

Nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng phương pháp kiểm toán dựa trên rủi ro

Factors affecting the use risk-based audit approach

Đặng Anh Tuấn^{1*}

¹Trường Đại học Công nghiệp Thành phố Hồ Chí Minh, Thành phố Hồ Chí Minh, Việt Nam

*Tác giả liên hệ, Email: anhtuancpa@gmail.com

THÔNG TIN	TÓM TẮT
<p>DOI: 10.46223/HCMCOUJS.econ.vi.19.3.2762.2024</p> <p>Ngày nhận: 28/04/2023 Ngày nhận lại: 09/06/2023 Duyệt đăng: 23/06/2023</p> <p>Mã phân loại JEL: M40; M41; M42; M48</p> <p><i>Từ khóa:</i> kiểm toán nhà nước; rủi ro kiểm toán; SEM; tiếp cận rủi ro</p> <p><i>Keywords:</i> state audit; audit risk; SEM; risk approach</p>	<p>Tiếp cận kiểm toán dựa trên rủi ro kinh doanh không mới đối với kiểm toán trong khu vực tư. Tuy nhiên, cách tiếp cận này lại khá mới đối với kiểm toán khu vực công ở nhiều quốc gia trong đó có Việt Nam. Nghiên cứu này nhằm khám phá mô hình dự báo ảnh hưởng của các nhân tố đến việc vận dụng phương pháp tiếp cận rủi ro trong kiểm toán và chất lượng kiểm toán của Kiểm toán nhà nước. Dữ liệu nghiên cứu được thu thập qua khảo sát 211 kiểm toán viên nhà nước thông qua phân tích cấu trúc tuyến tính SEM với phần mềm SmartPLS 4.0.8.5. Kết quả nghiên cứu chỉ ra rằng rủi ro của đơn vị được kiểm toán và ứng dụng Công Nghệ Thông Tin (CNTT) có tác động tích cực và đáng kể đến việc vận dụng phương pháp tiếp cận rủi ro kiểm toán và góp phần đảm bảo chất lượng kiểm toán của Kiểm toán nhà nước Việt Nam. Điều này hàm ý rằng với sự hỗ trợ CNTT, việc vận dụng RBA sẽ trở nên hữu hiệu trong việc nâng cao hiệu quả và đảm bảo chất lượng kiểm toán.</p> <p>ABSTRACT</p> <p>The business risk approach to auditing is familiar in the private sector. However, this approach is relatively new to auditing in the public sector in many countries, including Vietnam. This study aims to explore the predictive model of factors affecting the application of risk approach in auditing (RBA) and audit quality. Research data was collected by surveying 211 state auditors through SEM linear structure analysis with SmartPLS 4.0.8.5 software. The research results show that the risk of the audited entity and the application of Information Technology (IT) have a positive and significant impact on the audit risk approach and contribute to the assurance of audit quality in the State Audit. This implies that with IT support, the application of RBA will become effective in improving audit efficiency and quality assurance.</p>

1. Giới thiệu

Phương pháp tiếp cận kiểm toán là phương pháp hoặc kỹ thuật kiểm toán được chấp nhận để thu thập bằng chứng kiểm toán. Tiếp cận kiểm toán dựa trên rủi ro (RBA) ngụ ý rằng Kiểm Toán Viên (KTV) đang áp dụng nhiều thử nghiệm kiểm toán hơn đối với các khoản mục có khả năng xảy ra sai sót cao hơn (Rittenberg, Johnstone, & Gramling, 2010). Theo Bell, Marrs, Solomon, và Thomas (1997) thay vì thực hiện kiểm toán dựa trên phương pháp tiếp cận truyền thống là kiểm tra các nghiệp vụ và sổ dư để xác nhận thông tin trên Báo Cáo Tài Chính (BCTC).

Khi áp dụng RBA, KTV phải hiểu chiến lược kinh doanh của khách hàng, rủi ro ảnh hưởng đến việc đạt được các mục tiêu chiến lược, phản ứng của họ với rủi ro và xác định tác động của rủi ro dẫn đến sai sót trọng yếu trên BCTC. Nhiều nghiên cứu về RBA được tiến hành nhằm (1) tìm hiểu quá trình hình thành và phát triển của RBA và (2) đánh giá tác động của RBA đến quá trình kiểm toán, chất lượng và hiệu quả kiểm toán (Bell & ctg., 1997). Theo hướng nghiên cứu đầu tiên, vận dụng RBA trở thành một xu thế trong quá trình phát triển nghề nghiệp kiểm toán nhằm đạt được sự đảm bảo hợp lý cho các đối tượng sử dụng Báo Cáo Kiểm Toán (BCKT). Việc tuân thủ đầy đủ các quy định chuyên môn của KTV và thu hẹp khoảng cách kỳ vọng kiểm toán (Prinsloo, 2008). Với hướng nghiên cứu thứ hai, nhiều nhà nghiên cứu cho rằng RBA có liên quan chặt chẽ đến quá trình kiểm toán BCTC bao gồm việc lập kế hoạch kiểm toán và xác định số lượng bằng chứng kiểm toán cần thu thập (Abdallah, Mssadeh, & Othman, 2015). RBA cung cấp một khuôn khổ để nâng cao hiệu quả và hiệu lực kiểm toán, cuối cùng là chất lượng kiểm toán.

