

BỘ TÀI NGUYÊN VÀ MÔI TRƯỜNG  
TRƯỜNG ĐẠI HỌC TÀI NGUYÊN VÀ MÔI TRƯỜNG HÀ NỘI

## BÁO CÁO TỔNG HỢP

ĐỀ TÀI KHOA HỌC VÀ CÔNG NGHỆ  
CẤP CƠ SỞ HỖ TRỢ KINH PHÍ NĂM 2024

NGHIÊN CỨU CÁC NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG ĐẾN TÍNH ĐỘC  
LẬP CỦA CÁC KIỂM TOÁN VIÊN TẠI CÁC CÔNG TY KIỂM  
TOÁN TRÊN ĐỊA BÀN THÀNH PHỐ HÀ NỘI

MÃ SỐ: 13.01.24.F.07

Tổ chức chủ trì: Trường Đại học Tài nguyên và Môi trường Hà Nội  
Chủ nhiệm đề tài: ThS. Vũ Văn Dũng

Hà Nội - 2024

BỘ TÀI NGUYÊN VÀ MÔI TRƯỜNG  
TRƯỜNG ĐẠI HỌC TÀI NGUYÊN VÀ MÔI TRƯỜNG HÀ NỘI

## BÁO CÁO TỔNG HỢP

ĐỀ TÀI KHOA HỌC VÀ CÔNG NGHỆ  
CẤP CƠ SỞ HỖ TRỢ KINH PHÍ NĂM 2024

NGHIÊN CỨU CÁC NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG ĐẾN TÍNH ĐỘC LẬP  
CỦA CÁC KIỂM TOÁN VIÊN TẠI CÁC CÔNG TY KIỂM TOÁN  
TRÊN ĐỊA BÀN THÀNH PHỐ HÀ NỘI  
MÃ SỐ: 13.01.24.F.07

Chủ nhiệm đề tài

TRƯỜNG ĐẠI HỌC  
TÀI NGUYÊN VÀ MÔI TRƯỜNG HÀ NỘI  
KT. HIỆU TRƯỞNG  
PHÓ HIỆU TRƯỞNG

Vũ Văn Dũng



Lê Thị Trinh

# THÔNG TIN KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU

## 1. Thông tin chung

- Tên đề tài: *Nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến tính độc lập của các kiểm toán viên tại các công ty kiểm toán trên địa bàn thành phố Hà Nội*

- Mã số: 13.01.24.F.07

- Chủ nhiệm đề tài: ThS. Vũ Văn Dũng

- Tổ chức chủ trì: Trường Đại học Tài nguyên và Môi trường Hà Nội

- Thời gian thực hiện: năm 2024

## 2. Mục tiêu

### *Mục tiêu tổng quát*

Mục tiêu tổng quát của đề tài là nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến tính độc lập của kiểm toán viên độc lập.

### *Mục tiêu cụ thể*

- Xác định các nhân tố ảnh hưởng đến tính độc lập kiểm toán viên.
- Đo lường mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đến tính độc lập của kiểm toán viên tại các công ty kiểm toán độc lập trên địa bàn thành phố Hà Nội.
- Đưa ra một số khuyến nghị nhằm gia tăng tính độc lập của kiểm toán viên trong kiểm toán BCTC.

## 3. Tính mới và sáng tạo

### **Về mặt lý thuyết**

Nghiên cứu này sẽ bổ sung vào các tài liệu hạn chế về tính độc lập của kiểm toán viên ở các nền kinh tế mới nổi, đặc biệt là trong bối cảnh Việt Nam. Bằng cách sử dụng phương pháp định lượng để kiểm tra nhận thức của các kiểm toán viên đang hành nghề, nghiên cứu này sẽ cung cấp nền tảng thực nghiệm vững chắc cho các nghiên cứu trong tương lai trong lĩnh vực này.

### **Về mặt thực tiễn**

Trước hết, đối với các công ty kiểm toán, những phát hiện sẽ cung cấp những hiểu biết có giá trị về các mối đe dọa quan trọng nhất đối với tính độc lập của kiểm toán viên, cho phép họ phát triển các chính sách và biện pháp bảo vệ nội bộ hiệu quả hơn. Kiến thức này có thể góp phần nâng cao chất lượng dịch vụ kiểm

toán và duy trì danh tiếng của các công ty kiểm toán trong một thị trường ngày càng cạnh tranh.

Thứ hai, đối với các cơ quan quản lý như Hiệp hội Kiểm toán viên Công chứng Việt Nam (VACPA) và Bộ Tài chính, nghiên cứu này sẽ cung cấp bằng chứng thực nghiệm để phát triển và thực thi các tiêu chuẩn và quy định chuyên môn liên quan đến tính độc lập của kiểm toán viên. Bằng cách xác định các yếu tố cụ thể theo ngữ cảnh ảnh hưởng đến tính độc lập, các cơ quan quản lý có thể điều chỉnh cách tiếp cận của mình để giải quyết những thách thức riêng mà các kiểm toán viên tại Hà Nội phải đối mặt.

Thứ ba, đối với các nhà đầu tư, chủ nợ và những người sử dụng báo cáo tài chính khác, nghiên cứu này sẽ góp phần hiểu rõ hơn về các yếu tố ảnh hưởng đến độ tin cậy của thông tin tài chính đã được kiểm toán trong bối cảnh Hà Nội. Kiến thức này có thể hỗ trợ đưa ra quyết định sáng suốt hơn và đánh giá độ tin cậy của báo cáo tài chính.

#### **4. Kết quả nghiên cứu**

- Tác giả đã hệ thống hóa những vấn đề lý luận cơ bản về tính độc lập, các nhân tố ảnh hưởng đến tính độc lập của các kiểm toán viên độc lập.

- Trên cơ sở lý luận về cơ bản về tính độc lập, các nhân tố ảnh hưởng đến tính độc lập của các kiểm toán viên độc lập và dữ liệu thu thập từ các bảng khảo sát, tác giả đánh giá mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đến tính độc lập của các kiểm toán viên tại các công ty kiểm toán độc lập trên địa bàn thành phố Hà Nội.

- Từ kết quả nghiên cứu tác giả đề xuất một số khuyến nghị thực tế nhằm tăng cường tính độc lập của kiểm toán viên tại các công ty kiểm toán tại Hà Nội dựa trên các phát hiện nghiên cứu.

#### **5. Sản phẩm**

Báo cáo tổng hợp; Báo cáo tóm tắt;

Bài báo khoa học. Study Factors Affecting the Independence of Auditors in Auditing Companies in Hanoi, Tạp chí: International Journal of Advanced Multidisciplinary Research and Studies; Số xuất bản: 2024; ISSN: 2583-049X

## **6. Phương thức chuyển giao, địa chỉ ứng dụng, tác động và lợi ích mang lại của kết quả nghiên cứu**

- Kết quả nghiên cứu được chuyển giao cho: Bộ môn Kiểm toán, Khoa Kinh tế, là tài liệu trong quá trình học tập, nghiên cứu của giảng viên, sinh viên thuộc khối ngành kế toán, kiểm toán.

- Chuyển giao toàn bộ kết quả nghiên cứu cho trung tâm thư viện và công nghệ thông tin để lưu trữ và làm tài liệu tham khảo.

- Góp phần hoàn thiện hệ thống cơ sở lý luận, đưa ra các khuyến nghị cho các bên liên quan nhằm tăng cường tính độc lập của kiểm toán viên tại các công ty kiểm toán tại Hà Nội, qua đó nâng cao chất lượng dịch vụ kiểm toán.

- Có thể làm tài liệu để các nhà quản lý các công ty kiểm toán độc lập tham khảo.

## **INFORMATION ON RESEARCH RESULTS**

### **1. General Information**

- Project title: *Studying factors affecting the independence of auditors at auditing companies in Hanoi*

- Code: 13.01.24.F.07

- Co-Principal Investigators: Vu Van Dung

- Chairing organization: Hanoi University of Natural Resources and Environment

- Implementation period: 2024

### **2. Objectives**

#### ***General objectives***

The overall objective of the project is to study the factors affecting the independence of independent auditors.

#### ***Specific objectives***

- Identify factors affecting the independence of auditors.

- Measuring the influence of factors on the independence of auditors at independent auditing companies in Hanoi.

- Make some recommendations to increase the independence of auditors in the audit of financial statements.

### **3. Innovativeness and creativeness**

#### **Theoretically**

This study will add to the limited literature on auditor independence in emerging economies, particularly in the Vietnamese context. By using quantitative

methods to test the perceptions of practicing auditors, this study will provide a solid empirical foundation for future research in this area.

### **Real significance**

First of all, for audit firms, the findings will provide valuable insights into the threats most important to auditor independence, enabling them to develop more effective internal policies and safeguards. This knowledge can contribute to improving the quality of audit services and maintaining the reputation of auditing firms in an increasingly competitive market.

Second, for regulatory bodies such as the Vietnam Association of Certified Public Accountants (VACPA) and the Ministry of Finance, this study will provide empirical evidence to develop and enforce professional standards and regulations related to auditor independence. By identifying context-specific factors affecting independence, regulators can adapt their approach to address the unique challenges faced by auditors in Hanoi.

Third, for investors, creditors and other users of financial statements, this study will contribute to a better understanding of the factors affecting the reliability of audited financial information in the context of Hanoi. This knowledge can aid in making more informed decisions and evaluating the reliability of financial reporting.

## **4. Research results**

- The author has systematized the basic theoretical issues of independence, factors affecting the independence of independent auditors.

- Based on the basic theory of independence, factors affecting the independence of independent auditors and data collected from the survey tables, the author assesses the influence of factors on the independence of auditors at independent auditing companies in Hanoi.

- From the research results, the author proposes some practical recommendations to enhance the independence of auditors in auditing companies in Hanoi based on the research findings.

## **5. Product**

Synthesis report; Summary report; and Scientific paper.

## **6. Method of transfer, application address, impact and benefits of research results**

- Research results are transferred to: The Department of Auditing, Faculty of Economics, is a document in the learning and research process of lecturers and students of accounting and auditing.

- Transfer all research results to the library and information technology center for archiving and reference.

- Contribute to the improvement of the theoretical basis system, make recommendations to stakeholders in order to strengthen the independence of auditors at auditing companies in Hanoi, thereby improving the quality of auditing services.

- Be able to make documents for the reference of managers of independent auditing companies.

## MỤC LỤC

THÔNG TIN KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU.....	iii
1. Thông tin chung.....	iii
2. Mục tiêu.....	iii
3. Tính mới và sáng tạo .....	iii
4. Kết quả nghiên cứu.....	iv
5. Sản phẩm .....	iv
6. Phương thức chuyên giao, địa chỉ ứng dụng, tác động và lợi ích mang lại của kết quả nghiên cứu .....	v
INFORMATION ON RESEARCH RESULTS.....	v
DANH MỤC CÁC CHỮ VIẾT TẮT .....	xi
MỞ ĐẦU .....	1
1. Tính cấp thiết của đề tài .....	1
2. Mục tiêu nghiên cứu.....	2
3. Câu hỏi nghiên cứu.....	3
4. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu.....	3
5. Phương pháp nghiên cứu.....	3
6. Ý nghĩa khoa học và ý nghĩa thực tiễn của đề tài .....	3
7. Kết cấu của đề tài .....	4
<b>Chương 1 TỔNG QUAN ĐỀ TÀI NGHIÊN CỨU .....</b>	<b>5</b>
1.1. Các nghiên cứu về cấu trúc của tính độc lập của kiểm toán viên .....	5
1.2. Ảnh hưởng của tính độc lập của kiểm toán viên đến chất lượng kiểm toán.....	7
1.3. Các nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng đến tính độc lập của các kiểm toán viên .....	11
1.4. Kết luận rút ra từ tổng quan nghiên cứu.....	13
<b>Chương 2 CƠ SỞ LÝ THUYẾT .....</b>	<b>15</b>
2.1. Tính độc lập của kiểm toán viên .....	15
2.2. Tầm quan trọng của tính độc lập của kiểm toán viên .....	17
2.3. Khung lý thuyết.....	20



2.3.1. Lý thuyết đại diện.....	20
2.3.2. Lý thuyết các bên liên quan.....	22
2.4. Các yếu tố ảnh hưởng đến tính độc lập của kiểm toán viên .....	24
2.4.1. Sự phụ thuộc kinh tế vào khách hàng .....	24
2.4.2. Dịch vụ phi kiểm toán .....	25
2.4.3. Quy mô công ty kiểm toán .....	27
2.4.4. Nhiệm kỳ kiểm toán .....	29
2.4.5. Môi trường pháp lý.....	31
2.4.6. Các yếu tố văn hóa .....	34
<b>CHƯƠNG 3 PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU .....</b>	<b>37</b>
3.1. Quy trình nghiên cứu.....	37
3.2. Mô hình nghiên cứu và giả thuyết nghiên cứu.....	37
3.3. Quy trình nghiên cứu định lượng .....	38
3.3.1. Thiết kế câu hỏi khảo sát.....	38
3.3.2. Đối tượng khảo sát .....	39
3.3.3. Chọn mẫu khảo sát .....	39
3.3.4. Phương pháp khảo sát và thu thập dữ liệu .....	39
3.4. Xây dựng thang đo .....	40
3.5. Phương pháp đo lường và xử lý dữ liệu.....	41
<b>CHƯƠNG 4 KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU.....</b>	<b>44</b>
4.1. Thống kê mô tả mẫu.....	44
4.2. Kết quả kiểm định chất lượng thang đo .....	45
4.3. Kết quả phân tích nhân tố khám phá (EFA).....	47
4.4. Kết quả phân tích tương quan Pearson.....	49
4.5. Kết quả phân tích hồi quy .....	50
<b>CHƯƠNG 5 THẢO LUẬN KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU, CÁC KHUYẾN NGHỊ VÀ ĐỀ XUẤT.....</b>	<b>54</b>
5.1. Thảo luận kết quả nghiên cứu .....	54
5.2. Các khuyến nghị đề xuất .....	58

<b>KẾT LUẬN .....</b>	<b>62</b>
<b>DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO .....</b>	<b>65</b>

## DANH MỤC CÁC CHỮ VIẾT TẮT

<b>STT</b>	<b>Từ viết tắt</b>	<b>Chữ viết đầy đủ</b>
1	BCTC	Báo cáo tài chính
2	VACPA	Hiệp hội Kiểm toán viên Công chứng Việt Nam

## DANH MỤC CÁC BẢNG, BIỂU, SƠ ĐỒ, HÌNH VẼ

Bảng 3.1: Mã hóa thuộc tính ảnh hưởng của các nhân tố đến tính độc lập của các kiểm toán viên .....	40
Bảng 4.1. Đặc điểm của đối tượng được khảo sát .....	45
Bảng 4.2: Hệ số Cronbach's Alpha của thang đo tính độc lập của kiểm toán viên	46
Bảng 4.3: Bảng tổng hợp kết quả kiểm định chất lượng thang đo các nhân tố ảnh hưởng đến tính độc lập của kiểm toán viên .....	46
Bảng 4.4. Bảng kết quả kiểm định KMO và Bartlett cho biến độc lập .....	47
Bảng 4.5: Ma trận xoay các nhân tố.....	48
Bảng 4.6. Kết quả phân tích tương quan Pearson .....	49
Bảng 4.7. Kết quả hồi quy tuyến tính Coefficients <sup>a</sup> .....	50
Bảng 4.8. Bảng tóm tắt mô hình <sup>b</sup> .....	51
Bảng 4.9. Bảng phân tích ANOVA <sup>a</sup> mô hình .....	51

## Hình

Hình 3.1: Mô hình nghiên cứu đề xuất.....	37
---	----

## MỞ ĐẦU

### 1. Tính cấp thiết của đề tài

Khái niệm về tính độc lập của kiểm toán viên đã là nền tảng của nghề kiểm toán trong nhiều thập kỷ, đóng vai trò quan trọng trong việc duy trì tính toàn vẹn của báo cáo tài chính và niềm tin của công chúng vào thị trường vốn (DeAngelo, 1981). Trong một môi trường kinh doanh ngày càng phức tạp và toàn cầu hóa, tính độc lập của các kiểm toán viên đã được giám sát chặt chẽ hơn, đặc biệt là sau các vụ bê bối doanh nghiệp và khủng hoảng tài chính cấp cao (Tepalagul & Lin, 2015). Nghề kiểm toán tại Việt Nam, và cụ thể là tại Hà Nội, đã có sự tăng trưởng và phát triển đáng kể kể từ khi đất nước cải cách kinh tế vào những năm 1980, được gọi là "Đổi mới" (Hung, 2022). Khi Việt Nam tiếp tục hội nhập vào nền kinh tế toàn cầu và thu hút đầu tư nước ngoài, nhu cầu về thông tin tài chính đáng tin cậy và các hoạt động kiểm toán mạnh mẽ ngày càng trở nên quan trọng (Phạm, 2022).

Bối cảnh kiểm toán tại Hà Nội, với tư cách là thủ đô và là trung tâm kinh tế lớn của Việt Nam, mang đến một bối cảnh đặc thù để nghiên cứu tính độc lập của kiểm toán viên. Thành phố này có nhiều công ty kiểm toán đa dạng, từ các công ty kiểm toán địa phương đến các chi nhánh của các mạng lưới quốc tế, hoạt động trong khuôn khổ pháp lý đang thay đổi nhanh chóng (Le et al., 2020). Chính phủ Việt Nam đã nỗ lực điều chỉnh các tiêu chuẩn kiểm toán của mình theo các chuẩn mực quốc tế, bao gồm việc áp dụng Chuẩn mực Kiểm toán Quốc tế (ISA) vào năm 2014 (Bộ Tài chính, 2014). Tuy nhiên, việc triển khai và thực thi các tiêu chuẩn này trên thực tế vẫn còn nhiều thách thức, đặc biệt là liên quan đến tính độc lập của kiểm toán viên (Nguyen et al., 2019).

Nhiều nhân tố có khả năng ảnh hưởng đến tính độc lập của kiểm toán viên trong bối cảnh các công ty kiểm toán tại Hà Nội. Bao gồm áp lực kinh tế, chuẩn mực văn hóa, môi trường quản lý và các đặc điểm cụ thể của thị trường kiểm toán (Dao và cộng sự, 2014). Ví dụ, sự phổ biến của các doanh nghiệp gia đình và tầm quan trọng của các mối quan hệ cá nhân trong văn hóa kinh doanh của Việt Nam có thể tạo ra những thách thức riêng để duy trì tính độc lập của kiểm toán viên (Vuong và cộng sự, 2013). Ngoài ra, bản chất cạnh tranh của thị trường kiểm toán tại Hà Nội và sự phụ thuộc kinh tế tiềm ẩn vào các khách hàng chính có thể gây ra mối đe dọa đối với tính độc lập của kiểm toán viên (Le và cộng sự, 2018).

Mặc dù tính độc lập của kiểm toán viên có tầm quan trọng sống còn đối với độ tin cậy của báo cáo tài chính, nhưng vẫn còn thiếu các nghiên cứu toàn diện

xem xét các yếu tố ảnh hưởng đến tính độc lập của kiểm toán viên, cụ thể là trong bối cảnh các công ty kiểm toán của Hà Nội. Trong khi các nghiên cứu quốc tế đã xác định nhiều mối đe dọa khác nhau đối với tính độc lập của kiểm toán viên, chẳng hạn như việc cung cấp các dịch vụ phi kiểm toán (Beattie và cộng sự, 1999), nhiệm kỳ kiểm toán dài (Carey & Simnett, 2006) và mối quan hệ kinh tế với khách hàng (DeAngelo, 1981), thì khả năng áp dụng và tầm quan trọng tương đối của các yếu tố này trong bối cảnh Hà Nội vẫn chưa rõ ràng.

Hơn nữa, môi trường văn hóa, kinh tế và pháp lý đặc thù của Hà Nội có thể đưa vào các yếu tố bổ sung hoặc thay đổi tầm quan trọng của các yếu tố đã biết ảnh hưởng đến tính độc lập của kiểm toán viên (Pham và cộng sự, 2014). Sự phát triển nhanh chóng của nghề kiểm toán tại Hà Nội, cùng với sự phát triển liên tục của các khuôn khổ pháp lý, tạo ra một môi trường năng động, nơi việc duy trì tính độc lập của kiểm toán viên phải đối mặt với cả những thách thức truyền thống và mới nổi (Nguyen & Nguyen, 2012).

Thêm vào đó, bằng chứng thực nghiệm hạn chế về cách các kiểm toán viên tại Hà Nội nhận thức và phản ứng với các mối đe dọa độc lập khác nhau, và những yếu tố nào họ coi là quan trọng nhất trong hoạt động nghề nghiệp của họ. Việc thiếu kiến thức cụ thể theo ngữ cảnh này cản trở việc phát triển các chiến lược và chính sách hiệu quả để tăng cường tính độc lập của kiểm toán viên tại các công ty kiểm toán tại Hà Nội.

Do vậy, tác giả thực hiện đề tài: ***“Nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến tính độc lập của các kiểm toán viên tại các công ty kiểm toán trên địa bàn thành phố Hà Nội”*** với mục tiêu nhằm xác định các nhân tố tác động đến tính độc lập của các kiểm toán viên tại các công ty kiểm toán độc lập trên địa bàn thành phố Hà Nội, kết quả nghiên cứu được dùng làm cơ sở hỗ trợ cho các bên liên quan trong việc ban hành các chính sách để nâng cao tính độc lập của các kiểm toán viên, qua đó nâng cao chất lượng dịch vụ kiểm toán.

## **2. Mục tiêu nghiên cứu**

### ***Mục tiêu tổng quát***

Mục tiêu tổng quát của đề tài là nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến tính độc lập của kiểm toán viên độc lập.

### ***Mục tiêu cụ thể***

- Xác định các nhân tố ảnh hưởng đến tính độc lập kiểm toán viên.

- Đo lường mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đến tính độc lập của kiểm toán viên tại các công ty kiểm toán độc lập trên địa bàn thành phố Hà Nội.

- Đưa ra một số khuyến nghị nhằm gia tăng tính độc lập của kiểm toán viên trong kiểm toán BCTC.

### **3. Câu hỏi nghiên cứu**

Để thực hiện mục tiêu nghiên cứu, các câu hỏi nghiên cứu sau giúp xác lập quy trình nghiên cứu của đề tài.

*Câu hỏi 1:* Những yếu tố chính nào ảnh hưởng đến tính độc lập của kiểm toán viên tại các công ty kiểm toán tại Hà Nội?

*Câu hỏi 2:* Mỗi yếu tố được xác định ảnh hưởng đến tính độc lập của các kiểm toán viên tại các công ty kiểm toán độc lập trên địa bàn thành phố Hà Nội như thế nào?

*Câu hỏi 3:* Có thể triển khai những chiến lược nào để tăng cường tính độc lập của kiểm toán viên trong bối cảnh nghề kiểm toán tại Hà Nội?

### **4. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu**

Đối tượng nghiên cứu: Các nhân tố ảnh hưởng đến tính độc lập của các kiểm toán viên.

Phạm vi nghiên cứu:

*Về không gian:* Nghiên cứu tại các công ty kiểm toán độc lập trên địa bàn thành phố Hà Nội.

*Về thời gian:* Đề tài nghiên cứu được thực hiện trong năm 2024.

### **5. Phương pháp nghiên cứu**

Đề tài sử dụng hai (02) phương pháp nghiên cứu:

(1) Phương pháp nghiên cứu định tính/phương pháp nghiên cứu tại bàn: bao gồm tổng quan nghiên cứu, lý thuyết có liên quan, phương pháp tổng hợp, so sánh được đề tài sử dụng để nhận diện, xác định nhân tố ảnh hưởng đến tính độc lập của các kiểm toán viên.

(2) Phương pháp nghiên cứu định lượng, được sử dụng bao gồm:

Trên cơ sở các nhân tố ảnh hưởng đã được xác định sẽ tiến hành đo lường mức độ tác động của các nhân tố đến tính độc lập kiểm toán viên bằng thực nghiệm và phương pháp định lượng được sử dụng để giải thích các ảnh hưởng này.

### **6. Ý nghĩa khoa học và ý nghĩa thực tiễn của đề tài**

**Về mặt lý thuyết**



Nghiên cứu này sẽ bổ sung vào các tài liệu hạn chế về tính độc lập của kiểm toán viên ở các nền kinh tế mới nổi, đặc biệt là trong bối cảnh Việt Nam. Bằng cách sử dụng phương pháp định lượng để kiểm tra nhận thức của các kiểm toán viên đang hành nghề, nghiên cứu này sẽ cung cấp nền tảng thực nghiệm vững chắc cho các nghiên cứu trong tương lai trong lĩnh vực này.

### **Về mặt thực tiễn**

*Trước hết*, đối với các công ty kiểm toán, những phát hiện sẽ cung cấp những hiểu biết có giá trị về các mối đe dọa quan trọng nhất đối với tính độc lập của kiểm toán viên, cho phép họ phát triển các chính sách và biện pháp bảo vệ nội bộ hiệu quả hơn. Kiến thức này có thể góp phần nâng cao chất lượng dịch vụ kiểm toán và duy trì danh tiếng của các công ty kiểm toán trong một thị trường ngày càng cạnh tranh.

*Thứ hai*, đối với các cơ quan quản lý như Hiệp hội Kiểm toán viên Công chứng Việt Nam (VACPA) và Bộ Tài chính, nghiên cứu này sẽ cung cấp bằng chứng thực nghiệm để phát triển và thực thi các tiêu chuẩn và quy định chuyên môn liên quan đến tính độc lập của kiểm toán viên. Bằng cách xác định các yếu tố cụ thể theo ngữ cảnh ảnh hưởng đến tính độc lập, các cơ quan quản lý có thể điều chỉnh cách tiếp cận của mình để giải quyết những thách thức riêng mà các kiểm toán viên tại Hà Nội phải đối mặt.

*Thứ ba*, đối với các nhà đầu tư, chủ nợ và những người sử dụng báo cáo tài chính khác, nghiên cứu này sẽ góp phần hiểu rõ hơn về các yếu tố ảnh hưởng đến độ tin cậy của thông tin tài chính đã được kiểm toán trong bối cảnh Hà Nội. Kiến thức này có thể hỗ trợ đưa ra quyết định sáng suốt hơn và đánh giá độ tin cậy của báo cáo tài chính.

## **7. Kết cấu của đề tài**

Đề tài được chia thành 5 chương, cụ thể như sau:

**Chương 1:** Tổng quan đề tài nghiên cứu

**Chương 2:** Cơ sở lý thuyết

**Chương 3:** Phương pháp nghiên cứu

**Chương 4:** Kết quả nghiên cứu

**Chương 5:** Thảo luận kết quả nghiên cứu, các khuyến nghị và đề xuất

# Chương 1

## TỔNG QUAN ĐỀ TÀI NGHIÊN CỨU

### 1.1. Các nghiên cứu về cấu trúc của tính độc lập của kiểm toán viên

Chủ đề này là cơ bản để hiểu khái niệm độc lập của kiểm toán viên và đã được nhiều nhà nghiên cứu khám phá trong nhiều năm.

