
CÁC NHÂN TỐ TÁC ĐỘNG ĐẾN TÍNH HỮU HIỆU CỦA KIỂM SOÁT NỘI BỘ TẠI CÁC CHI CỤC THUẾ TẠI THÀNH PHỐ HỒ CHÍ MINH

Huỳnh Tấn Dũng

Đại học Công nghiệp Thành phố Hồ Chí Minh

Email: huynhtandung_kt@iuh.edu.vn

Nguyễn Thị Thanh Hương

Chi cục thuế quận Gò Vấp Thành phố Hồ Chí Minh

Email: huongcctgv@gmail.com

Mã bài: JED-737

Ngày nhận bài: 17/09/2022

Ngày nhận bài sửa: 04/11/2022

Ngày duyệt đăng: 09/03/2023

DOI 10.33301/JED.VI.737

Tóm tắt

Bài nghiên cứu sử dụng kết hợp phương pháp nghiên cứu định tính và phương pháp nghiên cứu định lượng để xác định, đo lường mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đến tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ tại các Chi cục Thuế trên địa bàn Thành phố Hồ Chí Minh. Kết quả nghiên cứu khẳng định 5 nhân tố bao gồm: Môi trường kiểm soát (CEM), Đánh giá rủi ro (RAM), Thông tin và truyền thông (ICM), Hoạt động giám sát (MAM), và Hoạt động kiểm soát (CAM) đều có tác động đến tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ tại các Chi cục thuế trên địa bàn Thành phố Hồ Chí Minh. Kết quả của các mức tác động theo thứ tự bao gồm: ICM: 0,350, CEM: 0,272, RAM: 0,185, MAM: 0,165 và cuối cùng là CAM: 0,138. Từ kết quả đạt được, tác giả đưa ra các hàm ý quản trị giúp các nhà quản lý lập kế hoạch triển khai, vận dụng cũng như giám sát nhằm nâng cao tính hữu hiệu của hệ thống kiểm soát nội bộ tại các Chi cục thuế trên địa bàn Thành phố Hồ Chí Minh.

Từ khóa: Các nhân tố, Hệ thống kiểm soát nội bộ, Chi cục thuế, Thành phố Hồ Chí Minh.

Factors affecting the effectiveness of internal control in district tax departments in Ho Chi Minh city

Abstract

The paper used qualitative and quantitative methods to determine and measure the factors affecting the effectiveness of internal control in Ho Chi Minh City district tax departments. The results showed five factors affecting the effectiveness of the internal control system in district tax departments in Ho Chi Minh City. The priority of factors such as information and communication (ICM): 0,350, control environment (CEM): 0,272, risk assessment (RAM): 0,185, monitoring (MAM): 0,165, control activities (CAM): 0,138. The impact levels of the factors are arranged in descending order. Based on the research results, the study provides management implications to help managers to plan, apply, and monitor to improve the effectiveness of the internal control system in district tax departments in Ho Chi Minh City.

Keywords: Factors, Internal control, District tax departments, Ho Chi Minh city.