Theo Prinsloo (2008), RBA là thành phần quan trọng của quy trình kiểm toán, đồng thời cũng là phương tiện bảo vệ KTV tránh khỏi rủi ro nghề nghiệp. Thay đổi sang áp dụng RBA là một quá trình phát triển trong thực tiễn hoạt động kiểm toán. Tuy nhiên, nghề nghiệp kiểm toán đối mặt những thách thức nhất định khi áp dụng phương pháp mới như (i) khoảng cách kỳ vọng kiểm toán; (ii) mơ hồ trách nhiệm; (iii) mức đảm bảo hợp lý; (iv) yêu cầu về chất lượng kiểm toán; (v) sự cần thiết phải sử dụng xét đoán nghề nghiệp; và (vi) thực tiễn áp dụng chuẩn mực.

Để có thể vận dụng hữu hiệu RBA trong hoạt động kiểm toán, trước hết KTV phải nhận biết được các yếu tố có thể tác động đến việc xác định và đánh giá rủi ro kiểm toán. Ngoài các yếu tố trên, khi xem xét rủi ro kiểm toán cần đặt trong mối tương quan giữa chi phí và kết quả đạt được khi lựa chọn các chủ đề, nội dung kiểm toán hoặc các thủ tục kiểm toán thích hợp. Bởi nếu KTV lựa chọn sai chủ đề kiểm toán, kết hợp với việc không phát hiện được những yếu kém hoặc vi phạm trong quản lý tài chính công và tài sản công của các đơn vị được kiểm toán cũng sẽ ảnh hưởng đến chất lượng và hiệu quả kiểm toán. Do đó, đánh giá rủi ro trong trường hợp này cũng giúp KTV xem xét khả năng thực hiện kiểm toán và hiệu quả kiểm toán mang lại có thỏa mãn mong đợi hợp lý của người sử dụng BCKT không (Dang & Nguyen, 2021).

Thực hiện kiểm toán dựa trên RBA có thể bị ảnh hưởng bởi các yếu tố như thể chế, con người, môi trường và điều kiện làm việc cũng như các đặc điểm khác của khách hàng kiểm toán (Le, Nguyen, & Ngo, 2022). Trong bối cảnh cụ thể, một số nghiên cứu trên thế giới cung cấp bằng chứng thực nghiệm chỉ ra các nhân tố (i) năng lực kiểm toán viên (Sardasht & Rashedi, 2018), (ii) áp lực kiểm toán như thời gian kiểm toán, kỳ vọng không hợp lý (Margheim, Kelley, & Pattison, 2005), (iii) sự hỗ trợ công nghệ thông tin (Barta, 2018), (iv) năng lực cạnh tranh và chất lượng kiểm toán (Berry, Bennett, & Brown, 1989), và (v) mức độ rủi ro của khách hàng (Paino, Smith, & Ismail, 2013) có ảnh hưởng đáng kể đến việc vận dụng RBA. Tại Việt Nam, có một số nghiên cứu tìm hiểu các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán và vận dụng RBA, ví dụ như nghiên cứu của Le và cộng sự (2022). Tuy nhiên, đối tượng của các nghiên cứu này là việc vận dụng RBA và chất lượng của KTV độc lập. Trong phạm vi hiểu biết của tác giả chưa có nghiên cứu nào xem xét các nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng RBA trong Kiểm Toán Nhà Nước (KTNN) và ảnh hưởng trong việc vận dụng RBA đến chất lượng kiểm toán của KTNN.

2. Cơ sở lý thuyết kiểm toán dựa trên rủi ro và mô hình nghiên cứu

2.1. Cơ sở lý thuyết kiểm toán dựa trên rủi ro

Kiểm toán dựa trên rủi ro cho phép tổ chức hiểu được các rủi ro hiện tại và đánh giá sự hữu hiệu các kiểm soát hiện hữu. Ngoài ra, nó giúp việc phân bổ nguồn lực hiệu quả. Tiền đề cơ bản của kiểm toán dựa trên rủi ro là KTV nên dành nhiều nguồn lực hơn cho các khoản mục có khả năng

chứa đựng sai sót và ngược lại (Bell, Peecher, & Solomon, 2005). Phương pháp tiếp cận này được kỳ vọng sẽ khiến hoạt động kiểm toán trở nên hữu hiệu và hiệu quả hơn (Bell & ctg., 2005). Tuy nhiên, nếu KTV không đánh giá chính xác các rủi ro có sai sót trọng yếu sẽ dẫn tới nguồn lực được phân bổ không hợp lý và do đó không phát hiện được tất cả các sai sót trọng yếu (Kinney, 2005).