Khái niệm độc lập của kiểm toán viên đã là nền tảng của nghề kiểm toán kể từ khi nó ra đời. Những thảo luận ban đầu về độc lập của kiểm toán viên có thể bắt nguồn từ công trình của Mautz và Sharaf (1961) trong cuốn sách có ảnh hưởng của họ "Triết lý kiểm toán". Họ đề xuất rằng độc lập của kiểm toán viên bao gồm hai thành phần: độc lập với người hành nghề (trạng thái tinh thần thực tế của kiểm toán viên) và độc lập với nghề nghiệp (sự độc lập rõ ràng theo nhận thức của công chúng).

Dựa trên nền tảng này, DeAngelo (1981) đã đưa ra khái niệm độc lập "trên thực tế" và độc lập "trên bề ngoài". Độc lập trên thực tế đề cập đến trạng thái tinh thần khách quan và vô tư của kiểm toán viên, trong khi độc lập trên bề ngoài liên quan đến cách người khác nhận thức về tính độc lập của kiểm toán viên. Cấu trúc kép của tính độc lập này đã được chấp nhận rộng rãi và đã hình thành cơ sở cho nhiều nghiên cứu và tiêu chuẩn chuyên môn sau này.

Johnstone và cộng sự (2001) đã phát triển thêm khái niệm này bằng cách đề xuất một khuôn khổ để hiểu rủi ro độc lập của kiểm toán viên. Mô hình của họ bao gồm ba thành phần chính: động cơ, cơ hội và thái độ. Khuôn khổ này giúp giải thích cách các yếu tố khác nhau có thể gây tổn hại đến tính độc lập của kiểm toán viên và cung cấp một cấu trúc để phân tích các mối đe dọa độc lập.

Trong nỗ lực vận hành khái niệm độc lập của kiểm toán viên, Beattie và cộng sự (1999) đã phát triển một khuôn khổ đa chiều. Họ xác định bốn chiều của tính độc lập của kiểm toán viên:

Sự phụ thuộc kinh tế vào khách hàng

Cạnh tranh trên thị trường kiểm toán

Dịch vụ phi kiểm toán

Tính linh hoạt của các chuẩn mực kế toán

Khung này có ảnh hưởng đến các nghiên cứu sau này, cung cấp cấu trúc để xem xét các khía cạnh khác nhau của tính độc lập của kiểm toán viên.

Mở rộng khái niệm độc lập về hình thức, Taylor và cộng sự (2003) đã giới thiệu khái niệm "độc lập về tinh thần" và "độc lập về hình thức" như hai cấu trúc riêng biệt nhưng có liên quan. Họ lập luận rằng trong khi độc lập về tinh thần là rất quan trọng đối với chất lượng kiểm toán, thì độc lập về ngoại hình là điều cần thiết để duy trì niềm tin của công chúng vào nghề kiểm toán.

Salehi (2009) đã đề xuất một cấu trúc toàn diện hơn về tính độc lập của kiểm toán viên, xác định ba thành phần chính:

Độc lập trong kế hoạch: Tự do phát triển các chương trình kiểm toán mà không bị can thiệp

Tính độc lập trong điều tra: Khả năng tiếp cận tất cả thông tin cần thiết cho cuộc kiểm toán

Tính độc lập trong báo cáo: Quyền tự do báo cáo các phát hiện kiểm toán mà không bị ảnh hưởng không đúng mực

Cấu trúc này nêu bật các giai đoạn khác nhau của quá trình kiểm toán, trong đó tính độc lập là rất quan trọng.

Trong những năm gần đây, các nhà nghiên cứu đã bắt đầu khám phá các khía cạnh tâm lý của tính độc lập của kiểm toán viên. Bazerman và cộng sự (1997) đã áp dụng những hiểu biết từ tâm lý học hành vi để lập luận rằng tính độc lập thực sự có thể là điều không thể về mặt tâm lý do thành kiến vô thức. Quan điểm này đã dẫn đến sự hiểu biết sâu sắc hơn về các cấu trúc nhận thức cơ bản của tính độc lập của kiểm toán viên.

Dựa trên quan điểm tâm lý này, Moore và cộng sự (2006) đã đề xuất một mô hình độc lập kết hợp cả ảnh hưởng có ý thức và vô thức. Họ lập luận rằng tính độc lập của kiểm toán viên nên được xem như một sự liên tục chứ không phải là trạng thái nhị phân, với nhiều yếu tố thúc đẩy kiểm toán viên hướng tới hoặc tránh xa tính độc lập tuyệt đối.

Tepalagul và Lin (2015) đã tiến hành đánh giá toàn diện về nghiên cứu về tính độc lập của kiểm toán viên và đề xuất một khuôn khổ phân loại các mối đe dọa đối với tính độc lập thành bốn lĩnh vực chính:

Tầm quan trọng của khách hàng

Dịch vụ phi kiểm toán

Nhiệm kỳ kiểm toán viên

Sự liên kết của khách hàng với các công ty kiểm toán

Khung này đã được sử dụng rộng rãi trong các nghiên cứu tiếp theo để xây dựng cấu trúc điều tra về tính độc lập của kiểm toán viên.

Gần đây hơn, Quick và Warming-Rasmussen (2015) đã đề xuất một cấu trúc nhiều lớp về tính độc lập của kiểm toán viên, bao gồm:

Tính độc lập cốt lõi: Động lực nội tại của kiểm toán viên để trở nên độc lập

Tính độc lập trong hoạt động: Khả năng hành động độc lập của kiểm toán viên trong thực tế

Nhận thức về tính độc lập: Các bên liên quan xem xét tính độc lập của kiểm toán viên như thế nào

Mô hình này tích hợp cả khía cạnh bên trong và bên ngoài của sự độc lập, cung cấp một khuôn khổ toàn diện để hiểu khái niệm này.

Trong bối cảnh các nền kinh tế mới nổi, Alleyne và cộng sự (2006) đã phát triển một mô hình độc lập của kiểm toán viên kết hợp các yếu tố văn hóa và kinh tế đặc thù của các nước đang phát triển. Mô hình của họ nêu bật cách thức các hoạt động kinh doanh, chuẩn mực văn hóa và điều kiện kinh tế tại địa phương có thể định hình cấu trúc độc lập của kiểm toán viên trong các bối cảnh này.

Việc sử dụng công nghệ ngày càng tăng trong kiểm toán đã dẫn đến những cân nhắc mới trong cấu trúc độc lập của kiểm toán viên. Manson và cộng sự (2001) đã khám phá cách sử dụng hệ thống hỗ trợ quyết định và trí tuệ nhân tạo trong kiểm toán có thể ảnh hưởng đến tính độc lập của kiểm toán viên, cho rằng các cấu trúc độc lập truyền thống có thể cần được xem xét lại theo hướng tiến bộ công nghệ.

Tóm lại, cấu trúc của tính độc lập của kiểm toán viên đã phát triển từ sự phân đôi đơn giản giữa tính độc lập trong thực tế và tính độc lập trong hình thức thành các khuôn khổ đa chiều, phức tạp hơn. Các khuôn khổ này kết hợp các khía cạnh tâm lý, hoạt động và nhận thức của tính độc lập, phản ánh bản chất tinh tế và phụ thuộc vào ngữ cảnh của khái niệm. Khi nghề kiểm toán tiếp tục phát triển, đặc biệt là với sự ra đời của các công nghệ mới và môi trường kinh doanh thay đổi, cấu trúc của tính độc lập của kiểm toán viên có khả năng sẽ tiếp tục được tinh chỉnh và mở rộng.

## **1.2. Ảnh hưởng của tính độc lập của kiểm toán viên đến chất lượng kiểm toán**

Mối quan hệ giữa tính độc lập của kiểm toán viên và chất lượng kiểm toán đã là chủ đề trung tâm trong nghiên cứu kiểm toán trong nhiều thập kỷ. Mối liên hệ

này là nền tảng cho giá trị của kiểm toán trên thị trường vốn và hệ thống kinh tế rộng lớn hơn.

DeAngelo (1981) đã đưa ra một trong những khuôn khổ lý thuyết sớm nhất và có ảnh hưởng nhất liên kết tính độc lập của kiểm toán viên với chất lượng kiểm toán. Bà lập luận rằng chất lượng kiểm toán là một chức năng của cả khả năng phát hiện sai sót trọng yếu của kiểm toán viên (năng lực kỹ thuật) và sự sẵn lòng báo cáo những sai sót này của kiểm toán viên (tính độc lập). Khái niệm này đặt nền tảng cho nghiên cứu thực nghiệm tiếp theo kiểm tra mối quan hệ giữa tính độc lập và chất lượng kiểm toán.

Dựa trên công trình của DeAngelo, Watts và Zimmerman (1983) đã phát triển quan điểm lý thuyết đại diện về kiểm toán. Họ đưa ra giả thuyết rằng các kiểm toán viên độc lập đóng vai trò giám sát trong mối quan hệ giữa người đại diện và cổ đông và ban quản lý, và mức độ độc lập của kiểm toán viên ảnh hưởng trực tiếp đến hiệu quả của vai trò giám sát này. Khung lý thuyết này đã được sử dụng rộng rãi để giải thích tầm quan trọng của tính độc lập của kiểm toán viên đối với chất lượng kiểm toán.

Các nghiên cứu thực nghiệm đã sử dụng nhiều đại diện khác nhau để đo lường cả tính độc lập của kiểm toán viên và chất lượng kiểm toán. Ví dụ, Frankel và cộng sự (2002) đã xem xét mối quan hệ giữa các dịch vụ phi kiểm toán (một mối đe dọa tiềm tàng đối với tính độc lập) và quản lý thu nhập (đại diện cho chất lượng kiểm toán thấp). Họ đã tìm thấy mối liên hệ tích cực giữa phí phi kiểm toán và bất ngờ thu nhập nhỏ với quy mô của các khoản phải trả tùy ý, cho thấy rằng tính độc lập bị tổn hại có thể dẫn đến chất lượng kiểm toán thấp hơn.

Tuy nhiên, mối quan hệ giữa các dịch vụ phi kiểm toán và chất lượng kiểm toán đã được tranh luận. Ashbaugh và cộng sự (2003) đã xem xét lại các phát hiện của Frankel và cộng sự (2002) và không tìm thấy mối liên hệ đáng kể nào giữa phí phi kiểm toán và quản lý thu nhập sau khi kiểm soát các yếu tố khác. Điều này làm nổi bật sự phức tạp của mối quan hệ giữa tính độc lập của kiểm toán viên và chất lượng kiểm toán, cũng như những thách thức trong việc đo lường các cấu trúc này.

Tác động của nhiệm kỳ kiểm toán viên đối với tính độc lập và chất lượng kiểm toán cũng đã được nghiên cứu rộng rãi. Johnson và cộng sự (2002) phát hiện ra rằng nhiệm kỳ công ty kiểm toán ngắn (hai đến ba năm) có liên quan đến báo cáo tài chính chất lượng thấp hơn so với nhiệm kỳ trung bình (bốn đến tám năm). Tuy nhiên, họ không tìm thấy bằng chứng nào về chất lượng báo cáo tài chính

giảm đối với nhiệm kỳ dài hơn. Điều này cho thấy mối quan hệ phi tuyến tính giữa nhiệm kỳ kiểm toán viên, tính độc lập và chất lượng kiểm toán.

Myers và cộng sự (2003) đã khám phá sâu hơn mối quan hệ này và phát hiện ra rằng khi nhiệm kỳ kiểm toán tăng lên, cả các khoản tích lũy tùy ý và hiện tại (đại diện cho quản lý thu nhập) đều giảm. Điều này cho thấy nhiệm kỳ dài hơn thực sự có thể nâng cao chất lượng kiểm toán, có thể là do kiến thức cụ thể về khách hàng tăng lên vượt trội hơn các mối đe dọa tiềm ẩn về sự quen thuộc đối với tính độc lập.

Khái niệm luân chuyển công ty kiểm toán như một phương tiện để tăng cường tính độc lập của kiểm toán viên và do đó, chất lượng kiểm toán đã được tranh luận rộng rãi. Dopuch và cộng sự (2001) đã tiến hành một nghiên cứu thực nghiệm và phát hiện ra rằng việc luân chuyển bắt buộc đã làm tăng tính độc lập của kiểm toán viên và cải thiện chất lượng kiểm toán. Tuy nhiên, các nghiên cứu thực địa đã đưa ra kết quả trái chiều. Ví dụ, Cameran và cộng sự (2015) đã nghiên cứu thị trường kiểm toán của Ý, nơi việc luân chuyển bắt buộc đã được áp dụng từ năm 1975 và phát hiện ra rằng chất lượng kiểm toán có xu hướng cải thiện trong những năm dẫn đến việc luân chuyển bắt buộc, nhưng giảm trong năm đầu tiên với một kiểm toán viên mới.

Tác động của mối liên kết kinh tế giữa kiểm toán viên và khách hàng đối với chất lượng kiểm toán là một lĩnh vực trọng tâm khác. Chung và Kallapur (2003) đã xem xét mối quan hệ giữa tầm quan trọng của khách hàng (được đo bằng tỷ lệ tổng phí từ khách hàng so với tổng doanh thu của công ty kiểm toán) và các khoản phải trả bất thường. Họ không tìm thấy mối liên hệ đáng kể nào, cho thấy rằng mối liên kết kinh tế có thể không nhất thiết làm giảm chất lượng kiểm toán.

Tuy nhiên, Reynolds và Francis (2000) phát hiện ra rằng các kiểm toán viên thực sự bảo thủ hơn trong cách đối xử với các khách hàng lớn hơn, có thể là do rủi ro kiện tụng gia tăng và mối quan tâm về danh tiếng. Điều này cho thấy mối quan hệ giữa sự phụ thuộc về kinh tế, tính độc lập của kiểm toán viên và chất lượng kiểm toán là phức tạp và có thể bị ảnh hưởng bởi các yếu tố khác như rủi ro kiện tụng.

Vai trò của chuyên môn hóa ngành kiểm toán trong mối quan hệ giữa tính độc lập và chất lượng kiểm toán cũng đã được khám phá. Balsam và cộng sự (2003) phát hiện ra rằng khách hàng của các kiểm toán viên chuyên ngành có các khoản trích lập tùy ý thấp hơn và hệ số phản hồi thu nhập cao hơn, cho thấy chất

lượng kiểm toán cao hơn. Điều này ngụ ý rằng chuyên môn hóa ngành có thể tăng cường tác động tích cực của tính độc lập của kiểm toán viên đối với chất lượng kiểm toán.

Cuộc khủng hoảng tài chính toàn cầu năm 2008 đã khơi dậy mối quan tâm mới về mối quan hệ giữa tính độc lập của kiểm toán viên và chất lượng kiểm toán. Sikka (2009) đã xem xét một cách nghiêm túc vai trò của kiểm toán viên trong cuộc khủng hoảng tài chính và lập luận rằng lợi ích thương mại đã làm tổn hại đến tính độc lập của kiểm toán viên, dẫn đến thất bại trong kiểm toán. Điều này làm nổi bật những thách thức đang diễn ra trong việc duy trì tính độc lập và đảm bảo chất lượng kiểm toán cao trong môi trường phức tạp, áp lực cao.

Trong những năm gần đây, các nhà nghiên cứu đã bắt đầu khám phá cách các cơ chế quản trị doanh nghiệp khác nhau tương tác với tính độc lập của kiểm toán viên để ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán. Ví dụ, Zaman và cộng sự (2011) nhận thấy rằng sự hiện diện của một ủy ban kiểm toán hiệu quả có thể tăng cường mối quan hệ tích cực giữa tính độc lập của kiểm toán viên và chất lượng kiểm toán.

Sự ra đời của báo cáo tích hợp đã đưa ra những chiều hướng mới cho mối quan hệ giữa tính độc lập của kiểm toán viên và chất lượng kiểm toán. Cohen và Simnett (2015) đã thảo luận về cách phạm vi rộng hơn của báo cáo tích hợp có thể yêu cầu kiểm toán viên duy trì tính độc lập trong phạm vi rộng hơn của các hoạt động của khách hàng, có khả năng ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán theo những cách mới.

Việc sử dụng công nghệ ngày càng tăng trong kiểm toán cũng đã đưa ra những cân nhắc mới. Manson và cộng sự (2001) đã khám phá cách sử dụng các hệ thống hỗ trợ quyết định có thể ảnh hưởng đến tính độc lập của kiểm toán viên và chất lượng kiểm toán. Gần đây hơn, Issa và cộng sự (2016) đã xem xét cách phân tích dữ liệu lớn có thể ảnh hưởng đến quy trình và chất lượng kiểm toán, cho rằng trong khi các công nghệ này có thể nâng cao hiệu quả kiểm toán, chúng cũng đưa ra những thách thức mới để duy trì tính độc lập.

Trong bối cảnh các nền kinh tế mới nổi, mối quan hệ giữa tính độc lập của kiểm toán viên và chất lượng kiểm toán có thể bị ảnh hưởng bởi các yếu tố độc đáo. Lin và Liu (2010) đã nghiên cứu thị trường kiểm toán Trung Quốc và nhận thấy rằng những cải thiện trong môi trường pháp lý và quy định đã tăng cường mối quan hệ tích cực giữa tính độc lập của kiểm toán viên và chất lượng kiểm toán.

Beattie và cộng sự (2013) đã tiến hành đánh giá toàn diện các yếu tố ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán trong môi trường hậu Đạo luật Sarbanes-Oxley. Họ nhấn mạnh bản chất đa diện của cả tính độc lập của kiểm toán viên và chất lượng kiểm toán, nêu bật nhu cầu về các phương pháp tiếp cận tinh tế để hiểu và tăng cường mối quan hệ này.

Tóm lại, khối lượng nghiên cứu sâu rộng về ảnh hưởng của tính độc lập của kiểm toán viên đối với chất lượng kiểm toán chứng minh tầm quan trọng của mối quan hệ này. Mặc dù có sự đồng thuận chung rằng tính độc lập của kiểm toán viên là rất quan trọng đối với các cuộc kiểm toán chất lượng cao, nhưng bằng chứng thực nghiệm lại cho thấy một bức tranh phức tạp và đôi khi mâu thuẫn. Các yếu tố như dịch vụ phi kiểm toán, nhiệm kỳ của kiểm toán viên, liên kết kinh tế, chuyên môn hóa ngành, quản trị doanh nghiệp và tiến bộ công nghệ đều đóng vai trò trong việc định hình mối quan hệ này. Khi môi trường kinh doanh và quản lý tiếp tục phát triển, cần phải tiếp tục nghiên cứu để hiểu đầy đủ và tăng cường mối liên hệ giữa tính độc lập của kiểm toán viên và chất lượng kiểm toán.

### **1.3. Các nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng đến tính độc lập của các kiểm toán viên**

#### *Sự phụ thuộc kinh tế vào khách hàng*

Một trong những yếu tố được nghiên cứu rộng rãi nhất là sự phụ thuộc kinh tế của các kiểm toán viên vào khách hàng của họ. DeAngelo (1981) đưa ra giả thuyết rằng các kiểm toán viên có một phần đáng kể doanh thu đến từ một khách hàng duy nhất có thể dễ bị tổn hại đến tính độc lập của họ hơn để giữ chân khách hàng đó.

Các nghiên cứu thực nghiệm đã đưa ra kết quả trái chiều. Ví dụ, Reynolds và Francis (2000) phát hiện ra rằng các kiểm toán viên thực sự bảo thủ hơn với các khách hàng lớn hơn, có thể là do rủi ro kiện tụng tăng lên. Tuy nhiên, Gul (1989) phát hiện ra rằng quy mô phí kiểm toán so với tổng doanh thu có liên quan tích cực với việc các kiểm toán viên đưa ra ý kiến không có bảo lưu, cho thấy các vấn đề tiềm ẩn về tính độc lập.

#### *Cung cấp dịch vụ phi kiểm toán (NAS)*

Việc cung cấp các dịch vụ phi kiểm toán cho khách hàng kiểm toán là một vấn đề gây tranh cãi. Những người chỉ trích cho rằng nó có thể tạo ra các ràng buộc tài chính và xung đột lợi ích. Frankel và cộng sự (2002) đã tìm thấy mối liên hệ



tích cực giữa phí phi kiểm toán và quản lý thu nhập, cho thấy các vấn đề tiềm ẩn về tính độc lập.

Tuy nhiên, các nghiên cứu khác không tìm thấy mối quan hệ như vậy. Ashbaugh và cộng sự (2003) không tìm thấy mối liên hệ đáng kể nào giữa phí không kiểm toán và quản lý thu nhập sau khi kiểm soát các yếu tố khác.

#### *Yếu tố văn hóa*

Các chuẩn mực và giá trị văn hóa có thể ảnh hưởng đáng kể đến tính độc lập của kiểm toán viên, đặc biệt là trong bối cảnh liên văn hóa. Các chiều hướng văn hóa của Hofstede đã được sử dụng rộng rãi trong nghiên cứu này.

Tsui và Windsor (2001) đã so sánh lý luận đạo đức của kiểm toán viên ở Trung Quốc và Úc, tìm thấy sự khác biệt đáng kể do các yếu tố văn hóa. Họ lập luận rằng văn hóa tập thể hơn ở Trung Quốc có thể dẫn đến việc nhấn mạnh nhiều hơn vào việc duy trì các mối quan hệ hài hòa, có khả năng gây tổn hại đến tính độc lập của kiểm toán viên.

Ở Việt Nam, các yếu tố văn hóa như tầm quan trọng của các mối quan hệ cá nhân (guanxi) và hành vi giữ thể diện có khả năng ảnh hưởng đến tính độc lập của kiểm toán viên (Nguyen & Tran, 2017).

#### *Quản trị doanh nghiệp*

Sức mạnh của cơ chế quản trị doanh nghiệp của khách hàng có thể ảnh hưởng đến tính độc lập của kiểm toán viên. Quản trị doanh nghiệp mạnh mẽ, đặc biệt là một ủy ban kiểm toán hiệu quả, có thể hỗ trợ tính độc lập của kiểm toán viên.

Carcello và Neal (2000) nhận thấy rằng các đặc điểm của ủy ban kiểm toán, chẳng hạn như tính độc lập và chuyên môn, có liên quan đến khả năng cao hơn nhận được ý kiến hoạt động liên tục, cho thấy tính độc lập của kiểm toán viên được nâng cao.

#### *Đặc điểm của Kiểm toán viên*

Đặc điểm của từng kiểm toán viên, chẳng hạn như kinh nghiệm, chuyên môn và định hướng đạo đức, có thể ảnh hưởng đến tính độc lập. Windsor và Ashkanasy (1995) nhận thấy rằng các kiểm toán viên có trình độ lý luận đạo đức cao hơn có nhiều khả năng chống lại áp lực quản lý hơn.

#### *Cạnh tranh thị trường*

Mức độ cạnh tranh trên thị trường kiểm toán có thể ảnh hưởng đến tính độc lập của kiểm toán viên. Trong khi cạnh tranh có khả năng dẫn đến sự độc lập bị tổn hại khi các công ty cạnh tranh giành khách hàng, nó cũng có thể khuyến khích các công ty duy trì các tiêu chuẩn cao để bảo vệ danh tiếng của họ.

Numan và Willekens (2012) nhận thấy rằng tính độc lập của kiểm toán viên chịu ảnh hưởng bởi vị thế cạnh tranh của công ty kiểm toán trên thị trường kiểm toán địa phương.

#### *Tiến bộ công nghệ*

Việc sử dụng công nghệ ngày càng tăng trong kiểm toán đưa ra những cân nhắc mới về tính độc lập của kiểm toán viên. Trong khi các công nghệ như trí tuệ nhân tạo và phân tích dữ liệu có thể nâng cao hiệu quả và hiệu suất kiểm toán, chúng cũng đặt ra câu hỏi về bản chất thay đổi của phán đoán kiểm toán viên và khả năng phụ thuộc quá mức vào các hệ thống tự động (Issa et al., 2016).

### **1.4. Kết luận rút ra từ tổng quan nghiên cứu**

Ba chủ đề nghiên cứu chính - cấu trúc của tính độc lập của kiểm toán viên, ảnh hưởng của nó đến chất lượng kiểm toán và các yếu tố ảnh hưởng đến tính độc lập của các kiểm toán viên - đã cung cấp những hiểu biết có giá trị về sự phức tạp và sắc thái của việc duy trì tính độc lập của kiểm toán viên trong nhiều bối cảnh khác nhau.

Các nghiên cứu về cấu trúc độc lập của kiểm toán viên đã phát triển từ các phân đôi đơn giản thành các khuôn khổ đa chiều, phức tạp hơn. Các khuôn khổ này hiện kết hợp các khía cạnh tâm lý, hoạt động và nhận thức của sự độc lập, phản ánh bản chất tinh tế của khái niệm.

Nghiên cứu về ảnh hưởng của tính độc lập của kiểm toán viên đối với chất lượng kiểm toán đã liên tục chứng minh tầm quan trọng của mối quan hệ này. Mặc dù có sự đồng thuận chung rằng tính độc lập của kiểm toán viên là rất quan trọng đối với các cuộc kiểm toán chất lượng cao, nhưng bằng chứng thực nghiệm lại cho thấy một bức tranh phức tạp và đôi khi mâu thuẫn, chịu ảnh hưởng của nhiều yếu tố điều tiết khác nhau.

Các cuộc điều tra về các yếu tố ảnh hưởng đến tính độc lập của kiểm toán viên đã xác định được nhiều tác động, bao gồm sự phụ thuộc về kinh tế, các dịch vụ phi kiểm toán, đặc điểm của công ty kiểm toán, môi trường pháp lý, các yếu tố văn hóa và tiến bộ công nghệ. Các nghiên cứu này đã làm nổi bật bản chất đa diện

của các môi đe dọa đối với tính độc lập của kiểm toán viên và nhu cầu về các phương pháp tiếp cận toàn diện để bảo vệ tính độc lập này.

Mặc dù đã có nhiều nghiên cứu sâu rộng trong lĩnh vực này và phần lớn các nghiên cứu hiện tại tập trung vào các nền kinh tế phát triển, vẫn cần có các nghiên cứu toàn diện hơn ở các nền kinh tế mới nổi, đặc biệt là ở Châu Á. Môi trường văn hóa, kinh tế và quy định độc đáo trong các bối cảnh này có thể đặt ra những thách thức và động lực khác nhau cho tính độc lập của kiểm toán viên và thành phố Hà Nội của Việt Nam cũng không phải là trường hợp ngoại lệ.

## Chương 2 CƠ SỞ LÝ THUYẾT

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

Khái niệm độc lập của kiểm toán viên là nền tảng của nghề kiểm toán và đã là chủ đề của nhiều cuộc nghiên cứu và tranh luận trong nhiều thập kỷ. Nó là nền tảng cho độ tin cậy của báo cáo tài chính và hoạt động của thị trường vốn. Sự phát triển của khái niệm này phản ánh bản chất thay đổi của nghề kiểm toán và sự phức tạp ngày càng tăng của môi trường kinh doanh.