JEL Classification codes: M40, M41, M42

1. Giới thiệu

Kiểm soát nội bộ (KSNB) trong quản trị được xem là thành phần không thể thiếu, là cơ sở đảm bảo cho hoạt động an toàn và vững mạnh của tổ chức, giúp tổ chức đạt các mục tiêu dài hạn, duy trì hệ thống báo cáo tài chính và quản trị đáng tin cậy. Theo COSO (2013), KSNB được thiết lập để cung cấp một sự đảm bảo hợp lý nhằm đạt được các mục tiêu về hoạt động, báo cáo và tuân thủ. Bên cạnh đó, Alvin & James (2000) cũng đã kết luận kiểm soát nội bộ là một công cụ quản lý hữu hiệu và hiệu quả các nguồn lực kinh tế của doanh nghiệp như: con người, tài sản, vốn... góp phần hạn chế tối đa những rủi ro phát sinh trong quá trình sản xuất kinh doanh và làm tăng mức độ của báo cáo tài chính đảm bảo được các mục tiêu đề ra với hiệu quả cao nhất. Theo nghiên cứu của Văn Thị Thái Thu & Đặng Hiếu Nghĩa (2021) cho thấy sự thất bại hoặc không thể kiểm soát hoạt động của rất nhiều doanh nghiệp dẫn đến hiệu quả kinh doanh thấp, nguyên nhân chủ yếu xuất phát từ việc chưa đầu tư đúng mức trong việc thiết lập các thủ tục KSNB hiệu quả. Tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ tại các tổ chức là một vấn đề quan trọng trong việc quản trị doanh nghiệp theo hướng hiện đại và được quan tâm bởi nhiều nhà nghiên cứu, cụ thể: Mawanda (2008) cũng đã kết luận có mối quan hệ cùng chiều giữa hệ thống kiểm soát nội bộ và hiệu quả hoạt động tài chính tại các trường đại học ở Uganda. Nghiên cứu của Afiah & Azwari (2015) cũng khẳng định KSNB có ảnh hưởng tốt hơn đến chất lượng báo cáo tài chính và chất lượng báo cáo tài chính tác động tích cực đến việc quản lý đơn vị. Đào Duy Huân & Dương Hồng Chiến (2019) khẳng định tính hữu hiệu của KSNB các Kho bạc Nhà nước tại tỉnh An Giang chịu sự tác động của bốn nhân tố: đánh giá rủi ro, môi trường kiểm soát, hoạt động kiểm soát, giám sát. Trong đó, nhân tố môi trường kiểm soát có ảnh hưởng lớn nhất. Theo Trần Văn Tùng & Ngô Ngọc Nguyên Thảo (2021) thì có 06 nhân tố tác động đến tính hữu hiệu của hệ thống kiểm soát nội bộ tại các đơn vị sự nghiệp công lập gồm: Môi trường kiểm soát; Đánh giá rủi ro; Hoạt động kiểm soát; Thông tin và truyền thông; Giám sát và Ứng dụng công nghệ thông tin.

Từ các nghiên cứu trên cho thấy KSNB rất quan trọng không những cho các doanh nghiệp, mà còn quan trọng cho cả các tổ chức hoạt động trong lĩnh vực công. Thêm vào đó, có thể thấy có rất ít các công trình nghiên cứu một cách hệ thống về các nhân tố ảnh hưởng đến hệ thống kiểm soát nội bộ trên nền tảng INTOSAI (The International Organization of Supreme Audit Institutions) - khung lý thuyết về việc đánh giá KSNB trong khu vực công nói chung và cho các Chi cục Thuế nói riêng. Để đóng góp thêm vào kho tàng tài liệu nghiên cứu KSNB trong lĩnh vực công, bài báo thực hiện nghiên cứu các nhân tố tác động đến tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ tại các Chi cục thuế trên địa bàn Thành phố Hồ Chí Minh nhằm giúp các Chi cục thuế tại thành phố Hồ Chí Minh xác định được các nhân tố tác động đến KSNB, từ đó hoàn thiện KSNB tại đơn vị mình.

