tính độc lập không bị chi phối đáng kể từ giá phí dịch vụ được cung cấp theo hình thức phi kiểm toán. Bên cạnh đó, tiền phí của DVPKiT cũng không ảnh hưởng nhiều đến việc KiTV phát hành BCKiT dưới dạng chấp nhận toàn phần (Joseph Callaghan và cộng sự, 2009). Các KiTV có cảm nhận khác nhau về sự ảnh hưởng tiêu cực của DVPKiT đến tính độc lập trong mối quan hệ với quy mô DNKiT của họ đang làm việc, sự ảnh hưởng tiêu cực có khả năng nảy sinh đáng kể khi họ làm việc trong DNKiT có quy mô nhỏ (Philip Beaulieu và Alan Reinstein, 2010).

1.2.2.2. Mối quan hệ KiTV-khách hàng

Có nhiều nghiên cứu về mối quan hệ KiTV- khách hàng. Với những nghiên cứu này, có bằng chứng hỗn hợp tác động tới TĐLKiTV và CLKiT.

Trong các giai đoạn kiểm toán, KiTV đương nhiệm sẽ tiếp xúc và làm việc với các nhân sự cấp cao của khách hàng (như Ban giám đốc, trưởng các bộ phận liên quan…), và nhân viên đang có vị trí quan trọng mà có thể có sự quyết định đối với việc hạch toán kế toán cũng như lập BCTC. Sự tiếp xúc nào có thể tạo ra mối quan hệ quen thuộc. Một số nghiên cứu khám phá rằng mối quan hệ này làm ảnh hưởng đến TĐLKiTV và CLKiT như các nghiên cứu của Ping Ye và cộng sự (2011), Reiner

Quick và Bent Warming-Rasmussen (2015) cho kết luận nguy cơ quen thuộc cao và nguy cơ tự kiểm tra cao cũng có thể làm suy yếu TĐLKiTV về mặt hình thức.

Khi KiTV đang thực hiện kiểm toán mà được khách hàng mời làm việc cho họ trong tương lai có thể ảnh hưởng đến TĐLKiTV. Nghiên cứu của Eugene A. Imhoff, Jr. (1978) cho thấy TĐLKiTV bị vi phạm nghiêm trọng khi chính KiTV được khách hàng thuê làm việc trong tương lai. Bên cạnh đó, nếu nhân sự cấp cao tại khách hàng đã từng làm tại DNKiT đương nhiệm với vị trí là Ban Giám đốc DNKiT 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 làm giảm TĐLKiTV. Clive Lennox và Clear Water Bay (2005) cho thấy hầu hết những công ty hiện diện mối quan hệ (71,3%) khi KiTV trở thành nhân viên của công ty khách hàng kiểm toán hoặc đặc biệt là công ty thuê những lãnh đạo cấp cao trước kia của DNKiT thì có khả năng cao nhận được ý kiến kiểm toán tốt hơn là những công ty không có quan hệ này. Nghiên cứu của Marshall A. Geiger và cộng sự (2005) cũng cho kết quả tương tự.

Tuy nhiên, với kết quả của một số nghiên cứu khác thì mối quan hệ này không làm ảnh hưởng đến TĐLKiTV, như Mautz & Sharaf (1961).

Để giảm nhẹ sự ảnh hưởng của quan hệ KiTV và khách hàng, vai trò bổ nhiệm KiTV của UBKiT được đề xuất. Clive S. Lennox và Chul W. Park (2007) cho rằng các công ty mà có UBKiT độc lập thì họ có xu hướng ít bổ nhiệm DNKiT đương nhiệm.

1.2.2.3. Nhiệm kỳ kiểm toán

Nhiệm kỳ kiểm toán là khoảng thời gian làm việc với nhau giữa khách hàng với KiTV, hoặc khách hàng và giám đốc của DNKiT hoặc sự liên hệ giữa khách hàng và DNKiT. Giám đốc kiểm toán cũng là KiTV nên nhiệm kỳ giám đốc kiểm toán cũng là một phần của nhiệm kỳ KiTV. Mặt khác, KiTV làm việc toàn thời gian tại DNKiT, do đó nhiệm kỳ DNKiT cũng kéo theo nhiệm kỳ KiTV. Nhiệm kỳ kiểm toán có thể làm phát sinh nguy cơ quen thuộc giữa một bên là khách hàng và một bên là KiTV. Từ đó có thể làm ảnh hưởng không tốt đến TĐLKiTV. Nhiệm kỳ kiểm toán gắn liền với luân chuyển kiểm toán và thời gian tạm ngưng kiểm toán. Những kết quả

nghiên cứu phân thành hai nhóm khác biệt mang tính tác động của nhiệm kỳ kiểm toán tới TĐLKiTV:

a. Có sự tác động

Nhiệm kỳ kiểm toán là một trong các nhân tố ảnh hưởng đến TĐLKiTV (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) cho thấy sự tồn tại chiều hướng ngược chiều giữa nhiệm kỳ kiểm toán và chất lượng BCKiT. Cụ thể hơn, Joseph V. Carcello và Albert L. Nagy (2004) thấy rằng BCTC không trung thực có nhiều khả năng xảy ra trong ba năm đầu tiên của mối quan hệ KiTV - khách hàng nhưng lại không tìm thấy bằng chứng về việc BCTC 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 CLKiT. Ngoài ra, một số nghiên cứu cho thấy KiTV – 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 KiTV dường như sẵn sàng hy sinh sự độc lập khi công việc kiểm toán kéo dài (Josep Garcia-Blandon và Josep Ma Argiles, 2015).

Giám đốc kiểm toán cần nhận thức về nhiệm kỳ kiểm toán phù hợp để duy trì TĐLKiTV. Brian E. Daugherty và cộng sự (2012) đề nghị rằng trong trường hợp luân chuyển kiểm toán nhanh hơn và khoảng thời gian tạm ngưng kiểm toán dài thêm, giám đốc kiểm toán sẽ hiểu được nhiều ngành nghề mới hơn là sự quay vòng lại khách hàng trước kia do họ trải nghiệm kiểm toán thêm một số khách hàng mới với những ngành nghề mới. Dựa trên những kết quả này các tác giả đề nghị nên luân chuyển kiểm toán nhanh hơn và khoảng thời gian tạm ngưng kiểm toán liên tục một khách hàng dài hơn để gia tăng TĐLKiTV.

b. Không ảnh hưởng

Có nghiên cứu cho ra kết quả khác biệt với những nghiên cứu ở trên. Randolph A. Shockley (1981) thông qua khảo sát bảng câu hỏi bằng email và chỉ ra ảnh hưởng của nhiệm kỳ kiểm toán với một khách hàng đến TĐLKiTV 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. Kết quả nghiên cứu của Si Wen (Stacey) Wang và David Hay (2013) cho thấy không có tương quan giữa sự suy giảm TĐLKiTV và nhiệm kỳ KiTV.

Ngoài ra, trong những nghiên cứu khác về nhiệm kỳ kiểm toán, CLKiT và BCTC. W. Robert Knechel và Ann Vanstraelen (2007) cho thấy ít chứng cứ về nhiệm kỳ có ảnh hưởng đến CLKiT nói chung và TĐLKiTV nói riêng.

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

a. Phí kiểm toán

Phí kiểm toán được khách hàng chi trả cho tổ chức kiểm toán độc lập để thực hiện việc kiểm toán. Vấn đề chi trả phí này mang tính hợp pháp, được Nhà nước và Hội nghề nghiệp công nhận. Đồng thời người sử dụng thông tin cũng 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, giá phí bất thường có thể tác động âm TĐLKiTV. Giá phí bất thường là mức phí quá thấp hoặc quá cao so với chi phí ước tính để đảm bảo các công việc kiểm toán được tiến hành một cách thận trọng, đúng các bước trong quy trình. Nếu giá phí thấp có khả năng làm giảm TĐLKiTV do KiTV có xu hướng bỏ bớt công việc trong quá trình kiểm toán (DeAngelo, 1981) đã nghiên cứu rằng "giá phí thấp" trên thỏa thuận cam kết kiểm toán ban đầu làm suy yếu TĐLKiTV. Nghiên cứu của Jong-Hag Choi và cộng sự (2010) cho thấy TĐLKiTV và CLKiT tương quan với phí kiểm toán cao bất thường. Phí kiểm toán bất thường cũng dẫn đến KiTV có xu hướng cho khách hàng thỏa thuận ý kiến kiểm toán dẫn đến ảnh hưởng tính độc lập, động cơ của KiTV để thỏa hiệp ý kiến kiểm toán dẫn đến suy giảm TĐLKiTV là do nguyên nhân có liên quan đến tầm quan trọng của khách hàng (Hyeesoo Chung và Sanjay Kallapur, 2003). Kiridaran Kanagaretnam và cộng sự (2010) đánh giá TĐLKiTV trong kiểm toán ngân hàng bằng cách phân tích mối quan hệ giữa phí trả cho KiTV và khoản điều chỉnh thu nhập mở rộng thông qua dự phòng khoản vay. Các tác giả khám phá ra phí kiểm toán bất thường không liên quan với điều chỉnh thu nhập đối với ngân hàng lớn nhưng đối với ngân hàng nhỏ lại có sự điều chỉnh thu nhập trong trường hợp ngân hàng nhỏ trả phí phi kiểm

toán và tổng phí cao hơn cho KiTV. Tương tự như Kiridaran Kanagaretnam và cộng sự (2010), Sharad C. Asthana và Jeff P. Boone (2012) kiểm tra giả thuyết về phí kiểm toán thấp hơn bình thường báo hiệu có biểu hiện sự thương lượng giữa KiTV với khách hàng và khả năng này có thể ảnh hưởng đến cả CLKiT, TĐLKiTV. Các tác giả đưa ra nhiều mô hình nghiên cứu như tích lũy điều chỉnh, kỳ vọng thu nhập từ mẫu lấy từ cơ sở dữ liệu I/B/E/S và CRSP. Kết quả cho thấy phí kiểm toán sụt giảm bất thường thì xu hướng thỏa thuận với khách hàng lại tăng lên. Gần đây nghiên cứu của Chepkorir (2013) cũng cho thấy tồn tại sự tác động đến TĐLKiTV từ nhân tố phí kiểm toán.

Tuy nhiên, cũng có nghiên cứu cho kết quả ngược lại, nghĩa là phí kiểm toán không có ảnh hưởng đến TĐLKiTV. 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 ngành kiểm toán liệu có tác động âm đến TĐLKiTV, từ đó có làm giảm chất lượng BCTC hay không. Kết quả không có sự thỏa hiệp về giá phí tác động đến TĐLKiTV trong việc phát hành BCKiT.

b. Sự phụ thuộc kinh tế

DNKiT nếu có sự phụ thuộc kinh tế thì có nguy cơ suy giảm tính độc lập. Bakar và cộng sự (2005), Jennifer J. Gaver và Jeffrey S. Paterson (2007) cho thấy KiTV cho phép mình ít thận trọng với khách hàng lớn hơn là đối với khách hàng nhỏ. Sự phụ thuộc kinh tế cũng có thể dẫn đến nguy cơ thỏa hiệp ý kiến. Allen K. Hunt và Ayalew Lulseged (2007) đánh giá tác động của sự thỏa hiệp ý kiến kiểm toán khi có sự phụ thuộc kinh tế từ quá trình kiểm toán được thực hiện bởi KiTV không làm tại DNKiT có quy mô Big 5 hoặc ngoài Big 5. Kết quả cho thấy TĐLKiT của KiTV làm tại Big 5 không bị ảnh hưởng, trong khi có sự suy giảm tính độc lập đối với KiTV không làm tại Big 5. Tương tự, Wuchun Chi và cộng sự (2012) không tìm ra bằng chứng về sự thỏa hiệp ý kiến của các giám đốc DNKiT Big N và những khách hàng có tầm quan trọng về kinh tế. Tuy nhiên, các tác giả có bằng chứng về thỏa hiệp ý kiến của KiTV làm tại các công ty không phải Big N.

Ngược lại, cũng có nhiều nghiên cứu cho thấy sự phụ thuộc kinh tế của DNKiT vào khách hàng không làm suy giảm TĐLKiTV. J. Kenneth Reynold, Jere R. Fransis (2001) không tìm thấy bằng chứng về sự phụ thuộc kinh tế mà dẫn đến KiTV Big 5 phải báo cáo nhiều tốt đẹp hơn cho khách hàng lớn hơn. Allen Craswella và cộng sự (2001) cũng chỉ ra sự phụ thuộc phí kiểm toán không ảnh hưởng đến xu hướng phát hành ý kiến chấp nhận toàn phần của KiTV, tuy nhiên sự phụ thuộc phí lại tạo ra áp lực cao cho KiTV khi phải đối đầu với những tác động của sự phụ thuộc phí đến sự thực hiện xét đoán kiểm toán. Nghiên cứu của Chan Li (2009) cho thấy cũng không có tương quan đáng kể giữa phí kiểm toán, phí DVPKiT hoặc tổng phí với ý kiến chấp nhận toàn phần hoạt động liên tục và các tác giả không tìm thấy bằng chứng làm ảnh hưởng TĐLKiTV.

Như vậy, các nghiên cứu ở trên cho thấy sự tác động nhiều hướng khác nhau của phí kiểm toán, sự phụ thuộc kinh tế đến TĐLKiTV. Nhiều quan điểm cho rằng các KiTV tại DNKiT lớn thường đảm bảo tính độc lập trong mối quan hệ với khách hàng lớn. Mức phí kiểm toán bất thường, đặc biệt nếu quá thấp thì có khả năng chi phối đến đến tính khách quan do người KiTV có xu hướng giảm bớt các thủ tục kiểm toán.

1.2.2.5. Môi trường cạnh tranh

KiTV độc lập đăng ký hành nghề và làm việc toàn thời gian tại DNKiT. Do đó môi trường DNKiT sẽ có tác động đến TĐLKiTV. Randolph A. Shockley (1981) cho thấy công ty có môi trường hoạt động mang tính cạnh tranh cao thì nguy cơ TĐLKiTV bị ảnh hưởng sẽ cao hơn. Các nghiên cứu của Yamani (1991), Bakar và cộng sự (2005), Muthui Titus & cộng sự (2014) cũng có kết luận tương tự như vậy.

1.2.2.6. Quy mô DNKiT

KiTV làm việc tại các DNKiT nhỏ thì có nguy cơ suy giảm tính độc lập cao hơn các KiTV làm việc tại các công ty lớn (Randolph A. Shockley, 1981). Tương tự, Yamani (1991), Chepkorir (2013) kết luận quy mô của văn phòng đại diện hoặc chi nhánh DNKiT cũng có tác động đến TĐLKiTV.

1.2.2.7. Danh tiếng DNKiT

Danh tiếng của DNKiT cũng có thể là một trong các nhân tố tác động đến TĐLKiTV (Omri và Akrimi, 2015). Tuy nhiên, thực tế có bằng chứng nói lên KiTV không làm việc tại DNKiT 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 và KiTV ít có khả năng phát hành báo cáo chấp nhận toàn phần hoạt động liên tục cho những khách hàng lớn đang có khả năng tài chính không tốt (Allen K. Hunt và Ayalew Lulseged, 2007).

1.2.2.8. Môi trường pháp lý

Môi trường pháp lý gồm các nhân tố: (i) Sự thay đổi pháp lý; (ii) Rủi ro hành nghề KiTV bị xử lý trách nhiệm về mặt dân sự (như là KiTV bị kiện tụng, bồi thường, bị phạt vi phạm hành chính, bị đình chỉ hành nghề) hoặc bị truy cứu trách nhiệm hình sự; (iii) Sự giám sát của hội nghề nghiệp kiểm toán hành nghề. Các tác giả Ole-Kristian Hope và John Christian Langli (2010) kiểm tra sự suy giảm TĐLKiTV khi thực hiện kiểm toán tại các khách hàng có loại hình tư nhân. Từ đây, giả định đặt ra là KiTV khi thực hiện dịch vụ loại hình công ty này có nguy cơ suy giảm tính độc lập hơn so với khi thực hiện kiểm toán tại các công ty đại chúng. Và khi thực hiện nghiên cứu trong một môi trường kiện tụng thấp, tác giả không chứng minh được KiTV có sự thỏa hiệp về TĐLKiTV của họ.

1.2.2.9. Đặc tính cá nhân của KiTV

TĐLKiTV được xem xét ở góc độ đạo đức nghề nghiệp, bao gồm "độc lập về mặt hình thức và độc lập về mặt tư tưởng". Đạo đức nghề nghiệp của KiTV xuất phát từ nhận thức, động cơ và hành vi của KiTV. Do đó, các nhân tố thuộc về đặc tính cá nhân KiTV sẽ cấu thành nên TĐLKiTV.

a. Tính vị lợi

Tính vị lợi có liên quan và có ảnh hưởng đến đối tượng người học chuyên về kế toán, kiểm toán về mặt đạo đức nghề nghiệp của họ. Hiện nay có vài công trình đã nghiên cứu về chủ đề đào tạo đạo đức nghề nghiệp trong chuyên ngành kế toán. Các nghiên cứu chủ yếu phân tích sự hình thành và xu hướng tương lai 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). Trên cơ sở đó, có các khuyến nghị cần thúc đẩy gia tăng các hành vi có tính đạo đức đối với người học, người giảng dạy và người hành nghề thông qua chuẩn mực mang tính đạo đức (Armstrong, 2003). Cũng dựa trên mô hình của Thorne nhưng có kết hợp với thang đo đạo đức đa chiều, các lập luận đạo đức và các quan điểm tự bào chữa khi sai sót của sinh viên chuyên ngành kế toán năm cuối đã được Ge, L. và Thomas (2008) so sánh khi thực hiện nghiên cứu tại các trường đại học Trung Quốc và Canada. Các tác giả kết luận sinh viên kế toán thường xuyên sử dụng các nhân tố liên quan 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 ảnh hưởng đến hành vi mang tính đạo đức cũng như nhận thức đạo đức của kế toán viên và KiTV.

b. Giới tính, tuổi và thâm niên làm việc

Nhân tố giới tính có thể ảnh hưởng đến đạo đức trong nghề nghiệp kế toán, kiểm toán và đối tượng được nói đến là người học và người làm nghề. Theo lý thuyết vai trò xã hội (Franke và cộng sự 1997), 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 ". Lý thuyết vai trò xã hội cũng nói rằng người đàn ông có thể tập trung nhiều hơn phụ nữ trên bằng chứng liên quan tiền bạc của thành công kinh doanh và họ cũng xuất hiện nhiều khả năng để nhận ra vấn đề đạo đức liên quan đến tiền bạc như hối lộ tiền mặt và quà tặng không dùng tiền mặt (Franke và cộng sự, 1997). Deshpande (1997), Peterson và cộng sự (2001) cũng phát hiện ra rằng người được hỏi là nữ cho thấy một mức độ niềm tin đạo đức cao hơn của những so với người trả lời là nam. Hơn nữa, công trình nghiên cứu của Weeks và cộng sự (1999) đã kết luận người có giới tính nam và người có giới tính nữ thì nhận thức về đạo đức khác biệt nhau trong mỗi giai đoạn hoặc thời gian làm việc của mình. Đồng thời, Weeks và cộng sự (1999) đã đưa ra được kết luận rằng những lao động trong giai đoạn phát triển sự nghiệp biểu hiện cách nhìn về đạo

đức cao hơn so với những người trong giai đoạn bắt đầu sự nghiệp. Tương tự như vậy, trong nghiên cứu của mình về khả năng để nhận ra tình huống khó xử đạo đức của KiTV nội bộ, Joseph M. Larkin (2000) có bằng chứng cho thấy KiTV là nữ giới có thể nhận thức đạo đức tốt hơn so với KiTV là nam giới. Không những vậy, đối tượng càng có kinh nghiệm và tuổi đời lớn thì họ càng có nhận thức về đạo đức tốt hơn (Eweje, G. và Brunton, M. , 2010).

Mặt khác, nhân tố giới tính không ảnh hưởng đến hành vi đạo đức (P.J. Serwinek, 1992; Geiger, M.A. và O'Connell, B.T., 1999). Vấn đề nhận thức đạo đức đối với kế toán viên và KiTV khi làm việc là vô cùng cần thiết (Geiger, M.A. và O'Connell, B.T., 1999). Với những kết quả nghiên cứu tương tự, có rất nhiều nghiên cứu gắn với đối tượng KiTV trong sự khác biệt giới tính và đã không thể đưa ra kết luận được (Trapp, Michael W và cộng sự, 1989; Venkataraman M. Iyer và K. Raghunandan, 2002; Venkataraman M. Iyer và cộng sự, 2005). Trong một nghiên cứu TĐLKiTV dưới áp lực công việc, Ahson Umar và Asokan Anandarajan (2004) thấy rằng nhân tố giới tính ít có liên quan đến sự nhận thức về tính độc lập của người làm kiểm toán khi phải đối mặt với áp lực trong công việc.

c. Học tập và đào tạo

Quá trình kiểm toán cần đến đội ngũ chuyên nghiệp, có đủ năng lực, kinh nghiệm cần thiết để thực hiện đầy đủ các nội dung công việc. KiTV độc lập đóng vai trò chủ đạo trong sự thành công của quá trình kiểm toán. KiTV phải tuân thủ các tiêu chuẩn và các yêu cầu về nâng cao chuyên môn và cập nhật kiến thức theo quy định. Alvin A. Arens và Loebbeck (2002) cho rằng có các tiêu chuẩn chung về 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 KiTV hoặc nhiều KiTV; (ii) Phải là KiTV 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. Bên cạnh đó, KiTV cần có kiến thức chuyên môn hóa theo từng ngành nghề cụ thể (Ferdinand A. Gul và cộng sự, 2009).

Các khóa học trong kiểm toán, cập nhật kiến thức nghề nghiệp cho KiTV độc lập là một trong những vấn đề quan trọng nhất của nghề kiểm toán giúp cho KiTV và DNKiT nâng cao năng lực chuyên môn và đạo đức nghề nghiệp kiểm toán.

1.3. Tổng quan các nghiên cứu trong nước về các nhân tố tác động đến TĐLKiTV

Hiện nay có rất ít những nghiên cứu về TĐLKiTV 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: quan hệ ruột thịt, tư lợi, tự kiểm tra, 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 TĐLKiTV chưa được đảm bảo đầy đủ.

Nguyễn T Phương Hồng & Hà Hoàng Nhân (2015) đánh giá quan điểm và ý kiến của các đối tượng liên quan đến BCTC và TĐLKiTV Việt Nam (gồm có: KiTV, kế toán viên, nhân viên tín dụng, nhà đầu tư) về nhân tố tác động đến TĐLKiTV của kiểm toán và so sánh quan điểm giữa những đối tượng này với nhau. Các tác giả đưa ra 8 nhân tố tác động TĐLKiTV là sự phụ thuộc phí kiểm toán, nhiệm kỳ của kiểm toán viên, DVPKiT và sự luân chuyển KiTV/DNKiT, ủy ban kiểm toán bổ nhiệm KiTV, cạnh tranh của thị trường kiểm toán, quy mô DNKiT, rủi ro đối với kiểm toán, công khai các quan hệ tài chính. Các tác giả đưa ra bảng câu hỏi và khảo sát 3 nhóm: KiTV (gồm có KiTV và trợ lý kiểm toán), kế toán viên, người sử dụng BCTC (nhân viên tín dụng ngân hàng và nhà đầu tư cá nhân). Kết quả có sự đồng thuận trong quan điểm của 3 nhóm về mỗi nhân tố có ảnh hưởng làm tăng hay đe dọa tính độc lập và có sự khác biệt về quan điểm giữa 3 nhóm ở 8 nhân tố nêu trên.

Thành Đức (2018) khẳng định TĐLKiTV là nguyên tắc cơ bản và là yếu tố quan trọng ảnh hưởng đến CLKiT trong tình hình hiện nay. Tác giả đề xuất trách nhiệm nâng cao tính độc lập không chỉ thuộc về phía KiTV, DNKiT mà còn có sự góp phần của cơ quan quản lý nhà nước cũng như hiệp hội nghề nghiệp.

1.4. Đánh giá các nghiên cứu đã thực hiện và xác định khoảng trống nghiên cứu

Qua việc tổng kết các nghiên cứu trên thế giới và tại Việt Nam cho thấy các nghiên cứu về các nhân tố tác động đến TĐLKiTV rất đa dạng về phương pháp và lý thuyết sử dụng, ngoài ra số lượng các nhân tố tác động đến TĐLKiTV dựa trên quan điểm, lý thuyết và góc nhìn khác nhau cũng rất đa dạng kết quả. Đánh giá chung các nghiên cứu như sau:

1.4.1. Các nhân tố ảnh hưởng

Bảng 1.1. Bảng liệt kê các nhân tố ảnh hưởng đến TĐLKiTV

Stt	Nhân tố	Tác động
1	Dịch vụ phi kiểm toán	#
2	Quan hệ KiTV_khách hàng	#
3	Nhiệm kỳ kiểm toán	#
4	Giá phí và sự phụ thuộc kinh tế vào khách hàng	#
5	Môi trường cạnh tranh	-
6	Quy mô DNKiT	+
7	Danh tiếng DNKiT	+
8	Môi trường pháp lý	#
9	Đặc tính cá nhân KiTV	#

(Nguồn: Tác giả tự tổng hợp)

(Tác giả sử dụng dấu "+" để đại diện cho tác động gia tăng; dấu "-" để đại diện cho tác động suy giảm và dấu "#" đại diện cho nhiều kết quả: có thể gia tăng hoặc có thể suy giảm hoặc có thể là không xác định).

Từ Bảng 1.1 ở trên cho thấy không có sự nhất quán trong kết luận các nhân tố tác động đến TĐLKiTV vì lý do bối cảnh nghiên cứu và thời gian nghiên cứu khác nhau.

1.4.2. Phương pháp nghiên cứu

PPNC trong các công trình này sử dụng PPNC định lượng, định tính hoặc kết hợp cả hai. Các PPNC định lượng chủ yếu dựa trên dữ liệu có sẵn trên các báo cáo của các doanh nghiệp khi công bố thông tin BCTC được kiểm toán và thường đo lường tính độc lập thông qua các biến đại diện: ý kiến của KiTV, 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 DVPKiT, nhiệm kỳ kiểm toán…Các nghiên cứu vận dụng PPNC định lượng thường để kiểm định lại sự tác động của các nhân tố tại cụ thể một thị trường và một khoảng thời gian. Trong khi đó các PPNC định tính thường sử dụng các mức độ đánh giá cảm nhận của đối tượng xoay quanh cuộc kiểm toán về mối quan hệ giữa các nhân tố tác động và TĐLKiTV.

Mô hình tuyến tính được ứng dụng trong việc phân tích mối quan hệ và đối với các nghiên cứu xem tính độc lập là biến trung gian để xem xét các nhân tố tác động đến CLKiT thì sử dụng mô hình SEM (cấu trúc tuyến tính).

1.4.3. Lý thuyết được sử dụng

Lý thuyết chủ yếu trong các nghiên cứu liên quan có thể tập hợp thành 3 nhóm chính sau:

* Lý thuyết giải thích các nhân tố thuộc ***DNKiT*** có tác động đến TĐLKiTV: 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 KiTV tác động đến TĐLKiT: 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 TĐLKiTV: Lý thuyết thể chế; lý thuyết lợi ích xã hội…

Mặc dù có nhiều lý thuyết giải thích mối quan hệ giữa các nhân tố tác động và TĐLKiTV nhưng lý thuyết chính yếu khi đề cập đến TĐLKiTV là Lý thuyết đại diện. Lý thuyết này không chỉ giải thích nguyên nhân nhu cầu dịch vụ kiểm toán mà còn giải thích yêu cầu về tính độc lập của kiểm toán. Ngoài ra, trên các quan điểm và góc nhìn khác nhau thì các lý thuyết còn lại dùng giải thích các mối quan hệ giữa các nhân tố tác động và TĐLKiTV.

1.4.4. Dữ liệu nghiên cứu

Dữ liệu công bố trước đây về TĐLKiTV ở Việt Nam có số lượng mẫu khảo sát nhỏ trong phạm vi hẹp, đối tượng khảo sát còn hạn chế. Nghiên cứu tại các quốc gia được khảo sát mở rộng nhưng lại có sự khác biệt về kinh tế, chính trị và xã hội và văn hóa. Do đó sự tác động của mỗi nhân tố đến TĐLKiTV được tìm thấy lại khác nhau, thậm chí trái ngược nhau.

1.4.5. Định hướng nghiên cứu và khoảng trống nghiên cứu

Từ việc xác định khoảng trống nghiên cứu cho thấy chưa có một nghiên cứu đầy đủ, toàn diện về các nhân tố tác động đến TĐLKiTV trong KiTBCTC tại Việt Nam. Trên cơ sở kế thừa và phát triển từ các công trình đã thực hiện trong và ngoài nước, tác giả đưa ra định hướng sau:

- Nghiên cứu tiếp cận theo chủ thể và khuôn mẫu về TĐLKiTV trong KiTBCTC: từ đặc tính cá nhân của KiTV độc lập, môi trường của DNKiT đến thể chế trong nước và quá trình phát triển kinh tế, hội nhập quốc tế.

- PPNC sẽ thực hiện theo thiết kế hỗn hợp tuần tự, PPNC 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, PPNC định lượng sẽ tiến hành sau nhằm khám phá và đo lường mức độ tác động của các nhân tố đến TĐLKiTV.

- Không gian nghiên cứu được thực hiện tại Việt Nam được xác định các nhân tố tác động đến TĐLKiTV theo phương pháp nghiên cứu bối cảnh, sau đó kiểm định lại mức độ của từng nhân tố tác động. Đầu tiên là củng cố thêm những bằng chứng mà nghiên cứu trước đã tìm thấy về nhân tố tác động đến TĐLKiTV. Tiếp theo tìm ra những khác biệt của các nhân tố có tác động đến TĐLKiTV tại Việt Nam. Cuối cùng là bổ sung các nhân tố mới có liên quan trực tiếp TĐLKiTV trong KiTBCTC.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 1

Ở chương 1, luận án đã lược khảo một cách tổng quát các công trình khoa học liên quan đến TĐLKiTV. Đồng thời, luận án cũng khảo lược công trình được xuất bản từ những nguồn có uy tín ở Việt Nam và trên thế giới về những nhân tố tác động đến TĐLKiTV.

Luận án cũng đánh giá các nghiên cứu và rút ra các ưu điểm chính và hạn chế nghiên cứu đã công bố về nhân tố tác động đến TĐLKiTV. Từ đó có sự kế thừa những nghiên cứu trước liên quan, cân nhắc xem xét vận dụng trong điều kiện tại Việt Nam với nền kinh tế đang phát triển có đặc điểm và văn hóa khác biệt với quốc gia khác nhằm hiệu chỉnh, xây dựng mô hình nghiên cứu và cách nghiên cứu phù hợp.

Thông qua tổng hợp và đánh giá các nghiên cứu đã công bố, tác giả đã đưa ra những nhận xét, kết luận vấn đề nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến độc lập KiTV tại Việt Nam hiện nay là vấn đề còn mới, có tính khoa học và thực tiễn.

CHƯƠNG 2. CƠ SỞ LÝ THUYẾT

KiTV phải có đủ chuyên môn, phẩm chất ĐĐNN tốt. KiTV hành nghề toàn thời gian tại một DNKiT và được sự quản lý, giám sát, hỗ trợ từ Hội nghề nghiệp kiểm toán, cơ quan nhà nước. Do vậy trong thực tế, TĐLKiTV trong KiTBCTC bị ảnh hưởng bởi nhiều nhân tố có liên quan trong quá trình làm việc như môi trường DNKiT hoặc các đối tượng tham gia KiTBCTC, Hội nghề nghiệp kiểm toán và thể chế (phương diện bản thể luận)...Chương 2 trình bày các khái niệm, khuôn mẫu lý thuyết, những nhân tố ảnh hưởng đến TĐLKiTV được rút ra từ các nghiên cứu trước để sử dụng cho luận án; Cách thức đo lường TĐLKiTV; Các lý thuyết cơ sở giải thích sự tác động của các nhân tố đến TĐLKiTV trong KiTBCTC (phương diện nhận thức luận).

2.1. Các khái niệm nghiên cứu

2.1.1. Khái niệm, đặc điểm kiểm toán

2.1.1.1. Khái niệm kiểm toán

Kiểm toán là một ngành đặc thù, xuất hiện theo yêu cầu xã hội để nâng cao độ tin cậy của thông tin BCTC và được các học giả quan tâm, nghiên cứu. Đồng thời, kiểm toán được quản lý hành nghề, kiểm soát đạo đức nghề nghiệp và chất lượng, đào tạo nâng cao chuyên môn bởi các tổ chức và hiệp hội nghề nghiệp kế toán, kiểm toán. Do vậy, khái niệm kiểm toán được nhìn dưới nhiều góc độ khác nhau.

a. Theo các tổ chức, hiệp hội nghề nghiệp

Theo Hiệp hội kế toán Hoa kỳ (1973): "Kiểm toán là một quá trình có tính hệ thống của việc thu thập và đánh giá các bằng chứng một cách khách quan liên quan đến các cơ sở dẫn liệu về các sự kiện kinh tế phát sinh để đánh giá về mức độ của sự phù hợp giữa các cơ sở dẫn liệu và các tiêu chuẩn đã thiết lập và sau đó thông tin đến người quan tâm".

Theo CMKiT quốc tế ISA200: "Mục tiêu của một cuộc kiểm toán là làm gia tăng mức độ tin cậy của người quan tâm đến các BCTC. Điều này đạt được thông qua

việc KiTV trình bày ý kiến về việc các BCTC có được trình bày trên các khía cạnh trọng yếu tuân thủ theo các khuôn mẫu BCTC thích hợp".

Khảo sát hệ thống CMKiT tại các quốc gia cho thấy đối với các nước đã là thành viên của IFAC và đã thực hiện chuyển đổi để hội tụ giữa hệ thống chuẩn mực kiểm toán quốc gia và IFAC thì khái niệm về kiểm toán hầu như được trích dẫn từ IFAC, do đó sẽ không khác nhau trong khái niệm về kiểm toán giữa các quốc gia này với khái niệm của IFAC. Ví dụ theo CMKiT Việt Nam VSA200 do Bộ Tài chính ban hành:

"Mục đích của KiTBCTC là làm tăng độ tin cậy thông tin tài chính cho người sử dụng, thông qua việc KiTV đưa ra ý kiến về việc liệu BCTC có được lập, trên các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng hay không".

b. Theo các học giả

Theo Arens và cộng sự (1997), "Kiểm toán là việc thu thập và đánh giá các bằng chứng về một thông tin nhằm xác định và báo cáo về sự phù hợp của thông tin này với các tiêu chuẩn được thiết lập".

Các học giả Bahram Soltani (2007), Karla M. Johnstone và cộng sự (2013), William F. Messier và cộng sự (2016), Alvin A. Arens và cộng sự (2016) đều trích dẫn và sử dụng khái niệm về kiểm toán của Hiệp hội kế toán Hoa kỳ.

Theo Iris Stuart (2012), kiểm toán là quá trình rà soát thông tin tài chính được chuẩn bị bởi các nhà quản lý doanh nghiệp (BCTC và các báo cáo thuyết minh) để xác định nó được lập phù hợp với một chuẩn mực nhất định (khuôn mẫu BCTC có thể áp dụng).

Mặc dù có một chút khác biệt trong sử dụng câu từ, tuy nhiên các khái niệm do các học giả sử dụng cũng đều mang các nội dung của những quy định pháp lý hoặc nghề nghiệp về kiểm toán. Vấn đề này phản ánh tính chất nghề nghiệp của kiểm toán có tác động lớn đến nghiên cứu về kiểm toán.

Như vậy, luận án lựa chọn khái niệm của Arens (1997) và IFAC cho khái niệm kiểm toán trong luận án này do được công nhận rộng rãi và phù hợp với bối cảnh Việt Nam.

Do đó về mặt pháp lý hoặc nghề nghiệp, khái niệm KiTBCTC bao gồm các nội dung chủ yếu như sau:

- Đối tượng: BCTC được các tổ chức lập và trình bày.

- Mục đích: Nhằm cung cấp cho người sử dụng những thông tin tài chính có độ tin cậy hơn.

- Ý kiến KiTV: Kết quả làm việc của KiTV được thể hiện bằng ý kiến của KiTV, thể hiện bằng BCKiT.

- Khuôn mẫu hoặc tiêu chuẩn so sánh: kiểm toán phải sử dụng khuôn mẫu hoặc tiêu chuẩn phù hợp để so sánh xem các BCTC có được lập và tuân thủ theo chúng hay không.

- Trọng yếu: KiTV chỉ xem xét các nội dung được trình bày trong BCTC mà nếu thiếu hoặc có sai sót xảy ra đối với các nội dung này sẽ chi phối đến quyết định của những người sử dụng thông tin trên BCTC.

2.1.1.2. Đặc điểm của kiểm toán

Dịch vụ có đặc điểm vô hình, không thể tách rời, biến đổi và không thể dự trữ (Phillip Kottler, 2012, trang 358). KiTBCTC là một loại dịch vụ. Do vậy, 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 DVKiT và quá trình tiêu dùng xảy ra đồng thời với nhiều người cùng tham gia vào và tuân thủ theo những quy trình nhất định; (iii) CLKiT khó có thể quan sát, đo lường và tùy thuộc vào nhiều nhân tố. CLKiT không mang tính chất đồng đều và ổn định, do có sự khác biệt về khả năng, điều kiện và sự đánh giá của người sử dụng.

2.1.2. Tính độc lập của kiểm toán viên

2.1.2.1. Khái niệm TĐLKiTV

a. Theo các tổ chức, hiệp hội nghề nghiệp

Theo Hội đồng chuẩn mực đạo đức quốc tế cho kế toán chuyên nghiệp (IESBA), tính độc lập gồm "độc lập tư tưởng và hình thức". IESBA đã định nghĩa như sau:

Theo IESBA (Code of Ethics for Professional Accountants, 2016): "Độc lập về tư tưởng là trạng thái tư tưởng cho phép đưa ra kết luận mà không bị tác động bởi những yếu tố có ảnh hưởng đến xét đoán chuyên môn, cho phép một cá nhân hành động một cách chính trực và vận dụng được tính khách quan cũng như thái độ hoài nghi nghề nghiệp của mình".

Theo IESBA (Code of Ethics for Professional Accountants, 2016): "Độc lập về hình thức là việc cần tránh các sự kiện và tình huống nghiêm trọng tới mức một bên thứ ba phù hợp và có đầy đủ thông tin sau khi đánh giá sự kiện và tình huống thực tế, có thể kết luận rằng tính chính trực, tính khách quan và thái độ hoài nghi nghề nghiệp của DNKiT hoặc thành viên nhóm kiểm toán đã bị ảnh hưởng".

Như vậy, về khía cạnh nghề nghiệp, khái niệm TĐLKiTV đề cập đến 2 nguyên tắc đạo đức cơ bản đó là: Chính trực (Integrity) và Khách quan (Objectivity).

b. Theo các học giả

Các bên liên quan của doanh nghiệp thường sử dụng thông tin từ BCTC để xem xét, đánh giá và quyết định. Các bên liên quan nói riêng và xã hội nói chung, yêu cầu một bên thứ ba độc lập là KiTV tiến hành kiểm tra BCTC nhằm đảm bảo sự hợp lý và tính trung thực của số liệu, tăng độ tin cậy của thông tin. KiTV phải thực sự độc lập nhằm đảm bảo ý kiến của mình khách quan và không thiên vị. Do vậy TĐLKiTV, theo các học giả, là một nhân tố quan trọng trong quá trình KiTBCTC (Mautz, R. Banyard K. và Sharaf, R., 1964; Previts, G. J., và Merino, B. D., 1998).

Gay, G., và R. Simnett (2003) xác định TĐLKiTV là "khả năng chịu được áp lực từ ảnh hưởng của nhà quản lý của công ty khi tiến hành cuộc kiểm toán hoặc cung

cấp các dịch vụ liên quan đến kiểm toán sao cho tính chính trực của KiTV không bị ảnh hưởng".

Rick Hayes và cộng sự (2004) mô tả khái niệm độc lập của KiTV có một quan điểm không thiên vị trong việc thực hiện kiểm toán, phân tích kết quả, phê chuẩn và xác nhận trong BCKiT. Trong khi Bahram Soltani (2007) làm rõ rằng TĐLKiTV đề cập đến khả năng của KiTV để bảo vệ một thái độ khách quan, chính trực và không thiên vị trong suốt cuộc kiểm toán.

Tóm lại, các khái niệm về tính độc lập do các học giả sử dụng và đề xuất dù dưới nhiều góc độ khác nhau nhưng cũng có những nội dung trùng khớp với khái niệm TĐLKiTV do các hội nghề nghiệp ban hành. Các nội dung trùng khớp 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 (Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountantsk of the Code of Ethics for Professional Accountants, 2016) hướng dẫn TĐLKiTV gồm có 2 loại: "độc lập tư tưởng và độc lập hình thức". "Độc lập tư tưởng" phản ánh suy nghĩ của KiTV có "khách quan, trung thực và hoài nghi mang tính nghề nghiệp" trong khi thực hiện kiểm toán hay không. Tuy nhiên, các bên liên quan sử dụng thông tin BCTC không thể đánh giá được suy nghĩ của KiTV. Còn "độc lập hình thức" thể hiện KiTV khi gặp các trường hợp cụ thể khi thực hiện kiểm toán thì có bị giảm đi đáng kể TĐLKiT của mình hay không và có đưa ra các biện pháp bảo vệ để chống lại sự suy giảm tính độc lập. Từ đó, các bên liên quan nếu có đủ kiến thức về kiểm toán có thể đánh giá "độc lập hình thức" của KiTV liên quan đến tính tin cậy của BCTC được kiểm toán.

Phạm vi "độc lập hình thức" phụ thuộc nhiều vào nhận thức của người sử dụng thông tin về KiTV căn cứ vào sự tránh những tình huống có thể đe dọa tính độc lập và làm thế nào để những đe dọa này được giảm bớt bằng những biện pháp bảo vệ để tính độc lập không còn bị suy giảm. Điều này yêu cầu đánh giá 5 đe dọa chính tới

TĐLKiTV trong biện pháp bảo vệ được áp dụng để thấy rằng những đe dọa này được giảm nhẹ hoặc loại bỏ để có thể chấp nhận được.

2.1.2.3. Quy định TĐLKiTV tại Việt Nam

Tính độc lập là một thuộc tính ĐĐNN quan trọng nhất của KiTV Việt Nam, được cơ quan nhà nước hướng dẫn trong chuẩn mực đạo đức cụ thể (Bộ Tài chính, 2015). Theo đó, KiTV khi trong quá trình thực hiện KiTBCTC và phát hành BCKiT, ý kiến của KiTV phải được hình thành một cách độc lập trên cả hai phương diện là tư tưởng và hình thức.

Tính độc lập tại Việt Nam được quy định giống như hướng dẫn tại chuẩn mực ĐĐNN do IFAC hướng dẫn: "Độc lập là nguyên tắc quan trọng trong lĩnh vực kiểm toán". Trong đó, các tổ chức thực hiện kiểm toán, KiTV cần đảm bảo sự độc lập của mình ở mức thích đáng để quá trình kiểm toán được làm khách quan và những kết luận đưa ra không thiên vị. Độc lập không phải là tuyệt đối nhưng cần được suy nghĩ, cân nhắc, đánh giá thỏa đáng để giảm thiểu hoặc loại trừ khả năng ảnh hưởng đến TĐLKiTV. Một số nguy cơ có thể xảy ra với TĐLKiTV như: nguy cơ do tư lợi, tự kiểm tra, quan hệ ruột thịt, tự bào chữa và bị đe dọa. Do vậy, cần có những nhận diện rõ khả năng đưa đến các nguy cơ này nhằm đảm bảo nâng cao TĐLKiTV.

2.1.2.4. Đo lường TĐLKiTV

Mỗi nghiên cứu về tính độc lập có cách tiếp cận, nhân tố ảnh hưởng, mô hình nghiên cứu, bối cảnh khác nhau. Do vậy, các nghiên cứu đã dùng cách đo lường tính độc lập theo các cách khác nhau như xu hướng KiTV phát hành BCKiT chấp nhận từng phần, sự trình bày lại thu nhập, các khoản dồn tích bất thường, thu nhập chuẩn, ý kiến của KiTV, nhận thức của người sử dụng. Sau đây là bảng tóm lược các nghiên cứu đo lường tính độc lập:

Bảng 2.2. Đo lường TĐLKiTV

Cách đo lường TĐLKiTV	Nghiên cứu
Xu hướng KiTV phát hành ý kiến chấp nhận hoạt động liên tục	Chênh lệch số liệu BCTC thể hiện TĐLKiTV, vì vậy tính độc lập suy giảm khi KiTV ít có khả năng cho ý kiến hoạt động liên tục. Nghiên cứu sử dụng đo lường này: Lennox (1999); DeFond và cộng sự. (2002)…
Sự trình bày lại thu nhập	Công bố các chênh lệch trọng yếu của BCTC kỳ trước cho thấy KiTV không độc lập vì không tìm ra sai phạm (Schmidt, 2012; Raghunandan & cộng sự, 2001);
Các khoản dồn tích bất thường	KiTV không báo cáo được sai phạm về các khoản dồn tích để điều chỉnh lợi nhuận của nhà quản lý. Có nhiều nghiên cứu dùng khoản mục này để đo lường TĐLKiTV: DeFond và Jiambalvo (1994); Becker&cộngsự (1998); Francis &cộngsự (1999); Gul &cộngsự (2007); Chih-Ying Chen&cộngsự (2008)…
Điểm chuẩn thu nhập	Damai Nasution (2013) tổng kết nghiên cứu dùng thước đo điểm chuẩn thu nhập: "Frankel cộng sự (2002); Ashbaugh và cộng sự (2003)".
Xét đoán KiTV	Ý kiến KiTV khách quan và không thiên vị khi xét đoán của KiTV đưa ra một cách độc lập. Damai Nasution (2013) tổng kết nghiên cứu dùng thước đo xét đoán KiTV: "Windsor và Ashkanasy (1995); Goodwin và Trotman (1995); Lord và DeZoort (2001) …"

Cách đo lường TĐLKiTV	Nghiên cứu
Nhận thức người dùng	Người sử dụng cảm nhận về TĐLKiTV khi đánh giá mức tin cậy thông tin BCTC. Damai Nasution (2013) liệt kê nhiều nghiên cứu: "Firth (1980); Shockley (1981); Knapp (1985); McKinley, Pany và Reckers (1985)…" đã dùng tiêu thức đại diện này.

(Nguồn: Damai Nasution, 2013)

2.2. Các lý thuyết cơ sở

Các lý thuyết cơ sở giải thích mối quan hệ nhân quả, thành phần nào có trước, thành phần nào có sau và giải thích mối quan hệ đã được chứng minh giữa các nhân tố trong từng bối cảnh kinh tế, xã hội. Các lý thuyết sau đây sẽ dùng giải thích chiều hướng tác động của các nhân tố ảnh hưởng đến TĐLKiTV.

2.2.1. Nhóm lý thuyết về nhận thức, động cơ, hành vi cá nhân của KiTV

Lý thuyết ủy nhiệm (Spence và Zeckhauser, 1971; Ross, 1973) đề cập đến thông tin trao đổi không tương xứng giữa người chủ sở hữu bỏ vốn vào doanh nghiệp và người quản lý doanh nghiệp được người chủ sở hữu thuê để điều hành hoạt động sản xuất kinh doanh. Người quản lý được ủy nhiệm quyền quyết định các hoạt động sản xuất kinh doanh để thực hiện nhiệm vụ, chiến lược hoặc kế hoạch kinh doanh do người sở hữu đề ra. Song, người quản lý phải có nghĩa vụ công bố thông tin về tình hình tài chính, kết quả hoạt động cũng như cách sử dụng nguồn lực, chính sách tài chính… cho người sở hữu và các bên liên quan một cách trung thực. ***Lý thuyết ủy nhiệm*** phản ánh người chủ sở hữu cũng như các bên liên quan có cảm nhận về khả năng thông tin được người quản lý công bố có độ tin cậy không cao nên dẫn đến có sự bất đồng, mâu thuẫn về lợi ích giữa các bên. Do vậy KiTV độc lập và tổ chức kiểm toán độc lập có đủ năng lực chuyên môn và đạo đức nghề nghiệp được các bên lựa chọn để kiểm tra lại thông tin một cách khách quan và không thiên vị nhằm tăng sự tin cậy của thông tin BCTC công bố. CLKiT có thể được ước lượng bằng việc các

KiTV báo cáo chênh lệch trọng yếu (DeAngelo, 1981a; Palmrose, Z, 1988; Bradshaw và cộng sự, 2001). KiTV có nhiều thứ để bị mất nếu không công bố các sai phạm phát hiện được từ sổ sách của khách hàng (DeAngelo, 1981ª). Mà việc công bố sai phạm tùy vào TĐLKiTV. Vì vậy, ***lý thuyết ủy nhiệm giúp hiểu rõ KiTV luôn phải đảm bảo tính độc lập của mình để thỏa mãn yêu cầu của xã hội. Đồng thời, sự nâng cao tính độc lập sẽ dẫn đến sự nâng cao CLKiT***.

Hành vi tổ chức bị chi phối bởi các nhân tố cá nhân và các nhân tố tổ chức (Steven Lattimore McShane và Von Glinow, 2017). Trong khi các nhân tố cá nhân gồm có "đặc tính tiểu sử cá nhân như tuổi tác, giới tính, tình trạng gia đình, thâm niên công tác; khả năng của mỗi cá nhân; tính cách con người và học tập" thì nhân tố tổ chức bao gồm "Cơ cấu tổ chức, văn hóa tổ chức và chính sách nhân sự". Mỗi tổ chức có nhiều cá nhân làm việc nên hành vi tổ chức có sự chi phối từ các nhân tố cá nhân. Các nhân tố cá nhân ảnh hưởng đến hành vi của tổ chức chính bằng quá trình bắt đầu từ nhận thức của cá nhân, hình thành nên thái độ của họ và từ thái độ sẽ đi đến thực hiện hành vi cụ thể khi làm việc trong một tổ chức (McShane & Von Glinow, 2003). Bên cạnh đó, mỗi tổ chức có môi trường làm việc, văn hóa đặc trưng, các chính sách nhân sự, các quy định cụ thể được xây dựng phù hợp, cho nên hành vi trong một tổ chức cũng bị ảnh hưởng bởi các nhân tố tổ chức. KiTV là một cá nhân có đủ các yêu cầu về trình độ học tập, chuyên môn và năng lực, có tính cách đạo đức tốt, sự độc lập, kinh nghiệm và khả năng làm việc. KiTV hành nghề toàn thời gian và làm việc một cách liên tục trong một tổ chức là DNKiT. Tại DNKiT, KiTV vừa tuân thủ theo các chuẩn mực chuyên môn và ĐĐNN kế toán kiểm toán, vừa tuân thủ các quy trình kiểm toán, quy định soát xét chất lượng, tổ chức nhân sự, điều khoản hợp đồng lao động và các điều lệ khác do công ty ban hành. Do đó ***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 KiTV. Từ đó giải thích nhận thức, thái độ và hành vi KiTV ảnh hưởng đến TĐLKiTV. Đồng thời lý thuyết này cũng giải thích nhân tố thuộc cấp độ cá nhân như tính vị lợi, đào tạo và học tập, thâm niên, giới tính sẽ tác động đến quá trình suy nghĩ - nhận thức- hành vi của KiTV.***

Khi một cá nhân đưa ra các quyết định về đạo đức hoặc khi họ cân nhắc xem hành động của mình là tốt hay xấu thì thường dựa vào ***lý thuyết tính vị lợi*** để xem xét đánh giá. ***Lý thuyết vị lợi*** cho rằng một cuộc sống gặp càng ít sự đau khổ mới là cuộc sống tốt nhất (Theo Triết gia Epicurus of Samos (341-270 TCN)). Các hành động của cá nhân được xem là tốt hoặc xấu thì phải xem xét mức độ niềm vui hoặc sự khổ đau (Theo Triết gia Jeremy Bentham (1748-1832); John Stuart Mill (1806-1873)). Từ đó, ***lý thuyết này phản ánh quan hệ của tính vị lợi với TĐLKiTV.***

Theo ***lý thuyết vai trò xã hội*** (Franke và cộng sự, 1997), phụ nữ được coi là 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". ***Lý thuyết vai trò xã hội cũng nói rằng người đàn ông có thể tập trung nhiều hơn phụ nữ trên bằng chứng liên quan tiền bạc của thành công kinh doanh và họ cũng có nhiều khả năng để nhận ra vấn đề đạo đức liên quan đến tiền bạc như hối lộ tiền mặt và quà tặng không dùng tiền mặt. Lý thuyết này cũng giải thích cảm nhận về đạo đức của mỗi giới tính là khác nhau.***

Theo lý thuyết chức năng, tôn giáo được xem như một nhân tố tiên đoán về các giá trị của một người (Huffman T. E, 1988) và có sức ảnh hưởng đáng kể đến những hành vi của mỗi cá nhân, đặc biệt là niềm tin của họ (Donald Light và cộng sự, 1989). ***Lý thuyết chức năng phản ánh đạo đức nghề nghiệp KiTV cũng có sự ảnh hưởng cũng như chịu sự tác động nhất định của vấn đề tôn giáo.***

Nhóm lý thuyết nêu trên giải thích các nhân tố cá nhân KiTV tác động đến TĐLKiTV.