Về bản chất, tính độc lập của kiểm toán viên đề cập đến khả năng của kiểm toán viên trong việc duy trì tính khách quan và vô tư trong việc thực hiện nhiệm vụ kiểm toán. Mautz & Sharaf (1961), trong tác phẩm có ảnh hưởng sâu sắc của họ "Triết lý kiểm toán", đã đưa ra một trong những cuộc thảo luận toàn diện sớm nhất về tính độc lập của kiểm toán viên. Họ đề xuất rằng tính độc lập bao gồm hai thành phần: tính độc lập của người hành nghề (trạng thái tinh thần thực tế của kiểm toán viên) và tính độc lập nghề nghiệp (tính độc lập rõ ràng theo nhận thức của công chúng). Bản chất kép này của tính độc lập vẫn là chủ đề trung tâm trong các nghiên cứu và tiêu chuẩn nghề nghiệp sau này.

Dựa trên nền tảng này, DeAngelo (1981) đã giới thiệu các khái niệm được chấp nhận rộng rãi về sự độc lập "trên thực tế" và sự độc lập "trên bề ngoài". Sự độc lập trên thực tế đề cập đến trạng thái tinh thần khách quan và vô tư của kiểm toán viên, trong khi sự độc lập trên bề ngoài liên quan đến cách người khác nhận thức về sự độc lập của kiểm toán viên. Sự phân biệt này rất quan trọng vì ngay cả khi một kiểm toán viên độc lập về mặt tinh thần, nếu họ không được các bên liên quan nhận thức như vậy, thì giá trị của cuộc kiểm toán sẽ giảm đi.

Tầm quan trọng của sự độc lập được nhận thức đã được nhấn mạnh thêm bởi Shockley (1981), người lập luận rằng sự xuất hiện của sự độc lập cũng quan trọng như sự độc lập thực tế vì nhận thức của người sử dụng báo cáo tài chính ảnh hưởng đến giá trị của các dịch vụ kiểm toán. Quan điểm này đã có ảnh hưởng trong việc định hình các tiêu chuẩn và quy định chuyên môn nhằm duy trì niềm tin của công chúng vào nghề kiểm toán.

Khi khái niệm về tính độc lập của kiểm toán viên phát triển, các nhà nghiên cứu bắt đầu khám phá bản chất đa chiều của nó. Beattie và cộng sự (1999) đã phát triển một khuôn khổ xác định bốn chiều của tính độc lập của kiểm toán viên:

Sự phụ thuộc kinh tế vào khách hàng

Cạnh tranh trên thị trường kiểm toán

Dịch vụ phi kiểm toán

Tính linh hoạt của các chuẩn mực kế toán

Khung này có ảnh hưởng đến các nghiên cứu sau này, cung cấp cấu trúc để xem xét các khía cạnh khác nhau của tính độc lập của kiểm toán viên.

Các khía cạnh tâm lý của tính độc lập của kiểm toán viên cũng là chủ đề của cuộc điều tra. Bazerman và cộng sự (1997) đã áp dụng những hiểu biết từ tâm lý học hành vi để lập luận rằng tính độc lập thực sự có thể là điều không thể về mặt tâm lý do thành kiến vô thức. Họ cho rằng các kiểm toán viên có thể vô thức thiên vị lợi ích của khách hàng do nhiều thành kiến nhận thức khác nhau, thách thức khái niệm truyền thống về tính độc lập.

Dựa trên quan điểm tâm lý này, Moore và cộng sự (2006) đã đề xuất một mô hình độc lập kết hợp cả ảnh hưởng có ý thức và vô thức. Họ lập luận rằng tính độc lập của kiểm toán viên nên được xem như một sự liên tục chứ không phải là trạng thái nhị phân, với nhiều yếu tố thúc đẩy kiểm toán viên hướng tới hoặc tránh xa tính độc lập tuyệt đối. Quan điểm sắc thái này đã góp phần vào sự hiểu biết tinh vi hơn về những thách thức trong việc duy trì tính độc lập.

Trong những năm gần đây, khái niệm về tính độc lập của kiểm toán viên đã được mở rộng để bao gồm các cân nhắc về sự hoài nghi nghề nghiệp. Nelson (2009) lập luận rằng sự hoài nghi nghề nghiệp là một thành phần thiết yếu của tính độc lập của kiểm toán viên, vì nó liên quan đến tư duy đặt câu hỏi và đánh giá phê phán bằng chứng kiểm toán. Quan điểm này liên kết khái niệm về tính độc lập chặt chẽ hơn với quy trình thực tế tiến hành kiểm toán.

Cuộc khủng hoảng tài chính toàn cầu năm 2008 đã dẫn đến việc xem xét lại khái niệm độc lập của kiểm toán viên. Sikka (2009) đã xem xét một cách nghiêm túc vai trò của kiểm toán viên trong cuộc khủng hoảng tài chính và lập luận rằng lợi ích thương mại đã làm tổn hại đến tính độc lập của kiểm toán viên, dẫn đến thất bại trong kiểm toán. Điều này làm nổi bật những thách thức đang diễn ra trong việc duy trì tính độc lập trong môi trường phức tạp, áp lực cao và dẫn đến những lời kêu gọi cải cách trong các hoạt động và quy định kiểm toán.

Đề ứng phó với những thách thức này, các cơ quan quản lý và đơn vị thiết lập chuẩn mực đã liên tục tinh chỉnh các định nghĩa và yêu cầu của họ đối với tính độc lập của kiểm toán viên. Ví dụ, Bộ quy tắc đạo đức của Hội đồng chuẩn mực

đạo đức quốc tế dành cho kế toán viên (IESBA) định nghĩa tính độc lập bao gồm cả tính độc lập về mặt tư tưởng và tính độc lập về mặt hình thức, nhấn mạnh tầm quan trọng của cả tính độc lập thực tế và tính độc lập được nhận thức (IESBA, 2018).

Khái niệm về tính độc lập của kiểm toán viên cũng đã được xem xét trong bối cảnh của các môi trường văn hóa và kinh tế khác nhau. Ví dụ, Lin và Fraser (2008) đã nghiên cứu cách các yếu tố văn hóa ảnh hưởng đến nhận thức về tính độc lập của kiểm toán viên ở Trung Quốc, phát hiện ra rằng các chuẩn mực văn hóa như khoảng cách quyền lực cao và chủ nghĩa tập thể có khả năng tác động đến tính độc lập.

Trong kỷ nguyên báo cáo tích hợp và kiểm toán bền vững, khái niệm độc lập của kiểm toán viên đang được mở rộng hơn nữa. Cohen & Simnett (2015) đã thảo luận về cách phạm vi rộng hơn của báo cáo tích hợp có thể yêu cầu kiểm toán viên duy trì tính độc lập trong phạm vi rộng hơn của các hoạt động của khách hàng, có khả năng ảnh hưởng đến sự hiểu biết truyền thống về tính độc lập.

Việc sử dụng công nghệ ngày càng tăng trong kiểm toán cũng đã đưa ra những chiều hướng mới cho khái niệm độc lập của kiểm toán viên. Issa et al. (2016) đã xem xét cách phân tích dữ liệu lớn có thể ảnh hưởng đến quy trình kiểm toán và tính độc lập, cho rằng trong khi các công nghệ này có thể nâng cao hiệu quả kiểm toán, chúng cũng đưa ra những thách thức mới để duy trì tính độc lập.

Có thể thấy, khái niệm về tính độc lập của kiểm toán viên đã phát triển từ một khái niệm tương đối đơn giản về tính công bằng thành một cấu trúc phức tạp, đa chiều bao gồm các cân nhắc về mặt tâm lý, văn hóa và công nghệ. Nó vẫn là một khái niệm quan trọng và năng động, liên tục thích ứng với những thách thức mới trong nghề kiểm toán và môi trường kinh doanh rộng lớn hơn. Khi bản chất của kinh doanh và kiểm toán tiếp tục phát triển, thì sự hiểu biết và khái niệm hóa của chúng ta về tính độc lập của kiểm toán viên cũng sẽ phát triển theo.

## **2.2 Tầm quan trọng của tính độc lập của kiểm toán viên**

Tầm quan trọng của tính độc lập của kiểm toán viên là rất quan trọng. Nó đóng vai trò là trụ cột cơ bản duy trì tính toàn vẹn, độ tin cậy và uy tín của các báo cáo tài chính, đến lượt nó lại rất quan trọng đối với hoạt động hiệu quả của thị trường vốn và nền kinh tế nói chung. Tầm quan trọng của tính độc lập của kiểm toán viên đã được các nhà nghiên cứu, cơ quan quản lý và các chuyên gia công

nhận rộng rãi, và tầm quan trọng của nó chỉ tăng lên sau nhiều vụ bê bối và khủng hoảng tài chính trong vài thập kỷ qua.

Một trong những lý do chính cho tầm quan trọng của tính độc lập của kiểm toán viên là vai trò của nó trong việc giảm sự bất đối xứng thông tin giữa ban quản lý công ty và các bên liên quan bên ngoài. Như Watts và Zimmerman (1983) đã nêu trong bài báo có tính khai sáng của họ về lý thuyết đại diện trong kiểm toán, các kiểm toán viên độc lập đóng vai trò giám sát trong mối quan hệ giữa chủ sở hữu và đại diện giữa các cổ đông và ban quản lý. Bằng cách cung cấp xác minh khách quan của bên thứ ba về các báo cáo tài chính, các kiểm toán viên độc lập giúp thu hẹp khoảng cách thông tin và giảm chi phí đại diện. Chức năng này rất quan trọng để duy trì niềm tin của nhà đầu tư và tạo điều kiện phân bổ vốn hiệu quả trong nền kinh tế.

Tầm quan trọng của tính độc lập của kiểm toán viên trong việc đảm bảo độ tin cậy của báo cáo tài chính đã được DeAngelo (1981) nhấn mạnh, người lập luận rằng giá trị của một cuộc kiểm toán phụ thuộc vào nhận thức của thị trường về cả năng lực và tính độc lập của kiểm toán viên. Bà đưa ra giả thuyết rằng các kiểm toán viên không chỉ có khả năng phát hiện ra các sai sót trọng yếu mà còn phải sẵn sàng báo cáo chúng, điều này đòi hỏi mức độ độc lập cao. Quan điểm này nhấn mạnh bản chất kép của chất lượng kiểm toán và nêu bật lý do tại sao tính độc lập lại quan trọng đối với chức năng kiểm toán.

Nghiên cứu thực nghiệm đã cung cấp bằng chứng đáng kể ủng hộ tầm quan trọng của tính độc lập của kiểm toán viên đối với chất lượng báo cáo tài chính. Ví dụ, Frankel và cộng sự (2002) phát hiện ra rằng các biện pháp về tính độc lập của kiểm toán viên có liên quan đến các chỉ số về chất lượng thu nhập, cho thấy rằng nhiều kiểm toán viên độc lập hơn có khả năng hạn chế các hoạt động quản lý thu nhập tốt hơn. Tương tự như vậy, Ashbaugh và cộng sự (2003) đã chứng minh rằng tính độc lập của kiểm toán viên có liên quan tích cực đến tính thông tin của thu nhập, nhấn mạnh thêm tầm quan trọng của nó đối với chất lượng báo cáo tài chính.

Tầm quan trọng của tính độc lập của kiểm toán viên không chỉ giới hạn ở tác động trực tiếp của nó đến chất lượng báo cáo tài chính. Nó cũng đóng vai trò quan trọng trong việc duy trì niềm tin của công chúng vào thị trường vốn. Theo lập luận của Sikka (2009), tính độc lập của kiểm toán viên là điều cần thiết cho tính hợp pháp xã hội của nghề kiểm toán. Khi các kiểm toán viên bị coi là thiếu tính độc lập, điều này có thể dẫn đến sự xói mòn lòng tin của công chúng không chỉ đối với

các công ty riêng lẻ mà còn đối với toàn bộ hệ thống tài chính. Điều này được minh họa rõ ràng bằng hậu quả từ vụ bê bối Enron và sự sụp đổ sau đó của Arthur Andersen, điều này làm nổi bật những hậu quả tàn khốc có thể xảy ra do tính độc lập của kiểm toán viên bị xâm phạm.

Tầm quan trọng của tính độc lập của kiểm toán viên ngày càng được công nhận trong các khuôn khổ quản lý trên toàn thế giới. Ví dụ, Đạo luật Sarbanes-Oxley năm 2002 tại Hoa Kỳ đã đưa ra nhiều biện pháp khác nhau nhằm tăng cường tính độc lập của kiểm toán viên, bao gồm các hạn chế đối với các dịch vụ không phải kiểm toán và luân chuyển đối tác kiểm toán bắt buộc (Quốc hội Hoa Kỳ, 2002). Tương tự như vậy, Liên minh Châu Âu đã thực hiện các quy định để tăng cường tính độc lập của kiểm toán viên, chẳng hạn như luân chuyển công ty kiểm toán bắt buộc đối với các thực thể vì lợi ích công cộng (Nghị viện và Hội đồng Châu Âu, 2014). Những nỗ lực quản lý này nhấn mạnh tầm quan trọng to lớn đối với tính độc lập của kiểm toán viên do các nhà hoạch định chính sách và cơ quan quản lý đặt ra.

Trong bối cảnh các nền kinh tế mới nổi, tầm quan trọng của tính độc lập của kiểm toán viên có thêm nhiều chiều hướng. Fan và Wong (2005) đã nghiên cứu các nền kinh tế Đông Á và phát hiện ra rằng các kiểm toán viên độc lập đóng vai trò quản trị đặc biệt quan trọng trong các môi trường có thể chế pháp lý yếu kém và bảo vệ quyền sở hữu kém. Họ lập luận rằng trong các bối cảnh như vậy, các kiểm toán viên độc lập đóng vai trò là trung gian về uy tín, giúp xây dựng lòng tin vào hệ thống báo cáo tài chính và tạo điều kiện tiếp cận nguồn tài chính bên ngoài.

Tầm quan trọng của tính độc lập của kiểm toán viên cũng thể hiện rõ trong tác động của nó đến chi phí vốn của các công ty. Khurana và Raman (2004) phát hiện ra rằng các biện pháp về tính độc lập của kiểm toán viên có liên quan tiêu cực đến chi phí vốn chủ sở hữu, cho thấy rằng các nhà đầu tư đặt mức phí bảo hiểm cao hơn cho các công ty có nhiều kiểm toán viên độc lập hơn. Phát hiện này làm nổi bật giá trị kinh tế của tính độc lập của kiểm toán viên và tầm quan trọng của nó đối với việc phân bổ vốn hiệu quả.

Hơn nữa, tính độc lập của kiểm toán viên đóng vai trò quan trọng trong quản trị doanh nghiệp. Cohen và cộng sự (2002) đã thảo luận về cách các kiểm toán viên độc lập tương tác với các cơ chế quản trị doanh nghiệp khác, chẳng hạn như hội đồng quản trị và ủy ban kiểm toán, để nâng cao hiệu quả chung của hệ thống quản trị. Họ lập luận rằng tính độc lập của kiểm toán viên là một thành phần quan trọng



của bức tranh quản trị này, góp phần vào các biện pháp kiểm tra và cân bằng bảo vệ lợi ích của cổ đông.

Tầm quan trọng của tính độc lập của kiểm toán viên cũng mở rộng ra phạm vi xã hội rộng hơn. Như Power (1997) đã thảo luận trong cuốn sách có ảnh hưởng của ông "The Audit Society", kiểm toán đóng vai trò quan trọng trong các hệ thống trách nhiệm giải trình vượt ra ngoài phạm vi báo cáo tài chính. Kiểm toán viên độc lập đóng vai trò là một hình thức kiểm soát xã hội, giúp duy trì lòng tin vào các tổ chức và quy trình khác nhau. Quan điểm này nhấn mạnh tầm quan trọng của xã hội rộng hơn trong việc duy trì tính độc lập của kiểm toán viên.

Trong những năm gần đây, tầm quan trọng của tính độc lập của kiểm toán viên đã được nêu bật trong bối cảnh báo cáo tích hợp và kiểm toán tính bền vững. Cohen và Simnett (2015) đã thảo luận về cách mở rộng kiểm toán vào các lĩnh vực mới này làm tăng nhu cầu về tính độc lập mạnh mẽ, vì các kiểm toán viên được yêu cầu cung cấp sự đảm bảo về nhiều hoạt động và tiết lộ của công ty hơn.

Sự ra đời của các công nghệ mới trong kiểm toán cũng nhấn mạnh tầm quan trọng liên tục của tính độc lập của kiểm toán viên. Như đã thảo luận bởi Issa và cộng sự (2016), trong khi các công nghệ như trí tuệ nhân tạo và phân tích dữ liệu có tiềm năng nâng cao hiệu quả kiểm toán, chúng cũng đưa ra những thách thức mới để duy trì tính độc lập. Điều này làm nổi bật nhu cầu tiếp tục tập trung vào tính độc lập khi bản chất của kiểm toán phát triển.

Tóm lại, tầm quan trọng của tính độc lập của kiểm toán viên là đa diện và sâu rộng. Nó rất quan trọng để đảm bảo độ tin cậy của báo cáo tài chính, duy trì niềm tin của công chúng vào thị trường vốn, tạo điều kiện phân bổ vốn hiệu quả, tăng cường quản trị doanh nghiệp và hỗ trợ các hệ thống trách nhiệm xã hội rộng hơn. Khi môi trường kinh doanh tiếp tục phát triển và những thách thức mới xuất hiện, tầm quan trọng của tính độc lập của kiểm toán viên vẫn là tối quan trọng, đòi hỏi sự quan tâm liên tục từ các nhà nghiên cứu, người hành nghề và cơ quan quản lý.

## **2.3. Khung lý thuyết**

### **2.3.1. Lý thuyết đại diện**

Lý thuyết đại diện cung cấp một khuôn khổ cơ bản để hiểu tầm quan trọng của tính độc lập của kiểm toán viên trong bối cảnh quản trị doanh nghiệp và báo cáo tài chính. Được phát triển bởi Jensen và Meckling (1976), lý thuyết đại diện giải quyết các vấn đề phát sinh do sự tách biệt quyền sở hữu và quyền kiểm soát

trong các tập đoàn hiện đại. Sự tách biệt này tạo ra mối quan hệ đại diện trong đó các cổ đông (chủ sở hữu) ủy quyền quản lý công ty cho các giám đốc điều hành (người đại diện). Tuy nhiên, mối quan hệ này tiềm ẩn nhiều xung đột lợi ích, vì các đại diện không phải lúc nào cũng hành động vì lợi ích tốt nhất của chủ sở hữu.

Trong bối cảnh kiểm toán, lý thuyết đại diện cho rằng các kiểm toán viên độc lập đóng vai trò là cơ chế giám sát quan trọng để giảm thiểu các xung đột đại diện này. Watts và Zimmerman (1983) đã áp dụng lý thuyết đại diện vào kiểm toán, lập luận rằng các kiểm toán viên đóng vai trò là trung gian giữa các nhà quản lý và cổ đông, giúp giảm bất đối xứng thông tin và chi phí đại diện. Họ cho rằng nhu cầu kiểm toán phát sinh từ nhu cầu kiểm soát các xung đột lợi ích giữa các bên liên quan khác nhau, đặc biệt là giữa các nhà quản lý và cổ đông.

Vai trò của tính độc lập của kiểm toán viên trong khuôn khổ này không thể được cường điệu hóa. Như DeAngelo (1981) lập luận, giá trị của một cuộc kiểm toán phụ thuộc vào nhận thức của thị trường về khả năng của kiểm toán viên trong việc phát hiện ra các vi phạm trong hệ thống kế toán của khách hàng (liên quan đến năng lực) và báo cáo các vi phạm này (liên quan đến tính độc lập). Trong bối cảnh này, tính độc lập của kiểm toán viên là rất quan trọng để đảm bảo rằng các kiểm toán viên thực hiện vai trò giám sát của mình một cách hiệu quả, mà không bị ban quản lý tác động quá mức.

Fama và Jensen (1983) đã phát triển thêm quan điểm về lý thuyết đại diện trong kiểm toán, nhấn mạnh vai trò của các kiểm toán viên độc lập trong việc giảm chi phí đại diện. Họ lập luận rằng kiểm toán bên ngoài, cùng với các cơ chế kiểm soát khác như hội đồng quản trị, giúp điều chỉnh lợi ích của người quản lý với lợi ích của cổ đông. Sự điều chỉnh này đạt được thông qua mối đe dọa đáng tin cậy về việc phát hiện và báo cáo bất kỳ hành vi sai trái hoặc báo cáo sai nào của người quản lý.

Khung lý thuyết đại diện có ảnh hưởng đặc biệt trong việc giải thích nhu cầu về các cuộc kiểm toán độc lập, chất lượng cao. Dye (1993) đã phát triển một mô hình lý thuyết cho thấy rằng các cuộc kiểm toán chất lượng cao hơn (ngầm đòi hỏi tính độc lập của kiểm toán viên cao hơn) có thể giảm chi phí đại diện bằng cách cải thiện độ chính xác của các báo cáo tài chính. Điều này, đến lượt nó, cho phép ký kết hợp đồng hiệu quả hơn giữa công ty và các bên liên quan.

Tuy nhiên, lý thuyết đại diện cũng nêu bật các mối đe dọa tiềm tàng đối với tính độc lập của kiểm toán viên. Như Antle (1984) đã thảo luận, bản thân kiểm toán viên có thể được coi là đại diện của các cổ đông, tạo ra một lớp xung đột đại diện tiềm tàng khác. Quan điểm này đã dẫn đến nghiên cứu xem xét cách các yếu tố khác nhau, chẳng hạn như mối liên kết kinh tế giữa kiểm toán viên và khách hàng, có thể gây tổn hại đến tính độc lập của kiểm toán viên.

Trong những năm gần đây, các nhà nghiên cứu đã mở rộng ứng dụng của lý thuyết đại diện để xem xét các cấu trúc tổ chức phức tạp hơn và mối quan hệ giữa các bên liên quan. Ví dụ, Causholli và cộng sự (2014) đã sử dụng khuôn khổ lý thuyết đại diện để xem xét cách tiềm năng của các dịch vụ phi kiểm toán trong tương lai có thể ảnh hưởng đến tính độc lập của kiểm toán viên hiện tại, làm nổi bật bản chất năng động của các mối quan hệ đại diện trong bối cảnh kiểm toán.

### ***2.3.2. Lý thuyết các bên liên quan***

Trong khi lý thuyết đại diện cung cấp những hiểu biết có giá trị về vai trò của tính độc lập của kiểm toán viên, lý thuyết bên liên quan cung cấp một góc nhìn rộng hơn bằng cách xem xét lợi ích của nhiều bên bị ảnh hưởng bởi các hoạt động của công ty. Được Freeman (1984) phát triển, lý thuyết bên liên quan cho rằng các công ty nên được quản lý vì lợi ích của tất cả các bên liên quan, không chỉ các cổ đông. Điều này bao gồm nhân viên, khách hàng, nhà cung cấp, cộng đồng địa phương và thậm chí cả môi trường.

Trong bối cảnh kiểm toán và tính độc lập của kiểm toán viên, lý thuyết bên liên quan cho rằng vai trò của kiểm toán viên không chỉ phục vụ lợi ích của các cổ đông. Như Mitchell và cộng sự (1997) đã thảo luận, các bên liên quan khác nhau có mức độ nổi bật hoặc tầm quan trọng khác nhau đối với tổ chức và kiểm toán viên cần xem xét những lợi ích đa dạng này trong công việc của họ.

Sikka (2009) đã áp dụng lý thuyết bên liên quan vào hoạt động kiểm toán sau cuộc khủng hoảng tài chính toàn cầu, lập luận rằng các kiểm toán viên có trách nhiệm xem xét tác động xã hội rộng hơn của công việc của họ. Quan điểm này cho thấy tính độc lập của kiểm toán viên không chỉ quan trọng để bảo vệ lợi ích của cổ đông mà còn để duy trì lòng tin và sự tự tin của nhiều bên liên quan trong hệ thống báo cáo tài chính.

Khung lý thuyết bên liên quan đặc biệt có liên quan trong các cuộc thảo luận về báo cáo và đảm bảo trách nhiệm xã hội của doanh nghiệp (CSR). Cohen và Simnett (2015) đã khám phá cách mở rộng hoạt động kiểm toán thành báo cáo

CSR và báo cáo phát triển bền vững đòi hỏi các kiểm toán viên phải duy trì tính độc lập trong nhiều hoạt động hơn và xem xét lợi ích của nhóm bên liên quan rộng hơn.

Lý thuyết bên liên quan cũng cung cấp những hiểu biết sâu sắc về tầm quan trọng của tính độc lập của kiểm toán viên. Như Dart (2011) lập luận, các bên liên quan khác nhau có thể có những nhận thức khác nhau về những gì cấu thành nên tính độc lập của kiểm toán viên và những nhận thức này có thể tác động đáng kể đến độ tin cậy của báo cáo tài chính. Điều này nhấn mạnh nhu cầu kiểm toán viên phải duy trì không chỉ tính độc lập thực tế mà còn cả về ngoài độc lập trong mắt các bên liên quan khác nhau.

Quan điểm của bên liên quan đã dẫn đến những lời kêu gọi về các khái niệm rộng hơn về tính độc lập của kiểm toán viên. Ví dụ, Everett và cộng sự (2005) đã lập luận cho một quan điểm toàn diện hơn về tính độc lập, xem xét vai trò của kiểm toán viên trong việc phục vụ lợi ích công cộng, không chỉ là lợi ích hẹp của cổ đông. Cách tiếp cận này phù hợp với sự nhấn mạnh của lý thuyết bên liên quan vào việc xem xét các tác động rộng hơn của các hoạt động của công ty và chuyên nghiệp.

Trong những năm gần đây, các nhà nghiên cứu đã bắt đầu tích hợp các lý thuyết về đại lý và bên liên quan để cung cấp một khuôn khổ toàn diện hơn cho việc hiểu tính độc lập của kiểm toán viên. Ví dụ, Ghosh và Moon (2005) đã xem xét cách các nhóm bên liên quan khác nhau, bao gồm các nhà đầu tư, cơ quan quản lý và bên cho vay, nhận thức về tính độc lập của kiểm toán viên và cách những nhận thức này ảnh hưởng đến độ tin cậy của báo cáo tài chính.

Khung lý thuyết bên liên quan cũng đã được áp dụng để hiểu vai trò của tính độc lập của kiểm toán viên trong các bối cảnh văn hóa và thể chế khác nhau. Ví dụ, Lin và Liu (2010) đã xem xét kỳ vọng của bên liên quan về tính độc lập của kiểm toán viên ở Trung Quốc khác với kỳ vọng ở phương Tây như thế nào, nhấn mạnh nhu cầu về các phương pháp tiếp cận nhạy cảm về mặt văn hóa để duy trì và điều chỉnh tính độc lập của kiểm toán viên.

Tóm lại, cả lý thuyết đại diện và lý thuyết bên liên quan đều cung cấp các khuôn khổ có giá trị để hiểu tầm quan trọng của tính độc lập của kiểm toán viên. Trong khi lý thuyết đại diện tập trung vào vai trò của kiểm toán viên trong việc giảm thiểu xung đột giữa các cổ đông và ban quản lý, lý thuyết bên liên quan mở rộng quan điểm này để xem xét lợi ích của nhiều bên hơn. Cùng nhau, các lý

thuyết này nhấn mạnh tầm quan trọng cốt yếu của tính độc lập của kiểm toán viên trong việc duy trì tính toàn vẹn của hệ thống báo cáo tài chính và hỗ trợ các cơ chế quản trị doanh nghiệp rộng hơn.