Theo Prinsloo (2008), có hai cách tiếp cận kiểm toán dựa trên rủi ro gồm (i) phương pháp tiếp cận kiểm toán dựa trên mô hình rủi ro kiểm toán truyền thống (dựa trên mô hình thống kê) được Elliott và Rogers (1972) công bố lần đầu tiên năm 1972 và (ii) “mô hình kiểm toán tiếp cận dựa trên rủi ro kinh doanh được các công ty kiểm toán áp dụng từ thập niên 1990 và rủi ro kinh doanh được bổ sung vào chuẩn mực kiểm toán từ năm 2003” (tr. 173). Mô hình kiểm toán tiếp cận rủi ro truyền thống được vận dụng trong cả ba giai đoạn kiểm toán. Để lập kế hoạch kiểm toán, KTV phải đạt được hiểu biết về khách hàng kiểm toán và qua đó, thực hiện đánh giá rủi ro kiểm toán liên quan đến hoạt động kinh doanh, quy trình hoạt động và BCTC của khách hàng kiểm toán. Mục đích giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán nhằm xác định rủi ro có sai sót trọng yếu. Đây là rủi ro mà các thủ tục kiểm toán được thiết kế nhằm giảm thiểu rủi ro kiểm toán xuống mức thấp nhất có thể chấp nhận được (mức hợp lý). Đầu tiên KTV phải xác định rủi ro kiểm toán. Đây là mức rủi ro kiểm toán mà khách hàng kiểm toán có thể chấp nhận. Rủi ro kiểm toán là rủi ro xảy ra khi KTV đưa ra ý kiến chấp nhận toàn phần trong khi thực tế BCTC của khách hàng kiểm toán chứa đựng sai sót trọng yếu. Tiếp đến, KTV phải xác định và đánh giá rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát. Cuối cùng xác định rủi ro phát hiện qua phương trình:

$$\text{Rủi ro phát hiện} = \text{Rủi ro kiểm toán} / (\text{Rủi ro kiểm soát} \times \text{Rủi ro tiềm tàng}) \quad (1)$$

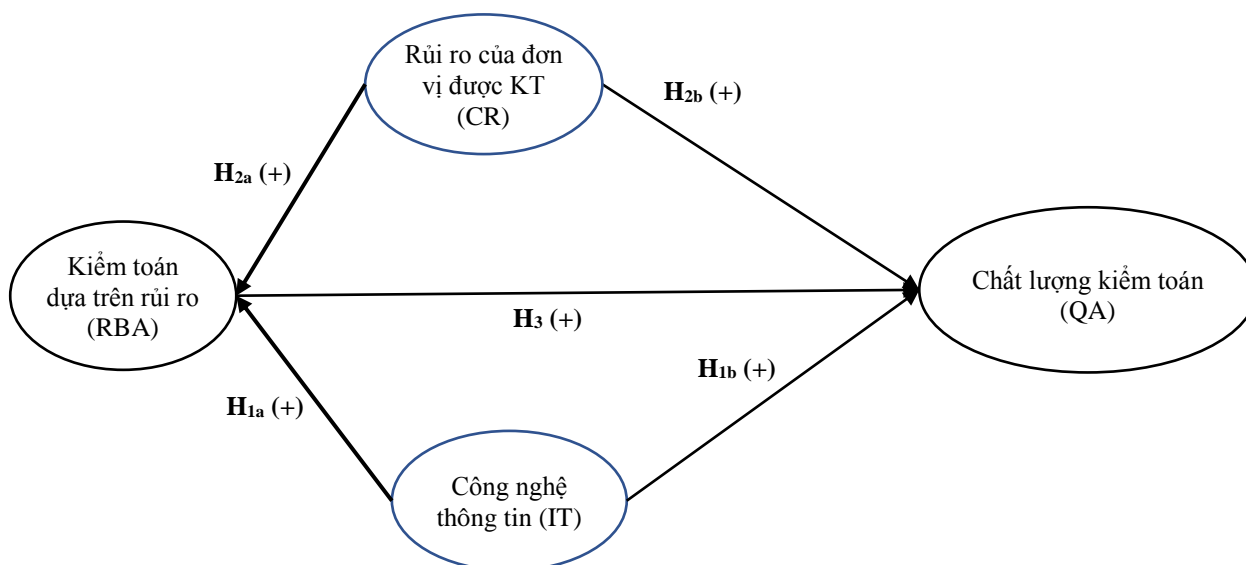
Rủi ro phát hiện được sử dụng để xác định nội dung, lịch trình và phạm vi kiểm toán. Tuy nhiên, một số nghiên cứu chỉ ra rằng, mặc dù mô hình đánh giá rủi ro khá hữu ích khi lập kế hoạch kiểm toán, xây dựng chương trình kiểm toán nhưng cần áp dụng thận trọng trên thực tế bởi vì rủi ro tiềm tàng là một khái niệm khá rộng và mơ hồ (Prinsloo, 2008, tr. iv).

Mô hình kiểm toán tiếp cận dựa trên rủi ro kinh doanh hoặc hệ thống chiến lược được áp dụng trong kiểm toán BCTC bao gồm bốn thành phần (i) phân tích chiến lược, (ii) phân tích quy trình hoạt động/kinh doanh, (iii) đánh giá rủi ro, (iv) xác định kết quả. Salterio và Weirich (2002, tr. 5) lưu ý rằng “mô hình kiểm toán RBA ra đời được xem như một cuộc cách mạng trong kiểm toán, ví dụ như quyết định bắt đầu kiểm toán báo cáo kết quả kinh doanh và bảng cân đối kế toán, hoặc quan niệm về mô hình rủi ro kiểm toán”. Bell và cộng sự (1997) cho rằng cuộc cách mạng này là cần thiết bởi vì nó cho phép các KTV nắm bắt và làm chủ, và đơn giản hóa sự phức tạp vốn có trong mạng lưới kinh tế toàn cầu hoá mà tổ chức khách hàng là một bộ phận.

