

# ẢNH HƯỞNG CỦA MÔI TRƯỜNG KIỂM SOÁT ĐẾN TÍNH HỮU HIỆU CỦA KIỂM SOÁT NỘI BỘ TẠI CÁC DOANH NGHIỆP BIA - RƯỢU - NƯỚC GIẢI KHÁT VIỆT NAM

**Phạm Thị Bích Thu**

*Khoa Kinh tế- Quản trị kinh doanh, Trường Đại học Hồng Đức*

*Email: bichthuth1988@gmail.com*

Ngày nhận: 24/3/2017

Ngày nhận bản sửa: 20/7/2017

Ngày duyệt đăng: 25/8/2017

## **Tóm tắt:**

*Nghiên cứu tiếp cận và vận dụng Khung kiểm soát nội bộ của Ủy ban các tổ chức tài trợ (COSO) 2013 nhằm đánh giá ảnh hưởng của môi trường kiểm soát đến tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ tại các doanh nghiệp sản xuất Bia - Rượu - Nước giải khát Việt Nam. Thông qua khảo sát 240 nhà quản trị, nhân viên tại các doanh nghiệp trên, với sự hỗ trợ của phần mềm SPSS 20, AMOS 20 và phương pháp phân tích nhân tố khám phá (EFA), phân tích nhân tố khẳng định (CFA) và mô hình cấu trúc tuyến tính (SEM), kết quả nghiên cứu một lần nữa khẳng định môi trường kiểm soát và các nhân tố thuộc môi trường kiểm soát có tác động tích cực đến tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ. Nghiên cứu chỉ ra khuyến nghị cho nhà quản trị trong việc duy trì tính hữu hiệu kiểm soát nội bộ tại các doanh nghiệp sản xuất Bia - Rượu - Nước giải khát Việt Nam.*

**Từ khóa:** Môi trường kiểm soát, Tính hữu hiệu, Kiểm soát nội bộ.

## **The impact of control environment on the effectiveness of internal control in beer–alcohol-beverage companies of Vietnam**

*Abstract:*

*The internal control framework of the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) 2013 is used in the research to assess the impact of the control environment on the effectiveness of internal controls in beer-alcohol-beverage companies in Vietnam. The author conducted a survey of 240 managers at all levels and employees in the beer-alcohol-beverage companies of Vietnam. Exploratory Factor Analysis (EFA), Confirmatory Factor Analysis (CFA) and Structural Equation Modeling (SEM) were performed. The results indicate that control environment and its components has a direct impact on the effectiveness of internal control. Moreover, the research suggests managerial implications for maintaining and improving the effectiveness of internal control in their enterprises.*

*Keywords: Control Environment, Effectiveness, Internal Control.*

### **1. Giới thiệu**

Ngành sản xuất Bia - Rượu - Nước giải khát Việt Nam hiện nay đang đối mặt với không ít thách thức từ môi trường kinh doanh như sự cạnh tranh gay gắt từ các doanh nghiệp sản xuất Bia - Rượu - Nước giải khát nước ngoài; làn sóng sáp nhập, mua lại, hay bị thôn tính bởi các doanh nghiệp nước ngoài đang có

xu hướng phát triển: Tập đoàn Bia Carlberg (Đan Mạch) thôn tính Công ty TNHH Bia Huế (Huda); thương hiệu Tribeco - thương hiệu giải khát mạnh nhất Việt Nam bị Uni - President thôn tính... Để nâng cao năng lực cạnh tranh, các doanh nghiệp Bia - Rượu - Nước giải khát của Việt Nam ngoài các biện pháp nâng cao năng lực sản xuất như cải tiến

công nghệ, kỹ thuật, có biện pháp thu hút vốn, thì nâng cao hiệu quả công tác quản trị doanh nghiệp, tăng cường tính hữu hiệu kiểm soát nội bộ cũng cần được quan tâm.

Kiểm soát nội bộ là chức năng quan trọng của quản trị doanh nghiệp, do vậy, để nâng cao hiệu quả quản trị doanh nghiệp phát huy tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ cần được các doanh nghiệp quan tâm (Eko & Hariyanto, 2011). Kiểm soát nội bộ được duy trì hiệu quả giúp doanh nghiệp đạt được mục tiêu đề ra, tăng khả năng sinh lời và giảm tỷ lệ thất bại trong kinh doanh (English, 1996; Parsa & cộng sự, 2005; Lee, 2006). Nhà quản lý có các quan điểm tích cực về việc xây dựng, vận hành và duy trì tính hữu hiệu kiểm soát nội bộ có thể tăng khả năng sinh lời, giảm chi phí sản xuất cũng tăng hiệu quả đầu tư (Doyle & cộng sự, 2005). Bên cạnh đó, theo khung kiểm soát nội bộ của COSO 2013, việc duy trì tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ giúp doanh nghiệp đạt được mục tiêu về báo cáo, mục tiêu hoạt động và mục tiêu tuân thủ.

Môi trường kiểm soát là nền tảng cho tất cả các yếu tố khác của kiểm soát nội bộ (Sudsomboon & Ussahawanitchakit, 2009). Joseph & Susan (2005) đã nhận định môi trường kiểm soát thiết lập nên phong cách kiểm soát và ảnh hưởng đến nhận thức của các thành viên trong tổ chức đó và là nền tảng cho kiểm soát nội bộ phát huy tính hữu hiệu. Tuy nhiên, có thể thấy tác động của môi trường kiểm soát và các yếu tố cấu thành đến tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ chưa được nhiều nghiên cứu quan tâm, đặc biệt là đối với các doanh nghiệp sản xuất Bia - Rượu - Nước giải khát của Việt Nam.

Từ cơ sở lý thuyết mối quan hệ giữa môi trường kiểm soát và tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ và thực tiễn đặt ra đối với các doanh nghiệp ngành sản xuất Bia - Rượu - Nước giải khát, bài viết tập trung xác định mức độ ảnh hưởng của môi trường kiểm soát cũng như của từng yếu tố trong môi trường kiểm soát đến tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ từ đó nhằm đưa ra các định hướng giúp nhà quản trị nâng cao hiệu quả quản trị, và đảm bảo doanh nghiệp đạt được mục tiêu đề ra.

## **2. Cơ sở lý thuyết**

### **2.1. Kiểm soát nội bộ**

Theo Fayol (1917), “kiểm soát là việc kiểm tra để khẳng định mọi việc có được thực hiện theo đúng kế hoạch hoặc chỉ dẫn và các nguyên tắc đã

được thiết lập hay không, từ đó nhằm chỉ ra các yếu kém, sai phạm cần phải điều chỉnh, đồng thời ngăn chặn chúng không được phép tái diễn”. Định nghĩa đáng tin cậy đầu tiên về kiểm soát nội bộ được Viện kiểm toán độc lập Hoa Kỳ (AICPA) đưa ra như sau: “Kiểm soát nội bộ bao gồm kế hoạch của tổ chức và tất cả các phương pháp phối hợp và đo lường được thừa nhận trong doanh nghiệp để bảo đảm an toàn tài sản, kiểm tra sự phù hợp và độ tin cậy của dữ liệu kế toán, tăng cường tính hiệu quả của hoạt động và khuyến khích việc thực hiện các chính sách quản lý lâu dài” (American Institute of Certified Public Accountants, 1972).

Theo Báo cáo Turnbull của Ủy ban chứng khoán London về thực hành kiểm soát nội bộ cho các công ty niêm yết, kiểm soát nội bộ là một hệ thống bao gồm toàn bộ các chính sách, quá trình, nhiệm vụ, hành động và các khía cạnh khác của một công ty được kết hợp cùng nhau để tiến hành một cách có hiệu quả, hiệu lực các hoạt động đối phó với rủi ro nhằm đạt được mục tiêu của doanh nghiệp, đảm bảo chất lượng báo cáo, đảm bảo tính tuân thủ các quy định.

