NGHIÊN CỨU TÍNH PHÙ HỢP CỦA THÔNG TIN TRÊN BÁO CÁO KIỂM TOÁN CỦA CÁC DOANH NGHIỆP NIÊM YẾT TRÊN THỊ TRƯỜNG CHỨNG KHOÁN VIỆT NAM

Phạm Thị Bích Chi
Viện Kế toán – Kiểm toán
Hà Hồng Hạnh
NCS Viện Kế toán – Kiểm toán
Email: hahonghanh1@gmail.com

Ngày nhận: 24/6/2018
Ngày nhận bản sửa: 20/7/2018
Ngày duyệt đăng: 05/8/2018

Tóm tắt:
"Tính phù hợp" của thông tin được quy định chi tiết trong các chuẩn mực kế toán và kiểm toán. Tính phù hợp của thông tin trên báo cáo kiểm toán có ảnh hưởng quan trọng tới quá trình ra quyết định của người sử dụng và qua đó có thể đánh giá chất lượng của một báo cáo kiểm toán. Mục tiêu nghiên cứu của bài viết là xây dựng cơ sở lý thuyết khẳng định "tính phù hợp" là thuộc tính đặc trưng cho chất lượng thông tin trên báo cáo kiểm toán và xây dựng thang đo đo lường "tính phù hợp". Để thực hiện mục tiêu nghiên cứu này, dữ liệu sơ cấp với quy mô mẫu nhỏ được thu thập để kiểm tra độ tin cậy của thang đo. Kết quả định lượng sơ bộ cho thấy một số biến quan sát là chưa đáng tin cậy, cần xem xét việc loại bỏ hoặc điều chỉnh. Nghiên cứu là tiền đề để tiếp tục hiệu chỉnh bảng hỏi và biến quan sát trước khi khảo sát quy mô lớn báo cáo kiểm toán của các doanh nghiệp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam.
Từ khóa: Chất lượng thông tin, báo cáo kiểm toán, tính phù hợp.
Mã JEL: M42

Analysis of the Relevance of Information on Audit Reports of Listed Firms on Vietnam Stock Exchange

Abstract:
Relevance of financial information is a clearly identified term in accounting and auditing standards. Almost all standards state that information is relevant when it improves decision making process regarding to different purposes of interested users. The relevance of information on audit report has great impact on to decision making process and reflects qualities of audit report. This paper aims to focus on researching the qualities of audit report information, in terms of relevance which considered to be the basic qualitative component of the quality of information, in accordance with interested users' decision-making process. Based on literature review of Porter & Baskerville (2009), Sijpesteijn (2011), the research has shown the questionnaire clarifying the characteristic of relevance measurement. The research result will provide evidences for further empirical studies.

Keywords: Audit report, Information quality, Relevance.
JEL: M42

1. Đặt vấn đề

Hiện nay có rất nhiều ý kiến trong giới học thuật, các nhà quản lý và công chúng cho rằng báo cáo kiểm toán cung cấp những thông tin không phù hợp, khó hiểu và mang tính hình thức. Những ý kiến này tạo nên một sự hoài nghi đối với các thông tin trên các báo cáo tài chính đã được kiểm toán, đặc biệt là sau những vụ bê bối mang tính kinh điển như tập đoàn Enrol, WorldCom, Global Crossing, Arthur Anderson, Tyco International, Independent Insurance, Colonial Bank, v.v… El-Sayed Ebaid (2012) cho rằng những vụ việc này chính là nguyên nhân của sự ăn mòn lòng tin và tạo ra một "cuộc khủng hoảng tín nhiệm đối với nghề nghiệp kiểm toán".

Tại Việt Nam, những vụ việc bê bối kế toán tài chính gần đây như công ty Dược Viễn Đông, công ty gỗ Trường Thành (mã chứng khoán TTF) đã ảnh hưởng sâu sắc tới niềm tin của công chúng đối với chất lượng thông tin trên báo cáo kiểm toán.

Sự chỉ trích rộng rãi trong giới học thuật và công chúng cho thấy cần có những nghiên cứu đánh giá chất lượng thông tin trên báo cáo kiểm toán. Nội dung của bài viết này tập trung vào hai mục tiêu như sau:

Một là, xây dựng tổng quan lý thuyết giải thích "tính phù hợp" là một thuộc tính đặc trưng cho chất lượng của thông tin trên báo cáo kiểm toán.

Hai là, đo lường "tính phù hợp" của thông tin trên báo cáo kiểm toán của các doanh nghiệp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam.

