

# ĐO LƯỜNG CHẤT LƯỢNG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH THÔNG QUA ẢNH HƯỞNG CỦA CÁC NHÂN TỐ

Ths. Phạm Huy Hùng\*

*Chất lượng kiểm toán (CLKT) trong những năm gần đây nhận được rất nhiều sự quan tâm của các học giả trong nước và quốc tế. Đặc biệt là việc xác định và đo lường CLKT đang còn là vấn đề gây nhiều tranh luận. Bài viết này được thực hiện qua khảo cứu các công trình khoa học tiêu biểu nhằm trình bày một cái nhìn tổng quan, ngắn gọn về việc đo lường CLKT báo cáo tài chính thông qua ảnh hưởng của các nhân tố quan trọng cấu thành CLKT trong các nghiên cứu trước đây. Nghiên cứu này đóng góp nền tảng khoa học cho việc hình thành các mô hình nghiên cứu lý thuyết và khảo sát thực nghiệm về nhân tố ảnh hưởng đến CLKT. Đồng thời, cung cấp cơ sở để thảo luận về một số nhân tố mới cho các nghiên cứu về CLKT trong tương lai.*

• Từ khóa: kiểm toán báo cáo tài chính; kiểm toán độc lập; kiểm toán viên; chất lượng kiểm toán; chất lượng kiểm toán báo cáo tài chính.

*Audit quality in recent years has received a lot of attention from domestic and international scholars. In particular, the identification and measurement of audit quality is still a controversial issue. This article is conducted through the study of typical scientific works in order to present a brief overview of the measurement of the audit quality of financial statements through the influence of the important factors constituting the audit quality in the financial statements previous studies. This study contributes the scientific foundation for the formation of theoretical research models and empirical surveys on the factors affecting audit quality. At the same time, it provides a basis to discuss some new factors for future research on audit quality.*

• Keywords: audited financial statements; independent audit; auditor; audit quality; quality audit of financial statements.

Ngày nhận bài: 05/02/2022

Ngày gửi phản biện: 08/02/2022

Ngày nhận kết quả phản biện: 15/2/2022

Ngày chấp nhận đăng: 20/3/2022

(1993), nguyên nhân dẫn đến việc không có sự thống nhất một định nghĩa duy nhất về CLKT là do vai trò mâu thuẫn của các bên tham gia vào thị trường kiểm toán. Những bên tham gia thị trường kiểm toán chính, có thể được nhóm lại thành ba loại: (i) người dùng bên ngoài; (ii) khách hàng kiểm toán; và (iii) các kiểm toán viên (KTV). Mặc dù CLKT đang còn là một vấn đề gây nhiều tranh luận. Tuy nhiên, có thể kể đến hai quan điểm chính về CLKT, bao gồm:

*Quan điểm học thuật về CLKT:* Theo DeAngelo (1981), CLKT là sự đánh giá của thị trường về khả năng một KTV phát hiện sai sót trọng yếu và báo cáo sai sót trọng yếu. Theo đó, CLKT phụ thuộc vào 02 yếu tố: *Thứ nhất*, trình độ chuyên môn, kỹ năng của KTV, các phương pháp và thủ tục kiểm toán được sử dụng; *Thứ hai*, tính độc lập của KTV. Nếu một KTV không đáp ứng được các điều kiện về năng lực chuyên môn thì khả năng phát hiện những sai sót trọng yếu của BCTC sẽ thấp từ đó ảnh hưởng đến CLKT. Mặt khác, giả sử khả năng phát hiện sai sót trọng yếu của KTV là đảm bảo nhưng nếu KTV không duy trì được tính độc lập và không báo cáo các sai sót phát hiện được thì sẽ ảnh hưởng trực tiếp đến chất lượng báo cáo kiểm toán

## 1. Giới thiệu

CLKT là một trong những vấn đề quan trọng nhất của hoạt động kiểm toán (Kit, 2005). Cho đến nay, chưa có sự thống nhất giữa các nhà nghiên cứu về một định nghĩa cụ thể về CLKT. Abdel Ghany (2012) cho rằng, có một số cơ quan kiểm toán không có định nghĩa được chấp nhận chung về CLKT cũng như không có kỹ thuật đo lường được chấp nhận rộng rãi. Theo tổng kết của Sutton

\* Trường Đại học Tài nguyên và Môi trường Hà Nội; email: phamhuyhung0302@gmail.com

được lập. Trên quan điểm nền tảng của DeAngelo (1981) nhiều nghiên cứu sau này đã phát triển cách tiếp cận về CLKT phù hợp với từng điều kiện cụ thể, như: Titman & Trueman (1986), Dechow et al., (1996), Palmrose&Scholz (2000) v.v...

