

---

# TÍNH HỮU HIỆU CỦA KIỂM TOÁN NỘI BỘ TRONG DOANH NGHIỆP NIÊM YẾT TẠI VIỆT NAM

**Phạm Huy Hùng**

*Trường Đại học Tài nguyên và Môi trường Hà Nội*

*Email: phamhuyhung0302@gmail.com*

**Trần Mạnh Dũng**

*Trường Đại học Kinh tế Quốc dân*

*Email: manhdung@ktpt.edu.vn*

**Nguyễn Mạnh Cường**

*Học viện Quản lý Giáo dục*

*Email: manhnm.edu@gmail.com*

Mã bài: JED - 819

Ngày nhận bài: 31/07/2022

Ngày nhận bài sửa: 04/08/2022

Ngày duyệt đăng: 08/08/2022

## **Tóm tắt**

*Nghiên cứu này được thực hiện nhằm đánh giá mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đến tính hữu hiệu của kiểm toán nội bộ trong các doanh nghiệp niêm yết tại Việt Nam. Dữ liệu được thu thập từ bảng hỏi gửi đến cho 239 đối tượng, bao gồm kiểm toán viên nội bộ, các nhà quản lý doanh nghiệp niêm yết và đơn vị được kiểm toán. Bằng phương pháp nghiên cứu định lượng, kết quả chỉ ra rằng có 4 nhân tố chủ yếu có ảnh hưởng đến tính hữu hiệu của kiểm toán nội bộ theo thứ tự giảm dần, gồm: Cơ sở hoạt động của kiểm toán nội bộ; Năng lực của kiểm toán viên nội bộ; Tính độc lập và khách quan của kiểm toán nội bộ; và Mối quan hệ giữa kiểm toán viên nội bộ và kiểm toán viên độc lập. Dựa vào kết quả nghiên cứu, một số khuyến nghị được đưa ra đối với các bên liên quan nhằm nâng cao tính hữu hiệu của kiểm toán nội bộ trong các doanh nghiệp niêm yết tại Việt Nam.*

**Từ khóa:** Doanh nghiệp niêm yết, kiểm toán nội bộ, tính hữu hiệu, Việt Nam

**Mã JEL:** M42

## **A study on the effectiveness of internal audit in listed firms in Vietnam**

### *Abstract*

*This study was conducted to assess the impact of determinants on the effectiveness of internal audit in listed firms in Vietnam. Data were collected from questionnaires sent to 239 respondents of internal auditors, firm managers and auditees. By employing the quantitative method, the results indicate that there are four main determinants that affect the effectiveness of internal audit in descending order, including “The basis of internal audit activities”; “The capacity of internal auditors”; “The independence and objectivity of internal audit”; and “The relationship between internal auditors and independent auditors”. Based on the findings, some recommendations are proposed for stakeholders to improve the effectiveness of internal audit in listed firms.*

**Keywords:** Listed firms, internal audit, effectiveness, Vietnam

**JEL Code:** M42

---

## 1. Giới thiệu

Kiểm toán nội bộ ngay từ khi mới ra đời đã là một công cụ hữu hiệu cho quản lý, kiểm soát từ bên trong doanh nghiệp. Kiểm toán nội bộ là một công cụ hỗ trợ nhằm nâng cao hiệu quả và hiệu lực của quản trị doanh nghiệp, và trợ giúp doanh nghiệp đạt được các mục tiêu trong hoạt động (Gramling & cộng sự, 2004).

Trong những năm vừa qua, do sự thay đổi của môi trường kinh doanh đã ảnh hưởng đáng kể đến các chức năng và hoạt động cơ bản của doanh nghiệp (Burnaby & Hass, 2011). Ở khía cạnh này, sự gia tăng của rủi ro kinh doanh, bất ổn kinh tế và sự xuất hiện liên tiếp các vụ bê bối, gian lận về tài chính đã buộc các doanh nghiệp ngày càng coi trọng kiểm toán nội bộ. Điều đó, đặt ra cấp thiết về việc thiết lập và duy trì một hệ thống phòng thủ ba tầng vững chắc và hiệu quả mà trong đó kiểm toán nội bộ là một bộ phận quan trọng. Do tính chất và tầm quan trọng của kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp, tính hữu hiệu của hoạt động kiểm toán nội bộ đã trở thành vấn đề tranh luận đáng quan tâm đối với nhiều học giả.

Qua tổng hợp tài liệu, nhóm tác giả nhận thấy các nghiên cứu trước đây đã sử dụng các phương pháp khác nhau để điều tra và đánh giá các nhân tố ảnh hưởng đến sự hữu hiệu của kiểm toán nội bộ (Arena & Azzone, 2009). Song cho đến nay, chưa có được sự đồng thuận về khuôn khổ phù hợp cho sự hữu hiệu của kiểm toán nội bộ (Endaya & Hanefah, 2013). Drogalas & cộng sự (2015) khảo sát tại 140 doanh nghiệp ở Hy Lạp nhằm xét về các nhân tố ảnh hưởng đến tính hữu hiệu của kiểm toán nội bộ. Kết quả cho thấy các yếu tố chính ảnh hưởng đến tính hữu hiệu của kiểm toán nội bộ là chất lượng kiểm toán nội bộ; năng lực của kiểm toán viên nội bộ; tính độc lập của kiểm toán nội bộ; và sự hỗ trợ của các nhà quản lý. Các yếu tố này cũng được kiểm nghiệm dựa trên đánh giá của các nghiên cứu tiền nhiệm, như nghiên cứu của Cohen & Sayag (2010); Mihret (2010); Ismael (2013).

Mặc dù, kiểm toán nội bộ đang ngày càng nhận được sự quan tâm nghiên cứu của các học giả và giới hoạt động thực tiễn, song ít các nghiên cứu thực nghiệm về nhân tố ảnh hưởng đến tính hữu hiệu của kiểm toán nội bộ trong các doanh nghiệp niêm yết tại Việt Nam, nơi mà các quy tắc quản trị doanh nghiệp còn hạn chế, ủy ban kiểm toán và kiểm toán nội bộ chỉ thực sự được chú trọng sau khi Chính phủ ban hành văn bản về kiểm toán nội bộ có hiệu lực vào tháng 04/2021 (Chính phủ, 2019).