2.2.2. Nhóm lý thuyết về môi trường DNKiT

Lý thuyết hợp quy lý giải một tổ chức luôn cố gắng điều chỉnh hoạt động của mình sao cho phù hợp nhất với các tiêu chí về các giá trị, tiêu chuẩn hoặc niềm tin xã hội đã được xây dựng (Suchman, 1995) để nâng cao tính ổn định hoạt động. Những tiêu chí này được hình thành dựa trên sự cảm nhận, đánh giá của các bên liên quan bên ngoài đối với tổ chức và chúng sẽ thay đổi cùng với sự phát triển của kinh tế, xã hội. Vì vậy tổ chức luôn điều chỉnh các hoạt động của mình phù hợp với các tiêu chí

mới (Deegan, 2006) để không những tồn tại mà còn tiếp tục phát triển lâu bền (Pfeffer và Salancik, 2003). Các tổ chức phải tinh chỉnh các phương hướng và hoạt động thích ứng với kỳ vọng xã hội, các giá trị và chuẩn mực cũng như đưa ra chiến lược như: giao tiếp và thể hiện sự phù hợp các hoạt động của mình với mong đợi của xã hội, giáo dục, những bên liên quan khác nhau với thay đổi hoạt động phù hợp với giá trị hệ thống môi trường, ảnh hưởng và thu hút nhận thức của các bên liên quan về hoạt động của tổ chức hoặc cố gắng để thay đổi kỳ vọng của xã hội để tập trung vào tính khả thi các mục tiêu có thể (Linblom, 1994). Deegan (2006) cũng lập luận rằng khi các đơn vị, tổ chức đi chệch khỏi các cam kết thì hình phạt bao gồm giới hạn của pháp luật về hoạt động, hạn chế cung cấp nguồn nguyên liệu và nguồn lao động hoặc giảm nhu cầu sản phẩm thông qua việc tẩy chay của người tiêu dùng có thể được áp dụng. Những đối tượng cùng tham gia vào quá trình KiTBCTC như tổ chức được kiểm toán, KiTV, DNKiT độc lập nhằm cung cấp thông tin trung thực thỏa mãn nhu cầu cho người sử dụng thông tin. Hiện nay có những quy định pháp lý về thành lập và hoạt động kiểm toán, các hướng dẫn ĐĐNN, quy trình kiểm toán… thiết lập nên tính hợp pháp cho ngành kiểm toán. Người sử dụng thông tin cảm nhận về TĐLKiTV về mặt hình thức thông qua kiểm tra, xem xét KiTV kiểm soát những tình huống có thể đe dọa đến TĐLKiT. Thời gian gần đây, họ cảm nhận TĐLKiTV bị suy giảm sau khi có nhiều trường hợp kiểm toán không đạt chất lượng, do vậy họ đòi hỏi cần phải cải thiện và nâng cao tính hợp pháp của lĩnh vực kiểm toán. Trong thực tiễn, một trong những kết quả của đánh giá này là khoảng cách kỳ vọng kiểm toán, được hiểu là kết quả của khoảng cách giữa mong đợi của công chúng và khả năng kiểm toán thực tế. Rani Afrem (2012) khẳng định rằng nhận thức các bên liên quan với DNKiT về tính khách quan trở nên rất quan trọng bởi vì nhận thức tích cực của tính độc lập cộng thêm tính hợp pháp để không chỉ KiTV mà còn để chức năng kiểm toán và BCTC như một tổng thể. Trường hợp các bên liên quan có suy nghĩ tiêu cực về các mối đe dọa, những biện pháp sử dụng hoặc KiTV được nhận thức để đi chệch khỏi vị trí của họ, thì các hạn chế quy định và hình phạt sẽ được đưa ra bởi các bên liên quan. Ví dụ, để lấy lại niềm tin của xã hội đối với nghề kiểm toán sau khi sự sụp đổ của

công ty và thất bại của kiểm toán, các nỗ lực tái lập như yêu cầu về sự minh bạch, tăng cường giám sát quản lý và xem xét các tiêu chuẩn (Michael Power, 2003) được gia tăng. ***Lý thuyết hợp quy giải thích cảm nhận, đánh giá tính "độc lập hình thức" từ góc nhìn của bên liên quan. Họ nhìn nhận những tình huống, bối cảnh có thể làm cho KiTV thiên vị và liệu KiTV đã kiểm soát các nguy cơ này hoặc áp dụng cách bảo vệ cần thiết.***

Lý thuyết về bản sắc xã hội được phát triển bởi giúp phân loại con người vào các nhóm có liên quan nhận thức, thái độ, hành vi (Tajfel, H., và J. C. Turner., 1985). Lý thuyết bản sắc xã hội giải thích rằng nhân viên tổ chức dịch vụ mà trực tiếp tương tác với khách hàng thì họ sẽ bắt đầu gần gũi với các khách hàng của họ. Lý thuyết giải thích quan hệ KiTV-khách hàng sẽ có nguy cơ quen thuộc, có thể làm ảnh hưởng xấu đến sự khách quan của KiTV. Lý thuyết giải thích các KiTV đang làm việc trong thời gian dài với cùng một khách hàng - sẽ có sự đồng cảm với khách hàng. KiTV sẽ am hiểu tình hình kinh doanh và kế toán của khách hàng và có thể đưa ra các lựa chọn về việc làm tại khách hàng. ***Lý thuyết kết luận rằng KiTV sẽ có sự gắn bó đa chiều với nghề nghiệp, khách hàng, tổ chức của KiTV. Các lý thuyết trên giải thích các nhân tố thuộc môi trường DNKiT ảnh hưởng đến TĐLKiTV.***

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

Các lý thuyết lập quy tranh luận về vai trò của việc lập quy và tổ chức lập quy. Theo đó, ***lý thuyết lợi ích xã hội*** cho rằng cần thiết lập các quy định cần thiết để đáp ứng yêu cầu xã hội nhằm điều chỉnh các vấn đề không hiệu quả của thị trường, từ đó lợi ích chung của xã hội sẽ được bảo vệ. Tuy nhiên, các ***lý thuyết nhóm lợi ích*** và ***lý thuyết lợi ích cá nhân*** hoài nghi về sự khách quan của các tổ chức lập quy, khi 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 (Jayne Godfrey và các cộng sự, 2003).

Lý thuyết hòa hợp quốc tế (Leo G. van der Tas, 1988) phản ánh hòa hợp là sự kết hợp, điều chỉnh của hai hay nhiều đối tượng. Quá trình hòa hợp không thể chia tách khỏi quá trình chuẩn mực hóa (Tay và Parker, 1990). Hòa hợp gồm có: hòa hợp về nguyên tắc và luật lệ đã được quy định trong luật, trong chuẩn mực kế toán; Hòa

hợp trong nguyên tắc lập và trình bày BCTC; Hòa hợp về mặt đo lường.

Các lý thuyết này giải thích thể chế, phát triển kinh tế và hội nhập quốc tế sẽ tác động làm nâng cao TĐLKiTV. Việt Nam đang trong quá trình hội nhập sâu rộng với quốc tế. Nhà nước đang đưa ngành kế toán kiểm toán hội nhập quốc tế thông qua việc gia nhập liên đoàn kế toán quốc tế (IFAC), cộng đồng kinh tế Đông Nam Á (AEC)… và ban hành những chuẩn mực kế toán và CMKiT, ĐĐNN dựa trên các quy định quốc tế. Đồng thời, các DNKiT cũng đang đẩy mạnh việc gia nhập để được là thành viên các hãng kiểm toán quốc tế, qua đó, TĐLKiTV cũng được nâng cao và phù hợp quốc tế.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 2

Luận án nêu ra lý luận chung và lý thuyết có liên quan kiểm toán; khái niệm và đặc điểm cơ bản của kiểm toán; TĐLKiTV; các nghiên cứu chính về đo lường TĐLKiTV trong KiTBCTC.

Tiếp theo, luận án tập trung vào đánh giá mối quan hệ các nhóm lý thuyết giải thích các nhân tố ảnh hưởng, tác động đến TĐLKiTV.

Qua phân tích các công trình nghiên cứu đã công bố tại các nguồn uy tín cũng như những lý thuyết cơ sở, luận án đã nhận diện, tổng hợp và xác định được các nhân tố tác động đến TĐLKiTV. Kết quả nghiên cứu chương 2 và các nghiên cứu được khảo lược trong chương 1 tạo cơ sở để vận dụng phương pháp nghiên cứu và thiết kế mô hình nghiên cứu phù hợp ở chương 3.

CHƯƠNG 3. PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU

Dựa trên nền tảng lý thuyết ở chương 2 cùng những công trình khảo lược ở chương 1, mục tiêu của chương 3 nhằm làm rõ PPNC được sử dụng để giải quyết các câu hỏi nghiên cứu. Thêm vào đó, mục tiêu cụ thể của luận án từng bước được thực hiện đầy đủ hơn. Nội dung chương 3 trình bày và phân tích phương pháp nghiên cứu được sử dụng, trình tự thực hiện nghiên cứu, cách thức chọn mẫu và phương pháp xử lý số liệu.

3.1. Phương pháp nghiên cứu và thu thập dữ liệu

3.1.1. Phương pháp nghiên cứu

Taiwo Olalere (2011) đã tổng kết, phân loại và đánh giá PPNC khác nhau đã được sử dụng trong kế toán. Từ đó, Taiwo Olalere (2011) đã đề xuất phương pháp luận nghiên cứu thực nghiệm thích hợp trong lĩnh vực kế toán gồm có: (i) Hướng tiếp cận trong nghiên cứu hay chiến lược tiếp cận nghiên cứu; (ii) Cách thu thập dữ liệu hiệu quả và kỹ thuật phân tích dữ liệu phù hợp; (iii) Thế giới quan (các quan niệm, quan điểm của con người về bản thân và về thế giới).

Thiết nghiên cứu thực nghiệm được Taiwo Olalere (2011) đề xuất như sau:

Sơ đồ 3.1. Phương pháp luận

(Nguồn: Taiwo Olalere, 2011)

Do luận án nghiên cứu các nhân tố tác động TĐLKiTV trong KiTBCTC tại Việt Nam thì các phương pháp nghiên cứu thực nghiệm trong kế toán của Taiwo Olalere (2011) có thể được vận dụng phù hợp nhất cho các mục tiêu nghiên cứu đề ra của luận án. Do đó, tác giả vận dụng phương pháp tiếp cận nghiên cứu hỗn hợp theo khuôn mẫu nghiên cứu của Taiwo Olalere (2011) đề xuất.

Sơ đồ 3.2. Phương pháp tiếp cận

(Nguồn: Tác giả vận dụng theo Taiwo Olalere, 2011)

Đề tài sử dụng kết hợp đồng thời PPNC: PPNC định tính với PPNC định lượng.

Để tiến hành PPNC định tính, luận án vận dụng các phương pháp tư liệu, sau đó diễn giải để rút ra khái niệm, đặc điểm, chủ đề, lý thuyết cơ sở có giải thích các đối tượng nghiên cứu. Khảo cứu bài nghiên cứu trong nước và quốc tế để thống kê tập hợp các nhân tố có thể tác động đến TĐLKiTV. Những nghiên cứu trong nước được chọn từ nguồn các tạp chí uy tín. Các bài nghiên cứu ngoài nước được chọn chủ yếu từ nguồn 9 tạp chí chuyên ngành hàng đầu (*Theo phụ lục 1*) và một số tạp chí uy tín khác. Sau đó phương pháp tiếp cận bối cảnh được sử dụng để nhận diện các nhân tố tác động đến TĐLKiTV gắn với đặc thù bối cảnh Việt Nam. Tiếp theo phỏng vấn sâu các chuyên gia bằng bảng câu hỏi bán cấu trúc để kết luận lại các nhân tố nào trong tập hợp nhân tố có tác động đến TĐLKiTV Việt Nam và tìm ra nhân tố mới.

Về PPNC định lượng, trên cơ sở mô hình lý thuyết đề xuất sau khi kết hợp kết quả của nội dung tổng quan cùng với PPNC định tính, luận án sẽ trình bày cách thu thập dữ liệu thông qua phương pháp khảo sát, phân tích dữ liệu để đưa đến các kết luận về những nhân tố nào có sự tương quan với TĐLKiTV trong KiTBCTC.

3.1.2. Phương pháp thu thập dữ liệu

Taiwo Olalere (2011) đưa ra nhiều phương pháp thu thập dữ liệu phục vụ cho thiết kế nghiên cứu thực nghiệm. Luận án lựa chọn phương pháp phỏng vấn, bảng khảo sát và tư liệu lịch sử.

3.1.3. Quy trình nghiên cứu

3.1.3.1. Khung nghiên cứu: Luận án nghiên cứu TĐLKiTV trong KiTBCTC:

Sơ đồ 3.3. Khung nghiên cứu (Nguồn: Tác giả xây dựng)

Vấn đề nghiên cứu:
TĐLKiTV 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 TĐLKiTV 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 TĐLKiTV trong kiểm toán báo cáo tài chính

↓

Mô hình nghiên cứu:
- Các nhân tố tác động đến TĐLKiTV trong kiểm toán báo cáo tài chính.
- Ước lượng mức độ tác động của các nhân tố đến TĐLKiTV 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 tay đôi và thảo luận với nhóm chuyên gia
- Xác định các nhân tố ảnh hưởng đến TĐLKiTV
- Thống kê ý kiến của chuyên gia về các nhân tố ảnh hưởng đến TĐLKiTV

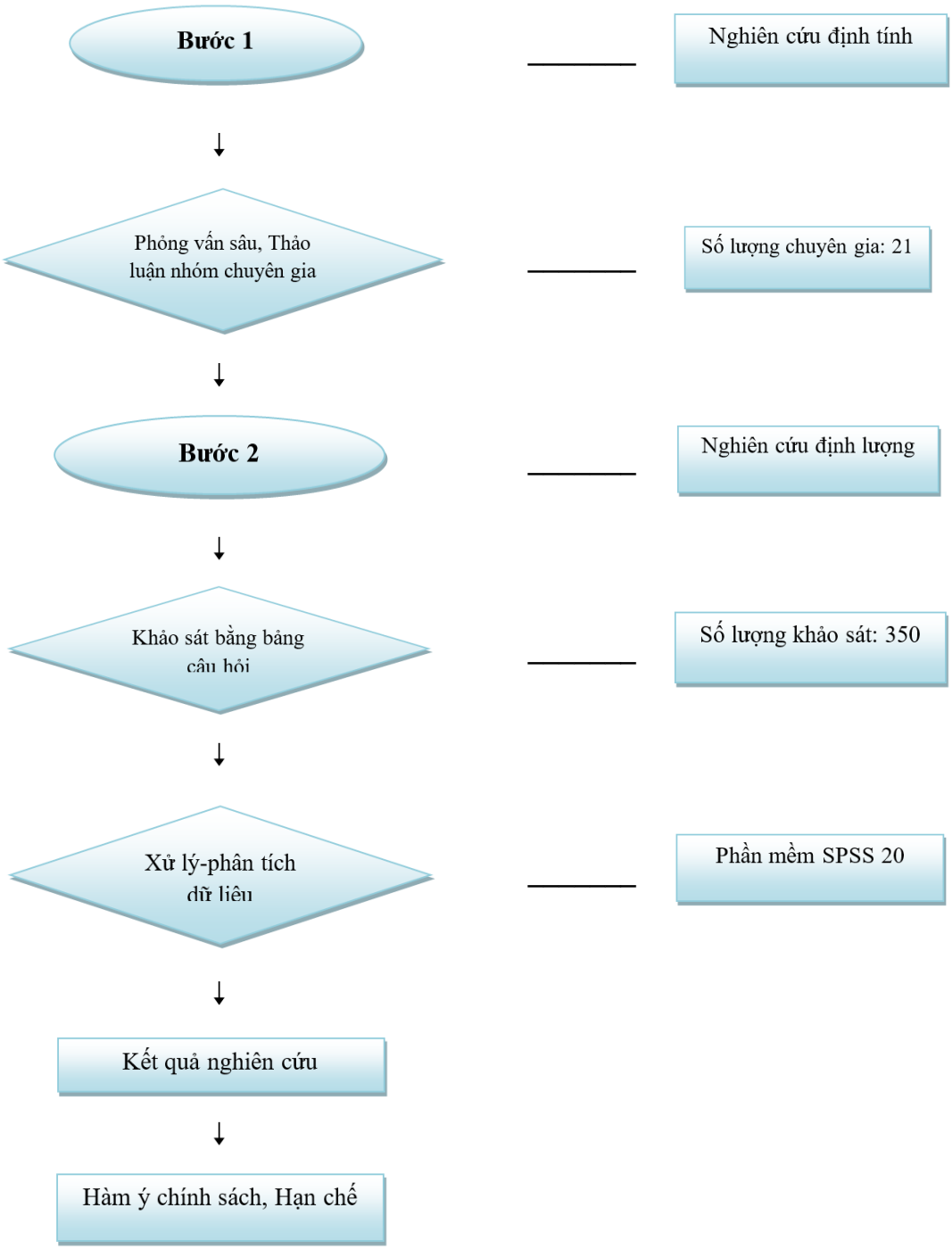
↓

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 TĐLKiTV 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 TĐLKiTV với nhân tố liên quan.

3.1.3.2. Quy trình nghiên cứu

Để thực hiện khung nghiên cứu này, luận án thực hiện theo các bước với trình tự như sau:

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



(Nguồn: Tác giả xây dựng)

Bước 1. PPNC định tính

Tổng kết lý thuyết: Tác giả khảo lược dòng nghiên cứu có nguồn gốc đáng tin cậy và có chủ đề liên quan đến vấn đề đang nghiên cứu của luận án đã công bố trên thế giới và cả Việt Nam. Từ đó tổng kết sơ bộ các nhân tố hoặc nhóm nhân tố có thể tác động đến TĐLKiTV.

Khảo sát chuyên gia: Tiến hành phỏng vấn sâu và thảo luận nhóm chuyên gia để phân tích, khẳng định lại từng nhân tố đã tổng kết ở trên có tác động đến TĐLKiTV hay không. Đồng thời bổ sung những nhân tố mới thông qua ý kiến chuyên gia. Từ đó rút lại tập hợp nhân tố có thể tác động đến tính độc lập trong KiTBCTC. Thực hiện phần này nhằm giải đáp cho câu hỏi nghiên cứu dưới đây:

Q1: Các nhân tố có tác động đến TĐLKiTV trong KiTBCTC tại Việt Nam?

Kết quả của bước này sẽ phác thảo ra mô hình nghiên cứu dự kiến, tổng hợp và phân tích thực trạng TĐLKiTV Việt Nam từ góc độ TĐLKiTV.

Bước 2. PPNC định lượng

PPNC định lượng sẽ cung cấp bằng chứng thực nghiệm cho sự tác động của từng nhân tố đến TĐLKiTV trong KiTBCTC. Kết quả có thể xác định được vài nhân tố có tác động trong tổng số nhân tố quan sát. Bước này thực hiện để trả lời cho câu hỏi nghiên cứu Q2:

Q2: Mối quan hệ và mức độ tác động của các nhân tố đến TĐLKiTV trong KiTBCTC tại Việt Nam?

* Các kỹ thuật và trình tự phân tích định lượng gồm có:

Sơ đồ 3.4B. Kỹ thuật và trình tự phân tích định lượng

(i) Thống kê mô tả

↓

(ii) Đánh giá độ tin cậy của thang đo của các nhân tố bằng phương pháp Cronbach Alpha

↓

(iii) Phân tích nhân tố khám phá

↓

(iv) Phân tích mô hình hồi quy đa biến để kiểm định mức độ phù hợp của mô hình cũng như giả thuyết nghiên cứu.

(Nguồn: Tác giả xây dựng)

Bước 3. Bàn luận kết quả, hàm ý nâng cao TĐLKiTV.

3.2. Mô hình và giả thuyết nghiên cứu

3.2.1. Mô hình nghiên cứu đề xuất

KiTV là người được nhà nước cấp chứng chỉ KiTV sau khi đủ các tiêu chuẩn về đạo đức, chuyên môn, kinh nghiệm làm việc và vượt qua kỳ thi chứng chỉ KiTV do Bộ Tài chính tổ chức. KiTV phải hành nghề toàn thời gian trong một DNKiT dưới hình thức hợp đồng lao động hoặc góp vốn. Hàng năm, KiTV phải đăng ký hành nghề. Bộ Tài chính kiểm tra và cấp giấy chứng nhận đăng ký hành nghề nếu đủ các tiêu chuẩn về thời gian cập nhật kiến thức, ĐĐNN và thời gian làm việc thực tế tại DNKiT. Vì vậy, một mặt KiTV phải chịu sự quản lý của DNKiT. Mặt khác, KiTV cũng được quản lý và giám sát bởi hội KiTV hành nghề và các quy định của pháp luật nhà nước. Để đảm bảo ý kiến không thiên vị, KiTV phải có đủ chuyên môn và sự độc lập. Luận án nghiên cứu nhân tố tác động đến TĐLKiTV trong KiTBCTC. Dựa trên những lược khảo các nghiên cứu trước cộng với các lý thuyết trong chương

2, tác giả dự kiến TĐLKiTV bị tác động bởi các nhân tố được gom lại theo các nhóm nhân tố sau:

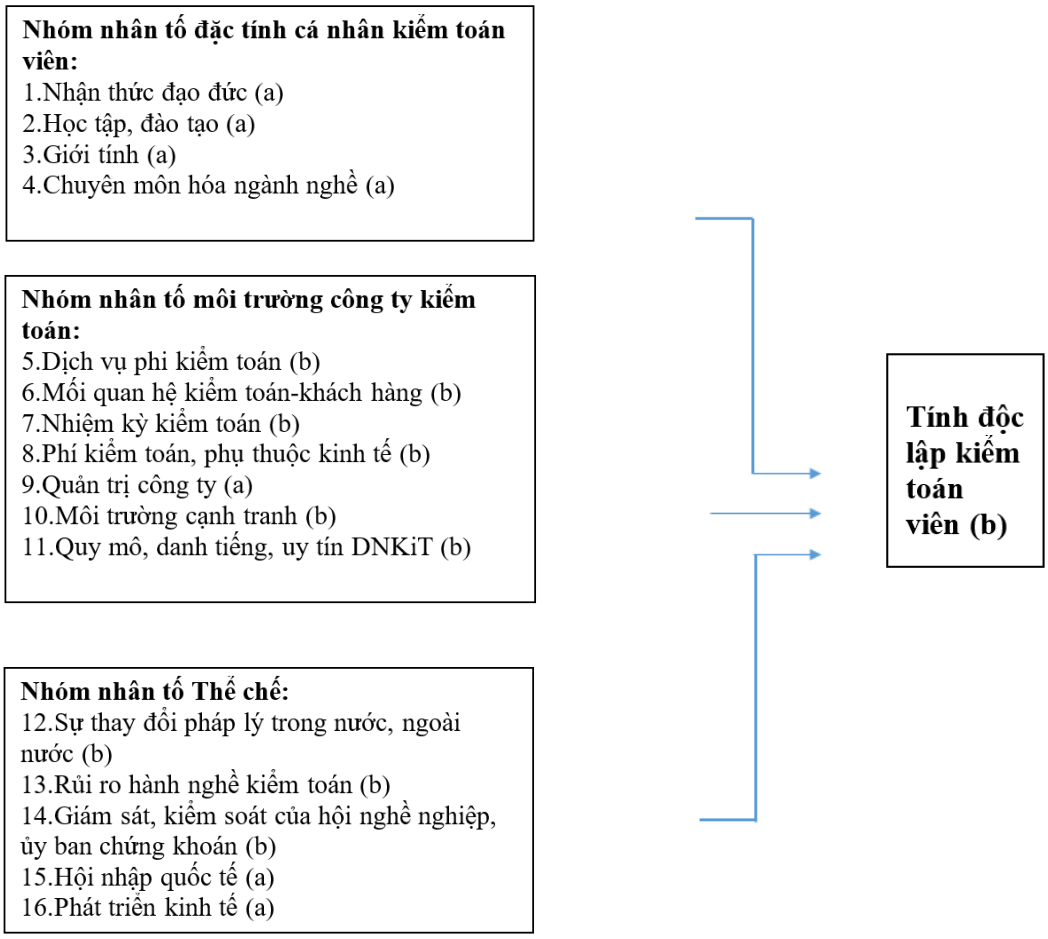
(i) Đặc tính cá nhân KiTV: là các nhân tố liên quan đạo đức, trình độ, học tập, kinh nghiệm của KiTV. KiTV tiến hành KiTBCTC và phát hành BCKiT thể hiện tính trung thực, hợp lý của BCTC. Do vậy, đặc tính cá nhân KiTV sẽ chi phối đến ý kiến KiTV có thực sự độc lập hay không.

(ii) Môi trường DNKiT: là các nhân tố nằm trong môi trường của DNKiT như chính sách quản trị của công ty, triết lý của nhà quản lý, quy mô và danh tiếng của DNKiT, mối quan hệ giữa KiTV và Ban lãnh đạo công ty, mối quan hệ giữa KiTV và khách hàng kiểm toán... KiTV phải hành nghề toàn thời gian trong một DNKiT dưới hình thức hợp đồng lao động hoặc góp vốn. KiTV có những quyền lợi và nghĩa vụ gắn liền với DNKiT. KiTV phải tuân thủ những quy chế của DNKiT và chịu ảnh hưởng bởi môi trường DNKiT.

(iii) Thể chế: là những nhân tố về quy định pháp lý trong nước và ngoài nước, sự giám sát của hội nghề nghiệp, UBCKNN, phát triển kinh tế và hội nhập quốc tế… KiTV phải chấp hành những quy định liên quan như: Luật kiểm toán độc lập, ĐĐNN, CMKiT … Đồng thời, xu hướng hội nhập sâu rộng quốc tế của ngành kiểm toán cũng mang lại những thay đổi không ngừng cho nghề kiểm toán. Do vậy, thể chế sẽ tác động đến TĐLKiTV.

Dựa vào các nghiên cứu đã khảo lược ở chương 1, 2 và bước phỏng vấn sâu chuyên gia, thảo luận nhóm chuyên gia, mô hình được đề xuất theo hướng tiếp cận các nhân tố tác động vào bản thân người KiTV: đặc tính cá nhân KiTV, môi trường làm việc của KiTV là DNKiT và môi trường thể chế. Các nhân tố này sẽ tác động vào nhận thức, động cơ, thái độ, hành vi của KiTV khi thực hiện KiTBCTC và phát hành ý kiến kiểm toán không thiên vị. Tác giả đề xuất mô hình nghiên:

Hình 3.1. Mô hình đề xuất



(Nguồn: tác giả xây dựng)

Mô hình được đề xuất sử dụng là dạng mô hình hồi quy đa biến. Biến phụ thuộc là TĐLKiTV. Những biến còn lại là các biến độc lập.

Trong đó:

(a): Nhân tố mới phát hiện qua nghiên cứu định tính, trong sự tác động đến TĐLKiTV tại 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.

Phân loại các biến như sau:

- Biến độc lập: các nhân tố thuộc 3 nhóm: Nhóm nhân tố (i) đặc tính cá nhân KiTV; (ii) Môi trường của tổ chức, DNKiT; (iii) Thể chế.

- Biến phụ thuộc: Tính độc lập kiểm toán.

3.2.2. Giả thuyết nghiên cứu

Từ mục tiêu nghiên cứu và câu hỏi nghiên cứu đặt ra, luận án đã lược khảo và kế thừa các kết quả của nghiên cứu trước cùng với việc kết hợp với sử dụng các lý thuyết thích hợp đã nêu trong chương 2 để đặt ra các giả thuyết nghiên cứu như sau:

3.2.2.1. Nhóm nhân tố đặc tính cá nhân KiTV

Các nhân tố thuộc nhóm đặc tính cá nhân KiTV gồm có:

- Nhận thức đạo đức: gồm các nhân tố Tính vị lợi, Tính ích kỷ, Thâm niên; Đạo lý, Tôn giáo;

- Học tập, đào tạo;

- Giới tính;

- Chuyên môn hóa ngành nghề (Chee và cộng sự, 2008 nghiên cứu TĐLKiTV và CLKiT tăng lên với loại dịch vụ do KiTV có chuyên môn hóa theo ngành nghề lĩnh vực đảm nhiệm).

Các lý thuyết giải thích nhân tố đặc tính cá nhân KiTV tác động đến TĐLKiTV (đã trình bày ở chương 2) là: Lý thuyết Tính vị lợi (Epicurus of Samos; Jeremy Bentham và John Stuart Mill), Lý thuyết hành vi tổ chức (Mc Shane và cộng sự, 2005), Lý thuyết vai trò xã hội (Franke và cộng sự, 1997), Lý thuyết chức năng (Light và cộng sự, 1989).

Từ kết quả nghiên cứu trên cùng với phỏng vấn chuyên gia, các giả thuyết được đưa ra cho nhóm nhân tố đặc tính cá nhân KiTV là:

Bảng 3.1. Giả thuyết nghiên cứu của nhóm nhân tố đặc tính cá nhân KiTV đến TĐLKiTV

Giả thuyết	Nội dung giả thuyết	Chiều tác động	Cơ sở lý thuyết
H1	Tương quan thuận chiều giữa tính vị lợi, đạo lý, tính ích kỷ và TĐLKiTV	+	Lý thuyết tính vị lợi;

Giả thuyết	Nội dung giả thuyết	Chiều tác động	Cơ sở lý thuyết
H2	Có mối tương quan cùng chiều giữa thâm niên và TĐLKiTV	+	hành vi cá nhân trong một tổ chức; Lý thuyết vai trò xã hội; Lý thuyết chức năng
H3	Có mối tương quan cùng chiều giữa tôn giáo và TĐLKiTV	+	
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 KiTV và TĐLKiTV	+	

(Nguồn: Tác giả xây dựng)

3.2.2.2. Nhóm nhân tố DNKiT

a. Nhóm nhân tố đặc thù cung cấp dịch vụ từ DNKiT

DVPKiT: bao gồm các phần việc do đơn vị kiểm toán đương nhiệm đảm trách theo hợp đồng khác với hợp đồng dịch vụ kiểm toán hiện tại. DNKiT sau khi ký hợp đồng cung cấp DVPKiT sẽ giao cho nhân viên đảm nhận. Các nhân viên này có thể thuộc hoặc không thuộc thành viên của nhóm kiểm toán đương nhiệm. Đơn vị kiểm toán có thể cung ứng các dịch vụ tư vấn về sổ sách, báo cáo kế toán, thuế, quản lý; hệ thống thông tin, kiểm soát nội bộ; đào tạo; tư vấn cổ phần hóa… DVPKiT có thể phát sinh các tình huống gây tổn hại hoặc làm suy giảm TĐLKiTV như: Nguy cơ tự kiểm tra hoặc có thể là tư lợi. Nhiều nghiên cứu kết luận TĐLKiTV bị ảnh hưởng xấu của DVPKiT như các nghiên cứu Shockley, R. A. (1981), Pany K và P. M. J. Reekers (1983), Dahlia Shaub (2004), Robinson (2008), Crain và cộng sự (1994), Brody và Masselli (1996); Ponemon (1995), Trompeter (1994), Haynes & cộng sự (1998), Jere R. Francis và Bin Ke (2006), Jenkins và Lowe (2011), Allen & Marshall (2013)…

Nhiệm kỳ kiểm toán: Nhiệm kỳ kiểm toán là khoảng thời gian của mối quan hệ khách hàng với KiTV, hoặc mối quan hệ khách hàng với giám đốc DNKiT hoặc mối quan hệ khách hàng và DNKiT. Giám đốc kiểm toán cũng là KiTV nên nhiệm

kỳ giám đốc kiểm toán cũng là một phần của nhiệm kỳ kiểm toán viên. Mặt khác, KiTV làm việc toàn thời gian tại DNKiT, do đó nhiệm kỳ DNKiT cũng kéo theo nhiệm kỳ KiTV. Khả năng nhiệm kỳ KiTV làm phát sinh nguy cơ quen thuộc giữa khách hàng và KiTV. Từ đó có thể làm giảm TĐLKiTV. Các công trình kết luận nhiệm kỳ kiểm toán làm giảm TĐLKiTV: Marshall A. Geiger và K. Raghunandan (2002), Van E. Johnson và cộng sự (2002), Joseph V. Carcello và Albert L. Nagy (2004), Bamber và Venkataraman M. Iyer (2007).

Phí kiểm toán và sự phụ thuộc phí: DNKiT được trả phí từ các đơn vị được kiểm toán. Do đó, DNKiT chịu áp lực từ những khách hàng dẫn đến làm giảm tính độc lập, từ đó làm giảm CLKiT. Các nghiên cứu kết luận nhân tố này làm giảm TĐLKiTV: DeAngelo (1981), Robert P. Magee và Mei-Chiun Tseng (1990), Jennifer J. Gaver và Jeffrey S. Paterson (2007), Allen K. Hunt và Ayalew Lulseged (2007), Kouakou Dogui và cộng sự (2014).

b. Nhóm các nhân tố tương tác của DNKiT

Môi trường cạnh tranh: Công ty kinh doanh trong thị trường cạnh tranh cao có nguy cơ bị mất sự độc lập cao hơn. Nghiên cứu của Randolph A . Shockley (1981) cho thấy kết quả này.

Mối quan hệ khách hàng tuyển dụng KiTV: là mối quan hệ giữa KiTV hoặc nhóm kiểm toán, DNKiT và khách hàng kiểm toán. Nguy cơ bị đe dọa hay quen thuộc có khả năng hiện diện nếu nhân sự cấp cao (Ban giám đốc, kế toán trưởng,…) hoặc người đang làm tại vị trí có thể quyết định về vấn đề hạch toán sổ sách và lập BCTC tại khách hàng kiểm toán– người mà đã từng là thành viên Ban Giám đốc DNKiT hoặc nhóm kiểm toán. Ngoài ra, KiTV đương nhiệm cũng có thể bị giảm tính độc lập nếu khách hàng sẽ tuyển dụng KiTV trong tương lai. Nhiều nghiên cứu chứng minh nhân tố này làm giảm TĐLKiTV như: Clive Lennox và Clear Water Bay (2005), Ping Ye và cộng sự (2011), Reiner Quick, Bent Warming-Rasmussen (2015)

c. Nhóm nhân tố khác trong môi trường DNKiT

- Quản trị công ty: “Tổ chức Hợp tác và Phát triển Kinh tế” (OECD) (1999) đưa ra Quản trị công ty dựa trên 5 nguyên tắc cơ bản để đánh giá Quản trị công ty tập

trung: (i) Quyền của cổ đông và các chức năng sở hữu chủ chốt; (ii) Đối xử công bằng với các cổ đông; (iii) Vai trò của các bên liên quan; (iv) Công khai và minh bạch; (v) Trách nhiệm của Hội đồng quản trị. Monks, R. A. G., và Minow, N. (1995) đã định nghĩa quản trị công ty dựa trên sự tương tác giữa những người thực hiện trong môi trường doanh nghiệp và các quá trình được sử dụng để đạt được sự đồng thuận trong việc phân bổ các nguồn lực của công ty và xác định hướng đi của công ty để đảm bảo tăng cường hiệu quả. Theo Cadbury, A. (1992) quản trị công ty là toàn bộ hệ thống kiểm soát, tài chính và các vấn đề khác nhằm đảm bảo rằng nhà quản lý một công ty chỉ đạo hoạt động của nó một cách đúng đắn và đi đúng hướng. Quản trị công ty trong DNKiT gồm các yếu tố như: triết lý nhà quản lý DNKiT, quy trình kiểm toán, quy trình soát xét BCKiT, kiểm soát CLKiT.

- Quy mô, danh tiếng, uy tín DNKiT: Randolph A . Shockley (1981) chỉ ra DNKiT nhỏ được coi là có nguy cơ bị mất tính độc lập cao hơn DNKiT có quy mô lớn hơn.

Các lý thuyết giải thích các nhân tố thuộc môi trường DNKiT tác động đến TĐLKiTV (đã trình bày ở chương 2) là: Lý thuyết ủy nhiệm, Lý thuyết tính hợp pháp (Suchman, 1995), Lý thuyết về bản sắc xã hội (Henri Tajfel).

Qua thực hiện các bước nghiên cứu trên và kết quả phỏng vấn chuyên gia, các giả thuyết về nhóm các nhân tố đặc thù cung cấp dịch vụ và tương tác của DNKiT với TĐLKiTV là:

Bảng 3.2. Giả thuyết nghiên cứu của nhóm nhân tố môi trường DNKiT với TĐLKiTV

Giả thuyết	**Nội dung giả thuyết**	**Chiều tác động**	**Cơ sở lý thuyết**
H6	Có mối tương quan ngược chiều giữa DVPKiT và TĐLKiTV	-	Ủy nhiệm; Tính hợp pháp;
H7	Có mối tương quan ngược chiều giữa mối quan hệ tuyển dụng lao động (đã tuyển	-	

Giả thuyết	Nội dung giả thuyết	Chiều tác động	Cơ sở lý thuyết
	dụng hoặc ưu tiên tuyển dụng trong tương lai) với TĐLKiTV		Bản sắc xã hội
H8	Có mối tương quan ngược chiều giữa nhiệm kỳ kiểm toán và TĐLKiTV	-	
H9	Có mối tương quan ngược chiều giữa phí kiểm toán, sự phụ thuộc phí và TĐLKiTV	-	
H10	Có mối tương quan ngược chiều giữa môi trường cạnh tranh và TĐLKiTV	-	
H11	Có sự tác động cùng chiều giữa quản trị công ty với TĐLKiTV	+	
H12	Có mối tương quan cùng chiều giữa quy mô, danh tiếng DNKiT và TĐLKiTV	+	

(Nguồn: Tác giả xây dựng)

3.2.2.3. Nhóm nhân tố thể chế

- Sự thay đổi pháp lý trong nước, ngoài nước: Môi trường pháp lý của hoạt động kiểm toán Việt Nam luôn thay đổi theo hướng ngày càng hoàn thiện hơn và phù hợp với thông lệ quốc tế. Nhất là chuẩn mực ĐĐNN kế toán kiểm toán và hệ thống CMKiT Việt Nam đang từng bước hòa hợp với quốc tế. Do đó, sự thay đổi pháp lý trong nước, ngoài nước sẽ làm cho TĐLKiTV ngày càng được nâng cao nhằm đảm bảo CLKiT và đáp ứng kỳ vọng của xã hội.

- Giám sát, kiểm soát của Hội nghề nghiệp kiểm toán, UBCKNN: Định kỳ thường niên Hội kiểm toán viên, UBCKNN tiến hành kiểm soát chất lượng các DNKiT và KiTV hành nghề. Nếu DNKiT hoặc KiTV có vi phạm thì sẽ bị xử lý vi phạm. Sự giám sát, kiểm soát này nếu hiệu quả có thể làm tăng TĐLKiTV.

- Rủi ro hành nghề kiểm toán: là nguy cơ KiTV bị rút giấy phép hành nghề, đình chỉ hành nghề, bị phạt vi phạm hành chính hay bị kiện tụng. Nguy cơ này cao có thể làm tăng TĐLKiTV và ngược lại.

- Hội nhập quốc tế: Ngành kiểm toán Việt Nam đang hội nhập sâu rộng với quốc tế, thể hiện qua chiến lược phát triển kiểm toán của Bộ Tài chính và sự quyết tâm của VACPA. Bên cạnh đó, các DNKiT Việt Nam cũng đẩy mạnh gia nhập thành viên của các hãng kiểm toán nước ngoài. Sự hội nhập quốc tế sẽ làm tăng TĐLKiTV.

- Phát triển kinh tế: Nhu cầu kiểm toán gia tăng do gia tăng số lượng công ty đại chúng, công ty cổ phần, doanh nghiệp nước ngoài, yêu cầu của ngân hàng đòi hỏi doanh nghiệp phải KiTBCTC để xem xét cho vay, nhu cầu kiểm toán từ các chủ sở hữu doanh nghiệp. Sự gia tăng nhu cầu kiểm toán có thể làm tăng TĐLKiTV.

Lý thuyết lập quy, Lý thuyết hòa hợp quốc tế giải thích các nhóm nhân tố thuộc thể chế, phát triển kinh tế và hội nhập quốc tế tác động đến TĐLKiTV.

Từ bước nghiên cứu trên và thông qua phỏng vấn chuyên gia, các giả thuyết được đặt ra như sau :

Bảng 3.3. Giả thuyết của nhóm nhân tố thể chế với TĐLKiTV

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, UBCKNN và TĐLKiTV	+	Lý thuyết lập quy; Hòa hợp quốc tế
H14	Có mối tương quan cùng chiều giữa sự hội nhập, phát triển kinh tế và TĐLKiTV	+	
H15	Có tác động cùng chiều giữa rủi ro hành nghề kiểm toán và TĐLKiTV	+	

(Nguồn: Tác giả xây dựng)

3.3. Nghiên cứu định tính

3.3.1. Thiết kế PPNC định tính

3.3.1.1. Phương pháp

Tác giả lần lượt phỏng vấn tay đôi với từng chuyên gia cho đến khi thu đạt điểm bão hòa thông tin. Sau đó tiếp tục thảo luận cùng lúc với nhiều chuyên gia để kiểm định lại thông tin.

3.3.1.2. Mục đích

Phỏng vấn với mục đích tìm ra các nhân tố đã được các công trình nghiên cứu công bố ở nước ngoài và xem xét trong bối cảnh của Việt Nam – với sự khác nhau về thể chế, văn hóa, kinh tế - nó có tác động đến TĐLKiTV hay không dưới góc độ nhận thức, thái độ, động cơ và hành vi của KiTV trong quá trình thực hiện KiTBCTC. 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 (*Phụ lục 2*) được mời tham gia phỏng vấn và thảo luận nhóm là: KiTV đang hành nghề trong các DNKiT; Giảng viên giảng dạy và nghiên cứu kiểm toán; Lãnh đạo Hội kiểm toán viên hành nghề; Giám đốc các DNKiT; Trợ lý kiểm toán đang làm việc tại các DNKiT Việt Nam; Kế toán trưởng doanh nghiệp, giám đốc công ty tư vấn; Cán bộ ngân hàng. Các chuyên gia có kinh nghiệm làm việc từ 10 năm trở lên.

Lý do chọn các đối tượng chuyên gia này để phỏng vấn là:

- Giảng viên giảng dạy kiểm toán: là người nghiên cứu, giảng dạy về kiểm toán.

- Lãnh đạo VACPA: Là người ban hành văn bản pháp quy có liên quan, giám sát kiểm toán, ĐĐNN của hội viên.

- Giám đốc DNKiT: Đối tượng này trước hết là một KiTV, sau đó là nhà quản lý trong DNKiT. Bản thân họ cũng phải thực hiện kiểm toán và tuân thủ những quy định đối với KiTV. Đồng thời họ là nhà quản lý điều hành trong doanh nghiệp. Họ phải đeo đuổi mục tiêu uy tín, chất lượng và lợi nhuận với góc độ nhà quản lý. Họ phải quản lý đội ngũ KiTV và trợ lý KiTV trong công ty để đáp ứng mục tiêu này.

- KiTV đang hành nghề: là những người trực tiếp đang làm công tác kiểm toán và hiện đang hành nghề trong các DNKiT. Họ chiếm đa số và ảnh hưởng nhiều nhất đến đối tượng nghiên cứu của luận án. Họ phải luôn giữ vững TĐLKiTV trong lúc làm việc do DNKiT, VACPA và xã hội yêu cầu tính độc lập để ý kiến của họ về

BCTC có chất lượng cao, từ đó góp phần minh bạch thông tin BCTC cho mọi người sử dụng ra quyết định.

- Trợ lý kiểm toán: Họ tham gia trong các nhóm kiểm toán, tiến hành kiểm toán và cho ý kiến của mình về các khoản mục do họ phụ trách và chịu trách nhiệm về chất lượng cũng như tính độc lập đối với khoản mục đó. Họ là những KiTV trong tương lai.

- Kế toán trưởng khách hàng được kiểm toán, giám đốc công ty tư vấn kế toán: là người có trách nhiệm trình bày BCTC, tham gia quá trình kiểm toán để cung cấp hồ sơ cho KiTV trong quá trình kiểm toán và xem xét BCKiT. Kế toán trưởng là người có ảnh hưởng đến TĐLKiTV.

- Cán bộ ngân hàng là đối tượng khai thác thông tin từ nguồn BCTC đã kiểm toán.

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 (phần phụ lục 4). 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 (Các chuyên gia tại phụ lục 2) để lọc lại và chỉnh sửa các câu hỏi phù hợp.

3.3.2. Nội dung PPNC định tính

Tác giả thực hiện tuần tự các mục tiêu và phương pháp cụ thể được liệt kê tại bảng 3.4 sau đây:

Bảng 3.4. Mục tiêu và PPNC định tính

Mục tiêu	Phương pháp
(1) Xác định các nhân tố tác động đến TĐLKiTV trong KiTBCTC	- Phương pháp định tính: tổng kết các các nhân tố tác động đến TĐLKiTV bằng việc tổng kết các nghiên cứu, các lý thuyết đã nghiên cứu trước đó ở nước ngoài và trong nước dưới góc độ nhận

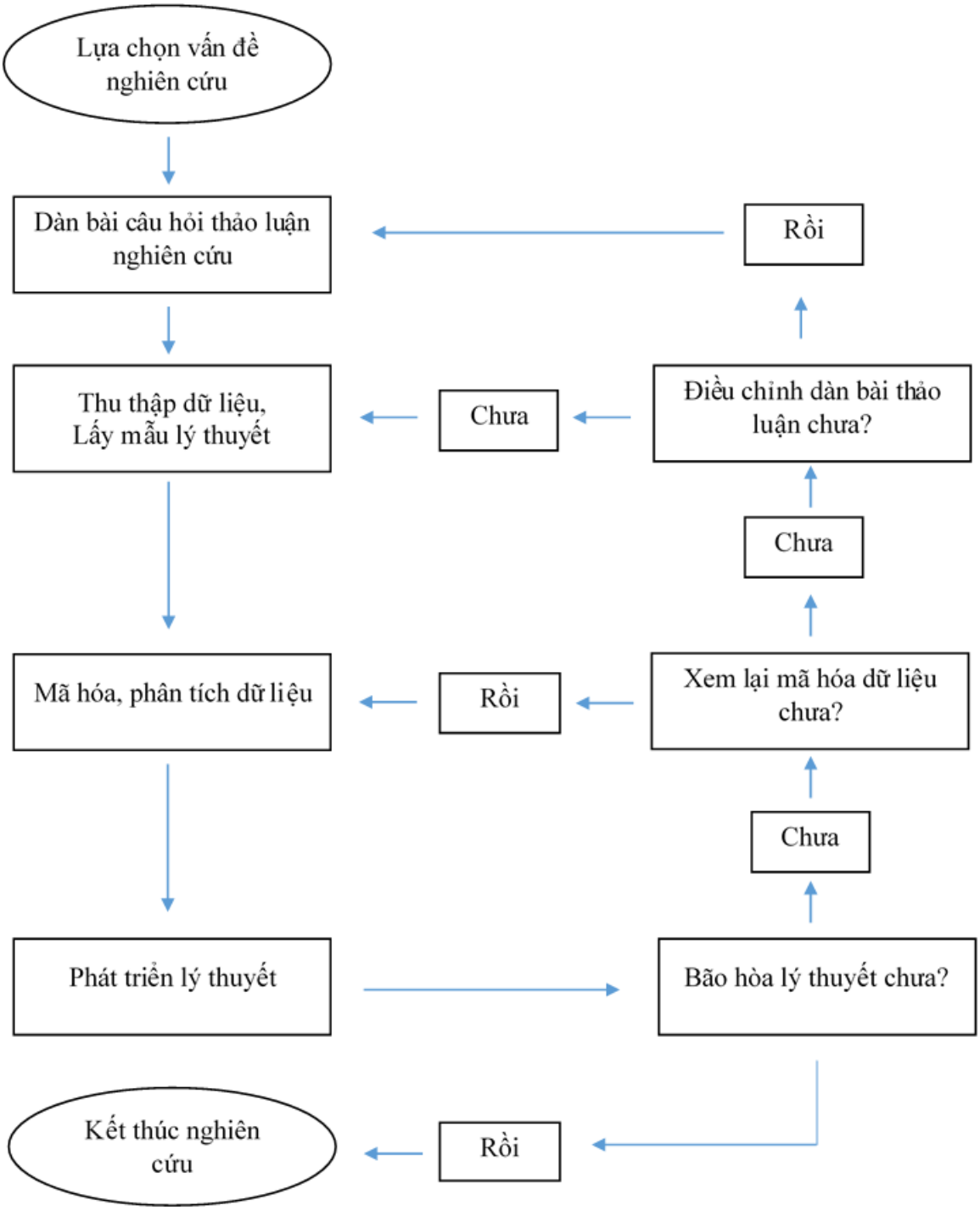
Mục tiêu	Phương pháp
	thức, thái độ, động cơ và hành vi của KiTV. Tiếp theo phỏng vấn tay đôi một số chuyên gia là KiTV, ban lãnh đạo của DNKiT, lãnh đạo VACPA, trợ lý KiTV, giảng viên giảng dạy nghiên cứu kế toán kiểm toán, lãnh đạo ngân hàng cho đến điểm bão hòa để xác định lại các nhân tố tác động TĐLKiTV Việt Nam trong KiTBCTC. Đồng thời có thể tìm ra các nhân tố mới chưa được nghiên cứu trước kia. Tổng hợp các ý kiến thảo luận nhóm chuyên gia, các nhân tố và thang đo tương ứng được xác định lại phù hợp với chủ đề nghiên cứu, mục tiêu nghiên cứu trong bối cảnh Việt Nam. Hơn nữa, các nhân tố mới, thang đo mới do tác giả xác định và được kiểm định thông qua ý kiến các chuyên gia.
(2) Điều chỉnh bảng câu hỏi khảo sát	Tác giả mời các chuyên gia cùng họp nhóm với nhau để cùng thảo luận các nội dung câu hỏi có rõ ý, không hiểu sai. Từ đó chỉnh sửa bảng câu hỏi trước khi đưa bảng câu hỏi vào khảo sát rộng rãi.

(Nguồn: Tác giả xây dựng)

3.3.3. Quy trình nghiên cứu định tính

Vera Bitsch (2005) hướng dẫn các bước thực hiện chi tiết, chuyên sâu trong nghiên cứu định tính. Luận án kế thừa quy trình nghiên cứu định tính của Vera Bitsch (2005) như sau:

Sơ đồ 3.5. Quy trình nghiên cứu định tính



(Nguồn: Vera Bitsch, 2005)

(i) Luận án đặt ra vấn đề nghiên cứu là khám phá những nhân tố tác động đến TĐLKiTV trong hoạt động KiTBCTC tại Việt Nam được rút ra từ khoảng trống nghiên cứu sau khi thực hiện tổng quan nghiên cứu trước. Bước 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. Dàn bài thảo luận có nội dung mang tính gợi mở nhằm phát hiện thêm các nhân tố mới (phụ lục 4.3).

(ii) Bước tiếp theo, tác giả 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 DNKiT 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 tuần tự từng chuyên gia bằng câu hỏi bán cấu trúc cho đến khi không còn thu được khái niệm mới nào nữa, nghĩa là đã đạt điểm bão hòa. Thứ tự phỏng vấn được tiến hành theo thứ tự như sau:

- Phỏng vấn giảng viên giảng dạy và nghiên cứu kiểm toán lâu năm nhằm xác định lại các nhân tố đã rút ra từ tổng quan nghiên cứu thì phù hợp theo bối cảnh Việt Nam và có khả năng nghiên cứu thực nghiệm tại Việt Nam. Bên cạnh đó, tìm ra một số nhân tố mới.

- Phỏng vấn KiTV và trợ lý kiểm toán nhằm xác định các nhân tố phù hợp theo nhận thức đạo đức, môi trường hành nghề toàn thời gian của KiTV và trợ lý KiTV trong DNKiT và môi trường pháp lý. Bên cạnh đó, tìm ra một số nhân tố mới.

- Phỏng vấn Lãnh đạo Hội kiểm toán viên hành nghề, giám đốc kiểm toán nhằm xác định các nhân tố phù hợp theo nhận thức đạo đức, môi trường làm việc trong DNKiT và môi trường pháp lý dưới góc độ vừa là người làm công việc kiểm toán, vừa là nhà quản lý. Bên cạnh đó, tìm ra một số nhân tố mới.

- Kế toán trưởng tại doanh nghiệp có KiTBCTC hàng năm và cán bộ ngân hàng nhằm xác định các nhân tố từ góc nhìn của người có trách nhiệm lập, trình bày BCTC và góc nhìn của người dùng thông tin có nguồn gốc từ BCTC đã được kiểm toán. Bên cạnh đó, tìm ra một số nhân tố mới.

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 TĐLKiTV. Trong quá trình phỏng vấn và

thảo luận nhóm, có tiến hành ghi chép, tổng hợp kết quả và phân tích kết quả. Bước này nhằm xác định nhóm nhân tố, từng nhân tố trong chủ đề nghiên cứu về TĐLKiTV trong KiTBCTC, đồng thời phát hiện ra các nhân tố mới (Phụ lục 4.4).

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

3.4. Nghiên cứu kiểm định thông qua PPNC định lượng

3.4.1. Xây dựng thang đo

Thang đo các biến độc lập được thiết kế theo Likert 5 bậc, đo lường theo các mức độ:

1. Suy giảm nghiêm trọng TĐLKiTV
2. Khá suy giảm TĐLKiTV
3. Không ảnh hưởng TĐLKiTV
4. Khá gia tăng TĐLKiTV
5. Gia tăng mạnh mẽ TĐLKiTV

Tác giả xây dựng thang đo dựa trên cơ sở:

(i) Kế thừa nghiên cứu trước có liên quan đã tổng kết ở chương 1;

(ii) Điều chỉnh tương thích với bối cảnh Việt Nam thông qua PPNC nghiên cứu định tính;

(iii) Các thang đo được tác giả đề xuất và thông qua bước thảo luận nhóm chuyên gia.

3.4.2. Chọn mẫu

Từ các nhân tố tác động đã được khám phá và kiểm định trong bước nghiên cứu định tính, luận án tiếp tục triển khai bảng câu hỏi khảo sát định lượng đến các đối tượng cần khảo sát dưới 3 hình thức: (1) Khảo sát trực tiếp, (2) Khảo sát bằng hình thức gửi thư, (3) Khảo sát qua hình thức Email.

Số quan sát cần thực hiện thích hợp có số lượng từ 4 hoặc 5 lần số biến trở lên khi tiến hành phân tích nhân tố (Hair et al, 2009). Cách chọn mẫu được tiến hành theo cách thức thuận tiện.

- Đối tượng khảo sát:

(1) Các KiTV 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 DNKiT Việt Nam (*Phụ lục 7*) đặt tại địa bàn có nhiều DNKiT là TP. Hồ Chí Minh, tỉnh Bình Dương và Hà Nội (*Phụ lục 8*).

- 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 làm việc trong lĩnh vực chuyên môn.

3.4.3. Thiết kế chương trình kiểm định

3.4.3.1. Công cụ phân tích

Sau khi có kết quả khảo sát, thực hiện việc xử lý dữ liệu bằng phương pháp thống kê để xác định trọng số và tần suất nhân tố được chọn, kết quả khảo sát định tính về các nhân tố ảnh hưởng TĐLKiTV, xử lý dữ liệu trên phần mềm IBM SPSS statistics 20, phân tích độ tin cậy của các nhân tố cũng như các tiêu chí đo lường nhân tố, đồng thời áp dụng phương pháp thống kê để tổng hợp, so sánh để ước lượng tác động của nhân tố với TĐLKiTV.