*Quan điểm thực hành về CLKT:* Đại diện cho quan điểm này là nghiên cứu của Carcello et al., (1992), Behn et al., (1997), Kym, B. (2007), Boon et al., (2008) đã định nghĩa CLKT dựa trên mức độ hài lòng về tính khách quan, trung thực và độ tin cậy của báo cáo kiểm toán của người sử dụng thông tin, kết quả kiểm toán. Mặc dù cả hai trường phái quan điểm về CLKT đều được rất nhiều học giả ủng hộ, song quá trình nghiên cứu về CLKT dựa trên mức độ hài lòng sau này của Boon et al., (2008) cũng đưa ra một kết luận vô cùng quan trọng, minh chứng mối liên hệ giữa quan điểm học thuật và quan điểm thực hành về CLKT, cụ thể: *“Nếu khả năng phát hiện và báo cáo các sai sót trọng yếu của KTV càng cao thì mức độ thoả mãn của người sử dụng dịch vụ kiểm toán cũng càng cao”*.

Tương tự vấn đề CLKT, hiện nay chưa có sự thống nhất giữa các nhà nghiên cứu về việc đo lường CLKT. Quan điểm này được ủng hộ bởi Reisch (2000), người cho rằng CLKT là một cấu trúc đa chiều, rất khó quan sát, đo lường và do đó, các tài liệu hiện có phản ánh các thước đo đơn lẻ về CLKT. Đồng thời, Iskandar et al., (2010) nhận thấy rằng, chưa đạt được sự đồng thuận về CLKT phải được đo lường như thế nào. Theo Ủy ban Basel (2008), không có công cụ nào hoàn hảo để đo lường CLKT, trong các nghiên cứu thực nghiệm các nhà nghiên cứu đã thực hiện một trong các cách tiếp cận, đó là: phương pháp đo lường trực tiếp và/hoặc phương pháp đo lường gián tiếp.

Phương pháp đo lường trực tiếp CLKT BCTC là phương pháp đánh giá CLKT từ chính quá trình kiểm toán của KTV. Phương pháp này đòi hỏi các nhà nghiên cứu phải trực tiếp tham gia vào nhóm kiểm toán như các KTV hoặc được quyền trực tiếp truy cập vào các giấy tờ làm việc và hồ sơ kiểm toán của KTV hoặc được tham gia vào việc kiểm tra chéo việc thực hiện quá trình kiểm toán có liên quan đến từng hợp đồng kiểm toán cụ thể (Carlin et al., 2009).

Phương pháp đo lường gián tiếp CLKT BCTC là phương pháp đánh giá CLKT thông qua các nhân tố ảnh hưởng, các nhân tố này có thể dễ dàng quan sát và đo lường được.

Tuy nhiên, theo các nhà nghiên cứu, việc đo lường CLKT BCTC theo phương pháp trực tiếp thường khó thực hiện và đòi hỏi chi phí cao. Thêm nữa, theo phương pháp này thì CLKT chỉ được đánh giá sau khi CTKT đã hoàn tất quá trình kiểm toán, do đó các kết luận về CLKT thường không kịp thời, không giúp cho các bên liên quan tránh được rủi ro và có thể có những hậu quả đáng tiếc. Do vậy, phần lớn các nghiên cứu trước đây đã thực hiện đo lường CLKT bằng phương pháp tiếp cận gián tiếp và cụ thể hơn là đã sử dụng các nhân tố cấu thành, phản ánh CLKT.

## 2. Các nghiên cứu về nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán

Các nghiên cứu trước đây đã xác định một loạt các nhân tố quan trọng cấu thành CLKT. Các nhân tố chính được sử dụng trong các nghiên cứu đại diện cho CLKT chủ yếu tập trung vào chủ thể tác động đến CLKT được chia thành 3 nhóm: nhân tố thuộc KTV, nhân tố thuộc CTKT và các nhân tố bên ngoài.