## **2.4. Các yếu tố ảnh hưởng đến tính độc lập của kiểm toán viên**

### **2.4.1. Sự phụ thuộc kinh tế vào khách hàng**

Sự phụ thuộc kinh tế vào khách hàng đã được công nhận rộng rãi là một yếu tố quan trọng có khả năng gây tổn hại đến tính độc lập của kiểm toán viên. Yếu tố này bắt nguồn từ mối quan hệ kinh doanh cơ bản giữa kiểm toán viên và khách hàng của họ, trong đó kiểm toán viên dựa vào phí mà khách hàng trả cho các dịch vụ của họ. Mối quan tâm là kiểm toán viên có thể ngần ngại thách thức hoặc không đồng ý với các khẳng định hoặc thông lệ kế toán của ban quản lý vì sợ mất một khách hàng có giá trị, đặc biệt là nếu khách hàng đó chiếm một phần đáng kể trong doanh thu của kiểm toán viên (DeAngelo, 1981).

Một số nghiên cứu đã khám phá tác động của sự phụ thuộc kinh tế vào tính độc lập của kiểm toán viên. Ví dụ, Gul (1989) phát hiện ra rằng quy mô của phí kiểm toán so với tổng doanh thu của công ty kiểm toán có liên quan tích cực đến khả năng kiểm toán viên đưa ra ý kiến không có bảo lưu, cho thấy khả năng thỏa hiệp về tính độc lập. Phát hiện này đã được xác nhận bởi các nghiên cứu gần đây hơn, chẳng hạn như nghiên cứu của Dart (2011), chứng minh rằng cả người lập báo cáo tài chính và người sử dụng đều coi sự phụ thuộc kinh tế là mối đe dọa đáng kể đối với tính độc lập của kiểm toán viên.

Vấn đề phụ thuộc kinh tế trở nên đặc biệt nghiêm trọng trong những trường hợp mà một khách hàng duy nhất chiếm tỷ lệ lớn trong tổng doanh thu của một công ty kiểm toán. Reynolds và Francis (2000) đã điều tra hiện tượng này và phát hiện ra rằng các kiểm toán viên thực sự bảo thủ hơn trong cách đối xử với các khách hàng lớn hơn, có thể là do rủi ro kiện tụng gia tăng và lo ngại về danh tiếng. Tuy nhiên, họ lưu ý rằng phát hiện này có thể không đúng đối với các công ty kiểm toán nhỏ hơn hoặc trong các môi trường quản lý khác nhau.

Trong bối cảnh các nền kinh tế mới nổi, chẳng hạn như Việt Nam, vấn đề phụ thuộc kinh tế có thể trở nên trầm trọng hơn do quy mô tương đối nhỏ của thị trường kiểm toán và sự tập trung của các khách hàng lớn. Pham et al. (2014) nhấn mạnh rằng ở Việt Nam, số lượng hạn chế các tập đoàn lớn thường dẫn đến tình trạng các công ty kiểm toán trở nên quá phụ thuộc vào một số ít khách hàng quan trọng, có khả năng làm tổn hại đến tính độc lập của họ.

Thời gian của mối quan hệ kiểm toán-khách hàng cũng có thể góp phần vào sự phụ thuộc về kinh tế. Trong khi các mối quan hệ dài hạn có thể cải thiện hiệu quả kiểm toán thông qua việc hiểu rõ hơn về hoạt động kinh doanh của khách hàng, chúng cũng có thể dẫn đến sự tự mãn và giảm sự hoài nghi về mặt chuyên môn. Chen và cộng sự (2005) đã tìm thấy bằng chứng cho thấy nhiệm kỳ kiểm toán dài hơn có liên quan đến chất lượng thu nhập thấp hơn, cho thấy khả năng giảm tính độc lập theo thời gian.

Các cơ quan quản lý đã cố gắng giải quyết vấn đề phụ thuộc kinh tế thông qua nhiều biện pháp khác nhau. Ví dụ, Đạo luật Sarbanes-Oxley tại Hoa Kỳ yêu cầu luân chuyển đối tác kiểm toán năm năm một lần đối với các công ty đại chúng (Quốc hội Hoa Kỳ, 2002). Tương tự, Liên minh Châu Âu đã thực hiện luân chuyển công ty kiểm toán bắt buộc đối với các đơn vị vì lợi ích công cộng (Nghị viện và Hội đồng Châu Âu, 2014). Tại Việt Nam, Thông tư 183/2013/TT-BTC yêu cầu luân chuyển đối tác kiểm toán ba năm liên tiếp (Bộ Tài chính, 2013).

Bất chấp những nỗ lực quản lý này, hiệu quả của các biện pháp như vậy trong việc giảm thiểu các mối đe dọa do sự phụ thuộc kinh tế gây ra vẫn là chủ đề gây tranh cãi. Cameran và cộng sự (2015) phát hiện ra rằng chất lượng kiểm toán có xu hướng cải thiện trong những năm dẫn đến việc luân chuyển bắt buộc, cho thấy rằng mối đe dọa mất khách hàng thực sự có thể tăng cường tính độc lập. Tuy nhiên, họ cũng lưu ý rằng có những chi phí liên quan đến việc chuyển đổi kiểm toán viên, bao gồm mất kiến thức cụ thể về khách hàng.

#### **2.4.2. Dịch vụ phi kiểm toán**

Việc các công ty kiểm toán cung cấp các dịch vụ phi kiểm toán (NAS) cho khách hàng kiểm toán của họ đã là một vấn đề gây tranh cãi trong cuộc tranh luận về tính độc lập của kiểm toán viên trong nhiều thập kỷ. Các dịch vụ phi kiểm toán có thể bao gồm nhiều hoạt động như tư vấn thuế, tư vấn quản lý, gia công kiểm toán nội bộ và dịch vụ công nghệ thông tin. Mối quan tâm chính là việc cung cấp các dịch vụ bổ sung này có thể tạo ra xung đột lợi ích, có khả năng làm tổn hại đến tính khách quan và tính độc lập của kiểm toán viên (Beattie & Fearnley, 2002).

Một trong những lập luận chính chống lại việc cung cấp NAS là nó có thể tạo ra các mối liên kết tài chính giữa kiểm toán viên và khách hàng, có khả năng dẫn đến sự phụ thuộc về kinh tế. Sharma và Sidhu (2001) phát hiện ra rằng các kiểm toán viên ít có khả năng đưa ra ý kiến về hoạt động liên tục cho các công ty gặp khó khăn về tài chính khi phí không phải phí kiểm toán cao hơn so với phí

kiểm toán. Điều này cho thấy rằng doanh thu bổ sung từ NAS có thể ảnh hưởng đến phán đoán và tính độc lập của kiểm toán viên.

Một mối quan ngại khác là việc cung cấp NAS có thể đặt các kiểm toán viên vào vị trí mà về cơ bản họ đang kiểm toán công việc của chính họ. Ví dụ, nếu một công ty kiểm toán cung cấp dịch vụ tư vấn về hệ thống kế toán của khách hàng và sau đó kiểm toán các báo cáo tài chính do hệ thống đó tạo ra, có thể có mối đe dọa tự đánh giá đối với tính độc lập. Kinney và cộng sự (2004) đã xem xét vấn đề này và tìm thấy mối liên hệ tích cực giữa một số loại NAS nhất định (đặc biệt là thiết kế và triển khai hệ thống thông tin tài chính) và khả năng điều chỉnh báo cáo tài chính.

Việc cung cấp NAS cũng có thể tạo ra mối đe dọa quen thuộc đối với tính độc lập. Khi các kiểm toán viên tham gia sâu hơn với khách hàng của họ thông qua nhiều dịch vụ khác nhau, họ có thể phát triển mối quan hệ chặt chẽ với ban quản lý, có khả năng làm tổn hại đến sự hoài nghi nghề nghiệp của họ. Menon và Williams (2004) đã cung cấp bằng chứng rằng các đối tác kiểm toán trước đây nắm giữ các vị trí quản lý cấp cao trong các công ty khách hàng có liên quan đến các khoản tích lũy tùy ý cao hơn, cho thấy khả năng làm suy yếu tính độc lập.

Tuy nhiên, mối quan hệ giữa NAS và tính độc lập của kiểm toán viên không phải lúc nào cũng là tiêu cực. Một số nhà nghiên cứu cho rằng việc cung cấp NAS thực sự có thể nâng cao chất lượng kiểm toán bằng cách tăng kiến thức của kiểm toán viên về hoạt động kinh doanh và ngành của khách hàng. Arruñada (1999) cho rằng sự lan tỏa kiến thức từ NAS có thể cải thiện hiệu quả và hiệu suất kiểm toán. Tương tự như vậy, Joe và Vandervelde (2007) đã tìm thấy bằng chứng thực nghiệm rằng các kiểm toán viên cũng cung cấp NAS đã xác định được nhiều yếu tố rủi ro gian lận hơn so với những người chỉ thực hiện kiểm toán.

Phản ứng của cơ quan quản lý đối với vấn đề NAS khác nhau giữa các khu vực pháp lý. Tại Hoa Kỳ, Đạo luật Sarbanes-Oxley cấm một số loại NAS nhất định đối với khách hàng kiểm toán và yêu cầu phải có sự chấp thuận trước của ủy ban kiểm toán của khách hàng đối với NAS được phép (Quốc hội Hoa Kỳ, 2002). Liên minh Châu Âu cũng đã thực hiện các hạn chế đối với NAS thông qua Quy định (EU) số 537/2014, bao gồm giới hạn mức phí cho NAS được phép và danh sách các dịch vụ bị cấm (Nghị viện và Hội đồng Châu Âu, 2014).

Tại Việt Nam, các quy định liên quan đến NAS vẫn đang trong quá trình hoàn thiện. Thông tư 183/2013/TT-BTC đưa ra một số hướng dẫn về các dịch vụ

bị cấm, nhưng các hạn chế không toàn diện như ở các thị trường phát triển hơn (Bộ Tài chính, 2013). Pham et al. (2014) lưu ý rằng việc cung cấp NAS vẫn phổ biến trong các công ty kiểm toán tại Việt Nam, nhấn mạnh nhu cầu nghiên cứu thêm về tác động của nó đối với tính độc lập của kiểm toán viên trong bối cảnh cụ thể này.

Hiệu quả của các quy định của NAS trong việc duy trì tính độc lập của kiểm toán viên đã là chủ đề của nhiều nghiên cứu. Ví dụ, Ashbaugh và cộng sự (2003) không tìm thấy bằng chứng nào cho thấy tính độc lập của kiểm toán viên bị suy yếu đối với các công ty có mức phí NAS cao hơn trong giai đoạn trước Sarbanes-Oxley. Tuy nhiên, Causholli và cộng sự (2014) cho rằng tiềm năng của NAS trong tương lai, thay vì NAS hiện tại, có thể là mối đe dọa đáng kể hơn đối với tính độc lập của kiểm toán viên.

Tóm lại, trong khi cả sự phụ thuộc kinh tế vào khách hàng và việc cung cấp các dịch vụ phi kiểm toán đều được xác định là những yếu tố quan trọng ảnh hưởng đến tính độc lập của kiểm toán viên, thì tác động của chúng lại phức tạp và phụ thuộc vào bối cảnh. Cuộc tranh luận và nghiên cứu đang diễn ra trong lĩnh vực này nhấn mạnh nhu cầu tiếp tục cảnh giác và có thể là những cách tiếp cận tinh tế hơn để bảo vệ tính độc lập của kiểm toán viên, đặc biệt là ở các thị trường mới nổi như Việt Nam.

#### **2.4.3. Quy mô công ty kiểm toán**

Quy mô của một công ty kiểm toán đã được công nhận rộng rãi là một yếu tố quan trọng ảnh hưởng đến tính độc lập của kiểm toán viên. Mối quan hệ này đã là chủ đề của nhiều nghiên cứu sâu rộng, với các nghiên cứu khám phá nhiều khía cạnh khác nhau về cách quy mô công ty có thể tác động đến khả năng và mong muốn của các kiểm toán viên trong việc duy trì tính độc lập của họ trước áp lực của khách hàng.

Một trong những công trình có ảnh hưởng trong lĩnh vực này là nghiên cứu của DeAngelo (1981), trong đó đề xuất rằng các công ty kiểm toán lớn hơn "có nhiều thứ để mất hơn" khi đánh đổi tính độc lập của họ. Lập luận này dựa trên tiền đề rằng các công ty lớn hơn có nhiều khách hàng hơn và do đó, có nhiều vốn uy tín hơn bị đe dọa. Việc mất vốn uy tín tiềm ẩn này đóng vai trò là biện pháp ngăn chặn các hành động có thể làm mất tính độc lập. Công trình của DeAngelo đã đặt nền tảng cho nhiều nghiên cứu tiếp theo xem xét mối quan hệ giữa quy mô công ty kiểm toán và các biện pháp khác nhau về chất lượng kiểm toán và tính độc lập.



Dựa trên khái niệm này, Dye (1993) đã phát triển một mô hình lý thuyết cho rằng các công ty kiểm toán lớn hơn có nhiều khả năng phát hiện và báo cáo các bất thường do năng lực công nghệ và nguồn nhân lực vượt trội của họ. Giả thuyết "túi tiền sâu" này đặt ra rằng các công ty lớn hơn, với nguồn tài chính lớn hơn, có nhiều khả năng bị kiện vì các lỗi kiểm toán và do đó có động lực mạnh hơn để duy trì tính độc lập và thực hiện các cuộc kiểm toán chất lượng cao.

Bằng chứng thực nghiệm phần lớn ủng hộ các lập luận lý thuyết này. Ví dụ, Becker và cộng sự (1998) phát hiện ra rằng khách hàng của các công ty kiểm toán Big 6 (hiện là Big 4) báo cáo các khoản tích lũy tùy ý thấp hơn so với khách hàng của các công ty không phải Big 6, cho thấy các công ty kiểm toán lớn hơn có hiệu quả hơn trong việc hạn chế các hoạt động quản lý thu nhập. Phát hiện này ngụ ý mức độ độc lập cao hơn giữa các công ty lớn hơn, vì họ có vẻ sẵn sàng thách thức các lựa chọn kế toán của ban quản lý khách hàng hơn.

Francis và Yu (2009) đã cung cấp thêm bằng chứng ủng hộ mối liên hệ giữa quy mô công ty kiểm toán và chất lượng kiểm toán. Nghiên cứu của họ về các văn phòng công ty kiểm toán Big 4 cho thấy các văn phòng lớn hơn cung cấp các cuộc kiểm toán chất lượng cao hơn, được đo bằng việc ban hành ý kiến hoạt động liên tục và chất lượng thu nhập của khách hàng. Họ cho rằng điều này là do có nhiều kinh nghiệm và chuyên môn nội bộ hơn ở các văn phòng lớn hơn, điều này có thể nâng cao khả năng của các kiểm toán viên trong việc chống lại áp lực của khách hàng và duy trì tính độc lập.

Tuy nhiên, mối quan hệ giữa quy mô công ty kiểm toán và tính độc lập không phải là không có sự phức tạp. Craswell và cộng sự (2002) đã nghiên cứu thị trường kiểm toán của Úc và phát hiện ra rằng mặc dù có mức phí bảo hiểm cho chuyên môn hóa trong ngành giữa các công ty Big 6, nhưng không có bằng chứng nào cho thấy sự chuyên môn hóa này dẫn đến suy giảm tính độc lập. Điều này cho thấy mối quan hệ giữa quy mô công ty, chuyên môn hóa và tính độc lập có thể phức tạp hơn so với suy nghĩ ban đầu.

Trong bối cảnh các nền kinh tế mới nổi, tác động của quy mô công ty kiểm toán lên tính độc lập có thể còn rõ rệt hơn. Defond và cộng sự (2000) đã nghiên cứu thị trường kiểm toán tại Trung Quốc và phát hiện ra rằng các công ty kiểm toán quốc tế lớn hơn có nhiều khả năng đưa ra ý kiến kiểm toán đã sửa đổi, cho thấy mức độ độc lập cao hơn. Họ cho rằng điều này là do các công ty quốc tế ít

phụ thuộc hơn vào bất kỳ khách hàng đơn lẻ nào và nhu cầu bảo vệ danh tiếng toàn cầu của họ.

Mặc dù có mối liên hệ tích cực chung giữa quy mô công ty kiểm toán và tính độc lập, một số nhà nghiên cứu đã nêu lên mối quan ngại về sự tập trung của thị trường kiểm toán trong số ít các công ty lớn. Oxera (2006) đã báo cáo về tình trạng cạnh tranh và lựa chọn trên thị trường kiểm toán của Anh, nêu bật những rủi ro tiềm ẩn liên quan đến sự tập trung thị trường cao. Mặc dù không đề cập trực tiếp đến tính độc lập, báo cáo này đã nêu ra câu hỏi về việc liệu sự thống trị của các công ty lớn có thể dẫn đến sự tự mãn hay giảm động lực để duy trì các tiêu chuẩn độc lập cao hay không.

Gần đây hơn, tác động của quy mô công ty kiểm toán lên tính độc lập đã được xem xét dưới góc độ những thay đổi về quy định. Ví dụ, Healey và Kim (2003) đã thảo luận về cách sự sụp đổ của Arthur Andersen và sự hợp nhất sau đó của Big 5 thành Big 4 có thể ảnh hưởng đến tính độc lập của kiểm toán viên và chất lượng kiểm toán. Họ lập luận rằng trong khi các công ty lớn nhất vẫn có vốn danh tiếng đáng kể bị đe dọa, thì sự lựa chọn giảm sút trên thị trường kiểm toán công ty đại chúng lớn có khả năng ảnh hưởng đến tính độc lập.

#### ***2.4.4. Nhiệm kỳ kiểm toán***

Nhiệm kỳ kiểm toán, đề cập đến thời gian của mối quan hệ kiểm toán-khách hàng, là một yếu tố quan trọng khác đã được nghiên cứu rộng rãi liên quan đến tính độc lập của kiểm toán viên. Cuộc tranh luận xung quanh nhiệm kỳ kiểm toán tập trung vào việc liệu mối quan hệ lâu dài giữa kiểm toán viên và khách hàng của họ có nâng cao chất lượng kiểm toán thông qua việc tăng cường kiến thức cụ thể về khách hàng hay làm suy yếu tính độc lập do sự quen thuộc gia tăng và sự tự mãn tiềm ẩn.

Một quan điểm cho rằng nhiệm kỳ kiểm toán dài hơn có thể dẫn đến chất lượng kiểm toán được cải thiện. Khi các kiểm toán viên trở nên quen thuộc hơn với hoạt động kinh doanh, hệ thống kế toán và các vấn đề cụ thể của ngành của khách hàng theo thời gian, họ có thể được trang bị tốt hơn để phát hiện các sai sót trọng yếu và cung cấp các cuộc kiểm toán chất lượng cao. Quan điểm này được hỗ trợ bởi các nghiên cứu như Geiger và Raghunandan (2002), những người phát hiện ra rằng các lỗi báo cáo kiểm toán có nhiều khả năng xảy ra trong những năm đầu của mối quan hệ kiểm toán-khách hàng, cho thấy chất lượng kiểm toán được cải thiện theo nhiệm kỳ.

Tương tự như vậy, Myers và cộng sự (2003) đã xem xét mối quan hệ giữa nhiệm kỳ kiểm toán viên và chất lượng thu nhập. Họ phát hiện ra rằng khi nhiệm kỳ kiểm toán viên tăng lên, cả các khoản phải trả tùy ý và hiện tại đều giảm về giá trị tuyệt đối, cho thấy chất lượng thu nhập cao hơn. Điều này cho thấy nhiệm kỳ dài hơn thực sự có thể tăng cường tính độc lập của kiểm toán viên bằng cách cho phép kiểm toán viên xây dựng chuyên môn và sự tự tin cần thiết để thách thức ban quản lý khách hàng một cách hiệu quả.

Tuy nhiên, quan điểm đối lập cho rằng nhiệm kỳ kiểm toán kéo dài có thể làm tổn hại đến tính độc lập của kiểm toán viên. Mautz và Sharaf (1961), trong tác phẩm có ảnh hưởng sâu sắc của họ về lý thuyết kiểm toán, lập luận rằng mối quan hệ lâu dài giữa kiểm toán viên và khách hàng có thể dẫn đến mất đi quan điểm phê phán và sự hoài nghi nghề nghiệp. Mối quan ngại này đã được các cơ quan quản lý phản ánh và dẫn đến các sáng kiến như luân chuyển công ty kiểm toán bắt buộc ở một số khu vực pháp lý.

Bằng chứng thực nghiệm ủng hộ quan điểm này bao gồm nghiên cứu của Davis và cộng sự (2009), trong đó tìm thấy mối quan hệ hình chữ U giữa nhiệm kỳ kiểm toán viên và quản lý thu nhập. Kết quả của họ cho thấy cả nhiệm kỳ rất ngắn và rất dài đều có liên quan đến mức độ quản lý thu nhập cao hơn, ngụ ý các vấn đề độc lập tiềm ẩn ở cả hai thái cực của phổ nhiệm kỳ.

Cuộc tranh luận về nhiệm kỳ kiểm toán đã trở nên phức tạp hơn do các nghiên cứu xem xét tác động chung của nhiệm kỳ và các yếu tố khác. Ví dụ, Chi và cộng sự (2005) đã nghiên cứu sự tương tác giữa nhiệm kỳ kiểm toán và các dịch vụ phi kiểm toán. Họ phát hiện ra rằng tác động tiêu cực của các dịch vụ phi kiểm toán đối với chất lượng thu nhập đã được giảm bớt nhờ nhiệm kỳ kiểm toán dài hơn, cho thấy sự tương tác phức tạp giữa các yếu tố này trong việc ảnh hưởng đến tính độc lập của kiểm toán viên.

Phản ứng của cơ quan quản lý đối với vấn đề nhiệm kỳ kiểm toán đã khác nhau giữa các khu vực pháp lý. Tại Hoa Kỳ, Đạo luật Sarbanes-Oxley năm 2002 yêu cầu luân chuyển các đối tác kiểm toán chính sau mỗi năm năm nhưng không yêu cầu luân chuyển công ty kiểm toán (Quốc hội Hoa Kỳ, 2002). Mặt khác, Liên minh Châu Âu đã thực hiện luân chuyển công ty kiểm toán bắt buộc đối với các đơn vị vì lợi ích công thông qua Quy định (EU) số 537/2014 (Nghị viện và Hội đồng Châu Âu, 2014).

Tại Việt Nam, các quy định cũng đã giải quyết vấn đề nhiệm kỳ kiểm toán. Thông tư 183/2013/TT-BTC yêu cầu luân chuyển kiểm toán viên ký kết sau mỗi ba năm liên tiếp, mặc dù không yêu cầu luân chuyển công ty kiểm toán (Bộ Tài chính, 2013). Tác động của các quy định này đối với tính độc lập của kiểm toán viên trong bối cảnh Việt Nam vẫn là một lĩnh vực chín muồi để nghiên cứu thêm.

Hiệu quả của các chính sách luân chuyển bắt buộc trong việc tăng cường tính độc lập của kiểm toán viên đã là chủ đề của cuộc tranh luận đang diễn ra. Cameran và cộng sự (2015) đã nghiên cứu thị trường kiểm toán của Ý, nơi luân chuyển công ty kiểm toán bắt buộc đã được áp dụng từ năm 1975. Họ phát hiện ra rằng chất lượng kiểm toán có xu hướng cải thiện trong những năm dẫn đến luân chuyển bắt buộc, cho thấy rằng chính sách này có thể có một số tác động tích cực đến hành vi của kiểm toán viên. Tuy nhiên, họ cũng lưu ý rằng có những chi phí đáng kể liên quan đến việc thay đổi kiểm toán viên, bao gồm mất kiến thức cụ thể về khách hàng.

Các nghiên cứu gần đây hơn đã cố gắng phân tích tác động của việc luân chuyển đối tác kiểm toán khỏi việc luân chuyển công ty. Ví dụ, Litt và cộng sự (2014) đã xem xét tác động của việc luân chuyển đối tác kiểm toán đối với chất lượng kiểm toán và tìm thấy bằng chứng về chất lượng giảm trong năm đầu tiên sau khi luân chuyển, đặc biệt là đối với các khách hàng phức tạp hơn. Điều này cho thấy rằng trong khi các chính sách luân chuyển có thể giải quyết một số mối quan tâm về tính độc lập, chúng cũng có thể có những hậu quả không mong muốn đối với chất lượng kiểm toán.

Tóm lại, cả quy mô công ty kiểm toán và nhiệm kỳ kiểm toán đều là những yếu tố phức tạp có thể ảnh hưởng đáng kể đến tính độc lập của kiểm toán viên. Trong khi các công ty kiểm toán lớn hơn thường có vẻ liên quan đến tính độc lập cao hơn, mối quan hệ này không đơn giản và có thể bị điều chỉnh bởi các yếu tố khác như mức độ tập trung thị trường và môi trường quản lý. Tương tự như vậy, tác động của nhiệm kỳ kiểm toán đối với tính độc lập vẫn là một vấn đề gây tranh cãi, với bằng chứng ủng hộ cả tác động tích cực và tiêu cực của mối quan hệ kiểm toán viên-khách hàng dài hơn. Những phức tạp này nhấn mạnh nhu cầu về các cách tiếp cận tinh tế để duy trì và tăng cường tính độc lập của kiểm toán viên, có tính đến các bối cảnh cụ thể trong đó các cuộc kiểm toán được tiến hành.

#### ***2.4.5. Môi trường pháp lý***

Môi trường quản lý đóng vai trò quan trọng trong việc định hình và duy trì tính độc lập của kiểm toán viên. Môi trường này bao gồm khuôn khổ pháp lý, tiêu chuẩn nghề nghiệp và cơ chế giám sát chi phối nghề nghiệp kiểm toán. Tác động của quy định đối với tính độc lập của kiểm toán viên là chủ đề của nhiều nghiên cứu, với các nghiên cứu xem xét nhiều khía cạnh khác nhau về cách thức thay đổi và thực thi quy định ảnh hưởng đến hành vi và quá trình ra quyết định của kiểm toán viên.

Một trong những can thiệp pháp lý quan trọng nhất trong lịch sử gần đây là việc ban hành Đạo luật Sarbanes-Oxley (SOX) tại Hoa Kỳ vào năm 2002. Đạo luật này là phản ứng đối với các vụ bê bối của công ty lớn và nhằm mục đích tăng cường tính độc lập của kiểm toán viên và cải thiện chất lượng báo cáo tài chính. DeFond và Francis (2005) đã cung cấp một đánh giá toàn diện về những thay đổi do SOX mang lại, bao gồm việc thành lập Hội đồng giám sát kế toán công ty đại chúng (PCAOB), các hạn chế đối với các dịch vụ phi kiểm toán và luân chuyển đối tác kiểm toán bắt buộc. Họ lập luận rằng trong khi các biện pháp này có khả năng tăng cường tính độc lập của kiểm toán viên, thì hiệu quả của chúng sẽ phụ thuộc vào việc thực hiện và thực thi.