3.4.3.2. Quy trình thu thập dữ liệu

- Đối với nguồn dữ liệu sơ cấp

Tác giả thu thập, thống kê từ các phiếu khảo sát về định tính và định lượng, mẫu nghiên cứu được thực hiện khảo sát định lượng được thực hiện dưới 3 hình thức (1) Khảo sát trực tiếp, (2) Khảo sát bằng hình thức gửi thư, (3) Khảo sát gửi qua email tùy theo mức độ thuận tiện của việc tiếp cận đối tượng khảo sát.

Việc khảo sát được thực hiện tại các khu vực tập trung các DNKiT, doanh nghiệp Việt Nam là: TP. Hồ Chí Minh, Hà Nội, Bình Dương (*Danh sách các DNKiT được khảo sát tại Phụ lục 7*) trong thời gian 2017-2018.

3.4.3.3. Phân tích, xử lý dữ liệu

- *Đối với PPNC định tính*

Bằng phương pháp 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 TĐLKiTV Việt Nam. Các ý kiến thu thập được phân loại và tổng hợp qua bảng tổng hợp nhân tố.

Đối với kết quả khảo sát mở rộng, các phiếu khảo sát sẽ được kiểm tra, phân loại và tính toán bằng phương pháp thống kê để xác định tần suất và tỷ lệ về ý kiến của các đối tượng được khảo sát về các nhân tố đã được xác định.

- *Đối với PPNC định lượng*

Các bảng câu hỏi được gửi tới những người khảo sát và thu về bằng các phương thức thuận tiện. Sau đó bảng khảo sát được kiểm tra xem các câu trả lời có đầy đủ và hợp lý để chính thức tiến hành nhập số liệu. Dữ liệu thu thập qua bước nghiên cứu định lượng sẽ được xử lý trên phần mềm IBM SPSS statistics 20 để phân tích độ tin cậy của các nhân tố cũng như các cách thức đo lường nhân tố, đồng thời áp dụng phương pháp thống kê để tổng hợp, so sánh nhằm ước tính mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đến TĐLKiTV theo các bước sau:

**** Bước 1: Thống kê mô tả***

Các nhân tố tác động (biến quan sát) và nhân tố TĐLKiTV (biến phụ thuộc) được thống kê tần suất và mô tả cụ thể.

**** Bước 2: Phân tích Cronbach Alpha***

Cronbach Alpha nhằm tìm ra những mục câu hỏi cần giữ lại và những mục câu hỏi cần bỏ đi trong các mục đưa vào kiểm tra (Hoàng Trọng và Chu Nguyễn Mộng Ngọc, 2008) hay nói cách khác là giúp loại đi những quan sát, thang đo không thích hợp.

Cronbach Alpha là hệ số dùng để đánh giá độ tin cậy của thang đo biến phụ thuộc và biến độc lập tốt khi có giá trị Cronbach Alpha 0.6 đến 1.0, đồng thời các biến quan sát được giữ lại trong mô hình phân tích khi có hệ số tương quan biến tổng nhận giá trị từ 0.3 trở lên (Nunnally và Berntein, 1994).

**** Bước 3: Phân tích EFA***

Bước này để xác định lại nhân tố thực sự có tác động đến TĐLKiTV hay không. Mục đích của việc phân tích EFA nhằm loại bỏ nhân tố giả, đánh giá độ tin cậy của giá trị các thang đo, khám phá và khẳng định thang đo đã có.

(i) Kiểm định Bartlett. Theo Hoàng Trọng, Chu Nguyễn Mộng Ngọc (2008): "Kiểm định Bartlett nhằm mục đích xem xét các biến quan sát có quan hệ lẫn nhau trong một tổng thể khi mà kết quả kiểm định có giá trị độ tin cậy Sig nhỏ hơn 0.05".

(ii) Kiểm định KMO (Kaiser-Meyer-Olkin): Norusis (1994): "KMO là chỉ số dùng để so sánh độ lớn của hệ số tương quan giữa hai biến Xi và Xj với độ lớn của hệ số tương quan riêng phần của chúng". Nếu KMO càng lớn thì cho thấy phân tích nhân tố càng thích hợp. Kaiser (1974) đưa ra các mức KMO như sau: bằng hoặc lớn hơn 0.90: Rất tốt; KMO bằng hoặc lớn hơn 0.80: Tốt; KMO bằng hoặc lớn hơn 0.70: Được; KMO bằng hoặc lớn hơn 0.60: Tạm được; KMO bằng hoặc lớn hơn 0.50: Xấu; và KMO nhỏ hơn 0.50: Không chấp nhận được. Do vậy, để sử dụng phân tích EFA, KMO phải có giá trị lớn hơn 0.50.

(iii) Hệ số tải nhân tố: thể hiện tương quan đơn giữa các biến và các nhân tố, hệ số tải nhân tố là chỉ tiêu có mục đích đảm bảo mức ý nghĩa thiết thực của EFA. Hệ số lớn hơn 0.3 được đánh giá là mức tối thiểu; lớn hơn 0.4 được đánh giá quan trọng và từ 0.5 trở lên được đánh giá là có ý nghĩa thực tiễn, do đó hệ số này cần lớn hơn 0,5 (Hair và cộng sự, 1998).

Tuy nhiên, trong nghiên cứu thì hệ số tải dưới 0.30 thì các nhà nghiên cứu cũng chấp nhận, nhưng cân nhắc giá trị nội dung trước khi loại bỏ (Nguyễn Đình Thọ, 2011).

(iv) Theo Gerbing và Anderson (1988), thang đo được xem xét chấp nhận khi mà "tổng phương sai" trích có giá trị bằng hoặc lớn hơn 50% . Phân tích thang đo các thành phần thường vận dụng "phương pháp trích - Principal Component Analysis" đồng thời cách quay "Varimax".

(v) Tiêu chí Eigenvalue (đo lường phần biến thiên với phương sai được giải thích bởi mỗi nhân tố) sử dụng trong xác định số lượng nhân tố trong phân tích EFA.

Với tiêu chí này, nhân tố xác định có Eigenvalue có giá trị tối thiểu bằng 1. Những nhân tố có hệ số Eigenvalue lớn hơn hoặc bằng 1 thì được tiếp tục phân tích. Nếu nhỏ hơn 1 sẽ không được giữ lại trong mô hình phân tích do không có tác dụng tóm tắt thông tin tốt.

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

Các thang đo sau khi được đánh giá đạt yêu cầu thì được đưa vào phân tích tương quan, và phân tích hồi quy để kiểm định các giả thuyết đã đặt ra ban đầu.

(i) Do các biến được đo bằng thang đo khoảng, nên ở bước này sẽ sử dụng phân tích tương quan Pearson nhằm để xác định các biến độc lập có mối quan hệ có ý nghĩa thống kê với nhau (các nhân tố tác động đến TĐLKiTV) tới biến phụ thuộc (TĐLKiTV) trước khi bước vào phân tích hồi quy.

(ii) Phương pháp lựa chọn biến Enter được tiến hành khi đưa các biến vào phân tích. Do mô hình có nhiều biến độc lập nên hệ số xác định R^2 hiệu chỉnh sẽ được sử dụng để xem xét mô hình phù hợp.

(iii) Nhằm mục đích đảm bảo độ tin cậy của phương trình hồi quy đã xây dựng là phù hợp, cần tiếp tục thực hiện dò tìm sự vi phạm các giả định cần thiết trong phân tích hồi quy tuyến tính, các giả định được kiểm định trong phần này gồm quan hệ tuyến tính (sử dụng biểu đồ phân tán Scatterplot), phương sai 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)

Kiểm tra đa cộng tuyến bằng hệ số VIF (Variance Inflaction Factor) với yêu cầu VIF ≤ 10 (Nguyễn Đình Thọ, 2011).

Kiểm tra mối quan hệ tuyến tính giữa biến phụ thuộc và các biến độc lập, và hiện tượng phương sai thay đổi thông qua việc xem xét mối quan hệ giữa phần dư và giá trị quy về hồi quy của biến phụ thuộc (Nguyễn Đình Thọ, 2011).

Đánh giá mức độ giải thích và ý nghĩa giữa các biến độc lập lên biến phụ thuộc (β – standardized coefficient và Sig < 0.05), biến độc lập nào có trọng số β càng lớn có nghĩa là biến đó có tác động mạnh vào biến phụ thuộc (Nguyễn Đình Thọ, 2011).

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

Phân tích "one way ANOVA" để xem xét cảm nhận giống nhau hay khác nhau về TĐLKiTV giữa các nhóm đối tượng trả lời khảo sát. Nếu giá trị sig trong ANOVA nhận giá trị nhỏ hơn hoặc bằng 0,05 thì các nhóm người trả lời có cảm nhận khác nhau về TĐLKiTV. Còn nếu sig lớn hơn 0,05 thì các nhóm đối tượng trả lời khảo sát có cảm nhận giống nhau về TĐLKiTV.

3.4.4. Mô hình hồi quy nghiên cứu

Mô hình tương quan tổng thể để nhận diện các nhân tố tác động đến TĐLKiTV trong KiTBCTC có dạng:

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

Ký hiệu các biến như sau:

TDL: TĐLKiTV;

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 (đã tuyển hoặc ưu tiên tuyển dụng trong tương lai)

NK: Nhiệm kỳ của kiểm toán;

PTKT: Phí kiểm toán và sự phụ thuộc kinh tế của DNKiT vào khách hàng;

QT: Quản trị công ty tại DNKiT;

MTCT: Môi trường cạnh tranh;

QM: Quy mô và danh tiếng DNKiT;

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 3 dựa trên khuôn mẫu nghiên cứu thực nghiệm trong lĩnh vực kế toán của Taiwo Olalere (2011) để lựa chọn phương pháp tiếp cận, PPNC, quy trình nghiên cứu và quy trình thu thập dữ liệu phù hợp. Đồng thời, chương 3 tác giả đã xây dựng mô hình hồi quy. Sau đó tác giả đặt các giả thuyết nghiên cứu và thiết kế PPNC định tính, PPNC định lượng.

Chương 3 đã cung cấp những nền tảng cần thiết để tiếp tục đi vào khảo sát rộng rãi, kiểm định mô hình, từ đó phân tích kết quả và hàm ý phù hợp.

CHƯƠNG 4. KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU VÀ BÀN LUẬN

Chương 4 trình bày những kết quả nghiên cứu. Đầu tiên là các kết quả thống kê về thực trạng nguồn lực kiểm toán độc lập và TĐLKiTV Việt Nam. Sau đó, chương 4 trình bày kết quả PPNC định tính về việc khám phá các nhân tố tác động đến TĐLKiTV trong KiTBCTC, kết quả thu được từ PPNC định lượng về việc kiểm định các giả thuyết nghiên cứu. Cuối cùng là trình bày tổng hợp, thảo luận kết quả đạt được và những khác biệt so với các nghiên cứu trước.

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

4.1.1. Lịch sử KiTĐL Việt Nam

Ngành KiTĐL bắt đầu được phát triển tại Việt Nam từ năm 1991 với hai DNKiT đầu tiên là "Công ty kiểm toán Việt Nam" và "công ty dịch vụ kế toán Việt Nam" do Bộ Tài chính thành lập. Ngoài ra, còn có văn phòng hoạt động tại Việt Nam của công ty Ernst and Young được thành lập năm 1991. Thời gian sau có các DNKiT nước ngoài tại Việt Nam và các DNKiT Việt Nam được thành lập với số lượng nhiều. Tới cuối năm 2017, thị trường dịch vụ KiTĐL được góp mặt 169 công ty đủ điều kiện hoạt động dưới các hình thức công ty trách nhiệm hữu hạn, doanh nghiệp tư nhân, công ty liên doanh và công ty hợp danh, với gần 11.000 lao động làm việc tại các DNKiT trên khắp cả nước.

Hoạt động KiTĐL đã được quy định bằng Nghị định 07/CP ban hành ngày 19/01/1994 bởi Chính phủ, sau đó thay thế bằng Nghị định 105/2004/NĐ-CP, Nghị định 17/2012/NĐ-CP; Luật KiTĐL số 67/2011/QH12.

Qua hơn 26 năm, KiTĐL Việt Nam mặc dù ở giai đoạn đầu mới phát triển so với các nước trong khu vực nhưng đã từng bước phát triển mạnh mẽ, gia tăng số lượng KiTV, số lượng DNKiT, đáp ứng lòng tin của công chúng và đang từng bước hội nhập quốc tế.

4.1.2. Định hướng phát triển KiTĐL Việt Nam

Thủ tướng ban hành Quyết định 480/QĐ-TTg, ngày 18/03/2013 về "chiến lược phát triển kế toán – kiểm toán đến năm 2020, tầm nhìn 2030" như sau:

(i) Xây dựng một hệ thống kế toán, kiểm toán và phát triển nghề nghiệp kế toán kiểm toán hoàn chỉnh, phù hợp không những Việt Nam mà còn khu vực và thế giới;

(ii) Xây dựng hành lang pháp lý kế toán, kiểm toán từ việc tiếp thu về các thông lệ quốc tế vào Việt Nam một cách phù hợp, tạo môi trường pháp lý đầy đủ, phù hợp nhằm để tạo đà cho ngành kế toán và kiểm toán tiếp tục phát triển;

(iii) Đẩy mạnh vị trí và năng lực quản lý nhà nước; Nâng cao các bước kiểm tra, giám sát về kế toán. Nâng cao CLKiT, ĐĐNN.

(iv) Đẩy mạnh phát triển nhân lực ngang tầm với các nước phát triển trong khu vực. Nâng cao hoạt động của hội nghề nghiệp. Hỗ trợ phát triển thị trường kế toán, kiểm toán.

(v) Tăng cường mối quan hệ hợp tác với các tổ chức quốc tế, xây dựng "mối liên hệ chặt chẽ, thừa nhận lẫn nhau giữa Việt Nam và các nước trong khu vực và trên thế giới".

Qua đó cho thấy Nhà nước đã có nhiều định hướng nâng cao chất lượng KiTĐL, trong đó đẩy mạnh hoạt động kiểm tra giám sát, nâng cao đạo đức nghề nghiệp và hội nhập sâu rộng với quốc tế.

4.2. Thực trạng kiểm toán độc lập tại Việt Nam

4.2.1. DNKiT và KiTV độc lập

Bảng 4.1. Số liệu khái quát về các DNKiT Việt Nam

Chỉ tiêu	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Số lượng DNKiT	**155**	**134**	**141**	**143**	**155**	**166**
Big 4	*4*	*4*	*4*	*4*	*4*	*4*
DNKiT Việt Nam	*151*	*130*	*137*	*139*	*151*	*162*
Số lượng nhân viên chuyên nghiệp (người)	**7.073**	**9.148**	**9.543**	**9.705**	**10.391**	**11.056**

Chỉ tiêu	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Big 4	x	*2.686*	*2.790*	*2.592*	*2.828*	*3.154*
DNKiT Việt Nam	x	*6.462*	*6.753*	*7.113*	*7.563*	*7.902*
Số lượng KiTV hành nghề (người)	**1.344**	**1.511**	**1.528**	**1.709**	**1.840**	**1.948**
Big 4	x	*208*	*208*	*220*	*240*	*248*
DNKiT Việt Nam	x	*1.303*	*1.320*	*1.489*	*1.600*	*1.700*
Doanh thu (triệu đồng)	**3.743.271**	**4.156.625**	**4.583.134**	**5.129.565**	**5.583.685**	**6.481.767**
Big 4	2.145.477	2.394.822	*2.558.307*	*2.799.934*	*2.850.769*	*3.226.526*
DNKiT Việt Nam	1.597.794	1.761.803	*2.024.827*	*2.329.631*	*2.732.916*	*3.255.241*

(Nguồn: Tác giả tổng hợp từ tài liệu họp thường niên của VACPA)

x: chưa thống kê được số liệu

Số liệu qua các năm cho thấy ngành kiểm toán độc lập của Việt Nam đã có những tiến bộ đáng kể. Số lượng DNKiT, số lượng khách hàng kiểm toán, doanh thu kiểm toán đều tăng trưởng qua các năm. Đặc biệt, đội ngũ KiTV cùng với lao động chuyên nghiệp thuộc lĩnh vực kiểm toán tăng nhanh đồng thời về số lượng và chất lượng.

Thông qua hoạt động KiTBCTC, các KiTV độc lập và DNKiT đã góp phần nâng cao tính minh bạch thông tin BCTC mang lại nhiều lợi ích cho hoạt động của chính doanh nghiệp, quyết định của nhà đầu tư, ngân hàng và công tác quản lý nhà nước. Bên cạnh đó, KiTĐL cũng góp phần tuyên truyền cơ chế chính sách kinh tế, tài chính cho khách hàng.

4.2.2. Hội kiểm toán viên hành nghề Việt Nam

VACPA đã chính thức đi vào hoạt động từ ngày 01/01/2006. VACPA có văn phòng tại Hà Nội và TP. Hồ Chí Minh. VACPA đã lựa chọn xây dựng mô hình hội nghề nghiệp chuyên nghiệp quốc tế theo nguyên tắc tổ chức tập trung từ Trung ương đến từng Hội viên.

VACPA được nhà nước giao việc quản lý đăng ký hành nghề và công bố danh sách hành nghề KiTV và Hội viên cho công chúng. Đồng thời, VACPA cũng được Bộ Tài chính giao trách nhiệm kiểm tra trực tiếp chất lượng các DNKiT hàng năm. Đây cũng là một điểm khác biệt và đặc thù giữa VACPA và các Hội kiểm toán hành nghề khác trên thế giới, xuất phát từ đặc thù trong lộ trình phát triển KiTĐL của Việt Nam. Hiện nay, Ban Chấp hành VACPA đã xác định và quyết tâm đổi mới căn bản tư duy, nhận thức và phương pháp tổ chức thực hiện, xóa bỏ tư duy kiểm tra, kiểm soát mang tính hành chính, xây dựng quan điểm "tất cả để phục vụ tốt nhất cho Hội viên", tạo lập một mô hình hoạt động thực sự mang tính hỗ trợ cho Hội viên, từ đó tăng cường tính chuyên môn và CLiKT, phù hợp hơn với thông lệ quốc tế.

VACPA cũng được giao nghiên cứu, soạn thảo, cập nhật Hệ thống Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Đến nay, VACPA đã chủ trì và hoàn thành việc tổ chức soạn thảo hệ thống 37 CMKiT Việt Nam giai đoạn 1 và 10 CMKiT Việt Nam giai đoạn 2. Bên cạnh đó, VACPA tham gia đóng góp ý kiến với cơ quan nhà nước, đảm nhiệm chức năng phản biện xã hội với nhiều dự án Luật, các văn bản quy phạm pháp luật liên quan đến nghề nghiệp kiểm toán, kế toán, thuế, tài chính, thị trường chứng khoán.

VACPA chú trọng phát triển hội viên. Hiện tại, VACPA có số lượng lên đến 1.593 cá nhân và 80 tập thể là các doanh nghiệp kiểm toán. VACPA luôn đặt quyền lợi của Hội viên là yếu tố trung tâm. VACPA luôn hỗ trợ cho DNKiT công cụ lập và trình bày BCTC, chương trình kiểm toán mẫu, ebook tra cứu luật, dịch vụ đào tạo thực hành theo chương trình kiểm toán mẫu, được hỗ trợ biện pháp xử lý các sai sót về chuyên môn phát hiện qua các đợt kiểm soát chất lượng hàng năm. Thống kê từ năm 2007 cho đến nay, VACPA đã tổ chức cập nhật kiến thức và đào tạo kỹ năng cho Hội viên; Nâng cao kỹ năng thực hành. Trung bình mỗi năm VACPA tổ chức trên 30 lớp học thu hút khoảng 5000 lượt người học.

VACPA cũng chú trọng công tác hợp tác trong nước và hợp tác quốc tế. VACPA đã hợp tác với Kiểm toán Nhà nước, Cục Tài chính Doanh nghiệp, Hội tư vấn Thuế Việt Nam, UBCKNN và các trường Đại học trong nước. Hơn nữa, VACPA

đã triển khai nhiều hoạt động phối hợp với 11 tổ chức, Hội nghề nghiệp quốc tế như: Hiệp hội kế toán công chứng Anh quốc (ACCA), Ngân hàng thế giới (WB); Kế toán viên công chứng Úc (CPA Australia), Viện Kế toán Công Chứng Vương quốc Anh và xứ Wales (ICAEW),Viện Kế Toán Chính Quy Singapore (ICPAS), Hiệp hội Kế toán quản trị công chứng Anh Quốc (CIMA) … VACPA đã là thành viên thứ 68 của tổ chức Liên hiệp các Hội khoa học và kỹ thuật Việt Nam (VUSTA) năm 2008; thành viên của tổ chức Liên đoàn Kế toán Châu Á Thái Bình Dương (CAPA) từ năm 2010 và gia nhập Liên đoàn Kế toán Quốc tế (IFAC) năm 2015.

VACPA đã từng bước được định hình theo khuôn khổ của tổ chức nghề nghiệp quốc tế và xây dựng được lòng tin với Hội viên và cơ quan nhà nước - góp phần vào sự phát triển của ngành KiTĐL và nền kinh tế Việt Nam. VACPA đã được CAPA đánh giá đạt mức phát triển khá theo các tiêu chí của Hội nghề nghiệp quốc tế. VACPA đặt tầm nhìn đến năm 2025 sẽ trở thành Hội nghề nghiệp có uy tín cao tại Việt Nam, trong khu vực ASEAN cũng như quốc tế, được Hội viên tin cậy, các cơ quan quản lý và tổ chức Hội cấp trên công nhận về vai trò, sự chuyên nghiệp và chất lượng hoạt động.

4.2.3. Chất lượng dịch vụ kiểm toán

Hàng năm, các DNKiT được kiểm tra chất lượng từ bên ngoài bởi Vụ chế độ kế toán và kiểm toán và VACPA. Số liệu kiểm tra như sau:

Bảng 4.2. Kiểm tra CLKiT của Vụ chế độ kế toán và VACPA với các DNKiT

Phân loại	2012		2013		2014		2015		2016		2017	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
Đạt yêu cầu trở lên	6	43	6	40	4	57	5	56	12	80	15	68
Không đạt yêu	8	57	9	60	3	43	4	44	3	20	7	32

Phân loại	2012		2013		2014		2015		2016		2017	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
cầu trở xuống												
Tổng	**14**	**100**	**15**	**100**	**7**	**100**	**9**	**100**	**15**	**100**	**22**	**100**

(Nguồn: Tác giả tổng hợp từ tài liệu họp thường niên của VACPA từ năm 2012-2017); N: Số lượng DNKiT

Qua số liệu kiểm tra chất lượng của Vụ chế độ kế toán, VACPA tại các DNKiT cho thấy số lượng DNKiT được kiểm tra CLKiT đạt yêu cầu tăng lên qua các năm. Bên cạnh đó, vẫn còn số lượng nhiều DNKiT không đạt yêu cầu CLKiT, chiếm tỷ trọng cao với các nội dung sau:

- Ký hợp đồng dịch vụ chưa thực hiện đúng theo quy định của pháp luật;
- Tuyển dụng và đào tạo nguồn nhân lực;
- Hệ thống kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán;
- Sự tuân thủ các quy định liên quan đến pháp luật về kiểm toán độc lập và đạo đức nghề nghiệp.

Ngoài ra, UBCKNN cũng định kỳ tổ chức kiểm tra chất lượng của KiTĐL tại các DNKiT theo quy định tại Thông tư 157/2014/TT-BTC. Từ năm 2017, muốn kiểm toán cho doanh nghiệp đang niêm yết thì các KiTV và DNKiT phải đáp ứng điều kiện khắc khe cũng như kiểm tra chất lượng hàng năm bởi UBCKNN. Ngoài ra, Vụ chế độ kế toán có nhiệm vụ giám sát CLKiT cho những DNKiT còn lại.

Từ đó cho thấy việc hoàn thiện và nâng cao CLKiT, ĐĐNN là yêu cầu bức thiết.

Bảng 4.3. Kiểm tra chất lượng tại DNKiT của UBCKNN

Phân loại	2014		2015		2016		2017	
	N	%	N	%	N	%	N	%
Đạt yêu cầu trở lên	5	100	6	100	9	90	9	100
Không đạt yêu cầu	-	-	-	-	1	10	-	-
Tổng	**5**	**100**	**6**	**100**	**10**	**100**	**9**	**100**

(Nguồn: Tác giả tổng hợp từ các báo cáo kiểm tra CLKiT năm 2014-2017 của UBCKNN)

Theo kết quả kiểm tra, DNKiT cơ bản đã ban hành quy chế kiểm soát CLKiT; ban hành quy chế tuyển dụng nhân viên, quy chế đào tạo; Thực hiện đào tạo nhân viên hàng năm, phổ biến quy chế kiểm soát CLKiT; Thực hiện tuyển dụng nhân viên, ký hợp đồng lao động; Thực hiện ký hợp đồng kiểm toán và soát xét BCTC theo quy định; Thực hiện lập và lưu trữ hồ sơ KiTBCTC theo quy định.

Ngoài ra, các DNKiT cũng còn nhiều hạn chế, thiếu sót như:

- Về việc tuân thủ pháp luật chung về việc báo cáo tuân thủ: Một số công ty chưa cập nhật thường xuyên các thông tin có thay đổi trong Báo cáo minh bạch; chưa gửi hoặc chậm gửi Báo cáo kết quả tự kiểm tra CLKiT đến UBCKNN; chưa thực hiện kịp thời việc đăng ký giảm KiTV theo quy định.

- Việc theo dõi KiTV ký BCKiT chưa chính xác;

- Hợp đồng kiểm toán chưa được đánh số liên tục;

- Không có tài liệu thể hiện sự kiểm tra, giám sát của lãnh đạo DNKiT trong quá trình đào tạo;

- Một số DNKiT còn tồn tại vài hạn chế, thiếu sót trong "quy trình thực hiện kiểm toán" thể hiện ở khâu chấp nhận khách hàng, đánh giá rủi ro, lập kế hoạch kiểm toán, thực hiện kiểm toán, hoàn thành và lập BCKiT. Một số công ty có hồ sơ KiTBCTC được đánh giá xếp loại không đạt yêu cầu.

Qua số liệu kiểm tra chất lượng của UBCKNN cho thấy vẫn còn DNKiT không đạt yêu cầu CLKiT và vi phạm một số hoạt động ảnh hưởng đến TĐLKiTV. Từ đó cho thấy hoàn thiện, và nâng cao CLKiT, TĐLKiTV là yêu cầu bức thiết.

4.3. Các vi phạm về hành nghề và TĐLKiTV

Bảng 4.4. Vi phạm hành nghề và TĐLKiTV

Năm	DNKiT bị phạt	KiTV bị phạt	Ghi chú
2012	12	28	
2013	11	48	
2014	0	15	
2015	0	28	
2016	1	11	
2017	11	57	

(Nguồn: Tác giả tổng hợp thông tin VACPA và UBCKNN)

Niên độ 2012, Qua kiểm tra CLKiT năm 2012, Chủ tịch VACPA đã ký Quyết định số 012-2013/VACPA, ngày 22/1/2013 về cảnh cáo 01 DNKiT và 14 KiTV/Hội viên, khiển trách 8 DNKiT và 14 KiTV/Hội viên do chưa tuân thủ đầy đủ quy định CMKiT Việt Nam trong quá trình cung cấp dịch vụ KiTBCTC năm 2010, 2011, 2012. Các lỗi sai phạm về đăng ký hành nghề, trích các khoản dự phòng rủi ro nghề nghiệp, ký BCKiT quá 3 năm, thiếu các thủ tục kiểm toán, lập hồ sơ kiểm toán không đầy đủ hoặc đưa ra ý kiến BCKiT chưa có đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp. Hơn nữa, năm 2012 UBCKNN ký các Quyết định 05/QĐ-UBCK, 06/QĐ-UBCK và 07/QĐ-UBCK ngày 4/1/2012 về việc xử phạt vi phạm hành chính đối với 03 KiTV với hình thức phạt chính bằng tiền 60.000.000 đồng đối với mỗi KiTV và hình thức phạt bổ sung là đình chỉ có thời hạn tư cách được chấp thuận của KiTV theo quy định tại Khoản 4 Điều 35 Nghị định 85/2010/NĐ-CP.

Niên độ 2013, Bộ Tài chính đã công bố xử lý sai phạm của KiTV và DNKiT phát hiện qua cuộc kiểm soát CLKiT năm 2013, gồm có: (i) Nghiêm khắc phê bình: 23 KiTV và 11 DNKiT; (ii) Đình chỉ hành nghề kiểm toán trong thời hạn 06 tháng:

24 KiTV (trong đó có 08 Giám đốc DNKiT); (iii) Đình chỉ hành nghề kiểm toán trong thời hạn 12 tháng: 01 KiTV. Các sai phạm qua kiểm soát chất lượng năm 2013 bị xử lý chủ yếu gồm: Hệ thống kiểm soát chất lượng của DNKiT bị xếp loại "yếu kém", hồ sơ KiTBCTC xếp loại "yếu kém" hoặc "chưa đạt yêu cầu", BCKiT qua kiểm tra mở rộng xếp loại "chưa đạt yêu cầu", KiTV ký BCKiT của cùng 1 khách hàng quá 3 năm liên tục, ký BCKiT khi chưa được cấp "giấy chứng nhận đăng ký hành nghề kiểm toán", có sai phạm trong đăng ký hành nghề.

Năm 2014, VACPA nhận từ Bộ Tài chính các Quyết định từ số 3297/QĐ-BTC đến 3311/QĐ-BTC ngày 31/12/2013 về việc đình chỉ hành nghề kiểm toán từ ngày 01/01/2014 đến ngày 31/12/2014 đối với 15 KiTV, thuộc 12 DNKiT. Lý do là các KiTV này đã không đảm bảo số giờ cập nhật kiến thức trong năm 2013.

Năm 2015, sau khi Bộ Tài chính kiểm tra CLKiT hàng năm, Bộ Tài chính đã đình chỉ 28 người hành nghề kiểm toán vì họ không tích lũy đủ số giờ học tập tối thiểu về kế toán, kiểm toán, ĐĐNN và kiến thức khác liên quan đến chuyên môn kiểm toán. Vì lý do này, các KiTV này không được tiếp tục hành nghề do không đảm bảo đủ lượng kiến thức được cập nhật mới vì có khả năng không đảm bảo CLKiT và không thiên vị.

Năm 2016, VACPA công bố danh sách gồm có 7 KiTV bị đình chỉ hành nghề trong năm 2016. Ngày 06/07/2016, UBCKNN ban hành các Quyết định đình chỉ tư cách được kiểm toán cho các "đơn vị có lợi ích công chúng" đối với 04 KiTV. Cũng trong năm 2016, UBCKNN ban hành Quyết định đình chỉ tư cách 01 DNKiT thực hiện kiểm toán cho đơn vị có lợi ích công chúng.

Năm 2017, Bộ Tài chính có văn bản nhắc nhở 39 KiTV "ký BCKiT không đạt yêu cầu hoặc yếu kém, có sai sót nghiêm trọng". Đồng thời, UBCKNN kiểm tra xét duyệt hồ sơ đăng ký chấp thuận kiểm toán đã không chấp thuận 3 KiTV được kiểm toán cho các "đơn vị có lợi ích công chúng" và nhắc nhở 15 KiTV vi phạm liên quan đến ý kiến kiểm toán không phù hợp như: ý kiến ngoại trừ không phù hợp, không lưu ý đến khả năng hoạt động liên tục và thiếu một số vấn đề cần nhấn mạnh theo quy định. Đối với DNKiT, Bộ Tài chính xử phạt vi phạm hành chính 5 doanh nghiệp;

Đình chỉ 1 doanh nghiệp có kết quả kiểm tra xếp loại yếu kém, có sai sót nghiêm trọng; Nhắc nhở 5 doanh nghiệp có kết quả kiểm tra chất lượng không đạt yêu cầu.

Qua số liệu trên cho thấy vẫn còn tồn tại nhiều vi phạm hành nghề kiểm toán và vi phạm TĐLKiTV của các KiTV độc lập và các DNKiT trong quá trình thực hiện KiTBCTC. Từ đó cho thấy vấn đề nâng cao tính độc lập trong KiTBCTC là 1 yêu cầu bức thiết.

4.4. Kết quả từ bước nghiên cứu định tính về các nhân tố tác động đến TĐLKiTV trong KiTBCTC

4.4.1. Nguồn số liệu

Số liệu được rút ra từ kết quả phỏng vấn sâu 10 chuyên gia (phụ lục 2) và thảo luận nhóm 11 chuyên gia (phụ lục 3.1). Phỏng vấn thăm dò và phỏng vấn sâu các chuyên gia gồm: 02 giảng viên giảng dạy và nghiên cứu kiểm toán; 03 KiTV là giám đốc DNKiT, 01 KiTV; 01 Lãnh đạo VACPA; 02 kế toán trưởng có kinh nghiệm từ 15 năm trở lên về kế toán, kiểm toán; 01 trợ lý kiểm toán; 01 cán bộ ngân hàng. Sau đó thảo luận nhóm chuyên gia gồm: 03 KiTV là giám đốc DNKiT, 01 KiTV độc lập, 01 giám đốc tài chính doanh nghiệp, 01 giám đốc công ty tư vấn kế toán, 01 cán bộ ngân hàng trong lĩnh vực tín dụng, 04 giảng viên giảng dạy kế toán kiểm toán có kinh nghiệm trên 10 năm.

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

TĐLKiTV là một nhân tố cơ bản, cấu thành nên CLKiT. Những nghiên cứu hiện tại theo hướng xác định một vài nhân tố tác động đến TĐLKiTV và kiểm định chúng xem có tác động đến TĐLKiTV hay không. Kết quả rất khác nhau theo từng thị trường nghiên cứu. TĐLKiTV mang tính khái niệm và bị ảnh hưởng bởi bối cảnh văn hóa, xã hội địa phương. Do đó TĐLKiTV không thể giải thích hết bằng phương pháp định lượng mà cũng cần phải được nghiên cứu theo hướng tiếp cận bối cảnh để nhận diện cấu trúc TĐLKiTV theo bối cảnh kinh tế, văn hóa, xã hội địa phương.

Việt Nam là một quốc gia có nền kinh tế đang chuyển đổi, có bối cảnh về văn hóa xã hội đặc trưng. Trong quá trình hòa hợp quốc tế, TĐLKiTV cũng du nhập vào Việt Nam trên cơ sở khuôn mẫu quốc tế. Kết quả nghiên cứu định tính như sau:

a. Đặc tính cá nhân KiTV

Kinh nghiệm làm việc của KiTV có thể làm tăng thêm hoặc giảm xuống chiều hướng tác động vào TĐLKiT. KiTV nhiều kinh nghiệm sẽ hiểu rõ tính độc lập. Nếu đạo đức của họ tốt sẽ tăng tính độc lập. Còn nếu đạo đức của họ không tốt thì họ sẽ đối phó và né tránh trách nhiệm, từ đó làm giảm tính độc lập.

Vấn đề giới tính không tác động đến TĐLKiTV nên không cần đưa vào đánh giá khi nghiên cứu TĐLKiTV.

Về chuyên môn hóa ngành nghề, hầu hết những người được phỏng vấn có quan điểm nó tác động tăng TĐLKiTV và CLKiT.

b. Môi trường DNKiT

**** Dịch vụ phi kiểm toán***

DVPKiT tại Việt Nam đang được các DNKiT đảm nhận cho khách hàng kiểm toán với các công việc tư vấn về thuế, kế toán, BCTC, hệ thống kiểm soát nội bộ, phần mềm tin học, hoạt động đào tạo, tư vấn quản lý, kế toán quản trị, thẩm định giá… Các chuyên gia có cảm nhận giống nhau về các dịch vụ nào mà có liên quan trực tiếp đến số liệu công bố BCTC gồm có (i) ghi chép sổ sách kế toán, (ii) tư vấn hoặc soát xét thuế, (iii) tư vấn hoặc soát xét BCTC thì khả năng chi phối ý kiến khách quan và không thiên vị của KiTV. Tuy nhiên, hiện nay các DNKiT cũng không cung cấp các loại dịch vụ này đồng thời với kiểm toán cho khách hàng vì chấp hành các quy định hạn chế của Chuẩn mực ĐĐNN kế toán kiểm toán. Do vậy, các chuyên gia góp ý không nên đưa 3 loại dịch vụ này vào quan sát trong bước nghiên cứu bước tiếp theo. Các chuyên gia cũng thống nhất ý kiến rằng các dịch vụ còn lại do DNKiT thực hiện cho khách hàng thì ít có khả năng làm giảm TĐLKiT do không ảnh hưởng trực tiếp hoạt động kiểm toán. Hơn nữa nếu các nhóm thực hiện độc lập với nhau thì không những không làm ảnh hưởng xấu đến TĐLKiT mà trong một số trường hợp còn làm tăng CLKiT do có sự kế thừa kiến thức và tiết kiệm chi phí, thời gian tìm hiểu khách hàng.

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

Trước khi tiến hành thực hiện kiểm toán, các DNKiT yêu cầu các thành viên nhóm kiểm toán ký vào bản cam kết tính độc lập rằng "không có quan hệ họ hàng, lợi ích với những người chủ chốt của khách hàng" nhằm đảm bảo TĐLKiTV. Tuy nhiên, vẫn còn có những mối quan hệ khác phát sinh mà có thể làm giảm TĐLKiTV.

Về mối quan hệ tuyển dụng tiềm năng làm giảm TĐLKiTV, người được phỏng vấn có quan điểm thực tế có nhiều trường hợp khi thực hiện kiểm toán, khách hàng có mời KiTV về làm việc cho mình cùng với mức lương hấp dẫn. Sau đó cũng có các KiTV về làm việc cho khách hàng.

Mối quan hệ cựu nhân viên cũng chi phối đến ý kiến kiểm toán do có thể có sự nể nang đồng nghiệp cũ, do đó làm giảm TĐLKiTV.

Đối với vấn đề khách hàng trao ưu đãi, lòng hiếu khách cho KiTV và nhóm kiểm toán thì thực tế hiếm khi có vì Chuẩn mực ĐĐNN không cho phép.

Ngoài ra, người được phỏng vấn cho biết có trường hợp khách hàng chi phối ý kiến kiểm toán khi thỏa thuận hợp đồng kiểm toán.

**** Nhiệm kỳ kiểm toán***

Đối với nhiệm kỳ KiTV, Chuẩn mực ĐĐNN Việt Nam quy định nhiệm kỳ tối đa là 3 năm liên tục. Do đó, không cần quan sát nhiệm kỳ kiểm toán viên trên 3 năm. Đối với nhiệm kỳ từ 3 năm trở xuống, người được phỏng vấn cho rằng năm đầu tiên KiTV sẽ làm rất thận trọng và thu thập nhiều hồ sơ, tài liệu do đó tăng TĐLKiTV. Năm thứ 2 và thứ 3, TĐLKiTV sẽ giảm dần do sự thận trọng nghề nghiệp có thể ít đi.

Ở Việt Nam quy định BCKiT phải có 2 chữ ký: KiTV đảm nhiệm cuộc kiểm toán và giám đốc kiểm toán. Đối với nhiệm kỳ giám đốc kiểm toán, Chuẩn mực ĐĐNN quy định Giám đốc kiểm toán được ký tên liên tục cho 1 khách hàng tối đa 3 năm. Do đó, chỉ nên quan sát nhiệm kỳ của giám đốc kiểm toán từ 3 năm trở xuống. Tuy nhiên, nếu sau 3 năm thì giám đốc kiểm toán sẽ ủy quyền cho phó giám đốc ký. Tuy vậy, người chịu trách nhiệm pháp lý vẫn là giám đốc kiểm toán nên việc ủy quyền này không mang lại mục đích tăng TĐLKiTV.

Đối với nhiệm kỳ DNKiT hoặc chi nhánh DNKiT, Chuẩn mực đạo đức Việt Nam chưa có quy định. DNKiT sẽ luân chuyển giám đốc DNKiT, KiTV phụ trách kiểm toán nhằm đảm bảo tính độc lập theo quy định. Bản thân DNKiT không muốn từ bỏ khách hàng vì mục tiêu doanh thu của mình. Về phía khách hàng, họ đã cũng e ngại phải thay đổi DNKiT vì phải cung cấp nhiều hồ sơ hơn và giải trình nhiều hơn khi thay đổi DNKiT mới.

Hiện nay Chuẩn mực ĐĐNN Việt Nam không có quy định nhiệm kỳ của những người đảm nhiệm kiểm soát chất lượng trong DNKiT hoặc nhiệm kỳ của những trợ lý tham gia cuộc kiểm toán. Tuy nhiên, người được phỏng vấn là giám đốc kiểm toán cho rằng DNKiT cũng nên luân chuyển những người này để đảm bảo TĐLKiTV và gia tăng CLKiT.

Đối với thời gian tạm dừng kiểm toán, chuyên gia cho rằng không cần phải tạm dừng vì DNKiT đã xoay vòng giám đốc kiểm toán ký BCKiT và nhóm thực hiện kiểm toán.

**** Phí kiểm toán và sự phụ thuộc phí***

Về mức độ phí kiểm toán mà DNKiT thu được từ 1 khách hàng so với tổng doanh thu DNKiT hoặc doanh thu chi nhánh/văn phòng DNKiT là bao nhiêu sẽ ảnh hưởng TĐLKiTV, tỷ lệ phí kiểm toán 10%/tổng phí 1 DNKiT hoặc chi nhánh DNKiT thì được những người được phỏng vấn đồng ý. Ngoài ra, đối với DVPKiT (trừ dịch vụ ghi sổ kế toán và tư vấn thuế) thì cần xem xét hợp đồng thỏa thuận về việc cung cấp dịch vụ giữa DNKiT và khách hàng. Nếu thỏa thuận này là theo từng lần có thể không làm giảm TĐLKiTV. Nếu thỏa thuận cung cấp dịch vụ trọn gói trong một giai đoạn dài thì có khả năng DVPKiT ảnh hưởng không tốt đến TĐLKiTV.

Đối với tỷ lệ phí DVPKiT tính trên tổng phí thu được từ 1 khách hàng là bao nhiêu để có thể làm giảm tính độc lập thì những người được phỏng vấn đều cho rằng hiện nay chưa thể ước lượng được tỷ lệ này do chưa có quy định bắt buộc công khai phí kiểm toán và phí DVPKiT.

Phí kiểm toán càng thấp sẽ làm giảm TĐLKiVT do KiTV có khuynh hướng bỏ bớt việc. Hiện nay cũng có quy định mới về việc DNKiT phải ước tính chi phí cho

từng hợp đồng kiểm toán (gồm chi phí nhân công, chi phí đi lại, lãi dự kiến…) là lưu trong hồ sơ làm việc nhằm để phục vụ cho kiểm tra CLKiT định kỳ. Ngoài ra, người được phỏng vấn cũng cho rằng có hiện tượng phá giá và cạnh tranh không lành mạnh. Về sự công bố phí dịch vụ, hiện nay chỉ có mức phí kiểm toán xây dựng cơ bản là đưa ra mức cụ thể. Còn dịch vụ khác thì chưa có quy định công bố công khai phí. Tuy nhiên Việt Nam đã có quy định mới về việc DNKiT phải tự dự toán chi phí (bao nhiêu người làm, đơn giá nhân công, lãi dự kiến …) nhằm để kiểm soát giá có hợp lý hay không, có phá giá không. Người được phỏng vấn quan điểm nếu có quy định công bố công khai phí sẽ tăng TĐLKiTV.

Giám đốc DNKiT được trả lương cố định, ngoài ra họ chỉ được thêm phụ cấp. Hơn nữa, giám đốc kiểm toán cũng phải chịu giám sát từ hội kiểm toán hành nghề. Do đó thu nhập của giám đốc không phụ thuộc phí từ 1 khách hàng cụ thể nên không làm giảm TĐLKiTV. Tuy nhiên, chuyên gia cũng cho rằng có tồn tại áp lực chỉ tiêu doanh thu, lợi nhuận lên giám đốc DNKiT, từ đó có thể có nguy cơ làm giảm TĐLKiTV.

**** Môi trường cạnh tranh***

Thị trường kiểm toán được phân chia tỷ trọng lớn của doanh thu dịch vụ kiểm toán thuộc về DNKiT Big 4, trong khi phần doanh thu tại các DNKiT Việt Nam lại chiếm phần nhỏ hơn. Sự cạnh tranh ảnh hưởng tới TĐLKiTV. Người được phỏng vấn cho biết hiện nay có sự cạnh tranh không lành mạnh như giảm giá và phá giá, từ đó làm giảm TĐLKiTV. Bên cạnh đó, các DNKiT muốn làm hài lòng khách hàng nên dẫn đến có nhiều hoạt động làm suy giảm TĐLKiTV.

**** Quy mô DNKiT***

Về quy mô DNKiT cũng tác động đến TĐLKiTV. Những người được phỏng vấn đều đồng ý rằng DNKiT lớn sẽ tăng TĐLKiTV do họ có số lượng nhân sự đảm bảo, trình độ nhân viên cao, quy trình kiểm toán hiệu quả, ít bị phụ thuộc phí vào khách hàng, kiểm soát chất lượng tốt. Trong khi DNKiT nhỏ bị giới hạn những vấn đề này. Ngoài ra, chuyên gia cho rằng công ty nhỏ áp lực phải tìm kiếm khách hàng nên dẫn đến giảm TĐLKiTV.

**** Danh tiếng, uy tín của DNKiT***

Danh tiếng của DNKiT tại Việt Nam cũng tác động đến TĐLKiTV. Về phía DNKiT, công ty danh tiếng sẽ luôn giữ uy tín, có nguồn nhân lực tốt, trình độ công nghệ cao, ít phụ thuộc phí vào một khách hàng. Về phía khách hàng, nếu họ mong muốn tăng độ tin cậy thông tin BCTC thì họ sẽ tìm những công ty có danh tiếng. Tuy nhiên, có ý kiến cho rằng công ty danh tiếng vẫn có sai phạm trong vấn đề kiểm toán dẫn đến hậu quả lớn.

**** Quản trị công ty kiểm toán***

Những người được phỏng vấn là giám đốc kiểm toán – người đứng đầu DNKiT, cho rằng họ phải thực hiện nhiều mục tiêu đồng thời: gia tăng CLKiT, tăng cường TĐLKiTV, gia tăng uy tín DNKiT, đội ngũ nhân viên chuyên nghiệp, tăng trưởng doanh thu… Họ đưa ra triết lý kinh doanh và luôn xây dựng, hoàn thiện quy trình kiểm toán, quy trình soát xét BCKiT, quy trình kiểm soát chất lượng để thực hiện các mục tiêu đã đề ra. Quản trị công ty hiệu quả sẽ thực hiện làm tăng TĐLKiTV, từ đó tăng uy tín của công ty và CLKiT.

c. Thể chế

Ngành kiểm toán Việt Nam mới phát triển, bắt đầu phát triển từ năm 1991. Thể chế cũng đang trong quá trình phát triển, hoàn thiện và hội nhập quốc tế.

**** Sự thay đổi pháp lý***

Sự thay đổi pháp lý đang diễn ra theo chiều hướng tích cực như ban hành Luật KiTĐL, Chuẩn mực ĐĐNN kiểm toán, các CMKiT, các quy trình kiểm toán, quy định kiểm soát chất lượng… theo hướng hòa hợp quốc tế. Sự thay đổi pháp lý tác động đến sự nâng cao TĐLKiTV và nâng cao CLKiT.

**** Rủi ro hành nghề kiểm toán***

Rủi ro hành nghề kiểm toán là khả năng mà KiTV hoặc DNKiT đền bù cho khách hàng hoặc bị xử phạt trách nhiệm pháp lý hoặc thuộc phạm vi dân sự. Người được phỏng vấn cho biết thực tế có trường hợp KiTV và DNKiT bị kiện và bị đền bù. Tuy nhiên rủi ro kiện tụng và tranh chấp là thấp và thông tin kiện tụng hay tranh chấp

không được công khai. Vấn đề rủi ro bị kiện tụng hoặc đền bù xảy ra thấp thì làm giảm TĐLKiTV.

**** Giám sát của VACPA, UBCKNN***

VACPA bên cạnh quản lý hành nghề, tổ chức thi tuyển, đào tạo KiTV thì Hội cũng định kỳ kiểm tra CLKiT. Những DNKiT đơn vị niêm yết cũng bị kiểm soát chất lượng bởi UBCKNN. Việc giám sát chất lượng sẽ làm tăng TĐLKiTV.

Người được phỏng vấn cho biết các DNKiT có trích dự phòng rủi ro theo tỷ lệ trên doanh thu. Vấn đề bảo hiểm nghề nghiệp kiểm toán vẫn chưa được triển khai. Một số DNKiT có thỏa thuận trong hợp đồng kiểm toán về mức đền bù tối đa là bằng mức phí hợp đồng kiểm toán nhằm để kiểm soát rủi ro xảy ra tranh chấp hoặc đền bù.

**** Hội nhập quốc tế***

Việt Nam hiện nay đang thực hiện gia nhập và hòa hợp quốc tế trong lĩnh vực kiểm toán. Nhà nước đã ban hành chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp, các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam dựa trên cơ sở quy tắc đạo đức nghề nghiệp và chuẩn mực kiểm toán quốc tế.

Về phía các DNKiT, các công ty cũng bắt đầu gia nhập thành viên của "hãng kiểm toán quốc tế". Các công ty một mặt phải phát triển năng lực, chất lượng để phù hợp với yêu cầu của hãng kiểm toán quốc tế, một mặt được chuyển giao công nghệ từ hãng quốc tế. Hàng năm, hãng kiểm toán quốc tế sẽ kiểm tra chất lượng, năng lực của DNKiT Việt Nam là thành viên.

Về phía KiTV, các KiTV phải nâng tầm năng lực kiểm toán của mình phù hợp với yêu cầu của hãng quốc tế và để đủ khả năng kiểm toán xuyên biên giới.

Do đó, sự hội nhập quốc tế sẽ làm gia tăng TĐLKiTV trong KiTBCTC.

*** Phát triển kinh tế**

Nền kinh tế phát triển sẽ mở rộng thị trường kiểm toán về số lượng và đòi hỏi sự gia tăng chất lượng. Các DNKiT bên cạnh được gia tăng về thị trường, thì cũng phải cạnh tranh với các DNKiT trong nước mới thành lập thêm và các DNKiT nước ngoài.

Do đó, sự phát triển kinh tế sẽ làm gia tăng TĐLKiTV trong KiTBCTC.