2.2. Mô hình và giả thuyết nghiên cứu

Thực hiện kiểm toán dựa trên RBA có thể bị ảnh hưởng bởi các yếu tố như thể chế pháp lý, con người, môi trường và điều kiện làm việc cũng như các đặc điểm khác của khách hàng (Le & ctg., 2022). Hơn nữa, mức độ ảnh hưởng của các yếu tố này sẽ khác nhau trong các môi trường văn hóa và quốc gia khác nhau. Nếu các yếu tố địa phương hóa không được xem xét, sự thiếu sự linh hoạt sẽ khiến cuộc kiểm toán thất bại (Kutum, Fraser, & Hussainey, 2015). Nói cách khác, xem xét các yếu tố ảnh hưởng đến việc thực hiện RBA và chất lượng của cuộc kiểm toán nên được đặt trong một không gian và phạm vi nghiên cứu cụ thể. Theo Van Buuren, Koch, van Nieuw Amerongen, và Wright (2014), nhân tố công nghệ thông tin (IT) làm thay đổi phương pháp kiểm toán theo hướng hiện đại hơn. Họ thấy rằng đầu tư vào công nghệ thông tin ứng dụng trong kiểm toán là một yếu tố quan trọng giải thích việc sử dụng RBA của các công ty không phải là BIG 4. Sử dụng công nghệ thông tin trong kiểm toán có thể cải thiện chất lượng và hiệu quả kiểm toán (Barta, 2018).

Các nghiên cứu trước đây ví dụ như Houston, Peters, và Pratt (1999), Mock và Wright (1999) chỉ ra rằng KTV điều chỉnh phạm vi kiểm toán tùy thuộc vào rủi ro của khách hàng kiểm toán và nhận thấy rằng sự hiện diện của các yếu tố rủi ro làm tăng nhu cầu về bằng chứng kiểm toán bổ sung. Đánh giá rủi ro phụ thuộc đáng kể vào số lượng các yếu tố rủi ro được xác định trong từng lĩnh vực hoặc trong một đơn vị được kiểm toán có rủi ro cao. Paino và cộng sự (2013) thực hiện khảo sát đối với 200 công ty kiểm toán ở Malaysia để kiểm tra ảnh hưởng của việc đánh giá rủi ro kinh doanh đối với việc lựa chọn thủ tục kiểm toán của KTV. Kết quả cho thấy sự thay đổi đáng kể về quy trình kiểm toán của KTV để đáp ứng với rủi ro kinh doanh của khách hàng. Một số khác cho rằng áp dụng RBA giúp nâng cao chất lượng và hiệu quả kiểm toán (Curtis, Humphrey, & Turley, 2016), tuy nhiên, có quan điểm cho rằng RBA được thiết kế cho các hãng kiểm toán lớn và ở các quốc gia phát triển. Nó không thực sự phù hợp với các công ty kiểm toán nhỏ và cơ quan kiểm toán tại các nước đang phát triển (Andersen, 2006). Do đó, chất lượng kiểm toán của KTNN cũng cần được xem xét trong mối quan hệ với việc thực hiện RBA. Từ các phát hiện trên chúng tôi đề xuất mô hình nghiên cứu như Hình 1 và các giả thuyết nghiên cứu tương ứng Bảng 1.



Hình 1. Mô hình nghiên cứu đề xuất

Bảng 1

Giả thuyết và kỳ vọng nghiên cứu

Giả thuyết	Kỳ vọng	Nghiên cứu
H1a. Sự hỗ trợ của CNTT có tác động tích cực đến việc áp dụng RBA của KTNN.	(+)	Nazmi, Arori, và Ibrahim (2017); Le và cộng sự (2022)
H1b. Sự hỗ trợ của CNTT có tác động tích cực đến chất lượng kiểm toán của KTNN.	(+)	Nazmi và cộng sự (2017); Barta (2018); Le và cộng sự (2022)
H2a. Rủi ro của đơn vị được kiểm toán có tác động tích cực đến việc áp dụng RBA của KTNN.	(+)	Bedard, Graham, và Jackson (2005); Le và cộng sự (2022)
H2b. Rủi ro của đơn vị được kiểm toán có tác động tích cực đến chất lượng kiểm toán của KTNN.	(+)	Abdallah và cộng sự (2015); Le và cộng sự (2022)
H3. RBA có tác động tích cực đến chất lượng kiểm toán của KTNN.	(+)	Le và cộng sự (2022)

Nguồn: Tổng hợp của tác giả

3. Phương pháp nghiên cứu

Mục đích của nghiên cứu định lượng là xác nhận độ tin cậy của mô hình nghiên cứu đề xuất. Mô hình này cho thấy mối quan hệ giữa các biến phụ thuộc bao gồm ứng dụng RBA, Chất lượng kiểm toán và các biến độc lập bao gồm Sự hỗ trợ của công nghệ thông tin và Rủi ro của đơn vị được kiểm toán. Công cụ khảo sát trong nghiên cứu là Bảng câu hỏi khảo sát. Ngoài thông tin chung về người trả lời, Bảng câu hỏi gồm 20 câu hỏi kế thừa từ các nghiên cứu trước liên quan sau khi đã được điều chỉnh lại qua phỏng vấn một số KTV nhà nước. Nghiên cứu sử dụng thang đo Likert với năm mức độ từ 1 - Hoàn toàn không đồng ý đến 5 - Hoàn toàn đồng ý. Dữ liệu nghiên cứu được thu thập qua khảo sát 250 KTV nhà nước bằng mail trong tổng số 1,964 KTV nhà nước (chọn mẫu thuận tiện) và thu được 211 phiếu trả lời hợp lệ. Dữ liệu được xử lý trên phần mềm SmartPLS 4.0.8.5.