Nghiên cứu tiếp theo đã cố gắng đánh giá tác động của SOX đối với tính độc lập của kiểm toán viên và chất lượng kiểm toán. Ví dụ, Carcello và cộng sự (2011) đã xem xét tác động của các cuộc thanh tra của PCAOB đối với chất lượng kiểm toán và tìm thấy bằng chứng về những cải thiện, đặc biệt là đối với các công ty kiểm toán nhỏ hơn. Điều này cho thấy rằng việc tăng cường giám sát theo quy định có thể ảnh hưởng tích cực đến hành vi của kiểm toán viên và có khả năng nâng cao tính độc lập.

Tuy nhiên, mối quan hệ giữa quy định và tính độc lập của kiểm toán viên không phải lúc nào cũng đơn giản. Humphrey và cộng sự (2011) đã tiến hành phân tích quan trọng về các phản ứng của quy định đối với cuộc khủng hoảng tài chính năm 2008 tại Liên minh châu Âu. Họ lập luận rằng trong khi các sáng kiến quy định nhằm mục đích tăng cường tính độc lập của kiểm toán viên, chúng thường không giải quyết được các vấn đề cơ bản trong cấu trúc thị trường kiểm toán và các động cơ kinh tế mà kiểm toán viên phải đối mặt.

Môi trường quản lý cũng bao gồm việc thiết lập và thực thi các tiêu chuẩn nghề nghiệp. Beattie và cộng sự (2013) đã xem xét cách thức những thay đổi trong các tiêu chuẩn đạo đức ở Anh ảnh hưởng đến việc giải quyết các tình huống khó xử về đạo đức của kiểm toán viên. Họ phát hiện ra rằng các tiêu chuẩn mang tính quy định hơn dẫn đến việc ra quyết định nhất quán hơn giữa các kiểm toán viên, có

khả năng tăng cường tính độc lập. Tuy nhiên, họ cũng lưu ý rằng các quy tắc quá cứng nhắc không phải lúc nào cũng dẫn đến kết quả phù hợp nhất trong các tình huống phức tạp, thực tế.

Trong bối cảnh các nền kinh tế mới nổi, môi trường pháp lý có thể có ảnh hưởng đặc biệt đến việc định hình tính độc lập của kiểm toán viên. Lin và Liu (2010) đã nghiên cứu tác động của những thay đổi về quy định đối với tính độc lập của kiểm toán viên tại Trung Quốc. Họ phát hiện ra rằng các cải cách nhằm tăng trách nhiệm của kiểm toán viên và củng cố môi trường pháp lý đã dẫn đến những cải thiện về chất lượng kiểm toán, cho thấy tính độc lập của kiểm toán viên được nâng cao.

Hiệu quả của các cách tiếp cận theo quy định khác nhau trong việc thúc đẩy tính độc lập của kiểm toán viên đã là chủ đề gây tranh cãi. Trong khi một số người cho rằng cần có các quy định chặt chẽ hơn và hình phạt khắc nghiệt hơn đối với các hành vi vi phạm, những người khác lại ủng hộ các cách tiếp cận dựa trên nguyên tắc cho phép đưa ra phán đoán chuyên môn. Knechel (2016) đã thảo luận về những căng thẳng giữa các cách tiếp cận theo quy định và dựa trên nguyên tắc, lập luận rằng cần có sự cân bằng để thúc đẩy hiệu quả tính độc lập của kiểm toán viên trong khi vẫn cho phép tính phức tạp và đa dạng của các hoạt động kiểm toán.

Các diễn biến pháp lý gần đây tiếp tục tập trung vào việc tăng cường tính độc lập của kiểm toán viên. Ví dụ, Cải cách Kiểm toán của Liên minh Châu Âu, được thực hiện vào năm 2016, đã đưa ra việc luân chuyển công ty kiểm toán bắt buộc đối với các thực thể vì lợi ích công cộng và các hạn chế hơn nữa đối với các dịch vụ phi kiểm toán (Nghị viện và Hội đồng Châu Âu, 2014). Horton và cộng sự (2021) đã xem xét tác động ban đầu của các cải cách này và tìm thấy bằng chứng về việc cải thiện chất lượng kiểm toán, cho thấy những cải thiện tiềm năng đối với tính độc lập của kiểm toán viên.

Tại Việt Nam, môi trường pháp lý cho hoạt động kiểm toán đã phát triển nhanh chóng khi đất nước này tìm cách điều chỉnh hoạt động của mình theo các tiêu chuẩn quốc tế. Nguyen et al. (2019) đã thảo luận về sự phát triển của các quy định kiểm toán tại Việt Nam, nhấn mạnh việc áp dụng Chuẩn mực Kiểm toán Quốc tế (ISA) và các nỗ lực tăng cường khuôn khổ pháp lý quản lý nghề nghiệp. Tuy nhiên, họ cũng lưu ý những thách thức trong việc thực hiện và thực thi, đặc biệt liên quan đến tính độc lập của kiểm toán viên.

Vai trò của các cơ quan quản lý trong việc giám sát và thực thi tính độc lập của kiểm toán viên là một khía cạnh quan trọng khác của môi trường quản lý.

Carson và cộng sự (2017) đã xem xét tác động của các biện pháp trừng phạt theo quy định đối với chất lượng kiểm toán và nhận thấy rằng cả mối đe dọa và việc áp dụng thực tế các biện pháp trừng phạt đều có thể ảnh hưởng đến hành vi của kiểm toán viên. Điều này cho thấy rằng các cơ chế thực thi hiệu quả là rất quan trọng để duy trì tính độc lập của kiểm toán viên.

#### **2.4.6. Các yếu tố văn hóa**

Các yếu tố văn hóa đóng vai trò quan trọng trong việc định hình tính độc lập của kiểm toán viên, đặc biệt là trong môi trường kinh doanh toàn cầu hóa ngày càng tăng, nơi các kiểm toán viên thường hoạt động trong các bối cảnh văn hóa khác nhau. Ảnh hưởng của văn hóa đến hoạt động kiểm toán và đạo đức nghề nghiệp đã được công nhận là một lĩnh vực nghiên cứu quan trọng, với các nghiên cứu khám phá cách các giá trị và chuẩn mực văn hóa ảnh hưởng đến quá trình ra quyết định của kiểm toán viên và khả năng duy trì tính độc lập của họ.

Công trình nghiên cứu có tính khai sáng của Hofstede (1980) về các chiều văn hóa đã cung cấp một khuôn khổ cho nhiều nghiên cứu xem xét tác động của văn hóa đến hoạt động kiểm toán. Ví dụ, Hope và cộng sự (2008) đã sử dụng các chiều của Hofstede để nghiên cứu mối quan hệ giữa văn hóa quốc gia và sự lựa chọn của kiểm toán viên. Họ phát hiện ra rằng các công ty ở các quốc gia có mức độ tránh sự không chắc chắn cao hơn có nhiều khả năng thuê các kiểm toán viên Big 4, cho thấy các yếu tố văn hóa có thể ảnh hưởng đến nhận thức về tính độc lập và chất lượng của kiểm toán viên.

Khái niệm khoảng cách quyền lực, một chiều hướng khác của Hofstede, đặc biệt có liên quan trong các nghiên cứu về tính độc lập của kiểm toán viên. Trong các nền văn hóa có khoảng cách quyền lực cao, nơi các mối quan hệ theo thứ bậc được chấp nhận nhiều hơn, các kiểm toán viên có thể phải đối mặt với nhiều thách thức hơn trong việc đặt câu hỏi hoặc thách thức ban quản lý khách hàng. Lin và Fraser (2008) đã xem xét vấn đề này trong bối cảnh các kiểm toán viên Trung Quốc và phát hiện ra rằng các yếu tố văn hóa, bao gồm khoảng cách quyền lực cao và chủ nghĩa tập thể, có khả năng làm suy yếu tính độc lập của kiểm toán viên.

Ảnh hưởng của các yếu tố văn hóa đến việc ra quyết định đạo đức trong kiểm toán đã được một số nhà nghiên cứu khám phá. Tsui và Windsor (2001) đã so sánh lý luận đạo đức của kiểm toán viên ở Trung Quốc và Úc, tìm thấy những khác biệt đáng kể mà họ cho là do các yếu tố văn hóa. Họ lập luận rằng văn hóa tập thể

hơn ở Trung Quốc có thể dẫn đến việc nhấn mạnh hơn vào việc duy trì các mối quan hệ hài hòa, có khả năng gây tổn hại đến tính độc lập của kiểm toán viên.

Trong bối cảnh các nền kinh tế mới nổi, sự tương tác giữa các yếu tố văn hóa và sự phát triển của nghề kiểm toán có thể đặc biệt phức tạp. Patel và cộng sự (2002) đã xem xét cách các yếu tố văn hóa ảnh hưởng đến các phán đoán chuyên môn của kiểm toán viên ở Úc, Ấn Độ và Malaysia. Họ phát hiện ra sự khác biệt đáng kể trong các phán đoán giữa ba quốc gia, nhấn mạnh nhu cầu về sự nhạy cảm về văn hóa trong việc xây dựng và triển khai các tiêu chuẩn kiểm toán quốc tế.

Tác động của các yếu tố văn hóa đến tính độc lập của kiểm toán viên cũng có thể được quan sát theo cách mà các xã hội khác nhau nhận thức và đánh giá khái niệm độc lập. Kleinman và Palmon (2001) lập luận rằng sự khác biệt về văn hóa trong khái niệm về tính độc lập có thể dẫn đến sự khác biệt trong cách kiểm toán viên tiếp cận các tình huống khó xử về mặt đạo đức và duy trì sự hoài nghi nghề nghiệp của họ.

Ở Việt Nam, các yếu tố văn hóa như tầm quan trọng của các mối quan hệ cá nhân (guanxi) và hành vi giữ thể diện có khả năng ảnh hưởng đến tính độc lập của kiểm toán viên. Nguyen và Tran (2017) đã thảo luận về cách các chuẩn mực văn hóa này có thể ảnh hưởng đến ý chí của kiểm toán viên trong việc thách thức quản lý khách hàng hoặc báo cáo các bất thường, đồng thời nhấn mạnh nhu cầu nhạy cảm về văn hóa trong việc phát triển các chiến lược nhằm tăng cường tính độc lập của kiểm toán viên trong bối cảnh Việt Nam.

Sự toàn cầu hóa của nghề kiểm toán đã đưa vấn đề về ảnh hưởng của văn hóa đến tính độc lập của kiểm toán viên trở nên rõ nét hơn. Khi các công ty kiểm toán quốc tế hoạt động trong bối cảnh văn hóa đa dạng, họ phải đối mặt với thách thức là duy trì các tiêu chuẩn độc lập nhất quán trong khi vẫn nhạy cảm với các chuẩn mực văn hóa địa phương. Bik và Hooghiemstra (2018) đã xem xét cách văn hóa quốc gia ảnh hưởng đến thái độ hoài nghi nghề nghiệp của kiểm toán viên trong các nhóm kiểm toán đa quốc gia. Họ phát hiện ra rằng sự khác biệt về văn hóa có thể dẫn đến sự khác biệt trong việc áp dụng thái độ hoài nghi nghề nghiệp, có khả năng tác động đến chất lượng và tính độc lập của kiểm toán.

Sự tương tác giữa các yếu tố văn hóa và môi trường pháp lý trong việc định hình tính độc lập của kiểm toán viên là một lĩnh vực nghiên cứu khác. Chan và cộng sự (2012) đã nghiên cứu cách các yếu tố văn hóa điều chỉnh tác động của những thay đổi về quy định đối với tính độc lập của kiểm toán viên ở Trung Quốc. Họ phát hiện ra rằng hiệu quả của các biện pháp can thiệp theo quy định có thể bị



ảnh hưởng bởi các giá trị văn hóa, cho thấy nhu cầu về các phương pháp tiếp cận nhạy cảm về mặt văn hóa đối với quy định và thực thi.

Nghiên cứu gần đây cũng đã khám phá cách các yếu tố văn hóa có thể ảnh hưởng đến hiệu quả của các cơ chế khác nhau được thiết kế để tăng cường tính độc lập của kiểm toán viên. Ví dụ, Hải và Trung (2020) đã xem xét tác động của các yếu tố văn hóa đến mối quan hệ giữa các đặc điểm của ủy ban kiểm toán và tính độc lập của kiểm toán viên tại Việt Nam. Họ phát hiện ra rằng các giá trị văn hóa như khoảng cách quyền lực và tránh sự không chắc chắn đã điều chỉnh mối quan hệ này, làm nổi bật tầm quan trọng của việc xem xét bối cảnh văn hóa trong các hoạt động quản trị doanh nghiệp.

Tóm lại, cả môi trường pháp lý và các yếu tố văn hóa đều đóng vai trò quan trọng trong việc định hình tính độc lập của kiểm toán viên. Trong khi một khuôn khổ pháp lý vững chắc có thể cung cấp cấu trúc và động lực cần thiết để duy trì tính độc lập, các yếu tố văn hóa có thể ảnh hưởng đến cách các quy định này được diễn giải và áp dụng trong thực tế. Khi nghề kiểm toán tiếp tục phát triển trong một thế giới ngày càng toàn cầu hóa, việc hiểu và giải quyết sự tương tác giữa các ảnh hưởng pháp lý và văn hóa sẽ rất quan trọng để tăng cường và duy trì tính độc lập của kiểm toán viên.

## CHƯƠNG 3 PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU

### 3.1. Quy trình nghiên cứu

Quy trình nghiên cứu của đề tài gồm 4 bước:

Bước 1: Nghiên cứu sơ sở lý thuyết và những nghiên cứu trước nhằm xác định mục tiêu và câu hỏi nghiên cứu.

Bước 2: Xây dựng mô hình và phương pháp nghiên cứu

Bước 3: Nghiên cứu định lượng, đo lường các nhân tố ảnh hưởng đến tính độc lập kiểm toán viên.

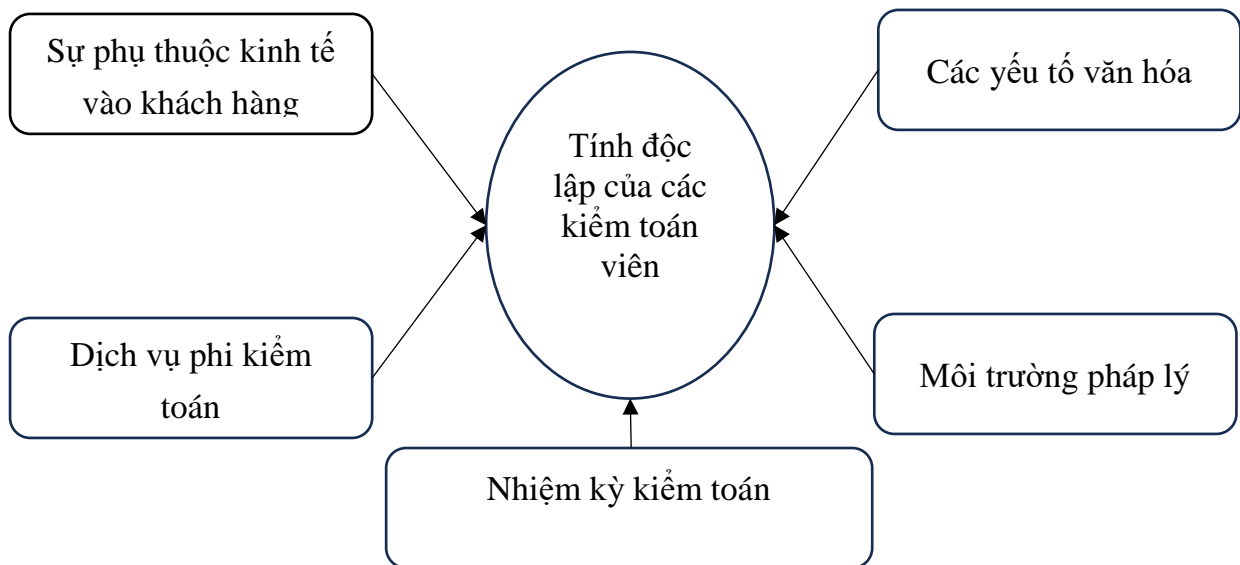
Bước 4: Thảo luận và khuyến nghị

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

#### 3.2.1. Mô hình nghiên cứu

Từ các giả thuyết ở trên tác giả đề xuất mô hình nghiên cứu chính thức như sau:

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



*Nguồn: Tác giả đề xuất*

Với mô hình hồi quy bội như sau:

$$\text{ĐLKT} = \beta_0 + \beta_1 \cdot \text{PTKT} + \beta_2 \cdot \text{DVPKT} + \beta_3 \cdot \text{NKKT} + \beta_4 \cdot \text{MTPL} + \beta_5 \cdot \text{YTVH} + \varepsilon$$

Trong đó:

$\beta_1, \beta_2 \dots$  là hệ số hồi quy,  $\beta_0$  là hệ số chặn,  $\varepsilon$  là phần dư

Biến phụ thuộc:

*Tính độc lập của các kiểm toán viên: ĐLKT*

Biến độc lập:

*Sự phụ thuộc kinh tế vào khách hàng kiểm toán: PTKT*

*Dịch vụ phi kiểm toán: DVPKT*

*Nhiệm kỳ kiểm toán: NKKT*

*Môi trường pháp lý: MTPL*

*Các yếu tố văn hóa: YTVH*

### **3.3. Quy trình nghiên cứu định lượng**

#### **3.3.1. Thiết kế câu hỏi khảo sát**

##### **Cơ sở thiết kế Bảng câu hỏi khảo sát**

Bảng câu hỏi được kế thừa từ các nghiên cứu tiền nhiệm, tác giả đã đưa ra 5 nhân tố có ảnh hưởng đến tính độc lập của các kiểm toán viên với 20 biến đặc trưng và một biến phụ thuộc với 4 tiêu chí đo lường.

##### **Thiết kế Bảng câu hỏi khảo sát**

Nội dung phiếu khảo sát:

Phần 1: Thông tin người trả lời

Bao gồm các câu hỏi liên quan đến việc thống kê và phân loại đối tượng khảo sát, như:

- Họ tên, giới tính: Nam/Nữ
- Vị trí việc làm: Thành viên Ban giám đốc phụ trách cuộc kiểm toán; Trưởng nhóm kiểm toán; Kiểm toán viên; Trợ lý kiểm toán.
- Kinh nghiệm làm việc: (Trên 1 đến 5 năm; Từ 6 đến 10 năm; Từ 11 đến 15 năm; và Trên 16 năm).

Phần 2: Câu hỏi khảo sát

- Đánh giá thang đo tính độc lập của các kiểm toán viên với 04 tiêu chí đo lường, dựa trên thang đo Likert 5 cấp độ Đồng ý: (1) Rất không đồng ý; (2) Không đồng ý lắm; (3) Đồng ý một phần; (4) Đồng ý; (5) Hoàn toàn đồng ý.
- Đánh giá sự tác động của 5 nhân tố đến tính độc lập của các kiểm toán viên thuộc các công ty kiểm toán trên địa bàn thành phố Hà Nội, với 20 tiêu chí đo lường dựa trên thang đo Likert 5 cấp độ Ảnh hưởng: (1) Không ảnh hưởng; (2) Ít ảnh hưởng; (3) Ảnh hưởng; (4) Rất ảnh hưởng; (5) Đặc biệt ảnh hưởng.

- Chi tiết Bảng câu hỏi khảo sát ở phụ lục 1.

### **3.3.2. Đối tượng khảo sát**

Để đảm bảo tính phù hợp và tính đại diện của nghiên cứu, bảng câu hỏi khảo sát được phân phát cho các đối tượng cụ thể sau: Thành viên Ban giám đốc phụ trách cuộc kiểm toán; Trưởng nhóm kiểm toán; Kiểm toán viên; Trợ lý kiểm toán.

#### **Lý do lựa chọn đối tượng khảo sát**

Các đối tượng kể trên với kinh nghiệm sâu rộng và sự tham gia vào các quy trình ra quyết định quan trọng trong quá trình kiểm toán, có thể cung cấp những hiểu biết có giá trị về sự phụ thuộc về kinh tế, các dịch vụ phi kiểm toán và các mối quan hệ khách hàng lâu dài. Các trưởng nhóm kiểm toán, những người trực tiếp tham gia vào công việc kiểm toán hàng ngày, có thể đưa ra quan điểm về những thách thức thực tế đối với tính độc lập, tác động của nhiệm kỳ đối với chất lượng kiểm toán và ảnh hưởng của văn hóa. Các kiểm toán viên và trợ lý kiểm toán, mặc dù ít kinh nghiệm hơn nhưng vẫn có thể đóng góp quan điểm mới về các vấn đề độc lập, những thay đổi về quy định gần đây và quá trình nội bộ hóa các chuẩn mực nghề nghiệp. Đồng thời các đối tượng kể trên cũng có thể cung cấp thông tin chi tiết về các chính sách, quy trình và thách thức của công ty trong việc thực hiện các yêu cầu về tính độc lập. Bằng cách đưa những vai trò đa dạng này vào cuộc khảo sát, đề tài có thể nắm bắt được bức tranh toàn cảnh về tính độc lập của kiểm toán viên dưới góc nhìn của nhiều bên liên quan.

### **3.3.3. Chọn mẫu khảo sát**

Theo Hoàng Trọng & Chu Nguyễn Mộng Ngọc (2008), trong phân tích nhân tố thì số quan sát cỡ mẫu ít nhất bằng 4 hay 5 lần số biến. Đề tài này có sử dụng phân tích nhân tố và trong mô hình nghiên cứu sẽ có 24 biến quán sát. (24 câu hỏi được khảo sát), do đó tối thiểu cần số mẫu  $N=6*24= 144$ .

### **3.3.4. Phương pháp khảo sát và thu thập dữ liệu**

Tác giả sử dụng phương pháp chọn mẫu thuận tiện và 152 phiếu hợp lệ thu được thông qua việc phát bảng hỏi trực tiếp, gửi và nhận bảng hỏi qua công cụ Google biểu mẫu đến các đối tượng khảo sát kể trên. Thời gian thực hiện từ tháng 04/2024 đến tháng 08/2024. Dựa vào dữ liệu thu thập được, tác giả sử dụng các kỹ thuật định lượng như kiểm tra độ tin cậy của thang đo, phân tích nhân tố khám phá ... với việc sử dụng phần mềm SPSS22.0 để tóm tắt và trình bày kết quả cơ bản của nghiên cứu.

### 3.4. Xây dựng thang đo

Trên cơ sở lý thuyết nền tảng và các nghiên cứu tiền nhiệm, đề tài đã lựa chọn các thang đo, điều chỉnh và bổ sung để phù hợp với tình hình thực tế tại các công ty kiểm toán độc lập trên địa bàn thành phố Hà Nội. Số lượng các thang đo đo lường các biến được mã hóa trong Bảng 3.1 sau đây:

**Bảng 3.1: Mã hóa thuộc tính ảnh hưởng của các nhân tố đến tính độc lập của các kiểm toán viên**

TT	Mã hóa	Danh mục câu hỏi khảo sát	Nguồn
<b>I Sự phụ thuộc kinh tế vào khách hàng kiểm toán: PTKT</b>			
1	PTKT1	Phí từ khách hàng này chiếm một phần đáng kể trong tổng doanh thu của công ty chúng tôi.	Reynolds & Francis (2000)
2	PTKT2	Việc mất đi khách hàng này sẽ ảnh hưởng đáng kể đến hiệu quả tài chính của công ty chúng tôi.	
3	PTKT3	Chúng tôi coi khách hàng này là một trong những khách hàng quan trọng nhất của mình.	
4	PTKT4	Lợi nhuận từ hợp tác với khách hàng này cao hơn hầu hết các hợp tác khác của chúng tôi.	
<b>II Dịch vụ phi kiểm toán: DVPKT</b>			
		Công ty này cung cấp các dịch vụ phi kiểm toán sau đây cho khách hàng kiểm toán thường xuyên như thế nào?	Frankel et al. (2002)
5	DVPKT1	Dịch vụ thuế	
6	DVPKT2	Dịch vụ tư vấn quản lý	
7	DVPKT3	Hỗ trợ kiểm toán nội bộ	
8	DVPKT4	Dịch vụ tư vấn CNTT	
<b>III Nhiệm kỳ kiểm toán: NKKT</b>			
9	NKKT1	Chúng tôi có mối quan hệ lâu dài với hầu hết các khách hàng kiểm toán của mình.	Ghosh & Moon (2005)
10	NKKT2	Sự hiểu biết của chúng tôi về hoạt động kinh doanh của khách hàng ngày càng sâu sắc hơn theo thời gian.	
11	NKKT3	Trong nhiều năm qua, chúng tôi đã trở nên rất quen thuộc với cách quản lý của hầu hết khách hàng.	
12	NKKT4	Thời gian hợp tác của chúng tôi đã cải thiện hiệu quả kiểm toán.	
<b>IV Môi trường pháp lý: MTPL</b>			
		Bạn đánh giá các khía cạnh sau của môi trường quản lý như thế nào?	DeFond & Francis (2005)
13	MTPL1	Sự rõ ràng của các chuẩn mực và quy định	

TT	Mã hóa	Danh mục câu hỏi khảo sát	Nguồn
		kiểm toán	
14	MTPL2	Tính nhất quán của việc thực thi quy định	
15	MTPL3	Khả năng phản ứng của các cơ quan quản lý đối với các vấn đề mới nổi	
16	MTPL4	Tính hợp lý của các yêu cầu quy định	
<b>V</b>	<b>Các yếu tố văn hóa: YTVH</b>		
17	YTVH1	Các giá trị văn hóa của chúng tôi phù hợp với việc duy trì tính độc lập của kiểm toán viên.	Lin & Fraser (2008)
18	YTVH2	Văn hóa của chúng tôi nhấn mạnh vào sự hoài nghi mang tính chuyên nghiệp.	
19	YTVH3	Trong văn hóa của chúng ta, việc thách thức những người có thẩm quyền là điều có thể chấp nhận được.	
20	YTVH4	Chuẩn mực văn hóa của chúng tôi ủng hộ sự minh bạch và công khai đầy đủ.	
<b>VI</b>	<b>Tính độc lập của các kiểm toán viên: ĐLKT</b>		
21	ĐLKT1	Tôi cảm thấy thoải mái khi đưa ra quyết định kiểm toán mà không chịu bất kỳ tác động không đáng có nào từ phía khách hàng.	Alleyne & cộng sự (2006)
22	ĐLKT2	Tôi có thể chống lại áp lực từ khách hàng để tác động đến quy trình kiểm toán.	
23	ĐLKT3	Phán đoán chuyên môn của tôi không bị ảnh hưởng bởi cách quản lý của khách hàng.	
24	ĐLKT4	Tôi có thể thoải mái bày tỏ ý kiến trung thực của mình trong báo cáo kiểm toán.	