Do vậy, nghiên cứu này xác định các nhân tố và lượng hóa mức độ ảnh hưởng của từng nhân tố đến sự hữu hiệu của kiểm toán nội bộ trong các doanh nghiệp niêm yết. Đồng thời, nghiên cứu cũng kiểm định sự khác biệt theo đối tượng khảo sát về tính hữu hiệu của kiểm toán nội bộ.

## 2. Cơ sở lý thuyết và tổng quan nghiên cứu

### 2.1. Cơ sở lý thuyết

Tính hữu hiệu của kiểm toán nội bộ đã được nhiều học giả nghiên cứu, song đó vẫn là một khái niệm đa diện và phức tạp (Dellai & Omri, 2016). Quan điểm được nhiều nhà nghiên cứu đồng thuận khi cho rằng, tính hữu hiệu của kiểm toán nội bộ đạt được khi góp phần tạo ra giá trị gia tăng cho tổ chức bằng cách giúp ban lãnh đạo, ban giám đốc đánh giá và cải thiện hiệu lực của các quy trình quản lý rủi ro, kiểm soát nội bộ và quản trị doanh nghiệp (Gramling & cộng sự, 2004; Mihret & cộng sự, 2010). Goodwin & Yeo (2001) lập luận rằng kiểm toán nội bộ được coi là hữu hiệu vì các mục tiêu của kiểm toán nội bộ phù hợp với trách nhiệm giám sát báo cáo tài chính. Ở khía cạnh khác, Tamosiuniene & Savcuk (2007) cho rằng tính hữu hiệu của kiểm toán nội bộ thể hiện ở sự cải thiện lợi thế cạnh tranh cho doanh nghiệp bằng cách đảm bảo báo cáo tài chính chất lượng cao. Trong khi đó, Al-Twajry & cộng sự (2003) khẳng định tính hữu hiệu của kiểm toán nội bộ là khả năng giúp các tổ chức đạt được các mục tiêu kinh tế.

Bên cạnh đó, theo IIA (2016b) tính hữu hiệu của kiểm toán nội bộ là “Mức độ - bao gồm cả chất lượng - đạt được so với mục tiêu đã xây dựng”, quan điểm này cũng tương đồng với các tác giả trong các nghiên cứu cùng chủ đề (Ismael, 2013; Sarens, 2009).

### 2.2. Tổng quan nghiên cứu

#### 2.2.1. Tính độc lập và khách quan của kiểm toán nội bộ

Theo IIA (2016a), tính độc lập và khách quan là việc bộ phận kiểm toán nội bộ không bị ràng buộc bởi các điều kiện có thể đe dọa khả năng thực hiện các trách nhiệm của mình.

Prawitt & cộng sự (2009) chỉ ra tính độc lập và khách quan của kiểm toán nội bộ là một trong những nguyên tắc quan trọng mà các kiểm toán viên phải tuân thủ để tạo nên chất lượng và sự hữu hiệu của hoạt động kiểm toán nói chung và kiểm toán nội bộ nói riêng. Ngoài ra, Al-Twajry & cộng sự (2003) khẳng định

---

việc truy cập không hạn chế đối với tài liệu và quyền truy vấn không bị hạn chế là những nội dung quan trọng của tính độc lập trong hoạt động của kiểm toán nội bộ. Ngoài ra theo Mihret & Yismaw (2007), để đạt được kiểm toán có chất lượng, kiểm toán viên cần có quyền truy cập đầy đủ và không giới hạn vào tất cả các hoạt động, hồ sơ, tài sản và được cung cấp với sự hợp tác của khách thể kiểm toán. Quan điểm trên cũng được củng cố bởi nghiên cứu của Cohen & Sayag (2010), Mihret (2010), Drogalas & cộng sự (2015). Các nghiên cứu này cho rằng tính độc lập của kiểm toán viên có ảnh hưởng đáng kể đến tính hữu hiệu của kiểm toán nội bộ. Trên cơ sở các phân tích ở trên, nhóm tác giả đề xuất giả thuyết thứ nhất như sau:

*H1: Tính độc lập và khách quan của kiểm toán nội bộ có ảnh hưởng tích cực đến tính hữu hiệu của kiểm toán nội bộ.*

#### *2.2.2. Năng lực của kiểm toán viên nội bộ*

Năng lực của kiểm toán viên nội bộ đối với sự hữu hiệu của kiểm toán nội bộ được khẳng định qua các kết quả nghiên cứu; như: Al Twaijry & cộng sự (2003) cho rằng, năng lực của kiểm toán viên nội bộ được các kiểm toán viên bên ngoài coi là thước đo chính khi cân nhắc có nên phụ thuộc vào kết quả công việc được thực hiện bởi kiểm toán viên nội bộ hay không. Kiểm toán viên nội bộ phải được đào tạo phù hợp, có trình độ chuyên môn, kinh nghiệm để có thể gia tăng giá trị và cải thiện hoạt động (Ali & Owais, 2013). Đồng quan điểm với các nghiên cứu ở trên, George & cộng sự (2015) xem xét sự thành thạo và năng lực của kiểm toán viên nội bộ như là một yếu tố quan trọng của kiểm toán nội bộ. Theo Mihret & cộng sự (2010), cả năng lực và đào tạo liên tục được coi là cần thiết để nâng cao sự hữu hiệu của kiểm toán nội bộ. Một số nghiên cứu khác lập luận rằng, thiếu năng lực của kiểm toán viên nội bộ là một trở ngại đối với sự hữu hiệu của kiểm toán nội bộ (Onumah & Krah, 2012). Nghiên cứu của Brierley & cộng sự (2003) cho thấy năng lực chuyên môn của kiểm toán viên nội bộ thấp là một nhân tố làm hạn chế hoạt động của bộ phận kiểm toán nội bộ. Dựa vào những hiểu biết ở trên, giả thuyết thứ hai được đặt ra:

*H2: Năng lực của kiểm toán viên nội bộ có ảnh hưởng tích cực đến sự hữu hiệu của kiểm toán nội bộ.*

#### *2.2.3. Sự hỗ trợ của các nhà quản lý đối với hoạt động của kiểm toán nội bộ*

Nhiều nghiên cứu đã chứng minh sự hỗ trợ từ các nhà quản lý có ảnh hưởng đáng kể đến kiểm toán nội bộ, như: Sarens & DeBeelde (2006) phát hiện việc được chấp nhận và coi trọng đối với kiểm toán nội bộ phụ thuộc chủ yếu vào sự hỗ trợ nhận được từ ban giám đốc. Nghiên cứu của Drogalas & cộng sự (2015) giải thích sự hỗ trợ từ nhà quản trị là sự khích lệ của Ban giám đốc đối với kiểm toán nội bộ, cung cấp ngân sách thích hợp cho bộ phận kiểm toán nội bộ hay việc chấp nhận và thực hiện các khuyến nghị của kiểm toán nội bộ. Ngoài ra, theo Al-Twaijry & cộng sự (2003), sự quan tâm hỗ trợ của nhà quản lý làm cho các kiểm toán viên nội bộ cảm thấy rằng họ có tầm ảnh hưởng đến các quyết định trong doanh nghiệp, từ đó họ có động lực duy trì tính độc lập, khách quan của mình và điều này làm gia tăng tính hữu hiệu hoạt động kiểm toán nội bộ. Bên cạnh đó, một số nghiên cứu khác cũng ủng hộ quan điểm sự hỗ trợ từ nhà quản lý sẽ giúp kiểm toán nội bộ có được nguồn lực tốt nhất về số lượng nhân viên và ngân sách để đáp ứng công việc của họ một cách hiệu quả nhất, từ đó gia tăng tính hiệu lực của kiểm toán nội bộ (George & cộng sự, 2015; Shohihah & cộng sự, 2018). Dựa vào những phân tích ở trên, giả thuyết thứ ba được đặt ra như sau:

*H3: Sự hỗ trợ của các nhà quản lý đối với hoạt động của kiểm toán nội bộ có ảnh hưởng tích cực đến tính hữu hiệu của kiểm toán nội bộ.*

#### *2.2.4. Mối quan hệ giữa kiểm toán viên nội bộ với kiểm toán viên độc lập*

Mối quan hệ giữa kiểm toán viên nội bộ và kiểm toán viên độc lập thể hiện trên nhiều khía cạnh, kiểm toán viên độc lập thông qua kết quả và các giấy tờ làm việc của kiểm toán viên nội bộ để tìm hiểu về môi trường kiểm soát, thông qua đó kiểm toán độc lập có được thuận lợi hơn trong đánh giá các rủi ro dẫn đến sai sót trọng yếu trên báo cáo tài chính cũng như xác định được các yếu tố ảnh hưởng đến hoạt động kiểm toán. Ngược lại, kiểm toán viên nội bộ sẽ được chia sẻ thông tin và được đảm bảo một số hoạt động nhất định từ kết quả làm việc của kiểm toán viên độc lập. Sự phối hợp và hợp tác trong việc lập kế hoạch kiểm toán, trao đổi thông tin, ý kiến và các báo cáo để tránh trùng lặp công việc không cần thiết tạo điều kiện nâng cao tính hiệu lực cho các cuộc kiểm toán (Alzeban & Gwilliam, 2014). Đồng thời, sự hợp tác này tạo cơ hội cho các kiểm toán viên nội bộ gia tăng giá trị cho tổ chức (Wood, 2004). Trên cơ sở các phân tích ở trên, nhóm tác giả đề xuất giả thuyết sau:

*H4: Mối quan hệ giữa kiểm toán viên nội bộ và kiểm toán viên độc lập có ảnh hưởng tích cực đến sự hữu hiệu của kiểm toán nội bộ.*

### 2.2.5. Cơ sở hoạt động của kiểm toán nội bộ

Hoạt động của kiểm toán nội bộ đều dựa trên cơ sở nhất định, cơ sở hoạt động của kiểm toán nội bộ chính là hệ thống các quy định có tính pháp lý, khuôn khổ, nền tảng và phương hướng tiếp cận để kiểm toán nội bộ hoạt động.

Nghiên cứu của Ismael (2013) cho thấy, cơ sở và phương pháp kiểm toán nội bộ tiên tiến hơn có tác động tích cực hơn đối với việc đánh giá các rủi ro và kiểm soát cũng như việc giảm bất đối xứng thông tin trong vấn đề quản trị. Khi nghiên cứu về tính hữu hiệu của kiểm toán nội bộ Arena & Azzone (2009) phát hiện ra rằng, tính hữu hiệu của kiểm toán nội bộ có liên quan tích cực với các kỹ thuật của kiểm toán nội bộ hỗ trợ quá trình quản lý rủi ro. Các quy định quốc tế về thực hành chuyên môn của kiểm toán nội bộ cho phép đánh giá sự phù hợp của kiểm toán nội bộ, tính hữu hiệu của kiểm toán nội bộ từ đó thúc đẩy cải tiến chất lượng và nâng cao hiệu lực của kiểm toán nội bộ. Do vậy, mức độ đầy đủ, tiệm cận thông lệ quốc tế của các yếu tố này là tiền đề cho một mức hữu hiệu được đánh giá cao hơn (IIA, 2016b; Ismael, 2013). Trên cơ sở những phân tích ở trên, giả thuyết thứ năm được đề xuất:

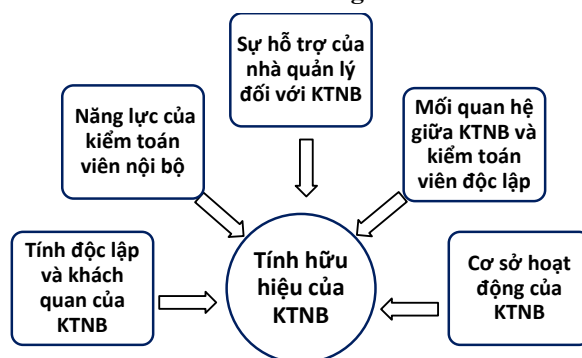
H5: Cơ sở hoạt động của kiểm toán nội bộ càng đầy đủ, đồng bộ thì tính hữu hiệu của kiểm toán nội bộ càng cao.