### 2.1. Các nhân tố thuộc KTV

#### 2.1.1. Tính độc lập của KTV

Trong kiểm toán, tính độc lập bao gồm độc lập trong tư tưởng và độc lập về hình thức biểu hiện (Richard, 2006). Theo Boon et al., (2008), tính độc lập là nhân tố quan trọng ảnh hưởng đến CLKT cũng như sự hài lòng của đối tượng sử dụng kết quả kiểm toán, khi KTV độc lập với khách hàng thì sẽ có khả năng cung cấp một cuộc kiểm toán có chất lượng cao hơn. Ngoài ra, nghiên cứu của Iman & Sukrisno (2014) cho thấy, tính độc lập của KTV còn ảnh hưởng đáng kể đến việc thực hiện các thủ tục kiểm toán để phát hiện gian lận, sai sót qua đó ảnh hưởng đáng kể đến CLKT. Nhận định này cũng được củng cố trong nghiên cứu của Listya & Sukrisno (2014).

#### 2.1.2. Năng lực chuyên môn của KTV

Theo Suyono (2012), năng lực chuyên môn nghề nghiệp thể hiện kiến thức và trình độ chuyên môn của KTV, CTKT có quy trình chặt chẽ, chú trọng đến năng lực của nhân viên sẽ cung cấp dịch vụ kiểm toán có chất lượng tốt hơn. Theo Richard (2006), năng lực chuyên môn giúp nhận biết trình độ của KTV, qua đó cho thấy sự hiểu biết và vốn kiến thức của KTV, một KTV có năng lực chuyên môn đồng nghĩa với một KTV có chất lượng (tức là có khả năng hiểu biết và kinh nghiệm để thực hiện công việc kiểm toán BCTC). Trong khi đó, Boon et al., (2008) thì cho rằng, năng lực chuyên

môn được nhận định là nhân tố tác động phần lớn tới CLKT, cũng như sự thỏa mãn của đối tượng quan tâm đến kết quả kiểm toán.

### 2.1.3. Kinh nghiệm của KTV

Kinh nghiệm là kiến thức và trình độ đạt được sau một khoảng thời gian nhất định. Nhiều ý kiến cho rằng việc lập đi lập lại một công việc kiểm toán trong một thời gian dài sẽ nâng cao CLKT. Nghiên cứu của Aldhizer et al., (1995), Chen et al., (2001) cho thấy kinh nghiệm của KTV có ảnh hưởng đến CLKT thông qua đánh giá rủi ro và thiết kế kế hoạch kiểm toán thích hợp. Kết quả nghiên cứu của Boon et al., (2008) cũng chỉ ra rằng, nhân tố kinh nghiệm quan trọng như năng lực chuyên môn và có tác động đáng kể đến CLKT.

### 2.1.4. Mức độ tuân thủ chuẩn mực nghề nghiệp của KTV

Theo Treadway (1987), KTV nếu bỏ sót hoặc không thực hiện đúng các thủ tục kiểm toán sẽ làm giảm CLKT và CLKT còn phụ thuộc vào đặc điểm KTV, những người trực tiếp tham gia vào cuộc kiểm toán. Bên cạnh đó Carcello et al., (1992) cũng đã nhận định: “CTKT nào hiếm khi bị phát hiện thấy sự cầu thả trong các vụ kiện thì đồng nghĩa với việc CTKT đó cung cấp một sự đảm bảo về sự thận trọng chuyên nghiệp”. Trong khi đó, kết quả nghiên cứu của Boon et al., (2008) cho thấy, ý thức tuân thủ Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp ảnh hưởng đáng kể đến CLKT, do đó cũng tác động đến sự hài lòng của người sử dụng đối với CLKT.