4. Kết quả nghiên cứu và bàn luận

4.1. Kiểm định sự phù hợp của mô hình đo lường kết quả

Để khẳng định mối quan hệ giữa các biến trong mô hình nghiên cứu, bước đầu tiên, tác giả tiến hành kiểm định sự phù hợp của mô hình đo lường kết quả dựa trên ba tiêu chí độ tin cậy, giá trị hội tụ và giá trị phân biệt của từng nhân tố. Kết quả kiểm định lần đầu tiên với 20 thang đo của bốn nhân tố cho thấy có 05 thang đo có CR < 0.7 (IT5, IT6, QA3, RBA1, RBA2). Tác giả tiếp tục kiểm định lại sự phù hợp mô hình đo lường sau khi loại 05 thang đo không đáp ứng yêu cầu về độ tin cậy trên. Kết quả Bảng 2 cho thấy cột hệ số tải ngoài có kết quả kiểm định giá trị hội tụ biến thiên từ 0.754 đến 0.928 và hệ số độ tin cậy tổng hợp (CR) đều lớn hơn 0.7 do đó các thang đo đạt giá trị tin cậy. Ngoài ra, giá trị phương sai trích trung bình (AVE) đều trên 0.5. Như vậy, với PLS-SEM các thang đo đều đạt yêu cầu về độ tin cậy và giá trị hội tụ.

Bảng 2

Giá trị tin cậy và giá trị hội tụ của các thang đo

Biến nghiên cứu	Thang đo	Hệ số tải	Hệ số Cronbach's Alpha (CRA)	Độ tin cậy tổng hợp (CR)	Phương sai trích (EVA)	R ²
CR	CR1	0.878	0.917	0.942	0.801	
	CR2	0.902				
	CR3	0.928				
	CR4	0.871				
IT	IT1	0.772	0.842	0.893	0.678	
	IT2	0.843				
	IT3	0.884				
	IT4	0.789				
QA	QA1	0.754	0.790	0.863	0.611	0.571
	QA2	0.793				
	QA4	0.772				
	QA5	0.807				
RBA	RBA3	0.814	0.763	0.862	0.676	0.305
	RBA4	0.847				
	RBA5	0.804				

Nguồn: Xử lý dữ liệu thông qua SmartPLS 4.0.8.5 (Ringle, Wende, & Becker, 2022)

Chỉ số HTMT của tất cả các cặp khái niệm dao động từ 0.221 đến 0.797 đều đạt yêu cầu (< 0.9). Như vậy, các thang đo đều đạt yêu cầu về giá trị phân biệt.

Bảng 3

Kết quả kiểm định giá trị phân biệt (HTMT)

Tên biến	CR	IT	QA	RBA
CR				
IT	0.221			
QA	0.733	0.320		
RBA	0.524	0.414	0.797	

Nguồn: Xử lý dữ liệu thông qua SmartPLS 4.0.8.5 (Ringle & ctg., 2022)

4.2. Kết quả kiểm định mô hình cấu trúc

Nhằm mục đích kiểm định các giả thuyết và sự phù hợp của mô hình cấu trúc tuyến tính (Hình 2). Đầu tiên chúng tôi tiến hành kiểm định hiện tượng đa cộng tuyến, tiếp đến đánh giá sự phù hợp của mô hình (Hair, Hollingsworth, Randolph, & Chong, 2017).

Kiểm định đa cộng tuyến: Đa cộng tuyến xảy ra khi một biến độc lập có mối liên hệ tuyến tính mạnh với các biến dự báo khác. Theo Hair và cộng sự (2017) nếu hệ số phương sai liên quan (VIF) lớn hơn 5.0 xuất hiện đa cộng tuyến. Kết quả Bảng 4 cho thấy hệ số VIF đều nhỏ hơn 5 do đó đáp ứng giả định không có đa cộng tuyến đối với mô hình cấu trúc tuyến tính SEM.

Bảng 4

Kết quả kiểm định đa cộng tuyến

Biến nghiên cứu	CR	IT	QA	RBA
Rủi ro của đơn vị kiểm toán (CR)			1.300	1.000
Công nghệ thông tin (IT)			1.145	1.000
Chất lượng kiểm toán (QA)				
Áp dụng kiểm toán dựa trên rủi ro (RBA)			1.452	

Nguồn: Xử lý dữ liệu thông qua SmartPLS 4.0.8.5 (Ringle & ctg., 2022)

Đánh giá mức ý nghĩa và sự phù hợp của mô hình cấu trúc. Việc đánh giá sự phù hợp của mô hình được thực hiện trên Bootstrapping trong phần mềm SmartPLS 4.0.8.5 nhằm đánh giá hệ số đường dẫn của mô hình cấu trúc. Hệ số đường dẫn (β) và p-value được sử dụng để đánh giá sự tác động của các biến ngoại sinh đến biến nội sinh. Bảng 5 cho thấy các giá trị quan trọng đối với các hệ số đường dẫn được xác định từ quá trình Bootstrapping.