## 3. Phương pháp nghiên cứu

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

Dựa vào cơ sở lý thuyết và tổng quan nghiên cứu, mô hình lý thuyết được đề xuất như sau:

Hình 1. Mô hình nghiên cứu



Với mô hình hồi quy bội như sau:

$$HH = \beta_0 + \beta_1 * NL + \beta_2 * \text{ĐLKQ} + \beta_3 * HT + \beta_4 * MQH + \beta_5 * \text{CSHD} + \varepsilon$$

Trong đó:

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

HH: Tính hữu hiệu của kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp niêm yết.

NL: Năng lực của kiểm toán viên nội bộ.

ĐLKQ: Tính độc lập và khách quan của kiểm toán nội bộ.

HT: Sự hỗ trợ của các nhà quản lý đối với kiểm toán nội bộ.

MQH: Mối quan hệ giữa kiểm toán viên nội bộ với kiểm toán viên độc lập.

CSHD: Cơ sở hoạt động của kiểm toán nội bộ.

### 3.2. Thu thập và xử lý dữ liệu

Nhóm tác giả thu thập dữ liệu thông qua sử dụng bảng hỏi nhằm thu thập ý kiến đánh giá của các kiểm toán viên nội bộ, kế toán viên, kế toán trưởng đơn vị được kiểm toán, các nhà quản lý trong các doanh nghiệp niêm yết (lấy từ website: vietstock.vn) về mức độ ảnh hưởng của các nhân tố tới tính hữu hiệu của kiểm toán nội bộ.

Để đánh giá biến phụ thuộc, nhóm tác giả sử dụng thang đo Likert từ: (1) Rất không đồng ý đến (5) Hoàn toàn đồng ý. Đánh giá các biến độc lập, nhóm tác giả sử dụng thang đo Likert 5 cấp độ ảnh hưởng, từ (1). Rất thấp đến (5). Rất cao.

Số lượng thang đo đo lường các biến được kế thừa từ các nghiên cứu tiền nhiệm, như sau: Biến "ĐLKQ"



bao gồm 8 quan sát (Cohen & Sayag, 2010; Mihret, 2010); Biến “NL” bao gồm 5 quan sát (Drogalas & cộng sự, 2015; George & cộng sự, 2015); Biến “HT” bao gồm 6 quan sát (George & cộng sự, 2015; Drogalas & cộng sự, 2015); Biến “MQH” bao gồm 8 quan sát (Munro & Stewart, 2011; Alzeban & Gwilliam, 2014); Biến “CSHĐ” bao gồm 7 quan sát (Ismael, 2013); và biến phụ thuộc “HH” bao gồm 9 quan sát (Gramling & cộng sự, 2004; Ismael, 2013).

Để đảm bảo cỡ mẫu nghiên cứu, dựa trên yêu cầu kích thước mẫu tối thiểu để phân tích EFA và hồi quy, theo Bollen (1989), kích thước mẫu được tính theo công thức  $n = 5 * i$  (i là số biến quan sát trong mô hình), ứng với nghiên cứu này thì  $n = 5 * 43 = 215$ .

Nhóm tác giả sử dụng phương pháp chọn mẫu thuận tiện thông qua việc gửi và nhận bảng hỏi qua công cụ Google Doc và Email đến các đối tượng khảo sát, từ tháng 11/2021 đến tháng 04/2022. Kết quả thu được 239 phiếu hợp lệ trên tổng số 672 phiếu được gửi đi. Dựa vào dữ liệu thu thập được, nhóm tác giả sử dụng các kỹ thuật định lượng để tóm tắt và trình bày kết quả cơ bản của nghiên cứu.

#### 4. Kết quả và thảo luận

Về vị trí công tác: trong số 239 phiếu trả lời hợp lệ có 89 phiếu đến từ các kiểm toán viên nội bộ, chiếm 37,23%; 51 phiếu đến từ các giám đốc tài chính, giám đốc doanh nghiệp 21,34%; 39 phiếu đến từ kế toán trưởng các đơn vị được kiểm toán, chiếm 16,32%; 60 phiếu đến từ các kế toán viên, chiếm 25,11%.

Về số năm kinh nghiệm: dưới 1 năm, có 27 người, chiếm 11,29%; từ 1-5 năm, có 72 người, chiếm 30,12%; từ 6 - 10 năm, có 106 người, chiếm 44,35%; trên 10 năm có 34 người, chiếm 14,24%.

Mẫu được khảo sát thuộc nhiều đối tượng khác nhau về vị trí công tác, số năm kinh nghiệm, trình độ học vấn, có sự phân bố khá đồng đều. Như vậy, có thể đảm bảo các câu trả lời là đáng tin cậy và có chất lượng.

Kết quả thống kê mô tả thang đo cho thấy, đa số các biến quan sát đều có giá trị trung bình nằm quanh giá trị trung bình kỳ vọng (3,0) và không có sự khác biệt đáng kể giữa các biến quan sát trong cùng một nhóm.

##### 4.1. Kết quả kiểm định chất lượng thang đo

###### 4.1.1. Kết quả kiểm định Cronbach's Alpha lần 1

Biến “DLKQ8”, “HT5”, “HT6”, “MQH6”, “MQH7”, “CSHĐ6” và “CSHĐ7” đều có hệ số tương quan biến tổng nhỏ hơn 0,3. Vì vậy, loại bỏ các biến này và tiến hành kiểm định lần hai.

###### 4.1.2. Kết quả kiểm định Cronbach's Alpha lần 2

Kết quả kiểm định Cronbach's Alpha các thang đo các nhân tố ảnh hưởng đến tính hữu hiệu của kiểm toán nội bộ với 43 biến quan sát, sau khi kiểm định độ tin cậy Cronbach's Alpha lần 1 đã loại 07 biến, còn lại 36 biến được đưa vào phân tích nhân tố EFA, thể hiện ở Bảng 1.