Các chủ đề, nhân tố được đưa ra thảo luận nhóm đồng thời với những chuyên gia. Kết quả cho thấy các nhân tố được sử dụng cho luận án để thực hiện cho bước nghiên cứu tiếp theo là từ nguồn: Kế thừa từ các nghiên cứu trước, kế thừa từ các nghiên cứu trước và có điều chỉnh cho phù hợp và được phát hiện mới. Như vậy, các nhân tố tác động đến TĐLKiTV trong KiTBCTC được tổng hợp và điều chỉnh, bổ sung sau khi thảo luận các chuyên gia như sau:

Bảng 4.5. Tổng hợp nhân tố tác động đến TĐLKiTV trong KiTBCTC sau bước "nghiên cứu định tính"

Nhóm nhân tố	**Chủ đề**	**Nhân tố đại diện**	**Nguồn gốc**			
			Kế thừa các nghiên cứu trước			**Phát hiện mới**
			Không sử dụng cho luận án	**Kế thừa**	**Kế thừa có điều chỉnh**	
(1)	**(2)**	**(3)**	**(4)**	**(5)**	**(6)**	**(7)**
1. Đặc tính cá nhân KiTV	Tính vị lợi, đạo lý và tính ích kỷ	KiTV/Trợ lý KiTV suy nghĩ về lợi ích của người sử dụng thông tin BCTC trong quá trình kiểm toán và cân nhắc đưa ra quyết định của mình sao cho phù hợp với lợi ích của số đông người dùng thông tin			x	
		KiTV/trợ lý kiểm toán nhận thức đạo đức là các vấn đề phù hợp với lợi ích của đa số người sử dụng thông tin			x	
		KiTV/Trợ lý KiTV thực hiện các công việc sao cho họ nghĩ là được người sử dụng thông tin công nhận, xã hội chấp nhận rộng rãi trong quá trình kiểm toán				x
		KiTV/trợ lý kiểm toán thường xem xét những quy định trong chuẩn mực ĐĐNN hoặc CMKiT để đưa ra các giải pháp			x	

Nhóm nhân tố	Chủ đề	Nhân tố đại diện	Nguồn gốc			
			Kế thừa các nghiên cứu trước			Phát hiện mới
			Không sử dụng cho luận án	Kế thừa	Kế thừa có điều chỉnh	
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
		giảm thiểu những tình huống khó xử liên quan hành vi đạo đức				
		KiTV/Trợ lý KiTV tuân theo luật lệ, nguyên tắc được chấp nhận của CMKiT	x			
		KiTV/Trợ lý KiTV đưa ra quyết định mang tính đạo đức trong công việc kiểm toán nếu những việc này là tốt nhất cho mình			x	
		KiTV/Trợ lý KiTV quyết định các biện pháp mang tính thay thế phù hợp nhất cho bản thân mình khi hành nghề kiểm toán			x	
		KiTV/Trợ lý KiTV làm những việc mà không ảnh hưởng đến danh tiếng, tư cách nghề nghiệp kiểm toán của mình				x
	Thâm niên, vị trí	KiTV/Trợ lý KiTV có kinh nghiệm làm việc càng nhiều năm trong ngành kiểm toán			x	
		KiTV/Trợ lý KiTV có mức thu nhập càng cao			x	
		KiTV/Trợ lý KiTV có chức vụ, vị trí càng cao				x

Nhóm nhân tố	Chủ đề	Nhân tố đại diện	Nguồn gốc			
			Kế thừa các nghiên cứu trước			Phát hiện mới
			Không sử dụng cho luận án	Kế thừa	Kế thừa có điều chỉnh	
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
	Tôn giáo	Điều rất quan trọng cho KiTV/Trợ lý KiTV là dành thời gian cầu nguyện/đọc kinh bên cạnh công việc kiểm toán	x			
		KiTV/Trợ lý KiTV tin tưởng rằng Phật/Thiên chúa thực sự có hiện diện			x	
		KiTV/Trợ lý KiTV cố gắng sống cả cuộc đời mình và làm việc kiểm toán theo niềm tin tôn giáo của mình			x	
		Cầu nguyện/đọc kinh giúp cho KiTV/Trợ lý KiTV bình an và hạnh phúc trong công việc và trong cuộc sống	x			
		Tôn giáo an ủi, động viên KiTV/Trợ lý KiTV trong những lúc khó khăn khi hành nghề kiểm toán			x	
	Học tập, đào tạo và kỹ năng	KiTV có trình độ học vấn cao (sau đại học)				x
		KiTV thường xuyên tự học hỏi, nâng cao trình độ chuyên môn				x

Nhóm nhân tố	Chủ đề	Nhân tố đại diện	Nguồn gốc			
			Kế thừa các nghiên cứu trước			Phát hiện mới
			Không sử dụng cho luận án	Kế thừa	Kế thừa có điều chỉnh	
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
	chuyên sâu	KiTV thường xuyên có cập nhật kiến thức chuyên môn tại DNKiT.				x
		KiTV có cập nhật kiến thức tại hội nghề nghiệp đủ giờ quy định trở lên				x
		KiTV/trợ lý KiTV có kiến thức chuyên sâu khi thực hiện kiểm toán cho một số ngành nghề cụ thể				x
		KiTV/trợ lý KiTV có nhiều kinh nghiệm thực hiện kiểm toán cho một số ngành nghề cụ thể				x
		Giám đốc kiểm toán có nhiều kinh nghiệm soát xét BCKiT cho một số ngành nghề cụ thể				x
	Giới tính	Giới tính nam thì độc lập hơn so với giới tính nữ	x			
2. Môi trường DNKiT	Loại DVPKiT	DNKiT thực hiện dịch vụ đào tạo, thiết kế/đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ, dịch vụ về tư vấn liên quan đến các hoạt động quản lý cho những khách hàng đang được kiểm toán.			x	

Nhóm nhân tố	Chủ đề	Nhân tố đại diện	Nguồn gốc			
			Kế thừa các nghiên cứu trước			Phát hiện mới
			Không sử dụng cho luận án	Kế thừa	Kế thừa có điều chỉnh	
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
		DNKiT tìm kiếm và bổ nhiệm nhân sự cho khách hàng đang được kiểm toán		x		
		DNKiT thực hiện dịch vụ: "tư vấn, ghi sổ kế toán" cho các khách hàng đồng thời "dịch vụ kiểm toán".	x			
		DNKiT thực hiện cung cấp dịch vụ: "khai báo thuế" đồng thời với "dịch vụ kiểm toán" cho khách hàng.	x			
		DNKiT thực hiện dịch vụ soát xét BCTC cho khách hàng kiểm toán	x			
	Phí DVPKiT	Phí DVPKiT >=100% phí kiểm toán từ một khách hàng	x			
		Phí DVPKiT từ 50%-100% phí kiểm toán từ một khách hàng	x			
		Phí DVPKiT từ 25%-50%	x			
		Phí DVPKiT chiếm tỷ lệ đáng kể so với tổng phí từ một khách hàng kiểm toán				x
	Mối quan hệ	KiTV được khách hàng ưu tiên tuyển dụng trong tương lai		x		

Nhóm nhân tố	Chủ đề	Nhân tố đại diện	Nguồn gốc			
			Kế thừa các nghiên cứu trước			Phát hiện mới
			Không sử dụng cho luận án	Kế thừa	Kế thừa có điều chỉnh	
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
	tuyển dụng lao động ưu tiên và tiềm năng	Khi thực hiện kiểm toán tại khách hàng, KiTV gặp lại đồng nghiệp cũ hiện đang là nhân sự tại khách hàng kiểm toán mà có ảnh hưởng trọng yếu tới BCTC			x	
		KiTV được khách hàng đối đãi tốt trong quá trình kiểm toán				x
		DNKiT/ KiTV độc lập có các khoản: "lợi ích về tài chính" từ khách hàng kiểm toán như cho vay, chứng khoán, …	x			
		DNKiT/ KiTV có mối quan hệ kinh doanh từ khách hàng kiểm toán như cổ phiếu, cho vay…	x			
	Nhiệm kỳ kiểm toán	Nhiệm kỳ của KiTV kéo dài từ 2-3 năm đối với một khách hàng kiểm toán				x
		Nhiệm kỳ giám đốc kiểm toán kéo dài từ 2-3 năm đối với một khách hàng kiểm toán				x
		Nhiệm kỳ chủ phần hùn kiểm toán kéo dài từ 2-3 năm tại một khách hàng	x			

Nhóm nhân tố	Chủ đề	Nhân tố đại diện	Nguồn gốc			
			Kế thừa các nghiên cứu trước			Phát hiện mới
			Không sử dụng cho luận án	Kế thừa	Kế thừa có điều chỉnh	
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
		DNKiT đã đang thực hiện việc KiTBCTC tại một khách hàng hơn 5 năm		x		
		Nhiệm kỳ của trợ lý KiTV kéo dài hơn 3 năm đối với một khách hàng kiểm toán				x
		Nhiệm kỳ giám đốc kiểm toán kéo dài hơn 3 năm cho 1 khách hàng kiểm toán	x			
		Nhiệm kỳ KiTV kéo dài hơn 3 năm cho 1 khách hàng kiểm toán	x			
	Phí kiểm toán và sự phụ thuộc kinh tế của DNKiT vào khách hàng	Thu nhập của chủ phần hùn (partner) phụ thuộc vào việc duy trì một khách hàng cụ thể		x		
		Doanh thu từ một khách hàng kiểm toán lớn hơn hoặc bằng 10% tổng doanh thu của DNKiT/văn phòng kiểm toán		x		
		Mong muốn của chủ phần hùn không làm mất khách hàng kiểm toán quan trọng		x		
		Doanh thu từ một khách hàng lớn hơn hoặc bằng 10% tổng		x		

Nhóm nhân tố	Chủ đề	Nhân tố đại diện	Nguồn gốc			
			Kế thừa các nghiên cứu trước			Phát hiện mới
			Không sử dụng cho luận án	Kế thừa	Kế thừa có điều chỉnh	
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
		doanh thu của văn phòng kiểm toán				
		Khách hàng quan trọng tới tổng vốn của công ty	x			
		Phí kiểm toán quá cao so với chi phí ước tính				x
		Phí kiểm toán quá thấp so với chi phí ước tính				x
	Quản trị DNKiT	Quy trình kiểm toán hiệu quả				x
		Quy trình soát xét chất lượng hiệu quả				x
		Phân công KiTV và nhóm kiểm toán hợp lý				x
		Hợp đồng lao động được ký kết giữa KiTV và DNKiT (chế độ lương, thu nhập, thời gian làm việc…) hợp lý				x
		Lãnh đạo DNKiT xác định tuân thủ CMKiT, ĐĐNN là quan trọng đối với DNKiT				x
		Lãnh đạo DNKiT xác định nâng cao CLKiT là quan trọng đối với DNKiT				x
		Lãnh đạo DNKiT xác định nâng cao môi trường làm việc tốt và				x

Nhóm nhân tố	Chủ đề	Nhân tố đại diện	Nguồn gốc			
			Kế thừa các nghiên cứu trước			Phát hiện mới
			Không sử dụng cho luận án	Kế thừa	Kế thừa có điều chỉnh	
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
		gắn bó lâu dài cho KiTV là quan trọng đối với công ty				
		Lãnh đạo DNKiT xác định nâng cao thu nhập KiTV, trợ lý KiTV là quan trọng đối với DNKiT				x
		Lãnh đạo DNKiT đưa ra các quy định cụ thể với tình huống có nguy cơ tổn hại TĐLKiTV và biện pháp giảm thiểu rủi ro tương ứng				x
		Lãnh đạo DNKiT đưa ra các quy định chế tài đối với KiTV, trợ lý KiTV khi vi phạm ĐĐNN				x
	Môi trường cạnh tranh	Giảm giá và phá giá phí kiểm toán	x			
		Sự cạnh tranh của các DNKiT		x		
		Các DNKiT tạo áp lực về ngân sách lên KiTV		x		
		Áp lực về cạnh tranh với nhau về giá phí kiểm toán		x		
		Các DNKiT tạo áp lực ngân sách lên giám đốc kiểm toán				x
		Mong muốn của DNKiT là không muốn làm mất các khách hàng quan trọng của công ty.	x			

Nhóm nhân tố	Chủ đề	Nhân tố đại diện	Nguồn gốc			
			Kế thừa các nghiên cứu trước			Phát hiện mới
			Không sử dụng cho luận án	Kế thừa	Kế thừa có điều chỉnh	
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
	Quy mô và danh tiếng DNKiT	KiTV làm việc tại văn phòng/chi nhánh DNKiT trong nước			x	
		KiTV làm việc tại DNKiT trong nước không có chi nhánh tại các địa phương khác			x	
		KiTV làm việc tại DNKiT trong nước có nhiều chi nhánh tại các địa phương khác			x	
		KiTV làm việc tại DNKiT nước ngoài			x	
		DNKiT được thực hiện kiểm toán các đơn vị thuộc loại hình có lợi ích công chúng				x
		DNKiT là thành viên của các hãng kiểm toán nước ngoài				x
		DNKiT là chi nhánh của DNKiT nước ngoài				x
3. Nhân tố Thể chế	Sự thay đổi quy định pháp lý; Giám sát, kiểm soát của hội	Sự thay đổi quy định pháp lý quốc tế				x
		Sự thay đổi quy định pháp lý trong nước				x
		Giám sát của hội nghề nghiệp kiểm toán				x
		Giám sát của UBCKNN				x

Nhóm nhân tố	Chủ đề	Nhân tố đại diện	Nguồn gốc			
			Kế thừa các nghiên cứu trước			Phát hiện mới
			Không sử dụng cho luận án	Kế thừa	Kế thừa có điều chỉnh	
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
	nghề nghiệp, UBCK NN					
	Rủi ro hành nghề kiểm toán	Rủi ro KiTV bị phạt mất chứng chỉ hành nghề KiTV		x		
		Rủi ro KiTV bị các hình thức kỷ luật từ các tổ chức nghề nghiệp, UBCKNN hay cơ quan pháp luật			x	
		Rủi ro KiTV bị tổn hại uy tín đối với công chúng		x		
		Rủi ro các vụ kiện tụng chống lại KiTV		x		
	Hội nhập và phát triển kinh tế	Nhà nước đang đẩy mạnh việc thực hiện cho ngành kiểm toán hội nhập quốc tế.				x
		Hội kiểm toán hành nghề đang thực hiện hội nhập ngành kiểm toán Việt Nam với quốc tế.				x
		Các DNKiT thực hiện gia nhập thành viên các hãng kiểm toán quốc tế				x
		Nhu cầu kiểm toán gia tăng do gia tăng số lượng công ty đại chúng, doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài, công ty cổ phần,				x

Nhóm nhân tố	Chủ đề	Nhân tố đại diện	Nguồn gốc			
			Kế thừa các nghiên cứu trước			Phát hiện mới
			Không sử dụng cho luận án	Kế thừa	Kế thừa có điều chỉnh	
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
		doanh nghiệp có nhu cầu kiểm toán.				

(Nguồn: Tác giả xây dựng)

Bảng 4.6. Bảng tổng hợp nhân tố của TĐLKiTV qua nghiên cứu định tính

Nhóm nhân tố	Chủ đề	Nhân tố đại diện	Nguồn gốc			
			Kế thừa các nghiên cứu trước			Phát hiện mới
			Không dùng cho luận án	Kế thừa	Kế thừa có điều chỉnh	
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
TĐLKiTV	TĐLKiTV	KiTV/nhóm kiểm toán không có hành động nào làm tổn hại nhiều đến tính độc lập trong suốt quá trình KiTBCTC (“độc lập về hình thức”)			x	
		KiTV/nhóm kiểm toán không có bất kỳ nhận thức, thái độ nào làm tổn hại nhiều đến sự khách quan, trung thực trong suốt quá trình KiTBCTC (“độc lập về mặt tư tưởng”)			x	
		KiTV/nhóm kiểm toán cân nhắc, giữ vững “thái độ hoài nghi mang tính nghề nghiệp” kiểm toán trong quá trình thực hiện cuộc KiTBCTC			x	

(Nguồn: Tác giả xây dựng)

*** Chú thích:**

Cột (4): Không sử dụng cho bước "nghiên cứu định lượng" tiếp theo

Cột (5): Kế thừa từ nghiên cứu trước và sử dụng tiếp trong bước "nghiên cứu định lượng"

Cột (6): Giữ lại để sử dụng trong "nghiên cứu định lượng" và có sự điều chỉnh cho phù hợp với bối cảnh Việt Nam.

Cột (7) Phát hiện mới qua bước "nghiên cứu định tính" trong mối quan hệ với TĐLKiTV trong điều kiện KiTBCTC. Các nhân tố mới và thang đo tương ứng được phát hiện qua khâu "phỏng vấn sâu các chuyên gia" và điều chỉnh phù hợp trong điều kiện tại Việt Nam qua bước "thảo luận nhóm chuyên gia".

4.5. Kết quả nghiên cứu định lượng

4.5.1. Xây dựng thang đo

4.5.1.1. Biến độc lập

Thang đo các biến độc lập được thiết kế theo Likert 5 bậc, đo lường theo các mức độ:

1. Suy giảm nghiêm trọng tính độc lập
2. Khá suy giảm tính độc lập
3. Không ảnh hưởng tính độc lập
4. Khá gia tăng tính độc lập
5. Gia tăng mạnh mẽ tính độc lập

Bảng 4.7. Thang đo biến độc lập

Nhóm biến	Biến quan sát	Câu hỏi khảo sát	Cơ sở của thang đo
I. Nhóm nhân tố đặc tính cá nhân KiTV			
Tính vị lợi, đạo lý và tính ích kỷ	Tính vị lợi, đạo lý và tính ích kỷ	1. KiTV/Trợ lý KiTV suy nghĩ về lợi ích của người sử dụng thông tin BCTC trong quá trình kiểm toán và cân nhắc đưa ra quyết định của mình sao cho phù hợp với lợi ích của số đông người sử dụng thông tin	Modarres và Rafiee (2011), Keller và cộng sự (2007)

Nhóm biến	Biến quan sát	Câu hỏi khảo sát	Cơ sở của thang đo
		2. KiTV/trợ lý KiTV nhận thức đạo đức là các vấn đề phù hợp với lợi ích của đa số người sử dụng thông tin	Keller và cộng sự (2007)
		3. KiTV/trợ lý KiTV thường xem xét những quy định trong chuẩn mực ĐĐNN hoặc CMKiT để đưa ra các giải pháp giảm thiểu những tình huống khó xử liên quan hành vi đạo đức	Modarres và Rafiee (2011), Keller và cộng sự (2007)
		4. KiTV/Trợ lý KiTV thực hiện các công việc sao cho họ nghĩ là được người sử dụng thông tin công nhận, xã hội chấp nhận rộng rãi trong quá trình kiểm toán	(*)
		5. KiTV/Trợ lý KiTV đưa ra quyết định mang tính đạo đức trong công việc kiểm toán nếu những việc này là tốt nhất cho mình	Modarres và Rafiee (2011), Keller và cộng sự (2007)
		6. KiTV/Trợ lý KiTV quyết định các biện pháp mang tính thay thế phù hợp nhất cho bản thân mình khi hành nghề kiểm toán	Modarres và Rafiee (2011), Keller và cộng sự (2007)
		7. KiTV/Trợ lý KiTV làm những việc mà không ảnh hưởng đến danh tiếng, tư cách nghề nghiệp kiểm toán của mình	(*)
Thâm niên, vị trí	Thâm niên, vị trí	8. KiTV/Trợ lý KiTV có kinh nghiệm làm việc càng nhiều năm trong ngành kiểm toán	Cron (1984), Eweje và Brunton (2010), Weeks

Nhóm biến	Biến quan sát	Câu hỏi khảo sát	Cơ sở của thang đo
		9. KiTV/Trợ lý KiTV có mức thu nhập càng cao 10. KiTV/Trợ lý KiTV có chức vụ, vị trí càng cao	*và cộng sự* (1999) (*)
Tôn giáo	Tôn giáo	11. KiTV/Trợ lý KiTV tin tưởng rằng Phật/Thiên chúa thực sự có hiện diện 12. KiTV/Trợ lý KiTV cố gắng sống cả cuộc đời mình và làm việc kiểm toán theo niềm tin tôn giáo của mình 13. Tôn giáo an ủi, động viên KiTV/Trợ lý KiTV trong những lúc khó khăn khi hành nghề kiểm toán	Aydemir và Egˇilmez (2010) Allport và Ross (1967) Aydemir và Egˇilmez (2010) Allport và Ross (1967) Allport và Ross (1967), Aydemir và Egˇilmez (2010)
Học tập, đào tạo và kỹ năng chuyên sâu	Học tập, đào tạo và kỹ năng chuyên sâu	14. KiTV có trình độ học vấn cao (sau đại học) 15. KiTV thường xuyên tự học hỏi, nâng cao trình độ chuyên môn 16. KiTV thường xuyên có cập nhật kiến thức tại DNKiT 17. KiTV có cập nhật kiến thức tại hội nghề nghiệp đủ giờ quy định trở lên 18. KiTV/trợ lý KiTV có kiến thức chuyên sâu khi thực hiện kiểm toán cho một số ngành nghề cụ thể	(*) (*) (*) (*) (*)

Nhóm biến	Biến quan sát	Câu hỏi khảo sát	Cơ sở của thang đo
		19. KiTV/trợ lý KiTV có nhiều kinh nghiệm kiểm toán thực hiện cho một số ngành nghề cụ thể 20. Giám đốc kiểm toán có nhiều kinh nghiệm soát xét BCKiT cho một số ngành nghề cụ thể	(*) (*)
II. Nhóm nhân tố môi trường DNKiT			
DVPKiT	DVPKiT	21. DNKiT thực hiện dịch vụ đào tạo, thiết kế/đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ, dịch vụ về tư vấn liên quan đến các hoạt động quản lý cho những khách hàng kiểm toán. 22. DNKiT tìm kiếm và bổ nhiệm nhân sự cho khách hàng đang được kiểm toán. 23. Phí DVPKiT chiếm tỷ lệ đáng kể so với tổng phí từ một khách hàng kiểm toán	Beattie (1999) (*) (*)
Mối quan hệ tuyển dụng lao động ưu tiên và tiềm năng	Mối quan hệ tuyển dụng lao động ưu tiên và tiềm năng	24. KiTV được khách hàng ưu tiên tuyển dụng trong tương lai 25. Khi kiểm toán tại khách hàng, KiTV gặp lại đồng nghiệp cũ hiện đang là nhân sự tại khách hàng kiểm toán mà có ảnh hưởng lớn đến BCTC 26. KiTV được khách hàng đối đãi tốt trong quá trình kiểm toán	(*) (*) (*)
	Nhiệm kỳ kiểm toán	27. Nhiệm kỳ của KiTV kéo dài hơn 2-3 năm tại 1 khách hàng	(*)

Nhóm biến	Biến quan sát	Câu hỏi khảo sát	Cơ sở của thang đo
		28. Nhiệm kỳ giám đốc kiểm toán kéo dài nhiều hơn 2-3 năm tại một khách hàng	(*)
		29. DNKiT đã đang thực hiện việc KiTBCTC kéo dài hơn 5 năm tại 1 khách hàng	(*)
		30. Nhiệm kỳ của trợ lý KiTV kéo dài hơn 3 năm đối với một khách hàng	Alleyne và cộng sự (2006)
Phí kiểm toán và sự phụ thuộc kinh tế của DNKiT vào khách hàng	Phí kiểm toán và sự phụ thuộc kinh tế của DNKiT vào khách hàng	31. Thu nhập của chủ phần hùn (partner) phụ thuộc vào việc duy trì một khách hàng kiểm toán	Beattie (1999)
		32. Doanh thu từ một khách hàng kiểm toán lớn hơn hoặc bằng 10% tổng doanh thu của DNKiT/văn phòng kiểm toán	Beattie (1999)
		33. Mong muốn của chủ phần hùn không làm mất khách hàng kiểm toán quan trọng	Beattie (1999)
		34. Phí kiểm toán quá cao so với chi phí ước tính	(*)
		35. Phí kiểm toán quá thấp so với chi phí ước tính	(*)
Quản trị công ty tại DNKiT	Quản trị công ty tại DNKiT	36. Quy trình kiểm toán hiệu quả	(*)
		37. Quy trình soát xét chất lượng hiệu quả	(*)
		38. Phân công KiTV và nhóm kiểm toán hợp lý	(*)

Nhóm biến	Biến quan sát	Câu hỏi khảo sát	Cơ sở của thang đo
		39. Hợp đồng lao động được ký kết giữa KiTV và DNKiT (chế độ lương, thu nhập, thời gian làm việc…) hợp lý	(*)
		40. Lãnh đạo DNKiT xác định tuân thủ CMKiT, ĐĐNN là quan trọng đối với công ty	(*)
		41. Lãnh đạo DNKiT xác định nâng cao CLKiT là quan trọng tại DNKiT	(*)
		42. Lãnh đạo DNKiT xác định nâng cao môi trường làm việc tốt và gắn bó lâu dài cho KiTV là quan trọng tại DNKiT	(*)
		43. Lãnh đạo DNKiT xác định nâng cao thu nhập KiTV, trợ lý kiểm toán là quan trọng đối với công ty	(*)
		44. Lãnh đạo DNKiT đưa ra các quy định cụ thể với tình huống có nguy cơ tổn hại TĐLKiTV và biện pháp giảm thiểu rủi ro tương ứng	(*)
		45. Lãnh đạo DNKiT đưa ra các quy định chế tài đối với KiTV, trợ lý KiTV khi vi phạm ĐĐNN	(*)
Môi trường cạnh tranh	Môi trường cạnh tranh	46. Áp lực cạnh tranh với nhau về "giá phí kiểm toán"	Beattie (1999), Alleyne và cộng sự (2006)
		47. Sự cạnh tranh tìm khách hàng của các DNKiT	(*)

Nhóm biến	Biến quan sát	Câu hỏi khảo sát	Cơ sở của thang đo
		48. Các DNKiT tạo áp lực về ngân sách lên giám đốc kiểm toán 49. Các DNKiT tạo áp lực về ngân sách lên KiTV	(*) Beattie (1999), Alleyne và cộng sự (2006)
Quy mô và danh tiếng DNKiT	Quy mô và danh tiếng DNKiT	50. KiTV làm việc tại văn phòng/chi nhánh DNKiT trong nước 51. KiTV làm việc tại công ty trong nước không có chi nhánh tại các địa phương khác 52. KiTV làm việc tại công ty trong nước có nhiều chi nhánh tại các địa phương khác 53. KiTV làm việc tại DNKiT nước ngoài 54. DNKiT được kiểm toán các đơn vị thuộc loại hình "có lợi ích công chúng" 55. DNKiT là thành viên của các hãng kiểm toán nước ngoài 56. DNKiT là chi nhánh của DNKiT nước ngoài	Beattie (1999) Beattie (1999) Beattie (1999), Beattie (1999) (*) (*) (*)
III. Nhóm nhân tố Thể chế			
Sự thay đổi quy định pháp lý; Giám sát, kiểm soát của hội nghề nghiệp, UBCKNN	Sự thay đổi quy định pháp lý; Giám sát, kiểm soát của hội nghề nghiệp, UBCKNN	57. Sự thay đổi quy định pháp lý quốc tế 58. Sự thay đổi quy định pháp lý trong nước 59. Giám sát của hội nghề nghiệp kiểm toán 60. Giám sát của UBCKNN	(*) (*) (*) (*)

Nhóm biến	Biến quan sát	Câu hỏi khảo sát	Cơ sở của thang đo
Rủi ro hành nghề kiểm toán	Rủi ro hành nghề kiểm toán	61. Rủi ro KiTV bị phạt mất chứng chỉ hành nghề KiTV	Beattie (1999)
		62. Rủi ro KiTV bị các hình thức kỷ luật từ các tổ chức nghề nghiệp, UBCKNN hay cơ quan pháp luật	Beattie (1999)
		63. Rủi ro KiTV bị tổn hại uy tín đối với công chúng	Beattie (1999)
		64. Rủi ro các vụ kiện tụng chống lại KiTV	Beattie (1999)
Hội nhập và phát triển kinh tế	Hội nhập và phát triển kinh tế	65. Nhà nước đang đẩy mạnh thực hiện cho ngành kiểm toán hội nhập quốc tế.	(*)
		66. Hội kiểm toán hành nghề đang thực hiện hội nhập ngành kiểm toán Việt Nam với quốc tế.	(*)
		67. Các DNKiT thực hiện gia nhập thành viên các hãng kiểm toán quốc tế	(*)
		68. Nhu cầu kiểm toán gia tăng do gia tăng số lượng các loại hình: "doanh nghiệp có lợi ích công chúng", "doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài", "công ty cổ phần", doanh nghiệp khác có nhu cầu kiểm toán	(*)

(Nguồn: Tác giả xây dựng)

Ghi chú: (*): *Tác giả đề xuất và thảo luận với nhóm chuyên gia*

4.5.1.2. Biến phụ thuộc - TĐLKiTV

Biến phụ thuộc được đo lường thông qua các nghiên cứu trước. Sau đó tác giả phỏng vấn sâu chuyên gia để xác định lại các biến quan sát cho TĐLKiTV. Luận án nghiên cứu về TĐLKiTV. Do đó, biến phụ thuộc chính là TĐLKiTV.

Thang đo được thiết kế theo Likert 5 mức độ:

1. Rất không đồng ý
2. Không đồng ý
3. Không ý kiến
4. Đồng ý
5. Rất đồng ý

Bảng 4.8 Thang đo biến phụ thuộc

Nhóm biến	Biến quan sát	Câu hỏi khảo sát	Cơ sở của thang đo
TĐLKiTV	TĐLKiTV	1. KiTV/nhóm kiểm toán không có hành động nào làm tổn hại đến TĐLKiTV trong suốt quá trình KiTBCTC ("độc lập về hình thức")	Behn và cộng sự (1999); Beattie và Fearnley (1999); Fatima Alfa Tahir và cộng sự (2014)
		2. KiTV/nhóm kiểm toán không có bất kỳ nhận thức, thái độ nào làm tổn hại đến sự khách quan, trung thực trong suốt quá trình thực hiện KiTBCTC ("độc lập về mặt tư tưởng")	Behn (1999); Beattie (1999); Fatima Alfa Tahir và cộng sự (2014)
		3. KiTV/nhóm kiểm toán cân nhắc, giữ vững "thái độ hoài nghi mang tính nghề nghiệp kiểm toán" trong quá trình thực hiện cuộc KiTBCTC	Behn (1999); Beattie (1999); Fatima Alfa Tahir và cộng sự (2014)

(Nguồn: Tác giả xây dựng)

4.5.2. Chọn mẫu

Từ các nhân tố đã được khám phá và kiểm định trong bước "nghiên cứu định tính", bảng câu hỏi khảo sát cho bước "nghiên cứu định lượng" được thực hiện gửi

đến các đối tượng cần khảo sát bằng 3 hình thức: (1) Khảo sát trực tiếp, (2) Khảo sát bằng hình thức gửi thư, (3) Khảo sát qua Email.

Số lượng mẫu khảo sát cần thu thập để tiến hành thực hiện kỹ thuật phân tích nhân tố tốt thì cần có số lượng được xem phù hợp là từ gấp 4 hay 5 lần số biến quan sát trong mô hình nghiên cứu (Hoàng Trọng và Chu Nguyễn Mộng Ngọc, 2008). Luận án sử dụng phân tích nhân tố và sử dụng 71 biến quan sát (71 câu hỏi khảo sát) trong mô hình nghiên cứu nên số mẫu cần có số lượng ít nhất là 71*4= 284. Số lượng mẫu khảo sát thực hiện là 350, cao hơn mức tối thiểu nên được xem là phù hợp. Mẫu được chọn theo phương pháp thuận tiện.

- Đối tượng khảo sát:

(1) Các KiTV 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: tại các DNKiT Việt Nam, các doanh nghiệp/ngân hàng có sử dụng dịch vụ KiTBCTC đặt trụ sở chính chủ yếu tại tại thành phố Hồ Chí Minh, tỉnh Bình Dương và Hà Nội.

- Trình độ của các đối tượng khảo sát: từ đại học trở lên.

- Thời gian tiến hành khảo sát và tập hợp dữ liệu: từ năm 2017 đến 2018.

4.5.3. Kết quả phân tích dữ liệu

4.5.3.1. Thống kê mô tả

a. Tuổi đời

Bảng 4.9. Tuổi của người được khảo sát

Quan sát	Tần số	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % hợp lệ	Tỷ lệ % tích lũy
Dưới 31 tuổi	162	46.3	46.3	46.3
Từ 31 đến 40 tuổi	144	41.1	41.1	87.4
Từ 41 đến 50 tuổi	31	8.9	8.9	96.3
Trên 50 tuổi	13	3.7	3.7	100.0
Tổng	350	100.0	100.0	

(Nguồn: Kết xuất từ dữ liệu khảo sát bằng phần mềm SPSS)

Tuổi của những người khảo sát có ở các nhóm: dưới 31 tuổi; 31-40 tuổi; 41-50 tuổi và trên 50 tuổi, trong đó tập trung ở nhóm có tuổi đời trẻ: dưới 31 tuổi và nhóm từ 31-40 tuổi.

b. Kinh nghiệm làm việc

Bảng 4.10. Kinh nghiệm làm việc người được khảo sát

Quan sát	Tần số	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % hợp lệ	Tỷ lệ % tích lũy
Dưới 5 năm	73	20.9	20.9	20.9
Từ 5 - 10 năm	170	48.6	48.6	69.4
Từ 11 - 15 năm	72	20.6	20.6	90.0
Trên 15 năm	35	10.0	10.0	100.0
Tổng	350	100.0	100.0	

(Nguồn: Kết xuất từ dữ liệu khảo sát bằng phần mềm SPSS)

Kết quả thống kê cho thấy hầu hết người được khảo sát có kinh nghiệm làm việc chia cho các nhóm: dưới 5 năm, 5-10 năm, 11-15 năm và trên 15 năm. Hầu hết có kinh nghiệm từ 5 năm trở lên, trong đó nhóm có kinh nghiệm làm việc từ 5-10 năm chiếm đa số.

c. Trình độ chuyên môn

Bảng 4.11. Trình độ chuyên môn người được khảo sát

Quan sát	Tần số	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % hợp lệ	Tỷ lệ % tích lũy
Cao đẳng, đại học	270	77.1	77.1	77.1
Trên đại học	80	22.9	22.9	100.0
Tổng	350	100.0	100.0	

(Nguồn: Kết xuất từ dữ liệu khảo sát bằng phần mềm SPSS)

Căn cứ vào kết quả thống kê, người được khảo sát chủ yếu có trình độ từ trình độ cao đẳng trở lên. Đáng chú ý là tỷ lệ học vấn sau đại học cũng có tỷ lệ đáng kể (22,9%)

d. Thu nhập

Bảng 4.12. Thống kê mô tả thu nhập của người được khảo sát

Quan sát	Tần số	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % hợp lệ	Tỷ lệ % tích lũy
Dưới 10 triệu	76	21.7	21.7	21.7
Từ 10 đến 20 triệu	191	54.6	54.6	76.3
Trên 20 triệu	83	23.7	23.7	100.0
Tổng	350	100.0	100.0	

(Nguồn: Kết xuất từ dữ liệu khảo sát bằng phần mềm SPSS)

Thu nhập của người được khảo sát đa số thuộc nhóm từ 10 đến 20 triệu một tháng.

e. Giới tính

Bảng 4.13. Thống kê mô tả giới tính người được khảo sát

Quan sát	Tần số	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % hợp lệ	Tỷ lệ % tích lũy
Nữ	186	53.1	53.1	53.1
Nam	164	46.9	46.9	100.0
Tổng	350	100.0	100.0	

(Nguồn: Kết xuất từ dữ liệu khảo sát bằng phần mềm SPSS)

Số liệu cho thấy người được khảo sát là nữ chiếm tỷ trọng 53,1%, cao hơn người được khảo sát là nam với tỷ trọng 46,9%.

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

Các nhân tố đo lường phù hợp khi có thang đo các biến quan sát được ước lượng bằng hệ số Cronbach Alpha có giá trị trong khoảng 0.6-1.0 (Nunnally và Berntein, 1994). Bên cạnh đó, các biến đo lường đạt yêu cầu khi nó được ước lượng bằng hệ số tương quan biến tổng có giá trị từ 0.3 trở lên, nếu giá trị dưới 0.3 sẽ loại ra khỏi mô hình nghiên cứu (Nunnally và Berntein, 1994). Kết quả đánh giá độ tin cậy thang đo và các biến quan sát được giữ lại trong mô hình như sau:

Bảng 4.14. Kết quả đánh giá độ tin cậy thang đo và các biến quan sát được giữ lại trong mô hình

STT	BIẾN	Hệ số Cronbach Alpha	Tương quan biến tổng	Ghi chú
1	**Nhóm đặc tính cá nhân KiTV**			
	Tính vị lợi, đạo lý và tính ích kỷ	0.741		Loại TVL1, TVL2, TVL3, TVL5
	TVL4		0.629	
	TVL6		0.533	
	TVL7		0.575	
	Thâm niên, vị trí	0.715		
	TN1		0.485	
	TN2		0.560	
	TN3		0.576	
	Tôn giáo	0.797		
	TG1		0.622	
	TG2		0.695	
	TG3		0.607	
	Học tập, đào tạo và kỹ năng chuyên sâu	0.666		Loại HT5
	HT1		0.417	
	HT2		0.432	
	HT3		0.370	

STT	BIẾN	Hệ số Cronbach Alpha	Tương quan biến tổng	Ghi chú
	HT4		0.330	
	HT6		0.414	
	HT7		0.414	
2	**Nhóm nhân tố môi trường DNKiT**			
	DVPKiT	0.623		
	PKT1		0.391	
	PKT2		0.521	
	PKT3		0.399	
	Mối quan hệ tuyển dụng lao động ưu tiên và tiềm năng	0.658		
	MQH1		0.629	
	MQH2		0.392	
	MQH3		0.409	
	Nhiệm kỳ của kiểm toán	0.760		
	NK1		0.724	
	NK2		0.689	
	NK3		0.300	
	NK4		0.565	
	Phí kiểm toán và DNKiT phụ thuộc kinh tế của vào khách hàng	0.615		

STT	BIẾN	Hệ số Cronbach Alpha	Tương quan biến tổng	Ghi chú
	PTKT1		0.332	
	PTKT2		0.337	
	PTKT3		0.544	
	PTKT4		0.394	
	Quản trị công ty kiểm toán	0.846		Loại QT1, QT2, QT3, QT8, QT9, QT10
	QT4		0.746	
	QT5		0.641	
	QT6		0.599	
	QT7		0.770	
	Môi trường cạnh tranh	0.743		
	MTCT1		0.644	
	MTCT2		0.671	
	MTCT3		0.395	
	MTCT4		0.485	
	Quy mô và danh tiếng DNKiT	0.613		Loại QM3, QM4
	QM1		0.329	
	QM2		0.436	
	QM5		0.430	

STT	BIẾN	Hệ số Cronbach Alpha	Tương quan biến tổng	Ghi chú
	QM6		0.334	
	QM7		0.383	
3	**Nhóm nhân tố Thể chế**			
	Sự thay đổi quy định pháp lý; Giám sát, kiểm soát của hội nghề nghiệp, UBCKNN	0.656		
	PL1		0.401	
	PL2		0.433	
	PL3		0.425	
	PL4		0.488	
	Rủi ro hành nghề kiểm toán	0.654		
	RR1		0.331	
	RR2		0.308	
	RR3		0.557	
	RR4		0.558	
	Hội nhập và phát triển kinh tế	0.772		Loại HTPT4
	HNPT1		0.624	
	HNPT2		0.626	
	HNPT3		0.569	
4	**TĐLKiTV**	0.767		

STT	BIẾN	Hệ số Cronbach Alpha	Tương quan biến tổng	Ghi chú
	TDL1		0.650	
	TDL2		0.585	
	TDL3		0.571	

(Nguồn: Kết xuất từ dữ liệu khảo sát bằng phần mềm SPSS)

4.5.3.3. Phân tích EFA

Bước này tiến hành Kiểm định Bartlett thông qua xem xét giá trị độ tin cậy Sig nhằm mục đích xem xét các biến quan sát có quan hệ lẫn nhau trong một tổng thể; Kiểm định KMO để phân tích "tính thích hợp của nhân tố" và đánh giá "hệ số tải nhân tố" nhằm đảm bảo mức ý nghĩa thiết thực của EFA.

a. Phân tích nhân tố cho các biến độc lập

Kết quả trích xuất dữ liệu phân tích như sau:

Bảng 4.15. Đánh giá nhân tố biến độc lập

KMO and Bartlett's Test

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		.644
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	6087.702
	df	1378
	Sig.	.000

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
TVL4								.853						

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
TVL6								.739						
TVL7								.818						
TN1							.720							
TN2							.783							
TN3							.802							
TG1					.821									
TG2					.854									
TG3					.851									
HT1				.650										
HT2				.623										
HT3				.560										
HT4				.541										
HT6				.597										
HT7				.659										
PKT1											.748			
PKT2											.781			
PKT3											.733			
MQH1										.855				
MQH2										.715				
MQH3										.731				
NK1		.874												
NK2		.863												
NK3		.545												

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
NK4		.816												
PTKT1														.717
PTKT2														.812
PTKT3														.762
PTKT4														.875
QT4	.852													
QT5	.824													
QT6	.763													
QT7	.853													
MTCT1			.824											
MTCT2			.819											
MTCT3			.585											
MTCT4			.711											
QM1									.708					
QM2									.847					
QM5									.907					
QM6									.879					
QM7									.575					
PL1													.804	
PL2													.815	
PL3													.828	
PL4													.842	
RR1												.844		

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
RR2												.852		
RR3												.929		
RR4												.927		
HNPT1						.843								
HNPT2						.841								
HNPT3						.813								

(Nguồn: Kết xuất từ dữ liệu khảo sát bằng phần mềm SPSS)

Phân tích nhân tố là phù hợp khi có hệ số KMO từ 0.5 đến 1; giá trị độ tin cậy Sig nhỏ hơn 0.5 và các hệ số tải đều lớn hơn 0.5.

Bảng trên cho thấy:

+ Trị số KMO là 0.644;

+ Giá trị độ tin cậy Sig bằng 0.00;

+ Các "hệ số tải nhân tố" đều cao hơn 0.5.

Từ đó cho thấy các nhân tố của biến độc lập được phân tích phù hợp. Các biến quan sát được phân nhóm thành 14 nhóm như trên.

b. Phân tích nhân tố cho biến phụ thuộc

Bảng 4.16. Đánh giá nhân tố biến phụ thuộc

KMO and Bartlett's Test

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		0.689
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	188.183
	df	3
	Sig.	0.000

Component Matrix[a]

	Component

	1
TDL1	0.858
TDL2	0.818
TDL3	0.806

(Nguồn: Kết xuất từ dữ liệu khảo sát bằng phần mềm SPSS)

Số liệu bảng trên phản ánh:

+ Trị số KMO là 0.689;

+ Hệ số tin cậy Sig bằng 0.00;

+ Các "hệ số tải nhân tố" đều lớn 0.5

Từ đó, phân tích nhân tố của biến phụ thuộc trong mô hình là phù hợp. Biến phụ thuộc có 1 nhóm các biến quan sát.

4.5.3.4. Phân tích hồi quy đa biến

Các biến có thang đo được đánh giá đạt yêu cầu thì bước tiếp theo là đưa vào phân tích tương quan, và phân tích hồi quy để kiểm định các giả thuyết.

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

Bởi vì các biến được đo bằng thang đo khoảng, nên bước này sử dụng phân tích tương quan Pearson để xác định các mối quan hệ có ý nghĩa thống kê giữa các "biến độc lập" tới "biến phụ thuộc" trước khi tiến hành phân tích hồi quy. Bảng kết quả như sau:

Bảng 4.17. Phân tích tương quan giữa các "biến độc lập" đối với "biến phụ thuộc"

		TVL	TN	TG	HT	PKT	MQH	NK	PTKT	QT	MTCT	QM	PL	RR	HNPT	TDL
TVL	Pearson Correlation	1	.145**	.181**	-.155**	-.002	.021	.075	.160**	-.118*	.112*	-.137*	-.043	-.001	-.106*	-.517**
	Sig. (2-tailed)		.007	.001	.004	.966	.693	.161	.003	.028	.036	.010	.422	.981	.047	.000
	N	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350
TN	Pearson Correlation	.145**	1	.038	-.006	-.045	.109*	.023	.057	-.057	.122*	-.245**	-.053	.152**	-.071	-.315**

		TVL	TN	TG	HT	PKT	MQH	NK	PTKT	QT	MTCT	QM	PL	RR	HNPT	TDL
	Sig. (2-tailed)	.007		.477	.907	.403	.041	.675	.291	.291	.023	.000	.325	.004	.184	.000
	N	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350
TG	Pearson Correlation	.181**	.038	1	-.130*	.137*	.183**	-.045	-.083	.078	.064	-.074	.046	.050	-.119*	-.002
	Sig. (2-tailed)	.001	.477		.015	.010	.001	.402	.121	.147	.229	.168	.391	.353	.026	.970
	N	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350
HT	Pearson Correlation	-.155**	-.006	-.130*	1	.026	-.113*	-.028	-.001	-.126*	-.082	.039	.021	-.024	.065	.347**
	Sig. (2-tailed)	.004	.907	.015		.633	.034	.598	.985	.018	.127	.464	.694	.661	.224	.000
	N	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350
PKT	Pearson Correlation	-.002	-.045	.137*	.026	1	.121*	.057	.053	.028	.113*	-.024	.014	.003	-.118*	.116*
	Sig. (2-tailed)	.966	.403	.010	.633		.023	.292	.320	.607	.034	.652	.800	.958	.028	.031
	N	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350
MQH	Pearson Correlation	.021	.109*	.183**	-.113*	.121*	1	.075	.002	-.026	.148**	-.112*	.024	-.050	-.071	.115*
	Sig. (2-tailed)	.693	.041	.001	.034	.023		.159	.967	.627	.005	.036	.657	.353	.186	.032
	N	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350
NK	Pearson Correlation	.075	.023	-.045	-.028	.057	.075	1	.281**	-.167**	.104	.079	.017	.118*	-.136*	.109*
	Sig. (2-tailed)	.161	.675	.402	.598	.292	.159		.000	.002	.053	.140	.756	.028	.011	.042
	N	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350
PTKT	Pearson Correlation	.160**	.057	-.083	-.001	.053	.002	.281**	1	-.235**	.086	-.025	-.087	.108*	-.021	-.214**
	Sig. (2-tailed)	.003	.291	.121	.985	.320	.967	.000		.000	.107	.642	.103	.043	.699	.000
	N	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350
QT	Pearson Correlation	-.118*	-.057	.078	-.126*	.028	-.026	-.167**	-.235**	1	-.076	.058	.109*	-.105*	.033	.152**
	Sig. (2-tailed)	.028	.291	.147	.018	.607	.627	.002	.000		.157	.280	.041	.049	.540	.004

		TVL	TN	TG	HT	PKT	MQH	NK	PTKT	QT	MTCT	QM	PL	RR	HNPT	TDL
	N	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350
MTCT	Pearson Correlation	.112*	.122*	.064	-.082	.113*	.148**	.104	.086	-.076	1	-.028	-.030	.121*	-.083	-.184**
	Sig. (2-tailed)	.036	.023	.229	.127	.034	.005	.053	.107	.157		.596	.575	.023	.120	.001
	N	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350
QM	Pearson Correlation	-.137*	-.245**	-.074	.039	-.024	-.112*	.079	-.025	.058	-.028	1	.102	-.116*	.084	.477**
	Sig. (2-tailed)	.010	.000	.168	.464	.652	.036	.140	.642	.280	.596		.056	.030	.117	.000
	N	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350
PL	Pearson Correlation	-.043	-.053	.046	.021	.014	.024	.017	-.087	.109*	-.030	.102	1	.006	-.016	.170**
	Sig. (2-tailed)	.422	.325	.391	.694	.800	.657	.756	.103	.041	.575	.056		.915	.759	.001
	N	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350
RR	Pearson Correlation	-.001	.152**	.050	-.024	.003	-.050	.118*	.108*	-.105*	.121*	-.116*	.006	1	-.039	-.202**
	Sig. (2-tailed)	.981	.004	.353	.661	.958	.353	.028	.043	.049	.023	.030	.915		.471	.000
	N	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350
HNPT	Pearson Correlation	-.106*	-.071	-.119*	.065	-.118*	-.071	-.136*	-.021	.033	-.083	.084	-.016	-.039	1	.243**
	Sig. (2-tailed)	.047	.184	.026	.224	.028	.186	.011	.699	.540	.120	.117	.759	.471		.000
	N	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350
TDL	Pearson Correlation	-.517**	-.315**	-.002	.347**	.116*	.115*	.109*	-.214**	.152**	-.184**	.477**	.170**	-.202**	.243**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.970	.000	.031	.032	.042	.000	.004	.001	.000	.001	.000	.000	
	N	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350	350

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

(Nguồn: Kết xuất từ dữ liệu khảo sát bằng phần mềm SPSS)

Các giá trị "biến độc lập" được tính theo giá trị trung bình các "biến quan sát" tương ứng. Kết quả cho thấy giá trị Sig. (2-tailed) của TDL (là "biến phụ thuộc" trong mô hình) và các "biến độc lập" có ý nghĩa thống kê ở mức 5% hoặc 1%, ngoại trừ biến TG (Tôn giáo). Như vậy, biến Tôn giáo sẽ 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

Phương pháp lựa chọn biến Enter được tiến hành. Do mô hình có nhiều biến độc lập nên hệ số xác định R^2 điều chỉnh dùng để xác định độ phù hợp của mô hình.

Bước tiếp theo thực hiện dò tìm các vi phạm giả định trong hàm hồi quy tuyến tính để chứng minh được phương trình hồi quy xây dựng thích hợp nếu có độ tin cậy cao. Kiểm tra giả định "phân phối chuẩn của phần dư" (dùng Histogram và P-P plot). Kiểm tra hiện tượng "đa cộng tuyến" bằng hệ số "phóng đại phương sai VIF" (Variance Inflaction Factor) với yêu cầu VIF ≤ 10 (Nguyễn Đình Thọ, 2011). Kiểm tra mối quan hệ tuyến tính giữa "biến phụ thuộc" và các "biến độc lập" (dùng biểu đồ phân tán Scatterplot), và hiện tượng "phương sai thay đổi" (dùng hệ số tương quan hạng Spearman) thông qua việc xem xét mối quan hệ giữa phần dư và giá trị quy về hồi quy của biến phụ thuộc (Nguyễn Đình Thọ, 2011). Đánh giá mức độ giải thích và ý nghĩa giữa các "biến độc lập" lên "biến phụ thuộc" (β – standardized coefficient và Sig < 0.05), biến độc lập nào có trọng số β càng lớn có nghĩa là biến đó có tác động mạnh vào "biến phụ thuộc" (Nguyễn Đình Thọ, 2011). Sau cùng là phân tích phương sai ANOVA để xem xét mức độ khác biệt về cảm nhận của các nhóm trả lời khảo sát về TĐLKiTV. Kết quả phân tích như sau:

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

Bảng 4.18. Kết quả hồi quy theo phương pháp Enter

Variables Entered/Removed[a]

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	HNPT, PL, RR, HT, PKT, PTKT, QM, MTCT, MQH, TVL, QT, TN, NK[b]	.	Enter

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method

a. Dependent Variable: TDL
b. All requested variables entered.
Model Summary

Model	R	R Square	**Adjusted R Square**	Std. Error of the Estimate
1	.834[a]	.695	**.683**	.312

a. Predictors: (Constant), HNPT, PL, RR, HT, PKT, PTKT, QM, MTCT, MQH, TVL, QT, TN, NK

(Nguồn: Kết xuất từ dữ liệu khảo sát bằng phần mềm SPSS)

Từ bảng trên cho thấy R bình phương hiệu chỉnh (Adjusted R Square) là 0,683 lớn hơn 50% là phù hợp.

(ii) Bảng ANOVA có kết quả:

Bảng 4.19. Kết quả ANOVA

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	**Sig.**
1	Regression	74.725	13	5.748	58.932	**.000[b]**
	Residual	32.772	336	.098		
	Total	107.497	349			

a. Dependent Variable: TDL

b. Predictors: (Constant), HNPT, PL, RR, HT, PKT, PTKT, QM, MTCT, MQH, TVL, QT, TN, NK

(Nguồn: Kết xuất từ dữ liệu khảo sát bằng phần mềm SPSS)

Bảng này phản ánh kiểm định F có Sig là 0,000 nhỏ hơn 0,05 là phù hợp.

(iii) Kết quả phân tích hồi quy:

Bảng 4.20. Kết quả phân tích hồi quy

Model		Unstandardized Coefficients		**Standardized Coefficients**	t	**Sig.**	Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	**Beta**			Tolerance	**VIF**
1	(Constant)	.294	.380		.774	**.440**		
	TVL	-.182	.016	**-.355**	-11.175	**.000**	.899	**1.113**
	TN	-.127	.029	**-.140**	-4.385	**.000**	.889	**1.125**
	HT	.329	.036	**.289**	9.256	**.000**	.929	**1.076**
	PKT	.079	.022	**.112**	3.630	**.000**	.950	**1.052**
	MQH	.157	.024	**.205**	6.535	**.000**	.921	**1.086**

Model		Unstandardized Coefficients		**Standardized Coefficients**	t	**Sig.**	Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	**Beta**			Tolerance	**VIF**
	NK	.140	.023	**.202**	6.225	**.000**	.865	**1.156**
	PTKT	-.124	.026	**-.152**	-4.675	**.000**	.857	**1.167**
	QT	.073	.027	**.086**	2.691	**.007**	.885	**1.129**
	MTCT	-.083	.024	**-.108**	-3.440	**.001**	.922	**1.085**
	QM	.338	.031	**.346**	10.808	**.000**	.887	**1.127**
	PL	.078	.033	**.074**	2.400	**.017**	.968	**1.034**
	RR	-.084	.026	**-.102**	-3.269	**.001**	.923	**1.083**
	HNPT	.199	.033	**.185**	5.968	**.000**	.945	**1.058**

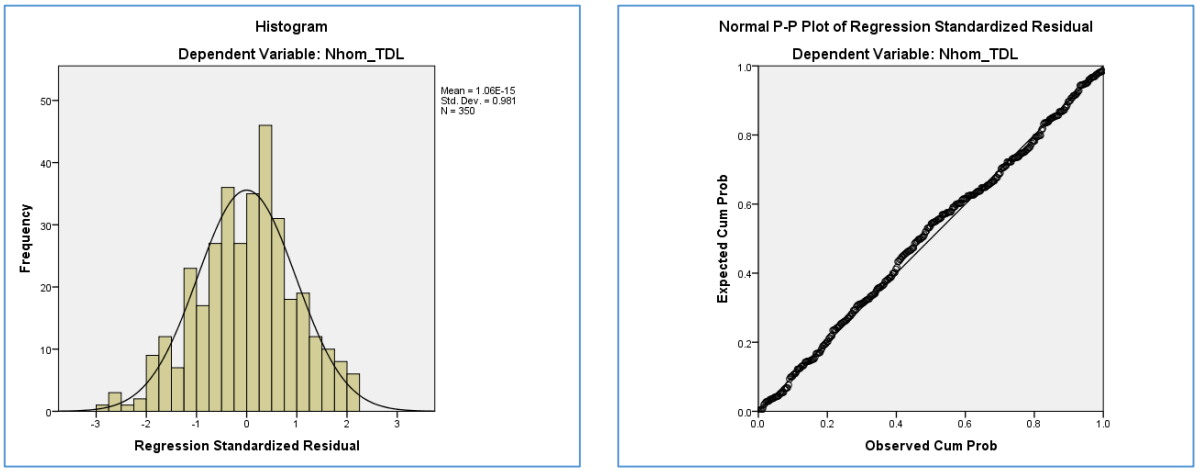
a. Dependent Variable: Nhom_TDL

(Nguồn: Kết xuất từ dữ liệu khảo sát bằng phần mềm SPSS)

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". Từ đó cho thấy mô hình được kiểm định phù hợp.

(iv) Kiểm tra giả thiết phân phối chuẩn của phần dư

Biểu đồ tần số phần dư chuẩn hóa Histogram và Biểu đồ phần dư chuẩn hóa Normal P-P Plot được biểu thị như sau:

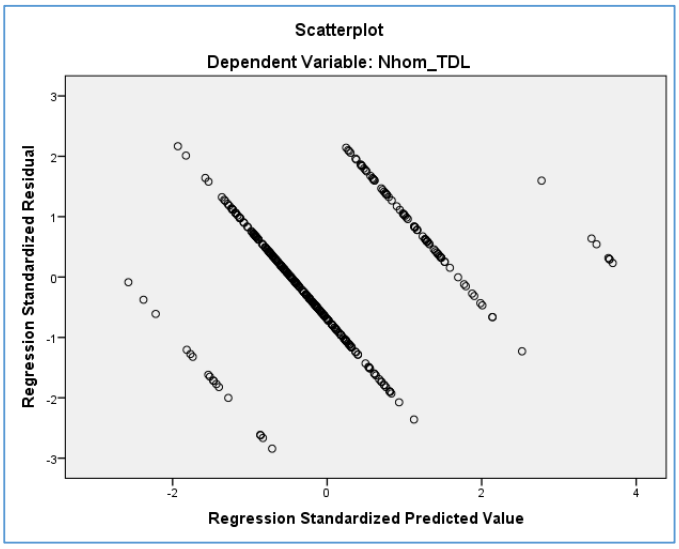


Biểu đồ 4.1. Tần số phần dư chuẩn hóa Histogram và Biểu đồ phần dư chuẩn hóa Normal P-P Plot

(Nguồn: Kết xuất từ dữ liệu khảo sát bằng phần mềm SPSS)

Biểu đồ Histogram biểu thị đường cong hình chuông, độ lệch chuẩn là 0.981 gần bằng 1. Biểu đồ Normal P-P Plot biểu thị các điểm phân vị trong phân phối của phần dư tập trung thành 1 đường chéo. Như vậy, giả thiết phân phối chuẩn của phần dư không bị vi phạm.

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



Giả định quan hệ tuyến tính được thỏa mãn do kết quả biểu đồ cho thấy phần dư phán tán ngẫu nhiên xung quanh đường tung độ 0.