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

### 3.5. Phương pháp đo lường và xử lý dữ liệu

Các kỹ thuật phân tích thống kê được sử dụng để xác định ảnh hưởng của các nhân tố đến tính độc lập của kiểm toán viên, bao gồm thống kê tần số, tính toán hệ số Cronbach's alpha và phân tích nhân tố khám phá EFA, phân tích tương quan, phân tích hồi quy tuyến tính bội. Cụ thể như sau:

#### *Đánh giá độ tin cậy của thang đo qua hệ số Cronbach's alpha*

Hệ số này giúp đo lường tính nhất quán của các biến quan sát trong cùng một thang đo để đo lường cùng một khái niệm (Nguyễn Đình Thọ, 2011). Hệ số này được tính toán trước khi phân tích nhân tố khám phá EFA để loại các biến không phù hợp. Nhiều nhà nghiên cứu đồng ý rằng khi Cronbach's alpha từ 0,8 trở lên đến gần 1 thì thang đo lường là tốt (Nunnally & Bernstein, 1994), từ 0,7 đến gần 0,8 là sử dụng được (Peterson, 1994). Cũng có nhà nghiên cứu đề nghị rằng

Cronbach's alpha từ 0,6 trở lên là có thể sử dụng được trong trường hợp khái niệm thang đo lường là mới hoặc mới đối với người trả lời trong bối cảnh nghiên cứu (Slater, 1995). Ngoài ra để biến quan sát đạt yêu cầu, hệ số tương quan biến tổng phải lớn hơn hoặc bằng 0,3 (Nunnally & Bernstein, 1994). Những biến có hệ số tương quan biến tổng nhỏ hơn 0,3 sẽ được coi là biến rác và cần được loại ra khỏi mô hình.

#### *Phân tích nhân tố khám phá EFA (Exploratory Factor Analysis)*

Việc phân tích EFA nhằm đánh giá hai loại giá trị của thang đo là giá trị hội tụ và giá trị phân biệt, ngoài ra còn nhằm rút gọn nhiều biến quan sát lại thành từng nhóm nhân tố để chúng có ý nghĩa hơn nhưng vẫn chứa đựng hầu hết các nội dung thông tin của biến ban đầu. Cơ sở của việc rút gọn này dựa vào mối quan hệ tuyến tính của các nhân tố với các biến quan sát (Hair và cộng sự, 1998). Điều kiện để thực hiện được phân tích nhân tố khám phá EFA được nhiều nhà nghiên cứu đồng ý là:

- Chỉ số KMO (Kaiser Meyer Olkin) là chỉ số xem xét sự thích hợp của phân tích nhân tố phải nằm trong khoảng  $0,5 < KMO < 1$ . Với chỉ số KMO nằm trong khoảng này thì chúng tỏ phân tích nhân tố là thích hợp (Hair và cộng sự, 1998).

- Kiểm định Bartlett có ý nghĩa thống kê ( $Sig < 0,05$ ). Đây là một đại lượng thống kê dùng để xem xét giả thuyết các biến không có tương quan trong tổng thể. Nếu kiểm định này có ý nghĩa thống kê ( $Sig < 0,05$ ) thì các biến quan sát có mối tương quan với nhau trong tổng thể (Trọng & Ngọc, 2008).

- Hệ số tải nhân tố hay trọng số nhân tố (Factor loading)  $> 0,5$ . Theo Hair và cộng sự (1998), hệ số tải nhân tố là chỉ tiêu để đảm bảo ý nghĩa thiết thực của EFA.

- Factor loading  $> 0,3$  được xem là đạt mức tối thiểu (được khuyến dùng nếu cỡ mẫu ít nhất là 350)

- Factor loading  $> 0,4$  được xem là quan trọng

- Factor loading  $> 0,5$  được xem là có ý nghĩa thực tiễn (được khuyến dùng nếu cỡ mẫu ít nhất là 100)

Tổng phương sai trích  $> 50\%$  : thể hiện phần trăm biến thiên của biến quan sát nghĩa là xem biến thiên là 100% thì giá trị này cho biết phân tích nhân tố giải thích được bao nhiêu % và bị thất thoát bao nhiêu % (Trọng và Ngọc, 2008).

Eigenvalue  $\geq 1$ : đại diện cho phần biến thiên được giải thích bởi mỗi nhân tố. Đề tài sử dụng phép quay Varimax trong phân tích nhân tố khám phá EFA nhằm tối thiểu hóa lượng biến có hệ số lớn tại cùng một nhân tố, giúp tăng cường

khả năng giải thích các nhân tố. Và thực hiện phân tích EFA riêng cho 2 nhóm biến độc lập và biến phụ thuộc.

#### *Phân tích tương quan*

Phân tích tương quan được sử dụng để kiểm định mối tương quan tuyến tính giữa các biến trong mô hình (giữa biến phụ thuộc với từng biến độc lập, giữa các biến độc lập với nhau). Trong bài, hệ số tương quan Pearson (kí hiệu là  $r$ ) được tính toán để lượng hóa mức độ chặt chẽ trong mối liên hệ tuyến tính giữa hai biến định lượng, giá trị tuyệt đối của hệ số này càng gần 1,0 thì hai biến này có tương quan tuyến tính càng chặt chẽ (Trọng và Ngọc, 2008). Đồng thời, hiện tượng đa cộng tuyến cũng sẽ được xem xét.

#### *Phân tích hồi quy tuyến tính bội*

Phân tích hồi quy tuyến tính bội: sau khi kết luận các biến có mối liên hệ tuyến tính thì có thể mô hình hóa mối quan hệ nhân quả của các biến này bằng mô hình hồi quy tuyến tính. Nghiên cứu thực hiện hồi quy đa biến theo phương pháp Enter tức đưa tất cả biến vào một lượt. Cụ thể, phương trình trong phân tích hồi quy như sau:

$$\text{ĐLKT} = \beta_0 + \beta_1 \cdot \text{PTKT} + \beta_2 \cdot \text{DVPKT} + \beta_3 \cdot \text{NKKT} + \beta_4 \cdot \text{MTPL} + \beta_5 \cdot \text{YTVH} + \varepsilon$$

Trong đó:

$\beta_1, \beta_2 \dots$  là hệ số hồi quy,  $\beta_0$  là hệ số chặn,  $\varepsilon$  là phần dư

Biến phụ thuộc:

Tính độc lập của các kiểm toán viên: ĐLKT

Biến độc lập:

Sự phụ thuộc kinh tế vào khách hàng kiểm toán: PTKT

Dịch vụ phi kiểm toán: DVPKT

Nhiệm kỳ kiểm toán: NKKT

Môi trường pháp lý: MTPL

Các yếu tố văn hóa: YTVH



## CHƯƠNG 4

### KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU

#### 4.1. Thống kê mô tả mẫu

##### **Kết quả thu thập mẫu**

Sau khi tiến hành khảo sát, tác giả đã thu thập được 179 phiếu và đã loại 27 phiếu không hợp lệ. Lý do là do kết quả trả lời thiếu thông tin, kết quả trả lời một đáp án hoặc kết quả trả lời một đáp án theo từng nhân tố. Các phiếu trả lời không hợp lý này sẽ làm mất độ tin cậy của kết quả nghiên cứu. Như vậy, số phiếu khảo sát hợp lệ là 152 phiếu được đưa vào để phân tích mô hình đã nêu ở trên.

**Phân bố giới tính:** Mẫu khảo sát cho thấy sự mất cân bằng giới tính đáng kể, với nam giới chiếm 64,47% số người được hỏi và nữ giới chiếm 35,53%. Điều này cho thấy nghề kiểm toán tại Hà Nội chủ yếu được thực hiện bởi nam giới, điều này có thể ảnh hưởng đến tính đa dạng và hòa nhập trong ngành.

**Vị trí việc làm:** Nhóm người trả lời lớn nhất là Kiểm toán viên (50,66%), tiếp theo là Kiểm toán viên cao cấp (23,03%), Trợ lý kiểm toán viên (15,13%) và Thành viên Hội đồng quản trị phụ trách kiểm toán (11,18%). Phân bố này cung cấp sự đại diện tốt ở các cấp độ khác nhau của hệ thống phân cấp kiểm toán, với sự nhấn mạnh mạnh mẽ vào những người trực tiếp tham gia vào công việc kiểm toán.

**Kinh nghiệm:** Mức độ kinh nghiệm của người trả lời có xu hướng nghiêng về các chuyên gia ít kinh nghiệm hơn. 45,39% có từ 1-5 năm kinh nghiệm, trong khi chỉ có 12,50% có hơn 16 năm kinh nghiệm. Điều này có thể chỉ ra lực lượng lao động tương đối trẻ trong ngành kiểm toán tại Hà Nội hoặc tỷ lệ luân chuyển lao động cao ở các vị trí cấp cao hơn.

**Quy mô công ty:** Phần lớn người trả lời (65,13%) làm việc cho các công ty không thuộc Big 4, trong khi 34,87% làm việc cho các công ty Big 4. Phân phối này cho phép so sánh tốt giữa các hoạt động ở các công ty quốc tế lớn hơn và các công ty nhỏ hơn, có thể là công ty địa phương.

Mẫu cung cấp đại diện rộng rãi cho nghề kiểm toán tại Hà Nội, với sự kết hợp tốt giữa các cấp độ kinh nghiệm, vai trò công việc và quy mô công ty. Sự mất cân bằng giới tính và sự tập trung của các chuyên gia ít kinh nghiệm hơn có thể là những lĩnh vực cần điều tra thêm. Sự đại diện mạnh mẽ từ các công ty không thuộc Big 4 cho phép hiểu sâu hơn về các hoạt động không chỉ ở các công ty lớn nhất.

Mẫu đa dạng này sẽ cung cấp góc nhìn có giá trị về tính độc lập của kiểm toán viên tại các công ty kiểm toán độc lập tại Hà Nội.

**Bảng 4.1. Đặc điểm của đối tượng được khảo sát**

No.	Thông tin nhân khẩu học		Số người	Tỷ lệ
1	Giới tính	Nam	98	64,47
		Nữ	54	35,53
2	Vị trí việc làm	Thành viên Ban Giám đốc phụ trách cuộc kiểm toán	17	11,18
		Trưởng nhóm kiểm toán	35	23,03
		Kiểm toán viên	77	50,66
		Trợ lý kiểm toán	23	15,13
3	Kinh nghiệm	Trên 1 đến 5 năm	69	45,39
		Từ 6 đến 10 năm	36	23,68
		Từ 11 đến 15 năm	28	18,42
		Trên 16 năm	19	12,50
4	Công ty	Big 4	53	34,87
		Non-Big 4	99	65,13

(Nguồn: Tác giả tổng hợp từ quá trình điều tra)

### **Kết luận:**

152 phiếu khảo sát hợp lệ được đưa vào mô hình phân tích, được thực hiện bởi đối tượng khảo sát có kinh nghiệm, trình độ chuyên môn tốt, am hiểu kiến thức về kế toán, kiểm toán đảm bảo độ tin cậy, chất lượng của kết quả khảo sát.

Kết quả thống kê mô tả:

- Giá trị trung bình (mean) của tính độc lập của kiểm toán viên =3,66. Điều này thể hiện các đối tượng khảo sát đã đánh giá nhân tố tính độc lập của kiểm toán viên trong các công ty kiểm toán độc lập trên địa bàn thành phố Hà Nội với những biến đặc trưng đang ở mức độ đồng ý.

- Giá trị trung bình (mean) của các biến độc lập được đưa ra đều lớn hơn 3. Điều này thể hiện có sự ảnh hưởng của các biến độc lập đưa ra là hợp lý.

- Giá trị Std. Deviation (Độ lệch chuẩn) của các biến là tương đối ổn định (0,638 đến 0,746) thể hiện câu trả lời tương đối nhất quán.

### **4.2. Kết quả kiểm định chất lượng thang đo**

## Nhân tố tính độc lập của các kiểm toán viên

Kết quả kiểm định chất lượng thang đo tính độc lập của kiểm toán viên với 4 biến quan sát bằng phần mềm SPSS22.0 thể hiện như sau:

**Bảng 4.2: Hệ số Cronbach's Alpha của thang đo tính độc lập của kiểm toán viên**

Biến quan sát	Trung bình thang đo nếu loại biến	Phương sai thang đo nếu loại biến	Tương quan biến tổng	Cronbach's Alpha nếu loại biến
<i>Tính độc lập của kiểm toán viên (ĐLKT): <math>\alpha = 0.824</math></i>				
ĐLKT1	10.47	2.457	.727	.754
ĐLKT2	10.18	3.057	.483	.814
ĐLKT3	10.37	2.912	.561	.805
ĐLKT4	10.47	2.472	.716	.758

(Nguồn: Kết quả phân tích từ SPSS22.0)

Cả 3 biến này đều có hệ số tương quan biến tổng lớn hơn 0.3 nên được chấp nhận. Ngoài ra, hệ số Cronbach alpha chung khá cao 0.824 (lớn hơn 0.6) nên thang đo tính độc lập của kiểm toán viên đạt yêu cầu và là thang đo khá tốt. Các biến này được đưa vào phân tích nhân tố tiếp theo.

## Các nhân tố ảnh hưởng đến tính độc lập của kiểm toán viên

Kết quả đánh giá chất lượng thang đo các nhân tố ảnh hưởng đến tính độc lập của kiểm toán viên (5 thang đo với 20 biến quan sát) bằng phần mềm SPSS22.0 thể hiện ở Bảng 4.3 như sau:

**Bảng 4.3: Bảng tổng hợp kết quả kiểm định chất lượng thang đo các nhân tố ảnh hưởng đến tính độc lập của kiểm toán viên**

Biến quan sát	Trung bình thang đo nếu loại biến	Phương sai thang đo nếu loại biến	Tương quan biến tổng	Cronbach's Alpha nếu loại biến
<i>Sự phụ thuộc kinh tế vào khách hàng kiểm toán (PTKT): <math>\alpha = .715</math></i>				
PTKT1	7.50	1.566	.489	.661
PTKT2	7.49	1.507	.496	.658
PTKT3	7.57	1.560	.509	.649
PTKT4	7.35	1.586	.518	.645
<i>Dịch vụ phí kiểm toán (DVPKT): <math>\alpha = .763</math></i>				
DVPKT1	7.28	1.486	.588	.639
DVPKT2	7.31	1.661	.503	.690

DVPKT3	7.51	1.799	.509	.688
DVPKT4	7.28	1.646	.515	.683
<b>Nhiệm kỳ kiểm toán (NKKT): <math>\alpha = .895</math></b>				
NKKT1	10.41	2.666	.763	.878
NKKT2	10.40	2.628	.743	.865
NKKT3	10.42	2.599	.908	.853
NKKT4	10.39	2.634	.807	.871
<b>Môi trường pháp lý (MTPL): <math>\alpha = .785</math></b>				
MTPL1	5.06	.916	.605	.728
MTPL2	5.08	.906	.652	.680
MTPL3	5.13	.83	.617	.718
MTPL4	4.96	.814	.604	.710
<b>Các yếu tố văn hóa (YTVH): <math>\alpha = .815</math></b>				
YTVH1	7.30	1.875	.592	.788
YTVH2	7.00	1.562	.687	.742
YTVH3	7.29	1.857	.601	.785
YTVH4	7.01	1.547	.676	.749

(Nguồn: Kết quả phân tích từ SPSS 22.0)

Bảng 4.3 cho thấy Cronbach Alpha của 5 thang đo nhân tố ảnh hưởng đến tính độc lập của kiểm toán viên với 20 biến quan sát. Kết quả phân tích độ tin cậy của thang đo (Cronbach Alpha) lần 1 đều cho giá trị  $> 0.6$ . Đồng thời, cả tất cả các biến quan sát đều có tương quan biến tổng  $> 0.3$ . Như vậy, thang đo nhân tố ảnh hưởng đến tính độc lập của kiểm toán viên đáp ứng độ tin cậy.

Kết luận: mô hình giữ nguyên 5 thang đo đại diện cho các nhân tố có ảnh hưởng đến tính độc lập của kiểm toán viên và 01 thang đo đại diện cho tính độc lập của kiểm toán viên với 24 biến đặc trưng.

#### 4.3. Kết quả phân tích nhân tố khám phá (EFA)

Quá trình phân tích nhân tố khám phá EFA được thực hiện riêng biệt cho 02 nhóm biến độc lập và biến phụ thuộc, kết quả như trình bày ở Bảng 4.4.

**Bảng 4.4. Bảng kết quả kiểm định KMO và Bartlett cho biến độc lập**

<b>KMO and Bartlett's Test</b>		
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy	0.840	
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	2397.597
	df	172
	Sig.	0.000

(Nguồn: Kết quả phân tích dữ liệu trên SPSS 22)

Kết quả phân tích EFA cho biến độc lập ở Bảng 4.4 cho thấy, trị số KMO bằng 0.840 và kiểm định Barlett có giá trị 2397.597 với mức ý nghĩa Sig. = 0.000 < 0.05 chứng tỏ dữ liệu được sử dụng trong phân tích là phù hợp. Có 5 nhân tố được trích tại Eigenvalues = 1.134 > 1, nên có thể khẳng định số nhân tố được rút trích là phù hợp. Tổng phương sai giải thích của phân tích nhân tố là 71.339 % > 50%. Điều này có nghĩa là 71.339% thay đổi của các nhân tố được giải thích bởi các biến quan sát.

Kết quả phân tích EFA cho biến phụ thuộc cho thấy, hệ số KMO = 0.746, do đó việc phân tích nhân tố khám phá là thích hợp cho dữ liệu thực tế. Đại lượng Sig. = 0.000 thỏa mãn điều kiện Sig. ≤ 0.05 nên kiểm định này có ý nghĩa thống kê và các biến quan sát có mối tương quan với nhau trong tổng thể, chứng tỏ dữ liệu được sử dụng trong phân tích là phù hợp. Phân tích tổng phương sai trích cho biến phụ thuộc cho thấy giá trị phần trăm phương sai toàn bộ Percentage of variance = 64.378% > 50%, giá trị Eigenvalue = 1.217 > 1, như vậy mô hình đủ điều kiện để phân tích nhân tố khám phá và hệ số tải của các biến quan sát đều lớn hơn 0.5 nên các biến quan sát có ý nghĩa thực tiễn. Vậy biến phụ thuộc được giữ nguyên theo biến độc lập ban đầu và có 05 biến quan sát.

### **Kết quả ma trận xoay các nhân tố**

Tiếp theo, bảng ma trận nhân tố sau khi xoay sẽ được xem xét, kết quả phân tích cho thấy các biến quan sát đã được tập hợp thành 05 nhóm biến với trật tự các biến quan sát đều được giữ nguyên so với các biến độc lập đã được xây dựng ban đầu, các hệ số tải nhân tố đều lớn hơn 0.5 do đó 05 nhóm biến độc lập này có ý nghĩa thực tiễn.

**Bảng 4.5: Ma trận xoay các nhân tố**

	Components				
	1	2	3	4	5
PTKT1	.826				
PTKT3	.851				
PTKT2	.889				
PTKT4	.890				
DVPKT2		.607			
DVPKT1		.707			
DVPKT3		.750			
DVPKT4		.741			
NKKT1			.908		
NKKT3			.906		

NKKT2			.902		
NKKT4			.903		
MTPL1				.587	
MTPL3				.706	
MTPL4				.624	
MTPL2				.717	
YTVH3					.797
YTVH2					.740
YTVH4					.756
YTVH1					.748

(Nguồn: Kết quả phân tích dữ liệu trên SPSS 22)

Trên cơ sở kết quả của bảng ma trận xoay các nhân tố, mô hình nghiên cứu được giữ nguyên.

#### 4.4. Kết quả phân tích tương quan Pearson

Kết quả phân tích tương quan Pearson được thể hiện trong Bảng 4.6 sau đây.

**Bảng 4.6. Kết quả phân tích tương quan Pearson**

		<b>PTKT</b>	<b>DVPKT</b>	<b>NKKT</b>	<b>MTPL</b>	<b>YTVH</b>	<b>ĐLKT</b>
<b>PTKT</b>	Pearson Correlation	1					
	Sig. (2-tailed)						
<b>DVPKT</b>	Pearson Correlation	.819**	1				
	Sig. (2-tailed)	.000					
<b>NKKT</b>	Pearson Correlation	.789**	.063**	1			
	Sig. (2-tailed)	.001	.000				
<b>MTPL</b>	Pearson Correlation	.456**	.024**	.354**	1		
	Sig. (2-tailed)	.002	.000	.000			
<b>YTVH</b>	Pearson Correlation	.699**	.021**	.147**	.125**	1	
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.001	.000		
<b>ĐLKT</b>	Pearson Correlation	.471**	.328**	.336**	.280**	.108**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.001	

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

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

(Nguồn: Kết quả phân tích dữ liệu trên SPSS22)

Bảng ma trận tương quan giữa biến phụ thuộc và các biến độc lập cho thấy, các biến độc lập PTKT, DVPKT, NKKT, MTPL, YTVH có hệ số tương quan cùng chiều với biến phụ thuộc ĐLKT, hệ số tương quan của biến phụ thuộc với các biến độc lập dao động từ 0.108 đến 0.471.

Các giá trị Sig. đều nhỏ hơn 0,05; do đó các mối liên hệ tuyến tính này đều có ý nghĩa về mặt thống kê và tất cả chúng đều tương quan thuận chiều nhau.

#### 4.5. Kết quả phân tích hồi quy

Mô hình hồi quy tuyến tính sau khi đã hiệu chỉnh (sau phân tích EFA), như sau:

$$\text{ĐLKT} = \beta_0 + \beta_1 * \text{PTKT} + \beta_2 * \text{DVPKT} + \beta_3 * \text{NKKT} + \beta_4 * \text{MTPL} + \beta_5 * \text{YTVH} + \varepsilon$$

**Bảng 4.7. Kết quả hồi quy tuyến tính Coefficients<sup>a</sup>**

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics		
	B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF	
1	.011	.137		.070	<b>.945</b>			
	PTKT	-.371	.079	<b>-.364</b>	4.665	<b>.000</b>	.291	<b>3.440</b>
	DVPKT	-.276	.076	<b>-.280</b>	3.611	<b>.000</b>	.295	<b>3.391</b>
	NKKT	-.133	.034	<b>-.180</b>	3.944	<b>.000</b>	.854	<b>1.171</b>
	MTPL	.154	.062	<b>.161</b>	2.498	<b>.001</b>	.426	<b>2.346</b>
	YTVH	.061	.062	<b>.068</b>	1.993	<b>.002</b>	.038	<b>2.630</b>

a. Dependent Variable: ĐLKT.

(Nguồn: Kết quả phân tích dữ liệu trên SPSS 22)

**Bảng 4.8. Bảng tóm tắt mô hình<sup>b</sup>**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Durbin-Watson
1	.874 <sup>a</sup>	.706	.657	1.991

a. Predictors: (Constant), PTKT, DVPKT, NKKT, MTPL, YTVH.

b. Dependent Variable: ĐLKT.

(Nguồn: Kết quả phân tích dữ liệu trên SPSS 22)

**Bảng 4.9. Bảng phân tích ANOVA<sup>a</sup> mô hình**

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	17.124	5	3.425	86.351	.000 <sup>b</sup>
	Residual	5.235	132	.040		
	Total	22.359	137			

a. Dependent Variable: ĐLKT

b. Predictors: (Constant), PTKT, DVPKT, NKKT, MTPL, YTVH.

(Nguồn: Kết quả phân tích dữ liệu trên SPSS 22)

$R^2$  hiệu chỉnh = 0.657 > 0.5 chứng tỏ độ phù hợp của mô hình là chấp nhận được. Có nghĩa là các biến độc lập giải thích được 65.70% sự thay đổi của biến phụ thuộc “tính độc lập của kiểm toán viên”, còn 34.30% là do sai số ngẫu nhiên hoặc các nhân tố khác ngoài mô hình.

Việc đánh giá mức độ phù hợp của mô hình được dựa theo bảng phân tích phương sai (Analysis of Variance - ANOVA). Kết quả kiểm định ANOVA với mức ý nghĩa Sig. = 0.000 cho thấy mô hình hồi quy tuyến tính bội đã xây dựng phù hợp với tập dữ liệu.

Kiểm định hiện tượng đa cộng tuyến: Chỉ tiêu nhân tử phóng đại phương sai (VIF) của tất cả các biến độc lập đều nhỏ hơn 10 nên hiện tượng đa cộng tuyến trong mô hình được đánh giá là không nghiêm trọng.

Hệ số Durbin - Watson dùng để kiểm định tương quan của các phần dư cho thấy mô hình không vi phạm khi sử dụng phương pháp hồi quy bội, vì giá trị Durbin - Watson đạt được là 1.991. Hay nói cách khác, mô hình không có hiện tượng tương quan của các phần dư.

Các biến độc lập DVPKT, PTKT, MTPL, YTVH và NKKT đều tác động có ý nghĩa thống kê (do Sig. < 0.05) đến biến phụ thuộc ĐLKT và hệ số  $\beta > 0$  chứng tỏ có ảnh hưởng thuận chiều với biến phụ thuộc ĐLKT. Do đó, chấp nhận giả



thuyết ban đầu, các biến độc lập có liên hệ tuyến tính với biến phụ thuộc và hoàn toàn phù hợp với mô hình. Từ đó, phương trình hồi quy với hệ số beta chuẩn hóa như sau:

$$\text{ĐLKT} = -0.364 \cdot \text{PTKT} - 0.280 \cdot \text{DVPKT} - 0.180 \cdot \text{NKKT} + 0.161 \cdot \text{MTPL} + 0.068 \cdot \text{YTVH}$$

Kết quả hồi quy với hệ số beta chuẩn hóa cho thấy rằng cả 5 yếu tố DVPKT, PTKT, MTPL, YTVH và NKKT đều có ảnh hưởng đáng kể đến tính độc lập của kiểm toán viên tại các công ty kiểm toán trên địa bàn thành phố Hà Nội.

Từ kết quả hồi quy, có thể thấy:

Phụ thuộc kinh tế vào khách hàng kiểm toán (PTKT): Có hệ số Beta: -0,364 (tác động tiêu cực mạnh nhất). Mỗi quan hệ tiêu cực này phù hợp với mỗi quan tâm truyền thống về tính độc lập của kiểm toán viên. Khi sự phụ thuộc kinh tế vào khách hàng tăng lên, tính độc lập của kiểm toán viên giảm xuống. Điều này có thể được giải thích, khi sự phụ thuộc vào khách hàng tăng lên, kiểm toán viên có thể ngần ngại phản đối hoặc không đồng tình với các khách hàng quan trọng vì sợ mất đi doanh thu đáng kể. Hay có thể có áp lực gia tăng trong việc duy trì mối quan hệ với khách hàng, có khả năng làm giảm tính khách quan. Tầm quan trọng về mặt tài chính của một số khách hàng vô tình làm sai lệch phán đoán của kiểm toán viên.

Dịch vụ phi kiểm toán (DVPKT): Có hệ số beta: -0,280 (tác động tiêu cực mạnh thứ hai). Việc cung cấp các dịch vụ phi kiểm toán ảnh hưởng tiêu cực đến tính độc lập của kiểm toán viên, điều này phù hợp với nhiều mối quan ngại về mặt quản lý. Có thể giải thích, việc cung cấp các dịch vụ bổ sung có thể gây ra xung đột lợi ích. Kiểm toán viên có thể ít bác bỏ các sai phạm hơn trong quá trình kiểm toán để duy trì các hợp đồng dịch vụ phi kiểm toán có lợi nhuận. Mối quan hệ giữa khách hàng và kiểm toán viên có thể trở nên quá gần gũi, làm ảnh hưởng đến sự hoài nghi chuyên môn.