**Bảng 1. Kết quả kiểm định sự tin cậy của thang đo các nhân tố trong mô hình**

TT	Nhân tố	Cronbach's Alpha	n
1	Năng lực của kiểm toán viên nội bộ.	0,814	5
2	Tính độc lập và khách quan của kiểm toán nội bộ.	0,830	7
3	Sự hỗ trợ của các nhà quản lý đối với kiểm toán nội bộ.	0,814	4
4	Mối quan hệ giữa kiểm toán viên nội bộ với kiểm toán viên độc lập.	0,837	6
5	Cơ sở hoạt động của kiểm toán nội bộ.	0,789	5
6	Tính hữu hiệu của kiểm toán nội bộ trong các doanh nghiệp niêm yết	0,873	9

Nguồn: Kết quả phân tích từ SPSS 22.0.

Như vậy, mô hình giữ nguyên 05 nhân tố đảm bảo chất lượng tốt, với 36 biến đặc trưng (hệ số Cronbach's Alpha) của tổng thể lớn hơn 0,6; Hệ số tương quan biến - tổng của các biến quan sát đều lớn hơn 0,3.

##### 4.2. Phân tích nhân tố khám phá

###### 4.2.1. Kết quả phân tích EFA cho biến độc lập (lần 1)

Ở lần phân tích nhân tố khám phá thứ nhất có 6 nhân tố mới được tạo thành từ 27 biến quan sát, hệ số KMO = 0,749 > 0,5 và kiểm định Bartlett's test có giá trị 2470,498 với mức ý nghĩa Sig = 0,000 < 0,05, cho thấy các biến quan sát thuộc cùng một nhân tố có tương quan với nhau. Đồng thời tổng phương sai

trích là 63,819% > 50% cho thấy các nhân tố này giải thích 61,819% sự biến thiên của tập dữ liệu và giá trị Eigenvalue = 1,160 lớn hơn 1. Tuy nhiên, nhân tố thứ sáu do biến quan sát “ĐLKQ3” và “ĐLKQ4” tạo thành có hệ số tải nhân tố lần lượt là 0,426 và 0,432 (nhỏ hơn 0,5). Do đó, biến quan sát “ĐLKQ3” và “ĐLKQ4” bị loại và tiến hành kiểm định lần hai.

#### 4.2.2. Kết quả phân tích EFA cho biến độc lập (lần 2)

**Bảng 2. Kết quả kiểm định KMO và Bartlett cho biến độc lập**

<b>KMO and Bartlett's Test</b>		
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy		0,743
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	2246,239
	df	320
	Sig.	0,000

Nguồn: Kết quả phân tích dữ liệu trên SPSS 22.

Kết quả sau khi phân tích nhân tố khám phá lần thứ hai cho thấy, hệ số KMO = 0,743 lớn hơn 0,5 và kiểm định Bartlett's test có giá trị 2246,239 với mức ý nghĩa Sig = 0,000 < 0,05, cho thấy các biến quan sát thuộc cùng một nhân tố có tương quan chặt chẽ với nhau.

**Bảng 3: Ma trận xoay các nhân tố (lần 2)  
Rotated Component Matrix<sup>a</sup>**

Nhân tố	Components				
	1	2	3	4	5
NL1	0,817				
NL2	0,811				
NL3	0,793				
NL4	0,788				
NL5	0,773				
ĐLKQ6		0,763			
ĐLKQ5		0,754			
ĐLKQ1		0,718			
ĐLKQ2		0,701			
ĐLKQ7		0,666			
HT4			0,862		
HT2			0,785		
HT1			0,776		
HT3			0,751		
MQH3				0,812	
MQH2				0,734	
MQH4				0,729	
MQH1				0,721	
MQH8				0,719	
MQH5				0,690	
CSHD1					0,798
CSHD2					0,745
CSHD3					0,738
CSHD5					0,699
CSHD4					0,688

Nguồn: Kết quả phân tích dữ liệu trên SPSS 22.

Đồng thời tổng phương sai trích là 61,683% > 50% cho thấy năm nhân tố này giải thích 61,683% sự biến thiên của tập dữ liệu và giá trị Eigenvalue = 1,769 > 1 đủ tiêu chuẩn phân tích nhân tố.

Kết quả phân tích cho thấy các biến quan sát đã được tập hợp thành 05 nhóm biến, đạt giá trị hội tụ và giá trị phân biệt, có ý nghĩa thực tiễn và có thể dùng để đưa vào xây dựng mô hình hồi quy nhằm kiểm định giả thuyết đặt ra ban đầu.

#### 4.2.3. Kết quả phân tích EFA cho biến phụ thuộc:

- Hệ số KMO = 0,887 > 0,5 và kiểm định Barlett có Sig. = ,000 < ,05) cho thấy phân tích EFA là thích hợp.  
 - Đại lượng Sig. = 0,000 thỏa mãn điều kiện Sig. ≤ 0,05 nên kiểm định này có ý nghĩa thống kê và các biến quan sát có mối tương quan với nhau trong tổng thể, chúng tỏ dữ liệu được sử dụng trong phân tích là phù hợp.

- Phân tích tổng phương sai trích cho biến phụ thuộc cho thấy giá trị phần trăm phương sai toàn bộ Percentage of variance = 56,234% > 50%, giá trị Eigenvalue = 3,527 > 1, như vậy mô hình đủ điều kiện để phân tích nhân tố khám phá và hệ số tải của các biến quan sát đều lớn hơn 0,5 nên các biến quan sát có ý nghĩa thực tiễn. Vậy biến phụ thuộc được giữ nguyên theo biến độc lập ban đầu và có 5 biến quan sát.