Khung kiểm soát COSO 2013, định nghĩa kiểm soát nội bộ là một quá trình ảnh hưởng bởi hội đồng quản trị, nhà quản trị, các bộ phận khác, được thiết kế để cung cấp sự đảm bảo chắc chắn rằng doanh nghiệp đạt được các mục tiêu: hiệu quả và hiệu năng của hoạt động; độ tin cậy của báo cáo tài chính; tuân thủ các quy định, luật hiện hành. Tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ được đảm bảo khi doanh nghiệp đạt được 3 nhóm mục tiêu: mục tiêu về hoạt động, mục tiêu về báo cáo và mục tiêu về tuân thủ.

Trong các định nghĩa, các khung kiểm soát nội bộ, khung kiểm soát nội bộ của COSO 2013 được sử dụng nhiều nhất. Theo đó, khung COSO được xem là nền tảng trong cách tiếp cận hiện đại về kiểm soát (Spira & Page, 2003). Do vậy, bài viết sử dụng khung COSO trong việc đánh giá tính hữu hiệu kiểm soát nội bộ, xác định các yếu tố cấu thành môi trường kiểm soát đồng thời căn cứ theo Khung kiểm soát COSO 2013.

### **2.2. Môi trường kiểm soát**

Môi trường kiểm soát là hệ thống các tiêu chuẩn, quy trình, cấu trúc cung cấp cơ sở để thực hiện kiểm soát nội bộ trong toàn tổ chức. Môi trường kiểm soát bao gồm tính chính trực và giá trị đạo đức; các chỉ số thể hiện trách nhiệm giám sát, cơ cấu tổ chức và

phân công thẩm quyền; quá trình thu hút, phát triển và duy trì các cá nhân có năng lực; các biện pháp thực hiện đánh giá hiệu quả, ưu đãi và phần thưởng để tăng trách nhiệm giải trình trong việc đánh giá (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 2013).

Môi trường kiểm soát bao gồm các yếu tố sau:

- Cam kết về chính trực và giá trị đạo đức: Mỗi tổ chức phải xác định và truyền đạt rõ ràng đến từng nhân viên về giá trị đạo đức mà tổ chức hướng đến thông qua Bộ quy tắc ứng xử, sổ tay nhân viên, chính sách, trình tự và thủ tục của tổ chức. Các quy định trong bộ giá trị đạo đức cốt lõi mà doanh nghiệp hướng đến đó phải được áp dụng cho nhân viên ở tất cả các cấp và đặc biệt, nhà lãnh đạo của doanh nghiệp phải thể hiện rõ ràng và công khai các hành động và ứng xử phù hợp với những giá trị đạo đức này. Bên cạnh đó, để đảm bảo cam kết và tính chính trực và giá trị đạo đức tất cả mọi người ở mọi cấp phải chịu trách nhiệm về những ứng xử sai lệch so với giá trị đạo đức đã đề ra, từ đó hình thành nên văn hoá tổ chức (Murphy, 2015; The Institutes of Internal Auditors, 2011).

- Cam kết về năng lực: Nhà quản trị thể hiện cam kết về việc thu hút, phát triển và duy trì các nhân viên đủ năng lực phù hợp với mục tiêu. Competent - đủ năng lực được hiểu là có đầy đủ kiến thức, chuyên môn, kinh nghiệm để hoàn thành nhiệm vụ (Murphy, 2015). Cam kết về năng lực thể hiện việc chuyển tải các yêu cầu về năng lực cụ thể đó thành các tiêu chuẩn về kiến thức và kỹ năng cần thiết cho từng công việc và nhà quản trị chỉ nên tuyển dụng các nhân viên đảm bảo tiêu chuẩn (Kabir, 2014).

- Triết lý quản lý và phong cách điều hành: Triết lý và phong cách điều hành thể hiện bằng các quan điểm, đặc điểm quản lý liên quan đến các vấn đề như phương thức truyền thông được duy trì giữa các cấp, quan điểm về vấn đề tuân thủ pháp luật, về lập và trình bày báo cáo tài chính, về việc thực hiện mục tiêu kế hoạch đề ra, về việc công khai, minh bạch các vấn đề tài chính của doanh nghiệp, về phong cách ra quyết định... (Chu Thị Thu Thủy, 2016).

- Cơ cấu tổ chức: thể hiện việc thiết lập cơ cấu tổ chức trong đó chỉ rõ các hoạt động, chức năng được lên kế hoạch, thực hiện, kiểm soát và giám sát như thế nào. Cơ cấu tổ chức phải đảm bảo quy định rõ quyền hạn, trách nhiệm và yêu cầu phối hợp giữa các cá nhân, bộ phận trong quá trình thực hiện

công việc, chức năng. Cơ cấu tổ chức đồng thời phải chỉ rõ cơ cấu, trình tự báo cáo và được tổ chức phù hợp với đặc điểm các hoạt động trong doanh nghiệp (International Federation of Accountants, 2009).

- Phân định quyền hạn và trách nhiệm: là việc xác định mức độ tự chủ, phân cấp thẩm quyền chức năng đối với chức năng hoạt động và chức năng tài chính, quy định về việc phê chuẩn, ủy quyền trong doanh nghiệp (Kumuthinidevi, 2016).

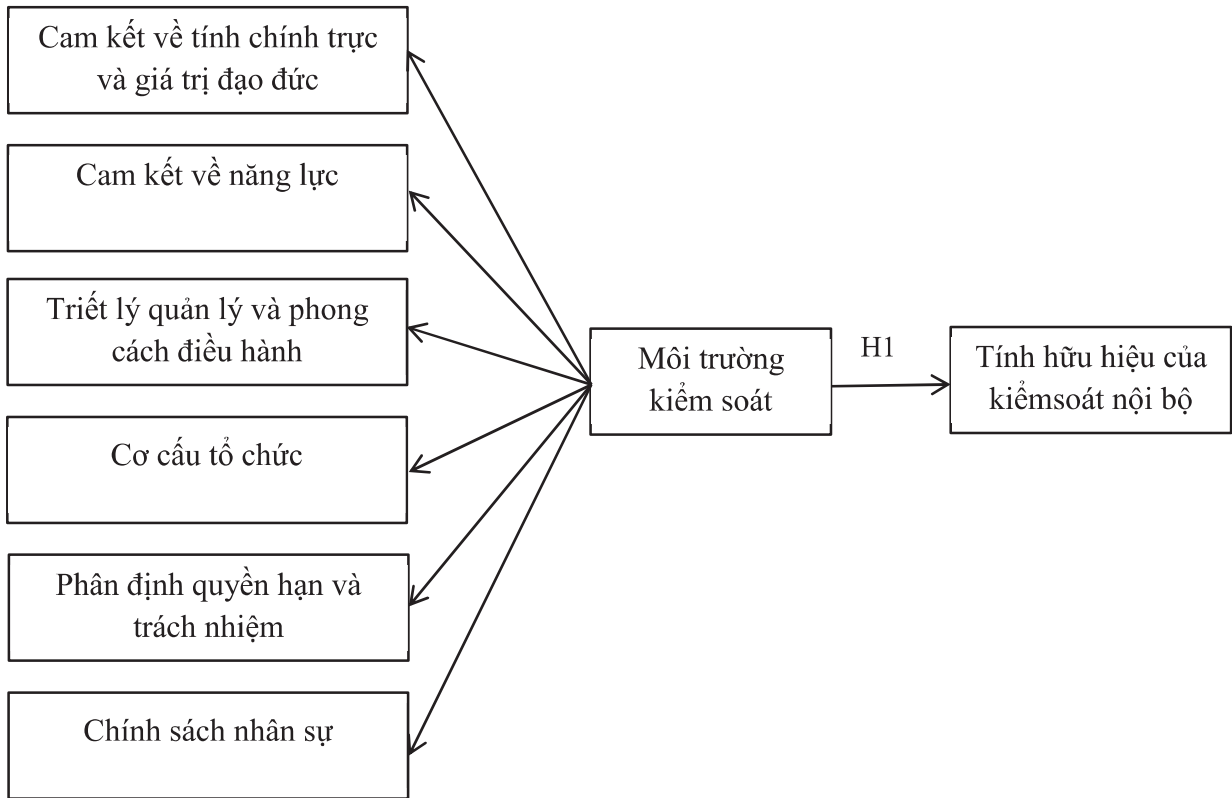
- Chính sách nhân sự - bao gồm chính sách liên quan đến tuyển dụng, đào tạo, hướng nghiệp, đánh giá, động viên và xử phạt nhân viên trong doanh nghiệp. Guo & cộng sự (2016) đã chỉ ra rằng chính sách nhân sự là chỉ tiêu quan trọng đo lường môi trường kiểm soát; cụ thể kết quả nghiên cứu nhấn mạnh hiệu quả của các chính sách ứng xử với nhân viên đối với tính toàn vẹn của kiểm soát nội bộ và báo cáo tài chính. Khung COSO (2013) nhấn mạnh khi các chính sách nhân sự được xây dựng và vận hành đúng đắn sẽ đảm bảo rằng chỉ những cá nhân đủ năng lực và đáng tin cậy được tuyển dụng và được đề bạt trong tổ chức.