Bảng 5

Kết quả kiểm định sự phù hợp của mô hình cấu trúc

Mối quan hệ	R ²	Hệ số đường dẫn (β)	Thống kê T	P-Values
Mô hình 1	30.5%			
IT -> RBA		0.316	4.471	0.000
CR -> RBA		0.454	8.539	0.000

Mối quan hệ	R ²	Hệ số đường dẫn (β)	Thông kê T	P-Values
Mô hình 2	57.1%			
IT -> QA		0.145	2.666	0.008
CR -> QA		0.464	9.322	0.000
RBA -> QA		0.377	6.126	0.000

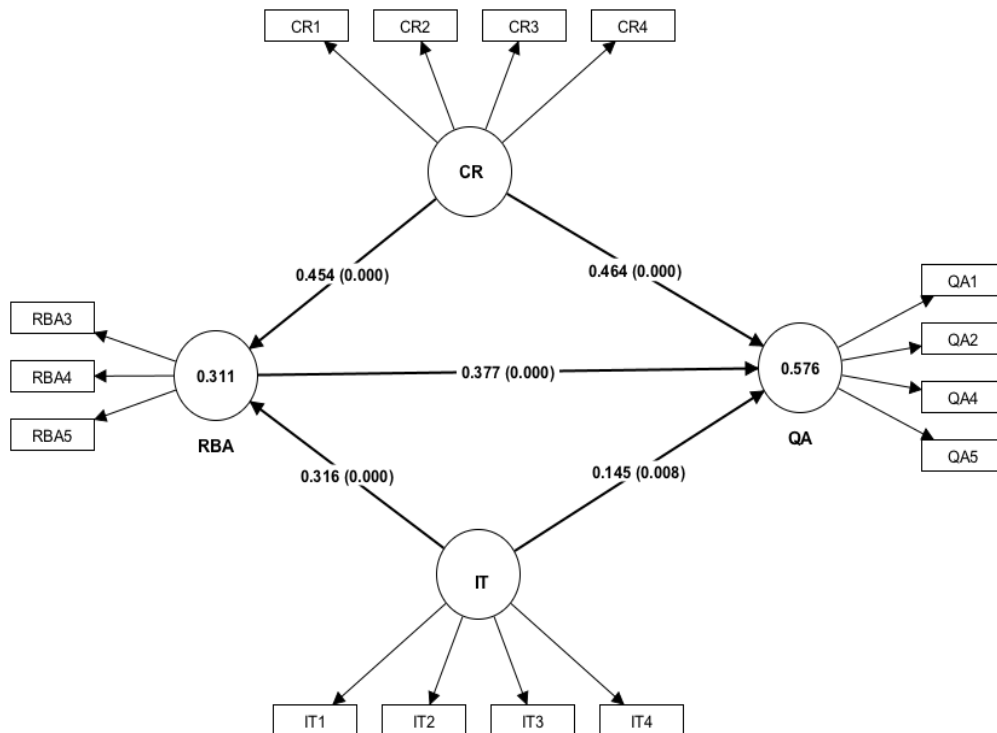
Nguồn: Xử lý dữ liệu thông qua SmartPLS 4.0.8.5 (Ringle & ctg., 2022)

Bảng 6

Kết quả kiểm định giả thuyết nghiên cứu

Giả thuyết	Kỳ vọng	P-Value	Kết quả
H1a. Sự hỗ trợ của CNTT có tác động tích cực đến việc áp dụng RBA của KTNN.	(+)	0.000	Chấp nhận giả thuyết, mức ý nghĩa 1%
H1b. Sự hỗ trợ của CNTT có tác động tích cực đến chất lượng kiểm toán của KTNN.	(+)	0.008	Chấp nhận giả thuyết, mức ý nghĩa 1%
H2a. Rủi ro của đơn vị được kiểm toán có tác động tích cực đến việc áp dụng RBA của KTNN.	(+)	0.000	Chấp nhận giả thuyết, mức ý nghĩa 1%
H2b. Rủi ro của đơn vị được kiểm toán có tác động tích cực đến chất lượng kiểm toán của KTNN.	(+)	0.000	Chấp nhận giả thuyết, mức ý nghĩa 1%
H3. RBA có tác động tích cực đến chất lượng kiểm toán của KTNN.	(+)	0.000	Chấp nhận giả thuyết, mức ý nghĩa 1%

Nguồn: Tổng hợp của tác giả



Hình 2. Mô hình các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng RBA và chất lượng kiểm toán

Nguồn: Xử lý dữ liệu thông qua SmartPLS 4.0.8.5 (Ringle & ctg., 2022)

4.3. Thảo luận kết quả nghiên cứu

Kiểm toán với RBA đã trở nên phổ biến ở các nước phát triển nhưng chủ đề này là mới ở các nước đang phát triển như Việt Nam. Nghiên cứu này được thực hiện để xác định các nhân tố ảnh hưởng đến việc thực hiện RBA và chất lượng của kiểm toán của KTNN ở Việt Nam. Kết quả nghiên cứu chỉ ra rằng hai nhân tố có mối quan hệ tích cực với việc vận dụng RBA và chất lượng kiểm toán, bao gồm: Sự hỗ trợ của CNTT và Rủi ro của đơn vị được kiểm toán.