2. Tính phù hợp của thông tin trên báo cáo kiểm toán

2.1. Báo cáo kiểm toán

Báo cáo kiểm toán là sản phẩm cuối cùng của một cuộc kiểm toán, thể hiện chức năng bày tỏ ý kiến và là văn bản do kiểm toán viên phát hành để trình bày ý kiến về thông tin tài chính được kiểm toán. Theo chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700 (VSA 700) (Bộ Tài chính, 2012) về "Hình thành ý kiến kiểm toán và báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính" thì báo cáo kiểm toán phải được lập bằng văn bản và bao gồm các yếu tố cơ bản theo thứ tự như sau:

- Tên và địa chỉ công ty kiểm toán;
- Số hiệu báo cáo kiểm toán;
- Tiêu đề báo cáo kiểm toán;
- Người nhận báo cáo kiểm toán;
- Mở đầu của báo cáo kiểm toán;
- Phạm vi và căn cứ thực hiện cuộc kiểm toán;
- Ý kiến của kiểm toán viên và công ty kiểm toán về báo cáo tài chính được kiểm toán;
- Địa điểm và thời gian lập báo cáo kiểm toán;
- Chữ ký và đóng dấu.

Báo cáo kiểm toán phải được trình bày nhất quán về hình thức và kết cấu để người đọc hiểu thống nhất và dễ nhận biết khi có tình huống bất thường xảy ra.

2.2. Thông tin trên báo cáo kiểm toán

2.2.1. Tên và địa chỉ công ty kiểm toán

Công ty kiểm toán hoặc chi nhánh công ty kiểm toán phát hành báo cáo kiểm toán phải nêu rõ tên, biểu tượng và địa chỉ giao dịch, số điện thoại, số fax và số hiệu liên lạc khác. Nếu như báo cáo kiểm toán được phát hành bởi từ hai công ty kiểm toán trở lên trong cùng một cuộc kiểm toán thì phải ghi đầy đủ các thông tin nêu trên của các công ty kiểm toán.

2.2.2. Số hiệu báo cáo kiểm toán

Số hiệu của báo cáo kiểm toán chính là số hiệu phát hành báo cáo kiểm toán của doanh nghiệp kiểm toán hoặc chi nhánh doanh nghiệp kiểm toán theo từng năm (số đăng ký chính thức trong hệ thống văn bản của công ty hoặc chi nhánh công ty kiểm toán).

2.2.3. Tiêu đề của báo cáo kiểm toán

Báo cáo kiểm toán đối với báo cáo tài chính cần có tiêu đề rõ ràng và thích hợp để phân biệt với các dạng báo cáo khác. Theo chuẩn mực kiểm toán số 700 (Bộ tài chính, 2012) thì báo cáo kiểm toán được phép sử dụng tiêu đề "Báo cáo kiểm toán", hoặc "Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính", hoặc "Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính năm … của công ty …". Tiêu đề của báo cáo kiểm toán phải chỉ rõ đó là báo cáo của kiểm toán độc lập, xác nhận và khẳng định rằng kiểm toán viên đáp ứng chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan về tính độc lập và do đó, phân biệt rõ giữa báo cáo kiểm toán độc lập với các báo cáo do các đối tượng khác ban hành.

2.2.4. Người nhận báo cáo kiểm toán

Người nhận báo cáo kiểm toán đã được ghi nhận trong hợp đồng kiểm toán, do đó báo cáo kiểm toán phải ghi rõ người được nhận là Hội đồng quản trị, Giám đốc hay các cổ đông của đơn vị kiểm toán. Pháp luật và các quy định của Việt Nam cũng quy định rõ người nhận báo cáo kiểm toán là những người mà báo cáo được lập cho họ sử dụng.

2.2.5. Mở đầu của báo cáo kiểm toán

Phần mở đầu của báo cáo kiểm toán giới thiệu các báo cáo tài chính kèm theo của đơn vị và tóm tắt các chính sách kế toán quan trọng và các thuyết minh khác.

Trong phần này, báo cáo kiểm toán thể hiện hai nội dung quan trọng khẳng định rõ ràng trách nhiệm của kiểm toán viên và Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị được kiểm toán. Cụ thể báo cáo kiểm toán khẳng định rõ ràng việc lập báo cáo tài chính là thuộc trách nhiệm của Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị được kiểm toán. Ban Giám đốc và Ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) chịu trách nhiệm lập và trình bày báo cáo tài chính theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, bao gồm cả việc trình bày hợp lý báo cáo tài chính trong các trường hợp cần thiết.

Báo cáo kiểm toán nêu rõ trách nhiệm của kiểm toán viên là đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính dựa trên kết quả của cuộc kiểm toán, nhằm phân biệt rõ trách nhiệm của kiểm toán viên với trách nhiệm của Ban Giám đốc đơn vị trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính.