### ***2.3. Môi quan hệ giữa môi trường kiểm soát và tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ***

Khung kiểm soát nội bộ COSO 1992 đề cập kiểm soát nội bộ cung cấp đảm bảo doanh nghiệp đạt được mục tiêu trên 3 khía cạnh sau: tính hiệu quả và hiệu lực của các hoạt động; độ tin cậy của báo cáo và tính tuân thủ các luật và quy định (COSO, 1992). Kiểm soát nội bộ hữu hiệu giúp doanh nghiệp thực hiện được các mục tiêu hoạt động, mục tiêu báo cáo và mục tiêu hoạt động, nói cách khác tính hữu hiệu kiểm soát nội bộ được đo lường thông qua mức độ đạt được các mục tiêu trên (Whittington & Pany, 2001; Messier, 1997; Amudo & Inanga, 2009).

Môi trường kiểm soát hiệu quả có tác động lan rộng đến tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ (COSO, 2013). Môi trường kiểm soát được nhiều nghiên cứu đề cập là một bộ phận, một nhân tố của kiểm soát nội bộ (Amudo & Inanga, 2009; Ho, 2016; Kumuthinidevi, 2016) và môi trường kiểm soát mạnh giúp đảm bảo tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ (COSO, 2013). Như vậy, có thể mối quan hệ giữa môi trường kiểm soát và kiểm soát nội bộ đã được nhiều nghiên cứu đề cập; trên cơ sở đó tác giả đề xuất mối quan hệ giữa môi trường kiểm soát với tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ trường hợp tại các doanh nghiệp sản xuất Bia - Rượu - Nước giải khát

**Hình 1: Mô hình nghiên cứu kiểm định mối quan hệ giữa môi trường kiểm soát và tính hữu hiệu kiểm soát nội bộ**



của Việt Nam theo giả thuyết sau:

*H1: Môi trường kiểm soát tác động cùng chiều đến tính hữu hiệu kiểm soát nội bộ*

Bên cạnh đó, nghiên cứu đưa ra các giả thuyết về tác động của yếu tố trong môi trường kiểm soát đến tính hữu hiệu kiểm soát nội bộ như sau:

*H2: Cam kết về tính chính trực và giá trị đạo đức tác động cùng chiều đến tính hữu hiệu kiểm soát nội bộ*

*H3: Cam kết về năng lực tác động cùng chiều đến tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ*

*H4: Triết lý quản lý và phong cách điều hành tác động đến tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ*

*H5: Cơ cấu tổ chức tác động cùng chiều đến tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ*

*H6: Phân định quyền hạn và trách nhiệm tác động cùng chiều đến tính hữu hiệu kiểm soát nội bộ*

*H7: Chính sách nhân sự tác động cùng chiều đến tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ*

### **3. Mô hình nghiên cứu**

#### **3.1. Mô hình và thiết kế nghiên cứu**

Từ cơ sở lý thuyết và giả thuyết đã trình bày ở

trên, tác giả đề xuất mô hình nghiên cứu dựa trên nền tảng Khung kiểm soát nội bộ COSO 2013 như trình bày tại Hình 1.

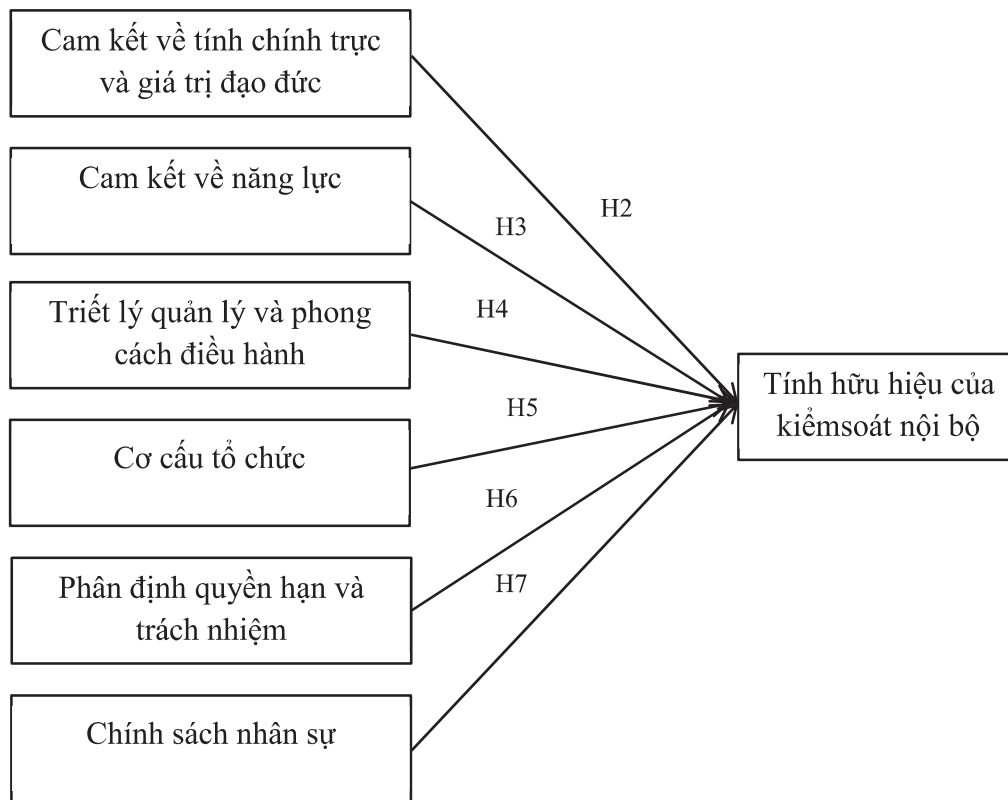
Đồng thời, nghiên cứu sẽ kiểm định tác động của từng nhân tố trong môi trường kiểm soát đến tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ như tại Hình 2.

Nghiên cứu được thực hiện thông qua phỏng vấn bằng bảng hỏi đến nhà quản trị (cấp cao, cấp trung và cấp cơ sở), trưởng phó phòng ban và nhân viên tại doanh nghiệp sản xuất Bia Rượu Nước giải khát Việt Nam phương pháp chọn mẫu phi xác suất. Thang đo đơn hướng được sử dụng là thang đo likert 5 điểm với điểm 1 là hoàn toàn không đồng ý và điểm 5 là hoàn toàn đồng ý.

#### **3.2. Phương pháp nghiên cứu**

Phương pháp nghiên cứu định tính được sử dụng để xác định các nhóm nhân tố ảnh hưởng đến môi trường kiểm soát, kiểm soát nội bộ, thang đo các biến quan sát. Phương pháp nghiên cứu định lượng được sử dụng chủ yếu trong nghiên cứu như: Kiểm định độ tin cậy Cronbach's alpha, Phân tích nhân tố khám phá, phân tích nhân tố khẳng định, và mô hình cấu trúc tuyến tính.