2. Tổng quan nghiên cứu

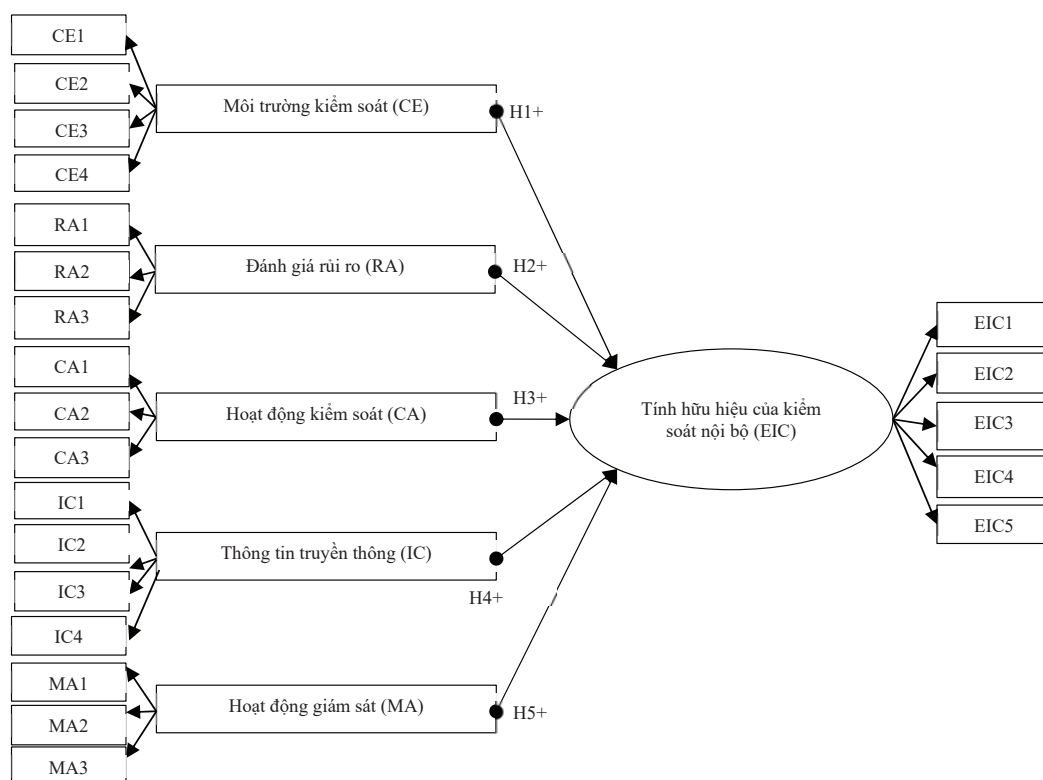
Một số nghiên cứu của các tác giả trong nước và ngoài nước đã chỉ ra mối liên hệ của một số nhân tố ảnh hưởng đến tính hữu hiệu của hệ thống KSNB như COSO (1992), COSO (2013). Theo khuôn mẫu lý thuyết về KSNB trong báo cáo COSO (1992) thì “KSNB gồm 5 thành phần (nhân tố) là môi trường kiểm soát, đánh giá rủi ro, thủ tục kiểm soát, thông tin truyền thông, và giám sát”. KSNB theo khuôn mẫu COSO (2013, 5) vẫn gồm “5 nhân tố trên, nhưng có bổ sung thêm 17 nguyên tắc”. Đến năm 2013, Badara & Saidin (2013) nghiên cứu sự ảnh hưởng của hệ thống KSNB đến tính hữu hiệu của kiểm toán nội bộ trong các cơ quan hành chính địa phương gồm: môi trường kiểm soát, đánh giá rủi ro, các hoạt động kiểm soát, thông tin và truyền thông, và giám sát có tác động đến kiểm toán nội bộ tại khu vực công. Chủ đề nghiên cứu này cũng được các nhà nghiên cứu trong nước quan tâm, theo đó Ngô Thị Thu Hương & Nguyễn Thị Hoài Ân (2019) sử dụng phương pháp nghiên cứu định tính và định lượng thông qua việc khảo sát hành trên 200 đơn vị có thu nhằm đo lường sự tác động của các yếu tố đến tính hữu hiệu của hệ thống kiểm soát nội bộ tại các đơn vị sự nghiệp có thu tại thành phố Tuy Hòa. Đến năm 2021, Trần Văn Tùng & Ngô Ngọc Nguyên Thảo đã dựa trên báo cáo COSO (2013), hướng dẫn về KSNB của INTOSAI (2013) đã tiến hành khảo sát 240 thành viên Ban lãnh đạo, kế toán trưởng và cán bộ viên chức có thâm niên công tác từ 5 năm trở lên và có sự am hiểu nhất định về hệ thống KSNB của các đơn vị trong lĩnh vực y tế và giáo dục trên địa bàn quận 11 để đo lường sự tác động của các yếu tố đến tính hữu hiệu của hệ thống kiểm soát nội bộ tại các đơn vị sự nghiệp công lập.

Trên cơ sở lý thuyết ủy nhiệm và khuôn mẫu COSO (2013), kế thừa các kết quả nghiên cứu trước đó cho thấy tất cả KSNB đều có kết luận rằng “5 bộ phận cấu thành nên KSNB là (1) Môi trường kiểm soát; (2)

Đánh giá rủi ro; (3) Hoạt động kiểm soát; (4) Thông tin và truyền thông; (5) Hoạt động giám sát”. Có thể thấy các nghiên cứu trong và ngoài nước phần lớn chưa có nhiều nghiên cứu chỉ rõ mối quan hệ giữa các yếu tố độc lập với nhau cũng như chưa có nhiều nghiên cứu thể hiện mối quan hệ giữa các thành phần thuộc các biến với các biến trong mô hình nghiên cứu. Trong bài nghiên cứu này, tác giả sử dụng mô hình SEM với sự hỗ trợ của phần mềm AMOS để làm rõ các mối quan hệ này. Qua đó thể hiện rõ được mối quan hệ và mức độ tác động của các nhân tố đến tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ tại các Chi cục thuế trên địa bàn thành phố Hồ Chí Minh. Từ đó đưa ra hàm ý chính sách để cải thiện KSNB tốt hơn.