2.2.6. Phạm vi và căn cứ thực hiện cuộc kiểm toán

Báo cáo kiểm toán phải nêu rõ phạm vi và căn cứ thực hiện cuộc kiểm toán bằng cách khẳng định rằng công việc kiểm toán được thực hiện theo mẫu chuẩn mực kế toán Việt Nam, hoặc chuẩn mực kiểm toán quốc tế được chấp nhận. Điều đó chỉ khả năng của kiểm toán viên thực hiện các thỉ tục kiểm toán xét thấy cần thiết tùy theo từng tình huống cụ thể. Thủ tục này là cần thiết để đảm bảo cho người đọc báo cáo kiểm toán hiểu rằng cuộc kiểm toán được thực hiện theo các chuẩn mực và thông lệ được thừa nhận. Trong trường hợp riêng biệt, kiểm toán viên được thực hiện các thủ tục kiểm toán khác thì cần phải ghi rõ trong báo cáo kiểm toán.

2.2.7. Ý kiến của kiểm toán viên và công ty kiểm toán

Chuẩn mực kiểm toán số 700 (Bộ tài chính, 2012) yêu cầu báo cáo kiểm toán phải bao gồm một mục có tiêu đề là "Ý kiến của kiểm toán viên", trong đó nêu rõ ý kiến của kiểm toán viên và công ty kiểm toán về các báo cáo tài chính trên phương diện phản ánh (hoặc trình bày) trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu, trên phương diện tuân thủ các chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành (hoặc được chấp nhập), và việc tuân thủ các quy định pháp lý có liên quan.

2.2.8. Địa điểm và thời gian lập báo cáo kiểm toán

Báo cáo kiểm toán cần đầy đủ thông tin về ngày, tháng, năm kết thúc toàn bộ công việc kiểm toán. Điều nay cho phép người sử dụng báo cáo tài chính biết được kiểm toán viên được xem xét đến các sự kiện ảnh hưởng đến báo cáo tài chính hoặc báo cáo kiểm toán cho đến ngày ký báo cáo tài chính. báo cáo kiểm toán phải ghi rõ địa điểm của công ty hoặc chi nhánh công ty kiểm toán chịu trách nhiệm phát hành báo cáo kiểm toán. Ngày ký báo cáo kiểm toán không được ghi trước ngày Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị ký báo cáo tài chính. Trường hợp báo cáo tài chính được điều chỉnh và lập lại trong quá trình kiểm toán thì ngày ký báo cáo kiểm toán được ghi chép cùng ngày với ngày ký báo cáo tài chính.

2.2.9. Chữ ký và đóng dấu

Chuẩn mực kiểm toán số 700 (Bộ tài chính, 2012) quy định phần chữ ký bao gồm họ và tên, số Giấy chứng nhận đăng ký hành nghề kiểm toán của kiểm toán viên hành nghề được giao phụ trách cuộc kiểm toán và của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán. Trên chữ ký của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán phải đóng dấu của doanh nghiệp kiểm toán (hoặc chi nhánh doanh nghiệp kiểm toán) phát hành báo cáo.

2.3. Tính phù hợp của thông tin trên báo cáo kiểm toán

Năm 1980, Ủy ban ban hành chuẩn mực kế toán quốc tế (Financial Accounting Standards Board – FASB) đưa ra quy định về các khái niệm, đặc biệt là quy định số 2 hướng dẫn và giải thích các khái niệm được sử dụng trong chuẩn mực. Trong đó định nghĩa về tính phù hợp của thông tin trên báo cáo tài chính được mô tả là sự liên quan giữa các sự kiện kinh tế và người sử dụng báo cáo tài chính.

Sau nhiều lần dự thảo và xem xét tính phù hợp của thông tin trên báo cáo tài chính, FASB và ủy ban ban hành chuẩn mực lập báo cáo tài chính quốc tế (International Accounting Standards Board – IASB) đều thống nhất khái niệm tính phù hợp để chỉ tính chất của thông tin thỏa mãn các mục tiêu ra quyết định khác nhau của người sử dụng.

Về cơ bản thông tin kế toán là những ước tính đại diện cho những nghiệp vụ kinh tế phát sinh. Do đó tính phù hợp của thông tin thể hiện ở việc giúp cho người sử dụng thông tin đánh giá những tác động tiềm tàng trong quá khứ, hiện tại và tương lai hoặc

khẳng định hay sửa chữa lại những đánh giá trong quá khứ (IASB, 2001).

Đứng trên quan điểm của các nhà đầu tư hoạt động trên thị trường tài chính, Manson & Zaman (2001) khẳng định hoạt động kiểm toán độc lập cung cấp cho các công ty niêm yết hai vai trò thiết yếu: thông tin và đảm bảo. Vai trò thông tin được hình thành thông qua quá trình xác minh báo cáo tài chính, tìm hiểu và báo cáo về những khe hở trong hệ thống kế toán của khách hàng. Vai trò đảm bảo xuất hiện trong quá trình kiểm toán hình thành nên ý kiến kiểm toán của báo cáo kiểm toán về các thông tin trên báo cáo tài chính.