Nhiệm kỳ kiểm toán viên (NKKT): Có hệ số Beta: -0,180 (tác động tiêu cực). Nhiệm kỳ kiểm toán càng dài thì tính độc lập càng giảm. Điều này có thể do, sự quen thuộc với khách hàng theo thời gian có thể dẫn đến sự tự mãn hoặc giảm sự hoài nghi về mặt chuyên môn. Hoặc các mối quan hệ lâu dài có thể tạo ra mối liên kết cá nhân hoặc chuyên môn làm giảm tính khách quan. Hay các kiểm toán viên có thể quá quen với cách làm việc của khách hàng và có khả năng bỏ qua các vấn đề sai phạm.

Môi trường pháp lý (MTPL): Có hệ số Beta: 0,161 (tác động tích cực). Môi trường pháp lý chặt chẽ hơn có liên quan đến việc tăng cường tính độc lập của kiểm toán viên. Điều này hàm ý rằng, khi khung pháp lý vững chắc có thể cung cấp hướng dẫn rõ ràng hơn và cơ chế thực thi mạnh mẽ hơn. Các chế tài pháp lý nghiêm ngặt hơn đối với hành vi vi phạm tính độc lập có thể thúc đẩy các kiểm toán viên duy trì các tiêu chuẩn cao hơn.

Một môi trường pháp lý vững mạnh có thể trao quyền cho các kiểm toán viên chống lại áp lực từ khách hàng.

Yếu tố văn hóa (YTVH): Có hệ số beta: 0,068 (tác động tích cực yếu nhất). Các yếu tố văn hóa có ảnh hưởng tích cực nhẹ đến tính độc lập của kiểm toán viên. Điều này cho thấy, chuẩn mực văn hóa địa phương ở Hà Nội có thể phần nào ủng hộ thái độ hoài nghi và tính độc lập trong nghề nghiệp. Ảnh hưởng của văn hóa tuy tích cực nhưng không đáng kể bằng các yếu tố khác. Văn hóa chuyên nghiệp có thể có ảnh hưởng lớn hơn một chút so với các ảnh hưởng văn hóa rộng hơn trong việc hình thành tính độc lập của kiểm toán viên.

Những kết quả này vẽ nên bức tranh phức tạp về tính độc lập của kiểm toán viên tại các công ty kiểm toán độc lập tại Hà Nội: Các yếu tố kinh tế (phụ thuộc và dịch vụ phi kiểm toán) có tác động tiêu cực mạnh nhất đến tính độc lập. Điều này phù hợp với mối quan tâm truyền thống về các mối đe dọa đối với tính độc lập của kiểm toán viên và cho thấy rằng các cân nhắc về tài chính có thể làm giảm đáng kể tính khách quan. Nhiệm kỳ của kiểm toán viên cũng ảnh hưởng tiêu cực đến tính độc lập, cho thấy mối quan hệ khách hàng lâu dài có thể gây bất lợi cho việc duy trì lập trường độc lập. Môi trường pháp lý đóng vai trò tích cực quan trọng trong việc hỗ trợ tính độc lập. Điều này nhấn mạnh tầm quan trọng của khuôn khổ pháp lý và cơ chế thực thi mạnh mẽ. Các yếu tố văn hóa tuy tích cực nhưng có tác động tương đối nhỏ, cho thấy các tiêu chuẩn nghề nghiệp và cân nhắc kinh tế có thể quan trọng hơn các tác động văn hóa.

## CHƯƠNG 5

# THẢO LUẬN KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU, CÁC KHUYẾN NGHỊ VÀ ĐỀ XUẤT

### 5.1. Thảo luận kết quả nghiên cứu

Những phát hiện này cung cấp những hiểu biết có giá trị cho các cơ quan quản lý, công ty kiểm toán và các nhà nghiên cứu trong việc hiểu và có khả năng nâng cao tính độc lập của kiểm toán viên tại Hà Nội. Chúng làm nổi bật sự tương tác phức tạp của các yếu tố kinh tế, pháp lý và văn hóa trong việc định hình hành vi của kiểm toán viên và chỉ ra một số lĩnh vực mà các biện pháp can thiệp có khả năng cải thiện tính độc lập trong nghề kiểm toán.

Các cơ quan quản lý và công ty kiểm toán độc lập tại Hà Nội nên ưu tiên giải quyết các vấn đề liên quan đến sự phụ thuộc về kinh tế, các dịch vụ phi kiểm toán và chính sách luân chuyển kiểm toán viên. Về sự phụ thuộc về kinh tế, các cơ quan quản lý có thể xem xét thực hiện các quy tắc chặt chẽ hơn về tỷ lệ doanh thu mà một công ty kiểm toán có thể có được từ một khách hàng duy nhất. Điều này có thể giúp giảm thiểu rủi ro kiểm toán viên làm ảnh hưởng đến tính độc lập của họ do áp lực tài chính. Đối với các dịch vụ phi kiểm toán, các cơ quan quản lý có thể cần xem xét và có khả năng thắt chặt các hạn chế về loại hình và mức độ dịch vụ phi kiểm toán mà các công ty kiểm toán có thể cung cấp cho khách hàng kiểm toán của họ. Điều này có thể bao gồm các quy trình phê duyệt chặt chẽ hơn đối với các dịch vụ phi kiểm toán hoặc thậm chí cấm hoàn toàn một số loại dịch vụ nhất định. Đối với việc luân chuyển kiểm toán viên, tác động tiêu cực của nhiệm kỳ đối với tính độc lập cho thấy các chính sách luân chuyển bắt buộc có thể cần được thực hiện hoặc tăng cường. Các cơ quan quản lý có thể xem xét đưa ra hoặc rút ngắn nhiệm kỳ tối đa cho cả các công ty kiểm toán và các đối tác kiểm toán riêng lẻ để đảm bảo góc nhìn mới và duy trì tính độc lập.

Các công ty kiểm toán tại Hà Nội có thể cần đánh giá lại và củng cố các chính sách nội bộ của mình dựa trên những phát hiện này. Về quản lý danh mục khách hàng, các công ty nên cân nhắc triển khai các hệ thống mạnh mẽ hơn để giám sát và quản lý sự phụ thuộc kinh tế của họ vào từng khách hàng. Điều này có thể liên quan đến việc thiết lập ngưỡng nội bộ cho mức độ tập trung doanh thu của khách hàng và phát triển các chiến lược đa dạng hóa cơ sở khách hàng của họ. Đối với các dịch vụ phi kiểm toán, các công ty có thể cần thiết lập các quy trình đánh giá và phê duyệt nội bộ nghiêm ngặt hơn đối với các dịch vụ như vậy. Điều

này có thể bao gồm việc thành lập các ủy ban độc lập để đánh giá các xung đột lợi ích tiềm ẩn và triển khai các biện pháp bảo vệ nghiêm ngặt hơn khi cung cấp các dịch vụ phi kiểm toán cho các khách hàng kiểm toán. Các chính sách luân chuyển đối tác cũng có thể cần được xem xét và có khả năng trở nên nghiêm ngặt hơn các yêu cầu theo quy định. Các công ty có thể cân nhắc triển khai các quy trình luân chuyển dần dần, trong đó các đối tác mới sẽ theo dõi các đối tác sắp rời đi trong một thời gian trước khi chịu toàn bộ trách nhiệm, đảm bảo tính liên tục trong khi vẫn duy trì các quan điểm mới.

Tác động tích cực của môi trường pháp lý đối với tính độc lập của kiểm toán viên nhấn mạnh hiệu quả tiềm tàng của việc tăng cường luật pháp và quy định. Các nhà lập pháp nên xem xét việc xem xét và cập nhật khuôn khổ pháp lý điều chỉnh tính độc lập của kiểm toán viên. Điều này có thể bao gồm việc đưa ra các yêu cầu cụ thể và nghiêm ngặt hơn về tính độc lập trong các chuẩn mực kiểm toán. Việc tăng cường các cơ chế thực thi và tăng hình phạt đối với các hành vi vi phạm tính độc lập cũng có thể được xem xét. Ngoài ra, các nhà lập pháp có thể xem xét việc đưa ra hoặc tăng cường luật bảo vệ người tố giác để khuyến khích báo cáo các hành vi vi phạm tính độc lập. Khuôn khổ pháp lý cũng có thể được mở rộng để yêu cầu tiết lộ chi tiết hơn về mối quan hệ giữa kiểm toán viên và khách hàng, bao gồm bản chất và mức độ của các dịch vụ phi kiểm toán được cung cấp.

Do tác động tiêu cực của nhiệm kỳ kiểm toán viên đối với tính độc lập, rõ ràng là cần phải phát triển chuyên môn liên tục tập trung vào việc duy trì sự hoài nghi chuyên môn, đặc biệt là trong các mối quan hệ khách hàng lâu dài. Các công ty kiểm toán và các tổ chức chuyên nghiệp nên cân nhắc phát triển các chương trình đào tạo có mục tiêu giải quyết vấn đề này. Các chương trình này có thể bao gồm các nghiên cứu tình huống về vi phạm tính độc lập trong các mối quan hệ khách hàng-kiểm toán viên lâu dài, các bài tập nhập vai để thực hành duy trì sự hoài nghi chuyên môn và các hội thảo về việc xác định và quản lý các mối đe dọa quen thuộc. Các khóa học bồi dưỡng thường xuyên về đạo đức nghề nghiệp và tính độc lập có thể được bắt buộc đối với tất cả các kiểm toán viên, với các mô-đun cụ thể dành cho những người làm việc trong các hợp đồng dài hạn.

Trong khi các yếu tố văn hóa cho thấy tác động tích cực nhỏ đến tính độc lập của kiểm toán viên, vẫn có thể có những cơ hội để tận dụng và tăng cường những điểm mạnh về văn hóa này. Các tổ chức chuyên nghiệp và công ty kiểm toán có thể nỗ lực xác định các giá trị hoặc chuẩn mực văn hóa cụ thể tại Hà Nội hỗ trợ

tính độc lập của kiểm toán viên và tích cực thúc đẩy những giá trị hoặc chuẩn mực này trong phạm vi nghề nghiệp. Điều này có thể bao gồm việc kết hợp các yếu tố văn hóa địa phương hỗ trợ thái độ hoài nghi nghề nghiệp hoặc hành vi đạo đức vào các chương trình đào tạo và quy tắc ứng xử nghề nghiệp. Ngoài ra, đào tạo liên văn hóa có thể có lợi, đặc biệt là đối với các công ty quốc tế hoạt động tại Hà Nội, để đảm bảo rằng các thông lệ tốt nhất toàn cầu về tính độc lập được điều chỉnh hiệu quả theo bối cảnh văn hóa địa phương. Các công ty cũng có thể cân nhắc cách tạo ra một nền văn hóa tổ chức củng cố tính độc lập, có thể bằng cách tôn vinh những ví dụ về các kiểm toán viên đã thể hiện hành vi đạo đức mạnh mẽ trong những tình huống thực tiễn.

Những phát hiện của nghiên cứu này có một số điểm tương đồng với các nghiên cứu trước đây, đồng thời cũng chỉ ra một số điểm khác biệt đáng chú ý.

#### *Sự phụ thuộc kinh tế vào khách hàng kiểm toán*

Nghiên cứu này phát hiện ra mối quan hệ tiêu cực mạnh mẽ giữa sự phụ thuộc kinh tế và tính độc lập của kiểm toán viên, phù hợp với một số nghiên cứu trước đây. Ví dụ, Tepalagul và Lin (2015) đã tiến hành đánh giá toàn diện các tài liệu về tính độc lập của kiểm toán viên và phát hiện ra rằng sự gắn kết kinh tế, đặc biệt là thông qua tầm quan trọng của khách hàng, luôn được xác định là mối đe dọa đối với tính độc lập. Tương tự như vậy, Chen và cộng sự (2010) phát hiện ra rằng các kiểm toán viên ít có khả năng đưa ra ý kiến kiểm toán đã sửa đổi cho các khách hàng quan trọng, cho thấy sự độc lập bị tổn hại.

Tuy nhiên, phát hiện này trái ngược với một số nghiên cứu không tìm thấy mối quan hệ đáng kể hoặc thậm chí là mối quan hệ tích cực. Ví dụ, Reynolds và Francis (2001) phát hiện ra rằng các kiểm toán viên bảo thủ hơn với các khách hàng lớn hơn, có thể là do rủi ro kiện tụng tăng lên. Sự khác biệt này có thể là do bối cảnh cụ thể của Hà Nội hoặc sự khác biệt trong cách đo lường sự phụ thuộc kinh tế.

#### *Dịch vụ phi kiểm toán*

Tác động tiêu cực của các dịch vụ phi kiểm toán đối với tính độc lập của kiểm toán viên trong nghiên cứu này phù hợp với nhiều phát hiện trước đây. Frankel và cộng sự (2002) đã tìm thấy mối liên hệ tích cực giữa phí phi kiểm toán và quản lý thu nhập, cho thấy tính độc lập bị tổn hại. Tương tự như vậy, Causholli và cộng sự (2014) phát hiện ra rằng triển vọng của các dịch vụ phi kiểm toán trong tương lai có thể tác động đến chất lượng kiểm toán hiện tại.

Tuy nhiên, một số nghiên cứu không tìm thấy mối quan hệ đáng kể hoặc thậm chí là tác động tích cực. Ví dụ, DeFond và cộng sự (2002) không tìm thấy mối liên hệ giữa các dịch vụ phi kiểm toán và khuynh hướng đưa ra ý kiến hoạt động liên tục của kiểm toán viên. Những phát hiện này góp phần vào cuộc tranh luận đang diễn ra này, cung cấp bằng chứng từ bối cảnh Hà Nội ủng hộ tác động tiêu cực của các dịch vụ phi kiểm toán đối với tính độc lập.

#### *Nhiệm kỳ kiểm toán viên*

Phát hiện này về mối quan hệ tiêu cực giữa nhiệm kỳ kiểm toán viên và tính độc lập phù hợp với các nghiên cứu như Davis và cộng sự (2009), những người phát hiện ra rằng cả nhiệm kỳ ngắn và dài đều có liên quan đến chất lượng kiểm toán thấp hơn. Tuy nhiên, nó trái ngược với các nghiên cứu như Ghosh và Moon (2005), những người phát hiện ra rằng nhiệm kỳ kiểm toán viên dài hơn có liên quan đến thu nhập chất lượng cao hơn, cho thấy tính độc lập được tăng cường theo thời gian.

Sự khác biệt này làm nổi bật bản chất phức tạp của mối quan hệ độc lập nhiệm kỳ và cho thấy tác động của nhiệm kỳ có thể tùy thuộc vào từng bối cảnh. Nghiên cứu này cung cấp những hiểu biết có giá trị về cách mối quan hệ này thể hiện trong môi trường kiểm toán Hà Nội.

#### *Môi trường pháp lý*

Tác động tích cực của môi trường pháp lý đối với tính độc lập của kiểm toán viên trong nghiên cứu này phù hợp với nhiều tài liệu hiện có. Ví dụ, Khurana và Raman (2004) phát hiện ra rằng chế độ trách nhiệm pháp lý mạnh hơn có liên quan đến chất lượng kiểm toán cao hơn, ngụ ý tính độc lập lớn hơn. Tương tự, Francis và Wang (2008) phát hiện ra rằng chất lượng thu nhập tăng ở các quốc gia có chế độ bảo vệ nhà đầu tư mạnh hơn, nhưng chỉ đối với các công ty được kiểm toán bởi các công ty kiểm toán Big 4.

Những phát hiện này củng cố tầm quan trọng của môi trường pháp lý và quy định trong việc định hình hành vi kiểm toán, đặc biệt là trong bối cảnh Hà Nội. Sự nhất quán này trong các bối cảnh địa lý khác nhau nhấn mạnh tầm quan trọng chung của khuôn khổ pháp lý mạnh mẽ trong việc hỗ trợ tính độc lập của kiểm toán viên.

#### *Các yếu tố văn hóa*

Phát hiện này về mối quan hệ tích cực yếu giữa các yếu tố văn hóa và tính độc lập của kiểm toán viên bổ sung thêm một chiều hướng thú vị cho các tài liệu hiện có. Mặc dù có ít nghiên cứu trực tiếp xem xét tác động của văn hóa đến tính độc lập của kiểm toán viên, nhưng kết quả này có thể được so sánh với các nghiên cứu rộng hơn về văn hóa và kiểm toán. Ví dụ, Hope và cộng sự (2008) phát hiện ra rằng sự lựa chọn của kiểm toán viên chịu ảnh hưởng của văn hóa quốc gia, đặc biệt là sự tránh né sự không chắc chắn và chủ nghĩa cá nhân.

Phát hiện của nghiên cứu này về tác động tích cực yếu cho thấy rằng trong khi văn hóa đóng một vai trò, nó có thể ít quan trọng hơn các yếu tố khác trong việc định hình tính độc lập của kiểm toán viên tại Hà Nội. Điều này trái ngược phần nào với các nghiên cứu như Nolder và Riley (2014), những người lập luận cho vai trò quan trọng hơn của văn hóa trong việc định hình phán đoán của kiểm toán viên. Kết quả này đóng góp vào lĩnh vực này bằng cách cung cấp những hiểu biết cụ thể từ bối cảnh Hà Nội.

Tóm lại, những phát hiện nghiên cứu này cho thấy cả điểm tương đồng và khác biệt với các nghiên cứu trước đây. Những tác động tiêu cực của sự phụ thuộc về kinh tế và các dịch vụ phi kiểm toán đối với tính độc lập phần lớn phù hợp với các tài liệu hiện có, trong khi những phát hiện về nhiệm kỳ của kiểm toán viên bổ sung vào khối lượng nghiên cứu phức tạp và đôi khi mâu thuẫn về chủ đề này. Tác động tích cực của môi trường pháp lý phù hợp với các nghiên cứu trước đây, củng cố tầm quan trọng của các khuôn khổ quản lý chặt chẽ. Tác động tích cực yếu của các yếu tố văn hóa cung cấp một đóng góp thú vị cho các tài liệu ít rộng rãi hơn về văn hóa và tính độc lập của kiểm toán viên. Nhìn chung, nghiên cứu này cung cấp những hiểu biết có giá trị về cách các yếu tố này tương tác trong bối cảnh cụ thể của Hà Nội, vừa củng cố một số phát hiện hiện có vừa nêu bật những lĩnh vực mà bối cảnh địa phương có thể dẫn đến những kết quả khác nhau.

## **5.2. Các khuyến nghị đề xuất**

Dựa trên những phát hiện nghiên cứu và thực trạng tính độc lập của kiểm toán viên tại Hà Nội, một số khuyến nghị sau đây được đề xuất nhằm tăng cường tính độc lập của kiểm toán viên:

### *Tăng cường giám sát theo quy định*

Do tác động tiêu cực đáng kể của sự phụ thuộc kinh tế vào tính độc lập của kiểm toán viên, các cơ quan quản lý nên cân nhắc thực hiện các cơ chế giám sát chặt chẽ hơn. Điều này có thể bao gồm việc thành lập bộ phận giám sát kiểm toán

độc lập thường xuyên giám sát danh mục khách hàng và mức độ tập trung doanh thu của các công ty kiểm toán. Hội đồng có thể đặt ra các ngưỡng cụ thể cho sự phụ thuộc kinh tế, vượt quá ngưỡng này sẽ cần phải giám sát hoặc bảo vệ thêm. Ví dụ, nếu một công ty kiểm toán có được hơn một tỷ lệ phần trăm nhất định (ví dụ: 10-15%) doanh thu từ một khách hàng duy nhất, công ty đó có thể kích hoạt quy trình xem xét bắt buộc.

Hơn nữa, các cơ quan quản lý nên cân nhắc thực hiện các yêu cầu công bố thông tin chặt chẽ hơn liên quan đến mối quan hệ kiểm toán-khách hàng. Điều này có thể bao gồm việc yêu cầu công bố thông tin chi tiết về phí kiểm toán và các khoản thu không phải phí kiểm toán, bản chất của các dịch vụ không phải phí kiểm toán được cung cấp và thời gian của mối quan hệ kiểm toán-khách hàng. Sự minh bạch như vậy sẽ cho phép các bên liên quan đánh giá tốt hơn các mối đe dọa tiềm ẩn đối với tính độc lập và có thể đóng vai trò là biện pháp ngăn chặn các hành vi thỏa hiệp.

#### *Sửa đổi chính sách dịch vụ phi kiểm toán*

Tác động tiêu cực của các dịch vụ phi kiểm toán đối với tính độc lập đòi hỏi phải xem xét toàn diện và có khả năng sửa đổi các chính sách liên quan đến các dịch vụ này. Các cơ quan quản lý nên xem xét mở rộng danh sách các dịch vụ phi kiểm toán bị cấm đối với khách hàng kiểm toán, đặc biệt tập trung vào các dịch vụ có thể tạo ra xung đột lợi ích hoặc làm ảnh hưởng đến tính khách quan của kiểm toán viên. Đối với các dịch vụ vẫn được phép, có thể triển khai quy trình phê duyệt chặt chẽ hơn, có thể yêu cầu ủy ban kiểm toán hoặc cơ quan quản lý phê duyệt đối với các dịch vụ phi kiểm toán quan trọng.

Các công ty kiểm toán tại Hà Nội cũng nên được khuyến khích hoặc yêu cầu thành lập các bộ phận riêng biệt cho các dịch vụ kiểm toán và phi kiểm toán, có sự giám sát giữa các bộ phận này để giảm thiểu rủi ro vi phạm tính độc lập. Ngoài ra, việc thực hiện yêu cầu các công ty không cung cấp một số dịch vụ phi kiểm toán cho các công ty mà họ vừa kiểm toán có thể bảo vệ tính độc lập hơn nữa.

#### *Thực hiện luân chuyển công ty kiểm toán bắt buộc*

Để giải quyết tác động tiêu cực của nhiệm kỳ kiểm toán viên dài đối với tính độc lập, các cơ quan quản lý nên cân nhắc thực hiện chính sách luân chuyển công ty kiểm toán bắt buộc. Điều này có thể bao gồm yêu cầu các công ty thay đổi công ty kiểm toán sau một khoảng thời gian nhất định, chẳng hạn như sau mỗi 7-10 năm. Mặc dù điều này có thể dẫn đến mất một số kiến thức cụ thể về khách hàng,



nhưng nó sẽ giúp duy trì góc nhìn mới mẻ và giảm thiểu rủi ro liên quan đến mối quan hệ kiểm toán viên-khách hàng lâu dài.

Kết hợp với việc luân chuyển công ty, việc luân chuyển đối tác kiểm toán thường xuyên hơn (ví dụ, cứ 5 năm một lần) cũng có thể được yêu cầu. Để đảm bảo quá trình chuyển đổi và chuyển giao kiến thức diễn ra suôn sẻ, có thể áp dụng phương pháp luân chuyển theo từng giai đoạn, trong đó các đối tác mới làm việc cùng với các đối tác sắp nghỉ việc trong một khoảng thời gian xác định trước khi đảm nhận toàn bộ trách nhiệm.

#### *Tăng cường khung pháp lý và quy định*

Với tác động tích cực của môi trường pháp lý đối với tính độc lập của kiểm toán viên, cần nỗ lực tăng cường hơn nữa khung pháp lý. Điều này có thể bao gồm việc xem xét và cập nhật các tiêu chuẩn và quy định kiểm toán hiện hành để đảm bảo chúng giải quyết thỏa đáng các thách thức về tính độc lập hiện tại. Cần đặc biệt chú ý đến việc điều chỉnh các chuẩn mực quốc gia theo các thông lệ quốc tế trong khi xem xét các khía cạnh đặc thù của môi trường kinh doanh tại Hà Nội.

Ngoài ra, cần tăng cường các cơ chế thực thi. Điều này có thể bao gồm tăng hình phạt đối với các hành vi vi phạm tính độc lập, tăng cường quyền điều tra của các cơ quan quản lý và thiết lập một hệ thống mạnh mẽ hơn để báo cáo và giải quyết các mối quan ngại về tính độc lập. Việc triển khai chương trình bảo vệ người tố giác dành riêng cho nghề kiểm toán có thể khuyến khích báo cáo các hành vi vi phạm tính độc lập.

#### *Phát triển và đào tạo chuyên môn*

Để giải quyết những thách thức do mối quan hệ khách hàng lâu dài và bản chất ngày càng phát triển của các mối đe dọa về tính độc lập, cần triển khai một chương trình phát triển chuyên môn toàn diện tập trung vào tính độc lập của kiểm toán viên. Chương trình này có thể được các cơ quan quản lý và VACPA yêu cầu, yêu cầu tất cả các kiểm toán viên hành nghề phải trải qua đào tạo thường xuyên về các vấn đề độc lập.

Chương trình đào tạo nên bao gồm các nghiên cứu tình huống cụ thể cho môi trường kinh doanh tại Hà Nội, các hội thảo về xác định và quản lý các mối đe dọa độc lập và các phiên thảo luận về ra quyết định có đạo đức. Cần đặc biệt chú trọng vào việc duy trì thái độ hoài nghi chuyên nghiệp trong các cam kết dài hạn. Ngoài ra, có thể thiết lập các chương trình cố vấn, ghép đôi các kiểm toán viên

giàu kinh nghiệm với các kiểm toán viên trẻ hơn để hướng dẫn họ vượt qua các tình huống độc lập phức tạp.

#### *Tận dụng điểm mạnh văn hóa*

Trong khi các yếu tố văn hóa cho thấy tác động tích cực yếu đến tính độc lập, vẫn có thể tận dụng và tăng cường các điểm mạnh văn hóa này. Các tổ chức chuyên nghiệp và các công ty kiểm toán tại Hà Nội nên nỗ lực xác định các giá trị hoặc chuẩn mực văn hóa cụ thể hỗ trợ tính độc lập của kiểm toán viên và tích cực thúc đẩy những giá trị hoặc chuẩn mực này trong nghề. Điều này có thể bao gồm việc kết hợp các yếu tố văn hóa địa phương củng cố thái độ hoài nghi nghề nghiệp và hành vi đạo đức vào các quy tắc ứng xử và chương trình đào tạo chuyên nghiệp.

Hơn nữa, các công ty cũng có thể cân nhắc cách tạo ra một nền văn hóa tổ chức củng cố tính độc lập, có thể bằng cách công khai công nhận và khen thưởng các kiểm toán viên đã thể hiện hành vi đạo đức mạnh mẽ trong các tình huống đầy thách thức.

#### *Khuyến khích giáo dục và nhận thức của khách hàng*

Một khía cạnh thường bị bỏ qua trong việc duy trì tính độc lập của kiểm toán viên là vai trò của khách hàng. Các chương trình giáo dục nên được phát triển để thông báo cho ban quản lý công ty và các thành viên hội đồng quản trị về tầm quan trọng của tính độc lập của kiểm toán viên và vai trò của họ trong việc duy trì tính độc lập đó. Điều này có thể bao gồm hướng dẫn về các tương tác phù hợp với kiểm toán viên, tác động tiềm ẩn của việc cung cấp các dịch vụ không phải kiểm toán và tầm quan trọng của việc hỗ trợ sự hoài nghi và tính khách quan của kiểm toán viên.