Trên cơ sở kế thừa, phân tích các biến số đo lường, bài nghiên cứu phát triển mô hình nghiên cứu các nhân tố tác động đến tính hữu hiệu của hệ thống kiểm soát nội bộ tại các Chi cục Thuế trên địa bàn Thành phố Hồ Chí Minh và đưa ra các giả thiết của mô hình như sau:

Hình 1: Mô hình nghiên cứu



Nguồn: Tác giả đề xuất

Thang đo chính của các biến số được trình bày trong Bảng 1.

3. Phương pháp nghiên cứu

Nghiên cứu sử dụng kết hợp phương pháp nghiên cứu định tính và phương pháp nghiên cứu định lượng. Trong nghiên cứu định tính bài báo dựa trên cơ sở lý thuyết kết hợp với các nghiên cứu trong nước và ngoài nước, đồng thời tham khảo ý kiến của chuyên gia nhằm khám phá nhân tố, xây dựng và điều chỉnh thang đo và biến quan sát phù hợp với đối tượng nghiên cứu. Nghiên cứu định lượng thông qua khảo sát 404 công chức thuế để đo lường mức độ tác động của các yếu tố đến tính hữu hiệu của KSNB. Dữ liệu khảo sát sau khi thu thập sẽ được xử lý theo trình tự sau: Thu thập bảng trả lời, tiến hành mã hóa các dữ liệu cần thiết trong bảng câu hỏi bằng phần mềm SPSS, tiến hành thống kê mô tả dữ liệu thu thập được, phân tích độ tin cậy thang đo bằng hệ số Cronbach's Alpha, phân tích nhân tố khám phá (EFA), phân tích nhân tố khẳng định (CFA). Sau đó phân tích cấu trúc tuyến tính (SEM) để phân tích mối quan hệ tương quan giữa các nhân tố từ đó tiếp tục phân tích sự tác động của các yếu tố ảnh hưởng đến tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ tại các Chi cục Thuế trên địa bàn Thành phố Hồ Chí Minh.

Bảng 1: Thang đo, biến và mã hóa biến quan sát

Mã hóa	Các nhân tố tác động đến tính hữu hiệu của KSNB
CEM	Môi trường kiểm soát (Control Environment- viết tắt là CE)
CE1	Tính trung thực, giá trị đạo đức của Ban lãnh đạo và công chức thuế
CE2	Cam kết về năng lực của Ban lãnh đạo và công chức thuế
CE3	Cơ cấu tổ chức trong các đơn vị quản lý thuế
CE4	Chính sách nhân sự, nguồn nhân lực tại cơ quan thuế
RAM	Đánh giá rủi ro (Risk Assessment- viết tắt là RA)
RA1	Nhận diện các rủi ro liên quan đến mục tiêu của đơn vị
RA2	Phân tích các rủi ro trong ngành thuế
RA3	Xây dựng kế hoạch cụ thể để phản ứng với từng loại rủi ro
CAM	Hoạt động kiểm soát (Control Activities- viết tắt là CA)
CA1	Phân chia trách nhiệm hợp lý giữa các đội chức năng trong đơn vị
CA2	Thiết lập biện pháp kiểm soát chung
CA3	Ứng dụng công nghệ thông tin vào hoạt động kiểm soát
ICM	Thông tin và truyền thông (Information & Communication- viết tắt là IC)
IC1	Thông tin được cung cấp chính xác, thích hợp, kịp thời
IC2	Công tác truyền thông hiệu quả nội bộ đơn vị
IC3	Công tác truyền thông hiệu quả bên ngoài đơn vị
IC4	Công tác truyền thông hiệu quả bên trong và ngoài đơn vị
MAM	Giám sát (Monitoring Activities- Viết tắt là MA)
MA1	Giám sát thường xuyên hoạt động của từng bộ phận trong đơn vị
MA2	Đánh giá và giám sát sai sót kiểm soát nội bộ
MA3	Đánh giá KSNB của Đội kiểm tra nội bộ (KTNB) tại các chi cục thuế
EICM	Tính hữu hiệu của KSNB (Effectiveness of Internal Control)
EI1	Đơn vị đạt được các mục tiêu, hoạt động trong nhiệm vụ thu ngân sách
EI2	Đảm bảo mục tiêu kiểm soát các bộ phận thực hiện tuân thủ quy định của pháp luật (các quy trình, quy chế phối hợp được ban hành bởi Cấp trên và trong nội bộ cơ quan các Chi cục thuế)
EI3	Các báo cáo được lập một cách đáng tin cậy
EI4	Bảo đảm an toàn nguồn lực, chống thất thoát, những nhiễu, tham nhũng lãng phí và thiệt hại cho ngân sách nhà nước
EI5	Thực hiện đầy đủ trách nhiệm giải trình trong thực thi công vụ