Skinner & Srinivasan (2012) khẳng định rằng vai trò của các dịch vụ bảo đảm cũng bị ảnh hưởng bởi mong muốn của nhà đầu tư đối với các công ty kiểm toán cần cung cấp dịch vụ có mức độ tin cậy và chính xác. Theo đó, báo cáo kiểm toán đại diện cho thông tin giao tiếp cơ bản giữa kiểm toán viên và người sử dụng thông tin báo cáo tài chính được kiểm toán. Ví dụ, những người sử dụng thông tin là các nhà đầu tư thì báo cáo kiểm toán có thể ảnh hưởng trực tiếp đến quyết định đầu tư và ảnh hưởng gián tiếp đến giá trị cổ phiếu của một công ty niêm yết (Manson & Zaman, 2001).

Nội dung thông tin của báo cáo kiểm toán cũng có thể ảnh hưởng đến những ước tính hoặc độ lớn của luồng tiền trong tương lai, cũng như rủi ro từ các luồng tiền. Đồng thời, các báo cáo kiểm toán cũng khẳng định giả thuyết hoạt động liên tục của một đơn vị, nghĩa là giúp người sử dụng thông tin đánh giá được những tác động tiềm tàng trong quá khứ, hiện tại và dự đoán được trong tương lai.

Ý kiến kiểm toán trong báo cáo kiểm toán có tác động đáng kể đến giá cổ phiếu của công ty niêm yết, thậm chí Ittonen (2012) cũng chứng minh rằng không chỉ ý kiến kiểm toán trong báo cáo kiểm toán mà cả quá trình thực hiện kiểm toán để hình thành nên ý kiến kiểm toán cũng có những tác động đáng kể đến quá trình ra quyết định của người sử dụng thông tin.

Như vậy, đối với người sử dụng thông tin trên báo cáo kiểm toán thì quá trình đưa ra báo cáo kiểm toán kèm theo các cam kết về trách nhiệm của kiểm toán viên sẽ có ảnh hưởng đến quá trình ra quyết định.

2.4. Cơ sở lý thuyết giải thích tính phù hợp đặc trưng cho chất lượng của thông tin trên báo cáo kiểm toán

Theo quan điểm của hiệp hội kế toán Hoa Kỳ (American Accounting Association – AAA) vào năm 1966 thì những tiêu chuẩn bảo đảm thông tin báo cáo tài chính hữu ích (usefulness) bao gồm Tính thích hợp (Relevance), Có thể xác minh được (Verifiability), Không sai lệch (Free from error). Đây là những quy định nền tảng đầu tiên định hướng cho nội dung của các chuẩn mực sau này về yêu cầu đối với thông tin báo cáo tài chính.

Những khuyến cáo của Cohen Commission (1978) để cải thiện thông tin giữa kiểm toán viên và người sử dụng báo cáo kiểm toán, Ủy ban chuẩn mực kiểm toán (Auditing Standards Board) đã ban hành những thay đổi liên quan đến việc trình bày của báo cáo kiểm toán với mục đích giúp người đọc hiểu rõ hơn thông tin. Bên cạnh đó một số những đề xuất khác còn đề cập đến việc nâng cao nhận thức của người sử dụng báo cáo kiểm toán với quy trình kiểm toán và trách nhiệm của kiểm toán viên với báo cáo tài chính. Như vậy là từ những quy định đầu tiên, thuật ngữ "tính phù hợp" của thông tin chưa được nhắc đến nhưng các chuẩn mực kiểm toán đều chú trọng tới mục tiêu của người sử dụng thông tin.

Theo chuẩn mực về "Khuôn mẫu các khái niệm về kế toán" của FASB thì các thuộc tính cơ bản của chất lượng thông tin bao gồm: tính phù hợp, đáng tin cậy và có thể hiểu được.

Theo chuẩn mực của IASB (2001) thì việc lập và trình bày thông tin trên báo cáo tài chính được chỉnh sửa và các yếu tố quy định chất lượng thông tin trên báo cáo bao gồm: tính phù hợp, có thể hiểu được, đáng tin cậy và có khả năng so sánh.