**Hình 2: Mô hình nghiên cứu kiểm định mối quan hệ giữa các thành phần của môi trường kiểm soát và tính hữu hiệu kiểm soát nội bộ**



\*Kiểm định độ tin cậy thang đo Cronbach's alpha: được sử dụng để loại bỏ biến rác trước khi tiến hành phân tích nhân tố. Nếu Cronbach alpha > = 0,6 là thang đo có thể chấp nhận được; các biến có hệ số tương quan tổng - biến (Corrected item total correlation) nhỏ hơn 0,3 sẽ bị loại (Nunnally & Bernstein, 1994).

\* Phân tích nhân tố khám phá (Exploratory Factor Analysis - EFA) được sử dụng để xác định các nhóm tiêu chí đo lường nhân tố Môi trường kiểm soát và Kiểm soát nội bộ tại các doanh nghiệp sản xuất Bia Rượu Nước giải khát của Việt Nam.

\* Phân tích nhân tố khẳng định (Confirmatory Factor Analysis - CFA) được sử dụng để khẳng định lại tính đơn biến, đa biến, giá trị hội tụ và phân biệt của bộ thang đo đánh giá Môi trường kiểm soát và Kiểm soát nội bộ.

\* Mô hình cấu trúc tuyến tính (Structural equation modeling - SEM) được sử dụng để kiểm định mô hình nghiên cứu đã đề xuất. Mô hình cấu trúc chỉ rõ mối quan hệ giữa các biến tiềm ẩn (một khái niệm được đo lường dựa trên nhiều biến quan sát) với nhau.

### 3.3. Chọn mẫu

Mẫu được chọn theo phương pháp chọn mẫu phi ngẫu nhiên. Dựa theo Hair & cộng sự (1998), đối với phân tích nhân tố khám phá EFA thì cỡ tối thiểu là gấp 5 lần tổng số biến quan sát trong các thang đo. Bài viết sử dụng bảng hỏi với 34 biến quan sát dùng trong phân tích nhân tố; do vậy, cỡ mẫu tối thiểu cần đạt là:  $34 * 5 = 170$  mẫu quan sát. Từ lý do đó, tác giả sử dụng cỡ mẫu là 300 phiếu đến nhà quản trị (cấp cao, cấp trung và cấp cơ sở) trưởng phó phòng ban, nhân viên của các doanh nghiệp sản xuất Bia-Rượu- Nước giải khát của Việt Nam. Kết quả thu về 240 phiếu hợp lệ đưa vào phân tích.

## 4. Kết quả nghiên cứu và thảo luận

### 4.1. Thống kê mô tả mẫu nghiên cứu

Với 240 phiếu hợp lệ thu về, thông tin cụ thể về mẫu nghiên cứu được trình bày ở Bảng 1.

Trong 240 mẫu phiếu hợp lệ thu về có 128 phiếu chiếm tỷ lệ 53,33% là công ty cổ phần, 37,08% là công ty trách nhiệm hữu hạn; 6,25% là doanh nghiệp tư nhân. Về quy mô doanh nghiệp, doanh nghiệp quy vừa và nhỏ chiếm đa số (46,67%), có 75 doanh nghiệp lớn chiếm 31,25% và doanh nghiệp quy mô

**Bảng 1: Thống kê về mẫu quan sát**

Đặc điểm	Số lượng	Tỷ lệ
<b>1. Loại hình doanh nghiệp</b>	<b>240</b>	<b>100%</b>
- Công ty cổ phần	128	53,33
- Công ty TNHH	89	37,08
- Doanh nghiệp tư nhân	15	6,25
- Loại hình khác	8	3,33
<b>2. Quy mô doanh nghiệp</b>	<b>240</b>	<b>100%</b>
- Doanh nghiệp siêu nhỏ	7	2,92
- Doanh nghiệp nhỏ	46	19,17
- Doanh nghiệp vừa và nhỏ	112	46,67
- Doanh nghiệp lớn	75	31,25

Nguồn: Tổng hợp dữ liệu của tác giả

nhỏ và siêu nhỏ chiếm 22,09%.

#### 4.2. Đánh giá sơ bộ độ tin cậy thang đo với hệ số Cronbach Alpha

Kết quả kiểm định Cronbach's Alpha của biến Inter, MP, AR, OS, EIC các thành phần của thang đo đều đạt mức lớn hơn 0,6 (Bảng 2) và xét hệ số tương quan biến tổng của các biến quan sát đều đạt yêu cầu là lớn hơn 0,3 (Hair & cộng sự, 2006). Riêng với biến HM, biến HM7 và HM8 có hệ số tương quan biến tổng nhỏ hơn 0,3 do đó tiến hành lần lượt loại 2 biến trên và chạy lại Cronbach Alpha, kết quả lần 3 kết quả hệ số Cronch Alpha của biến HM = 0,881. Biến Compe có biến quan sát Compe2 có hệ số Cronbach Alpha nếu loại biến này lớn hơn Cronbach Alpha của biến tổng hiện tại nên có thể loại biến Compe2, tuy nhiên để tránh loại đi biến tốt, tác giả vẫn giữ biến Compe2 cho phân tích EFA

tiếp theo. Do vậy, các thang đo là đáng tin cậy và có 31 biến được giữ lại trong đó có 29 biến độc lập và 3 biến phụ thuộc được đưa vào phân tích nhân tố khám phá (EFA).

#### 4.3. Phân tích nhân tố khám phá

Sau khi kiểm định độ tin cậy của thang đo, phép trích nhân tố được sử dụng là Principal Axis Factoring (PAF) với phép quay không vuông góc Promax. Kết quả phân tích EFA có hệ số KMO = 0,871 với giá trị kiểm định Bartlett có ý nghĩa (sig < 0,05), do vậy dữ liệu phân tích hoàn toàn phù hợp (Kết quả thể hiện ở Bảng 3). Tất cả các hệ số tải nhân tố (Factor loading) đều lớn hơn 0,5, và đảm độ phân biệt giữa các hệ số tải lớn hơn 0,3; phương sai giải thích lớn hơn 50% và các biến giữ lại đúng như các nhóm trong thang đo ban đầu (Bảng 4).

Kết quả EFA được thể hiện trong Bảng 4 như sau:

**Bảng 2: Kết quả kiểm định Cronbach's Alpha**

Biến	Các nhân tố chính	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
<b>Hệ số Cronbach Alpha của biến Cam kết về tính chính trực và giá trị đạo đức là 0,916</b>			
Inter - Cam kết về tính chính trực và giá trị đạo đức Chu Thị Thu Thủy (2016), The Intitutes of Internal Auditors (2011).	Inter1. Tính chính trực và giá trị đạo đức được truyền đạt rõ ràng dọc khắp tổ chức.	,797	,895
	Inter2. Bộ quy tắc ứng xử hoặc quy định về giá trị đạo đức được thiết lập và truyền đạt rõ ràng.	,797	,896
	Inter3. Bộ quy tắc ứng xử được thiết lập dựa vào các chuẩn mực đạo đức, quy định pháp lý có liên quan.	,840	,881
	Inter4. Doanh nghiệp thường xuyên thực hiện việc đánh giá tính tuân thủ các tiêu chuẩn đạo đức.	,803	,893
<b>Hệ số Cronbach Alpha của biến Cam kết về năng lực là 0,825</b>			
Compe - Cam kết về năng lực Kabir (2014), Murphy (2015).	Compe1. Doanh nghiệp xác định yêu cầu về năng lực và kỹ năng đối với các vị trí công việc.	,704	,735
	Compe2. Các vị trí chủ yếu đáp ứng yêu cầu của công việc.	,604	,835
	Compe3. Doanh nghiệp có bản mô tả công việc cho từng vị trí việc làm.	,741	,700