### 4.3. Kết quả phân tích hồi quy

#### 4.3.1. Phân tích tương quan Pearson

**Bảng 4. Kết quả phân tích tương quan Pearson**

		Correlations					
		NL	ĐLKQ	HT	MQH	CSHD	HH
NL	Pearson Correlation	1					
	Sig. (2-tailed)						
	N	239					
ĐLKQ	Pearson Correlation	0,131*	1				
	Sig. (2-tailed)	0,043					
	N	239	239				
HT	Pearson Correlation	0,251**	0,005	1			
	Sig. (2-tailed)	0,000	0,934				
	N	239	239	239			
MQH	Pearson Correlation	0,023	0,227**	0,025	1		
	Sig. (2-tailed)	0,723	0,000	0,701			
	N	239	239	239	239		
CSHD	Pearson Correlation	0,013	0,094	-0,027	-0,030	1	
	Sig. (2-tailed)	0,847	0,150	0,682	0,642		
	N	239	239	239	239	239	
HH	Pearson Correlation	0,317**	0,415**	0,013	0,249**	0,569**	1
	Sig. (2-tailed)	0,000	0,000	0,846	0,000	0,000	
	N	239	239	239	239	239	239

\*\* . Correlation is significant at the 0,01 level (2-tailed)

\* . Correlation is significant at the 0,05 level (2-tailed)

Nguồn: Kết quả phân tích dữ liệu trên SPSS 22.

Kết quả phân tích tương quan Pearson tại Bảng 4 cho thấy, có sự tương quan chặt chẽ giữa biến phụ thuộc và biến độc lập trong mô hình.

#### 4.3.2. Phân tích hồi quy

Căn cứ vào kết quả phân tích EFA, tiến hành phân tích hồi quy giữa biến phụ thuộc và các biến độc lập. Kết quả hồi quy được trình bày tại các bảng 5, 6 và 7.

#### 4.3.3. Đánh giá mức độ giải thích bởi các biến độc lập trong mô hình

Hệ số R<sup>2</sup> hiệu chỉnh = 0,676 > 0,5 có nghĩa là các biến độc lập giải thích được 67,6% sự thay đổi của biến

**Bảng 5. Kết quả hồi quy tuyến tính**  
**Coefficients<sup>a</sup>**

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1	Constant	-1,404	0,343		-4,103	0,000		
	NL	0,258	0,037	<b>0,273</b>	7,130	0,000	0,946	<b>1,059</b>
	ĐLKQ	0,257	0,038	<b>0,266</b>	6,854	0,000	0,923	<b>1,086</b>
	HT	-0,048	0,060	<b>-0,031</b>	-0,791	0,431	0,936	<b>1,071</b>
	MQH	0,350	0,066	<b>0,209</b>	5,362	0,000	0,921	<b>1,088</b>
	CSHĐ	0,515	0,036	<b>0,450</b>	13,363	0,000	0,989	<b>1,013</b>

a. Dependent Variable: HH

Nguồn: Kết quả phân tích dữ liệu trên SPSS 22

**Bảng 6. Bảng tóm tắt mô hình<sup>b</sup>**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Durbin-Watson
1	0,826 <sup>a</sup>	0,682	0,676	1,958

a. Predictors: (Constant), NL, ĐLKQ, HT, MQH, CSHĐ.

b. Dependent Variable: HH

Nguồn: Kết quả phân tích dữ liệu trên SPSS 22.

**Bảng 7. Bảng phân tích ANOVA<sup>a</sup> mô hình**

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	102,391	5	20,478	98,830	0,000 <sup>b</sup>
	Residual	47,866	232	0,207		
	Total	150,257	237			

a. Dependent Variable: HH

b. Predictors: (Constant), NL, ĐLKQ, HT, MQH, CSHĐ.

Nguồn: Kết quả phân tích dữ liệu trên SPSS 22.

phụ thuộc “Tính hữu hiệu của kiểm toán nội bộ”, còn 32,4% là do sai số ngẫu nhiên hoặc các nhân tố khác ngoài mô hình.

Kết quả xác định hệ số hồi quy được thể hiện trong Bảng 5 cho thấy, các biến độc lập: Năng lực của kiểm toán viên nội bộ; Tính độc lập khách quan của kiểm toán nội bộ; Mối quan hệ giữa kiểm toán viên nội bộ với kiểm toán viên độc lập; Cơ sở hoạt động của kiểm toán nội bộ được đưa vào mô hình có quan hệ tuyến tính với biến phụ thuộc “Tính hữu hiệu của kiểm toán nội bộ”, Sig. trong kiểm định t đều nhỏ hơn 0,05. Vậy mô hình hồi quy có ý nghĩa về mặt thống kê. Riêng biến độc lập “Sự hỗ trợ của các nhà quản lý” có giá trị Sig. = 0,431 > 0,05 không đạt ý nghĩa thống kê. Vì vậy, biến này sẽ bị loại và không đưa vào phương trình hồi quy. 04 biến độc lập còn lại có hệ số  $\beta > 0$  chứng tỏ có ảnh hưởng thuận chiều với biến phụ thuộc “Tính hữu hiệu của kiểm toán nội bộ”. Do đó, chấp nhận giả thuyết ban đầu (H1; H2, H4, H5), là các biến độc lập có liên hệ tuyến tính với biến phụ thuộc và hoàn toàn phù hợp với mô hình. Từ đó, ta có phương trình hồi quy với hệ số beta chuẩn hóa:

$$HH = 0,273 * NL + 0,266 * ĐLKQ + 0,209 * MQH + 0,450 * CSHĐ$$

Kết quả nghiên cứu này có sự nhất quán, phù hợp với các nghiên cứu tiền nhiệm, cụ thể: “Tính độc lập khách quan của kiểm toán nội bộ”, như: Cohen & Sayag (2010); Drogalas & cộng sự (2015). “Năng lực của kiểm toán viên nội bộ”, như: George & cộng sự, (2015); Drogalas & cộng sự (2015). “Mối quan hệ giữa kiểm toán viên nội bộ và kiểm toán viên độc lập”, như: Munro & Stewart (2011); Alzeban & Gwilliam (2014). “Cơ sở hoạt động của kiểm toán nội bộ”, như: Ismael (2013). Tuy nhiên, nhân tố “Sự hỗ trợ của các nhà quản lý” bị loại khỏi mô hình, kết quả này cho thấy sự không tương đồng đối với nghiên cứu của George & cộng sự (2015), Shohihah & cộng sự (2018). Điều này có thể được giải thích rằng, đây có thể là một nhân



tổ mới, các nhà quản lý chưa có những hướng dẫn chi tiết, cụ thể trong hoạt động của kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp của mình. Vì vậy, các đối tượng khảo sát chưa nhận thức được vai trò, tầm quan trọng của các nhà quản lý cấp cao trong việc hỗ trợ đối với sự hữu hiệu của hoạt động kiểm toán nội bộ nên nhân tố này bị đánh giá rất thấp và loại khỏi mô hình.