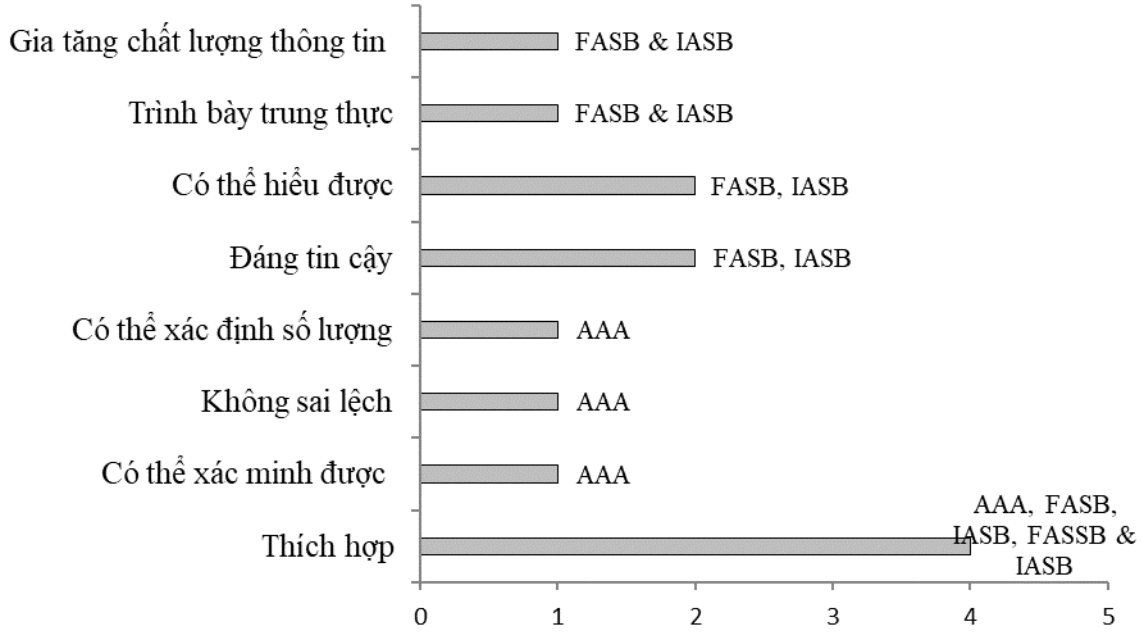
Nhiều nghiên cứu liên quan đến vấn đề này cũng có chung quan điểm khi lựa chọn tính thích hợp là một thuộc tính cơ bản đặc trưng cho chất lượng thông tin trên báo cáo kiểm toán.

3. Tổng quan nghiên cứu về đo lường tính phù hợp của thông tin trên báo cáo kiểm toán

Qua nghiên cứu cơ sở lý thuyết được quy định trong các chuẩn mực có liên quan đến tiêu chuẩn của thông tin trên báo cáo tài chính, tính phù hợp được coi là nền tảng chính yếu của chất lượng thông tin. Tính phù hợp xuất hiện trong quy định của tất cả các tổ chức, hiệp hội ban hành chuẩn mực. Để đo lường chất lượng thông tin thông qua yếu tố đại diện là tính phù hợp, nội dung tiếp theo của bài nghiên cứu tiếp tục phân tích và tìm hiểu các yếu tố cấu thành nên tính phù hợp.

Theo quan điểm về sự hòa hợp các chuẩn mực giữa FASB và IASB vào năm 2002 thì quy định chung

Hình 1: Các thuộc tính cơ bản của chất lượng thông tin theo quan điểm của các tổ chức, hội đồng quốc tế



Nguồn: Phạm Quốc Thuần (2017).

về các tiêu chí liên quan đến chất lượng thông tin trên báo cáo kiểm toán được hai hội đồng trên công bố vào năm 2006. Vào năm 2010, FASB và IASB khẳng định Phù hợp (Relevance) và Trình bày trung thực (Faithful Representation) là đặc tính quy định chất lượng của thông tin. Theo quy định này, thông tin được coi là phù hợp sẽ tác động đến việc ra quyết định của nhiều đối tượng khác nhau, ví dụ: cùng thông tin trên báo cáo kiểm toán sẽ giúp nhà đầu tư ra quyết định đầu tư, các tổ chức tín dụng đưa ra các quyết định cho vay, Nhà nước đưa ra quyết định vĩ mô điều tiết nền kinh tế. Sự phù hợp của thông tin thể hiện ở hai đặc tính Giá trị dự đoán (Predictive Value) hoặc/và Giá trị xác nhận (Confirmatory Value). Tuy nhiên, nếu như đánh giá tính thích hợp dựa trên FASB và IASB thì quan điểm này chưa phù hợp với bối cảnh của Việt Nam. Việt Nam hiện nay đang thực hiện xu hướng hòa hợp và hội tụ về kế toán theo các chuẩn mực quốc tế, nhưng các yếu tố để đảm bảo xu hướng này còn lỏng lẻo cả về mặt lý thuyết và thực tiễn, và trên thực tế là tiến trình này vẫn chưa thực hiện được. Hơn thế nữa, các biến quan sát để đo lường giá trị dự đoán và giá trị xác nhận mang tính chủ quan. Các nghiên cứu về tính thích hợp của thông tin theo quan điểm này bao gồm Gert & Ferdy (2013), Nguyễn Thị Phương Hồng & Dương Thị Khánh Hồng (2014), Phạm Quốc Thuần (2017).