### 2.1.5. Nhiệm kỳ kiểm toán

Nhiệm kỳ KTV được coi là một nhân tố đại diện cho CLKT. Một số nhà nghiên cứu cho rằng tồn tại mối quan hệ chặt chẽ giữa CLKT và nhiệm kỳ của KTV (ví dụ, Arel et al., 2005; Jackson et al., 2008; Chi et al., 2009). Quan điểm này ngày càng phát triển sau khi Đạo luật Sarbanes-Oxley (SOX) được ban hành vào năm 2002, đề cập đến việc kiểm toán luân phiên bắt buộc từ 5 đến 7 năm (SOX, 2002, mục 207). Tuy nhiên, giữa các nhà nghiên cứu vẫn tồn tại một khoảng cách nhất định về tác động của nhiệm kỳ KTV đến CLKT. Một số học giả cho rằng nhiệm kỳ KTV dài có tác động tiêu cực đến CLKT (Geiger & Raghunandan, 2002; Arel et al., 2005; Chi et al., 2009). Mối quan hệ lâu dài giữa công ty Enron và Andersen là một ví dụ điển hình của mối quan hệ thân thiết giữa nhân viên hai công ty đã dẫn đến sự sụp đổ của cả hai công ty (Arel et al., 2005). Hơn nữa, mối

quan hệ lâu dài này có thể dẫn đến sự đồng nhất chặt chẽ giữa CTKT với lợi ích của ban quản lý khách hàng, đến mức hành động thực sự độc lập của CTKT trở nên khó khăn và do đó tính độc lập bị tổn hại (Geiger & Raghunandan, 2002).

Trong khi đó, nghiên cứu của Beck et al., (1988) cho thấy, nếu nhiệm kỳ kiểm toán ngắn thì KTV có thể sẽ không hiểu rõ về khách hàng mà mình đang kiểm toán, điều đó sẽ ảnh hưởng không nhỏ tới CLKT. Còn trong nghiên cứu của mình, George (2004) lập luận rằng một hợp đồng mới tiềm ẩn rủi ro cao hơn do KTV thiếu kiến thức cần thiết về khách hàng cụ thể để tiến hành kiểm toán một cách hiệu quả và kiến thức về khách hàng và môi trường kinh doanh của khách hàng chỉ có được nhờ kinh nghiệm kiểm toán với khách hàng theo thời gian.

### 2.1.6. Áp lực mùa vụ đối với cuộc kiểm toán

Nghiên cứu của Lospez và Peters (2012) nhận định, áp lực, khối lượng công việc, tính mùa vụ kiểm toán có thể làm giảm CLKT. Trong khi đó, Boon et al., (2008) cho rằng, KTV phải chịu các áp lực không nhỏ trong mùa kiểm toán BCTC, các áp lực mà KTV có thể gặp phải như áp lực kiểm toán nhiều đơn vị trong một khoảng thời gian nhất định, áp lực từ doanh nghiệp niêm yết về việc phát hành báo cáo kiểm toán, các áp lực này có xu hướng làm giảm CLKT.

## 2.2. Các nhân tố thuộc CTKT

### 2.2.1. Quy mô công ty kiểm toán

Nghiên cứu của Davidson (1993) cho rằng, sự khó khăn trong việc đo lường CLKT đã khiến nhiều nhà nghiên cứu sử dụng quy mô CTKT như một giải pháp thay thế. DeAngelo (1981) đã phân tích về sự tác động của quy mô CTKT đến CLKT và nhận định rằng CTKT quy mô lớn thường có chất lượng cao hơn CTKT quy mô nhỏ. Theo DeAngelo, CTKT càng nhiều khách hàng thì áp lực kinh tế càng cao khiến họ buộc phải giữ vững và nâng cao CLKT và các CTKT lớn có khả năng chuyên môn hóa và đổi mới kỹ thuật công nghệ hàng đầu, do đó làm tăng khả năng phát hiện các vi phạm trong hệ thống kế toán. Bà cũng cho rằng các công ty kiểm toán lớn độc lập hơn với khách hàng của họ, do đó làm tăng khả năng báo cáo vi phạm được xác định.

Ngoài ra, theo Francis et al., (1999) khẳng định rằng các CTKT lớn có uy tín về thương hiệu và được nhiều người xem là tạo ra các cuộc kiểm toán chất lượng cao hơn các CTKT nhỏ.



Trong khi đó, Sori et al., (2006) nhận thấy rằng, các CTKT lớn có nhiều nhân viên tài năng hơn và công nghệ vượt trội, cơ sở nghiên cứu và nguồn lực tài chính tốt nhất để thực hiện quá trình kiểm toán có chất lượng hơn so với các CTKT nhỏ.