Ghi chú: Do bảng thang đo của các biến số gồm nhiều thang đo con, nên ở đây chỉ trình bày thang đo chính. Bảng thang đo đầy đủ sẽ được cung cấp cho người đọc quan tâm, theo yêu cầu.

Nguồn: Tác giả kế thừa và bổ sung theo ý kiến góp ý của chuyên gia.

Xác định kích thước mẫu: theo Hoelter (1983), kích thước tổng thể mẫu nghiên cứu tối thiểu là 200. Đối với nghiên cứu dùng phương pháp phân tích nhân tố khám phá, Hair & cộng sự (2009) cho rằng kích thước mẫu tối thiểu phải là 50, tốt hơn là 100 và tỉ lệ quan sát/biến đo lường là 5:1 (Nguyễn Đình Thọ, 2011). Theo đó, số quan sát tối thiểu cần thu thập là $26 \times 5 = 130$ quan sát. Đối với đề tài dùng phương pháp phân tích hồi quy thì tổng thể mẫu nghiên cứu sẽ là $N \geq 8 \times m + 50$ (Tabachnick & Fidell, 2007,) với m là số yếu tố độc lập. Nếu dựa trên công thức này thì $N \geq 90$. Để đánh giá thực trạng về các yếu tố tác động đến tính hữu hiệu của KSNB tại các Chi cục Thuế trên địa bàn Thành phố Hồ Chí Minh, tác giả tiến hành khảo sát 404 đối tượng, kết quả thu về được 352 khảo sát hợp lệ, đạt tỷ lệ 87,03% và tiến hành phân tích dữ liệu. Nghiên cứu này sử dụng phân tích EFA và phân tích hồi quy, kích thước mẫu là 352 khảo sát là đủ đảm bảo được phân tích EFA ($5 \times 26 = 130$) và cả phân tích hồi quy tuyến tính bội ($8 \times 5 + 50 = 90$).

4. Kết quả nghiên cứu và thảo luận

4.1. Kiểm định Cronbach's Alpha

Bảng 2: Kết quả đánh giá độ tin cậy các thang đo bằng Cronbach's Alpha

Yếu tố	Số biến quan sát	Hệ số Cronbach's Alpha biến tổng	Hệ số tương quan biến tổng có giá trị nhỏ nhất	Cronbach's Alpha nếu loại biến có giá trị nhỏ nhất	Kết luận về độ tin cậy
Môi trường kiểm soát	4	0,850	0,653 (CE1)	0,771 (CE4)	Đạt yêu cầu
Đánh giá rủi ro	3	0,833	0,651 (RA2)	0,694 (RA1)	
Hoạt động kiểm soát	3	0,817	0,645 (CA1)	0,711 (CA3)	
Thông tin và truyền thông	4	0,843	0,622 (IC1)	0,774 (IC3)	
Hoạt động giám sát	3	0,783	0,612 (MA3)	0,685 (MA2)	
Tính hữu hiệu của KSNB tại các Chi cục Thuế	5	0,890	0,672 (EIC4)	0,846 (EIC1)	

Nguồn: Tác giả tính toán.

Bảng 2 cho thấy, tất cả các thang đo đều có hệ số Cronbach's Alpha biến tổng > 0,6, hệ số Cronbach's Alpha nếu loại biến có giá trị nhỏ nhất đều > 0,6 (có nghĩa là những hệ số Cronbach's Alpha lớn hơn đều > 0,6) và hệ số tương quan biến tổng > 0,3. Điều này có nghĩa các thang đo đều đạt tiêu chuẩn, các thang đo là những thang đo tốt, có độ tin cậy cao. Vậy 22 biến quan sát đủ điều kiện để phân tích EFA.