<b>Hệ số Cronbach Alpha của biến Triết lý quản lý và phong cách điều hành là 0,883</b>			
MP - Triết lý quản lý và phong cách điều hành Chu Thị Thu Thủy (2016), Kumuthinidevi (2016).	MP1. Nhà quản trị công khai minh bạch vấn đề tài chính.	,655	,868
	MP2. Nhà quản trị luôn tính tuân thủ các quy định.	,599	,875
	MP3. Nhà quản trị nỗ lực đảm bảo mọi công việc hoàn thành đúng kế hoạch.	,830	,846
	MP4. Nhà quản trị đảm bảo mục tiêu báo cáo tài chính đúng hạn và chính xác.	,644	,870
	MP5. Nhà quản trị nỗ lực thực hiện mục tiêu tài chính, và dự toán ngân sách.	,564	,879
	MP6. Nhà quản trị nỗ lực thực hiện mục tiêu hoạt động.	,791	,850
	MP7. Quyết định của nhà quản trị đưa ra nhất quán, và có xem xét sự kiện có liên quan.	,621	,873
<b>Hệ số Cronbach Alpha của biến Cơ cấu tổ chức là 0,907</b>			
OS - Cơ cấu tổ chức Kabir (2014), Kumuthinidevi (2016).	OS1. Chức năng, quyền hạn và trách nhiệm và sự phối hợp giữa các bộ phận, phòng ban được quy định rõ ràng bằng văn bản.	,732	,902
	OS2. Cơ cấu và trình tự giải trình, báo cáo được xây dựng phù hợp.	,801	,877
	OS3. Các bộ phận hiểu rõ trách nhiệm trong việc thực hiện mục tiêu kiểm soát nội bộ.	,878	,852
	OS4. Cơ cấu tổ chức phù hợp với đặc điểm doanh nghiệp.	,762	,891
<b>Hệ số Cronbach Alpha của biến Phân chia quyền hạn và trách nhiệm là 0,908</b>			
AR- Phân chia quyền hạn và trách nhiệm Ho (2016), Amudo & Inanga (2009), Kumuthinidevi (2016).	AR1. Doanh nghiệp thực hiện phân cấp thẩm quyền về chức năng hoạt động.	,714	,898
	AR2. Doanh nghiệp thực hiện phân cấp thẩm quyền về chức năng tài chính.	,699	,901
	AR3. Quyền hạn của các chức danh quy định rõ bằng văn bản.	,818	,877
	AR4. Đảm bảo nguyên tắc phê duyệt.	,762	,889
	AR5. Đảm bảo nguyên tắc ủy quyền.	,849	,870
<b>Hệ số Cronbach Alpha của biến Chính sách nhân sự là 0,826</b>			
HM - Chính sách nhân sự COSO (2013);	HM1. Chính sách và quy trình tuyển dụng rõ ràng, minh bạch.	,598	,801
	HM2. Doanh nghiệp quan tâm đến đào tạo, bồi dưỡng nhân sự.	,664	,792
Kumuthinidevi (2016), Chu Thị Thu Thủy (2016).	HM3. Doanh nghiệp xây dựng tiêu chuẩn và phương pháp đánh giá kết quả công việc phù hợp.	,597	,801
	HM4. Kết quả đánh giá công việc được trao đổi cụ thể đến từng cá nhân.	,672	,793
	HM5. Chính sách khen thưởng, kỷ luật phù hợp.	,738	,785
	HM 6. Chính sách nhân sự được cập nhật, điều chỉnh.	,743	,781
	HM7. Doanh nghiệp có chính sách thu hút nhân tài.	,239	,850
	HM8. Nhân viên hiểu và hành động phù hợp với mục tiêu của doanh nghiệp.	,252	,844
<b>Hệ số Cronbach Alpha của biến Tính hữu hiệu kiểm soát nội bộ là 0,903</b>			
EIC - Tính hữu hiệu kiểm soát nội bộ - Whittington & Pany (2001); Messier (1997).	EIC1. Doanh nghiệp đảm bảo mục tiêu báo cáo.	,869	,889
	EIC2. Doanh nghiệp đảm bảo mục tiêu hoạt động.	,842	,911
	EIC3: Doanh nghiệp đảm bảo mục tiêu tuân thủ.	,860	,897

Nguồn: Xử lý dữ liệu của tác giả

**Bảng 3: Hệ số KMO và kiểm định Bartlett**

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,871
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	5299,743
	Df	496
	Sig.	,000

Nguồn: Xử lý dữ liệu của tác giả

**Bảng 4: Kết quả phân tích nhân tố khám phá**

	Nhân tố						
	1	2	3	4	5	6	7
MP3	,925						
MP6	,849						
MP4	,709						
MP1	,676						
MP2	,649						
MP5	,621						
MP7	,608						
HM6		,872					
HM5		,856					
HM1		,729					
HM2		,718					
HM4		,691					
HM3		,653					
AR5			,893				
AR3			,856				
AR4			,794				
AR1			,781				
AR2			,760				
Inter3				,877			
Inter4				,861			
Inter2				,841			
Inter1				,831			
OS3					,956		
OS2					,841		
OS4					,784		
OS1					,779		
EIC3						,910	
EIC2						,895	
EIC1						,875	
Compe3							,987
Compe1							,741
Compe2							,579

Nguồn: Xử lý dữ liệu của tác giả

Như vậy, thang đo Môi trường kiểm soát sau khi đánh giá sơ bộ bao gồm 06 thành phần: (1) Cam kết về tính chính trực và giá trị đạo đức; (2) Cam kết năng lực; (3) Phân chia quyền hạn và trách nhiệm; (4) Cơ cấu tổ chức; (5) Triết lý quản lý và phong cách điều hành; (6) Chính sách nhân sự với 29 biến quan sát. Thang đo tính hữu hiệu Kiểm soát nội bộ gồm 03 biến với hệ số tải nhân tố đều lớn hơn 0,5 do vậy các biến quan sát đều đảm bảo độ tin cậy và có thể sử dụng trong phân tích CFA.

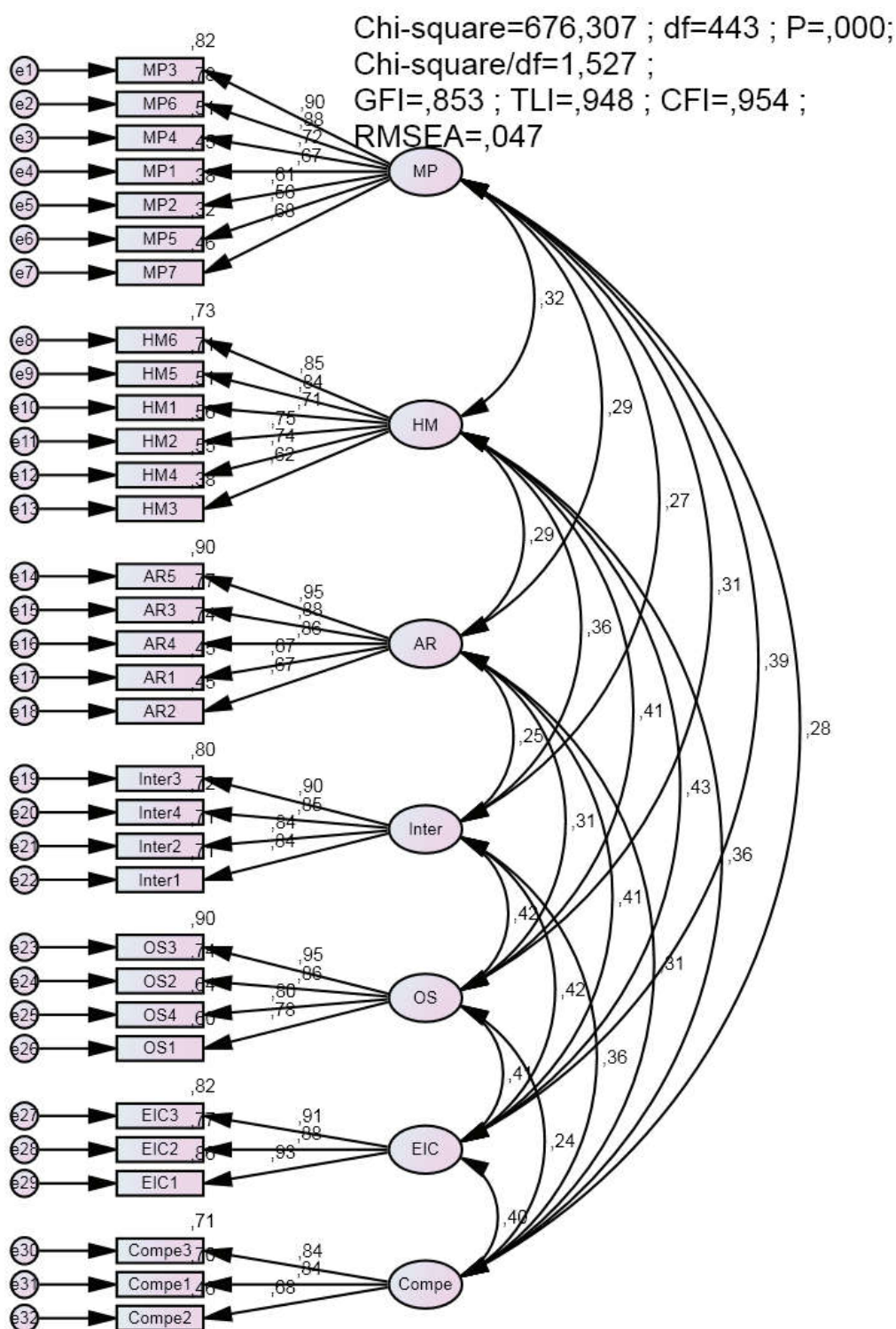
#### 4.4. Phân tích nhân tố khẳng định (CFA)