4.3.4. Kiểm định sự khác biệt trong nhận thức của các đối tượng khảo sát về tính hữu hiệu của kiểm toán nội bộ trong các doanh nghiệp niêm yết

**Bảng 8: Kết quả kiểm định sự khác biệt**

Vị trí công tác	n	Trung bình	Độ lệch chuẩn
Giám đốc tài chính và giám đốc	51	3,6702	0,72257
Kiểm toán viên nội bộ	89	3,5302	0,79837
Kế toán trưởng đơn vị được kiểm toán	39	3,6990	0,80160
Kế toán viên đơn vị được kiểm toán	60	3,6668	0,91476
Tổng	239	3,6583	0,79793
<b>Kiểm định Levene</b>	<b>df1</b>	<b>df2</b>	<b>Sig.</b>
0,625	3	236	0,601
<b>Kiểm định ANOVA</b>	<b>Tổng bình phương</b>	<b>F</b>	<b>Sig.</b>
Between Groups	1,023	0,533	0,662
Within Groups	149,234		
Tổng	150,257		

Nguồn: Kết quả phân tích dữ liệu trên SPSS 22.

Kết quả Bảng 8 cho thấy, trong kiểm định Levene cho giá trị Sig. = 0,601 lớn hơn 0,05 do đó phương sai giữa các vị trí công tác là không có sự khác biệt, đủ điều kiện để phân tích ANOVA. Tiếp đến, kiểm định ANOVA giá trị Sig.=0,662 lớn hơn 0,05. Với mức ý nghĩa 5%, có thể kết luận rằng không có sự khác biệt về mặt thống kê trong việc đánh giá tính hữu hiệu của kiểm toán nội bộ theo vị trí công tác. Cụ thể, căn cứ vào cột trung bình Bảng 8 ta có thể thấy những người ở các vị trí công tác khác nhau lại có đánh giá về tính hữu hiệu của kiểm toán nội bộ tương đối gần bằng nhau.

## 5. Kết luận và khuyến nghị

Qua phân tích 239 mẫu khảo sát từ các doanh nghiệp niêm yết tại Việt Nam. Kết quả hỏi quy cho thấy các nhân tố có ảnh hưởng tích cực đến “Tính hữu hiệu của kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp niêm yết” theo thứ tự giảm dần là: “Cơ sở hoạt động của kiểm toán nội bộ”; “Năng lực của kiểm toán viên nội bộ”; “Tính độc lập khách quan của kiểm toán nội bộ”; và “Mối quan hệ giữa kiểm toán viên nội và kiểm toán viên độc lập”.

Các phát hiện từ nghiên cứu thực nghiệm là cơ sở để nhóm tác giả đưa ra một số khuyến nghị đối với các bên liên quan, *cụ thể như sau*:

Kết quả nghiên cứu chỉ ra rằng, “Cơ sở hoạt động của kiểm toán nội bộ” càng đầy đủ, đồng bộ thì “Tính hữu hiệu của kiểm toán nội bộ” càng cao. Điều này hàm ý rằng, các doanh nghiệp niêm yết cần thường xuyên rà soát, cập nhật, hoàn thiện quy chế, quy trình kiểm toán nội bộ và các văn bản, tài liệu làm việc của các kiểm toán viên nội bộ. Hiện nay, tại Việt Nam nền tảng pháp lý quan trọng của kiểm toán nội bộ là Nghị định của Chính phủ (2019) về kiểm toán nội bộ. Do vậy, các doanh nghiệp nên rà soát lại, chỉnh sửa, cập nhật quy chế, quy trình kiểm toán nội bộ, ban hành sổ tay kiểm toán nội bộ dựa trên các tiêu chuẩn của IIA, các quy định của pháp luật hiện hành và cơ cấu tổ chức hoạt động của đơn vị.

Nghiên cứu cho thấy, “Năng lực của kiểm toán viên nội bộ” càng cao thì “Tính hữu hiệu của kiểm toán nội bộ” càng tăng. Do vậy, việc cải thiện năng lực của các kiểm toán viên nội bộ sẽ giúp nâng cao tính hữu hiệu của kiểm toán nội bộ. Do đó, các doanh nghiệp niêm yết cần thực hiện đồng bộ các giải pháp sau: (i) tăng cường đào tạo, bồi dưỡng chuyên môn nghiệp vụ cho các kiểm toán viên nội bộ; (ii) khuyến khích các kiểm toán viên nội bộ nâng cao kiến thức, kỹ năng và năng lực chuyên khác bằng cách liên tục bồi dưỡng, cập nhật chuyên môn, thi các chứng chỉ CPA hoặc chứng chỉ kiểm toán viên nội bộ quốc tế.

Kết quả nghiên cứu cũng cho thấy, “Tính độc lập khách quan của kiểm toán nội bộ” càng cao thì “Tính hữu hiệu của kiểm toán nội bộ” càng tăng. Do đó, kiểm toán nội bộ phải đảm bảo độc lập ở mức độ cần thiết,

---

đủ để thực hiện công việc kiểm toán một cách độc lập và đưa ra những kết luận khách quan. Để thực hiện được điều này, (i) Kiểm toán viên nội bộ phải có đủ độc lập về tư tưởng để thực hiện nhiệm vụ của mình; (ii) Kiểm toán viên nội bộ được toàn quyền đưa ra quyết định về phạm vi, thời gian và mức độ thực hiện các thủ tục kiểm toán dựa trên chuẩn mực kiểm toán và chính sách của doanh nghiệp niêm yết.