Dựa trên hệ số đường dẫn trong Bảng 5, mức độ ảnh hưởng từ Rủi ro của đơn vị được kiểm toán (CR) (0.454) và Sự hỗ trợ của CNTT (0.316) đến việc áp dụng RBA. Tương tự Rủi ro của đơn vị được kiểm toán (0.464) tác động đến Chất lượng kiểm toán cao hơn so với nhân tố CNTT (0.145). Kết quả này cũng khá tương đồng với các phát hiện tương tự của Le và cộng sự (2022) nghiên cứu về kiểm toán độc lập ở Việt Nam và một số nghiên cứu khác trên thế giới (Barta, 2018; Nazmi & ctg., 2017). Với những kết quả này, một số điểm cần được thảo luận:

Rủi ro của đơn vị được kiểm toán có tác động mạnh nhất đến ứng dụng RBA nhất quán với phát hiện trong nghiên cứu của Le và cộng sự (2022). Tuy nhiên, trong nghiên cứu này rủi ro của đơn vị được kiểm toán cũng có tác động mạnh nhất đến chất lượng kiểm toán của KTNN, trái với phát hiện của Le và cộng sự (2022), đó là ảnh hưởng không đáng kể. Bởi vì tại Việt Nam, phần lớn khách hàng kiểm toán độc lập là doanh nghiệp nhỏ (Le & ctg., 2022). Trong khi đó, lĩnh vực kiểm toán của KTNN khá rộng như kiểm toán ngân sách địa phương bao gồm từ 10 - 25 đơn vị được kiểm toán trong một cuộc kiểm toán, kiểm toán doanh nghiệp nhà nước thường bao gồm công ty mẹ và các công ty con. Mặt khác, đối tượng kiểm toán của KTNN đa dạng và phức tạp hơn gồm cả kiểm toán hoạt động, kiểm toán tuân thủ, kiểm toán chuyên đề. Vì vậy, việc xác định rủi ro khi lựa chọn chủ đề kiểm toán luôn được KTNN quan tâm hàng đầu.

Việc ứng dụng CNTT vào kiểm toán là xu hướng tất yếu bởi vì doanh nghiệp ngày càng sử dụng các phần mềm để ghi nhận, truy vết và xử lý các giao dịch. Đây là lý do tại sao CNTT có ảnh hưởng mạnh thứ hai đến việc thực hiện RBA cũng như chất lượng kiểm toán. Kết quả này phù hợp với những phát hiện từ các nghiên cứu của Nazmi và cộng sự (2017). Tại KTNN Việt Nam “ứng dụng CNTT và công nghệ cao là một trong ba trụ cột chiến lược phát triển KTNN đến năm 2030” (State Audit Office of Vietnam, 2019, tr. 28-29).

Kết quả nghiên cứu cũng cho thấy vận dụng RBA có ảnh hưởng tích cực có ý nghĩa thống kê đến chất lượng kiểm toán. Tuy nhiên, để đảm bảo chất lượng kiểm toán, cần xem xét các cách thức triển khai RBA với các thông số kỹ thuật khác nhau. Kutum và cộng sự (2015) cho rằng việc thu hẹp hoặc mở rộng RBA phụ thuộc vào việc đánh giá rủi ro của đơn vị được kiểm toán với các quy mô khác nhau.

5. Kết luận

Kết quả nghiên cứu đã cung cấp bằng chứng thực nghiệm cho thấy áp dụng RBA có tác động tích cực và đáng kể đến chất lượng kiểm toán của KTNN. Đặc biệt trong bối cảnh KTNN phải hiện thực hoá mục tiêu chiến lược là đến năm 2030 phải kiểm toán để xác nhận báo cáo quyết toán ngân sách của 63 tỉnh thành phố hàng năm. Để nâng cao hiệu quả vận dụng RBA và đảm bảo chất lượng kiểm toán khi áp dụng RBA. Mô hình nghiên cứu đề xuất từ lý thuyết và kết quả nghiên cứu trước trong bối cảnh kiểm toán độc lập cũng chỉ ra kết quả khá tương đồng đối với KTNN Việt Nam. Đó là việc vận dụng RBA còn phụ thuộc nhiều vào đánh giá rủi ro từ phía đơn vị được kiểm toán. Nghĩa là việc xác định và đánh giá rủi ro từ phía đơn vị được kiểm toán càng chính xác thì việc vận dụng RBA càng hiệu quả và qua đó góp phần đảm bảo chất lượng của KTNN. Ngoài ra, nghiên cứu cho thấy ứng dụng CNTT có tác động tích cực đến việc vận RBA.