### 2.2.2. Danh tiếng CTKT

Theo De Angelo (1981), danh tiếng của KTV góp phần tạo nên danh tiếng cho CTKT. Các bên liên quan như nhà đầu tư và cơ quan quản lý sử dụng thông tin BCTC đã được kiểm toán trong quá trình ra quyết định của họ. Do các nhà đầu tư không thể quan sát trực tiếp CLKT và xác định xem thông tin được báo cáo có trung thực, hợp lý hay không, danh tiếng của KTV đóng vai trò quan trọng và đại diện cho chất lượng và tính chính xác của BCTC của khách hàng. Lindberg (2001) đã chứng minh khách hàng có khuynh hướng lựa chọn những CTKT chất lượng cao, có danh tiếng để đạt được kết quả kiểm toán tốt nhất. Các CTKT lớn thường có danh tiếng hơn những CTKT nhỏ, do đó, chỉ chỉ về danh tiếng cho các công ty nhỏ ít hơn đáng kể so với các CTKT lớn (Hogan & Jeter 1998). Nhờ vậy, các CTKT lớn có động lực để duy trì và tăng cường danh tiếng của họ bằng cách phát hành các báo cáo kiểm toán có độ tin cậy cao. Đồng quan điểm với Hogan & Lindberg, Teoh & Wong (1993); Lennox (1999) cho rằng, do có sự tin nhiệm hơn đối với các CTKT lớn hơn, các CTKT có danh tiếng lớn thường được coi là có báo cáo chính xác hơn.

### 2.2.3. Điều kiện làm việc của công ty đối với KTV

Đối với hoạt động kiểm toán thì điều kiện làm việc, trang thiết bị tốt, đầy đủ giúp các KTV thực hiện công việc thuận tiện hơn, nhanh và kịp thời hơn đồng thời góp phần nâng cao tính chuyên nghiệp của KTV (Russell Bedford). Nghiên cứu của Boon et al., (2008) cũng cho thấy, để đạt được một cuộc kiểm toán chất lượng, CTKT cần mang đến cho KTV công cụ làm việc chuyên nghiệp, tạo ra một môi trường văn hóa DN tốt, đáp ứng đầy đủ phương tiện làm việc cá nhân và có chế độ đãi ngộ tốt về lương thưởng, công tác phí cho các KTV.

### 2.2.4. Dịch vụ phi kiểm toán

Dịch vụ phi kiểm toán là những dịch vụ ngoài các dịch vụ kiểm toán mà CTKT độc lập cung cấp cho cùng một khách hàng kiểm toán, bao gồm: Dịch vụ tư vấn quản lý, dịch vụ tư vấn thuế, v.v... Kết quả các nghiên cứu trước đây cho thấy, việc cung cấp dịch vụ phi kiểm toán cho khách hàng

có thể làm giảm tính độc lập của KTV (Knapp, 1985; Kinney, 2004; Al-Eissa, 2009; Habib, 2012; Svanstrom, 2012; Krauss et al., 2013). Bên cạnh đó, Simunic (1984), Beck et al., (1988) đã phân tích rằng sự cung cấp dịch vụ phi kiểm toán có thể làm gia tăng mối quan hệ kinh tế giữa KTV và khách hàng. Nếu mối quan hệ này càng chặt chẽ thì tính độc lập của KTV càng không được đảm bảo, từ đó làm giảm CLKT và chất lượng BCTC.

Ở một khía cạnh khác, Bell (2015) cho rằng, dịch vụ phi kiểm toán có liên quan tích cực với CLKT đối với khách hàng đăng ký SEC và liên quan tiêu cực đến CLKT cho khách hàng tư nhân. Nghiên cứu của Lennox (1999) cũng đi đến kết luận, việc cung cấp dịch vụ phi kiểm toán làm tăng kiến thức của KTV về khách hàng cũng như xác suất phát hiện ra các sai phạm trên BCTC, từ đó gia tăng CLKT.

Kilgore (2007) lại cho rằng, trong khi các bằng chứng thực nghiệm là không rõ ràng thì các cơ quan quản lý doanh nghiệp và nhiều bên liên quan khác, coi dịch vụ phi kiểm toán là một mối đe dọa đối với sự độc lập. Theo tóm tắt của Schneider et al., (2006), các nghiên cứu trước đây đã đưa ra các kết quả khác nhau nhưng nhìn chung các kết quả đều chỉ ra rằng dịch vụ phi kiểm toán có thể ảnh hưởng tiêu cực đến nhận thức về tính độc lập của kiểm toán viên.