Nghiên cứu cũng chỉ ra rằng, “Mối quan hệ giữa kiểm toán viên nội bộ và kiểm toán viên độc lập” càng chặt chẽ là cơ sở để gia tăng tính hữu hiệu của kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp niêm yết. Do vậy, các doanh nghiệp niêm yết cần cải thiện mối quan hệ giữa kiểm toán viên nội bộ và kiểm toán viên độc lập cũng như phát huy tối đa hiệu quả phối hợp lẫn nhau trong công việc của hai bên. Điều này, sẽ giúp các kiểm toán viên trao đổi kinh nghiệm và nâng cao kỹ năng nghề nghiệp, từ đó thúc đẩy hiệu quả khi thực hiện công tác kiểm toán.

### Tài liệu tham khảo

- Ali, O.A. & Owais, W.O. (2013), ‘Internal auditors’ intellectual (knowledge) dimension in creating value for companies: Empirical study of Jordanian industrial public shareholding companies’, *International Business Research*, 6(1), 118-129.
- Alzeban, A. & Gwilliam, D. (2014), ‘Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector’, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 23(2), 74-86.
- Al-Twajry, A.A., Brierley, J.A. & Gwilliam, D.R. (2003), ‘The development of internal audit in Saudi Arabia: an institutional theory perspective’, *Critical Perspectives on Accounting*, 14(5), 507-531.
- Arena, M. & Azzone, G. (2009), ‘Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness’, *International Journal of Auditing*, 13(1), 43-60.
- Bollen, K.A. (1989), *Structural equations with latent variables* (Vol. 210), John Wiley & Sons.
- Brierley, J., El-Nafabi, H. & Gwilliam, D. (2003), ‘An examination of internal audit in the Sudanese public sector’, *Accounting in Emerging Economies*, 5(2), 177-195.
- Burnaby, P.A. & Hass, S. (2011), ‘Internal auditing in the Americas’, *Managerial Auditing Journal*, 26(8), 734-756.
- Chính phủ (2019), *Nghị định số 05/2019/NĐ-CP về kiểm toán nội bộ*, ban hành ngày 22 tháng 01 năm 2019.
- Cohen, A. & Sayag, G. (2010), ‘The effectiveness of internal auditing: an empirical examination of its determinants in Israeli organisations’, *Australian Accounting Review*, 20(3), 296-307.
- Dellai, H. & Omri, M.A.B. (2016), ‘Factors affecting the internal audit effectiveness in Tunisian organizations’, *Research Journal of Finance and Accounting*, 7(16), 208-221.
- Drogalas, G., Karagiorgos, T. & Arampatzis, K. (2015), ‘Factors associated with Internal Audit Effectiveness: Evidence from Greece’, *Journal of Accounting and Taxation*, 7(7), 113-122.
- Endaya, K.A. & Hanefah, M.M. (2013), ‘Internal audit effectiveness: An approach proposition to develop the theoretical framework’, *Research Journal of Finance and Accounting*, 4(10), 92-102.
- George, D., Theofanis, K. & Konstantinos, A. (2015), ‘Factors associated with internal audit effectiveness: Evidence from Greece’, *Journal of Accounting and Taxation*, 7(7), 113-122.
- Goodwin, J. & Yeo, T.Y. (2001), ‘Two factors affecting internal audit independence and objectivity: Evidence from Singapore’, *International Journal of Auditing*, 5(2), 107-125.
- Gramling, A.A., Maletta, M.J., Schneider, A. & Church, B.K. (2004), ‘The role of the internal audit function in corporate governance: A synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research’, *Journal of Accounting Literature*, 23, 194-224.
- IIA (2016a), *International Professional Practice Framework*, last retrieved on 20 July 2022, from <<https://www.theiia.org/en/standards/international-professional-practices-framework/>>.
- IIA (2016b), *Definition of Internal Audit*, last retrieved on 20 July 2022, from <<https://global.theiia.org/standards-guidance/mandatoryguidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>>.

- 
- Ismael, H.R.H. (2013), 'Internal Auditing in the UK: factors affecting its use and its effectiveness', Doctoral dissertation, University of Aberdeen.
- Khalid, A.A., Haron, H.H. & Masron, T.A. (2017), 'Relationship between internal Shariah audit characteristics and its effectiveness', *Humanomics*, 33(2), 221–238.
- Mihret, D.G. (2010), 'Factors associated with attributes of internal audit departments: a canonical analysis', *African Journal of Accounting, Economics, Finance and Banking Research*, 6(6), 42-57.
- Mihret, D.G., James, K. & Mula, J.M. (2010), 'Antecedents and organisational performance implications of internal audit effectiveness: some propositions and research agenda', *Pacific Accounting Review*, 22(3), 224-252.
- Mihret, D.G. & Yismaw, A.W. (2007), 'Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study', *Managerial Auditing Journal*, 22(5), 470–484.
- Onumah, J.M. & Kraah, R.Y. (2012), 'Barriers and catalysts to effective internal audit in the Ghanaian public sector', *Accounting in Africa*, 12(2), 177-207.
- Prawitt, D.F., Smith, J.L. & Wood, D.L. (2009), 'Internal audit quality and earning management', *The Accounting Review*, 84(4), 1255-1280.
- Salehi, T. (2016), 'Investigation factors affecting the effectiveness of internal auditors in the company: Case study Iran', *Review of European Studies*, 8, 224-235.
- Sarens, G. (2009), 'Internal auditing research: Where are we going? Editorial', *International Journal of Auditing*, 13(1), 1-7.
- Sarens, G. & De Beelde, I. (2006), 'Building a research model for internal auditing: insights from literature and theory specification cases', *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 3(4), 452-470.
- Shohihah, I., Djamhuri, A. & Purwanti, L. (2018), 'Determinants of internal audit effectiveness and implication on corruption prevention in the religious ministry', *Wacana Journal of Social and Humanity Studies*, 21(1), 1-14.
- Tamosiuniene, R. & Savcuk, O. (2007), 'Internal Audit Subordination Principles for Lithuanian Companies', *Engineering Economics*, 5 (55), 37-43.
- Wood, D.A. (2004), 'Increasing value through internal and external auditor coordination', *The Institute of Internal Auditors Research Foundation*, 2(1),1-14.