Biểu đồ 4.2. Biểu đồ Scatter Plot

(Nguồn: Kết xuất từ dữ liệu khảo sát bằng phần mềm SPSS)

(vi) Phương trình hồi quy:

Từ bảng 4.20 ở trên, TĐLKiTV (TDL) và các nhân tố ảnh hưởng (biến độc lập) được thể hiện mối quan hệ như sau:

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

Trong đó các biến được ký hiệu như sau:

TDL: TĐLKiTV;

TVL: Tính vị lợi, đạo lý và tính ích kỷ;

TN: Thâm niên, vị trí;

HT: Học tập, đào tạo và kỹ năng chuyên sâu;

PKT: Dịch vụ phi kiểm toán;

MQH: Mối quan hệ tuyển dụng lao động cũ và tiềm năng;

NK: Nhiệm kỳ của kiểm toán;

PTKT: Phí kiểm toán và sự phụ thuộc kinh tế của DNKiT vào khách hàng;

QT: Quản trị công ty kiểm toán;

MTCT: Môi trường cạnh tranh;

QM: Quy mô và danh tiếng DNKiT;

PL: Sự thay đổi quy định pháp lý; Giám sát, kiểm soát của hội nghề nghiệp, Ủy ban chứng khoán nhà nước;

RR: Rủi ro hành nghề kiểm toán;

HNPT: Hội nhập và phát triển kinh tế.

(vii) Phân tích phương sai ANOVA

Phân tích one way ANOVA nhằm xem xét các nhóm đối tượng trả lời khảo sát có cảm nhận về TĐLKiTV khác nhau hay giống nhau. Nếu giá trị sig trong ANOVA nhận giá trị nhỏ hơn hoặc bằng 0,05 thì các nhóm đối tượng trả lời khảo sát có cảm nhận khác nhau về TĐLKiTV. Còn nếu sig lớn hơn 0,05 thì các nhóm đối tượng trả lời khảo sát có cảm nhận giống nhau về TĐLKiTV. Kết quả phân tích như sau:

Bảng 4.21. Thống kê các nhóm đối tượng khảo sát

Nhom_TDL

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
					Lower Bound	Upper Bound		
Nhóm kiểm toán	277	3.22	.580	.035	3.15	3.29	2	5
Nhóm kế toán trưởng	35	3.29	.519	.088	3.11	3.46	3	5
Nhóm cán bộ thuế, ngân hàng	38	3.16	.370	.060	3.04	3.28	3	4
Total	350	3.22	.555	.030	3.16	3.28	2	5

(Nguồn: Kết xuất từ dữ liệu khảo sát bằng phần mềm SPSS)

Bảng 4.22. Kiểm định ANOVA

ANOVA

Nhom_TDL

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.298	2	.149	.482	**.618**
Within Groups	107.199	347	.309		
Total	107.497	349			

(Nguồn: Kết xuất từ dữ liệu khảo sát bằng phần mềm SPSS)

Trong bảng 4.22, Sig = 0.618 > 0.05 nên các nhóm đối tượng trả lời khảo sát có cảm nhận giống nhau về TĐLKiTV.

4.6. Bàn luận

4.6.1. Sự tương quan và chiều hướng tác động của các nhân tố đến TĐLKiTV

Phương trình hồi quy phản ánh các nhân tố ban đầu đưa vào mô hình đều có tác động đến TĐLKiTV, ngoại trừ nhân tố tôn giáo. Các nhân tố có sự tác động khác nhau đến TĐLKiT, theo thứ tự từ cao đến thấp là: Tính vị lợi, đạo lý và tính ích kỷ của KiTV (TVL), Quy mô và danh tiếng DNKiT (QM), Học tập, đào tạo và kỹ năng chuyên sâu (HT), Mối quan hệ tuyển dụng lao động cũ và tiềm năng (MQH), Nhiệm kỳ kiểm toán (NK), Hội nhập và phát triển kinh tế (HNPT), Phí kiểm toán và sự phụ thuộc kinh tế của DNKiT vào khách hàng (PTKT), Thâm niên, vị trí của KiTV (TN), Dịch vụ phi kiểm toán (PKT), Môi trường cạnh tranh (MTCT), Rủi ro hành nghề kiểm toán (RR), Quản trị công ty tại DNKiT (QT), Sự thay đổi quy định pháp lý; Giám sát, kiểm soát của hội nghề nghiệp, UBCKNN (PL). Thứ tự này hàm ý cho KiTV, trợ lý KiTV, 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 TĐLKiTV:

+ 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 tại DNKiT (QT), Quy mô và danh

tiếng DNKiT (QM); Sự thay đổi quy định pháp lý; Giám sát, kiểm soát của hội nghề nghiệp, UBCKNN (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 DNKiT vào khách hàng (PTKT); Môi trường cạnh tranh (MTCT); Rủi ro hành nghề kiểm toán (RR).

Ngoài ra, từ phân tích phương sai ANOVA cho thấy những người đứng ở góc độ khác nhau như người trình bày và công bố BCTC, người thực hiện KiTBCTC, người soát xét BCKiT, người sử dụng thông tin BCTC đã được kiểm toán có cảm nhận tương đối giống nhau về TĐLKiTV hiện nay tại Việt Nam tương đối tốt.

4.6.2. Kiểm định giả thuyết

4.6.2.1. Đối với nhóm giả thuyết đặc tính cá nhân KiTV

Các giả thuyết đặt ra cho nhóm các nhân tố đặc tính cá nhân KiTV tác động cùng chiều với TĐLKiTV, gồm có: (H1) Tính vị lợi, đạo lý và tính ích kỷ; (H2) Thâm niên, vị trí; (H3): Tôn giáo; (H4): Giới tính; (H5) Học tập, đào tạo và kỹ năng chuyên sâu.

Kết quả cho thấy như sau:

(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 TĐLKiTV (H5). Kết quả này phù hợp với kết quả của Chee và cộng sự (2008). Điều này cũng phù hợp với tình hình hiện nay. Một khi KiTV sở hữu trình độ chuyên môn cao và kỹ năng chuyên sâu trong kiểm toán ngành nghề cụ thể, thường xuyên cập nhật kiến thức mới, KiTV sẽ tự tin vào xét đoán nghề nghiệp, thực hiện những thủ tục kiểm toán phù hợp, thu thập những bằng chứng đáng tin cậy, từ đó gia tăng tính độc lập khi phát hành ý kiến kiểm toán.

(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 KiTV (H2) do có tác động ngược chiều với

tính độc lập. Sự tương quan này cho thấy tính vị lợi, đạo lý, tính ích kỷ, thâm niên, vị trí của KiTV có tác động đến TĐLKiTV. Kết quả cho thấy tương tự với nghiên cứu của Cohen (1996). Tuy nhiên, chiều hướng tác động là ngược chiều, khác với nghiên cứu của Eweje, G. và Brunton, M. (2010). Lý do là hiện nay KiTV chưa nhận thức đầy đủ về TĐLKiTV gắn liền với uy tín cá nhân và uy tín nghề nghiệp, thậm chí trong một số trường hợp KiTV chưa đặt lợi ích chung của người sử dụng thông tin BCTC lên trên lợi ích cá nhân và chưa chú trọng loại trừ những tình huống dẫn đến đe dọa TĐLKiTV trong quá trình kiểm toán. Theo các chuyên gia, do mối quan hệ kinh tế giữa DNKiT với khách hàng như tìm kiếm và duy trì khách hàng, cung cấp DVPKiT đã đặt KiTV vào tình huống xung đột giữa lợi nhuận của công ty và tính độc lập của mình. Kiểm toán cân nhắc ý kiến của mình khi phát hành BCKiT. Do đó, mặc dù KiTV có nhiều hiểu biết về Chuẩn mực ĐĐNN và TĐLKiTV khi có thâm niên công tác lâu dài trong ngành kiểm toán cùng với vị trí cao trong DNKiT, tuy nhiên với sự cân nhắc ý kiến kiểm toán này thì thâm niên và vị trí công tác lại hỗ trợ họ đối phó để có sự độc lập mang tính hình thức trên giấy tờ.

4.6.2.2. Đối với nhóm giả thuyết liên quan môi trường DNKiT

Các giả thuyết đặt ra có sự tác động ngược chiều giữa các nhân tố và TĐLKiTV: (H6) Dịch vụ phi kiểm toán; (H7) Mối quan hệ tuyển dụng lao động cũ và tiềm năng; (H8) Nhiệm kỳ kiểm toán; (H9) Phí kiểm toán và sự phụ thuộc phí; (H10) Môi trường cạnh tranh. Tiếp theo là các giả thuyết đặt sự tác động cùng chiều giữa các nhân tố và TĐLKiTV: (H11) Quản trị công ty tại DNKiT; (H12) Quy mô và danh tiếng DNKiT.

Kết quả cho thấy như sau:

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

Phí kiểm toán và sự phụ thuộc kinh tế của DNKiT vào khách hàng làm suy giảm TĐLKiTV. Kết quả tương tự công trình của DeANGELO (1981), Robert P. Magee và Mei-Chiun Tseng (1990), Jennifer J. Gaver và Jeffrey S. Paterson (2007),

Allen K. Hunt và Ayalew Lulseged (2007), Kouakou Dogui và cộng sự (2014) và phù hợp với tình hình hiện nay.

Môi trường cạnh tranh có tác động trái chiều với TĐLKiTV. Kết quả này tương tự kết quả của Randolph A . Shockley (1981) và phù hợp với tình hình hiện nay.

Quy mô và danh tiếng DNKiT; Quản trị công ty tại DNKiT làm tăng TĐLKiTV, tương tự với kết quả của các nghiên cứu: Randolph A. Shockley (1981); Yamani (1991), Allen K. Hunt và Ayalew Lulseged (2007), Omri và Akrimi (2015), Chepkorir (2013). Hiện nay cũng cho thấy các DNKiT quy mô lớn và có danh tiếng thì có quản trị công ty tốt trong sử dụng lao động chuyên môn, quy trình kiểm toán, soát xét CLKiT... đặc biệt là tính độc lập luôn được xem xét nghiêm ngặt khi phân công nhóm kiểm toán và khi thực hiện kiểm toán.

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

Kết quả kiểm định cho thấy DVPKiT có tác động cùng chiều với TĐLKiTV. Kết quả này khác với nghiên cứu của: Shockley, R. A. (1981), Pany K và P. M. J. Reekers (1983), Dahlia Robinson (2008), Crain và cộng sự (1994), Haynes et al (1998), Trompeter (1994), Ponemon (1995), Brody và Masselli (1996), Shaub (2004); Jere R. Francis và Bin Ke (2006), Jenkins và Lowe (2011), Allen & Marshall (2013)…Tuy nhiên, kết quả phù hợp với các nghiên cứu: Nicholas Dopuch và Ronald R. King (1991), Callaghan và cộng sự (2009), Nicole Ratzinger-Sakel (2013)…

Mối quan hệ tuyển dụng lao động ưu tiên và tiềm năng có kết quả tác động cùng chiều với TĐLKiTV. Điều này khác với Clive Lennox và Clear Water Bay (2005), Marshall A. Geiger và cộng sự (2005).

Nhiệm kỳ của kiểm toán không làm suy giảm TĐLKiTV qua kiểm định, phù hợp các nghiên cứu: Randolph A. Shockley (1981), Emiliano Ruiz-Barbadillo và cộng sự (2009), Si Wen (Stacey) Wang và David Hay (2013). Tuy nhiên, kết quả này khác với kết quả nghiên cứu: Marshall A. Geiger và K. Raghunandan (2002), Van E. Johnson và cộng sự (2002), Joseph V. Carcello và Albert L. Nagy (2004), Bamber và Venkataraman M. Iyer (2007).

Kết quả này có thể giải thích là DVPKiT được DNKiT cung ứng cho khách hàng (đã loại trừ dịch vụ ghi chép sổ sách, soát xét BCTC, tư vấn thuế khi tiến hành quan sát) và nhiệm kỳ kiểm toán kéo dài (đã loại trừ nhiệm kỳ trên 3 năm) sẽ làm lan tỏa kiến thức, giúp KiTV hiểu hơn tình hình thực tế tại khách hàng và giảm chi phí kiểm toán. Từ đó đã loại trừ các tình huống có thể gây ra nguy cơ tự kiểm tra, nguy cơ quen thuộc, nâng cao xét đoán nghề nghiệp, độ tin cậy của các bằng chứng thu thập. Do đó KiTV đạt được sự độc lập khi phát hành ý kiến kiểm toán.

4.6.2.3. Đối với nhóm giả thuyết liên quan thể chế

Giả thuyết đặt ra là nhóm nhân tố Thể chế: (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, UBCKNN và TĐLKiTV; (H14) Có mối tương quan cùng chiều giữa sự hội nhập, phát triển kinh tế và TĐLKiTV; (H15) Có mối tương quan trái chiều giữa rủi ro hành nghề kiểm toán và TĐLKiTV. Kết quả kiểm định như sau:

(i) Giả thuyết (H13) được chấp nhận. Điều này cho thấy môi trường pháp lý của hoạt động KTĐL Việt Nam đang thay đổi theo hướng ngày càng hoàn thiện hơn và phù hợp với thông lệ quốc tế. Nhất là đạo đức nghề nghiệp và hệ thống CMKiT Việt Nam đang từng bước hòa hợp với quốc tế. Do đó, sự thay đổi pháp lý trong nước, ngoài nước sẽ làm cho TĐLKiTV ngày càng nâng cao nhằm đảm bảo CLKiT và đáp ứng kỳ vọng của xã hội về hoạt động KTĐL.

(ii) Giả thuyết (H14) được chấp nhận. Điều này thể hiện đúng tình hình hiện nay. Nhu cầu kiểm toán đang gia tăng do gia tăng số lượng công ty đại chúng, công ty cổ phần, công ty có vốn đầu tư nước ngoài, yêu cầu của ngân hàng đối với doanh nghiệp phải KiTBCTC để tăng độ tin cậy của BCTC để xem xét cho vay, nhu cầu kiểm toán từ các doanh nghiệp khác. Bên cạnh đó, ngành kiểm toán Việt Nam đang hội nhập sâu rộng với quốc tế, thể hiện qua chiến lược phát triển kiểm toán của Bộ Tài chính và sự quyết tâm của VACPA. Các DNKiT Việt Nam cũng đẩy mạnh gia nhập thành viên của các "hãng kiểm toán nước ngoài", nâng cao quy trình kiểm toán, soát xét chất lượng và sự độc lập kiểm toán.

(iii) Giả thuyết (H15) bị bác bỏ. Ở Việt Nam, qua phỏng vấn các chuyên gia và thống kê thực trạng vi phạm tính độc lập (ở chương 4) thì các vụ xử lý vi phạm còn ít, khả năng xảy ra kiện tụng và tranh chấp là thấp và thông tin kiện tụng hay tranh chấp không được công khai. Do đó rủi ro hành nghề kiểm toán chưa thể làm tăng được TĐLKiTV trong bối cảnh Việt Nam hiện nay. Tuy nhiên KiTV vẫn e ngại bị rút giấy phép hành nghề, đình chỉ hành nghề, bị phạt vi phạm hành chính hay bị kiện tụng, từ đó cho thấy trong tương lai nhân tố này không làm ảnh hưởng tiêu tực đến TĐLKiTV mà còn có thể làm tăng tính độc lập trong KiTBCTC.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 4

Chương 4 đã khái quát tình hình kinh tế, xã hội và kế hoạch phát triển của Việt Nam. Sau đó chương 4 đi vào tập hợp số liệu khảo sát, đưa ra "mô hình nghiên cứu" và các "giả thuyết nghiên cứu", kiểm định mô hình phù hợp, ước lượng mô hình. Từ đó đã kết luận các nhân tố có tác động đến TĐLKiTV trong KiTBCTC theo mức độ từ mạnh đến yếu, so sánh với các nghiên cứu trước và biện luận phù hợp với Việt Nam.

Những bước thực hiện trong chương 4 là cơ sở để luận án đưa ra hàm ý ở chương 5.

CHƯƠNG 5. KẾT LUẬN VÀ HÀM Ý

Chương 5 kết luận và hàm ý chính sách về nhóm nhân tố tác động đến TĐLKiTV và các hàm ý chính sách khác nhằm nâng cao TĐLKiTV. Cuối cùng, luận án ghi nhận những hạn chế và đề xuất hướng nghiên cứu trong tương lai.

5.1. Kết luận

Trong tình hình hiện nay Việt Nam đang hội nhập quốc tế, TĐLKiTV là một trong những vấn đề quan trọng quyết định hoạt động hiệu quả và tiếp tục phát triển của các DNKiT Việt Nam, nâng tầm nghề nghiệp KiTĐL và góp phần minh bạch thông tin. Nghiên cứu về các nhân tố tác động đến TĐLKiTV trong KiTBCTC là một bước đi cần thiết nhằm xác định được những nhân tố cốt lõi, đánh giá thực trạng. Qua đó thực hiện các giải pháp cần thiết nhằm không ngừng nâng cao lợi thế cạnh tranh của DNKiT Việt Nam, nâng cao vai trò và vị trí nghề nghiệp KiTĐL trong nền kinh tế thị trường cũng như hội nhập quốc tế với nhiều cơ hội và thách thức.

Kết quả nghiên cứu về TĐLKiTV trong KiTBCTC tại Việt Nam, dưới góc nhìn của giám đốc kiểm toán, KiTV độc lập, trợ lý kiểm toán đang làm việc tại các DNKiT; các chuyên gia là Lãnh đạo Hội KiTV hành nghề, giảng viên đại học, cán bộ ngân hàng, kế toán trưởng doanh nghiệp, đã cho thấy họ có cảm nhận tương đối giống nhau về TĐLKiTV ở mức độ tương đối tốt. Tuy nhiên, với sự đánh giá nguồn lực kiểm toán và thực trạng, TĐLKiTV cần thiết phải nâng cao hơn nữa trong giai đoạn hiện nay.

Kết quả nghiên cứu cho thấy mô hình đã xây dựng phù hợp và được ước lượng như sau:

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

Trong đó các biến được ký hiệu như sau: TDL: TĐLKiTV; TVL: Tính vị lợi, đạo lý và tính ích kỷ; TN: Thâm niên, vị trí; HT: Học tập, đào tạo và kỹ năng chuyên sâu; PKT: Dịch vụ phi kiểm toán; MQH: Mối quan hệ tuyển dụng lao động ưu tiên

và tiềm năng; NK: Nhiệm kỳ của kiểm toán; PTKT: Phí kiểm toán và sự phụ thuộc kinh tế của DNKiT vào khách hàng; QT: Quản trị công ty tại DNKiT; MTCT: Môi trường cạnh tranh; QM: Quy mô và danh tiếng DNKiT; PL: Sự thay đổi quy định pháp lý; Giám sát, kiểm soát của hội nghề nghiệp và UBCNKK; RR: Rủi ro hành nghề kiểm toán; HNPT: Hội nhập và phát triển kinh tế.

Các nhân tố được tác giả kế thừa thông qua những công trình nghiên cứu ở nước ngoài nhưng không kế thừa một cách hoàn toàn mà đều được tác giả tùy biến lại phù hợp với bối cảnh trong nước thông qua xác định lại thang đo và thêm các biến quan sát mới (bảng khảo sát, phụ lục 5). Hơn nữa, so với các nghiên cứu đã công bố, luận án đã phát hiện các nhân tố mới trong mối quan hệ với TĐLKiTV tại Việt Nam như sau:

Bảng 5.1. Các nhân tố mới trong mối quan hệ với TĐLKiTV tại Việt Nam

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

(Nguồn: Kết quả nghiên cứu của tác giả)

Từ bước "phân tích hồi quy" ở chương 4 đã xác định được các nhân tố tác động đến TĐLKiTV có 13 nhân tố: trong đó có 5 nhân tố đe dọa làm giảm TĐLKiTV: Tính vị lợi, đạo lý và tính ích kỷ (TVL); Thâm niên, vị trí (TNN); Phí kiểm toán và sự phụ thuộc kinh tế của DNKiT vào khách hàng (PTKT); Môi trường cạnh tranh

(MTCT); Rủi ro hành nghề kiểm toán (RR). Có 8 nhân tố tăng cường TĐLKiTV: Học tập, đào tạo và kỹ năng chuyên sâu (HT); Dịch vụ phi kiểm toán (PKT); Mối quan hệ tuyển dụng lao động ưu tiên và tiềm năng (MQH); Nhiệm kỳ của kiểm toán (NK); Quản trị công ty tại DNKiT (QT), Quy mô và danh tiếng DNKiT (QM); Sự thay đổi quy định pháp lý; Giám sát, kiểm soát bởi hội nghề nghiệp và UBCKNN (PL); Hội nhập và phát triển kinh tế (HNPT).

Các nhân tố tác động đến TĐLKiTV theo thứ tự, mức độ từ mạnh đến yếu:

Bảng 5.2. Thứ tự các nhân tố tác động đến TĐLKiTV

Thứ tự	Nhân tố
(i)	Tính vị lợi, đạo lý và tính ích kỷ
(ii)	Quy mô và danh tiếng DNKiT
(iii)	Học tập, đào tạo và kỹ năng chuyên sâu
(iv)	Mối quan hệ tuyển dụng lao động ưu tiên và tiềm năng
(v)	Nhiệm kỳ của kiểm toán
(vi)	Hội nhập và phát triển kinh tế
(vii)	Phí kiểm toán và phụ thuộc kinh tế DNKiT vào khách hàng
(viii)	Thâm niên, vị trí
(ix)	Dịch vụ phi kiểm toán
(x)	Môi trường cạnh tranh
(xi)	Rủi ro hành nghề kiểm toán
(xii)	Quản trị trong DNKiT
(xiii)	Sự thay đổi quy định pháp lý; Giám sát, kiểm soát của hội nghề nghiệp, UBCKNN.

(Nguồn: Kết quả nghiên cứu của tác giả)

Riêng Tôn giáo có tác động yếu đến TĐLKiTV. Như vậy, để nâng cao TĐLKiTV, các hàm ý đề xuất áp dụng theo thứ tự ưu tiên cho từng nhân tố tương ứng cường độ ảnh hưởng từ mạnh đến yếu tới TĐLKiTV.

Các giả thuyết đặt ra cho sự tác động và chiều tương quan của những nhân tố nêu trên đến TĐLKiTV. Kết quả kiểm định cũng cho thấy phù hợp tình hình thực tế tiễn hiện nay (trình bày ở mục 4.6.2, chương 4).

5.2. Hàm ý theo các nhân tố tác động đến TĐLKiTV

Độ lớn ảnh hưởng của mỗi nhân tố tới TĐLKiTV trong KiTBCTC mạnh yếu khác nhau như trình bày ở trên là cơ sở ưu tiên trong điều chỉnh hành vi, thực hiện công việc của KiTV; Điều hành, hoạch định của nhà chính sách và nhà quản trị; Xem xét, đánh giá và ra quyết định của người sử dụng thông tin BCTC. Các hàm ý sau đây được đưa ra theo hướng tiếp cận 3 nhóm nhân tố tác động đến TĐLKiTV như hướng tiếp cận ban đầu (Nhóm nhân tố đặc tính cá nhân KiTV, nhóm nhân tố môi trường DNKiT và nhóm nhân tố thể chế) nhằm trình bày có hệ thống những hàm ý chính sách và hàm ý quản trị có quan hệ mật thiết với nhau.

5.2.1. Nhóm nhân tố đặc tính cá nhân KiTV

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

Các DNKiT cần xây dựng chiến lược và thực hiện trách nhiệm xã hội và phát triển bền vững, trong đó có bao hàm các hoạt động có liên quan đến trách nhiệm của doanh nghiệp với cộng đồng, trách nhiệm và đạo đức cá nhân với cộng đồng như: chia sẻ trách nhiệm với cộng đồng, hoạt động tương thân tương ái, tinh thần nhân ái… để qua đó đề cao việc kiềm chế hành vi ích kỷ và nâng cao tính vị lợi cho người lao động trong DNKiT.

DNKiT cần chú trọng xây dựng văn hóa doanh nghiệp tốt, hướng về lợi ích người lao động, giảm áp lực công việc cho KiTV, chú trọng vun đắp sự đoàn kết và lòng yêu nghề kiểm toán.

DNKiT cần phối hợp với tổ chức nghề nghiệp, Đoàn thanh niên, công đoàn, tổ chức từ thiện… để tổ chức cho người lao động tham gia các phong trào thể dục thể thao, văn nghệ, hoạt động tình nguyện vì cộng đồng nhằm tăng sự đoàn kết nội bộ, nêu cao tính thần tương thân tương ái.

KiTV, trợ lý KiTV 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. Luôn rèn luyện phẩm chất đạo đức, lòng yêu nghề, tinh thần làm việc độc lập vì xã hội.

KiTV, trợ lý KiTV cần tham gia thường xuyên các hoạt động tôn giáo để luôn có lối sống hướng thiện, từ bỏ sự ích kỷ của bản thân, tìm được sự bình an trong tinh thần, công việc và trong cuộc sống.

5.2.1.2. Thâm niên, vị trí

Về thu nhập theo thâm niên, điều kiện kinh tế khó khăn hoặc chế độ đãi ngộ không phù hợp dễ dẫn đến việc KiTV và trợ lý KiTV không an tâm làm việc, không phát huy năng lực và có thể có những suy nghĩ và hành động lệch hướng. Do đó, DNKiT cần đưa ra nhiều chính sách lương, thưởng cụ thể, rõ ràng, để đảm bảo thu nhập, phúc lợi cho giám đốc kiểm toán, KiTV và trợ lý KiTV. Hơn nữa, công ty cần ưu tiên tập trung các chính sách vào việc thu hút và giữ chân những người có vị trí cao và nhiều kinh nghiệm làm việc cho công ty vì nhóm nhân sự này đóng vai trò chủ chốt, góp phần chính vào chất lượng và uy tín của dịch vụ kiểm toán BCTC.

DNKiT cần chú trọng xây dựng môi trường văn hóa doanh nghiệp tốt để người lao động làm việc gắn bó với công ty lâu dài, vun đắp lòng yêu nghề, giảm áp lực công việc, đặt lợi ích chung của doanh nghiệp lên trên lợi ích cá nhân.

Cơ chế thăng tiến cũng là một nhân tố thu hút và giữ chân KiTV. DNKiT cần xây dựng cơ chế thăng tiến từng vị trí cụ thể với tiêu chí rõ ràng để khuyến khích người lao động có định hướng về làm việc và gắn bó lâu dài với công ty.

5.2.1.3. Tôn giáo

Tôn giáo tạo niềm tin và sự nương tựa về mặt tinh thần cho con người, hướng con người có cuộc sống tốt đẹp và hạnh phúc. Các giáo lý tôn giáo chứa đựng các giá trị đạo đức nhân bản rất hữu ích cho việc xây dựng nền tảng đạo đức và nhân cách con người. Giá trị lớn nhất của đạo đức tôn giáo là góp phần duy trì đạo đức xã hội, hoàn thiện nhân cách cá nhân. Tôn giáo được Nhà nước tôn trọng và khuyến khích phát triển, miễn sao không đi ngược với truyền thống văn hóa dân tộc và không xâm hại lợi ích quốc gia.

Mặc dù nhân tố tôn giáo có ảnh hưởng yếu, không được ước lượng trong "mô hình nghiên cứu". Tuy nhiên, nhân tố tôn giáo có tác động nhất định đến đạo đức con người do tôn giáo tạo nên nét văn hóa đặc trưng, ảnh hưởng đến nhân cách. Do vậy, 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.

DNKiT cần tôn trọng và phát huy nhân tố tôn giáo. Hiện nay, có một vài các công ty đang áp dụng thiền trong quản lý và kinh doanh, một hoạt động bổ ích đáp ứng được các nội dung trên.

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

KiTV cần luôn học tập để nâng cao trình độ chuyên môn đáp ứng tốt yêu cầu công việc, có đạo đức nghề nghiệp tốt, nhận diện các trường hợp hay tình huống rủi ro đến bản thân, đơn vị làm việc hay uy tín ngành kiểm toán để chủ động đưa ra những biện pháp thực hiện phù hợp nhằm tránh rủi ro, bảo vệ mình, uy tín công ty và uy tín ngành KiTĐL trong xã hội. Bên cạnh việc nghiêm túc tham gia các lớp cập nhật kiến thức do VACPA tổ chức, KiTV cần không ngừng tự nghiên cứu văn bản luật, trao dồi kỹ năng kiểm toán, nâng cao khả năng tin học và ngoại ngữ để chủ động tham gia vào lực lượng lao động chất lượng cao, đáp ứng xu thế hội nhập và cuộc cách mạng công nghiệp lần thứ tư. Đối với một số ngành nghề đặc thù, KiTV và trợ lý KiTV cần học hỏi, tích lũy kinh nghiệm chuyên sâu, nhận thêm các hỗ trợ từ công ty và các chuyên gia để nắm vững chuyên môn và đưa ra những xét đoán một cách độc lập.

DNKiT 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 tiền bạc cho người lao động học tập nâng cao trình độ, nhất là các chứng chỉ quốc tế. Những chính sách này không những góp phần nâng cao chất lượng đội ngũ lao động mà còn giữ chân người lao động gắn bó với DNKiT.

Nhà nước và Hội nghề nghiệp cần không ngừng đổi mới công tác đào tạo và cấp chứng chỉ KiTV, hướng đến quốc tế hóa chứng chỉ KiTV hành nghề của Việt

Nam được các quốc gia trong khu vực và trên thế giới công nhận. Mở rộng đối tượng dự thi và điều kiện dự thi để tạo nhiều cơ hội cho nhiều người được dự thi hơn nhằm gia tăng nguồn nhân lực KiTV đang thiếu hụt lớn. Nội dung bài thi cần phối hợp giữa lý luận với thực tế, nâng tầm đề thi theo chuẩn quốc tế.

5.2.2. Nhóm nhân tố môi trường DNKiT

5.2.2.1. Dịch vụ phi kiểm toán

Hiện nay các doanh nghiệp sản xuất kinh doanh dịch vụ thường thuê các chuyên gia hoặc đơn vị chuyên nghiệp bên ngoài thực hiện nhiều vị trí công việc cho mình thay vì tuyển dụng nhân sự làm việc tại chỗ nhằm mục đích tăng tính chuyên nghiệp, trách nhiệm và tiết kiệm chi phí. Đối với các công việc đòi hỏi tính chuyên môn cao và nhiều kinh nghiệm như kế toán - thuế, hệ thống kiểm soát, hệ thống thông tin, đào tạo, phần mềm tin học, định giá…, doanh nghiệp thường lựa chọn DNKiT thực hiện. Bởi vì DNKiT có đội ngũ nhân sự chuyên môn cao, dày dạn kinh nghiệm, sự độc lập trong công việc và có ĐĐNN cao. Đứng góc độ kiểm toán, đây là các hình thức DVPKiT được DNKiT cung cấp hợp pháp, ngoại trừ trường hợp thực hiện các công việc ghi sổ kế toán, thuế, BCTC cho chính khách hàng đang kiểm toán. Đối với các DVPKiT khác, hầu hết những người trả lời phỏng vấn, khảo sát đưa ra quan điểm các DVPKiT như: đào tạo, thực hiện dịch vụ thiết kế hoặc đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ ... không liên quan trực tiếp đến hoạt động kiểm toán và có thể do nhóm khác thực hiện. Đứng góc độ của doanh nghiệp được kiểm toán, họ cảm nhận tính khách quan của ý kiến KiTV không bị ảnh hưởng bởi các công việc mang tính chất phi kiểm toán. Hơn nữa, trong nhiều trường hợp các dịch vụ này còn giúp cho KiTV sự hiểu biết về tình hình sản xuất kinh doanh của họ để phục vụ tốt cho những đánh giá chuyên môn trong quá trình KiTBCTC.

Về tiền phí thu được từ việc thực hiện cung cấp DVPKiT, sự lo ngại mất khách hàng có nguy cơ làm suy giảm tính độc lập của DNKiT khi mà mức tiền phí DVPKiT chiếm một tỷ trọng lớn trong tổng tiền phí thu được từ một khách hàng, hoặc chiếm tỷ trọng cao so với tổng cộng doanh thu DNKiT (hoặc chi nhánh, văn phòng DNKiT).

Sau đây là một số hàm ý nhằm để cho việc cung cấp DVPKiT không làm ảnh hưởng xấu đến giảm tính TĐLKiTV:

(i) DNKiT cần thực hiện các giải pháp hữu hiệu nhằm ngăn ngừa sự suy giảm TĐLKiTV. Doanh nghiệp cần tuân thủ việc không cung cấp các DVPKiT đã được quy định trong Chuẩn mực ĐĐNN. Ngăn ngừa KiTV thực hiện DVPKiT mà chiếm tỷ trọng đáng kể so với tổng phí thu tiền từ một khách hàng hoặc so với tổng doanh thu của văn phòng kiểm toán / chi nhánh DNKiT / DNKiT. Xây dựng bộ phận kiểm toán tách bạch với bộ phận thực hiện DVPKiT. Phân công nhóm thực hiện DVPKiT khác với nhóm thực hiện kiểm toán tại cùng một khách hàng. Công bố phí phi kiểm toán sẽ hạn chế sự suy giảm TĐLKiTV. Áp dụng các biện pháp tự vệ để giảm các mối đe dọa đối với TĐLKiTV khi các thực hiện công việc hỗ trợ khách hàng.

(ii) DNKiT có thể cung cấp các DVPKiT, ngoại trừ các DVPKiT không được thực hiện đã được quy định trong Chuẩn mực ĐĐNN để không những nâng cao thu nhập cho DNKiT, nâng cao chuyên môn cũng như tính chuyên nghiệp cho đội ngũ nhân viên trong DNKiT, mà khách hàng kiểm toán còn được sử dụng DVPKiT chuyên nghiệp từ DNKiT, được đào tạo cập nhật kiến thức chuyên ngành hoặc được tư vấn tuyển dụng nhân sự phù hợp theo yêu cầu.

(iii) Đối tượng là "Doanh nghiệp được kiểm toán" có thể sử dụng DVPKiT từ DNKiT đương nhiệm để có những dịch vụ chuyên nghiệp cung ứng cho hoạt động kế toán, tài chính và sản xuất kinh doanh. Tuy nhiên, cần ngăn ngừa sự suy giảm TĐLKiTV trong KiTBCTC. Thành lập Hội đồng độc lập (hoặc Ủy ban kiểm toán) để đánh giá năng lực, chỉ định, giám sát hoạt động kiểm toán và hoạt động phi kiểm toán. Ngăn ngừa các DVPKiT được cho là mâu thuẫn với vai trò của KiTV hoặc nếu các "biện pháp bảo vệ" đã được xác định là không đầy đủ, hoặc không được thực hiện theo quy định của chuẩn mực ĐĐNN. Nếu cần thiết, các đơn vị có thể xem xét việc chỉ định DNKiT, KiTV khác với đơn vị kiểm toán, KiTV đang thực hiện DVPKiT cho mình, dù có hay không có các yêu cầu từ cơ quan nhà nước để đảm bảo tính độc lập và có sự kiểm tra chéo lẫn nhau.

5.2.2.2. Mối quan hệ kiểm toán và khách hàng

Qua số liệu của luận án phản ánh nhân tố "mối quan hệ giữa kiểm toán và khách hàng" có chi phối đáng kể và tương quan nghịch với TĐLKiTV. Do đó, để nâng cao TĐLKiTV thì cần phải xem xét nhân tố "mối quan hệ kiểm toán-khách hàng".

(i) "Mối quan hệ của KiTV-khách hàng" có thể dẫn đến suy giảm TĐLKiTV. Do đó, trước khi cung ứng dịch vụ, KiTV hành nghề phải tự xác định các khả năng ảnh hưởng đến TĐLKiT từ mối quan hệ gia đình, mối quan hệ họ hàng với Ban quản trị, Ban Giám đốc hoặc nhân viên có vai trò chủ yếu trong trình bày số liệu BCTC của khách hàng hoặc có mối quan hệ kinh doanh như: nắm giữ cổ phần của khách hàng, lợi ích tài chính... Ngoài ra, nhân sự đang có liên quan đến BCTC của khách hàng kiểm toán đã từng làm việc tại DNKiT hoặc KiTV đương nhiệm được khách hàng ưu tiên tuyển dụng trong tương lai cũng có thể làm phát sinh nguy cơ làm giảm TĐLKiTV. Do vậy, KiTV và DNKiT cần phải tiến hành đánh giá kịp thời mức độ nghiêm trọng của các khả năng rủi ro này và vận dụng các giải pháp cần thiết nhằm làm giảm khả năng đó về điểm phù hợp như: (i) KiTV đó không tham gia nhóm thực hiện kiểm toán; (ii) KiTV phải ngưng các mối quan hệ tài chính, kinh doanh; (iii) Báo cáo các vấn đề với các cấp lãnh đạo và thảo luận cách giải quyết. KiTV không nên tham gia cuộc kiểm toán nữa khi mà họ không thể triển khai được những giải pháp bảo vệ TĐLKiTV.

(ii) Cần quy định khoảng thời gian nhất định sau khi KiTV nghỉ việc tại DNKiT mới được chuyển qua làm việc tại khách hàng kiểm toán. Quy định này nhằm để KiTV đương nhiệm cân nhắc có nên chuyển qua làm việc cho chính khách hàng đang được kiểm toán hay không, nếu có thì phải sau khoảng thời gian quy định.

(iii) Mối quan hệ giữa DNKiT với khách hàng cũng là "mối quan hệ kinh doanh" do DNKiT cung cấp các dịch vụ cho khách hàng và nhận tiền phí từ khách hàng cũng như có một số chính sách giữ chân khách hàng cho năm sau. Do vậy, việc thành lập một đơn vị độc lập (độc lập với DNKiT và đơn vị cần kiểm toán) sẽ loại bỏ hoặc xóa bỏ khái niệm "mối quan hệ kinh doanh" giữa DNKiT và khách hàng. Đơn

vị này có vai trò độc lập trong việc tìm kiếm DNKiT thông qua tổ chức đấu thầu hoặc chỉ định KiTV/DNKiT một cách công khai cho các đơn vị cần kiểm toán.

Bên cạnh đó, các khách hàng kiểm toán cần thành lập Hội đồng độc lập để đánh giá, lựa chọn và giám sát thường xuyên hoạt động kiểm toán, để từ đó có thể giúp giảm đi "mối quan hệ kinh doanh" giữa kiểm toán và khách hàng.

5.2.2.3. Nhiệm kỳ của kiểm toán

Nhiệm kỳ kiểm toán là số năm của mối quan hệ giữa khách hàng được kiểm toán và KiTV, hoặc mối quan hệ giữa khách hàng và giám đốc kiểm toán hoặc mối quan hệ giữa khách hàng và DNKiT. Khi nhiệm kỳ kiểm toán tăng, có nhiều rủi ro về nguy cơ quen thuộc dẫn đến làm giảm tính độc lập. Kiểm định số liệu cho thấy, nhiệm kỳ kiểm toán là nhân tố đang được đánh giá là quan trọng chi phối tới TĐLKiTV. Do đó, để nâng cao TĐLKiTV thì cần phải xem xét nhân tố nhiệm kỳ kiểm toán.

DNKiT cần áp dụng các chính sách quản lý chất lượng được vận hành hiệu quả nhằm kiểm soát thường xuyên KiTV để duy trì tính độc lập trong công việc theo đúng chính sách của công ty và chuẩn mực nghề nghiệp đã ban hành như KiTV không được kiểm toán một khách hàng quá 3 năm hoặc giám đốc kiểm toán không ký BCKiT cho một khách hàng quá 3 năm. DNKiT cần mở sổ theo dõi công việc ký BCKiT hàng năm của KiTV, giám đốc kiểm toán để tránh những trường hợp ký BCKiT quá 3 năm liền cho cùng khách hàng. DNKiT cần đưa ra chính sách phổ biến công khai quy chế về nhiệm kỳ, khen thưởng và xử phạt tới toàn thể nhân viên công ty về các vấn đề thực hiện luân chuyển khi thực hiện kiểm toán.

DNKiT cũng cần xem xét thời gian đảm nhiệm công việc của các trợ lý KiTV trong nhóm kiểm toán vì những nhân sự này cũng tham gia trong quá trình kiểm toán và thực hiện những phần công việc kiểm toán. Bên cạnh đó, nhân sự đảm nhiệm kiểm soát CLKiT cũng cần xem xét thời gian soát xét và có thể luân chuyển để đảm bảo công việc soát xét không bị chi phối từ sự quen thuộc với khách hàng và quen thuộc với nhóm kiểm toán.

Về luân chuyển DNKiT, hiện vẫn có sự khác biệt trong quy định tại những quốc gia trên thế giới:

(i) Các quốc gia không có luân chuyển DNKiT bắt buộc do họ xem sự luân chuyển DNKiT là không cần thiết.Việc luân chuyển bắt buộc sẽ làm mất đi kiến thức kiểm toán tích lũy được qua các năm, dẫn đến nguy cơ cao về các lỗi BCTC không bị phát hiện. Đồng thời, việc luân chuyển kiểm toán sẽ làm tăng thêm chi phí và thời gian quản lý trong quá trình chuyển đổi kiến thức của KiTV về hoạt động, hệ thống, thực tiễn kinh doanh và các quá trình trình bày và công bố BCTC của công ty. Việc luân chuyển DNKiT bắt buộc sẽ làm giảm trách nhiệm giải trình và trách nhiệm của Hội đồng / Ủy ban kiểm toán đối với việc đánh giá định kỳ về hoạt động của KiTV và dựa trên đánh giá đó để xác định xem liệu thời điểm nào và khi nào yêu cầu luân chuyển hoặc đấu thầu kiểm toán.

(ii) Các quốc gia đưa ra quy định luân chuyển DNKiT bắt buộc để làm giảm nguy cơ quen thuộc, từ đó giảm nguy cơ đe dọa đến TĐLKiTV như: Brazil có quy định luân chuyển khi kiểm toán doanh nghiệp niêm yết (trừ ngân hàng); Trung quốc: Luân chuyển khi kiểm toán doanh nghiệp vốn nhà nước và doanh nghiệp tài chính; Ấn Độ: Luân chuyển khi kiểm toán ngân hàng, công ty bảo hiểm, quỹ kỳ vọng dự phòng và đơn vị công; Indonesia: Luân chuyển 5 năm khi kiểm toán ngân hàng trung ương, luân chuyển 6 năm khi kiểm toán công ty tư nhân và công ty khu vực công; Ý: Luân chuyển 9 năm khi kiểm toán doanh nghiệp niêm yết; Ả Rập: Luân chuyển khi kiểm toán doanh nghiệp niêm yết (trừ ngân hàng); Thổ Nhĩ Kỳ: Luân chuyển 8 năm khi kiểm toán ngân hàng, luân chuyển 7 năm khi kiểm toán công ty bảo hiểm.

Phù hợp với bối cảnh ngành kiểm toán còn non trẻ và chế tài về kiểm toán còn chưa nghiêm khắc tại Việt Nam, cơ quan nhà nước và VACPA cần quy định luân chuyển DNKiT bắt buộc đối với một số loại hình doanh nghiệp. Đầu tiên là yêu cầu luân chuyển DNKiT khi kiểm toán các đơn vị ảnh hưởng đến lợi ích công chúng như các công ty niêm yết, công ty tài chính, ngân hàng, công ty bảo hiểm, công ty một thành viên nhà nước. Sau đó có lộ trình cho các đơn vị còn lại. Khi tồn tại sự bất đồng giữa KiTV hoặc các đơn vị kiểm toán với khách hàng thì cần quy định công bố sự bất

đồng này do nó có thể là dấu hiệu đe dọa TĐLKiT và CLKiT. Cần đưa ra quy định thời điểm luân chuyển kiểm toán thích hợp. Việc thành lập đơn vị đấu thầu kiểm toán cũng có thể giải quyết được tác động của nhiệm kỳ kiểm toán đối với TĐLKiTV. Tuy nhiên, tại một số địa phương mà nơi đó không tập trung nhiều DNKiT và khách hàng phải kiểm toán hoặc trong các ngành sản xuất kinh doanh chuyên biệt, đặc thù thì có thể không cần phải luân chuyển DNKiT. Bởi vì các DNKiT trong trường hợp này khó có đủ năng lực và đáp ứng các yêu cầu về kế toán, kiểm toán, trình độ nhân viên phù hợp. Ngay cả khi các DNKiT đáp ứng các yêu cầu chung và kỹ thuật đã có ở những khu vực này thì các DNKiT có thể thiếu kinh nghiệm cần thiết khi thực hiện công việc kiểm toán một số ngành chuyên biệt, đặc thù.

5.2.2.4. Phí kiểm toán và sự phụ thuộc kinh tế của DNKiT vào khách hàng

DNKiT với khách hàng có mối quan hệ kinh doanh thông qua hợp đồng kiểm toán và tiền phí được khách hàng chi trả cho DNKiT. Các khoản tiền phí này là nguồn thu nhập chính của các DNKiT và dùng để chi trả lương cho các KiTV. Mối quan hệ kinh doanh này đã đặt KiTV trong một tình huống khó xử do họ trực tiếp liên hệ với khách hàng để thỏa thuận mức phí, ký kết hợp đồng và thực hiện công việc. Do đó, KiTV và DNKiT có thể chịu áp lực từ khách hàng dẫn đến làm suy giảm tính độc lập khi thực hiện công việc KiTBCTC. Kết quả phân tích cũng nói lên nhân tố giá phí kiểm toán và sự phụ thuộc kinh tế có ảnh hưởng nhiều với TĐLKiTV. Một số hàm ý nhằm cải thiện sự ảnh hưởng không tốt của nhân tố này như sau:

(i) Đối với DNKiT

DNKiT sẽ tiến hành khảo sát tình hình thực tế tại khách hàng có nhu cầu cần KiTBCTC, ước tính chi phí bỏ ra để có thể tiến hành công việc. Vấn đề DNKiT hoặc KiTV có thể đưa ra một mức phí thấp hơn so với mức phí của KiTV khác chưa hẳn đã là cạnh tranh không lành mạnh, nhưng có thể là dấu hiệu cho thấy họ không đảm bảo công việc kiểm toán đạt chất lượng và thực sự độc lập do các thủ tục chuyên môn và tính thận trọng chưa được thực hiện đầy đủ. Do đó, DNKiT cần xây dựng dự toán giá thành hợp lý cho hoạt động KiTBCTC nhằm đạt được chất lượng, uy tín và mục tiêu lợi nhuận của mình. Dự toán cần dựa vào ngành nghề, lĩnh vực kinh doanh,

khoảng cách địa lý của khách hàng, các thủ tục kiểm toán phải thực hiện, số lượng nhân viên tham gia, các chi phí về ăn ở, quản lý chung...

Ở giai đoạn "chuẩn bị kiểm toán", DNKiT đã ký hợp đồng với hầu hết các khách hàng để chuẩn bị cho việc hàng năm. Doanh thu theo từng khách hàng, tổng doanh thu đều có thể ước tính được. Do vậy, vấn đề tỷ trọng phí dịch vụ kiểm toán hoặc DVPKiT quá cao cần phải được xem xét để có các giải pháp phòng ngừa phù hợp.

Giá phí cần có quy trình khảo sát, ước tính, soát xét, phê duyệt bởi nhiều bộ phận khác nhau hoặc do một phòng / Ban độc lập trong DNKiT thực hiện nhằm đảm bảo giá phí được ký kết với khách hàng phù hợp với khối lượng công việc cần làm, đáp ứng tính khách quan và CLKiT.

Trường hợp giá phí được ước tính thực sự ở mức thấp có thể dẫn đến cái nhìn tiêu cực về sự độc lập, DNKiT có thể thực hiện bổ sung bước soát xét trước và sau khi phát hành BCKiT do người bên ngoài công ty thực hiện.

(ii) Đối với khách hàng kiểm toán

Khách hàng kiểm toán cần thực hiện cơ chế giám sát như thành lập hội đồng (hoặc ủy ban) kiểm toán, kiểm toán nội bộ để kiểm tra giám sát vấn đề mức phí chi trả cho DNKiT để xem xét liệu có vấn đề phụ thuộc phí hay không dẫn đến nguy cơ ý kiến kiểm toán không khách quan hoặc phí quá thấp dẫn đến nguy cơ các thủ tục kiểm toán chưa thực hiện đầy đủ, nhằm ngăn ngừa sự suy giảm TĐLKiTV và CLKiT.

(iii) Đối với Nhà nước và VACPA

Thành lập đơn vị (hoặc trung tâm) đấu thầu hợp đồng kiểm toán cũng có thể ngăn ngừa các vấn đề phá giá, mức giá quá thấp, quá cao hoặc sự phụ thuộc vào khách hàng kiểm toán.

Yêu cầu các DNKiT báo cáo chi tiết doanh thu từng lại dịch vụ theo từng khách hàng hàng năm, đặc biệt là trước giai đoạn hoàn thành kiểm toán để VACPA có thể kịp thời kiểm tra các dấu hiệu phụ thuộc kinh tế hoặc giá phí không hợp lý.

Kiểm tra vấn đề lập dự toán chi phí kiểm toán cho mỗi hợp đồng kiểm toán, so sánh với công việc trong 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 TĐLKiT và CLKiT.

5.2.2.5. Quản trị công ty tại DNKiT

Quản trị công ty tại DNKiT là toàn bộ hệ thống kiểm soát CLKiT, soát xét quá trình kiểm toán, quản lý tài chính và các vấn đề khác giúp cho nhà quản lý công ty quản lý và chỉ đạo hoạt động của DNKiT một cách đúng đắn và phát triển đúng hướng. Kết quả chỉ ra nhân tố quản trị công ty tại DNKiT có ảnh hưởng đáng kể và có mối quan hệ tỉ lệ thuận với TĐLKiTV. Do đó, để nâng cao TĐLKiTV cần phải đặc biệt xem xét nhân tố quản trị công ty và ưu tiên nguồn lực để nâng cao công tác quản trị công ty trong DNKiT.

(i) Đối với DNKiT

Số liệu khảo sát cho thấy có hơn 50% KiTV đồng ý với nhận định "Quy trình kiểm toán tại công ty thì hiệu quả". Vì vậy, việc khuyến khích các DNKiT xây dựng một quy trình kiểm toán hữu hiệu, tiên tiến sẽ thúc đẩy gia tăng TĐLKiTV và qua đó cũng sẽ nâng cao CLKiT. Theo báo cáo kiểm tra VACPA qua 3 năm gần đây nhất, nhiều DNKiT còn sử dụng các quy trình kiểm toán lạc hậu. Một số đơn vị dùng chương trình kiểm toán mẫu do VACPA ban hành nhưng chưa đầu tư thời gian, công sức xây dựng, thiết kế cho phù hợp với đối tượng khách hàng của DNKiT. Do đó các DNKiT nên dựa vào chương trình kiểm toán mẫu do VACPA ban hành để xây dựng nên quy trình kiểm toán cho mình, sao cho phù hợp với đặc điểm công ty, loại hình dịch vụ và đối tượng khách hàng trên cơ sở tuân thủ các chuẩn mực chuyên môn và ĐĐNN kiểm toán. Đối với các DNKiT có quy trình kiểm toán riêng thì cần thường xuyên cập nhật sao cho phù hợp với các quy định hiện hành và thực hành phù hợp quy trình của hãng kiểm toán quốc tế. Hơn nữa, DNKiT cần nghiêm túc thực hiện quy trình kiểm toán một cách "đầy đủ" và "thận trọng đúng mức", tránh tình trạng bỏ sót thủ tục kiểm toán quan trọng. Từng bước xây dựng hệ thống thông tin kiểm toán trong bối cảnh sự phát triển công nghệ thông tin trong cuộc cách mạng công nghiệp

lần thứ 4, trong đó kết hợp các yếu tố con người, quy trình, thủ tục kiểm toán, dữ liệu (khai thác, phân tích, lưu trữ), kỹ thuật công nghệ thành một hệ thống hoàn chỉnh.

Bên cạnh đó, DNKiT cần hoàn thiện hệ thống kiểm soát chất lượng của DNKiT, trong đó đặc biệt quan tâm tới xây dựng một quy trình kiểm soát về CLKiT một cách hiệu quả cũng như đề cao vai trò của người kiểm soát độc lập trong DNKiT đối với từng cuộc kiểm toán. Kiểm soát chất lượng bên trong nội bộ DNKiT nhằm nâng cao chất lượng dịch vụ kiểm toán, dịch vụ đảm bảo và các dịch vụ có liên quan dựa trên nền tảng CMKiT ISA 220 - hệ thống kiểm soát nội bộ của DNKiT và tham khảo, vận dụng các quy trình, kỹ thuật kiểm toán của các tổ chức nghề nghiệp và DNKiT nước ngoài. Theo các chuyên gia, để thúc đẩy nhân tố này, trước hết phụ thuộc vào ý thức và năng lực lãnh đạo của người đứng đầu DNKiT, nhằm thiết kế và vận hành các chính sách quản lý và thủ tục kiểm soát chất lượng nội bộ hiệu quả chứ không mang tính hình thức. Theo đó, việc kiểm toán phải được chỉ đạo, hướng dẫn, giám sát và soát xét ở tất cả các khâu nhằm đảm bảo công việc đã làm đáp ứng được các tiêu chuẩn về TĐLKiTV và các tiêu chuẩn kiểm toán khác.

Doanh nghiệp cần 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.

DNKiT cần có những chính sách đãi ngộ dành cho các KiTV, nhằm giữ nguồn nhân lực, tránh tình trạng chảy máu chất xám. Một số chính sách được đề nghị như: chính sách về phát triển nghề nghiệp rõ ràng, xét tăng lương hàng quý, hàng năm, có những đãi ngộ về bảo hiểm nhân thọ, tạo điều kiện đi học các chứng chỉ KiTV quốc tế… Các DNKiT cần xây dựng quy trình tuyển dụng chặt chẽ nhằm lựa chọn được nguồn nhân lực có trình độ chuyên môn, có ĐĐNN. Bên cạnh đó, việc 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. Cải thiện điều kiện làm việc, trong đó chú trọng khâu thiết kế một phương pháp và công cụ thực hiện kiểm toán chuyên nghiệp.

DNKiT cần có chính sách đào tạo tuyển dụng, chương trình huấn luyện và nâng cao kỹ năng cho KiTV mới có thể đảm bảo tính đúng đắn các quy định hiện hành có liên quan, các CMKiT, ĐĐNN góp phần đẩy mạnh CLKiT.

DNKiT cần đưa ra các chính sách khuyến khích tất cả mọi người trong doanh nghiệp tham gia góp ý, đề xuất hoặc xây dựng các quy trình, thủ tục kiểm toán phù hợp.

(ii) Đối với người tham gia thực hiện kiểm toán (KiTV, trợ lý KiTV, người soát xét...)