4.2. Phân tích nhân tố khám phá EFA

Bảng 3: Kết quả EFA cho các yếu tố trong mô hình nghiên cứu

	Thành phần					
	EIC	CE	IC	CA	RA	MA
EIC1	0,964					
EIC5	0,951					
EIC3	0,645					
EIC4	0,639					
EIC2	0,621					
CE4		0,893				
CE3		0,847				
CE1		0,785				
CE2		0,689				
IC2			0,850			
IC1			0,826			
IC3			0,722			
IC4			0,697			
CA3				0,877		
CA2				0,805		
CA1				0,803		
RA1					0,923	
RA3					0,892	
RA2					0,774	
MA2						0,874
MA3						0,825
MA1						0,802
Hệ số KMO		0,915	Giá trị Eigenvalues			1,018
Sig của kiểm định Bartlett's		0,000	Tổng phương sai trích (%)			72,118
Số nhân tố trích tại điểm > 1		6				

Nguồn: Tác giả tính toán

Phân tích EFA với mục đích loại những biến quan sát có hệ số tải nhân tố nhỏ hơn 0,5 và kiểm tra độ lớn của phương sai trích. Kết quả được trình bày tại Bảng 3.

Giá trị KMO đạt $0,915 > 0,6$ đủ điều kiện để kết luận phân tích nhân tố là thích hợp với dữ liệu nghiên cứu thu được. Bên cạnh đó, kiểm định Bartlett có giá trị $\text{Sig} = 0,000 < 0,05$ đủ điều kiện để kết luận các biến quan sát được chấp nhận có tương quan tuyến tính với nhân tố đại diện. Có 6 nhân tố được trích tại Eigenvalues = $1,018 > 1$ nên có thể khẳng định số nhân tố được rút trích là phù hợp. Tổng phương sai giải thích của phân tích nhân tố là $72,118 > 50\%$. Điều này có nghĩa 72,118% thay đổi của các yếu tố được giải thích bởi các biến quan sát. Hệ số tải nhân tố của các biến quan sát đều đạt giá trị $> 0,5$ nên có thể kết luận số nhân tố được trích rút là phù hợp, không có nhân tố mới được khám phá. Như vậy, thang đo các yếu tố trong mô hình nghiên cứu từ 6 thành phần nguyên gốc (22 biến quan sát) sau khi phân tích EFA vẫn được rút trích thành 6 thành phần với 22 biến quan sát, các yếu tố trích ra đều đạt độ tin cậy.

Bảng 4: Trọng số hồi quy đã chuẩn hóa CFA

Mối quan hệ		Ước lượng	Mối quan hệ		Estimate
CE4	<--- CEM	1,000	EIC1	<--- EICM	1,000
CE3	<--- CEM	0,804	EIC5	<--- EICM	0,862
CE1	<--- CEM	0,814	EIC3	<--- EICM	0,949
CE2	<--- CEM	0,942	EIC4	<--- EICM	0,920
IC2	<--- ICM	1,000	EIC2	<--- EICM	1,058
IC1	<--- ICM	0,832	RA1	<--- RAM	1,000
IC3	<--- ICM	1,183	RA3	<--- RAM	0,865
IC4	<--- ICM	0,998	RA2	<--- RAM	0,883
CA3	<--- CAM	1,000	MA2	<--- MAM	1,000
CA2	<--- CAM	1,000	MA3	<--- MAM	0,902
CA1	<--- CAM	0,999	MA1	<--- MAM	0,951

Nguồn: Tính toán của tác giả

Kết quả CFA (Bảng 4) của thang đo của các yếu tố trong mô hình nghiên cứu đều có hệ số Estimate $>$ tiêu chuẩn cho phép ($\geq 0,5$) để thang đo đạt giá trị hội tụ (Anderson & Gerbing, 1988) nên các thang đo của các yếu tố đều đủ tin cậy và đủ điều kiện để phân tích SEM. Bên cạnh đó, giá trị kiểm định chi-square/df = $1,971 < 3$ (Đủ điều kiện) với pvalue = $0,000$, và các chỉ số chỉ ra mô hình phù hợp với dữ (CFI = $0,956$; GFI = $0,915$, AGFI = $0,888$ và RMSEA = $0,053$; Pclose = $0,285$). Vì vậy, các thang đo các yếu tố ảnh hưởng đến tính hữu hiệu của hệ thống kiểm soát nội bộ (EIC) đều đạt giá trị phân biệt.