### 2.2.5. Hệ thống kiểm soát chất lượng

Theo chuẩn mực kiểm toán quốc tế ISA 220, các CTKT phải có hệ thống kiểm soát chất lượng với các chính sách, thủ tục kiểm soát nội bộ tốt và vận hành hiệu quả. Theo Cushing (1989) nếu CTKT thiết lập hệ thống kiểm soát chất lượng nội bộ tốt thì các sai sót trọng yếu trên BCTC sẽ được phát hiện dễ dàng hơn. Nghiên cứu của Malone & Roberts (1996) về mối quan hệ giữa sự tác động của yếu tố làm giảm CLKT và áp lực thời gian đối với nhiệm vụ kiểm toán đã chỉ rõ cảm giác áp lực của mỗi KTV về thủ tục kiểm soát của CTKT nơi họ đang công tác có mối quan hệ ngược chiều với các yếu tố làm giảm CLKT. Vì vậy, có thể thấy kiểm soát chất lượng từ bên trong tốt sẽ thúc đẩy việc tuân thủ của KTV trong quá trình thực hiện kiểm toán, đồng thời nâng cao đáng kể CLKT.

## 2.3. Các nhân tố bên ngoài

### 2.3.1. Giá phí kiểm toán

DeAngelo (1981) đã đưa ra mô hình phí kiểm toán năm đầu tiên (start-up cost) và cho rằng việc

hạ thấp giá phí của cuộc kiểm toán năm đầu tiên sẽ tác động đến CLKT. Hạ thấp chi phí (low-balling) có thể dẫn đến thời gian thực hiện kiểm toán bị rút ngắn và chi phí dự định cho cuộc kiểm toán bị giảm thiểu, điều này khiến KTV gặp áp lực và khó khăn trong việc phát hiện các sai sót trọng yếu. DeAngelo (1981) cũng chỉ ra rằng mối liên hệ giữa giá phí kiểm toán trong quan hệ kinh tế với khách hàng có thể làm giảm tính độc lập của KTV và ảnh hưởng tiêu cực đến CLKT.

### 2.3.2. Hệ thống pháp lý

Hệ thống pháp lý trong kiểm toán được hiểu là hệ thống các Chuẩn mực kế toán, Chuẩn mực kiểm toán và các quy định pháp luật có liên quan giúp quản lý, hướng dẫn kiểm soát và xử lý trong lĩnh vực kiểm toán. Mặc dù các KTV và CTKT không thể kiểm soát các quy định pháp luật, chuẩn mực cũng như các yếu tố thuộc đối tượng bên ngoài nhưng lại có mối quan hệ giữa nhân tố này với CLKT (Darius Vaicekauskas và Jonas Mackevicius, 2014). Hệ thống pháp lý chiếm vị trí quan trọng trong quá trình định hình CLKT, hoàn thiện hệ thống pháp luật và các chuẩn mực kiểm toán sẽ góp phần cải thiện CLKT. Các quy định mới và sự can thiệp của Ủy ban kiểm toán đã làm tăng nhu cầu về CLKT của khách hàng, khuyến khích cải tiến công việc giám sát (Defond & Zhang, 2014).

### 2.3.3. Các nhân tố thuộc khách hàng kiểm toán

BCTC của công ty khách hàng do chính ban lãnh đạo công ty thiết lập, trình bày và công bố, do vậy tính trung thực và hợp lý của các thông tin trên BCTC có ảnh hưởng đến CLKT BCTC. Ngoài ra, hệ thống kiểm soát nội bộ của khách hàng có ảnh hưởng trực tiếp tới mức độ rủi ro kiểm soát, khi hệ thống kiểm soát nội bộ của khách hàng được đánh giá là hữu hiệu, khi đó rủi ro kiểm soát thấp và mức độ rủi ro kiểm toán giảm, điều này có tác động tích cực đến CLKT BCTC (Darius Vaicekauskas & Jonas Mackevicius, 2014). Hơn nữa, tính chính trực của ban lãnh đạo khách hàng; quy mô và cơ cấu tổ chức; tính phức tạp trong ngành nghề, lĩnh vực kinh doanh; tính phức tạp của các khoản mục, nghiệp vụ tại công ty khách hàng cũng có ảnh hưởng đến CLKT BCTC.