Đề đo lường mức độ phù hợp giữa mô hình lý thuyết với dữ liệu thực tế, phân tích nhân tố khẳng

định CFA được sử dụng. Nghiên cứu tiến hành kiểm định biến độc lập và biến phụ thuộc, các chỉ số Chi-square (CMIN), CMin/df, chỉ số CFI, GFI, TLI và RMSEA. Các giá trị trên được cho là phù hợp nếu  $GFI > = 0,8$ ;  $TLI, CFI > = 0,9$  (Bentler & Bonelt, 1980),  $CMIN/df \leq 3$  (Carmines & McIver, 1981);  $RMSEA \leq 0,08$  (Steiger, 1990). Kết quả CFA (hình 3) cho thấy trọng số các biến quan sát đều đạt chuẩn cho phép ( $\geq 0,5$ ) và có ý nghĩa thống kê các giá trị P đều bằng 0,000. Mô hình có 443 bậc tự do, giá trị kiểm định Chi - square = 676,307; Chi-square/df= 1,527 < 2 và các chỉ số ra mô hình phù hợp với dữ liệu thị trường (CFI = 0,954; TLI = 0,948; GFI = 0,853 và RMSEA = 0,047). Hệ số tương quan giữa



Hình 3. Kết quả CFA của thang đo



các nhân tố đảm bảo giá trị khác biệt (nhỏ hơn 1) với giá trị  $P < 0,05$  ở độ tin cậy 95% (Bảng 5).

Như vậy, dữ liệu thực tế đảm bảo mức độ hội tụ và giá trị phân biệt, và mô hình đo lường phù hợp với dữ liệu thị trường.

#### 4.5. Mô hình cấu trúc tuyến tính SEM

4.5.1. Kiểm định mối quan hệ giữa môi trường kiểm soát (CE) và tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ (EIC)

Kết quả ước lượng mô hình nghiên cứu (Hình 4)

**Bảng 5: Kết quả kiểm định giá trị phân biệt giữa các thành phần của Môi trường kiểm soát và Kiểm soát nội bộ**

Mối quan hệ		R	S.E.	C.R.	P-Value
MP	<--> HM	,106	,025	4,273	***
MP	<--> AR	,092	,023	4,034	***
MP	<--> Inter	,073	,019	3,738	***
MP	<--> OS	,089	,021	4,300	***
MP	<--> EIC	,126	,024	5,171	***
MP	<--> Compe	,097	,026	3,687	***
HM	<--> AR	,116	,029	3,950	***
HM	<--> Inter	,122	,026	4,727	***
HM	<--> OS	,146	,028	5,307	***
HM	<--> EIC	,174	,032	5,449	***
HM	<--> Compe	,157	,035	4,519	***
AR	<--> Inter	,079	,023	3,418	***
AR	<--> OS	,107	,025	4,330	***
AR	<--> EIC	,163	,030	5,514	***
AR	<--> Compe	,130	,032	4,094	***
Inter	<--> OS	,122	,022	5,533	***
Inter	<--> EIC	,138	,025	5,438	***
Inter	<--> Compe	,127	,028	4,566	***
OS	<--> EIC	,144	,026	5,454	***
OS	<--> Compe	,090	,028	3,237	,001
EIC	<--> Compe	,170	,034	5,011	***

(Nguồn: Xử lý dữ liệu của tác giả)

**Bảng 6: Kết quả ước lượng mối quan hệ nhân quả giữa các khái niệm trong mô hình nghiên cứu**

Mối quan hệ	Estimate chuẩn hóa	S.E.	C.R.	P-value	Ghi chú
EIC <--- CE	0,720	,274	6,269	***	Chấp nhận giả thuyết H <sub>1</sub>

Nguồn: Xử lý dữ liệu của tác giả

cho thấy mối quan hệ giữa Môi trường kiểm soát - Kiểm soát nội bộ có ý nghĩa thống kê ( $P < 5\%$ ). Cụ thể mô hình có 456 bậc tự do và các chỉ số Chi-square/df= 1,324; CFI=0,971; GFI = 0,866; TLI=0,968, và RMSEA = 0,037 đảm bảo mô hình thích hợp với dữ liệu thu thập từ thị trường.

Kết quả hồi quy SEM ở Bảng 6 có kết quả  $P < 5\%$  khẳng định rằng giả thuyết H<sub>1</sub> được chấp nhận nghĩa là môi trường kiểm soát có tác động tích cực đến tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ.

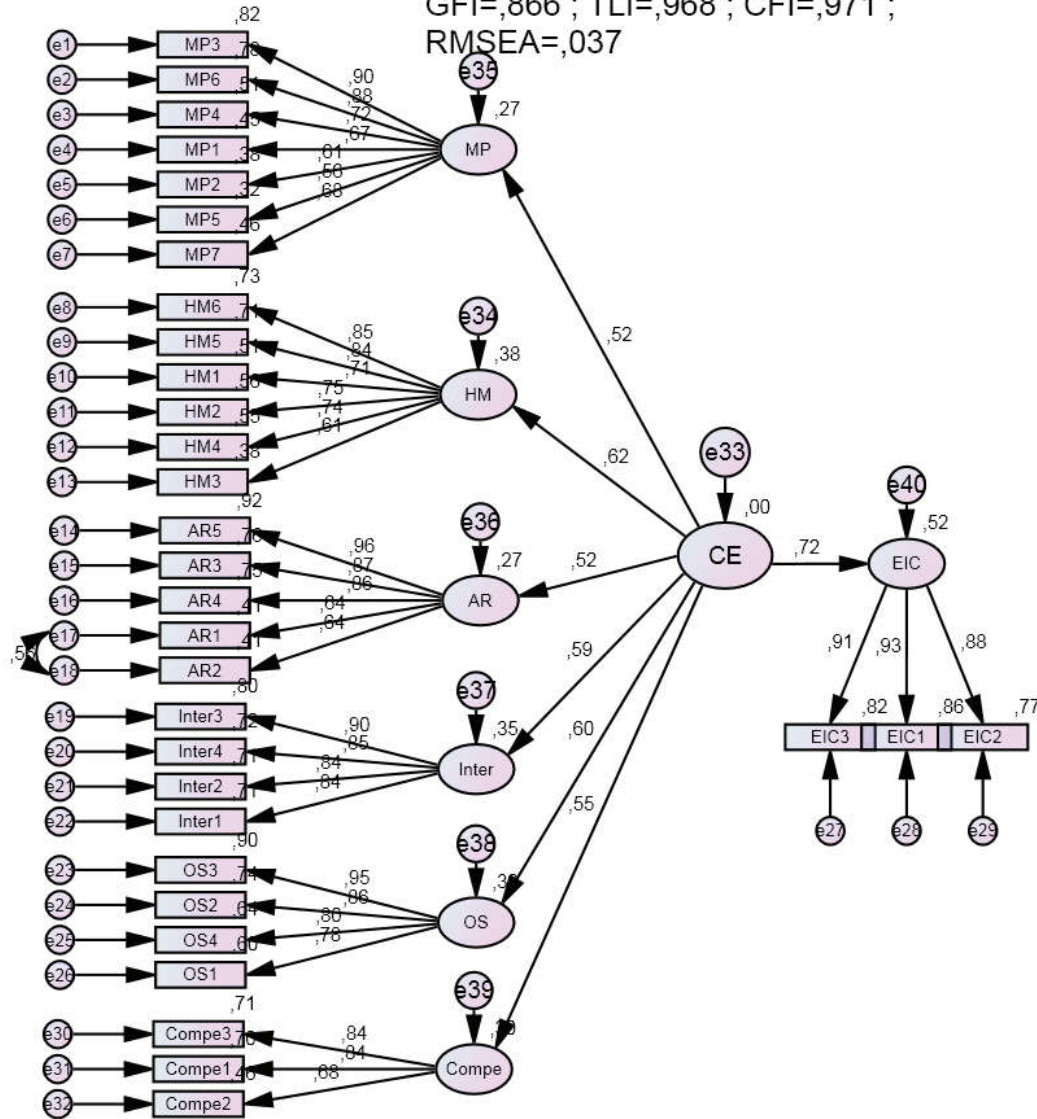
4.5.2. Kiểm định mối quan hệ giữa các yếu tố thuộc môi trường kiểm soát với tính hữu hiệu của KSNB (EIC)