4.3. Đo lường sự tác động của các nhân tố đến tính hữu hiệu của hệ thống kiểm soát nội bộ tại các Chi cục Thuế trên địa bàn Thành phố Hồ Chí Minh bằng mô hình cấu trúc tuyến tính (SEM)

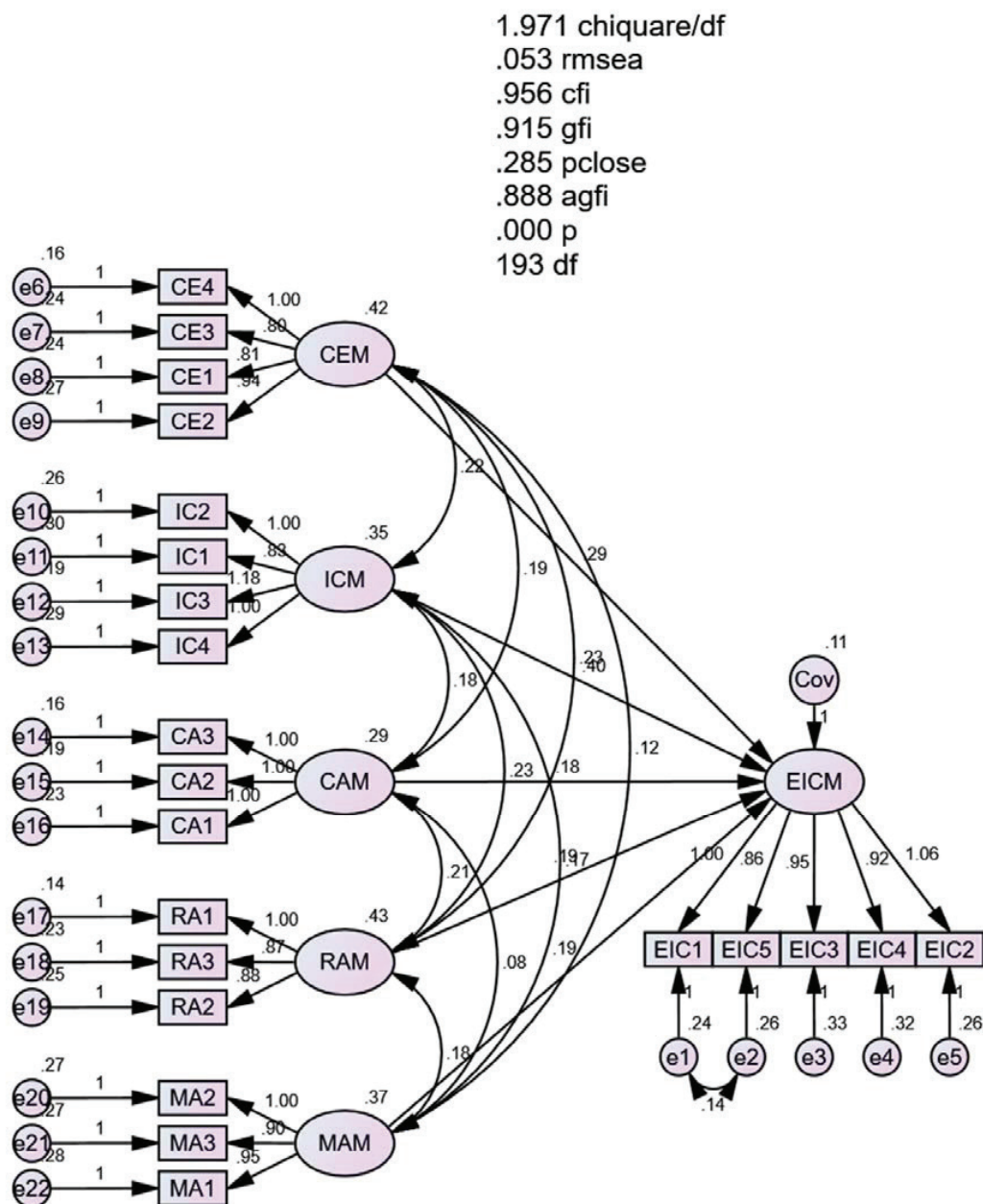
Sau khi có kết quả kiểm tra sự phù hợp của toàn bộ mô hình, tất cả các biến quan sát và biến tiềm ẩn đã thỏa mãn mô hình kiểm định giả thuyết được trình bày tại Hình 2.