Tài liệu tham khảo

- Abdallah, A. A. J., Mssadeh, A. A. D., & Othman, O. H. (2015). Measuring the impact of business risks on the quality of the auditing process. *Review of Integrative Business Economics Research*, 4(2), 171-181.
- Alaraji, F. A. A. S., Al-Dulaimi, Z. Y. S., Sabri, T. M. M., & Ion, E. I. (2017). Factors affecting the quality of external auditing services. *Proceedings of the 11th International Conference on Business Excellence*, 557-568. doi:10.1515/picbe-2017-0060
- Allaham, T., Nassar, A. M., & Reesh, S. A. (2017). Factors affecting the application of business risk audit methodology in Jordanian commercial banks. *International Journal of Business and Social Science*, 8(7), 229-236.
- Andersen, T. J. (Ed.). (2006). *Perspectives on strategic risk management*. Frederiksberg, Copenhagen: Copenhagen Business School Press.
- Barta, G. (2018). The increasing role of IT auditors in financial audit: Risks and intelligent answers. *Business, Management and Education*, 16(1), 81-93. doi:10.3846/bme.2018.2142
- Bedard, J. C., Graham, L., & Jackson, C. (2005). Information systems risk and audit planning. *International Journal of Auditing*, 9(2), 147-163. doi:10.1111/j.1099-1123.2005.00267.x
- Bell, T. B., Peecher, M. E., & Solomon, I. (2005). *The 21st-century public company audit: Conceptual elements of KPMG's global audit methodology*. Lisbon, Portugal: KPMG International.
- Bell, T., Marrs, F., Solomon, I., & H. Thomas (1997). *Auditing organizations through a strategic systems lens: The KPMG business measurement process*. Lisbon, Portugal: KPMG International.
- Berry, L. L., Bennett, D. R., & Brown, C. W. (1989). *Service quality: A profit strategy for financial institutions*. Homewood, IL: Dow Jones-Irwin.
- Curtis, E., Humphrey, C., & Turley, W. S. (2016). Standards of innovation in auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 35(3), 75-98.
- Dang, T. A., & Nguyen, D. K. N. (2021). Components constituting the audit expectation gap: The Vietnamese case. *The Journal of Asian Finance, Economics, and Business*, 8(1), 363-373. doi:10.13106/jafeb.2021.vol8.no1.363
- Elliott, R. K., & Rogers, J. R. (1972). Relating statistical sampling to audit objectives. *Journal of Accountancy*, 134(7), 46-55.
- Hair, J. F., Hollingsworth, C. L., Randolph, A. B., & Chong, A. Y. L. (2017). An updated and expanded assessment of PLS-SEM in information systems research. *Industrial Management & Data Systems*, 117(3), 442-458. doi:10.1108/IMDS-04-2016-0130
- Houston, R. W., Peters, M. F., & Pratt, J. H. (1999). The audit risk model, business risk and audit-planning decisions. *The Accounting Review*, 74(3), 281-298.
- Kinney, W. R. (2005). Twenty-five years of audit deregulation and re-regulation: What does it mean for 2005 and beyond? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 24, 89-100.
- Kutum, I., Fraser, I., & Hussainey, K. (2015). The application of business risk audit methodology within non-Big-4 firms. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 13(2), 226-246. doi:10.1108/JFRA-03-2014-0015

- Le, T. T., Nguyen, T. M. A., & Ngo, T. H. C. (2022). Risk-based approach and quality of independent audit using structure equation modeling - Evidence from Vietnam. *European Research on Management and Business Economics*, 28(3), Article 100196. doi:10.1016/j.iedeen.2022.100196
- Margheim, L., Kelley, T., & Pattison, D. (2005). An empirical analysis of the effects of auditor time budget pressure and time deadline pressure. *Journal of Applied Business Research (JABR)*, 21(1).
- Mock, T. J., & Wright, A. M. (1999). Are audit program plans risk-adjusted? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 18(1), 55-74. doi:10.2308/aud.1999.18.1.55
- Nazmi, E., Arori, I. M. S., & Ibrahim, M. R. (2017). The factors affect business risk audit and their impact on the external auditing quality in Jordanian commercial banks (Case study). *European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research*, 5(5), 1-17.
- Paino, H., Smith, M., & Ismail, Z. (2013). Auditor acceptance of dysfunctional behaviour: An explanatory model using individual factors. *Journal of Applied Accounting Research*, 13(1), 37-55. doi:10.1108/09675421211231907
- Prinsloo, J. (2008). *The development and evaluation of risk-based audit approaches* (Doctoral dissertation). University of the Free State, Bloemfontein, South Africa.
- Ringle, C. M., Wende, S., & Becker, J. M. (2022). *SmartPLS 4. Oststeinbek: SmartPLS*. Truy cập ngày 10/10/2022 tại <https://www.smartpls.com>
- Rittenberg, L. E., Johnston, K. M., & Gramling, A. A. (2010). *The public accounting profession: Auditing, a business risk approach* (7th ed). Truy cập ngày 10/10/2022 tại <https://digitalcommons.kennesaw.edu/facpubs/1325>
- Salterio, S. E., & Weirich, T. R. (2002). *A primer on the strategic-systems approach to auditing*. Ontario, Canada: University of Waterloo.
- Sardasht, M. S., & Rashedi, E. (2018). Identifying influencing factors of audit risk model: A combined fuzzy ANP-DEMATEL approach. *International Journal of Digital Accounting Research*, 18(24), 69-117.
- State Audit Office of Vietnam. (2019). *Decision 1567/BC-KTNN dated December 11, 2019 Report on State Audit Development Strategy to 2030 (2020-2030 period) and Vision to 2035*. Truy cập ngày 10/10/2022 tại <https://www.sav.gov.vn/Pages/chi-tiet-tin.aspx?ItemID=32&l=Chienluocphattrien>
- Van Buuren, J., Koch, C., van Nieuw Amerongen, N., & Wright, A. M. (2014). The use of business risk audit perspectives by non-Big 4 audit firms. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33(3), 105-128.