Một trường phái quan điểm khác khi xem xét về tính phù hợp của thông tin báo cáo tài chính lại dựa trên lập luận rằng tính phù hợp của thông tin chính là phương tiện truyền đạt giữa kiểm toán viên và các công ty kiểm toán tới người sử dụng thông tin. Các nghiên cứu của Manson & Zaman (2001), Porter & Baskerville (2009) với các kết quả thực chứng cho thấy thông điệp mà các kiểm toán viên muốn truyền tải tới người sử dụng thông tin thông qua báo cáo kiểm toán, hoạt động kiểm toán, ý kiến kiểm toán và trách nhiệm của kiểm toán viên chính là những đặc tính thể sự phù hợp về thông tin trên báo cáo kiểm toán. Lập luận của những nghiên cứu này cho rằng tính phù hợp của thông tin trên báo cáo kiểm toán không chỉ được thể hiện ra trên ý kiến kiểm toán mà còn thể hiện trong quá trình xây dựng chương trình kiểm toán, thực hiện các thủ tục kiểm toán và sự cam kết về trách nhiệm của kiểm toán viên trong báo cáo kiểm toán (Sijpesteijn, 2011).

4. Phương pháp nghiên cứu và kết quả nghiên cứu

4.1. Phương pháp nghiên cứu

4.1.1. Phương pháp nghiên cứu định tính

Phương pháp nghiên cứu định tính được sử dụng để xây dựng cơ sở lý luận giải thích vấn đề nghiên cứu và xây dựng bảng câu hỏi. Từ tổng quan nghiên cứu về tính phù hợp của thông tin trên báo cáo kiểm

Bảng 1: Thang đo lường tính phù hợp của thông tin trên báo cáo kiểm toán với các biến quan sát

Báo cáo kiểm toán	
1	BC1:Báo cáo kiểm toán nâng cao độ tin cậy của thông tin báo cáo tài chính
2	BC2:Mục tiêu của cuộc kiểm toán được thông tin rõ ràng trên báo cáo kiểm toán
3	BC3:Ý kiến chấp nhận toàn phần đối với báo cáo tài chính đã được kiểm toán thể hiện sự trung thực hợp lý của việc trình bày thông tin trên Bảng cân đối kế toán, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh và Báo cáo lưu chuyển tiền tệ.
4	BC4:Ý kiến chấp nhận toàn phần đối với báo cáo tài chính đảm bảo tính hoạt động liên tục của đơn vị
Bản chất và phạm vi công việc của kiểm toán viên	
5	CV1:Báo cáo kiểm toán giải thích rõ ràng các thủ tục kiểm toán được thực hiện theo đúng chương trình và kế hoạch kiểm toán
6	CV2:Cuộc kiểm toán tuân thủ theo đúng những quy định của các chuẩn mực kiểm toán được chấp nhận rộng rãi (GAAS)
Ý kiến kiểm toán	
7	YK1:Báo cáo kiểm toán đảm bảo các báo cáo tài chính không tồn tại các sai phạm trọng yếu
8	YK2:Các cơ sở hình thành nên ý kiến kiểm toán được truyền đạt rõ ràng trong báo cáo kiểm toán
9	YK3:Việc hình thành ý kiến kiểm toán cho thấy vai trò phán xét của kiểm toán viên
10	YK4:Báo cáo kiểm toán thể hiện mức độ đảm bảo của cuộc kiểm toán thông qua ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính
Kiểm toán viên và trách nhiệm của kiểm toán viên	
11	TN1:Kiểm toán viên độc lập và không thiên vị
12	TN2:Trách nhiệm của kiểm toán viên là bày tỏ ý kiến về báo cáo tài chính
13	TN3:Trách nhiệm của kiểm toán viên đối với gian lận được thể hiện rõ ràng trong báo cáo kiểm toán
Những thay đổi hoặc bổ sung cho báo cáo kiểm toán	
14	BS1:Trong tương lai, báo cáo kiểm toán cần phải bao gồm báo cáo đánh giá của kiểm toán viên về tính hoạt động liên tục của khách hàng
15	BS2:Trong tương lai, kiểm toán viên cần phải báo cáo về mức độ tin tưởng vào kiểm soát nội bộ
16	BS3:Trong tương lai, báo cáo kiểm toán cần bao gồm phần giải trình về cách xác đinh mức trọng yếu
17	BS4:Trong tương lai, kiểm toán viên cần báo cáo về mức độ kiểm tra đối với báo cáo cũng như thư giải trình của ban giám đốc

Nguồn: Tác giả tổng hợp.

toán, các biến quan sát và thang đo được xây dựng (Bảng 1). Dựa trên các biến quan sát và thang đo, bảng câu hỏi được thiết kế dựa trên thang đo với 17 biến quan sát và thực hiện phỏng vấn thử đối với một nhóm mẫu nhỏ (10 đối tượng) để kiểm định độ tin cậy của thang đo.