Cần không ngừng nâng cao năng lực, trình độ, hoàn thiện kiểm soát chất lượng để nâng cao TĐLKiTV. KiTV là những người góp phần trực tiếp trong việc thực hiện hoạt động kiểm toán, tạo nên CLKiT, do vậy họ luôn giữ vai trò then chốt trong việc nâng cao CLKiT. Vì vậy KiTV cần không ngừng nâng cao, giữ vững chất lượng hoạt động kiểm toán nhằm đáp ứng tốt nhất nhu cầu xã hội.

KiTV, trợ lý KiTV, người soát xét tham gia góp ý, đề xuất với công ty xây dựng những thủ tục, soát xét CLKiT và quy trình kiểm toán.

(iii) Đối với VACPA

Hỗ trợ DNKiT nâng cao hệ thống quản trị công ty.

Chú trọng kiểm tra hệ thống quản trị của DNKiT trong các cuộc kiểm tra CLKiT hàng năm, đề xuất cải tiến hệ thống quản trị yếu kém.

5.2.2.6. Môi trường cạnh tranh

Nhân tố môi trường cạnh tranh cũng có tác động đến TĐLKiTV. Môi trường cạnh tranh một mặt tạo động lực cho các doanh nghiệp cải tiến kỹ thuật, quy trình, soát xét, phát triển nguồn nhân lực thúc đẩy sự gia tăng CLKiT và tăng cường tính độc lập để xác nhận sự hợp lý và trung thực của BCTC, đáp ứng kỳ vọng của khách hàng và xã hội. Mặt khác, môi trường cạnh tranh cũng tạo ra những tiêu cực như: một DNKiT chạy theo áp lực doanh số, giảm giá phí kiểm toán dẫn đến bỏ bớt một số thủ tục kiểm toán, vi phạm chuyên môn, ý kiến kiểm toán không khách quan, thậm chí ý kiến kiểm toán bị chi phối bởi khách hàng. Do vậy cần thiết phải phát triển môi trường cạnh tranh lành mạnh trong dịch vụ KiTBCTC. Một số hàm ý như sau:

(i) DNKiT và khách hàng được kiểm toán cần phải công khai các quan hệ về kinh tế, các DVPKiT đang thực hiện, các khoản phí liên quan giữa DNKiT và khách hàng kiểm toán;

(ii) Khách hàng kiểm toán cần thành lập Hội đồng (hoặc ủy ban kiểm toán) để giám sát thường xuyên tất cả các khâu kiểm toán. Trong lựa chọn DNKiT, cần lấy tiêu chí uy tín, danh tiếng của DNKiT, không nên lấy tiêu chí giá phí thấp.

(iii) DNKiT tăng cường công tác soát xét qua nhiều cấp.

(iv) Nhà nước cần xây dựng tiêu chuẩn CLKiT cho từng lĩnh vực (công ty niêm yết, công ty có vốn đầu tư nước ngoài, công ty trong nước), ngành nghề (sản xuất, kinh doanh, dịch vụ, xây lắp), trong đó chú trọng đến các thủ tục kiểm toán bắt buộc phải thực hiện nhằm đảm bảo CLKiT và tính không thiên vị. Bộ tiêu chí này sẽ thúc đẩy hình thành mặt bằng giá phí phù hợp.

Nhà nước cần 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.

Xây dựng môi trường cạnh tranh lành mạnh thông qua những hội thảo trao đổi kinh nghiệm giữa các DNKiT, thường xuyên tổ chức các phong trào phát triển lòng yêu nghề và sự đoàn kết của các DNKiT hướng đến làm việc vì sự phát triển chung của ngành nghề KiTĐL đáp ứng yêu cầu xã hội.

5.2.2.7. Quy mô và danh tiếng DNKiT

Kết quả nghiên cứu của luận án chỉ rõ "quy mô và danh tiếng DNKiT" có mối quan hệ tỉ lệ thuận với TĐLKiTV. Hầu hết các DNKiT Việt Nam hiện nay có quy mô chưa đủ lớn. Do đó, để nâng cao TĐLKiTV cần phải có những định hướng, giải pháp gia tăng quy mô và danh tiếng của các DNKiT tại Việt Nam.

(i) DNKiT có nhiều chi nhánh hoặc là thành viên hãng kiểm toán quốc tế thì được cảm nhận có tính độc lập cao. Điều này phù hợp với kết quả khảo sát. Do vậy, DNKiT Việt Nam cần chủ động gia tăng quy mô doanh nghiệp và phát triển thương hiệu, danh tiếng. Các DNKiT nhỏ có thể sáp nhập hoặc hợp nhất lại để có quy mô lớn hơn nhằm gia tăng vốn điều lệ, nguồn nhân lực có trình độ chuyên môn cao, vị thế cạnh tranh cũng như năng lực hoạt động. Mở rộng quan hệ hợp tác dưới hình thức trở

thành thành viên của các "Hãng kiểm toán quốc tế", Hiệp hội kiểm toán quốc tế, đại diện liên lạc của Hãng kiểm toán quốc tế. Có chiến lược phát triển bền vững, dựa vào chất lượng hơn là số lượng. Qua đó, mở rộng thị trường, thị phần, thu hút và phát triển đội ngũ KiTV, nâng cao trình độ quản lý và nghiệp vụ kiểm toán, tiếp cận công nghệ tiên tiến. DNKiT cần xây dựng chiến lược phát triển thương hiệu, khẳng định vị thế trong nước và quốc tế. Bên cạnh đó, kiểm soát CLKiT chặt chẽ, thường xuyên, liên tục để không xảy ra các sai sót dẫn đến hậu quả làm giảm uy tín hoạt động kiểm toán.

(ii) Nhà nước và VACPA từng bước quy định gia tăng mức vốn điều lệ và số lượng KiTV bắt buộc đối với DNKiT. Tạo điều kiện DNKiT 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, UNCKNN

Số liệu phân tích phản ánh "sự thay đổi quy định pháp lý, giám sát, kiểm soát của hội nghề nghiệp, UBCKNN" đang được nâng cao, ảnh hưởng tích cực đến TĐLKiTV trong KiTBCTC. Do vậy, để gia tăng TĐLKiTV thì cần có những định hướng, chính sách hướng vào những nhân tố này.

(i) Nhà nước và VACPA cần gia tăng tiến độ các bước hội nhập quốc tế. Chính sự hội nhập này đẫn đến sự chuyển biến pháp lý về kế toán kiểm toán theo chiều hướng tích cực, hòa hợp với thông lệ quốc tế. Từ đó nâng cao TĐLKiTV và CLKiT.

(ii) Ủy ban hay một bộ phận có chức năng kiểm soát một cách độc lập, thường xuyên kiểm soát chấp hành ĐĐNN kiểm toán cần được thành lập. Hiện nay tại một số nước ASEAN đã có Ủy ban này và đã phát huy tác dụng trong việc kiểm soát và nâng cao việc chấp hành ĐĐNN kế toán kiểm toán.

(iii) Tiếp tục hoàn thiện khung pháp lý về KTĐL. Các đơn vị quản lý cần phải phối hợp với Nhà nước ban hành đầy đủ và hoàn thiện khung pháp lý về kiểm toán độc lập, về môi trường cạnh tranh giữa các DNKiT, tạo môi trường pháp lý thông thoáng, bình đẳng, có sự kiểm soát. Hệ thống CMKiT được coi là cơ sở hướng dẫn thực hiện của KiTV, đồng thời là thước đo đánh giá CLKiT. Do đó, cần tiếp tục

hoàn thiện cả chế độ kế toán hiện hành, các chuẩn mực kế toán, các CMKiT và ban hành các chuẩn mực mới trên các chuẩn mực quốc tế. Xây dựng khung giá phí kiểm toán đối với từng quy mô của DNKiT nhằm giảm sự cạnh tranh không lành mạnh giữa các DNKiT. Công thức tính giá phí cần dựa trên các yếu tố như quy mô công ty khách hàng, tính phức tạp và rủi ro của quá trình kiểm toán, khối lượng công việc, số giờ thực hiện kiểm toán và các chi phí khác có liên quan trong quá trình kiểm toán nhằm đảm bảo CLKiT và TĐLKiTV.

(iv) Hoàn thiện khung chế tài về "xử phạt vi phạm trong lĩnh vực kiểm toán". Theo ý kiến của chuyên gia, việc thực thi chuẩn mực ĐĐNN hiện hành còn chưa cao, chế tài xử phạt liên quan đến vi phạm chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp hiện nay vẫn chưa rõ ràng, chưa đầy đủ và chưa được thực thi nghiêm khắc. Do đó, bên cạnh xử lý nghiêm các trường hợp vi phạm chuẩn mực ĐĐNN theo quy định của Nghị định 41/2018/NĐ-CP, cần quy định một cách đầy đủ, chi tiết các trường hợp vi ĐĐNN kiểm toán.

(v) Về kiểm soát CLKiT, VACPA và UBCKNN cần tăng cường tổ chức các cuộc kiểm soát chất lượng đối với DNKiT, KiTV định kỳ và đột xuất. Hiện nay số lượng DNKiT được kiểm tra thường niên còn thấp (năm 2017 có số lượng DNKiT được kiểm tra cao nhất qua các năm: 22 doanh nghiệp trong tổng số 166 doanh nghiệp). Do vậy, cần tăng số lượng các DNKiT kiểm tra hàng năm. Trong đó, chú trọng đến việc kiểm soát CLKiT liên quan TĐLKiTV.

(vi) VACPA là một tổ chức nghề nghiệp mang tính đặc thù tại Việt Nam, vẫn được xem là một cơ quan của Bộ Tài chính. VACPA chưa hoàn toàn là một tổ chức nghề nghiệp đại diện cho các KiTV hành nghề và DNKiT. Do vậy, VACPA vẫn chưa thực hiện hết chức năng của một hội nghề nghiệp như tổ chức cấp chứng chỉ KiTV hành nghề, ban hành các văn bản luật về kế toán, kiểm toán... Do vậy, Nhà nước cần tiến tới nâng cao chức năng, vị trí, quyền hạn cho VACPA để thực sự là một Hội nghề nghiệp của KiTV hành nghề và các DNKiT độc lập.

5.2.3.2. Rủi ro hành nghề kiểm toán

Rủi ro hành nghề kiểm toán là một trong những nhân tố có tác động đến TĐLKiTV theo kết quả kiểm định. Theo các chuyên gia, rủi ro hành nghề ở Việt Nam còn thấp do vấn đề chế tài chưa nghiêm ngặt và chưa công khai, dẫn đến TĐLKiTV không được tăng cường. Điều này cho thấy rủi ro hành nghề kiểm toán tại Việt Nam mang tính đặc thù so với các nước khác. Do vậy, cần có những giải pháp mang tính định hướng để nâng cao TĐLKiTV:

(i) DNKiT cần tổ chức một bộ phận độc lập có chức năng giám sát việc chấp hành đạo đức nghề nghiệp kiểm toán của KiTV trong quá trình thực hiện cuộc KiTBCTC, xác định những tình huống có nguy cơ xảy ra sự suy giảm TĐLKiTV, vi phạm ĐĐNN để tư vấn cho Ban giám đốc doanh nghiệp nhằm kịp thời ngăn chặn các nguy cơ này. Hơn nữa, bộ phận này tư vấn lãnh đạo doanh nghiệp những thủ tục, giải pháp nâng cao việc thực thi đạo đức nghề nghiệp, góp phần nâng cao uy tín cho KiTV và doanh nghiệp.

(ii) VACPA, UBCKNN cần tăng cường giám sát CLKiT. VACPA cần đưa ra các hướng dẫn cụ thể, cập nhật hàng năm về các rủi ro và biện pháp phòng ngừa cho hội viên.

(iii) Các khách hàng kiểm toán cần lập ra một bộ phận độc lập (Ủy ban kiểm toán) để giám sát CLKiT và bảo vệ quyền lợi của chính doanh nghiệp mình khi có tranh chấp xảy ra.

(iv) Cần lập ra kênh thông tin để giám sát ĐĐNN kiểm toán nói chung và TĐLKiTV nói riêng. Người sử dụng thông tin tài chính phản hồi ý kiến khi gặp những vấn đề liên quan TĐLKiTV và CLKiT làm ảnh hưởng đến quyền lợi hợp pháp của mình. DNKiT và khách hàng báo cáo những tranh chấp trong hợp đồng kiểm toán, kết quả kiểm toán cho VACPA và bộ phận giám sát của nhà nước. Công bố công khai những vi phạm của KiTV và DNKiT để các doanh nghiệp, các bên liên quan cân nhắc lựa chọn được DNKiT có uy tín.

5.2.3.3. Hội nhập và phát triển kinh tế

Ngành KiTĐL đang trên đà hội nhập quốc tế mạnh mẽ. Bên cạnh đó, các DNKiT cũng bắt đầu gia nhập vào các "hãng kiểm toán quốc tế" để gia tăng chất lượng và danh tiếng. Bản thân các DNKiT cũng phải tuân thủ những tiêu chuẩn cao và chịu sự kiểm tra chất lượng gắt gao hàng năm của hãng kiểm toán quốc tế. Theo kết quả nghiên cứu, chính sự hội nhập này góp phần mạnh mẽ trong việc gia tăng TĐLKiTV và CLKiT. Một số hàm ý tăng cường sự hội nhập nhằm phát huy TĐLKiTV như sau:

(i) Các KiTV 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". Đồng thời, các KiTV nỗ lực đạt các chứng chỉ kiểm toán quốc tế, nâng cao trình độ ngoại ngữ theo chuẩn quốc tế, năng lực khai thác dữ liệu.

(ii) Các DNKiT cần chủ động gia nhập thành viên các "hãng kiểm toán quốc tế" để nâng cao danh tiếng, trình độ chuyên môn, quản trị công ty, gia tăng lượng khách hàng.

(iii) Hội nghề nghiệp cần đẩy mạnh các quy chuẩn theo quốc tế để chứng chỉ KiTV Việt Nam được các nước công nhận. Tạo điều kiện cho các KiTV nâng cao trình độ ngoại ngữ, tham gia các hội thảo quốc tế, tham gia các lớp tập huấn ở nước ngoài.

5.3. Hàm ý hỗ trợ khác

5.3.1. Đối với các đơn vị có sử dụng dịch vụ của DNKiT

Các hàm ý hỗ trợ có liên quan đến TĐLKiTV đứng ở góc độ người sử dụng dịch vụ của DNKiT như sau:

(i) Khách hàng có khuynh hướng sử dụng các DVPKiT do tính chuyên nghiệp và tiết kiệm chi phí, đồng thời KiTV cũng thu thêm được nhiều hiểu biết nhất định về khách hàng khi tiến hành kiểm toán (như các nghiên cứu của: Mohinder Parkash và Carol F. Venable, 1993; Jennifer R. Joe & Scott D. Vandervelde, 2005; W.Robert Knechel&Divesh S.Sharma, 2012). Trong trường hợp đặc biệt đối với các khách hàng

quy mô nhỏ, họ thích thuê KiTV hiện tại làm các công việc chuyên môn vì KiTV có kiến thức về hoạt động kinh doanh của họ, giúp họ quản lý hoặc hoạt động tốt hơn. Hơn nữa, doanh nghiệp cảm nhận tốt hơn với việc thuê dịch vụ kiểm toán, DVPKiT từ DNKiT đương nhiệm (Zoe-Vonna Palmrose, 1986). Tuy nhiên, các dịch vụ này có khả năng ảnh hưởng không tốt đến CLKiT. Do đó, để giảm nguy cơ này khách hàng cần tổ chức một bộ phận độc lập, có thể gọi là "Ủy ban kiểm toán" để đánh giá, bổ nhiệm, giám sát, bãi nhiệm DNKiT (Clive S. Lennox và Chul W. Park, 2007). "Ủy ban kiểm toán" cần phải độc lập cả về nhân sự và nghiệp vụ với người chủ sở hữu vốn, nhà quản lý và ban giám sát nhằm không bị chi phối trong việc bổ nhiệm, đánh giá, bãi nhiệm KiTV, DNKiT. Nhân sự tham gia trong "Ủy ban kiểm toán" cần đảm bảo chuyên môn về tài chính, kế toán, kiểm toán và có ĐĐNN tốt.

"Ủy ban kiểm toán" có thể tập trung đánh giá các DNKiT đương nhiệm và DNKiT mới có tiềm năng hơn về CLKiT, sự độc lập so với DNKiT hiện tại, giá phí phù hợp. "Ủy ban kiểm toán" xem xét các vấn đề quan trọng sau đây:

- Làm việc định kỳ với KiTV, DNKiT;
- Thông tin pháp lý về DNKiT;
- Xem xét số lượng và loại hình tư vấn của DNKiT;
- Đánh giá những tình huống và những nguy cơ có thể dẫn đến sự suy giảm TĐLKiTV: nguy cơ về quen thuộc, nguy cơ tư lợi, bị đe dọa, tự kiểm tra và tự bào chữa. Đánh giá sự độc lập của KiTV, bao gồm các vi phạm và các biện pháp giảm nhẹ. Đánh giá các nhân tố: nhiệm kỳ của tất cả các thành viên của nhóm kiểm toán; tiêu chuẩn của nhóm kiểm toán; số tiền phí kiểm toán chiếm tỷ trọng cao có thể ảnh hưởng đến DNKiT cung cấp dịch vụ kiểm toán và các biện pháp bảo vệ liên quan để quản lý bất kỳ mối đe dọa nào. Đề xuất một cách độc lập mức phí dịch vụ kiểm toán và DVPKiT. Hiểu rõ loại DVPKiT mà KiTV đã cung cấp và cân nhắc về tính độc lập có liên quan. Xem xét sự thay đổi phí kiểm toán trong giai đoạn "đánh giá" và liệu sự thay đổi đó có ảnh hưởng đến TĐLKiTV hay không. Rà soát thông tin từ các dịch vụ đầu tư liên quan đến BCTC hoặc BCKiT. Thảo luận các tình huống có nguy cơ

cao với KiTV, thu thập chi tiết về những nguy cơ này cũng như về các giải pháp đã được giải quyết các nguy cơ này như thế nào.

- Xem xét quá trình soát xét và kiểm tra CLKiT nội bộ của DNKiT.

(ii) Khách hàng cần thay đổi DNKiT sau thời gian nhất định nhằm đảm bảo sự khách quan trong ý kiến của KiTV.

(iii) Khách hàng cần xem xét việc sử dụng các DVPKiT từ một đơn vị khác với DNKiT đương nhiệm nhằm đảm bảo TĐLKiTV và phát huy vai trò kiểm tra chéo lẫn nhau.

5.3.2. Đối với nhà đầu tư

Nhà đầu tư có thể bị ảnh hưởng quyền lợi vì sự tác động của DVPKiT (Duane M. Brandon và cộng sự, 2004). Phí DVPKiT quan hệ trực tiếp tới chi phí sử dụng nợ của đơn vị phát hành trái phiếu. Phí DVPKiT cũng có mối quan hệ cùng chiều với chất lượng BCTC (Seunghan Nam và Joshua Ronen, 2012) và tỷ lệ phí kiểm toán trên tổng phí tỷ lệ thuận với khả năng công bố trong kiện tụng kiểm toán (Jaime J. Schmidt, 2012). Do đó, cần kiểm soát nhiệm kỳ kiểm toán và quản trị công ty (Dan S. Dhaliwal và cộng sự, 2008), tăng cường giám sát quy định về DVPKiT, quản lý tốt và công khai phí DVPKiT sẽ làm gia tăng chất lượng thông tin cho nhà đầu tư (Aasmund Eilifsen và Kjell Henry Knivsfla, 2013).

Người sử dụng BCTC nói chung và nhà đầu tư nói riêng có cảm nhận khác nhau về nhiệm kỳ kiểm toán. Có người nhận thấy nhiệm kỳ kiểm toán dài không làm suy giảm TĐLKiTV nhưng cũng có người cảm thấy sự khách quan của kiểm toán bị suy giảm khi tồn tại mối quan hệ quen thuộc giữa KiTV và khách hàng. Do đó, cần công khai nhiệm kỳ kiểm toán sẽ góp phần gia tăng cảm nhận về TĐLKiTV của nhà đầu tư.

Nhà đầu tư cũng có quan tâm đến sự TĐLKiTV khi mà họ nhận thấy DNKiT có khả năng bị phụ thuộc phí vào khách hàng. Chi phí trả cho KiTV càng cao thì mối đe dọa tính độc lập càng lớn và độ tin cậy BCTC càng thấp (Inder K. Khurana&K. K. Raman, 2006). Do đó, cần kiểm soát tốt sự phụ thuộc kinh tế của DNKiT vào khách hàng để gia tăng sự cảm nhận của nhà đầu tư về TĐLKiTV.

5.3.3. Đối với cơ sở đào tạo

Theo khảo sát về chương trình đào tạo thuộc các chuyên ngành kế toán, kiểm toán tại các trường đại học, cao đẳng hiện nay thì nội dung đào tạo về ĐĐNN cho kế toán viên và KiTV hầu như vẫn chưa được giảng dạy hoặc một số ít trường đã có đào tạo nhưng nội dung chưa chuyên sâu. Do vậy, khi sinh viên tốt nghiệp và trở thành kế toán viên hoặc trợ lý kiểm toán, họ không hiểu rõ các nội dung quy định về ĐĐNN để chủ động chấp hành tốt đạo đức nghề nghiệp, nhất là các tình huống tạo ra nguy cơ làm suy giảm TĐLKiTV. Thậm chí, khi gặp những tình huống khó xử hoặc tình huống dẫn đến sự vi phạm đạo đức, họ không biết cách vận dụng những biện pháp cần thiết, phù hợp đã được hướng dẫn để tự bảo vệ mình. Do đó, các chuyên ngành kế toán, kiểm toán cần đưa nội dung ĐĐNN vào đào tạo một cách chuyên sâu về lý luận phù hợp với "thông lệ quốc tế" và có mô phỏng nhiều tình huống thực tiễn cụ thể để người học thực hành.

Cơ sở đào tạo gia tăng quan hệ hợp tác với các DNKiT, các hội nghề nghiệp kế toán, kiểm toán để tổ chức định hướng nghề nghiệp cho sinh viên có những kỹ năng cần thiết, nâng cao tính thực tiễn trong chương trình đào tạo và có môi trường thực tập phù hợp.

Khuyến khích, tạo điều kiện cho giảng viên được làm việc tại các DNKiT, tham gia các nhóm kiểm toán đi thực tế, va chạm thực tiễn. Hơn nữa, giảng viên cần nâng cao năng lực nghiên cứu và công bố các kết quả nghiên cứu trong kiểm toán để có những kiến thức chuyên sâu phục vụ cho giảng dạy.

5.4. Hạn chế nghiên cứu của luận án và hướng nghiên cứu tiếp theo

5.4.1. Hạn chế của nghiên cứu

Luận án đã nghiên cứu một cách toàn diện các nhân tố tác động đến TĐLKiTV trong KiTBCTC dưới góc độ nhận thức, thái độ, động cơ và hành vi của KiTV tại các DNKiT Việt Nam. Luận án chưa thực hiện nghiên cứu cụ thể các nhân tố liên quan trực tiếp đến TĐLKiTV 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…

5.4.2. Hướng nghiên cứu đề xuất

Luận án tiếp tục nghiên cứu các nhân tố tác động đến TĐLKiTV dưới các góc độ như nhận thức, thái độ, động cơ và hành vi khách hàng và các bên liên quan.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 5

Chương 5 tổng hợp kết quả thu được của nghiên cứu, từ đó đưa ra các hàm ý phù hợp với bối cảnh văn hóa, xã hội, kinh tế và điều kiện cụ thể của Việt Nam, hướng đến việc nâng cao TĐLKiTV Việt Nam trong hoạt động KiTBCTC.

Các hàm ý tập trung vào các nhân tố ảnh hưởng đến TĐLKiTV đã được xác định ở các chương 4 và các hàm ý chính sách khác nhằm không ngừng nâng cao TĐLKiTV.

Chương 5 cũng giới hạn phạm vi của luận án và đề xuất hướng nghiên cứu tiếp theo.

DANH MỤC CÔNG TRÌNH LIÊN QUAN LUẬN ÁN, GIẢI THƯỞNG NGHIÊN CỨU 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	Vai trò
1	Đề tài cấp trường: "Nghiên cứu các yếu tố bên trong tác động đến TĐLKiTV độc lập nhằm nâng cao CLKiT tại tỉnh Bình Dương"	2017/2017	Cấp cơ sở	Chủ nhiệm QĐ1637/QĐ-ĐHTDM 11/12/2017; Giấy chứng nhận đăng ký kết quả thực hiện số 93.032018

2. Các nghiên cứu 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 ISBN: 978-80-7454-598-6
2	Lê Đoàn Minh Đức, 2017. Nhận diện cấu trúc TĐLKiTV 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. DVPKiT và TĐLKiTV 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. ISBN 978-604-922-593-2
5	Lê Đoàn Minh Đức, Huỳnh Thị Xuân Thùy, 2018. Mối hệ giữa quản trị công ty và TĐLKiTV:	ISSN 1859-1914

TT	Tên tác giả, công trình	Chỉ số
	Nghiên cứu thực nghiệm tại tỉnh Bình Dương, *Tạp chí kế toán*, số tháng 01, 2018.	
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 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 cảnh cách mạng công nghiệp 4.0 – Kinh nghiệm quốc tế và bài học nghiên cứu tại Việt Nam, *Tạp chí kế toán*, Số tháng 11, 2018.	ISSN 1859-1914
9	LĐM Đức, NTH 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	LĐM Đức, NTH 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 nghiên cứu 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 nghiên cứu tiêu biểu, xuất sắc năm học 2018-2019	Trường ĐH Thủ Dầu Một	2019

TÀI LIỆU THAM KHẢO

Tiếng Việt

1. Bộ Tài chính, 2015. *Thông tư số 70/2015/TT-BTC ngày 08/05/2015 hướng dẫn "Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán kiểm toán".*
2. Bộ Tài chính, 2014. *Thông tư 157/2014/TT-BTC quy định "kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán".*
3. Bộ Tài chính, 2012. *CMKiT VSA200.*
4. Chính phủ, 2012. *Nghị định 17/2012/NĐ-CP hướng dẫn thi hành Luật kiểm toán độc lập*.
5. Chính phủ, 2018. *Nghị định 41/2018/NĐ-CP ngày 12/03/2018.*
6. Đặng Đức Sơn, 2009. Những thách thức và giải pháp nâng cao chất lượng kiểm toán trong điều kiện hội nhập. *Tạp Chí Kiểm toán*, số 4 (101), T4/2009.
7. Giang Thị Xuyến. Đảm bảo và tăng cường TĐLKiTV nhằm nâng cao CLKiT và uy tín Kiểm toán Nhànước. *Tạp chí Kiểm toán số 3*, 2010.
8. Hoàng Trọng và Chu Nguyễn Mộng Ngọc, 2008. "*Phân tích dữ liệu nghiên cứu với SPSS*. NXB Hồng Đức, 2008.
9. VACPA. *Tài liệu họp thường niên giám đốc các công ty kiểm toán của VACPA các năm 2012, 2013, 2104, 2015, 2016, 2017, 2018.*
10. Nguyễn Đình Thọ, 2011. "*Phương pháp nghiên cứu khoa học trong kinh doanh".* NXB Lao động–Xã hội, 2011.
11. Nguyễn Thị Phương Hồng và Hà Hoàng Nhân, 2015. Các nhân tố ảnh hưởng đến TĐLKiTV – Bằng chứng thực nghiệm tại Việt Nam. *Tạp chí Kinh tế và Phát triển*, 2015, số 215, trang 33-42.
12. Quốc hội, 2011. *Luật kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12.*
13. Thành Đức, 2018. Đảm bảo TĐLKiT: Trách nhiệm từ nhiều phía. *Kiểm toán*, số 12/2018 (298), trang 11.

Tài liệu tiếng nước ngoài

1. Armstrong& Owsen, 2003. Ethics education in accounting: moving toward ethical motivation and ethical behavior. *Journal of Accounting Education*, 21 (1), 1-16.
2. Allen Craswell, Donald J.Stokes, Janet Laughton, 2001. Auditor independence and fee dependence. *Journal of Accounting & Economics*, 33, 253-275.
3. Aloke Ghosh và cộng sự (2005). Auditor tenure and Perception of Audit quality. *The accounting review* Vol. 80, No 2, 2005.
4. Aloke Ghosh và cộng sự, 2009. Audit and non-audit fees and capital market perceptions of auditor independence. *Journal of Accounting and Public Policy*, 28, 369-385.
5. Allen&Ayalew, 2007. Client importance and non-Big 5 auditors' reporting decisions. *Journal of Accounting and Public Policy*, 26, 212-248.
6. Allport, G.W. and Ross, J.M. , 1967. Personal religious orientation and prejudice. *Journal of Personality and Social Psychology*, 5(4), 432-443.
7. Aydemir, M. and Eg˘ ilmez, Ö. , 2010. An important antecedent of ethical/unethical behavior: religiosity. *Eurasian Journal of Business and Economics*, 3(6), 71-84.
8. Allen D. Blay, Marshall A. Geiger, 2013. Auditor Fees and Auditor Independence: Evidence from Going Concern Reporting Decisions. *Contemporary Accounting Research*, XX(X), 1–29.
9. Ananth Seetharaman, Yan Sun and Weimin Wang, 2015. Tax-Related Financial Statement Restatements and Auditor-Provided Tax Services. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 26(4), 677–698.
10. Alleyne, P. A. và cộng sự, 2006. Perceptions of auditor independence in Barbados. *Managerial Auditing Journal*, 21(6), 621-635.
11. Ahson Umar, Asokan Anandarajan, 2004. Dimensions of pressures faced by auditors and its impact on auditors' independence: A comparative study of the USA and Australia. *Managerial Auditing Journal*, 19(1), 99-116.

12. Alvin A. Arens et al, 2002. *Auditing in Australia: an integrated approach*. Frenchs Forest, N.S.W. Pearson Education Australia, 2002.
13. Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley, Chris E. Hogan, 2016. *Auditing and Assurance Services*. Pearson, 2016.
14. Aasmund Eilifsen and Kjell Henry Knivsfla, 2013. How Increased Regulatory Oversight of Nonaudit Services Affects Investors' Perceptions of Earnings Quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(1), 85–112.
15. Ariel Markelevich&Rebecca L. Rosner, 2013. Auditor Fees and Fraud Firms. *Contemporary Accounting Research*, 2013, pp. 1–37.
16. Brian E và cộng sự, 2012. An examination of partner perceptions of partner rotation: Direct and indirect consequences to audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(1), 97-114.
17. Vera Bitsch, 2005. Qualitative Research: A Grounded Theory Example and Evaluation Criteria. *Journal of Agribusiness*, 23, 75-91.
18. Bradshaw, Scott A. Richardson, Richard G. Sloan, 2001. Do Analysts and Auditors Use Information in Accruals? *Journal of Accounting Research*, 39, 45–74
19. Beattie, V và cộng sự, 1999. Perceptions of auditor independence: UK evidence. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 8(1), 67–107.
20. Behn, B. K., Carcello, J. V., Hermanson, D. R. & Hermanson, R. H., 1999. Client satisfaction and big 6 audit fees. *Contemporary Accounting Research*, 16(4), 587–608.
21. Brody, R. G., & Masselli, J. J., 1996. Tax preparers: Whose team are they on? *The National Public Accountant*, *41*(3), 18-20.
22. Bahram Soltani, 2007. *Auditing An International Approach*. Financial Times Prentice Hall, 2007.
23. Chee - Yeo Wlim & Hun-Tong Tan, 2008. Non-audit Service Fees and Audit Quality: The Impact of Auditor Specialization. *Journal of Accounting Research*, Vol. 46 No. 1 March 2008.

24. Chih-Ying Chen, Chan-Jane Lin, Yu-Chen Lin, 2008. Audit Partner Tenure, Audit Firm Tenure, and Discretionary Accruals: Does Long Auditor Tenure Impair Earnings Quality? *Contemporary Accounting Research* Vol. 25 No. 2 (Summer 2008) pp. 415–45
25. Cohen, J.R., Pant, L.W. and Sharp, D. , 1996. Measuring the ethical awareness and ethical orientation of Canadian auditors. *Behavioral Research in Accounting*, 8, 98-119.
26. Carl Hollingsworth and Chan Li, 2012. Investors' Perceptions of Auditors' Economic Dependence on the Client: Post-SOX Evidence. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 27(1) 100–122.
27. Cron, W.L., 1984. Industrial salesperson development: a career stages perspective. *Journal of Marketing*, 48(4), 41-52.
28. Cheung, J., & Hay, D., 2004. Auditor independence: The voice of shareholders. *University of Auckland Business Review*, 6(2), 67-75
29. Crain, M., Goldwasser, D., & Harry, E., 1994. Expert witnesses-in jeopardy? *Journal of Accountancy, 178*(6),42-48.
30. Chepkorir. C., 2013. *Factors Influencing Auditor's Independence And Accountability, A Case Study of KTDA Affiliated Tea Factories In BOMET and KERICHO County, KENYA.* A research project submitted to school of business and economics in partial fulfillment for the award of degree in business management (accounting option) Maasai Mara University.
31. Chan Li, 2009. Does client importance affect auditor independence at the office level? Empirical evidence from going-concern opinions. *Contemporary Accounting Research*, 26, 201-230.
32. Clive S. Lennox, Chul W. Park, 2007. Audit firm appointments, audit firm alumni, and audit committee independence. *Contemporary Accounting Research*, 24, 235-258.
33. Clive Lennox, 2005. Audit quality and executive officers' affiliations with CPA firms. *Journal of Accounting and Economics*, 39, 201-231.

34. David L. Manry, Theodore J. Mock and Jerry L. Turner, 2008. Does Increased Audit Partner Tenure Reduce Audit Quality**?** *Journal of Accounting, Auditing & Finance* 2008 23: 553
35. David S. Jenkins, Uma Velury, 2008. Does auditor tenure influence the reporting of conservative earnings? *Journal of Accounting and Public Policy,* 27 (2008) 115–132.
36. Dan S. Dhaliwal và cộng sự, 2015. Management Influence on Auditor Selection and Subsequent Impairments of Auditor Independence during the Post-SOX Period. *Contemporary Accounting Research* Vol. 32 No. 2 (Summer 2015) pp. 575–607.
37. DeAngelo Linda Elizabeth, 1981a. Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting & Economics*, 3, 183-199.
38. DeAngelo Linda Elizabeth, 1981b. Auditor independence, ‘‘low balling,’’ and disclosure regulation. *Journal of Accounting & Economics*, 3, 113-127.
39. Duane M. Brandon, Aaron D. Crabtree, and John J. MAHER, 2004. Nonaudit fees, auditor independence, and bond ratings. *Auditing: A Journal of Practice & Theory,* 23(2).
40. Dan S. Dhaliwal, Cristai. Gleason, Shane Heitzman, Kevidn. Melendrez, 2008. Auditor Fees and Cost of Debt. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*.
41. Dowling, J., & Pfeffer, J., 1975. Organizational legitimacy: Social values and organizational behavior. *Pacific Sociological Review*, 18, 122–136.
42. Deegan, C, 2006. Legitimacy theory in Z. Hoque (ed.) Methodological Issues in Accounting Research: Theories, Methods and Issues. *Spiramus, London*, 61-181.
43. Damai Nasution, 2013. *Essays on Auditor Independence*. Painosalama Oy.
44. Donald Light; Suzanne Keller; Craig Calhou, 1989. *Sociology*. Alfred A. Knopf, New York.

45. Deshpande, 1997. Managers' Perception of Proper Ethical Conduct: The Effect of Sex, Age, and Level of Education. *Journal of Business Ethics*, 16(1), 79–85.
46. Deborah Alexander David Hay, (2013). The effects of recurring and nonrecurring nonaudit services on auditor independence. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 28 Iss 5 pp. 407 – 425.
47. Dahlia Robinson, 2008. Auditor independence and auditor-provided tax service: Evidence from going concern audit opinions prior to bankruptcy filings. *Auditing: A Journa of Practice & Theory*, 27(4), 31-54.
48. E. Michael Bamber and Venkataraman M. Iyer, 2007. Auditors' identification with their clients and its effect on auditors' objectivity. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 26(2), 1-24.
49. Emmanuel Austin and Siriyama Kanthi Herath, 2014. Auditor independence: a review of literature. *Int. J. Economics and Accounting*, 5(1).
50. Eugene A. Imhoff, 1978. Employment effects on auditor independence. *The Accounting Review*, 53, 869-881.
51. Eweje, G. and Brunton, M., 2010. Ethical perceptions of business students in a New Zealand university: do gender, age and work experience matter?. *Business Ethics: A European Review*, 19(1), 95-111.
52. Emiliano Ruiz-Barbadillo, Nieves Go´mez-Aguilar and Nieves Carrera, 2009. Does mandatory audit firm rotation enhance auditor independence? Evidence from Spain. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(2), 113-135.
53. Franke, G. R., Crown, D. F., & Spake, D. F., 1997. Gender differences in ethical perceptions of business practices: A social role theory perspective. *Journal of Applied Psychology*, 82(6), 920-934.
54. Ferdinand A. Gul, Bikki L. Jaggi, and Gopal V. Krishnan, 2007. Auditor independence: Evidence on the joint effects of auditor tenure and nonaudit fees. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 26(2), 117- 142.

55. Ferdinand A. Gul, SimonYuKit Fung, Bikki Jaggi, 2009. Earnings quality: Some evidence on the role of auditor tenure and auditors'industry expertise. *Journal of Accounting and Economics* 47 (2009) 265–287
56. Franke, G. R., Crown, D. F., & Spake, D. F., 1997. Gender differences in ethical perceptions of business practices: A social role theory perspective. *Journal of Applied Psychology*, 82(6), 920-934.
57. Fatima Alfa Tahir, Kamil M. D. Idris. & Zaimah Zainol Ariffin, 2014. Measuring Nigerian Stakeholders' Perceptions of Auditor Independence: A Proposed Framework. *Asian Social Science*, 10(14).
58. Ge, L. and Thomas, S., 2008. A cross-cultural comparison of the deliberative reasoning of Canadian and Chinese accounting students. *Journal of Business Ethics*, 82(1), 189-211.
59. Gay, G., and R. Simnett, 2003. *Auditing and Assurance Services in Australia*, 2nd edn. McGraw-Hill.
60. Geiger, M.A. and O'Connell, B.T., 1999. Accounting student ethical perceptions: an analysis of training and gender effects. *Teaching Business Ethics*, 2(4), 371-388.
61. Giuseppe Ianniello, 2015. The effects of board and auditor independence on earnings quality: evidence from Italy. *J Manag Gov*, 2015 19:229–253.
62. Goldman, A.; Barlev, B., 1974. The auditor-firm conflict of interests: its implications for independence. *The Accounting Review*, 49(October), 707-718.
63. Hair et al., 1998. *Multivariate Data Analysis*. Prentice-Hall International.
64. Huffman, T. E., 1988. *In the World but not of the World: Religious, Alienation, and Philosophy of Human nature among Bible college and Liberal Arts College Students*. Iowa State University.
65. Haynes, C., Jenkins, J., & Nutt, S., 1998. The relationship between client advocacy and audit experience: An exploratory analysis. *Auditing: A Journal of Practice & Theory, 17*(2), 88-104.

66. Hyeesoo Chung and Sanjay Kallapur, 2003. Client Importance, Nonaudit Services, and Abnormal Accruals. *The Accounting Review*, 78(4), 931-955.
67. Hollis Ashbaugh, Ryan LaFond, and Brian W. Mayhew, 2003. Do Nonaudit Services Compromise Auditor Independence? Further Evidence. *The Accounting Review*, 78(3), 611-639.
68. Inder K. Khurana, K. K. Raman, 2006. Do Investors Care about the Auditor's Economic Dependence on the Client? *Contemporary Accounting Research*, 23(4), 977–1016.
69. Iris Stuart, 2012. *Auditing and Assurance Services: An Applied Approach*. McGraw-Hill Education.
70. IFAC, 2014. *Handbook of the Code of Ethics for ProfessionalAccountantsk of the Code of Ethics for Professional Accountants*.
71. IFAC, 2015. *Handbook of the Code of Ethics for ProfessionalAccountantsk of the Code of Ethics for Professional Accountants*.
72. IFAC, 2016, *Handbook of the Code of Ethics for ProfessionalAccountantsk of the Code of Ethics for Professional Accountants.*
73. Jeff P. Boom, Indekr. Khurana, K. K. Raman, 2008. *Audit Firm Tenure and the Equity Risk Premium. Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 2008.
74. Jean C. Bedard and Karla M. Johnstone, 2010. Audit Partner Tenure andAudit Planning and Pricing. *Auditing: A Journal of Practice &Theory*, Vol. 29, No. 2, November 2010, pp. 45–70.
75. Johnstone, K. M., Sutton, M. H. and Warfield, T. D., 2001. Antecedents and consequences of independence risk: framework for analysis. *Accounting Horizons* 15(1), pp. 1-18.
76. Joseph Callaghan, Parkash, M., & Singhal, R., 2009. Going-concern audit opinions and the provision of nonaudit services: Implications for auditor independence of bankrupt firms. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(2), 153-169.

77. Josep Garcia-Blandon, Josep Ma Argiles, 2015. Audit firm tenure and independence: A comprehensiveinvestigation of audit qualifications in Spain. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 24 (2015) 82–93
78. Joseph V. Carcello and Albert L. Nagy, 2004. Audit firm tenure and fraudulent financial reporting. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23(2), 55-69.
79. Jong-Hag Choi, Jeong-Bon Kim, and Yoonseok Zang, 2010. Do abnormally high audit fees impair audit quality? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(2), 115-140.
80. Jere R. Francis and Bin Ke, 2006. Disclosure of fees paid to auditors and the market valuation of earnings surprises. *Review of Accounting Studies*, 11, 495-523.
81. Jennifer J. Gaver, Jeffrey S. Paterson, 2007. The influence of large clients on office-level auditor oversight: Evidence from the property-casualty insurance industry. *Journal of Accounting and Economics*, 43, 299-320.
82. Jennifer R. Joe, Scott D. Vandervelde, 2005. Do Auditor Provided Non- Audit Services Improve Audit Effectiveness? *Contemporary Accounting Research*, 24(2), 467-487.
83. J. Kenneth Reynold, Jere R. Fransis, 2001. Does size matter? The influence of large clients on officelevel auditor reporting decisions. *Journal of Accounting & Economics*, 30, 375-400.
84. Jenkins, J. G., & Lowe, D. J., 2011. Auditors as advocates for their clients: Perceptions of the auditor-client relationship. *Journal of Applied Business Research (JABR), 15*(2), 73-78.
85. Joseph M. Larkin, 2000. The Ability of Internal Auditors to Identify Ethical Dilemmas. J*ournal of Business Ethics*, 23(4), 401–409.
86. Jeffrey Pfeffer, Gerald Salancik, 2003. The External Control of Organizations_ A Resource Dependence Perspective. *Stanford Business Classics*, 2003.
87. Jayne Godfrey, Hodgson, Tarca, Hamilton, Holmes, 2003. *Accounting Theory, 7th edition*. John Wiley & Sons Australia, Ltd

88. J. S. W. Tay and R. H. Parker, 1990. Measuring International Harmonization and Standardization. *ABACUS,* 26(1).
89. Jaime J. Schmidt, 2012. Perceived Auditor Independence and Audit Litigation: The Role of Nonaudit Services Fees. *The Accounting Review*, 87(3), 1033–1065.
90. Kang, S. M., Hwang, I. T. and Hur, K. S. , 2018, Non-audit Services and Auditor Independence Depending on Client Performance. *Australian Accounting Review*, 2018.
91. Kiridaran Kanagaretnam, Gopal V. Krishnan, Gerald J. Lobo, 2010. An empirical analysis of auditor independence in the banking industry. *The Accounting Review*, 85, 2011-2046.
92. Kouakou Dogui, Olivier Boiral and Iñaki Heras-Saizarbitoria, 2014. Audit Fees and Auditor Independence: The Case of ISO 14001 Certification. *International Journal of Auditing*, 18, 14-26.
93. Kim Ittonen, 2010. *A Theoretical Examination of the Role of Auditing and the Relevance of Audit Reports*. VAASA.
94. Karla Johnstone, Audrey Gramling, Larry E. Rittenberg, 2013. *Auditing: A Risk-Based Approach to Conducting a Quality Audit*. Cengage Learning.
95. Karl J. Wang, Brad M. Tuttle, 2009. The impact of auditor rotation on auditor–client negotiation. *Accounting, Organizations and Society* 34 (2009) 222–243.
96. Keller, A. Craig Keller, L. Murphy Smith, 2007. Do gender, educational level, religiosity, and work experience affect the ethical decision-making of U.S. accountants? *Critical Perspectives on Accounting*, 18, 299–314.
97. Larry R. Davis, Billy S. Soo, Gregory M. Trompeter, 2009. Auditor Tenure and the Ability to Meet or Beat Earnings Forecasts. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 26 No. 2 (Summer 2009) pp. 517–48.
98. Lawrence J. Abbott, Susan Parker, Gary F. Peters, *K.* Raghunandan, 2003. An empirical investigation of audit fees, nonaudit fees, and audit committees. *Contemporary Accounting Research*, 20, 215-234.

99. Lawrence J. Abbott, Susan Parker, and Gary F. Peters, 2001. Does Mandated Disclosure Induce a Structural Change in the Determinants of Nonaudit Service Purchases? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 30, No. 2, May 2011, pp. 51–76.

100. Leo G. van der Tas, 1988. Measuring Harmonisation of Financial Reporting Practice. *Accounting and Business Research*, 18, 157-169.

101. Lindblom, C. K., 1994. *The implications of organizational legitimacy for corporate social performance and disclosure*. In Critical Perspectives on Accounting Conference, New York.

102. Liempd. D, Quick. R, Warming-Rasmussen. B, 2019. Auditor-provided nonaudit services: Post-EU-regulation evidence from Denmark. *Int J Audit*, 2019,23: 1– 19.

103. Modarres, A. and Rafiee, A., 2011. Influencing factors on the ethical decision making of Iranian accountants. *Social Responsibility Journal*, 7(1), 136-144.

104. Mark L . Defond , K . Raghunandan, and k . R . Subramanyam, 2002. Do non-audit service fees impair auditor independence? Evidence from going concern audit opinions. *Journal of Accounting Research*, 40, 1247-1274.

105. Marshall A. Geiger, David S. North, Bfendan T. O'connell, 2005. The auditor-to-client revolving door and earnings management. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 20, 1-26.

106. Marshall A. Geiger and K. Raghunandan, 2002. Auditor tenure and audit reporting failures. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 21(1), 67-78.

107. Masoud Azizkhani, Gary S. Monroe, and Greg Shailer, 2013. Audit Partner Tenure and Cost of Equity Capital. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 32, No. 1, February 2013, pp. 183–202.

108. Michael Firth, 1997. The Provision of Nonaudit Services by Accounting Firms to their Audit Clients. *Contemporary Accounting Research* Vol. 14 No. 2 (Summer 1997) pp. 1-21.

109. Michael J. Ferguson, Gim S. Seow, Danqing Young, 2004. Nonaudit Services and Earnings Management:UK Evidence. *Contemporary Accounting Research* Vol. 21 No. 4 (Winter 2004) pp. 813–41

110. Mikko Zerni, 2012. Do client firms manage the perception of auditor independence? Evidence from the Swedish non-audit service market. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 27 Iss 9 pp. 821 – 845.

111. Mohammad Hudaib and Roszaini Haniffa, 2009. Exploring auditor independence: an interpretive approach. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(2), 221-246.

112. Muthui,Titus; Dr. Willy Muturi& John Kabiru, 2014. Factors affecting external auditors' independence in discharging their responsibilities: a survey of medium level auditing firms in Nairobi. *International Journal of Business & Law Research*, 2(4), 22-35.

113. McShane S. L., Von Glinow M.A., 2003. *Organizational Behavior*, 113.

114. Mautz, R. Banyard K., & Sharaf, R., 1964. *The Philosophy of Auditing*. American Accounting Association. Sarasota, Sarasota, Fla.: American Accounting Association.

115. Mohinder Parkash, Carol F. Venable, 1993. Auditee Incentives for Auditor Independence: The Case of Nonaudit Services. *The Accounting Review*, 68(1), 113-133.

116. Michael Power, 2003. Evaluating the audit explosion. *Law & Policy*, 25(3).

117. Nicholas Dopuch and Ronald R. King, 1991. The impact of MAS on auditors' independence: An experimental market study. *Journal of Accounting Research*, 29, 60-98.

118. Nicole V.S. Ratzinger-Sakel & Martin W. Schönberger, 2015. Restricting Non-Audit Services in Europe – The Potential (Lack of) Impact of a Blacklist and a Fee Cap on Auditor Independence and Audit Quality. *Accounting in Europe*, 12:1, 61-86.

119. Nunnally, J. C., & Bernstein, I. H., 1994. *Psychometric theory* (3rd ed.). McGraw-Hill, Inc.

120. Norusis MJ, 1994. *SPSS Advanced statistics 6.1 manual*. Marketing Department, SPSS Inc., Chicago, USA.

121. Nicole Ratzinger-Sakel, 2013. Auditor fees and auditor independence—Evidence from going concern reporting decisions in Germany. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(4), 129-168.

122. Nur Barizah Abu Bakar, Abdul Rahim Abdul Rahman, Hafiz Majdi Abdul Rashid, 2005. Factors influencing auditor independence: Malaysian loan officers' perceptions. *Managerial Auditing Journal*, 20, 804-822.

123. Ole-Kristian Hope and John Christian Langli, 2010. Auditor Independence in a Private Firm and Low Litigation Risk. *The Accounting Review*, 85, 573-605.

124. Omri & Akrimi, 2015. Factors Affecting Auditor Independence in Tunisia: The Perceptions of Financial Analysts. *Journal of Finance and Accounting*, 3(3), 42-49.

125. Peter John Carey, Gary S. Monroe, Greg Shailer, 2014. Review of Post-CLERP 9 Australian Auditor Independence Research. *Australian Accounting Review* No. 71 Vol. 24 Issue 4 2014.

126. P.J. Serwinek, 1992. Demographic and related differences in ethical views among small businesses. *J. Bus. Ethics*, 11 (7), 555-566.

127. Philip Beaulieu, Alan Reinstein, 2010. Belief perseverance among accounting practitioners regarding the effect of non-audit services on auditor independence. *Journal of Accounting and Public Policy*, 29, 353-373.

128. Pany, K., & Reckers, P. M. J., 1983. Auditor independence and non-audit services. *Journal of Accounting and Public Policy*, 2, 43-62.

129. Ping Ye, Elizabeth Carson, and Roger Simnett, 2011. Threats to auditor independence: The impact of relationship and economic bonds. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(1), 121-148.

130. Pat Sucher and Katarzyna Kosmala-MacLullich, 2004. A construction of auditor independence in the Czech Republic: local insights. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 17 (2), 276-305.

131. Phillip Kottler, 2012. Marketing Management 14th, *Prentice Hall, Inc,* 2012.

132. Ponemon, L. A., 1995. The objectivity of accountants' litigation support judgments. *Accounting Review,* 467-488.

133. Previts, G. J., & Merino, B. D., 1998. *A history of accountancy in the United States: The Cultural*. *Significance of Accounting*. Columbus: Ohio State University Press.

134. Peterson, D., Rhoads, A., & Vaught, B. C., 2001. Ethical beliefs of business professionals: A study of gender, age and external factors. *Journal of Business Ethics*, (31), 225-232.

135. Praveen Sinha, Herbert G. Hunt III, 2013. Auditor Independence: A Nonparametric Test of Differences Across the Big-5 Public Accounting Firms. *Accounting Erspectives* Vol. 12 No. 4.

136. Reiner Quick, Bent Warming-Rasmussen, 2015. Experimental Analysis of the Effects of Non-audit Services on Auditor Independence in Appearance in the European Union: Evidence from Germany. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 26(2).

137. Robert P. Magee and Mei-Chiun Tseng, 1990. Audit pricing and independence. *The Accounting Review*, 65, 315-336.

138. Randolph A . Shockley., 1981. Perceptions of auditors' independence: An empirical analysis. *The Accounting Review*, 56, 785-800.

139. Robert Bloomfield, Mark W. NELSON and Eugene Soltes, 2016. Gathering Data for Archival, Field, Survey, and Experimental Accounting Research. *Journal of Accounting Research*, 54, 2.

140. Rick Hayes, Roger Dassen, Arnold Schilder, Philip Wallage, 2014. *Principles of Auditing: An Introduction to International Standards on Auditing*. Prentice Hall.

141. Rani Afrem, 2012. *Does the European Commission require more independence than investors*. Jönköping International Business School.

142. Sattar A . Mansi , William F. Maxwell and Darius P. Miller, 2004. Does Auditor Quality and Tenure Matter to Investors? Evidence from the Bond Market. *Journal of Accounting Research* Vol. 42 No. 4 September 2004.

143. Sharad C. Asthana and Jeff P. Boone, 2012. Abnormal audit fee and audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(3), 1-22.

144. Semiu Babatunde ADEYEMI, Johnson Kolawole OLOWOOKERE, 2012. Non-Audit Services and Auditor Independence – Investors' Perspective in Nigeria. *Business and Management Review* Vol. 2(5) pp. 89 – 97 July, 2012.

145. Sarowar Hossain, 2013. Effect of Regulatory Changes on Auditor Independence and Audit Quality. *Int. J. Audit.* 17: 246–264 (2013).

146. Shimin Chen, Sunny Y. J. Sun, Donghui Wu, 2010. Client Importance, Institutional Improvements, and Audit Quality in China: An Office and Individual Auditor Level Analysis. *The Accounting Review*, Vol. 85, No. 1, 2010, pp. 127–158.

147. Seunghan Nam and Joshua Ronen, 2012. The Impact of Nonaudit Services on Capital Markets. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 27(1) 32–60.

148. Suchman, M. C., 1995. Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches. *Academy of Management Review*, 20(3, :571–610.

149. Steven Lattimore McShane, Mary Ann Young Von Glinow, 2017. *Organizational behavior*. McGraw-Hill Education.

150. Si Wen (Stacey) WANG and David HAY, 2013. Auditor independence in New Zealand: further evidence on the role of non-audit services. *Accounting and Management Information Systems*, 12 (2), 235–262.

151. Shaub, M. K., 2004. Trust as a threat to independence: Emotional trust, auditor-client interdependence, and their impact on professional skepticism. *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting, 9*, 169-188.

152. Siddhartha Sankar Saha, 2018. Auditors' independence in protecting stakeholders' interest - An empirical study, *Springer Nature Switzerland AG*, 2018.

153. Stuart D. Taylor, 2011. Does Audit Fee Homogeneity Exist? Premiums and Discounts Attributable to Individual Partners. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 30, No. 4, , November 2011, pp. 249–272.