Kết quả ước lượng mô hình nghiên cứu ở Hình 5 cho thấy mô hình có 442 bậc tự do; Chi-square =606,137 với  $P = 0,000 < 5\%$  và với các chỉ số Chi-square/df= 1,371; CFI=0,967; GFI = 0,866; TLI=0,962, và RMSEA = 0,039 đảm bảo mô hình thích hợp với dữ liệu thu thập từ thị trường.

Kết quả ước lượng mối quan hệ nhân quả giữa các khái niệm trong mô hình nghiên cứu ở Bảng 7 cho thấy giả thuyết H<sub>2</sub>, H<sub>3</sub>, H<sub>4</sub>, H<sub>5</sub>, H<sub>6</sub>, H<sub>7</sub> đều được chấp nhận do giá trị P đều nhỏ hơn 5%. Điều này khẳng định rằng các nhân tố Cam kết về tính chính trực và giá trị đạo đức, Cam kết về năng lực, Triết lý quản

**Hình 4. Kết quả kiểm định mô hình cấu trúc SEM (đã chuẩn hóa) giữa môi trường kiểm soát và tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ**

Chi-square=603,960 ; df=456 ; P=,000;  
 Chi-square/df=1,324 ;  
 GFI=,866 ; TLI=,968 ; CFI=,971 ;  
 RMSEA=,037

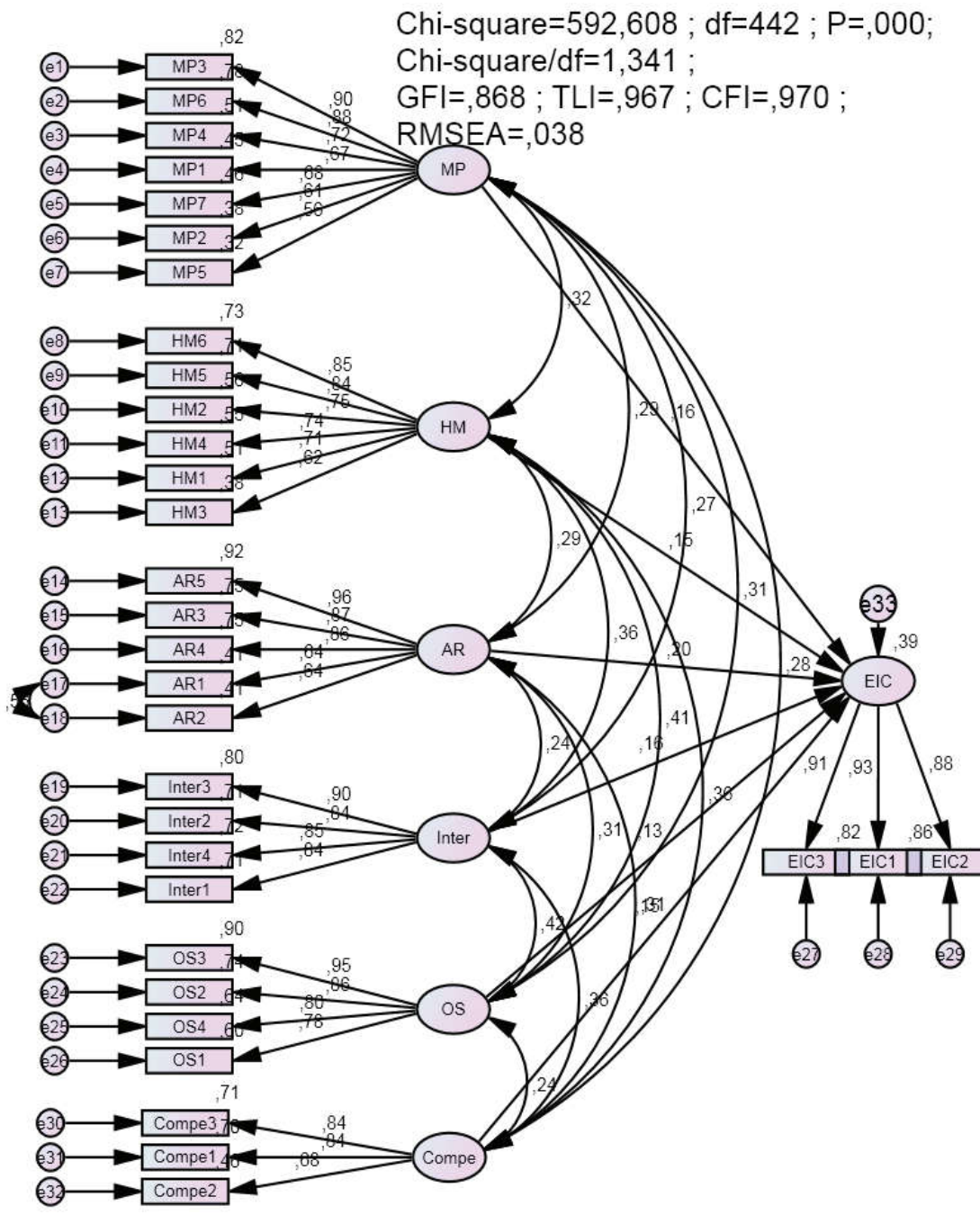


**Bảng 7: Kết quả ước lượng mối quan hệ nhân quả giữa các khái niệm trong mô hình nghiên cứu**

Mối quan hệ	Estimate chuẩn hóa	S.E.	C.R.	P-value	Ghi chú
EIC <--- Inter	,197	,082	2,389	,017	Chấp nhận giả thuyết H <sub>2</sub>
EIC <--- Compe	,139	,065	2,131	,033	Chấp nhận giả thuyết H <sub>3</sub>
EIC <--- MP	,195	,080	2,458	,014	Chấp nhận giả thuyết H <sub>4</sub>
EIC <--- OS	,153	,078	1,969	,049	Chấp nhận giả thuyết H <sub>5</sub>
EIC <--- AR	,203	,063	3,225	,001	Chấp nhận giả thuyết H <sub>6</sub>
EIC <--- HM	,148	,068	2,179	,029	Chấp nhận giả thuyết H <sub>7</sub>

Nguồn: Xử lý dữ liệu của tác giả

**Hình 5. Kết quả kiểm định mô hình cấu trúc SEM (đã chuẩn hóa) giữa các yếu tố thuộc môi trường kiểm soát và tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ**



lý và phong cách điều hành, Phân định quyền hạn và trách nhiệm, Cơ cấu tổ chức và Chính sách nhân sự có quan hệ cùng chiều với tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ.