4.1.2. Phương pháp nghiên cứu định lượng

Trong phạm vi của bài viết, phương pháp nghiên cứu định lượng được sử dụng là nghiên cứu định lượng sơ bộ. Mục tiêu của việc nghiên cứu định lượng sơ bộ là để đánh giá độ tin cậy của thang đo đã xây dựng và loại bỏ những biến quan sát không phù hợp với mô hình nghiên cứu.

Sau khi kiểm tra độ tin cậy của thang đo và loại đi những biến quan sát không đủ tiêu chuẩn. Thang đo sẽ được diễn đạt lại và mã hóa lại để chuẩn bị cho nghiên cứu định lượng chính thức ở quy mô lớn hơn. Bài viết sử dụng phần mềm SPSS 20.0 và việc đánh giá thang đo thực hiện thông qua hệ số Cronbach Alpha.

4.2. Mẫu nghiên cứu

Dữ liệu sơ cấp thu thập được thông qua email đối với đối tượng được hỏi là những người sử dụng thông tin báo cáo tài chính như các nhà phân tích tài chính, tổ chức tín dụng, các nhà đầu tư. Nghiên cứu sử dụng quy mô mẫu nhỏ (10 đối tượng) với mục

Bảng 2: Kết quả đánh giá sơ bộ bằng Cronbach Alpha

Reliability
Scale: ALL VARIABLES
Case Processing Summary

Items	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item – Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
Báo cáo kiểm toán – BC: Cronbach Alpha = 0,902				
BC1	9,50	10,32	0,56	0,78
BC2	10,59	11,47	0,79	0,88
BC3	10,98	11,79	0,72	0,89
BC4	10,45	12,54	0,61	0,90
Bản chất và phạm vi công việc của kiểm toán viên – CV: Cronbach Alpha = 0,675				
CV1	11,48	2,17	0,43	0,65
CV2	11,52	2,57	0,07	0,42
CV3	11,37	2,32	0,63	0,56
Ý kiến kiểm toán – YK: Cronbach Alpha = 0,695				
YK1	14,01	5,25	0,48	0,67
YK2	13,45	5,43	0,45	0,56
YK3	13,45	4,77	0,19	0,78
YK4	13,87	5,37	0,50	0,62
Kiểm toán viên và trách nhiệm của kiểm toán viên – TN: Cronbach Alpha = 0,881				
TN1	12,12	22,54	0,67	0,87
TN 2	12,76	21,75	0,65	0,81
TN 3	12,90	21,45	0,59	0,78
Những thay đổi hoặc bổ sung cho báo cáo kiểm toán – BS: Cronbach Alpha = 0,764				
BS1	14,62	5,78	0,43	0,67
BS2	14,31	4,99	0,40	0,82
BS3	14,71	5,01	0,49	0,70
BS4	13,75	5,12	0,67	0,69

Nguồn: Tác giả tổng hợp.

đích kiểm định độ tin cậy của thang đo khái niệm Tính thích hợp. Số lượng phiếu trả lời thu về được là 10 phiếu.

Sau khi kiểm định thử với quy mô mẫu nhỏ để đánh giá độ tin cậy, thang đo sẽ được chỉnh sửa và tiến hành khảo sát với quy mô mẫu lớn.

4.3. Đánh giá độ tin cậy của thang đo

Để đánh giá độ tin cậy của thang đo, nghiên cứu sử dụng hệ số Cronbach Alpha qua phần mềm SPSS 20. Thang đo được chấp nhận khi hệ số tương quan biến tổng >= 0,3 (Nguyễn Đình Thọ, 2011).

Phân tích Cronbach Alpha cho thấy biến quan sát CV2, YK3 có hệ số tương quan biến tổng nhỏ hơn 0,3 do đó cần phải được loại ra khỏi thang đo. Điều đó cho thấy biến quan sát "Cuộc kiểm toán tuân thủ theo đúng những quy định của các chuẩn mực kiểm toán được chấp nhận rộng rãi và "Việc hình thành ý kiến kiểm toán cho thấy vai trò phán xét của kiểm toán viên" không phải là thuộc tính đặc trưng cho tính phù hợp của thông tin trên báo cáo kiểm toán.