154. Tepalagul and Lin, 2015. Auditor Independence and Audit Quality: A Literature Review. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 11, 45-68.

155. Tajfel, H., and J. C. Turner, 1985. *The social identity theory of intergroup behavior*. *In Psychology on Intergroup Relations*, edited by S. Worchel and W. G. Austin, 7–24. 2nd edition. Chicago, IL: Nelson-Hall.

156. Trapp, Michael W; Hermanson, Roger H; Turner, Deborah H, 1989. *Current Perceptions of Issues Related to Women Employed in Public Accounting*. Accounting Horizons, Sarasota, 3(1).

157. Taiwo Olalere, 2011. Methodology in Accounting Research: A Critique of Taxonomy. *SSRN Electronic Journal*.

158. Tong Lu, K. Sivaramakrishnan, 2009. Mandatory audit firm rotation: Fresh look versus poor knowledge. *J. Account. Public Policy* 28 (2009) 71–91

159. Trompeter, G. , 1994. The effect of partner compensation schemes and generally accepted accounting principles on audit partner judgment. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 13(2), 56-68.

160. Turner, J. L., Mock, T. J. and Srivastava, R. P. 2002. A formal model of auditor independence risk. *Australian Accounting Review* 27(12), pp. 31-38.

161. Van E. Johnson, Inder K. Khurana and J. Kenneth Reynolds, 2002. Audit-Firm Tenure and the Quality of Financial Reports. *Contemporary Accounting Research* Vol. 19 No. 4 (Winter 2002) pp. 637–60.

162. Vic Naiker, Divesh S. Sharma, Vineeta D. Sharma, 2013. Do former audit firm partners on audit committees procure greater nonaudit services from the auditor? *The Accounting Review*, 88, 297-326.

163. Vineeta D. Sharma, Divesh S. Sharma, and Umapathy Ananthanarayanan, 2011. Client Importance and Earnings Management: The Moderating Role of Audit Committees. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 30, No. 3, August 2011, pp. 125–156

164. Venkataraman M. Iyer, K. Raghunandan, Dasaratha V. Rama, 2005. Gender differences in perceptions of accounting firm alumni. *Managerial Auditing Journal*, 20(5), 449-459.

165. Wuchun Chi, Edward B. Douthett Jr. , Ling Lei Lisic, 2012. Client importance and audit partner independence. *Journal of Accounting and Public Policy*, 31, 320-336.

166. Wuchun Chi, Huichi Huang, Yichun Liao, Hong Xie, 2005. Mandatory audit partner rotation, audit quality, and market perception: Evidence from Taiwan. *Contemporary Accounting Research*.

167. W. Robert Knechel and Ann Vanstraelen, 2007. The relationship between auditor tenure and audit quality implied by going concern opinions. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 26(1), 113-131.

168. Weeks, W.A và cộng sự, 1999. The effects of gender and career stage on ethical judgment. *Journal of Business Ethics*, 20(4), 301-313.

169. William Messier Jr, Steven Glover, Douglas Prawitt, 2016. *Auditing & Assurance Services: A Systematic Approach*. McGraw-Hill Education.

170. W. Robert Knechel and Divesh S. Sharma, 2012. Auditor-Provided Nonaudit Services and Audit Effectiveness and Efficiency: Evidence from Pre- and Post-SOX Audit Report Lags. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(4), 85–114.

171. Yamani, A., 1991. The factors that affect on external auditor independency from point of views the analysts and borrowers in the Saudi Arabia. *General management Journal*, Al Riyadh, (71), 183-229.

172. Zoe-Vonna Palmrose, 1986. The Effect of Nonaudit Services on the Pricing of Audit Services: Further Evidence. *Journal of Accounting Research*, 24(2), 405-411.

173. Z. Palmrose, 1988. An analysis of auditor litgation and audit service quality. *The Accounting Review*, 63, 55-73.

PHỤ LỤC

Phụ lục 1. Danh sách 9 tạp chí hàng đầu về kế toán:

STT	TẠP CHÍ
1/.	Auditing: A Journal of Practice and Theory
2/.	Journal of Accounting and Public Policy
3/.	Journal of Accounting Research
4/.	Journal of Accounting, Auditing, and Finance
5/.	Accounting, Organizations, and Society
6/.	The Accounting Review
7/.	Contemporary Accounting Research
8/.	Journal of Accounting and Economics
9/.	Review of Accounting Studies

Phụ lục 2. Danh sách chuyên gia được phỏng vấn

STT	Chuyên gia	Nghề nghiệp, nơi công tác	Kinh nghiệm	Địa chỉ email
1	TS. Hà Thị Ngọc Hà	Phó chủ tịch VACPA, Nguyên phó vụ trưởng Vụ chế độ kế toán và kiểm toán của Bộ Tài chính, KiTV	Trên 20 năm	hangocha@vacpa.org.vn
2	TS. Trần Khánh Lâm	Tổng thư ký VACPA, cũng đang là KiTV	Trên 20 năm	trankhanhlam@vacpa.org.vn
3	TS. Phan Văn Dũng	GĐ của công ty Phan Dũng, KiTV	Trên 20 năm	phandung_sgn@yahoo.com

STT	Chuyên gia	Nghề nghiệp, nơi công tác	Kinh nghiệm	Địa chỉ email
4	Bùi Trung Hiếu	GĐ cty kiểm toán Sài Gòn, KiTV	17 năm	bhieu@saigonauditing.com
5	Ths Nguyễn Cảnh	Giám đốc chi nhánh công ty DFK, KiTV	17 năm	canhktkt@yahoo.com
6	Hứa Văn Cường	Kế toán trưởng công ty bảo hiểm Bưu Điện	17 năm	4matkinh@gmail.com
7	TS. Huỳnh Tấn Dũng	Phó trưởng khoa kế toán, giảng viên - Trường ĐH Công Nghiệp, KiTV	17 năm	Huynhtandung.cpa@gmail.com
8	TS. Tăng Trí Hùng	Trưởng BM kiểm toán, ĐH Tôn Đức Thắng	Trên 20 năm	tangtrihung@gmail.com
9	Ths Nguyễn Khánh Toàn	Cán bộ ngân hàng VCB chi nhánh Bình Dương	17 năm	khanhtoanland@gmail.com
10	Nguyễn Hoàng Nam	Phó tổng giám đốc DVKiT, công ty PwC (Việt Nam), KiTV	Trên 20 năm	nguyen.hoang.nam@pwc.com

Phụ lục 3. Thảo luận nhóm chuyên gia

3.1. DANH SÁCH CHUYÊN GIA THAM GIA THẢO LUẬN NHÓM

STT	Họ tên	Vị trí công tác	Kinh nghiệm	Nơi công tác
1	Ths Đỗ Thị Ý Nhi	Giảng viên, P. Trưởng khoa	18 năm	Khoa kinh tế, ĐH Thủ Dầu Một
2	Ths Nguyễn Thị Diện	Giảng viên	17 năm	Khoa kinh tế, ĐH Thủ Dầu Một
3	Ths Phạm Bình An	Giảng viên	10 năm	Khoa kinh tế, ĐH Thủ Dầu Một
4	Ths Nguyễn Nhã Quyên	Giảng viên	8 năm	Khoa kinh tế, ĐH Thủ Dầu Một
6	Ths Nguyễn Xuân Thủy	KiTV	8 năm	Công ty Kiểm toán Win Win
7	Ths Nguyễn Cảnh	GĐ, KiTV	17 năm	CN Công ty DFK
8	Ths Phạm Như Đồng	GĐ, KiTV	17 năm	Công ty Tri Thức Việt
9	Ths Nguyễn Khánh Toàn	Cán bộ tín dụng ngân hàng	17 năm	NH Ngoại Thương
10	Huỳnh Văn Lành	GĐ tài chính	20 năm	Công ty Gỗ Việt
11	Thái Thị Cẩm Giang	GĐ	15 năm	Công ty tư vấn kế toán

Phụ lục 4. Kết quả thảo luận nhóm

Phụ lục 4.1. Biên bản thảo luận nhóm

BIÊN BẢN THẢO LUẬN NHÓM

I. THÔNG TIN CHUNG:

- Thời gian: vào lúc 8h30-11h00 ngày / /2018
- Địa điểm: Phòng I2.101
- Thành phần tham dự:
  1. ThS Lê Đoàn Minh Đức – GV Khoa Kinh Tế - Tác giả luận án– Báo cáo viên
  2. ThS Huỳnh Thị Xuân Thùy – GV Khoa Kinh Tế –Thư ký
  3. ThS Đỗ Thị Ý Nhi – Phó trưởng Khoa Kinh tế - Đại diện khoa kinh tế
  4. ThS Nguyễn Cảnh – GĐ Công ty DFK, kiểm toán viên – Chuyên gia
  5. ThS Phạm Như Đồng - GĐ kiểm toán Tri Thức Việt, KiTV - Chuyên gia
  6. ThS Nguyễn Xuân Thủy – Công ty Win Win, KiTV - Chuyên gia
  7. ThS Nguyễn Khánh Toàn – Cán bộ ngân hàng - Chuyên gia
  8. ThS Nguyễn Nhã Quyên - GV bộ môn kế toán, Khoa Kinh tế - Chuyên gia
  9. ThS Phạm Bình An – GV bộ môn kế toán, Khoa Kinh Tế - Chuyên gia

II. NỘI DUNG:

Tác giả đã chuẩn bị trước tài liệu gửi cho chuyên gia. Các tài liệu này đã gửi mail cho các chuyên gia trước 3 tuần kèm theo giấy mời. Đồng thời in ra giấy gửi cho chuyên gia tại buổi thảo luận.

Báo cáo viên trình bày tóm tắt báo cáo nghiên cứu, nêu mục đích của buổi thảo luận và dàn ý buổi thảo luận như sau:

(i) Tác giả trình bày: "Phần mở đầu, Chương 1 Tổng quan, chương 2 Cơ sở lý luận, chương 3 Phương pháp nghiên cứu, Kết cấu chương 4 và 5".

(ii) Tác giả trình bài: "Dàn bài thảo luận câu hỏi mở, trong đó xoáy sâu vào mô hình nghiên cứu, phương pháp nghiên cứu, khoảng trống nghiên cứu, các nhân tố tác động, các biến quan sát, thang đo".

Sau đây là các góp ý chính tại hội thảo:

1. **Thạc sĩ Phạm Như Đồng:**
   - ThS Đồng: "Nhân tố dịch vụ phi kiểm toán cần **nên loại bỏ** cung cấp dịch vụ về tư vấn kế toán, dịch vụ thuế, dịch vụ soát xét các BCTC vì hiện nay theo luật kiểm toán đã cấm, còn các dịch vụ còn lại giữ lại".
   - ThS Đồng: "Nhiệm kỳ kiểm toán ở Việt Nam là 3 năm, các nước khác là 5 năm đối với công ty niêm yết nên điều chỉnh theo Việt Nam là tối đa không quá 3 năm".
   - ThS Đồng: "Trợ lý kiểm toán viên cần xem lại có phù hợp với khung pháp lý của Việt Nam hay không, Nếu có thì đưa vào khảo sát".
   - ThS Đồng: "Thang đo Phí cao so với chi phí ước tính cần quy định rõ hơn nên Phí kiểm toán quá cao so với phí mặt bằng nhưng phí kiểm toán hiện nay chưa có quy định khung giá phí cụ thể mà phần lớn phụ thuộc vào khối lượng, mức độ phức tạp của nghiệp vụ".

2. **Thạc sĩ Nguyễn Cảnh:**
   - ThS Cảnh: "Thái độ hoài nghi nghề nghiệp không liên quan đến TĐLKiTV mà liên quan đến tính xét đoán nên thay thế bằng thang đo thu nhập của KiTV và trợ lý KiTV và hiện nay thu nhập của KiTV phổ biến đến từ 2 nguồn - DNKiT và doanh thu hợp đồng".
   - ThS Cảnh: "Trong nhóm nhân tố phí kiểm toán, biến Khách hàng quan trọng tới tổng vốn của công ty nên bỏ do không rõ ràng".

3. **Thạc sĩ Đỗ Thị Ý Nhi:**
   - Ths Nhi: "Quan hệ giữa khách hàng kiểm toán và KiTV nó liên quan đến tính độc lập như thế nào vì chưa thấy rõ, Giải thích".

- ThS Phạm Như Đồng cũng cho rằng "Quan hệ giữa khách hàng kiểm toán với KiTV cần xem lại mối quan hệ tài chính và mối quan hệ kinh doanh vì đạo đức nghề nghiệp đã không cho phép, đồng thời, cần nên bổ sung lợi ích nhóm kiểm toán viên".
- ThS Lê Đoàn Minh Đức giải thích: "Mối quan hệ giữa khách hàng kiểm toán và KiTV xung đột với TĐLKiTV, chính vì lý do đó, DNKiT một mặt phải làm hài lòng khách hàng, một mặt phải đảm bảo TĐLKiTV để đảm bảo CLKiT".

4. Thạc sĩ Nguyễn Khánh Toàn:

- Ths Toàn: **"**Chuyên môn KiTV chưa thấy được đề cập đến trong đề tài, cần xem xét tính chuyên môn của KiTV vì không nắm được chuyên môn sẽ không có chính kiến mà nghe theo ý kiến của đồng nghiệp mà không có cơ sở pháp lý nào nên sẽ tác động đến TĐLKiTV".
- Ths Toàn: **"**Xem xét tính chuyên môn của KiTV trong lĩnh vực được kiểm toán và cần mời thêm chuyên gia tham gia kiểm toán, mức độ chuyên môn hóa lĩnh vực kiểm toán, nhưng nếu áp dụng tại Việt Nam sẽ gặp khó khăn vì quy mô công ty được kiểm toán còn nhỏ". Còn ThS. Nguyễn Cảnh cho rằng: "các công ty được kiểm toán: dệt may, giày dép, gỗ, 3 lĩnh vực này là thông dụng, các ngành còn lại là đặc thù".
- Ths Toàn: **"**Xem xét thêm biến độc lập năng lực chuyên môn KiTV và xem xét vấn đề thuê chuyên gia".

5. Thạc sĩ Phạm Như Đồng:

- Ths Đồng: "Cần bổ sung **Uy tín nghề nghiệp** và xét đến **sự rủi ro kiểm toán** cũng như **tư cách nghề nghiệp"**.
- Từ các góp ý trên, ThS. Phạm Như Đồng cho rằng: "nên thay thang đo thái độ nghề nghiệp của biến TĐLKiTV bằng thang đo năng lực chuyên môn của KiTV, trong đó bao gồm nhóm KiTV và xét năng lực chuyên môn ở tất cả các cấp như nhân viên, chủ nhiệm, ủy ban, partner".

- ThS. Đỗ Thị Ý Nhi, Huỳnh Thị Xuân Thùy, Lê Đoàn Minh Đức, Nguyễn Cảnh, Nguyễn Xuân Thủy và Nguyễn Khánh Toàn đồng quan điểm.

6. **ThS Phạm Bình An:**
   - Ths An: "Đối tượng khảo sát nên thêm kế toán viên và đối tượng sử dụng BCTC như các nhà đầu tư".
   - ThS. Nguyễn Cảnh cũng cho rằng "nên thêm đối tượng sử dụng BCTC nhưng bác bỏ đối tượng sử dụng BCTC là các nhà đầu tư vì lúc này báo cáo kiểm toán đã phát hành, các nhà đầu tư sẽ không liên quan TĐLKiTV, và thực trạng hầu hết tính độc lập đều được xem xét, xác minh đều được xác định một cách triệt để từ lúc bắt đầu cho đến khi phát hành báo cáo kiểm toán và có cả biên bản cam kết sự độc lập vì nó đã được soát xét suốt trong kiểm toán nhất là công ty đại chúng, còn các công ty không phải là công ty đại chúng thì tính độc lập chưa được quán triệt triệt để".
   - Cần **bổ sung thêm:** "Đối tượng sử dụng BCTC nên **khảo sát đối với cán bộ tín dụng** và tập trung vào công ty đại chúng, tính hợp lý và trung thực của BCTC" (ThS. Huỳnh Thị Xuân Thùy, Lê Đoàn Minh Đức, Nguyễn Cảnh và Nguyễn Khánh Toàn đồng quan điểm).
7. **ThS Nguyễn Nhã Quyên**
   - ThS Quyên: "Đối đãi tốt, quà cáp cần xem lại"
   - ThS Quyên: "Các DNKiT có quy mô quá lớn thì họ sẽ không bỏ về danh tiếng của họ". ThS. Nguyễn Cảnh đồng quan điểm.
8. **ThS Nguyễn Xuân Thủy**
   - ThS Thủy: "Các nhân tố là biến độc lập có tác động với nhau, ví dụ quản trị công ty sẽ ảnh hưởng các nhân tố khác".

- Ths Lê Đoàn Minh Đức: "đồng ý quan điểm của Ths Thủy, đồng thời nêu là mô hình có thể sử dụng mô hình tuyến tính bán cấu trúc SEM để đo lường sự tác động qua lại giữa các nhân tố là biến độc lập, sau đó là tác động đến biến phụ thuộc, tuy nhiên, hiện tại dùng mô hình hồi quy đa biến cũng phù hợp".

9. **Ths Lê Đoàn Minh Đức:**

- ThS Đức: "nên đổi tên biến mối quan hệ khách hàng và KiTV thành mối quan hệ KiTV và khách hàng".
- ThS Đức: "Đạo đức của bản thân KiTV cũng tác động đến TĐLKiTV".
- ThS Đức: " Quá trình phát triển kinh tế và hội nhập quốc tế cũng sẽ tác động đáng kể đến TĐLKiTV".

Các chuyên gia thống nhất.

Kết luận:

Thư ký thay mặt hội nghị, kết luận:

(I). Thư ký: "Nội dung và bố cục: trình bày tốt, chặt chẽ".

(II). Thư ký: "Phương pháp nghiên cứu phù hợp, tổng quan tài liệu đầy đủ".

(II). Thư ký: "Mô hình nghiên cứu phù hợp, trong đó đổi tên biến mối quan hệ khách hàng và KiTV thành mối quan hệ KiTV và khách hàng, mô hình nghiên cứu được ước lượng bằng mô hình hồi quy đa biến".

(III) Thư ký: "Về các biến quan sát: Bỏ biến một số biến và thêm một số biến mới theo nội dung thảo luận nêu trên".

(IV) Thư ký: "Đối tượng khảo sát ngoài nhóm đối tượng là KiTV gồm giám đốc kiểm toán, KiTV, trợ lý kiểm toán và kế toán trưởng doanh nghiệp có kiểm toán hàng năm gồm kế toán trưởng, kế toán viên thì bổ sung thêm cán bộ ngân hàng".

Buổi thảo luận nhóm kết thúc vào lúc 11h00 cùng ngày.

Bình Dương, ngày tháng năm 2018

Báo cáo viên	**Thư ký**
Ths Lê Đoàn Minh Đức	**Ths Huỳnh Thị Xuân Thùy**

Phụ lục 4.2. Đề xuất hội thảo

TRƯỜNG ĐH THỦ DẦU MỘT **CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM**

KHOA KINH TẾ **Độc lập – Tự do – Hạnh Phúc**

ĐỀ NGHỊ HỘI THẢO

Về chia sẻ, góp ý cho luận án

Kính gửi: Ban chủ nhiệm Khoa kinh tế

Tôi tên Ths Lê Đoàn Minh Đức, thuộc bộ môn kế toán. Tôi đang viết luận án với chủ đề "Các nhân tố tác động đến TĐLKiTV – Nghiên cứu trong KiTBCTC tại Việt Nam".

Nhằm thu thập dữ liệu định tính cho đề tài, tôi đề nghị Khoa cho tôi tổ chức buổi hội thảo.

1. Mục đích

- Xác định biến độc lập, biến phụ thuộc;
- Phát triển giả thuyết;
- Thiết kế "thang đo";
- Thiết kế "bảng câu hỏi cho nghiên cứu định lượng";
- Thực trạng, giải pháp.

2. Thành phần chuyên gia khách mời

STT	Họ tên	Vị trí công tác	Nơi công tác
1	Ths Đỗ Thị Ý Nhi	P. Trưởng khoa	Khoa kinh tế, ĐH Thủ Dầu Một
2	Ths Nguyễn Thị Diện	Giảng viên	Khoa kinh tế, ĐH Thủ Dầu Một
3	Ths Phạm Bình An	Giảng viên	Khoa kinh tế, ĐH Thủ Dầu Một

STT	Họ tên	Vị trí công tác	Nơi công tác
4	Ths Nguyễn Nhã Quyên	Giảng viên	Khoa kinh tế, ĐH Thủ Dầu Một
5	TS Huỳnh Tấn Dũng	P. Trưởng khoa, trưởng BM kiểm toán	Khoa kế toán, ĐH Công Nghiệp
6	Ths Nguyễn Ngọc Trí	GĐ, KiTV	Công ty Win Win
7	Ths Nguyễn Cảnh	GĐ, KiTV	CN Công ty DFK
8	Ths Phạm Như Đồng	GĐ, KiTV	Công ty Tri Thức Việt
9	Ths Nguyễn Khánh Toàn	Cán bộ tín dụng ngân hàng	NH Ngoại Thương
10	Huỳnh Văn Lành	GĐ tài chính	Công ty Gỗ Việt
11	Thái Thị Cẩm Giang	GĐ	Công ty tư vấn kế toán

3. Thời gian và địa điểm

- Dự kiến: 8h30-11h, ngày .
- Địa điểm: Trường ĐH Thủ Dầu Một.

4. Cơ sở vật chất

- Kinh phí: tự túc.
- Phòng: đề nghị khoa, trường hỗ trợ phòng hội thảo.

5. Chương trình

- Đón tiếp chuyên gia.
- Giới thiệu chung về mục đích, yêu cầu.
- Chủ nhiệm đề tài báo cáo tóm tắt đề tài.
- Đặt câu hỏi mở.

- Thảo luận.
- Tóm tắt.
- Giải lao, tiệc trà, cafe.
- Tổng kết, bế mạc.

Trên đây là đề nghị hội thảo phục vụ cho luận án. Kính mong Ban chủ nhiệm khoa xem xét, chấp thuận.

Trân trọng ./.

Ý KIẾN BAN CHỦ NHIỆM KHOA **NGƯỜI ĐỀ NGHỊ**

Lê Đoàn Minh Đức

PHỤ LỤC 4.3. Dàn bài thảo luận, phỏng vấn chuyên gia

1. Quy trình phỏng vấn chuyên gia:

1. Phổ biến bản hướng dẫn phỏng vấn;
2. Phỏng vấn thăm dò một vài chuyên gia để lọc lại các câu hỏi phù hợp;
3. Phỏng vấn sâu từng chuyên gia theo phương pháp phỏng vấn trực tiếp bằng câu hỏi bán cấu trúc.
4. Ghi âm / ghi chép, tổng hợp kết quả và phân tích kết quả.

2. Bản hướng dẫn phỏng vấn

Cách thức phỏng vấn: trực tiếp;

Nội dung: theo bản câu hỏi định hướng trước và có tính mở (bán cấu trúc)

Thời gian, địa điểm: tùy tình huống theo lịch hẹn trước;

Nội dung các thuật ngữ có sử dụng trong cuộc phỏng vấn:

- TĐLKiTV: là khả năng duy trì thái độ tinh thần khách quan và không thiên vị của người kiểm toán trong suốt quá trình kiểm toán.

Theo chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán Việt Nam (Thông tư 70, 2015), 5 nguy cơ có thể làm suy giảm tính độc lập: "Nguy cơ tư lợi, nguy cơ tự kiểm tra, nguy cơ tự biện hộ, nguy cơ quen thuộc, nguy cơ đe dọa".

- Dịch vụ phi kiểm toán: Các công việc thuê ngoài do DNKiT đương nhiệm thực hiện cho một khách hàng.

- Sự phụ thuộc phí của DNKiT vào khách hàng:

- Nhiệm kỳ kiểm toán: khoảng thời gian của mối quan hệ giữa khách hàng được kiểm toán và KiTV, hoặc mối quan hệ giữa khách hàng và giám đốc kiểm toán hoặc mối quan hệ giữa khách hàng và DNKiT.

3. Dàn bài phỏng vấn thăm dò và phỏng vấn sâu

Các yếu tố/ nhân tố có quan hệ trực tiếp, gián tiếp đến TĐLKiTV gồm có: dịch vụ phi kiểm toán, mối quan hệ DNKiT/KiTV – khách hàng, quy mô DNKiT, sự phụ thuộc phí của DNKiT vào khách hàng, môi trường cạnh tranh, sự thay đổi pháp lý ngành kiểm toán, danh tiếng DNKiT, kinh nghiệm hoặc chuyên môn kiểm toán viên…Các yếu tố này có tồn tại ở Việt Nam như thế nào hoặc tăng giảm mức độ tác động do ảnh hưởng của bối cảnh văn hóa, xã hội, lịch sử Việt Nam như thế nào. Mời các anh chị thảo luận các câu hỏi sau đây:

1) Anh/chị hiểu như thế nào về khái niệm TĐLKiTV?

2) Anh/chị thấy rằng TĐLKiTV quan trọng như thế nào?

3) Anh/chị đánh giá các quy định về TĐLKiTV trong Chuẩn mực đạo đức đang vận hành trong thực tế như thế nào (Ví dụ quy định khi được thực hiện trong thực tế có điểm nào không cần thiết, mang lại hiệu quả như thế nào, có hạn chế gì, cần chỉnh sửa điểm nào…)?

4) Những giá trị văn hóa gì là quan trọng đầu tiên với anh/chị với đặc tính cá nhân một người kiểm toán chuyên nghiệp và với đặc tính cá nhân cá nhân?

5) Trong bối cảnh chuyên nghiệp, những gì đặc trưng cho tính cách người Việt Nam làm kinh doanh?

6) Anh/chị có thể đề nghị bất kỳ khía cạnh cụ thể của văn hóa, lịch sử, điều kiện kinh tế hiện nay có thể tác động TĐLKiTV?

7) Thuận lợi và khó khăn của ngành kiểm toán Việt Nam trong quá trình hội nhập quốc tế?

8) Định hướng hoạt động của Nhà nước và Hội kiểm toán hành nghề về vấn đề nâng cao CLKiT nói chung và TĐLKiTV như thế nào?

9) Môi trường kiểm toán cạnh tranh có tác động TĐLKiTV không? Sự thay đổi pháp lý có ảnh hưởng hoặc tác động TĐLKiTV?

10) Quy định bắt buộc công bố phí ở Việt Nam như thế nào? Vấn đề nào ảnh hưởng thế nào đến TĐLKiTV?

11) Hội nghề nghiệp kiểm toán ở Việt Nam hoạt động ra sao? Có ảnh hưởng TĐLKiTV không?

12) Anh/chị có nghĩ rằng có vấn đề gì ở Việt Nam mà áp lực KiTV phải đưa ra ý kiến tốt hơn cho khách hàng?

13) Rủi ro trong công việc kiểm toán là gì? Những vấn đề nào có tác động đến TĐLKiTV?

14) Ủy ban kiểm toán ở Việt Nam đã có chưa và hoạt động ra sao? Có ảnh hưởng hoặc tác động đến TĐLKiTV không?

15) DNKiT tìm kiếm khách hàng như thế nào?

16) Khách hàng tìm kiếm DNKiT như thế nào?

17) Anh/chị nghĩ khách hàng hiểu như TĐLKiTV là gì?

18) Thuận lợi, khó khăn của DNKiT trong việc giám sát, nâng cao TĐLKiTV?

19) Thủ tục, quy chế nào để đảm bảo rằng nhân viên của anh/chị hoàn toàn được thông báo về tất cả các khía cạnh của các yêu cầu liên quan đến TĐLKiTV trong Chuẩn mực đạo đức?

20) Anh chị nghĩ như thế nào về việc tư vấn cho khách hàng được kiểm toán trong quá trình thực hiện cuộc kiểm toán: như khách hàng yêu cầu, công ty thực hiện tư vấn thêm cho khách hàng về kế toán, việc tư vấn này có ảnh hưởng đến TĐLKiTV?

21) Các loại dịch vụ phi kiểm toán nào được DNKiT cung cấp thì có thể tác động TĐLKiTV?

22) Tỷ lệ phí từ dịch vụ kiểm toán hoặc phi kiểm toán trên tổng phí thu từ một khách hàng là bao nhiêu sẽ ảnh hưởng TĐLKiTV?

23) DNKiT bị phụ thuộc phí vào khách hàng như thế nào?

24) Nhiệm kỳ kiểm toán, xoay vòng kiểm toán, thời gian tạm dừng kiểm toán có tác động đến TĐLKiTV?

25) Quy mô, danh tiếng DNKiT có tác động TĐLKiTV không?

26) Mối quan hệ giữa DNKiT, KiTV và khách hàng được kiểm toán như thế nào? Có ảnh hưởng đến TĐLKiTV?

27) Kinh nghiệm, giới tính và chuyên môn hóa ngành nghề của KiTV có ảnh hưởng hoặc tác động đến TĐLKiTV không?

Đạo đức của cá nhân KiTV có quan hệ gì với đạo đức nghề nghiệp? Quan hệ như thế nào với TĐLKiTV?

28) Anh/chị cho ý kiến về việc xây dựng thang đo như thế nào?

29) Các câu hỏi gợi mở khác có liên quan chủ đề nghiên cứu.

Phụ lục 4.4. Thảo luận nhóm chuyên gia

Bảng câu hỏi mở sẽ được sàng lọc trên kết quả của phỏng vấn sâu chuyên gia.

Hình ảnh buổi thảo luận:

Phụ lục 5. Bảng khảo sát

Phụ lục 5. Bảng khảo sát

BẢNG CÂU HỎI KHẢO SÁT

Kiểm toán báo cáo tài chính đóng vai trò quan trọng trong sự gia tăng độ tin cậy thông tin trên báo cáo tài chính, giúp những người sử dụng thông tin tài chính như ban lãnh đạo công ty, nhà đầu tư, ngân hàng, cơ quan nhà nước … đưa ra các quyết định phù hợp. Quá trình kiểm toán được thực hiện bởi kiểm toán viên có đủ chuyên môn, năng lực và sự độc lập.

Tôi là Lê Đoàn Minh Đức (email: ledoanminhduc@gmail.com), hiện đang là nghiên cứu sinh trường ĐH Kinh tế TP. HCM. Hiện tôi đang thực hiện luận án với đề tài *"***Các nhân tố tác động đến TĐLKiTV– Nghiên cứu trong kiểm toán báo cáo tài chính tại Việt Nam***"* nhằm đánh giá thực trạng và đưa ra hàm ý hữu ích cho kiểm toán viên, công ty kiểm toán, đơn vị được kiểm toán và cơ quan quản lý nhà nước và người sử dụng thông tin tài chính.

Rất mong Quý Anh/ Chị dành chút thời gian quý báu trả lời giúp tôi Bảng câu hỏi khảo sát này. Các ý kiến đóng góp của Anh/Chị sẽ góp vào sự thành công của nghiên cứu. Mọi thông tin Anh/Chị trả lời được sử dụng với mục đích nghiên cứu, đồng thời được **mã hóa thông tin cá nhân** và giữ kín tuyệt đối. Xin Anh/Chị vui lòng trả lời các câu hỏi sau:

PHẦN A. THÔNG TIN CÁ NHÂN

1. Họ và tên: **Email:**
2. Đơn vị đang công tác: tại **Tỉnh/Thành phố**:
3. Vị trí công tác: Giám đốc kiểm toán ☐ Trưởng phòng kiểm toán ☐ Kiểm toán viên ☐
Trợ lý kiểm toán ☐ Quản lý ☐ Kế toán trưởng ☐ Kế toán viên ☐
Cán bộ ngân hàng ☐ Giảng viên ☐ Khác: ……
2. Giới tính: Nam ☐ Nữ ☐
3. Độ tuổi Dưới 31 tuổi ☐ Từ 31 - 40 tuổi ☐ Từ 41 - 50 tuổi ☐ Trên 50 tuổi ☐
4. Trình độ chuyên môn: Cao đẳng, đại học ☐ Trên đại học ☐
5. Mức thu nhập hiện tại của anh/chị trong 1 tháng:
Dưới 10 triệu ☐ Từ 10 - 20 triệu ☐ Trên 20 triệu ☐
6. Kinh nghiệm làm việc:
Dưới 5 năm ☐ Từ 5 - 10 năm ☐ Từ 11 - 15 năm ☐ Trên 15 năm ☐

PHẦN B. CÁC NHÂN TỐ TÁC ĐỘNG

Phần 1. Hãy cho biết ý kiến của Anh/Chị về các nhân tố tác động đến TĐLKiTV

Hướng dẫn trả lời: Vui lòng đánh dấu X vào mỗi lựa chọn đối với mức độ từ 1 đến 5. Mỗi câu hỏi chỉ có một lựa chọn với các mức độ như sau (*đánh dấu X hoặc click chuột vào ô chọn nếu sử dụng trên máy tính*):

1. Làm đe dọa nghiêm trọng đến TĐLKiTV

2. Làm khá đe dọa đến TĐLKiTV

3. Không tác động đến TĐLKiTV

4. Làm khá tăng TĐLKiTV

5. Làm tăng mạnh mẽ TĐLKiTV

TT	Tiêu chí	Mức độ 1 2 3 4 5
I. Đặc tính cá nhân kiểm toán viên		
	Tính vị lợi, đạo lý và tính ích kỷ	*1: đe dọa… 5:làm tăng…*
1	Kiểm toán viên/Trợ lý kiểm toán suy nghĩ về lợi ích của người sử dụng thông tin tài chính trong quá trình kiểm toán và cân nhắc đưa ra quyết định của mình sao cho phù hợp với lợi ích của số đông người sử dụng thông tin	☐ ☐ ☐ ☐ ☐
2	Kiểm toán viên/trợ lý kiểm toán nhận thức đạo đức là các vấn đề phù hợp với lợi ích của đa số người sử dụng thông tin	☐ ☐ ☐ ☐ ☐
3	Kiểm toán viên/trợ lý kiểm toán thường xem xét những quy định trong chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp hoặc chuẩn mực kế toán để đưa ra các giải pháp giảm thiểu những tình huống khó xử liên quan hành vi đạo đức	☐ ☐ ☐ ☐ ☐
4	Kiểm toán viên/Trợ lý kiểm toán thực hiện các công việc sao cho họ nghĩ là được người sử dụng thông tin công nhận, xã hội chấp nhận rộng rãi trong quá trình kiểm toán	☐ ☐ ☐ ☐ ☐
5	Kiểm toán viên/Trợ lý kiểm toán đưa ra quyết định mang tính đạo đức trong công việc kiểm toán nếu những việc này là tốt nhất cho mình	☐ ☐ ☐ ☐ ☐
6	Kiểm toán viên/Trợ lý kiểm toán quyết định các biện pháp mang tính thay thế phù hợp nhất cho bản thân mình khi hành nghề kiểm toán	☐ ☐ ☐ ☐ ☐
7	Kiểm toán viên/Trợ lý kiểm toán làm những việc mà không ảnh hưởng đến danh tiếng, tư cách nghề nghiệp kiểm toán của mình	☐ ☐ ☐ ☐ ☐
	Thâm niên, vị trí	*1: đe dọa… 5: làm tăng…*

TT	Tiêu chí	Mức độ 1 2 3 4 5
8	Kiểm toán viên/Trợ lý kiểm toán có kinh nghiệm, thời gian làm việc càng nhiều trong lĩnh vực kiểm toán	☐ ☐ ☐ ☐ ☐
9	Kiểm toán viên/Trợ lý kiểm toán có mức thu nhập càng cao	☐ ☐ ☐ ☐ ☐
10	Kiểm toán viên/Trợ lý kiểm toán có chức vụ, vị trí càng cao	☐ ☐ ☐ ☐ ☐
	Tôn giáo	
11	Kiểm toán viên/Trợ lý kiểm toán tin tưởng rằng Phật/Thiên chúa thực sự có hiện diện	☐ ☐ ☐ ☐ ☐
12	Kiểm toán viên/Trợ lý kiểm toán cố gắng sống cả cuộc đời mình và làm việc kiểm toán theo niềm tin tôn giáo của mình	☐ ☐ ☐ ☐ ☐
13	Tôn giáo an ủi, động viên Kiểm toán viên/Trợ lý kiểm toán trong những lúc khó khăn khi hành nghề kiểm toán	☐ ☐ ☐ ☐ ☐
	Học tập, đào tạo và kỹ năng chuyên sâu	*1: đe dọa…5: làm tăng*
14	Kiểm toán viên có trình độ học vấn cao (sau đại học)	☐ ☐ ☐ ☐ ☐
15	Kiểm toán viên thường xuyên tự học hỏi, nâng cao trình độ chuyên môn	☐ ☐ ☐ ☐ ☐
16	Kiểm toán viên thường xuyên có cập nhật kiến thức chuyên môn tại công ty	☐ ☐ ☐ ☐ ☐
17	Kiểm toán viên có cập nhật kiến thức tại hội nghề nghiệp đủ giờ quy định trở lên	☐ ☐ ☐ ☐ ☐
18	Kiểm toán viên/trợ lý kiểm toán có kiến thức chuyên sâu khi thực hiện kiểm toán cho một số ngành nghề cụ thể	☐ ☐ ☐ ☐ ☐
19	Kiểm toán viên/trợ lý kiểm toán có nhiều kinh nghiệm thực hiện kiểm toán cho một số ngành nghề cụ thể	☐ ☐ ☐ ☐ ☐
20	Giám đốc kiểm toán có nhiều kinh nghiệm soát xét báo cáo kiểm toán cho một số ngành nghề cụ thể	☐ ☐ ☐ ☐ ☐
II. Nhóm nhân tố môi trường công ty kiểm toán		
	Dịch vụ phi kiểm toán (dịch vụ khác với dịch vụ kế toán, thuế)	*1: đe dọa… 5: làm tăng*
21	Công ty kiểm toán độc lập cung cấp/thực hiện các loại hình dịch vụ đào tạo, thiết kế/đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ, dịch vụ về tư	☐ ☐ ☐ ☐ ☐

TT	Tiêu chí	Mức độ 1 2 3 4 5
	vấn liên quan đến các hoạt động quản lý cho những khách hàng kiểm toán.	
22	Công ty kiểm toán tìm kiếm và bổ nhiệm nhân sự cho khách hàng kiểm toán	☐ ☐ ☐ ☐ ☐
23	Phí dịch vụ phi kiểm toán chiếm tỷ lệ đáng kể so với tổng phí từ một khách hàng kiểm toán	☐ ☐ ☐ ☐ ☐
	Mối quan hệ tuyển dụng lao động ưu tiên và tiềm năng	*1: đe dọa… 5: làm tăng*
24	Kiểm toán viên được khách hàng ưu tiên tuyển dụng trong tương lai	☐ ☐ ☐ ☐ ☐
25	Khi thực hiện kiểm toán tại khách hàng, kiểm toán viên gặp lại đồng nghiệp cũ hiện đang là nhân sự tại khách hàng kiểm toán mà có ảnh hưởng lớn đến báo cáo tài chính	☐ ☐ ☐ ☐ ☐
26	Kiểm toán viên được khách hàng đối đãi tốt trong quá trình kiểm toán	☐ ☐ ☐ ☐ ☐
	Nhiệm kỳ của kiểm toán	*1: đe dọa… 5: làm tăng*
27	Nhiệm kỳ của kiểm toán viên kéo dài từ 2-3 năm đối với một khách hàng kiểm toán	☐ ☐ ☐ ☐ ☐
28	Nhiệm kỳ giám đốc kiểm toán kéo dài từ 2-3 năm đối với một khách hàng kiểm toán	☐ ☐ ☐ ☐ ☐
29	Công ty kiểm toán đã đang thực hiện việc kiểm toán báo cáo tài chính cho một khách hàng trong một thời gian kéo dài hơn 5 năm	☐ ☐ ☐ ☐ ☐
30	Nhiệm kỳ của trợ lý kiểm toán viên kéo dài hơn 3 năm đối với một khách hàng kiểm toán	☐ ☐ ☐ ☐ ☐
	Phí kiểm toán và sự phụ thuộc kinh tế của công ty kiểm toán đối với khách hàng kiểm toán	*1: đe dọa… 5: làm tăng*
31	Thu nhập của chủ phần hùn (partner) phụ thuộc vào việc duy trì một khách hàng kiểm toán cụ thể	☐ ☐ ☐ ☐ ☐
32	Doanh thu từ một khách hàng kiểm toán lớn hơn hoặc bằng 10% tổng doanh thu công ty kiểm toán/văn phòng kiểm toán	☐ ☐ ☐ ☐ ☐
33	Mong muốn của chủ phần hùn không làm mất khách hàng kiểm toán quan trọng	☐ ☐ ☐ ☐ ☐
34	Phí kiểm toán quá cao so với chi phí ước tính	☐ ☐ ☐ ☐ ☐

TT	Tiêu chí	Mức độ 1 2 3 4 5
35	Phí kiểm toán quá thấp so với chi phí ước tính	☐ ☐ ☐ ☐ ☐
	Quản trị công ty kiểm toán	*1: đe dọa… 5: làm tăng*
36	Quy trình kiểm toán hiệu quả	☐ ☐ ☐ ☐ ☐
37	Quy trình soát xét chất lượng hiệu quả	☐ ☐ ☐ ☐ ☐
38	Phân công kiểm toán viên và nhóm kiểm toán hợp lý	☐ ☐ ☐ ☐ ☐
39	Hợp đồng lao động được thực hiện ký kết giữa kiểm toán viên và công ty kiểm toán (chế độ lương, thu nhập, thời gian làm việc…) hợp lý	☐ ☐ ☐ ☐ ☐
40	Lãnh đạo công ty kiểm toán xác định tuân thủ chuẩn mực kiểm toán, đạo đức nghề nghiệp là quan trọng đối với công ty	☐ ☐ ☐ ☐ ☐
41	Lãnh đạo công ty kiểm toán xác định nâng cao chất lượng kiểm toán là quan trọng đối với công ty	☐ ☐ ☐ ☐ ☐
42	Lãnh đạo công ty kiểm toán xác định nâng cao môi trường làm việc tốt và gắn bó lâu dài cho kiểm toán viên là quan trọng đối với công ty	☐ ☐ ☐ ☐ ☐
43	Lãnh đạo công ty kiểm toán xác định nâng cao thu nhập kiểm toán viên, trợ lý kiểm toán là quan trọng đối với công ty	☐ ☐ ☐ ☐ ☐
44	Lãnh đạo công ty kiểm toán đưa ra các quy định cụ thể với tình huống có nguy cơ tổn hại TĐLKiTV và biện pháp giảm thiểu rủi ro tương ứng	☐ ☐ ☐ ☐ ☐
45	Lãnh đạo công ty kiểm toán đưa ra các quy định chế tài đối với kiểm toán viên, trợ lý kiểm toán khi vi phạm đạo đức nghề nghiệp	☐ ☐ ☐ ☐ ☐
	Môi trường cạnh tranh	*1: đe dọa… 5: làm tăng*
46	Áp lực các công ty kiểm toán cạnh tranh với nhau về giá phí của dịch vụ kiểm toán	☐ ☐ ☐ ☐ ☐
47	Sự cạnh tranh với nhau của các công ty kiểm toán	☐ ☐ ☐ ☐ ☐
48	Công ty kiểm toán tạo áp lực về ngân sách lên giám đốc kiểm toán	☐ ☐ ☐ ☐ ☐
49	Công ty kiểm toán tạo áp lực về ngân sách lên lên kiểm toán viên	☐ ☐ ☐ ☐ ☐

TT	Tiêu chí	Mức độ 1 2 3 4 5
	Quy mô và danh tiếng công ty kiểm toán	*1: đe dọa… 5: làm tăng*
50	Kiểm toán viên làm việc tại văn phòng/chi nhánh công ty kiểm toán trong nước	☐ ☐ ☐ ☐ ☐
51	Kiểm toán viên làm việc tại công ty trong nước không có chi nhánh tại các địa phương khác	☐ ☐ ☐ ☐ ☐
52	Kiểm toán viên làm việc tại công ty trong nước có nhiều chi nhánh tại các địa phương khác	☐ ☐ ☐ ☐ ☐
53	Kiểm toán viên làm việc tại công ty kiểm toán nước ngoài	☐ ☐ ☐ ☐ ☐
54	Công ty kiểm toán được kiểm toán các đơn vị thuộc loại hình có lợi ích công chúng	☐ ☐ ☐ ☐ ☐
55	Công ty kiểm toán là thành viên của các hãng kiểm toán nước ngoài	☐ ☐ ☐ ☐ ☐
56	Công ty kiểm toán độc lập là chi nhánh của DNKiT nước ngoài	☐ ☐ ☐ ☐ ☐
III. Nhóm nhân tố Thể chế		
	Sự thay đổi quy định pháp lý; Giám sát, kiểm soát của hội nghề nghiệp, Ủy ban chứng khoán	*1: đe dọa… 5: làm tăng*
57	Sự thay đổi quy định pháp lý quốc tế	☐ ☐ ☐ ☐ ☐
58	Sự thay đổi quy định pháp lý trong nước	☐ ☐ ☐ ☐ ☐
59	Giám sát của hội nghề nghiệp kiểm toán	☐ ☐ ☐ ☐ ☐
60	Giám sát của Ủy ban chứng khoán nhà nước	☐ ☐ ☐ ☐ ☐
	Rủi ro hành nghề kiểm toán	*1: đe dọa… 5: làm tăng*
61	Rủi ro kiểm toán viên bị phạt mất chứng chỉ hành nghề kiểm toán viên	☐ ☐ ☐ ☐ ☐
62	Rủi ro kiểm toán viên có các hình thức kỷ luật từ các tổ chức nghề nghiệp, ủy ban chứng khoán nhà nước hay cơ quan pháp luật	☐ ☐ ☐ ☐ ☐
63	Rủi ro kiểm toán viên bị tổn hại uy tín đối với công chúng	☐ ☐ ☐ ☐ ☐
64	Rủi ro các vụ kiện tụng chống lại kiểm toán viên	☐ ☐ ☐ ☐ ☐

TT	Tiêu chí	Mức độ 1 2 3 4 5
	Hội nhập và phát triển kinh tế	*1: đe dọa… 5: làm tăng*
65	Nhà nước đang thực hiện cho ngành kiểm toán hội nhập quốc tế	☐ ☐ ☐ ☐ ☐
66	Hội kiểm toán hành nghề đang thực hiện hội nhập ngành kiểm toán Việt Nam với quốc tế	☐ ☐ ☐ ☐ ☐
67	Các công ty kiểm toán thực hiện gia nhập thành viên các hãng kiểm toán quốc tế	☐ ☐ ☐ ☐ ☐
68	Nhu cầu kiểm toán gia tăng do gia tăng số lượng công ty đại chúng, doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài, công ty cổ phần, doanh nghiệp khác cần kiểm toán	☐ ☐ ☐ ☐ ☐

Phần B. Theo Anh/chị, kiểm toán viên hiện nay khi thực hiện kiểm toán thì tính độc lập của họ như thế nào?

(1) Rất không đồng ý;(2) Không đồng ý; (3) Không ý kiến; (4)Đồng ý; (5) Rất đồng ý

STT	Tiêu chí	Mức độ 1 2 3 4 5
69	Kiểm toán viên/nhóm kiểm toán không có bất kỳ hành động nào làm tổn hại nhiều đến tính độc lập trong suốt quá trình kiểm toán báo cáo tài chính (độc lập về hình thức)	☐ ☐ ☐ ☐ ☐
70	Kiểm toán viên/nhóm kiểm toán không có bất kỳ nhận thức, thái độ nào làm tổn hại nhiều đến sự khách quan, trung thực trong suốt quá trình thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính (độc lập về mặt tư tưởng)	☐ ☐ ☐ ☐ ☐
71	Kiểm toán viên/nhóm kiểm toán cân nhắc, giữ vững thái độ hoài nghi mang tính nghề nghiệp kiểm toán trong quá trình thực hiện cuộc kiểm toán báo cáo tài chính	☐ ☐ ☐ ☐ ☐

Phần C. Giải thích từ ngữ

- TĐLKiTV: là khả năng duy trì thái độ tinh thần khách quan và không thiên vị của người thực hiện kiểm toán trong suốt quá trình kiểm toán. TĐLKiTV gồm cả độc lập về mặt tư tưởng và hình thức.

Phụ lục 6. Phương pháp nghiên cứu và tóm tắt các nghiên cứu chính trong nghiên cứu tổng quan.

A. Phương pháp nghiên cứu

Với mục tiêu nghiên cứu là tổng hợp các chủ đề nghiên cứu trước đây có liên quan đến tính độc lập của kiểm toán, trong đó tập trung chủ yếu vào chủ đề nghiên cứu các nhân tố tác động đến TĐLKiTV thì loại nghiên cứu tác giả lựa chọn là nghiên cứu khảo cứu tài liệu. Nghiên cứu khảo cứu tài liệu là cách tận dụng các nguồn được sử dụng để tạo ra các nghiên cứu dựa trên tài liệu lịch sử, văn bản, bài báo, báo cáo, công bố thông tin... Các phương pháp nghiên cứu thích hợp có thể từ phân tích cơ bản các số liệu kế toán, thông qua việc phân tích nội dung thảo luận và phương pháp phê bình để phát triển lý thuyết kế toán.

Nguồn dữ liệu thường có thể được phân loại là sơ cấp (ví dụ: kết quả nghiên cứu ban đầu được xuất bản lần đầu tiên) hoặc thứ cấp (ví dụ: thông tin đã được tiết lộ bởi bên thứ ba - như thông tin trong báo cáo của công ty và thông cáo báo chí) và đôi khi phân cấp ba (ví dụ: đối với dữ liệu đã được tổng hợp, phân loại, tính toán lại trong cơ sở dữ liệu).

B. Trình tự nghiên cứu

Tác giả sẽ thực hiện tuần tự các công việc sau trong quá trình thực hiện nghiên cứu này:

- Xác định nguồn tài liệu: bao gồm đánh giá sự sẵn có, tính có liên quan và uy tín của nguồn tài liệu.
- Lựa chọn và sử dụng các từ khóa liên quan đến chủ đề để lựa chọn các tài liệu có liên quan.
- Xác định các nội dung quan tâm trong tài liệu để lập bảng dùng ghi chép khi tiến hành đọc.
- Đọc và ghi chép các nội dung quan tâm đã xác định vào bảng ghi chép.

C. Chi tiết các bước của trình tự nghiên cứu

C1. Xác định nguồn tài liệu

Nguồn tài liệu được tác giả lựa chọn bao gồm:

- Thư viện đại học kinh tế Tp.HCM
- Thư viện quốc gia
- Cơ sở dữ liệu toàn văn:
    + SSRN
    + Emeraldinsight
    + Elsevier
- Google Scholar
- Website của các hiệp hội nghề nghiệp: IFAC, AICPA, VACPA…

C2. Lựa chọn và sử dụng các từ khóa liên quan

Các từ khóa được lựa chọn và sử dụng bao gồm:

- Tiếng Việt:
    + "Tính độc lập"
    + "Tính độc lập của KiTV"
    + "Các nhân tố tác động đến TĐLKiTV"
- Tiếng Anh:
    + "Auditor Independence"; "Auditor Independence Framework"
    + "Factors affect on Auditor Auditor Independence"; "Factors influence Auditor Independence"
    + "Auditor Independence: Literature Review"

D. Xác định các nội dung quan tâm

Để phù hợp với mục tiêu nghiên cứu, tác giả lựa chọn các nội dung tác giả quan tâm để tổng hợp các nghiên cứu bao gồm:

+ Mục tiêu nghiên cứu
+ Phương pháp nghiên cứu
+ Mô hình
+ Kết quả nghiên cứu

Bảng ghi chép được tác giả sử dụng phần mềm Excel để tạo lập và ghi chép với nội dung các cột của bảng là các nội dung quan tâm, kết quả thể hiện dưới đây:

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
TT	**Tên nghiên cứu, tác giả năm, tên bài báo**	**Mục tiêu**	**Phương pháp**	**Kết quả tóm tắt**
1	Employment Effects on Auditor Independence Author(s): Eugene A. Imhoff, Jr. 1978	Đánh giá TĐLKiTV tiềm năng -người được thuê làm việc bởi khách hàng bên ngoài công ty	- Phương pháp khảo sát: Gửi bảng câu hỏi khảo sát	Phát hiện: ”mức nghiêm trọng của TĐLKiTV là khác nhau cho hai nhóm, và biến thời gian và biến cấp bậc chịu ảnh hưởng đáng kể đối với cả người sử dụng thông tin kế toán và KiTV”.
2	Auditor Independence, 'Low Balling', And Disclosure Regulation Linda Elizabeth DeANGELO* 1981	"Giá phí thấp" trên cam kết kiểm toán ban đầu làm suy yếu KiTV độc lập	- Mô hình định giá phí kiểm toán	“Giá phí thấp” không làm giảm độc lập
3	Perceptions of Auditors' Independence: An Empirical Analysis Randolph A . Shockley 1981	Tác động nhận thức của các đối thủ cạnh tranh, hệ thống quản lý, quy mô kiểm toán công ty, và nhiệm kỳ về nguy cơ độc lập kiểm toán	- Khảo sát qua mail, PPNCĐL	Môi trường cạnh tranh cao, các MAS, và DNKiT nhỏ hơn được coi là có nguy cơ cao hơn bị mất độc lập. nhiệm kỳ đưa ra là không đáng kể
4	Auditor Independence and Nonaudit Services Director Views and Their Policy Implications Pany K and P. M. J. Reekers 1983	TĐLKiTV và DVPKiT	- Mô phỏng hành vi và thái độ truy cập của những thành viên trong hội đồng quản trị của công ty.	Kết luận: ”dịch vụ thiết kế hệ thống cũng làm giảm TĐLKiTV”.
5	The Effect of Nonaudit Services on the Pricing of Audit Services: Further Evidence Author(s): Zoe-Vonna Palmrose 1986	Tác động của DVPKiT lên giá DVKiT	- PPNCĐL. - Đưa ra mô hình hồi quy về việc tính giá kiểm toán	Khách hàng cảm nhận họ thường tốt hơn (hoặc không có tệ hơn) với việc DVPKiT.