Bằng cách thực hiện các khuyến nghị này, các công ty kiểm toán có thể hướng tới việc tăng cường đáng kể tính độc lập của kiểm toán viên, qua đó cải thiện chất lượng và độ tin cậy của báo cáo tài chính. Điều này sẽ góp phần tăng cường lòng tin của nhà đầu tư và tính toàn vẹn chung của thị trường tài chính tại Hà Nội.

## KẾT LUẬN

Nghiên cứu cho thấy mối quan hệ tiêu cực mạnh mẽ giữa sự phụ thuộc kinh tế vào khách hàng kiểm toán và tính độc lập của kiểm toán viên. Phát hiện này nhấn mạnh thách thức đáng kể mà các kiểm toán viên phải đối mặt khi một phần đáng kể doanh thu của họ có được từ một khách hàng duy nhất hoặc một nhóm nhỏ khách hàng. Nó cho thấy rằng khi tầm quan trọng về kinh tế của một khách hàng tăng lên, các kiểm toán viên có thể cảm thấy áp lực phải đánh đổi tính độc lập của mình để duy trì mối quan hệ với khách hàng. Kết luận này phù hợp với những lo ngại truyền thống về các mối đe dọa đối với tính độc lập của kiểm toán viên và nhấn mạnh nhu cầu về các biện pháp bảo vệ mạnh mẽ để giảm thiểu rủi ro liên quan đến sự phụ thuộc kinh tế.

Nghiên cứu chứng minh tác động tiêu cực rõ ràng của các dịch vụ phi kiểm toán đối với tính độc lập của kiểm toán viên. Phát hiện này ủng hộ mối quan ngại lâu nay rằng việc cung cấp các dịch vụ bổ sung cho khách hàng kiểm toán có thể tạo ra xung đột lợi ích và có khả năng làm giảm tính khách quan của kiểm toán viên. Nó cho thấy rằng khi các kiểm toán viên tham gia vào các dịch vụ phi kiểm toán, họ có thể ít có xu hướng thách thức các khẳng định của ban quản lý hoặc duy trì thái độ hoài nghi chuyên môn trong quá trình kiểm toán. Kết luận này nhấn mạnh đến nhu cầu cân nhắc cẩn thận các loại hình và mức độ của các dịch vụ phi kiểm toán được cung cấp cho khách hàng kiểm toán, cũng như việc thực hiện các biện pháp bảo vệ nghiêm ngặt để duy trì tính độc lập.

Nghiên cứu tìm thấy mối quan hệ tiêu cực giữa nhiệm kỳ của kiểm toán viên và tính độc lập, chỉ ra rằng mối quan hệ kiểm toán viên-khách hàng dài hơn có thể làm giảm tính khách quan của kiểm toán viên. Kết luận này cho thấy rằng khi các kiểm toán viên trở nên quen thuộc hơn với khách hàng của mình theo thời gian, họ có thể phát triển các mối quan hệ cá nhân hoặc chuyên môn có thể làm suy yếu khả năng duy trì lập trường độc lập của họ. Nó cũng ngụ ý rằng các cam kết dài hạn có thể dẫn đến sự tự mãn hoặc giảm sự hoài nghi chuyên môn. Phát hiện này hỗ trợ cho lập luận về việc luân chuyển định kỳ các công ty kiểm toán hoặc đối tác để đảm bảo góc nhìn mới và duy trì tính độc lập.

Nghiên cứu cho thấy tác động tích cực của môi trường pháp lý đến tính độc lập của kiểm toán viên. Kết luận này nhấn mạnh vai trò quan trọng của luật pháp, quy định và việc thực thi chúng trong việc định hình hành vi kiểm toán viên và duy trì tính độc lập. Nó cho thấy rằng một khuôn khổ pháp lý mạnh mẽ, bao gồm các hướng dẫn rõ ràng, cơ chế thực thi nghiêm ngặt và các hình phạt đáng kể đối với

các hành vi vi phạm, có thể khuyến khích hiệu quả các kiểm toán viên ưu tiên tính độc lập của họ. Phát hiện này làm nổi bật tiềm năng can thiệp của cơ quan quản lý để tăng cường tính độc lập của kiểm toán viên tại Hà Nội.

Nghiên cứu tìm thấy mối quan hệ tích cực yếu giữa các yếu tố văn hóa và tính độc lập của kiểm toán viên. Mặc dù tác động này ít quan trọng hơn so với các yếu tố khác, nhưng nó vẫn cho thấy rằng một số yếu tố văn hóa nhất định ở Hà Nội có thể hỗ trợ tính độc lập của kiểm toán viên ở một mức độ nào đó. Kết luận này ngụ ý rằng có thể có các giá trị hoặc chuẩn mực văn hóa khuyến khích sự hoài nghi chuyên nghiệp hoặc hành vi đạo đức trong nghề kiểm toán. Tuy nhiên, tác động tương đối yếu cũng cho thấy rằng các yếu tố kinh tế và quy định đóng vai trò chủ đạo hơn trong việc định hình tính độc lập của kiểm toán viên ở Hà Nội.

Nghiên cứu chứng minh rằng tính độc lập của kiểm toán viên chịu ảnh hưởng bởi sự tương tác phức tạp của các yếu tố kinh tế, quy định và văn hóa. Kết luận này nhấn mạnh nhu cầu về một cách tiếp cận toàn diện để tăng cường tính độc lập của kiểm toán viên, giải quyết nhiều khía cạnh cùng một lúc thay vì tập trung vào các yếu tố riêng lẻ. Những phát hiện của nghiên cứu này, mặc dù phần lớn phù hợp với các tài liệu quốc tế, cũng cho thấy một số sắc thái có thể đặc thù đối với bối cảnh Hà Nội. Kết luận này nhấn mạnh tầm quan trọng của việc xem xét môi trường kinh doanh địa phương, bối cảnh pháp lý và bối cảnh văn hóa khi nghiên cứu và giải quyết các vấn đề về tính độc lập của kiểm toán viên. Với nhiều yếu tố ảnh hưởng đến tính độc lập của kiểm toán viên, nghiên cứu kết luận rằng việc tăng cường tính độc lập ở Hà Nội sẽ đòi hỏi một cách tiếp cận đa diện. Điều này có thể bao gồm cải cách quy định, thay đổi chính sách của công ty, sáng kiến phát triển chuyên môn và nỗ lực tận dụng thế mạnh văn hóa.

Ảnh hưởng mạnh mẽ của các yếu tố kinh tế đến tính độc lập nhấn mạnh tầm quan trọng của tính minh bạch trong mối quan hệ giữa kiểm toán viên và khách hàng. Kết luận này cho thấy rằng các yêu cầu công bố thông tin tăng lên liên quan đến sự phụ thuộc về kinh tế, dịch vụ phi kiểm toán và nhiệm kỳ của kiểm toán viên có thể có lợi trong việc cho phép các bên liên quan đánh giá các mối đe dọa tiềm ẩn đối với tính độc lập.

Cuối cùng, nghiên cứu kết luận rằng việc duy trì tính độc lập của kiểm toán viên vẫn là một thách thức đang diễn ra trong nghề kiểm toán. Mặc dù có những yếu tố hỗ trợ tính độc lập, chẳng hạn như môi trường pháp lý, nhưng cũng có những mối đe dọa đáng kể, đặc biệt là từ sự phụ thuộc về kinh tế và các dịch vụ phi kiểm toán. Kết luận này nhấn mạnh nhu cầu phải liên tục cảnh giác, đánh giá

lại thường xuyên các biện pháp bảo vệ tính độc lập và nghiên cứu liên tục để hiểu các mối đe dọa đang phát triển đối với tính độc lập của kiểm toán viên.

## DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO

- Alleyne, P. A., Devonish, D., & Alleyne, P. (2006). Perceptions of auditor independence in Barbados. *Managerial Auditing Journal*, 21(6), 621-635.
- Ashbaugh, H., LaFond, R., & Mayhew, B. W. (2003). Do nonaudit services compromise auditor independence? Further evidence. *The Accounting Review*, 78(3), 611-639.
- Arruñada, B. (1999). The provision of non-audit services by auditors let the market evolve and decide. *International Review of Law and Economics*, 19(4), 513-531.
- Balsam, S., Krishnan, J., & Yang, J. S. (2003). Auditor industry specialization and earnings quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 22(2), 71-97.
- Bazerman, M. H., Morgan, K. P., & Loewenstein, G. F. (1997). The impossibility of auditor independence. *Sloan Management Review*, 38(4), 89-94.
- Beattie, V., Brandt, R., & Fearnley, S. (1999). Perceptions of auditor independence: U.K. evidence. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 8(1), 67-107.
- Beattie, V., Fearnley, S., & Hines, T. (2013). Perceptions of factors affecting audit quality in the post-SOX UK regulatory environment. *Accounting and Business Research*, 43(1), 56-81.
- Becker, C. L., DeFond, M. L., Jiambalvo, J., & Subramanyam, K. R. (1998). The effect of audit quality on earnings management. *Contemporary Accounting Research*, 15(1), 1-24.
- Bik, O., & Hooghiemstra, R. (2018). Cultural differences in auditors' compliance with audit firm policy on fraud risk assessment procedures. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 37(4), 25-48.
- Cameran, M., Francis, J. R., Marra, A., & Pettinicchio, A. (2015). Are there adverse consequences of mandatory auditor rotation? Evidence from the Italian experience. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(1), 1-24.
- Carcello, J. V., & Neal, T. L. (2000). Audit committee composition and auditor reporting. *The Accounting Review*, 75(4), 453-467.
- Carey, P., & Simnett, R. (2006). Audit partner tenure and audit quality. *The Accounting Review*, 81(3), 653-676.
- Carson, E., Fargher, N., Geiger, M. A., Lennox, C. S., Raghunandan, K., & Willekens, M. (2017). Audit reporting for going-concern uncertainty: A

- research synthesis. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 36(sup1), 1-101.
- Causholli, M., Chambers, D. J., & Payne, J. L. (2014). Future nonaudit service fees and audit quality. *Contemporary Accounting Research*, 31(3), 681-712.
- Chan, K. H., Lin, K. Z., & Mo, P. L. L. (2012). The effects of manager-auditor affiliation and manager ownership on audit quality. *Journal of Business Finance & Accounting*, 39(5-6), 631-666.
- Chen, C. Y., Lin, C. J., & Lin, Y. C. (2008). Audit partner tenure, audit firm tenure, and discretionary accruals: Does long auditor tenure impair earnings quality? *Contemporary Accounting Research*, 25(2), 415-445.
- Chi, W., Huang, H., Liao, Y., & Xie, H. (2005). Mandatory audit partner rotation, audit quality, and market perception: Evidence from Taiwan. *Contemporary Accounting Research*, 26(2), 359-391.
- Chung, H., & Kallapur, S. (2003). Client importance, nonaudit services, and abnormal accruals. *The Accounting Review*, 78(4), 931-955.
- Cohen, J., Krishnamoorthy, G., & Wright, A. M. (2002). Corporate governance and the audit process. *Contemporary Accounting Research*, 19(4), 573-594.
- Cohen, J. R., & Simnett, R. (2015). CSR and assurance services: A research agenda. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(1), 59-74.
- Craswell, A. T., Francis, J. R., & Taylor, S. L. (2002). Auditor brand name reputations and industry specializations. *Journal of Accounting and Economics*, 20(3), 297-322.
- Dao, M., Xu, H., & Liu, L. (2014). Auditor independence and market reaction to restatements. *Journal of Applied Business Research*, 30(2), 375-392.
- Dart, E. (2011). UK investors' perceptions of auditor independence. *The British Accounting Review*, 43(3), 173-185.
- Davis, L. R., Soo, B. S., & Trompeter, G. M. (2009). Auditor tenure and the ability to meet or beat earnings forecasts. *Contemporary Accounting Research*, 26(2), 517-548.
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199.
- DeFond, M. L., & Francis, J. R. (2005). Audit research after Sarbanes-Oxley. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 24(s-1), 5-30.

- DeFond, M. L., Wong, T. J., & Li, S. (2000). The impact of improved auditor independence on audit market concentration in China. *Journal of Accounting and Economics*, 28(3), 269-305.
- DeFond, M., & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58(2-3), 275-326.
- Dopuch, N., King, R. R., & Schwartz, R. (2001). An experimental investigation of retention and rotation requirements. *Journal of Accounting Research*, 39(1), 93-117.
- Dye, R. A. (1993). Auditing standards, legal liability, and auditor wealth. *Journal of Political Economy*, 101(5), 887-914.
- European Parliament and Council. (2014). Regulation (EU) No 537/2014 of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014 on specific requirements regarding statutory audit of public-interest entities. *Official Journal of the European Union*, L 158, 77-112.
- Fan, J. P., & Wong, T. J. (2005). Do external auditors perform a corporate governance role in emerging markets? Evidence from East Asia. *Journal of Accounting Research*, 43(1), 35-72.
- Francis, J. R., & Yu, M. D. (2009). Big 4 office size and audit quality. *The Accounting Review*, 84(5), 1521-1552.
- Frankel, R. M., Johnson, M. F., & Nelson, K. K. (2002). The relation between auditors' fees for nonaudit services and earnings management. *The Accounting Review*, 77(s-1), 71-105.
- Geiger, M. A., & Raghunandan, K. (2002). Auditor tenure and audit reporting failures. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 21(1), 67-78.
- Ghosh, A., & Moon, D. (2005). Auditor tenure and perceptions of audit quality. *The Accounting Review*, 80(2), 585-612.
- Gul, F. A. (1989). Bankers' perceptions of factors affecting auditor independence. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 2(3), 40-51.
- Hai, P. T., & Trung, N. S. (2020). The influence of corporate governance on auditor independence in Vietnam: An empirical research. *Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 7(8), 327-333.
- Healey, T. J., & Kim, Y. J. (2003). The benefits of mandatory auditor rotation. *Regulation*, 26, 10-11.



- Hung, P. H. (2022). Audit Service Quality And Loyalty To Audit Firms: Empirical Evidence From Vietnam. *Journal of Positive School Psychology*, 6(7), 5266-5281.
- Hofstede, G. (1980). *Culture's consequences: International differences in work-related values*. Sage Publications.
- Hope, O. K., Kang, T., Thomas, W., & Yoo, Y. K. (2008). Culture and auditor choice: A test of the secrecy hypothesis. *Journal of Accounting and Public Policy*, 27(5), 357-373.
- Horton, J., Tsipouridou, M., & Wood, A. (2021). Audit regulation in Europe: Is the Audit Reform achieving its objectives? *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 100384.
- Humphrey, C., Kausar, A., Loft, A., & Woods, M. (2011). Regulating audit beyond the crisis: A critical discussion of the EU Green Paper. *European Accounting Review*, 20(3), 431-457.
- International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA). (2018). *Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants*. New York: IFAC.
- Issa, H., Sun, T., & Vasarhelyi, M. A. (2016). Research ideas for artificial intelligence in auditing: The formalization of audit and workforce supplementation. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 13(2), 1-20.
- Joe, J. R., & Vandervelde, S. D. (2007). Do auditor-provided nonaudit services improve audit effectiveness? *Contemporary Accounting Research*, 24(2), 467-487.
- Johnson, V. E., Khurana, I. K., & Reynolds, J. K. (2002). Audit- firm tenure and the quality of financial reports. *Contemporary Accounting Research*, 19(4), 637-660.
- Johnstone, K. M., Sutton, M. H., & Warfield, T. D. (2001). Antecedents and consequences of independence risk: Framework for analysis. *Accounting Horizons*, 15(1), 1-18.
- Khurana, I. K., & Raman, K. K. (2004). Litigation risk and the financial reporting credibility of Big 4 versus non-Big 4 audits: Evidence from Anglo-American countries. *The Accounting Review*, 79(2), 473-495.

- Kinney Jr, W. R., Palmrose, Z. V., & Scholz, S. (2004). Auditor independence, non-audit services, and restatements: Was the US government right? *Journal of Accounting Research*, 42(3), 561-588.
- Kleinman, G., & Palmon, D. (2001). *Understanding auditor-client relationships: A multi-faceted analysis*. Markus Wiener Publishers.
- Knechel, W. R. (2016). Audit quality and regulation. *International Journal of Auditing*, 20(3), 215-223.
- Le, T. T. H., Nguyen, T. M. A., & Pham, T. T. T. (2018). Factors affecting auditor independence: Empirical evidence in Vietnam. *International Journal of Business and Management*, 13(6), 242-250.
- Le, T. T. H., Tran, M. D., & Nguyen, T. M. A. (2020). The impact of corporate governance on audit quality: Empirical evidence from Vietnam. *Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 7(9), 873-883.
- Lin, Z. J., & Liu, M. (2010). The impact of corporate governance on auditor choice: Evidence from China. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 19(1), 50-65.
- Lin, K. Z., & Fraser, I. A. M. (2008). Auditors' ability to resist client pressure and culture: Perceptions in China and the United Kingdom. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 19(2), 161-183.
- Litt, B., Sharma, D. S., Simpson, T., & Tanyi, P. N. (2014). Audit partner rotation and financial reporting quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33(3), 59-86.
- Manson, S., McCartney, S., & Sherer, M. (2001). Audit automation as control within audit firms. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 14(1), 109-130.
- Mautz, R. K., & Sharaf, H. A. (1961). *The philosophy of auditing*. American Accounting Association.
- Menon, K., & Williams, D. D. (2004). Former audit partners and abnormal accruals. *The Accounting Review*, 79(4), 1095-1118.
- Ministry of Finance. (2014). Circular No. 200/2014/TT-BTC on Vietnam Accounting Standards. Hanoi, Vietnam: Ministry of Finance.
- Ministry of Finance. (2013). Circular 183/2013/TT-BTC on statutory audits. Hanoi, Vietnam: Ministry of Finance.

- Moore, D. A., Tetlock, P. E., Tanlu, L., & Bazerman, M. H. (2006). Conflicts of interest and the case of auditor independence: Moral seduction and strategic issue cycling. *Academy of Management Review*, 31(1), 10-29.
- Myers, J. N., Myers, L. A., & Omer, T. C. (2003). Exploring the term of the auditor-client relationship and the quality of earnings: A case for mandatory auditor rotation? *The Accounting Review*, 78(3), 779-799.
- Nelson, M. W. (2009). A model and literature review of professional skepticism in auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(2), 1-34.
- Nguyen, H. T., & Nguyen, A. H. (2012). Factors affecting the quality of auditing: Empirical evidence from Vietnam. *International Journal of Business and Management*, 7(10), 136-143.
- Nguyen, A. H., & Tran, M. D. (2017). Factors affecting the independence of auditing firms in Vietnam. *International Journal of Business and Management*, 12(3), 117-126.
- Nguyen, T. T. H., Nguyen, T. T. H., & Nguyen, T. T. N. (2019). The determinants of audit quality: Perspectives of audit firms in Vietnam. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 23(1), 1-14.
- Numan, W., & Willekens, M. (2012). An empirical test of spatial competition in the audit market. *Journal of Accounting and Economics*, 53(1-2), 450-465.
- Oxera. (2006). Competition and choice in the UK audit market. Department of Trade and Industry and Financial Reporting Council.
- Patel, C., Harrison, G. L., & McKinnon, J. L. (2002). Cultural influences on judgments of professional accountants in auditor–client conflict resolution. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 13(1), 1-31.
- Pham, N. K., Duong, H. N., Pham, T. Q., & Ho, N. T. T. (2017). Audit firm size, audit fee, audit reputation and audit quality: The case of listed companies in Vietnam. *Asian Journal of Finance & Accounting*, 9(1), 429-447.
- Phạm, H. H. (2022). Đo lường chất lượng kiểm toán báo cáo tài chính thông qua ảnh hưởng của các nhân tố= Measurement of the audit quality of financial statements through the factors' effects.
- Pham, T. T. T., Nguyen, T. M. A., & Le, T. T. H. (2014). Factors affecting auditor independence: A study of auditing firms in Hanoi, Vietnam. *Journal of Economics and Development*, 16(3), 5-22.
- Power, M. (1997). *The audit society: Rituals of verification*. Oxford University Press.

- Quick, R., & Warming- Rasmussen, B. (2015). An 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), 150-187.
- Reynolds, J. K., & Francis, J. R. (2000). Does size matter? The influence of large clients on office-level auditor reporting decisions. *Journal of Accounting and Economics*, 30(3), 375-400.
- Salehi, M. (2009). Non-audit service and audit independence: Evidences from Iran. *International Journal of Business and Management*, 4(2), 142-152.
- Sharma, D. S., & Sidhu, J. (2001). Professionalism vs commercialism: The association between non- audit services (NAS) and audit independence. *Journal of Business Finance & Accounting*, 28(5- 6), 563-594.
- Shockley, R. A. (1981). Perceptions of auditors' independence: An empirical analysis. *The Accounting Review*, 56(4), 785-800.
- Sikka, P. (2009). Financial crisis and the silence of the auditors. *Accounting, Organizations and Society*, 34(6-7), 868-873.
- Taylor, M. H., DeZoort, F. T., Munn, E., & Thomas, M. W. (2003). A proposed framework emphasizing auditor reliability over auditor independence. *Accounting Horizons*, 17(3), 257-266.
- Tepalagul, N., & Lin, L. (2015). Auditor independence and audit quality: A literature review. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 30(1), 101-121.
- Tsui, J., & Windsor, C. (2001). Some cross-cultural evidence on ethical reasoning. *Journal of Business Ethics*, 31(2), 143-150.
- U.S. Congress. (2002). Sarbanes-Oxley Act of 2002. Public Law No. 107-204. Washington, D.C.: Government Printing Office.
- Vuong, Q. H., Napier, N. K., & Tran, T. D. (2013). A categorical data analysis on relationships between culture, creativity and business stage: The case of Vietnam. *International Journal of Transitions and Innovation Systems*, 3(1), 4-24.
- Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1983). Agency problems, auditing, and the theory of the firm: Some evidence. *The Journal of Law and Economics*, 26(3), 613-633.
- Windsor, C. A., & Ashkanasy, N. M. (1995). The effect of client management bargaining power, moral reasoning development, and belief in a just world on

auditor independence. *Accounting, Organizations and Society*, 20(7-8), 701-720.

Zaman, M., Hudaib, M., & Haniffa, R. (2011). Corporate governance quality, audit fees and non- audit services fees. *Journal of Business Finance & Accounting*, 38(1- 2), 165-197.

**Phụ lục 1: Bảng câu hỏi nghiên cứu định lượng**

<b>TT</b>	<b>Mã hóa</b>	<b>Danh mục câu hỏi khảo sát</b>	<b>Mức độ đồng ý</b>				
<b><i>I</i></b>							
<b><i>Sự phụ thuộc kinh tế vào khách hàng (PTKT)</i></b>							
1	PTKT1	Phí từ khách hàng này chiếm một phần đáng kể trong tổng doanh thu của công ty chúng tôi.	1	2	3	4	5
2	PTKT2	Việc mất đi khách hàng này sẽ ảnh hưởng đáng kể đến hiệu quả tài chính của công ty chúng tôi.	1	2	3	4	5
3	PTKT3	Chúng tôi coi khách hàng này là một trong những khách hàng quan trọng nhất của mình.	1	2	3	4	5
4	PTKT4	Lợi nhuận từ hợp tác với khách hàng này cao hơn hầu hết các hợp tác khác của chúng tôi.	1	2	3	4	5
<b><i>II</i></b>							
<b><i>Dịch vụ phi kiểm toán (DVPKT)</i></b>							
		Công ty này cung cấp các dịch vụ phi kiểm toán sau đây cho khách hàng kiểm toán thường xuyên như thế nào?					
5	DVPKT1	Dịch vụ thuế	1	2	3	4	5
6	DVPKT2	Dịch vụ tư vấn quản lý	1	2	3	4	5
7	DVPKT3	Hỗ trợ kiểm toán nội bộ	1	2	3	4	5
8	DVPKT4	Dịch vụ tư vấn CNTT	1	2	3	4	5
<b><i>III</i></b>							
<b><i>Nhiệm kỳ kiểm toán (NKKT)</i></b>							
9	NKKT1	Chúng tôi có mối quan hệ lâu dài với hầu hết các khách hàng kiểm toán của mình.	1	2	3	4	5
10	NKKT2	Sự hiểu biết của chúng tôi về hoạt động kinh doanh của khách hàng ngày càng sâu sắc hơn theo thời gian.	1	2	3	4	5
11	NKKT3	Trong nhiều năm qua, chúng tôi đã trở nên rất quen thuộc với cách quản lý của hầu hết khách hàng.	1	2	3	4	5
12	NKKT4	Thời gian hợp tác của chúng tôi đã cải thiện hiệu quả kiểm toán.	1	2	3	4	5
<b><i>IV</i></b>							
<b><i>Môi trường pháp lý (MTPL)</i></b>							
		Bạn đánh giá các khía cạnh sau của môi trường quản lý như thế nào?					
13	MTPL1	Sự rõ ràng của các chuẩn mực và quy định kiểm toán	1	2	3	4	5
14	MTPL2	Tính nhất quán của việc thực thi quy định	1	2	3	4	5
15	MTPL3	Khả năng phản ứng của các cơ quan quản lý đối với các vấn đề mới nổi	1	2	3	4	5
16	MTPL4	Tính hợp lý của các yêu cầu quy định	1	2	3	4	5
<b><i>V</i></b>							
<b><i>Các yếu tố văn hóa (YTVH)</i></b>							

17	YTVH1	Các giá trị văn hóa của chúng tôi phù hợp với việc duy trì tính độc lập của kiểm toán viên.	1	2	3	4	5
18	YTVH2	Văn hóa của chúng tôi nhấn mạnh vào sự hoài nghi mang tính chuyên nghiệp.	1	2	3	4	5
19	YTVH3	Trong văn hóa của chúng ta, việc thách thức những người có thẩm quyền là điều có thể chấp nhận được.	1	2	3	4	5
20	YTVH4	Chuẩn mực văn hóa của chúng tôi ủng hộ sự minh bạch và công khai đầy đủ.	1	2	3	4	5
<b>VIII</b>	<b><i>Tính độc lập của kiểm toán viên (ĐLKT)</i></b>						
21	ĐLKT1	Tôi cảm thấy thoải mái khi đưa ra quyết định kiểm toán mà không chịu bất kỳ tác động không đáng có nào từ phía khách hàng.	1	2	3	4	5
22	ĐLKT2	Tôi có thể chống lại áp lực từ khách hàng để tác động đến quy trình kiểm toán.	1	2	3	4	5
23	ĐLKT3	Phán đoán chuyên môn của tôi không bị ảnh hưởng bởi cách quản lý của khách hàng.	1	2	3	4	5
24	ĐLKT4	Tôi có thể thoải mái bày tỏ ý kiến trung thực của mình trong báo cáo kiểm toán.	1	2	3	4	5