### 5. Kết luận

Kết quả nghiên cứu chỉ ra rằng Giả thuyết H<sub>1</sub>, H<sub>2</sub>, H<sub>3</sub>, H<sub>4</sub>, H<sub>5</sub>, H<sub>6</sub>, H<sub>7</sub> được chấp nhận tức là môi trường kiểm soát và các nhân tố thuộc môi trường kiểm soát đều có tác động tích cực đến tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ.

Qua kết quả nghiên cứu, để duy trì tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ các doanh nghiệp sản xuất Bia - Rượu - Nước giải khát của Việt Nam cần chú trọng đến việc thiết lập môi trường kiểm soát mạnh. Cụ thể, doanh nghiệp thực hiện việc phân cấp thẩm quyền theo chức năng hoạt động và tài chính rõ ràng và phù hợp, quyền hạn của các chức danh quy định bằng văn bản cụ thể và thực hiện tốt nguyên tắc phê chuẩn, ủy quyền trong doanh nghiệp. Tính chính trực và giá trị đạo đức cần được truyền đạt rõ ràng

thông qua bộ quy tắc ứng xử, các hành động và lời nói của nhà quản trị phải phù hợp với các giá trị đạo đức, bộ quy tắc ứng xử đã đề ra. Triết lý quản lý và điều hành của doanh nghiệp nên hướng đến việc công khai minh bạch các vấn đề tài chính, tuân thủ các quy định có liên quan, nhà quản trị luôn nỗ lực đạt được mục tiêu đề ra đặc biệt là mục tiêu hoạt động, báo cáo và tài chính. Về cơ cấu tổ chức, doanh nghiệp xây dựng thành văn bản quy định rõ chức năng, quyền hạn, trách nhiệm và sự phối hợp giữa các bộ phận, phòng ban thực hiện; xác định cơ cấu tổ chức phù hợp với đặc điểm của doanh nghiệp và yêu cầu quản lý. Về chính sách nhân sự, doanh nghiệp cần thiết lập chính sách nhân sự rõ ràng, minh bạch từ khâu tuyển dụng, bổ nhiệm, đánh giá kết quả hoạt

động, khen thưởng và đề bạt. Trong đó để đánh giá kết quả thực hiện công việc doanh nghiệp nên xây dựng các tiêu chí và phương pháp đánh giá cụ thể, kết quả đánh giá cần trao đổi cụ thể với người lao động.

Mặc dù nghiên cứu được thực hiện đối với các doanh nghiệp sản xuất Bia - Rượu - Nước giải khát của Việt Nam tuy nhiên do hạn chế về mặt thời gian và chi phí nên số mẫu nghiên cứu còn ít, tính đại diện cho tổng thể chưa cao. Thêm vào đó nghiên cứu chỉ dừng ở việc đánh giá ảnh hưởng của các nhân tố thuộc Môi trường kiểm soát đến tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ, trong khi đó kiểm soát nội bộ còn chịu ảnh hưởng của nhiều nhân tố khác.

### Tài liệu tham khảo

- American Institute of Certified Public Accountants (1972), *Statement on auditing procedure No. 48*, New York, USA.
- Amudo, A. & Inanga, E.L. (2009), 'Evaluation of Internal Control Systems: A case Study from Ghana', *International Research Journal of Finance and Economics*, 3, 124 -144.
- Bentler, P.M. & Bonett, D.G. (1980), 'Significance tests and goodness of fit in the analysis of covariance structures', *Psychological Bulletin*, 88, 588-606.
- Carmines, E.G. & McIver, J.P. (1981), 'Analyzing models with unobserved variables: Analysis of covariance structures', in *Social measurement: Current issues*, Bohmstedt, G. W & Borgatta, E. F. (ed.), Sage, Beverly Hills, CA, 66-115.
- Chu Thị Thu Thủy (2016), 'Tổ chức kiểm soát nội bộ chi phí sản xuất với việc nâng cao hiệu quả tài chính trong doanh nghiệp nhỏ và vừa Việt Nam', luận án tiến sĩ, Đại học Kinh tế Quốc dân.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (1992), *The 1992 Internal control-integrated framework*, New York, USA.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (2013), *The 2013 Internal control-integrated framework*, New York, USA.
- Doyle, J., Ge, W. & McVay, S. (2005), 'Accruals quality and internal control over financial reporting', *Accounting Review*, 82(5), 1141-1170.
- Eko, S. & Hariyanto, E. (2011), 'Relationship between Internal Control, Internal Audit, and Organization Commitment with Good Governance: Indonesian Case', *Managerial Auditing Journal*, 32(5), 6-13.
- English, W. (1996), 'Restaurant attrition: a longitudinal analysis of restaurant failures', *Journal of Contemporary Hospitality Management*, 8(2), 17.
- Fayol, H. (1917), *Industrial and General Administration*, Dunod et Pinat, Paris.
- Murphy, G. (2015), *COSO Principle 4 - Commitment to Competence*, retrieved on May 25<sup>th</sup> 2017, from <<http://www.bestgrc.com/coso-principles-series/revise-coso-principle-4-commitment-competence>>.
- Guo, J., Huang, P., Zhang, Y. & Zhou, N. (2016), 'The Effect of Employee Treatment Policies on Internal Control Weaknesses and Financial Restatements', *The Accounting Review*, 91(4), 1167-1194.
- Hair, J.F., Black, W.C., Tatham, R.L. & Anderson, R.E. (1998), *Multivariate Data Analysis*, 5<sup>th</sup> edition, Pearson Prentice Hall, Upper Saddle River, New Jersey.
- Hair, Jr., J.F., Black, W.C., Babin, B.J., Anderson, R.E. & Tatham, R.L. (2006), *Multivariate Data Analysis*, 6<sup>th</sup> edition, Pearson Prentice Hall, Upper Saddle River, New Jersey.

- Ho, T.V. (2016), 'The Research of Factors Affecting the Effectiveness of Internal Control Systems in Commercial Banks-empirical Evidence in Viet Nam', *International Business Research*, 9(7), 145-153.
- International Federation of Accountants (2010), *International Standard on Auditing 315*, USA.
- Joseph, F.C. & Susan S.L. (2005), 'Using Cultural Audits to Assess Tone at the Top', *The CPA Journal online*, retrieved on August 15<sup>th</sup> 2017, from <<http://archives.cpajournal.com/2005/205/perspectives/p6.htm>>.
- Kabir, S. (2014), 'Effectiveness of control environment in banking sector in Bangladesh with reference to the city bank limited', *Daffodil International University Journal of Business and Economics*, 8(1), 123-140.
- Kumuthinidevi, S. (2016), 'A Study on Effectiveness of the Internal Control System in the Private Banks of Trincomalee', *International Journal of Scientific and Research Publications*, 6(6), 600-612.
- Lee, R. (2006), *The everything guide to starting and running a restaurant*, F+W Media Avon, MA, USA.
- Messier, W.F. (1997), *Auditing a systematic approach*, McGraw- Hill, New York, USA.
- Nunnally, J. & Bernstein, I.H. (1994), *Psychometric Theory*, 3<sup>rd</sup> edition, McGraw-Hill, New York, USA.
- Parsa, H., Self, J., Njite, D. & King, T. (2005), 'Why restaurants fail', *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, 43(3), 304-322.
- Spira, L.F. & Page, M. (2003), 'Risk management, the reinvention of internal control and the changing role of internal audit Accounting', *Auditing & Accountability Journal*, 16(4), 640-661.
- Steiger, J.H. (1990), 'Structural model evaluation and modification: An interval estimation approach', *Multivariate Behavioral Research*, 25, 173-180.
- Sudsomboon, S. & Ussahawanitchakit, P. (2009), 'Professional audit competencies: the effects On Thai's CPAS audit quality, reputation, and success', *Review of Business Research*, 9(3), 66 - 85.
- The Intitutes of Internal Auditors (2011), *IPPF- Practice Guide Auditing control environment*, FL, USA.
- Whittington, O.R. & Pany, K. (2001), *Principles of Auditing and Other Assurance Services*, McGraw - IHHill, New York, USA.