## 3. Kết luận

Trong hơn 3 thập kỷ vừa qua, nhiều học giả đã tập trung nghiên cứu về CLKT, đặc biệt là đã có những nỗ lực trong việc đánh giá cách thức đo lường CLKT thông qua sự ảnh hưởng của các

nhân tố và đã đạt được những kết quả nhất định. Tuy nhiên, CLKT là một khái niệm đa chiều, khó đo lường và quan sát, vì vậy còn nhiều ý kiến khác nhau trong cả cách thức đo lường và đánh giá cũng như các kết quả của những nghiên cứu này. Do đó, vẫn còn những khoảng cách nhất định trong các nghiên cứu có thể ảnh hưởng đến việc cải thiện CLKT. Tuy nhiên, việc sử dụng phương pháp tiếp cận gián tiếp trong đo lường CLKT thông qua ảnh hưởng của các nhân tố được coi là phương pháp tốt để đo lường CLKT.

### Tài liệu tham khảo:

- Abdel Ghany, K. (2012). Do Government Audits Need Engagement Quality Reviews? *The Journal of Government Financial Management*, 61(1), 48-4.
- Aldhizer III, George R., John R. Miller, and Joseph F. Moraglio, (1995). *Common Attributes of Quality Audits*, *Journal of Accountancy*.
- Arel, B., Brody, R., & Pany, K. (2005). *Audit Firm Rotation and Audit Quality*. *The CPA Journal*, 75(1), 36-39. Arruñada, B. (1999). *The Economics of Audit Quality: Private Incentives and the Regulation of Audit and Nonaudit Services* (1<sup>st</sup>ed.). Publisher: Kluwer Academic Publishers, Springer-Verlag New York, LLC.
- Basel Committee. (2008). *External Audit Quality and Banking Supervision*. Bank for International Settlements, Basel Committee on Banking Supervision, CH-4002 Basel, Switzerland. Retrieved from <http://www.bis.org/publ/bcbs146.pdf>.
- Beck, Paul; Frecka, Thomas; and Solomon, Ira (1988), "A Model of the Market for MAS and Audit Services: Knowledge Spillovers and Auditor-Auditee Bonding", *Journal of Accounting Literature*.
- Chen, C. J., Chen, S., & Su, X. (2001). Profitability regulation, earnings management and modified audit opinions: Evidence from China. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 9-30.
- Darius Vaicekauskas & Jonas Mackevicius. (2014). *Developing a framework for audit quality management in audit firms*. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, tom 75 (131), SKwP, Warszawa 2014, s. 171-193.
- Davidson, R. A. (1993). *A Note on the Association between Audit Firm Size and Audit Quality*. *Contemporary Accounting Research*, 9(2), 479-488.
- DeAngelo, L. E. (1981). *Auditor size and audit quality*. *Journal of accounting and economics*, 3(3), 183-199.
- López, D. M., & Peters, G. F. (2012). *The effect of workload compression on audit quality*. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(4), 139-165.
- Mautz, R. K., & Sharaf, H. A. (1961). *The Philosophy of Auditing*. Madison: American Accounting Association.
- Malone, C. F., & Roberts, R. W. (1996). *Factors associated with the incidence of reduced audit quality behaviors*. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 49-64.
- Reisch, J. T. (2000). *Ideas for Future Research on Audit Quality*. *The Audit Report*, 24(1).
- Reynolds, J. K., Deis Jr, D. R., & Francis, J. R. (2004). *Professional Service Fees and Auditor objectivity*. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23(1), 29-52. <http://dx.doi.org/10.2308/aud.2004.23.1.29>
- Richard, (2006). *Why an Auditor can not be Competent and Independent: A French Case Study*, *European Accounting Review*, 15.
- Sutton, S. G. (1993). *Toward an Understanding of the Factors Affecting the Quality of the Audit Process*. *Decision Sciences*, 24, 88-105.
- Schneider, A., Church, B. K., & Ely, K. M. (2006). *Non-Audit Services and Auditor Independence: A Review of the Literature*. *Journal of Accounting Literature*, 25, 169-211.
- Suyono, E. (2012). *Determinant Factors Affecting The Audit Quality: An Indonesian Perspective*. *Global Review of Accounting and Finance*, Vol. 3. No. 2. September 2012.
- Treadway, J. C. (1987). *Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting*.