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
TT	**Tên nghiên cứu, tác giả năm, tên bài báo**	**Mục tiêu**	**Phương pháp**	**Kết quả tóm tắt**
6	Audit Pricing and Independence Author(s): Robert P. Magee and Mei-Chiun Tseng 1990	"Giá phí thấp" và "giảm giá trong thị trường dịch vụ kiểm toán	- Đưa ra mô hình tính giá phí	Không có sự thỏa hiệp về TĐLKiTV trong phát hành BCKiT.
7	The Impact of MAS on Auditors' Independence: An Experimental Markets Study Author(s): Nicholas Dopuch and Ronald R. King 1991	Tác giả nghiên cứu: "Cách thức cung cấp dịch vụ tư vấn quản lý và một dịch vụ kiểm toán có thể tác động vào nhu cầu và cung cấp các dịch vụ liên quan đến nhau"	- Phương pháp thực nghiệm (Experimental Methods)	Đề nghị người làm chính sách nên xem xét lại liệu sự ngăn cấm NAS để thị trường kiểm toán không bị ảnh hưởng xấu
8	Auditee Incentives for Auditor Independence: The Case of Nonaudit Services Mohinder Parkash Carol F. Venable 1993	Tác giả nghiên cứu: "Tác động của động cơ của người đại diện đơn vị được kiểm toán và sự hiểu biết qua lại khi có sự cùng tham gia kiểm toán và phi kiểm toán"	- Phương pháp định lượng. - Lý thuyết ủy nhiệm (đại diện). - Mô hình tuyến tính.	Các biến liên quan đến chi phí dự kiến đại diện giải thích sự khác biệt trong dữ liệu chéo đáng kể của nhu cầu DVPKiT định kỳ. Sự lựa chọn một chuyên gia chuyên sâu ngành nghề để cung cấp DVPKiT.
9	The Provision of Nonaudit Services by Accounting Firms to their Audit Clients Michael Firth 1997	Giải thích quyết định của công ty thuê ngoài các KiTV thực hiện các công việc	- Phương pháp định lượng. - Lý thuyết ủy nhiệm (đại diện). - Mô hình hồi quy	Doanh nghiệp nào có nhiều chi phí đại diện thì có khả năng ít dùng DVPKiT

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
TT	**Tên nghiên cứu, tác giả năm, tên bài báo**	**Mục tiêu**	**Phương pháp**	**Kết quả tóm tắt**
10	Does size matter? The influence of large clients on office-level auditor reporting decesions Authors: J.Kenneth Reynold, Jere R. Fransis 2001	Sự phụ thuộc kinh tế dẫn đến nguyên nhân làm KiTV thỏa hiệp tính độc lập của kiểm toán viên và báo cáo tốt hơn để duy trì khách hàng có giá trị	- Phương pháp định lượng. - Mô hình: Đưa ra 2 mô hình hồi quy OLS	Không tìm thấy bằng chứng về sự phụ thuộc kinh tế mà dẫn đến KiTV Big 5 phải báo cáo nhiều tốt đẹp hơn cho khách hàng lớn hơn trong văn phòng của họ
11	Auditor independence and fee dependence Allen Craswell, Donald J.Stokes, Janet Laughtonc 2001	Tác giả nghiên cứu: "Sự phụ thuộc phí của các văn phòng DNKiT gây nguy hại TĐLKiTV"	- PPNCĐL. - Mô hình hồi quy.	Kết luận: "Phụ thuộc phí kiểm toán không ảnh hưởng đến xu hướng phát hành ý kiến kiểm toán chấp nhận toàn phần của KiTV"
12	Do Non-Audit Service Fees Impair Auditor Independence? Evidence from Going Concern Audit Opinions MARK L . DeFOND ,* K . RAGHUNANDAN,† AND K . R . SUBRAMANYAM* 2002	Đánh giá TĐLKiTV có bị ảnh hưởng xuất từ các hoạt động mang tính chất phi kiểm toán.	- Phương pháp định lượng. - Mô hình hồi quy tuyến tính về ý kiến kiểm toán	Không ảnh hưởng đáng kể
13	Auditor tenure and audit reporting failures Marshall A. Geiger và K. Raghunandan 2002	Quan hệ nhiệm kỳ kiểm toán với thất bại kiểm toán	- Phương pháp định lượng. - Sử dụng mô hình hồi qua đa biến về ý kiến kiểm toán	Có một mối quan hệ ngược chiều giữa nhiệm kỳ KiTV và sự thất bại của BCKiT.
14	Audit-Firm Tenure and the Quality of Financial Reports* Van E. Johnson, Inder K. Khurana,	Độ dài của mối quan hệ giữa một công ty và một công ty kiểm có tác động đến TĐLKiTV hoặc chất	- Phương pháp định lượng. - Đo lường nhiệm kỳ DNKiT	Mối quan hệ nhiệm kỳ DNKiT trung bình 4 đến 8 năm, nhiệm kỳ kiểm toán ngắn 2 đến 3 năm thì tác

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
TT	**Tên nghiên cứu, tác giả năm, tên bài báo**	**Mục tiêu**	**Phương pháp**	**Kết quả tóm tắt**
	J. Kenneth Reynolds 2002	lượng BCTC hay không		động đến BCTC chất lượng thấp.
15	An Empirical Investigation of Audit Fees, Nonaudit Fees, and Audit Committees Lawrence J. Abbott, Susan Parker, Gary F. Peters, *K.* Raghunandan 2003	Mối quan hệ đáng kể giữa của ủy ban kiểm toán và tỷ lệ DVPKiT trên phí kiểm toán	- Phương pháp định lượng. - Lý thuyết ủy nhiệm. - Mô hình hồi quy tuyến tính.	Ủy ban kiểm toán có quan hệ đáng kể và quan hệ ngược chiều với tỷ lệ phí NAS
16	Nonaudit Fees, Auditor Independence, and Bond Ratings Duane M. Brandon, Aaron D. Crabtree, and John J. Maher 2004	DVPKiT được cung cấp/thực hiện bởi KiTV bên ngoài công ty, có TĐLKiTV mang tính nhận thức đến thị trường trái phiếu	- Phương pháp định lượng. - Đưa ra mô hình hồi quy.	
17	Audit Firm Tenure and Fraudulent Financial Reporting Joseph V. Carcello and Albert L. Nagy 2004	Quan hệ giữa nhiệm kỳ của DNKiT và BCTC không trung thực	- Phương pháp định lượng. - Sử dụng mô hình hồi quy logictis nói lên mối quan hệ giữa nhiệm kỳ DNKiT độc lập và BCTC không trung thực	Không tìm thấy bằng chứng rằng BCTC có tình trạng không trung thực do nguyên nhân nhiệm kỳ kiểm toán dài.
18	Nonaudit Services and Earnings Management: UK Evidence Michael J. Ferguson, Gim S. Seow 2004	Mối quan hệ giữa các DVPKiT (NAS) và 3 đại diện cho quản trị thu nhập	- Phương pháp định lượng. Dùng 3 cách đo lường NAS.	Cả 3 cách đo lường quản trị thu nhập có tác động tích cực và đáng kể với ba cách đo lường NAS

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
TT	**Tên nghiên cứu, tác giả năm, tên bài báo**	**Mục tiêu**	**Phương pháp**	**Kết quả tóm tắt**
19	Does Auditor Quality and Tenure Matter to Investors? Evidence from the Bond Market Sattar A. Mansi, William F. Maxwell AND Darius P. Miller 2004	Mối quan hệ giữa đặc trưng của kiểm toán viên (chất lượng và nhiệm kỳ) và chi phí nợ tài chính.	- Phương pháp định lượng. - Mô hình hồi quy.	CLKiT và nhiệm kỳ có tác động mạnh và ngược chiều với chi phí nợ tài chính.
20	Mandatory Audit-Partner Rotation, Audit Quality and Market Perception: Evidence from Taiwan Wuchun Chi, Huichi Huang, Yichun Liao, Hong Xie 2005	Hiệu quả của luân chuyển giám đốc kiểm toán bắt buộc nhằm nâng cao CLKiT	- Phương pháp định lượng. - Mô hình CLKiT, mô hình tích lũy.	Nhận thức của nhà đầu tư về luân chuyển kiểm toán Bắt buộc thì nâng cao CLKiT.
21	The Auditor-to-Client Revolving Door and Earnings Management Marshall A . Geiger David S. North Bfendan T. O'connell 2005	KiTV – khách hàng và quản trị thu nhập	- Phương pháp định lượng. - Đưa ra mô hình điều chỉnh thu nhập	Điều chỉnh thu nhập không nhiều hơn tức thì trước hoặc sau khi thuê trong thỏa thuận của công ty trong thực tế thuê mướn
22	Auditor tenure and Perception of Audit quality Aloke Ghosh và cộng sự 2005	Tác động giữa nhận thức về chất lượng thu nhập của nhà đầu tư và nhiệm kỳ kiểm toán.	- Phương pháp định lượng. - Đưa ra mô hình hồi quy.	Nhiệm kỳ kiểm toán tăng CLKiT.
23	Do Auditor Provided Non- Audit Services Improve Audit Effectiveness? Jennifer R. Joe, Scott D. Vandervelde 2005	(a) Kiến thức thu được từ nghiệp vụ phi kiểm toán có thể được chuyển giao để tăng hoạt động của nghiệp vụ kiểm toán và (b) Kiến thức chuyển giao có thể đạt được nếu KiTV chỉ soát xét giấy làm việc phi	- Phương pháp định lượng. - Phương pháp khảo sát	Một KiTV đảm nhiệm công việc kiểm toán và cả phi kiểm toán sẽ mang lại nhiều hiểu biết hỗ trợ qua lại trong đánh giá rủi ro kiểm toán.

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
TT	**Tên nghiên cứu, tác giả năm, tên bài báo**	**Mục tiêu**	**Phương pháp**	**Kết quả tóm tắt**
		kiểm toán được chuẩn bị bởi nhân sự phụ trách DVPKiT trong cùng DNKiT hoặc DNKiT khác.		
24	Audit quality and executive officers' affiliations with CPA firms Clive Lennox Clear Water Bay, Journal of (2005) 201–231	CLKiT và Mối quan hệ lãnh đạo cấp cao của DNKiT	- Phương pháp định lượng. - Mô hình hồi quy tuyến tính cho BCKiT.	Những công ty có sự liên hệ này có khả năng đáng kể Trong vấn đề nhận được ý kiến kiểm toán tốt hơn là những công ty không có quan hệ.
25	Do Investors Care about the Auditor's Economic Dependence on the Client? Inder K. Khurana, K. K. Raman, *2006*	Nhận thức nhà đầu tư về độ tin cậy của BCTC của cuộc kiểm toán được kiểm bởi Big 5 có liên quan đến sự phụ thuộc kinh tế của KiTV vào khách hàng	- Phương pháp định lượng. - Mô hình hồi quy.	Cả hai nonaudit và tổng số phí được cảm nhận tiêu cực của nhà đầu tư.
26	Auditors' Identification with Their Clients and Its Effect on Auditors' Objectivity E. Michael Bamber and Venkataraman M. Iyer 2007	Sự tương quan của KiTV với khách hàng kiểm toán của họ	- Phương pháp định lượng. - Lý thuyết nhận diện xã hội - Mô hình mối quan hệ giữa KiTV và khách hàng kiểm toán	KiTV có đồng cảm với khách hàng của họ và KiTV
27	The influence of large clients on office-level auditor oversight: Evidence from the property-casualty insurance industry Jennifer J. Gaver, Jeffrey S. Paterson 2007	Sự tác động của khách hàng lớn và giám sát kiểm toán	- Phương pháp định lượng. - Mô hình hồi quy thể hiện mối quan hệ giữa quy mô kiểm toán và xu hướng e ngại.	Ảnh hưởng của khách hàng lớn lên khu vực báo cáo KiTV loại văn phòng là KiTV cho phép ít sự thận trọng đến khách hàng lớn hơn.
28	Auditor Independence: Evidence on the Joint	Tiền phí NAS và nhiệm kỳ của KiTV	- Phương pháp định lượng.	Khi tiến hành kiểm toán tại một khách hàng có quy mô

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
TT	**Tên nghiên cứu, tác giả năm, tên bài báo**	**Mục tiêu**	**Phương pháp**	**Kết quả tóm tắt**
	Effects of Auditor Tenure and Nonaudit Fees Ferdinand A. Gul, Bikki L. Jaggi, and Gopal V. Krishnan 2007	quan hệ với tính độc lập.	- Nhiều mô hình hồi quy như mô hình phí kiểm toán, mô hình tích lũy điều chỉnh,	nhỏ với thời gian nhiệm kỳ ngắn, tính độc lập bị ảnh hưởng theo chiều hướng xấu bởi phí NAS.
29	Client importance and non-Big 5 auditors' reporting decisions Allen K. Hunt, Ayalew Lulseged 2007	Tác động của sự thỏa hiệp giữa sự phụ thuộc kinh tế và sự bảo vệ danh tiếng trong mối quan hệ giữa quy mô khách hàng và quyết định báo cáo của kiểm toán viên không làm tại Big5	- Phương pháp định lượng. - Mô hình hồi quy.	KiTV không làm tại big 5, giống KiTV làm tại Big 5, không cho phép khách hàng lớn hơn có nhiều việc làm chậm trễ để điều chỉnh thu nhập.
30	The Relationship between Auditor Tenure and Audit Quality Implied by Going Concern Opinions W. Robert Knechel and Ann Vanstraelen Auditing: A Journal Of Practice & Theory 2007	Tác động của nhiệm kỳ KiTV về CLKiT cho các công ty tư nhân ở Bỉ	- Phương pháp định lượng. - Mô hình hồi quy cho biến phụ thuộc là ý kiến kiểm toán	KiTV không trở nên ít độc lập theo thời gian và cũng không làm họ trở nên tốt hơn dự báo phá sản. nói chung, các chứng cứ về nhiệm kỳ hoặc tăng hoặc giảm chất lượng là yếu.
31	Audit Firm Appointments, Audit Firm Alumni, and Audit Committee Independence Clive S. Lennox, Chul W. Park, 2007	Khảo sát cách mà ủy ban kiểm toán và cựu nhân viên của DNKiT tác động đến sự lựa chọn DNKiT sắp tới	- Phương pháp định lượng. - Mô hình hồi quy.	Các công ty có xu hướng bổ nhiệm DNKiT hiện hành hơn là thay đổi các công ty khác. Các công ty mà có xu hướng ít bổ nhiệm DNKiT đương nhiệm nếu ủy ban kiểm toán có nhiều tính độc lập. Do đó, ủy ban độc lập kiểm toán giảm sự ảnh hưởng của cựu nhân viên trong việc bổ nhiệm DNKiT.

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
TT	**Tên nghiên cứu, tác giả năm, tên bài báo**	**Mục tiêu**	**Phương pháp**	**Kết quả tóm tắt**
32	Non-audit Service Fees and Audit Quality: The Impact of Auditor Specialization Chee - Yeo Wlim and Hun-Tong Tan 2008	Tác động của phí phi kiểm toán lên CLKiT trong điều kiện KiTV chuyên môn hóa theo lĩnh vực ngành nghề	- Mô hình hồi quy về ý kiến kiểm toán; - Phương pháp định lượng.	CLKiT được đo lường bởi tăng xu hướng phát hành ý kiến chấp nhận toàn phần hoạt động liên tục, tăng xu hướng làm mất dự đoán phân tích, cũng như chỉ số hoàn vốn đầu tư tăng lên với loại DVPKiT được yêu cầu từ KiTV chuyên môn hóa theo ngành nghề lĩnh vực so sánh với KiTV không chuyên môn hóa
33	Audit Firm Tenure and the Equity Risk Premium Jeff P. Boom, Indekr. Khurana, K. K. Raman 2008	Mối quan hệ giữa nhiệm kỳ DNKiT và phí rủi ro tài sản của khách hàng	- Mô hình hồi quy về rủi ro tài sản; - Phương pháp định lượng.	Mối quan hệ nhiệm kỳ kiểm toán và rủi ro tài sản là phi tuyến tính. Rủi ro tài sản giảm trong những năm đầu của nhiệm kỳ kiểm toán và tăng trong những năm tiếp theo
34	Audit Partner Tenure, Audit Firm Tenure, and Discretionary Accruals: Does Long Auditor Tenure Impair Earnings Quality? Chih-Ying Chen, Chan-Jane Lin, Yu-Chen Lin, 2008	Khảo sát mối quan hệ giữa nhiệm kỳ công ty/nhiệm kỳ giám đốc kiểm toán và chất lượng thu nhập sử dụng mẫu là các công ty Đài Loan	- Phương pháp định lượng. - Mô hình hồi quy.	
35	Auditor Fees and Cost of Debt Dan s. Dhaliwal, Cristai . Gleason, Shane Heitzman, Kevidn. Melendrez 2008	Khảo sát mối quan hệ giữa phí kiểm toán, phí phi kiểm toán và tổng phí kiểm toán viên và chi phí sử dụng nợ của công ty	- Phương pháp định lượng. - Mô hình phí kiểm toán.	Phí phi kiểm toán quan hệ trực tiếp tới chi phí sử dụng nợ của đơn vị phát hành trái phiếu. Kết quả cho thấy kiểm soát nhiệm kỳ kiểm toán và quản trị công ty. Mối quan hệ giữa thu nhập và chi phí sử dụng nợ giảm xuống khi phí phi kiểm toán tăng lên.
36	Does auditor tenure influence the reporting	Quan hệ giữa nhiệm kỳ kiểm toán và báo	- Phương pháp định lượng.	Hàm ý sự thận trọng càng thấp cho nhiệm kỳ kiểm toán ngắn, luân chuyển kiểm toán bắt buộc có thể có

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
TT	**Tên nghiên cứu, tác giả năm, tên bài báo**	**Mục tiêu**	**Phương pháp**	**Kết quả tóm tắt**
	of conservative earnings? David S. Jenkins, Uma Velury 2008	cáo thu nhập thận trọng	- Mô hình ước tính thận trọng	tác động trái chiều với sự thận trong trong báo cáo thu nhập
37	Auditor Independence and Auditor-Provided Tax Service: Evidence from Going-Concern Audit Opinions Prior to Bankruptcy Filings Dahlia Robinson 2008	Sự tham gia vào dịch vụ thuế của KiTV làm suy giảm TĐLKiTV thông qua xem xét ý kiến chấp nhận toàn phần hoạt động liên tục	- Phương pháp định lượng. - Mô hình ý kiến kiểm toán	Có quan hệ cùng chiều đáng kể giữa loại phí dịch vụ thuế và khả năng dễ phát hành ý kiến chấp nhận toàn phần trước khi nộp đơn phá sản.
38	Going-Concern Audit Opinions and the Provision of Nonaudit Services: Implications for Auditor Independence of Bankrupt Firms Joseph Callaghan, Mohinder Parkash, and Rajeev Singhal 2009	Đánh giá mối quan hệ giữa xu hướng của kiểm toán viên đưa ra (ý kiến chấp nhận toàn phần hoạt động liên tục và phí DVPKiT	- Phương pháp định lượng. - Mô hình thực nghiệm về ý kiến chấp nhận toàn phần	Không có sự tương quan đáng kể giữa ý kiến chấp nhận toàn phần và phí DVPKiT.
39	Auditor Tenure and the Ability to Meet or Beat Earnings Forecasts, Larry R. Davis, Billy S. Soo, Gregory M. Trompeter, 2009	Nhiệm kỳ kiểm toán và khả năng dự đoán thu nhập	- Phương pháp định lượng. - Mô hình tổng tích lũy	Cả nhiệm kỳ kiểm toán viên dài và ngắn đều tác động đến tăng việc sử dụng dồn tích điều chỉnh để dự đoán thu nhập trong giai đoạn trước SOX, nhưng kết quả không xuất hiện sau SOX.
40	Audit and non-audit fees and capital market perceptions of auditor independence	Phí kiểm toán và phi kiểm toán và nhận thức thị trường vốn	- Phương pháp định lượng. - Lý thuyết kinh tế. - Sử dụng hệ số ERC để đo lường nhận thức của nhà	Không có bằng chứng về mối liên quan giữa TĐLKiTV và tỷ lệ phí phi kiểm toán.

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
TT	**Tên nghiên cứu, tác giả năm, tên bài báo**	**Mục tiêu**	**Phương pháp**	**Kết quả tóm tắt**
	Aloke Ghosh, Sanjay Kallapur, Doocheol Moon 2009		đầu tư từ về CLKiT	
41	Earnings quality: Some evidence on the role of auditor tenure and auditors'industry expertise Ferdinand A. Gul, Simon YuKit Fung, Bikki Jaggi 2009	Nhiệm kỳ kiểm toán và chuyên môn ngành nghề của kiểm toán viên	- Phương pháp định lượng. - Có đưa ra mô hình.	Mối tương quan giữa nhiệm kỳ kiểm toán ngắn và chất lượng thu nhập thấp hơn thì yếu hơn đối với các công ty mà được kiểm toán bởi chuyên gia có chuyên môn theo ngành nghề so với không có chuyên môn theo ngành nghề.
42	Mandatory audit firm rotation: Fresh look versus poor knowledge Tong Lu, K. Sivaramakrishnan 2009	Khảo sát tác động của luân chuyển kiểm toán bắt buộc đối với quyết định đầu tư vào công ty và lựa chọn kiểm toán trong thị trường vốn	- Phương pháp định lượng. - Mô hình	Sự thỏa thuận công ty trong mua ý kiến. MAR cải tiến hiệu quả đầu tư cho một số công ty nhưng làm giảm sút hiệu quả đối với công ty khác.
43	Does Client Importance Affect Auditor Independence at the Office Level? Empirical Evidence from Going-Concern Opinions Chan Li, 2009	Có hay không kiểm toán viên ít có hành động độc lập khi quan hệ với khách hàng lớn và kinh tế lớn đáng kể	- Phương pháp định lượng. - Lý thuyết phụ thuộc kinh tế. - Đưa ra mô hình ý kiến kiểm toán	Không có tương quan đáng kể giữa phí kiểm toán, phí phi kiểm toán hoặc tổng phí và ý kiến chấp nhận toàn phần hoạt động liên tục.
44	Does Mandatory Audit Firm Rotation Enhance Auditor Independence? Evidence from Spain Emiliano Ruiz-Barbadillo, Nieves Go´mez-Aguilar, and Nieves Carrera 2009	Tác động của luân chuyển DNKiT bắt buộc lên TĐLKiTV sử dụng dữ liệu tài liệu TBN	- Mô hình hồi quy; - Phương pháp định lượng.	Không tìm thấy bằng chứng về sự tương quan giữa luân chuyển kiểm toán bắt buộc và ý kiến kiểm toán.

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
TT	**Tên nghiên cứu, tác giả năm, tên bài báo**	**Mục tiêu**	**Phương pháp**	**Kết quả tóm tắt**
45	Does Audit Fee Homogeneity Exist? Premiums and Discounts Attributable to Individual Partners Stuart D. Taylor 2011	Khảo sát giả định về phí, được thiết lập trong nhiều nghiên cứu về phí kiểm toán và trong DNKiT, tất cả giám đốc đưa ra loại CLKiT và thu được loại phí kiểm toán có thể nhận diện được	- Mô hình hồi quy; - Phương pháp nghiên cứu thực nghiệm.	Cá nhân giám đốc kiểm toán thu được phần thưởng thêm phí kiểm toán mà không được giải thích bởi DNKiT nơi mà họ là thành viên.
46	The impact of auditor rotation on auditor–client negotiation Karl J. Wang, Brad M. Tuttle 2009	Luân chuyển DNKiT tác động mối quan hệ kiểm toán viên - khách hàng được sử dụng bởi KiTV và khách hàng để đưa ra những đàm phán	- Nghiên cứu thực nghiệm.	Luân chuyển kiểm toán bắt buộc, KiTV chọn chiến lược đàm phán ít hợp tác.
47	Belief perseverance among accounting practitioners regarding the effect of non-audit services on auditor independence Philip Beaulieu, Alan Reinstein 2010	Tác động phí phi kiểm toán lên TĐLKiTV	- Lý thuyết xung đột lợi ích. - Dùng phương pháp khảo sát	KiTV đang làm việc tại DNKiT có quy mô lớn thường tin rằng DVPKiT không làm suy giảm tính độc lập, ngược lại với KiTV làm ở công ty quy mô nhỏ.
48	Audit Partner Tenure and Audit Planning and Pricing Jean C. Bedard and Karla M. Johnstone 2010	Khảo sát mối quan hệ giữa nhiệm kỳ giám đốc kiểm toán thỏa thuận và kế hoạch kiểm toán và giá	- Phương pháp định lượng. - Dùng phương pháp khảo sát	
49	Client Importance, Institutional Improvements, and Audit Quality in China: An Office and	Đánh giá những thay đổi quy định và pháp lý ở Trung Quốc có tác động đến mối quan hệ giữa tầm quan trọng kinh tế	- Phương pháp định lượng. - Đưa ra mô hình hồi quy về ý kiến kiểm toán	Tác động của tầm quan trọng khách hàng lên quyết định kiểm toán thì xuất hiện sự khác nhau đối với cá nhân KiTV và cấp độ văn phòng

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
TT	**Tên nghiên cứu, tác giả năm, tên bài báo**	**Mục tiêu**	**Phương pháp**	**Kết quả tóm tắt**
	Individual Auditor Level Analysis Shimin Chen, Sunny Y. J. Sun, 2010	khách hàng và CLKiT.		
50	Do Abnormally HighAudit Fees Impair Audit Quality? Jong-Hag Choi, Jeong-Bon Kim, and Yoonseok Zang 2010	Đánh giá liệu có hay không và làm thế nào mà CLKiT được đại diện bởi độ lớn tuyệt đối của dồn tích điều chỉnh thì tương quan với phí kiểm toán cao bất thường	- Phương pháp định lượng. - Mô hình phí kiểm toán và mô hình dồn tích điều chỉnh	Theo sự quan sát với phí kiểm toán cao bất thường tiêu cực, thì không có sự tương quan đáng kể giữa CLKiT và phí kiểm toán cao bất thường. Ngược lại, phí kiểm toán cao bất thường tương quan ngược chiều với CLKiT cho những quan sát với phí kiểm toán cao bất thường tích cực.
51	An Empirical Analysis of Auditor Independence in the Banking Industry Kiridaran Kanagaretnam, Gopal V. Krishnan, Gerald J. Lobo 2010	Đánh giá TĐLKiTV trong ngành ngân hàng bằng cách phân tích mối quan hệ giữa phí trả cho KiTV và điều chỉnh thu nhập.	- Phương pháp định lượng. - Mô hình phí kiểm toán.	Phí kiểm toán bất thường không liên quan với điều chỉnh thu nhập đối với ngân hàng lớn.
52	Does Auditor Tenure Improve Audit Quality? Moderating Effects of Industry Specialization and Fee Dependence Chee Yeow Lim, Hun Tong Tan, 2010	Khảo sát liệu có hay không mối quan hệ giữa nhiệm kỳ kiểm toán và CLKiT trong điều kiện chuyên môn hóa kiểm toán viên và sự phụ thuộc phí.	- Phương pháp định lượng. - Mô hình hồi quy chất lượng dồn tích	CLKiT cao hơn đối với công ty được kiểm toán bởi chuyên gia hơn là không phải chuyên gia trong CLKiT khi mà nhiệm kỳ KiTV tăng lên.
53	Does Mandated Disclosure Induce a Structural Change in the Determinants of	Khảo sát mối quan hệ giữa công bố phí bắt buộc và thay đổi cấu trúc trong các Yếu tố	- Phương pháp định lượng. - Lý thuyết ủy nhiệm.	Sau khi yêu cầu công bố bắt buộc của SEC, Việc mua DVPKiT trở nên quan hệ tiêu cực với tìm kiếm tài chính và quan hệ tích cực

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
TT	**Tên nghiên cứu, tác giả năm, tên bài báo**	**Mục tiêu**	**Phương pháp**	**Kết quả tóm tắt**
	Nonaudit Service Purchases? Lawrence J. Abbott, Susan Parker, and Gary F. Peters 2001	quyết định của DVPKiT	- Mô hình hồi quy tỷ lệ phí phi kiểm toán	với quyền quản lý. Xu hướng nhỏ hơn đáng kể cho việc mua NAS giữa những công ty lớn hơn, so sánh với môi trường không công bố. Sự công bố bắt buộc tăng đáng kể trong tương quan ngược chiều giữa việc mua NAS và ủy ban kiểm toán hiệu quả.
54	Client Importance and Earnings Management: The Moderating Role of Audit Committees Vineeta D. Sharma, Divesh S. Sharma, and Umapathy Ananthanarayanan 2011	Mối quan hệ giữa tầm quan trọng kinh tế của khách hàng tới kiểm toán viên và điều chỉnh thu nhập là được điều tiết bởi ủy ban kiểm toán	- Phương pháp định lượng. - Mô hình điều chỉnh thu nhập	Mối quan hệ giữa tầm quan trọng của khách hàng và điều chỉnh thu nhập là điều kiện trong quyền sở hữu nội bộ, phát triển, đòn bẩy (và quy mô công ty, mà làm nhẹ đi bởi ủy ban kiểm toán.
55	Threats to Auditor Independence: The Impact of Relationship and Economic Bonds Ping Ye, Elizabeth Carson, and Roger Simnett 2011	Mối quan hệ giữa tập hợp toàn diện về mối quan hệ ràng buộc kinh tế giữa kiểm toán viên -khách hàng	- Phương pháp định lượng. - Lý thuyết ủy nhiệm. - Mô hình phí DVPKiT, mô hình ý kiến chấp nhận toàn phần hoạt động liên tục.	Nhiệm kỳ DNKiT và mối quan hệ đồng nghiệp cũ thì tương quan với việc mua DVPKiT của khách hàng, với tương quan mạnh hơn đối với khách hàng có chi phí đại diện thấp. Nhiệm kỳ giám đốc kiểm toán và tác động kết hợp của DVPKiT và quan hệ đồng nghiệp cũ thì có tác động ngược chiều với khuynh hướng của KiTV trong phát hành ý kiến hoạt động liên tục
56	Abnormal Audit Fee and Audit Quality Sharad C. Asthana and Jeff P. Boone 2012	Kiểm tra giả thuyết về phí kiểm toán thấp hơn bình thường báo hiệu trạng thái quan trọng trong mối quan hệ thương lượng giữa KiTV và khách hàng, và rằng khả năng này có thể ảnh hưởng tiềm năng đến CLKiT	- Phương pháp định lượng. - Nhiều mô hình nghiên cứu như mô hình về tích lũy điều chỉnh, mô hình kỳ vọng thu nhập.	CLKiT, đại diện bởi dồn tích điều chỉnh và gặp gỡ hoặc dự đoán thu nhập của nhà phân tích thất bại, sự sụt giảm như là phí kiểm toán bất thường tiêu cực tăng lên trong độ lớn với tác động mở rộng như là đại diện cho sự tăng lên trong thỏa thuận khách hàng

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
TT	**Tên nghiên cứu, tác giả năm, tên bài báo**	**Mục tiêu**	**Phương pháp**	**Kết quả tóm tắt**
57	Client importance and audit partner independence Wuchun Chi, Edward B. Douthett Jr. , Ling Lei Lisic 2012	Đánh giá liệu giám đốc kiểm toán thỏa hiệp tính độc lập của họ cho khách hàng có tầm quan trọng về kinh tế	- Phương pháp định lượng. - Mô hình tích lũy điều chỉnh	Không tìm ra bằng chứng rằng các giám đốc công ty Big N có thỏa hiệp tính độc lập của họ cho những khách hàng có tầm quan trọng về kinh tế; tuy nhiên, có bằng chứng cho KiTV ở non Big N
58	An Examination of Partner Perceptions of Partner Rotation: Direct and Indirect Consequences to Audit Quality Brian E. Daugherty, Denise Dickins, Richard C. Hatfield, and Julia L. Higgs 2012	Đánh giá nhận thức về vấn đề luân chuyển giám đốc bắt buộc và thời gian tạm dừng, và ban hành luật gần đây có thể tác động tiêu cực đến chất lượng của kiểm toán viên tới sự giảm CLKiT	- Phương pháp định lượng. - Phương pháp phỏng vấn và khảo sát. - Mô hình hồi quy.	Sự luân chuyển, nói chung, tăng khối lượng công việc và khả năng của sự luân chuyển lại.
59	Investors' Perceptions of Auditors' Economic Dependence on the Client: Post-SOX Evidence Carl Hollingsworth and Chan Li 2012	Xem xét lại tranh luận về tầm quan trọng khách hàng và TĐLKiTV, và khảo sát liệu những nhận thức của nhà đầu tư về sự phụ thuộc kinh tế của KiTV có thay đổi từ khi thông qua SOX 2002 không	- Phương pháp định lượng. - Mô hình tăng trưởng thu nhập.	Sự giảm đi đáng kể trong mối quan hệ giữa cả phí phi kiểm toán và tổng phí, và chi phí vốn chủ sở hữu từ giai đoạn trước SOX, có bằng chứng về mối quan hệ dương và đáng kể giữa cả phí kiểm toán (2003) và tổng phí (2004) và chi phí vốn trong giai đoạn sau SOX
60	Auditor-Provided Nonaudit Services and Audit Effectiveness and Efficiency: Evidence from Pre- and Post-SOX Audit Report Lags W. Robert Knechel and Divesh S. Sharma 2012	Đánh giá tác động của DVPKiT đến tính hiệu quả và hữu hiệu của kiểm toán	- Phương pháp định lượng. - Dùng mô hình dồn tích điều chỉnh	NAS không những không ảnh hưởng đến hiệu quả kiểm toán mà còn mang tới nhiều thuận lợi cho khách hàng.

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
TT	**Tên nghiên cứu, tác giả năm, tên bài báo**	**Mục tiêu**	**Phương pháp**	**Kết quả tóm tắt**
61	The Impact of Nonaudit Services on Capital Markets Seunghan Nam and Joshua Ronen 2012	DVPKiT có tương quan với khả năng BCTC để dự đoán dòng tiền trong tương lai của công ty DVPKiT tác động âm hay dương với chi phí vốn và giá mua/bán, kiểm soát cho dự báo.	- Phương pháp định lượng. - Nhiều phương pháp đo lường như đo lường thu nhập, rủi ro thông tin, dự đoán lỗi.	Sự đóng góp phí DVPKiT tương quan dương với dự báo. Kiểm soát cho chất lượng BCTC, DVPKiT vẫn có tương quan âm với chi phí vốn và giá mua/bán như là đại diện cho rủi ro thông tin.
62	Perceived Auditor Independence and Audit Litigation: The Role of Nonaudit Services Fees Jaime J. Schmidt 2012	Xem xét có hay không người đi kiện tụng kiểm toán hành động khi mà họ tin rằng bồi thẩm đoàn sẽ quan hệ với DVPKiT tác động chiều hướng tiêu cực tới TĐLKiTV.	- Phương pháp định lượng. - Mô hình hồi quy cho yếu tố kiện tụng kiểm toán	Số lượng phí DVPKiT và mức độ phí DVPKiT trên tổng phí thì tương quan dương với khả năng mà kết quả công bố trong kiện tụng kiểm toán.
63	Audit Partner Tenure and Cost of Equity Capital Masoud Azizkhani, Gary S. Monroe and Greg Shailer 2013	Nhiệm kỳ kiểm toán và luân chuyển kiểm toán có tác động nhận thức của nhà đầu tư, như là đại diện bởi chi phí sử dụng vốn chủ sở hữu	- Phương pháp định lượng. - Mô hình nhiệm kỳ kiểm toán	Nhiệm kỳ giám đốc có quan hệ phi tuyến tính với chi phí sử dụng vốn trong hợp đồng các công ty non Big 4 trước khi giới thiệu yêu cầu luân chuyển giám đốc, và rằng lợi ích từ nhiệm kỳ giám đốc tương tự như lợi ích của KiTV big 4
64	Auditor Fees and Auditor Independence: Evidence from Going Concern Reporting Decisions Allen D. Blay, Marshal A Geiger 2013	Những nguy cơ tiềm năng làm giảm TĐLKiTV trong tình huống mà báo cáo chấp nhận toàn phần hoạt động liên tục.	- Phương pháp định lượng. - Mô hình ý kiến kiểm toán chấp nhận toàn phần	Sự tương quan giữa phí NAS và ý kiến chấp nhận toàn phần tại Mỹ
65	How Increased Regulatory Oversight of Nonaudit Services Affects Investors'	Đánh giá giám sát quy định tác động mối quan hệ giữa cung cấp DVPKiT và	- Phương pháp định lượng. - Tác giả đưa ra mô hình ERC	Nhà đầu tư nhận thức DNKiT chuyên môn hóa như là đe dọa sự độc lập trong năm 2003

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
TT	**Tên nghiên cứu, tác giả năm, tên bài báo**	**Mục tiêu**	**Phương pháp**	**Kết quả tóm tắt**
	Perceptions of Earnings Quality Aasmund Eilifsen and Kjell Henry Knivsfla 2013	hệ số phản ứng thu nhập ERC		
66	Auditor Fees and Fraud Firms Ariel Arkelevich, Rebecca L. Rosner 2013	Mối quan hệ giữa phí kiểm toán (tổng, kiểm toán và DVPKiT) và gian lận BCTC	- Phương pháp định lượng. - Mô hình hồi quy gian lận	Nghiên cứu các doanh nghiệp bị SEC phạt về hành vi gian lận cho thấy họ chi trả phí kiểm toán, phí NAS cao hơn các doanh nghiệp khác.
67	Do Former Audit Firm Partners on Audit Committees Procure Greater Nonaudit Services from the Auditor? Vic Naiker, Divesh S. Sharma, Vineeta D. Sharma 2013	Mối quan hệ của cựu giám đốc DNKiT trong ủy ban kiểm toán và DVPKiT từ KiTV	- Phương pháp định lượng. - Mô hình hồi quy.	Sự có mặt của sự thân thiết hoặc không thân thiết của cựu giám đốc kiểm toán trong ủy ban kiểm toán thì không dẫn đến DVPKiT thu được nhiều hơn từ KiTV.
68	Auditor Fees and Auditor Independence – Evidence from Going Concern Reporting Decisions in Germany Nicole Ratzinger-Sakel 2013	Đánh giá tiềm ẩn về DVPKiT làm giảm TĐLKiTV sử dụng điều chỉnh hoạt động liên tục như là đại diện cho CLKiT.	- Phương pháp định lượng. - Tác giả đưa ra mô hình hồi quy cho ý kiến kiểm toán	Kết quả không đề nghị rằng KiTV tại quốc gia Đức thì biểu hiện "ít độc lập hơn" khi loại phí phi kiểm toán là cao. Tuy nhiên, có một số bằng chứng rằng DNKiT Big4 thì ít có khả năng hơn công ty non Big 4 trong việc phát hành đoạn nhấn mạnh hoạt động liên tục cho thỏa thuận mô tả đặc điểm bởi cả hai loại phí phi kiểm toán cáo và áp lực tài chính.
69	Does Increased Audit Partner Tenure Reduce Audit Quality	Đánh giá mối quan hệ giữa bằng chứng giảm chất lượng, đo lường bằng dồn tích điều chỉnh và nhiệm	- Phương pháp định lượng. - Mô hình tích lũy điều chỉnh.	Dồn tích điều chỉnh tương quan đáng kể và tương quan âm với nhiệm kỳ KiTV đứng đầu với khách hàng đặc trưng. Nhiệm kỳ giám

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
TT	**Tên nghiên cứu, tác giả năm, tên bài báo**	**Mục tiêu**	**Phương pháp**	**Kết quả tóm tắt**
	David L. Manry, Theodor J. MOck, Jerry L. Turner 2008	kỳ giám đốc kiểm toán với khách hàng đặc trưng		đốc kiểm tóan tương quan âm đáng kể với dồn tích điều chỉnh chỉ khi khách hàng nhỏ với nhiệm kỳ kiểm toán từ 7 năm trở lên, không kể tới loại rủi ro. Nhiệm kỳ không tương quan đáng kể với dồn tích điều chỉnh đối với khách hàng lớn.
70	Tax-Related Financial Statement Restatements and Auditor-Provided Tax Services Ananth Seetharaman, Yan Sun, and Weimin Wang 2015	Xem xét sự tương quan giữa công việc tư vấn thuế do KiTV đảm nhận và chất lượng của báo tài chính sau giai đoạn SOX tại các công ty thuộc hình thức đại chúng.	- Phương pháp định lượng. - Mô hình tương quan dịch vụ tư vấn thuế với khả năng trình bày cáo cáo tài chính.	Không có mối tương quan đáng kể giữa DVPKiT và trình bày BCTC chung
71	Auditor Independence and Audit Quality: A Literature Review, Tepalagul and Lin 2015	Tổng kết các nghiên cứu và TĐLKiTV và CLKiT từ 1973-2012	- Nghiên cứu định tính.	
72	Management Influence on Auditor Selection and Subsequent Impairments of Auditor Independence during the Post-SOX Period Dan S. Dhaliwal, Phillip T. Lamoreaux, Clive S. Lennox, Landon M. Mauler 2015	Xem xét sự tham gia quản lý trong các quyết định lựa chọn KiTV khi các ủy ban kiểm toán "chịu trách nhiệm trực tiếp" về các mối quan hệ kiểm toán, bao gồm cả việc lựa chọn DNKiT.	- Mô hình hồi quy ý kiến kiểm toán. - Phương pháp định lượng.	Nhà quản lý vẫn tiếp tục có ảnh hưởng đáng kể đến việc lựa chọn KiTV, ít nhất là trong tập hợp các công ty Chọn Big 4 DNKiT. Tuy nhiên, việc thiếu các bằng chứng thống nhất cho một tác động tiêu cực đến CLKiT cho thấy trách nhiệm của KiTV đối với việc lựa chọn KiTV có thể là không chính đáng.
73	Audit firm tenure and independence: A comprehensiveinvestigat	Ảnh hưởng của nhiệm kỳ DNKiT đối với tính độc lập, đồng thời đo lường sự độc	- Mô hình hồi quy.	Các KiTV dường như sẵn sàng hy sinh sự độc lập trong các công việc kéo dài,

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
TT	**Tên nghiên cứu, tác giả năm, tên bài báo**	**Mục tiêu**	**Phương pháp**	**Kết quả tóm tắt**
	ion of audit qualifications in Spain. Josep Garcia-Blandon, Josep Ma Argiles 2015	lập bằng cách sử dụng ý kiến BCKiT	- Phương pháp định lượng.	nhưng chỉ cho các ý kiến sửa đổi không liên quan.
75	The effects of board and auditor independence on earnings quality: evidence from Italy Giuseppe Ianniello 2015	Việc NAS được cung cấp bởi KiTV cho khách kiểm toán thì có tác động âm đến TĐLKiTV, do đó làm giảm chất lượng thu nhập	- Mô hình hồi quy. - Phương pháp định lượng.	Việc công bố bắt buộc đối với chi phí kiểm toán và lệ phí DVPKiT dường như có ảnh hưởng đến hành vi của các công ty trong giai đoạn 2007-2010.
76	Restricting Non-Audit Services in Europe – The Potential (Lack of) Impact of a Blacklist and a Fee Cap on Auditor Independence and Audit Quality Nicole V.S. Ratzinger-Sakel & Martin W. Schönberger 2015	Phân tích các biện pháp về DVPKiT và các yêu cầu công bố thông tin về lệ phí kiểm toán ở Pháp, Đức và Anh. Đánh giá tác động tiềm ẩn của giới hạn về khối lượng DVPKiT bằng cách cung cấp các bằng chứng mô tả về mức phí hiện tại ở ba nước này.	Phương pháp định tính.	Mục tiêu chính của việc nâng cao nhận thức về độc lập của KiTV, và do đó sự tin tưởng của công chúng đối với các BCTC đã được kiểm toán của các đơn vị lợi ích công cộng khó có thể đạt được và danh sách đen có thể tạo ra sự cân bằng giữa sự độc lập của KiTV và CLKiT.
77	Audit Fees and Auditor Independence: The Case of ISO 14001 Certification Kouakou Dogui, Olivier Boiral and Iñaki Heras-Saizarbitoria 2014	Phân tích các ảnh hưởng của phí kiểm toán và sức mạnh tài chính của khách hàng đối với TĐLKiTV theo ISO 14001	Phương pháp định tính.	Hầu hết người trả lời đều ủng hộ tính hợp pháp của hệ thống tiền phí hiện nay dựa trên nguyên tắc người sử dụng trả tiền.
78	Review of Post-CLERP 9 Australian Auditor Independence Research	Xem xét các nghiên cứu học thuật của Úc khảo sát sự độc lập của KiTV.	Phương pháp định tính.	Có nhu cầu đáng kể cho việc nghiên cứu thêm về tác động của các sửa đổi của CLERP 9 đối với TĐLKiTV và bất

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
TT	**Tên nghiên cứu, tác giả năm, tên bài báo**	**Mục tiêu**	**Phương pháp**	**Kết quả tóm tắt**
	Peter John Carey, Gary S. Monroe, Greg Shailer 2014			kỳ vấn đề độc lập kéo dài nào
79	Effect of Regulatory Changes on Auditor Independence and Audit Quality Sarowar Hossain 2013	Khảo sát tác động của CLERP 9 đối với sự độc lập của KiTV và CLKiT	- Mô hình hồi quy. - Phương pháp định lượng.	Mối liên hệ đáng kể và tích cực giữa phí NAS và giá trị tuyệt đối được điều chỉnh theo kết quả của các khoản dự phòng trước khi CLERP 9, nhưng mối liên quan đáng kể này đã được giảm nhẹ bằng việc giới thiệu CLERP 9.
80	Auditor Independence: A Nonparametric Test of Differences Across the Big-5 Public Accounting Firms Praveen Sinha, Herbert G. Hunt III 2013	Việc cung cấp NAS có ảnh hưởng đến tính độc lập và dẫn đến kiểm toán chất lượng kém	- Phương pháp định lượng. - Mô hình hồi quy. Sử dụng cách tiếp cận phi tham số và xác suất vi phạm GAAP.	Sự khác biệt trong các mức độ liên kết giữa các công ty kế toán Big-5 là một phát hiện mới và cho thấy cần phải kiểm soát chúng một cách riêng biệt trong các nghiên cứu kiểm tra sự độc lập của KiTV.
81	Auditor independence in New Zealand: Further evidence on the role of non-audit services *Si Wen (Stacey) WANG and David HAY* 2013	Mối tương quan giữa NAS và sự mất độc lập đối với các công ty niêm yết tại New Zealand trong năm 2011.	- Phương pháp định tính, định lượng. - Mô hình hồi quy.	Không có sự ảnh hưởng tiêu cực đến tính độc lập từ nhiệm kỳ kiểm toán viên và phí kiểm toán.
82	The effects of recurring and non-recurring non-audit services on auditor independence Deborah Alexander and David Hay 2013	Sự khác biệt giữa các công ty mua dịch vụ kiểm toán định kỳ hoặc không thường xuyên và những dịch vụ khác mà không có và liệu KiTV có giảm chi phí kiểm toán cho một trong hai loại hình NAS.	- Phương pháp định tính, định lượng. - Mô hình hồi quy.	Các công ty mua bất kỳ loại NAS thì lớn hơn và phức tạp hơn các công ty chỉ mua dịch vụ kiểm toán. Các công ty nhận dịch vụ thuế từ KiTV của họ thường làm như vậy trên cơ sở định kỳ. Ngược lại, dịch vụ tư vấn không có xu hướng xảy ra hàng năm.

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
TT	**Tên nghiên cứu, tác giả năm, tên bài báo**	**Mục tiêu**	**Phương pháp**	**Kết quả tóm tắt**
83	Auditor Fees and Auditor Independence: Evidence from Going Concern Reporting Decisions Allen D. Blay, Marshall A. Geiger 2013	Sự suy yếu tiềm năng của TĐLKiTV trong bối cảnh báo cáo hoạt động tiếp tục bằng cách kiểm tra mối liên hệ giữa dịch vụ kiểm toán hiện tại và tương lai và phí DVPKiT nhận được bởi KiTV Hoa Kỳ và loại ý kiến về khách hàng có tình hình tài chính bị áp lực.	- Phương pháp định lượng. - Lý thuyết kinh tế. - Mô hình hồi quy.	Mối quan hệ âm giữa phí trong tương lai và quyết định của KiTV hiện tại tạo ra động lực đáng kể cho các nghiên cứu bổ sung về việc xem liệu mối liên hệ này có nằm trong các bối cảnh ra quyết định khác của kiểm toán ngoài các quyết định về ý kiến kiểm toán chấp nhận toàn phần.
84	Do client firms manage the perception of auditor independence? Evidence from the Swedish non-audit service market Mikko Zerni 2012	Các xung đột vấn đề đại diện giữa kiểm soát và các cổ đông thiểu số ảnh hưởng đến quyết định mua các DVPKiT của công ty	- Phương pháp định lượng. - Phương pháp nghiên cứu thực nghiệm	Mức độ cao hơn của biến đại diện là chi phí đại diện có ý nghĩa tương quan âm liên quan cả về phí phi kiểm toán liên quan tuyệt đối và phi kiểm toán tương đối nhưng đồng thời có ý nghĩa tương quan dương đáng kể so với mức dịch vụ tư vấn bên ngoài mua từ các KiTV không đương nhiệm.
85	Non-Audit Services and Auditor Independence – Investors' Perspective in Nigeria Semiu Babatunde ADEYEMI, PhD, FCA Johnson Kolawole OLOWOOKERE, BSc, MSc, MBA, ACA 2012	Xác định các mối đe dọa đối với TĐLKiTV, và để kiểm tra mối quan hệ giữa các DVPKiT và sự độc lập của KiTV	- Phương pháp định lượng. - Lý thuyết người cảnh sát, lý thuyết cho mượn lòng tin, lý thuyết ủy nhiệm. - Mô hình hồi quy.	Việc cung cấp các DVPKiT có ảnh hưởng đáng kể đến nhận thức của các nhà đầu tư về sự độc lập của KiTV, và có sự tương quan cao giữa sự độc lập và NAS tại Nigeria.
86	Non-audit Services and Auditor Independence Depending on Client Performance. Kang, S. M., Hwang, I. T. and Hur, K. S. , 2018, *Australian Accounting Review*, 2018.	Ảnh hưởng của NAS tới TĐLKiTV tại Hàn Quốc dựa trên kết quả hoạt động kinh doanh của khách hàng kiểm toán.	- Phương pháp định lượng. - Lý thuyết kinh tế. - Mô hình hồi quy.	Khi phí DVPKiT ở Hàn Quốc tăng lên, TĐLKiTV chỉ bị giảm đối với các khách hàng kiểm toán có kết quả hoạt động kinh doanh thấp. Do đó, việc cấm dịch vụ phi kiểm toán nên tùy theo động lực mua DVPKiT, đặc biệt là các khách hàng kiểm toán có kết

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
TT	**Tên nghiên cứu, tác giả năm, tên bài báo**	**Mục tiêu**	**Phương pháp**	**Kết quả tóm tắt**
				quả hoạch động kinh doanh kém.
87	Auditor-provided nonaudit services: Post-EU-regulation evidence from Denmark. Liempd. D, Quick. R, Warming-Rasmussen. B. *Int J Audit*, 2019,23: 1–19.	Mối quan hệ giữa việc thực hiện cùng lúc kiểm toán và NAS và sự độc lập của KiTV về hình thức theo cảm nhận của các bên liên quan của Đan Mạch.	- Phương pháp định lượng.	Việc cung cấp chung các NAS và kiểm toán là tiêu cực gắn liền với sự độc lập của KiTV. Mối quan hệ với sự độc lập về hình thức khác nhau tùy theo loại dịch vụ. Sự tách biệt giữa nhân viên của các DNKiT cung cấp dịch vụ kiểm toán và nhân viên cung cấp DVPKiT và phê duyệt NAS của ủy ban kiểm toán, không được coi là hữu ích trong việc nâng cao TĐLKiTV.

Phụ lục 7. Nơi làm việc của đối tượng khảo sát là giám đốc kiểm toán, KiTV

STT	TÊN DNKIT
1	Công ty Phía Nam
2	AASCs
3	AFC
4	AGS
5	Audit one
6	Bắc Đẩu
7	Chuẩn Việt
8	CPA Hà Nội
9	Đại Tín
10	DFK Việt Nam
11	Thủy Chung
12	Đông Nam
13	E-Jung
14	Expertist
15	FCA
16	Gia Cát
17	Công ty Hoàng Gia
18	Công ty I.T.O
19	KPMG
20	Mazars Việt Nam
21	RSM Việt Nam

STT	TÊN DNKIT
22	Công ty S&S
23	Công ty Sài Gòn
24	Công ty Sao Việt
25	Công ty Việt Úc
26	Công ty T&F
27	Công ty Đông Dương
28	AISC
29	Tri Thức Việt
30	Cty Vạn An
31	Công ty TND
32	Công ty Á Châu
33	Cty S&S
34	Công ty kiểm toán và Tư Vấn Sáng Lập Á Châu
35	Công ty DNP
36	Công ty Toàn Cầu
37	Công ty Việt Đức
38	Công ty Việt Mỹ
39	Công ty Việt Nhất
40	Công ty SCIC VN
41	Công ty Thẩm Định và Tư Vấn Việt
42	Công ty DFK Việt Nam chi nhánh Bình Dương
43	Công Ty Dịch Vụ Kế Toán Sung Sun
44	Công ty AASCs

STT	TÊN DNKIT
45	Công ty AGS
46	Công ty M&H
47	Công ty IMMANIEL
48	Công ty TTP
49	Công ty U&I
50	Công ty A&C
51	Công ty Việt & Co
52	Công ty Việt Đức
53	Công ty WinWin
54	KPMG Việt Nam
55	Mazars Việt Nam
56	Công ty Tri Thức Việt
57	Công ty TOKYO Consulting
58	Cty kiểm toán ASCO
59	Cty Kiểm toán D.T.L
60	Cty Kiểm toán Gia Khang
61	Cty Kiểm toán THT
62	Công ty BDO
63	Hãng Kiểm toán AASC
64	Công ty ATC
65	Công ty ACC VN
66	Công ty An Việt
67	Công ty Phương Nam

STT	TÊN DNKIT
68	Công ty Parker Randall Việt Nam
69	Công ty Phan Dũng
70	Công ty PFK Việt Nam

Phụ lục 8. Thống kê số lượng DNKiT theo địa bàn đến ngày 31/12/2017

STT	Địa bàn doanh nghiệp đặt trụ sở chính	Số lượng doanh nghiệp
1	**Miền Nam**	**76**
	TP. Hồ Chí Minh	73
	Bình Dương	2
	Đồng Nai	1
2	**Miền Trung**	**8**
	Đà Nẵng	5
	Nghệ An	1
	Thanh Hóa	1
	Đắklắk	1
3	**Miền Bắc**	**85**
	Hà Nội	83
	Quảng Ninh	1
	Hải Phòng	1
	Tổng	**169**

(Nguồn: Tổng hợp từ tài liệu về họp thường niên năm 2018 về các hoạt động kiểm toán năm 2017 của VACPA)