Như vậy, qua kiểm định định lượng sơ bộ, thang đo tính phù hợp của thông tin trên báo cáo kiểm toán chưa thể hiện độ tin cậy tốt. Việc điều chỉnh thang đo cần phải xem xét đến những đặc thù riêng có của báo cáo kiểm toán các doanh nghiệp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam. Ngoài ra việc xây dựng bảng hỏi bao gồm các yếu tố và biến quan sát

cần tham khảo ý kiến của các chuyên gia thông qua phỏng vấn sâu.

5. Kết luận và đề xuất phương hướng nghiên cứu

Kết quả đã đạt được hai mục tiêu nghiên cứu đặt ra đó là: (1) xây dựng tổng quan lý thuyết giải thích tính phù hợp là đặc trưng cho chất lượng thông tin trên báo cáo kiểm toán; và (2) đo lường tính phù hợp của thông tin trên báo cáo kiểm toán và kiểm định thang đo. Mặc dù kết quả kiểm định định lượng sơ bộ cho thấy thang đo tính phù hợp của thông tin trên báo cáo kiểm toán là chưa đáng tin cậy và cần xem xét lại việc xây dựng các biến quan sát, nhưng nghiên cứu này đã đưa ra những cơ sở lý luận đầu tiên để đo lường tính thích hợp của thông tin báo cáo kiểm toán qua đó đánh giá chất lượng của báo cáo kiểm toán các doanh nghiệp niêm yết trên thị trường chứng khoán.

Hiện nay, tại Việt Nam, các thuộc tính về chất lượng thông tin trên báo cáo kiểm toán vẫn chưa được quy định cụ thể trong các văn bản pháp quy. Do đó các Nhà nước cùng các cơ quan cliên quan cần trình bày rõ những quy định này để các doanh nghiệp và tổ chức có căn cứ nền tảng hướng đến việc đảm bảo chất lượng thông tin trên báo cáo kiểm toán.

Tài liệu tham khảo:

AAA (1966), *Statement of Basic Accounting Theory, American Accounting Association*, USA.

Bộ Tài chính (2012), *Chuẩn mực Kiểm toán số 700 Hình thành ý kiến kiểm toán và báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính*, Bộ Tài chính, Việt Nam.

Cohen Commission (1978*), Report, conclusions and recommendations*, American Institute of Certified Public Accountants, New York.

El-Sayed Ebaid, I. (2012), 'The value relevance of accounting-based performance measures in emerging economies: The case of Egypt', *Management Research Review*, 35(1), 69–88.

FASB (1980), *Statement of Financial Accounting Concepts No. 2: Qualitative Characteristics of Accounting Information*, Financial Accounting Standards Board, USA.

Geert, B. & Ferdy, B. (2013), *Conceptually-Based Financial Reporting Quality Assessment. An Empirical Analysis on Quality Differences Between UK Annual Reports and US Reports*, Working Paper 13-106, Institute for Management Research, Radboud University, Germany.

IASB (2001), *Framework for the preparation and presentation of financial statements*, International Accounting Standard Board, United Kingdom.

IASB (2010), *Conteptual Framework for Financial Reporting 2010*, International Accounting Standard Board, United Kingdom.

Ittonen, K. (2012), 'Market reactions to qualified audit reports: Research approaches', *Accounting Research Journal*, 25(1), 8–24

Manson, S. & Zaman, M. (2001), 'Auditor communications in an evolving environment: going beyond SAS 600 auditor's report on financial statements', *British Accounting Review*, 33(2), 113-136

Nguyễn Đình Thọ (2011), *Phương pháp nghiên cứu khoa học trong kinh doanh*, Nhà xuất bản Lao động Xã hội, Hà Nội

Nguyễn Thị Phương Hồng & Dương Thị Khánh Hồng (2014), 'Quan điểm về đặc điểm chất lượng báo cáo tài chính của các DN Việt Nam hiện nay', *Tạp chí Kế toán & Kiểm toán*, số 6/2014, 22 – 27.

Phạm Quốc Thuần (2017), 'Tính thích hợp của chất lượng thông tin báo cáo tài chính – Cơ sở lý luận và thực trạng trong các doanh nghiệp tại Việt Nam', *Tạp chí Phát triển Khoa học và Công nghệ*, 20(02), 119 – 126

Porter, B. & Baskerville, R. (2009), *Report on research conducted in the United Kingdom and New Zealand in 2008 investigating the audit expectation-performance gap and users' understanding of, and desired improvements to, the auditor's report*, retrieved on August 31st 2018, from <http://web.ifac.org/download/Porter_et_al_Final_Report_Combined.pdf>. Sijpesteijn, K. (2011), *The value of relevance of auditors' communications*, master dissertation, University of Rotterdam, The Netherlands.

Skinner, D. J., & Srinivasan, S. (2012), 'Audit quality and auditor reputation: Evidence from Japan', *The Accounting Review*, 87(5), 1737–1765.