Kết quả phân tích SEM (Bảng 5) toàn bộ mô hình cho thấy độ phù hợp của mô hình kiểm định là khá cao, thỏa mãn các điều kiện đó là CMIN = $1,971 < 3$; RMSEA = $0,053 < 0,08$; CFI = $0,956 > 0,9$; GFI = $0,915 > 0,8$, Pclose = $0,285 > 0,05$ Bậc tự do (df) = 193 và Pvalue = $0,000 < 0,05$.

Theo Bảng 6, các trọng số hồi quy đã chuẩn hóa, tác giả nhận thấy các yếu tố Môi trường kiểm soát, Đánh giá rủi ro, Hoạt động kiểm soát, Thông tin truyền thông, Hoạt động giám sát đều tác động cùng chiều đến tính hữu hiệu của hệ thống kiểm soát nội bộ ở mức ý nghĩa là 1%, độ phù hợp 99%. Trong đó nhân tố thông tin truyền thông tác động mạnh nhất với trọng số hồi quy là $0,350$, kế đến là nhân tố Môi trường kiểm soát tác động mạnh thứ hai với trọng số hồi quy là $0,272$; tác động mạnh thứ ba là nhân tố đánh giá rủi ro với hệ số chuẩn hóa là $0,185$; tác động mạnh thứ tư là nhân tố Hoạt động giám sát với hệ số hồi quy là $0,165$. Nhân tố tác động yếu nhất đến tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ là nhân tố Hoạt động kiểm soát với hệ số hồi quy là $0,138$.

Ước lượng – Estimate bằng 0,763 cho biết tổng các yếu tố độc lập giải thích được cho phần trăm (%) yếu tố phụ thuộc trong mỗi giả thuyết nghiên cứu, theo đó, các yếu tố Môi trường kiểm soát (CEM), Đánh giá rủi ro (RAM), Hoạt động kiểm soát (CAM), Thông tin truyền thông (ICM), Hoạt động giám sát (MAM) tác động cùng chiều đến tính hữu hiệu của hệ thống kiểm soát nội bộ (EICM) giải thích được 76,3% sự thay đổi của tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ (EICM) tại các Chi cục Thuế trên địa bàn Thành phố Hồ Chí Minh.

Hình 2: Mô hình kiểm định các giả thuyết nghiên cứu



Nguồn: Tác giả phân tích

Bảng 5: Kết quả sự phù hợp của mô hình kiểm định giả thuyết nghiên cứu

	Chiquare/ df	Df	Pvalue	RMSEA	CFI	GFI	AGFI	Pclose
Sự phù hợp	1,971	193	0,000	0,053	0,956	0,915	0,888	0,285

Nguồn: Tính toán của tác giả

Bảng 6: Bảng các trọng số hồi quy chuẩn hóa của mô hình SEM

Mối quan hệ			Ước lượng Estimate
EICM	<---	CEM	0,272
EICM	<---	ICM	0,350
EICM	<---	CAM	0,138
EICM	<---	RAM	0,185
EICM	<---	MAM	0,165

Nguồn: Tính toán của tác giả

4.4. Thảo luận kết quả nghiên cứu

Phương trình hồi quy chuẩn hoá có dạng như sau:

$$EICM = 0,272*CEM + 0,350*ICM + 0,138*CAM + 0,185*RAM + 0,165*MAM$$

Kết quả nghiên cứu của bài báo về 5 nhân tố: Môi trường kiểm soát, Đánh giá rủi ro, Thông tin và truyền thông, Hoạt động giám sát, Hoạt động kiểm soát mà bài báo nghiên cứu có tác động cùng chiều tới KSNB và đã ủng hộ cho các nghiên cứu trước của Joseph & cộng sự (2015), Ngô Thị Thu Hương & Nguyễn Thị Hoài Ân (2019), Đào Duy Huân & Dương Hồng Chiến (2019), Trần Quảng Ninh (2020); Trần Văn Tùng & Ngô Ngọc Nguyên Thảo (2021) nhưng độ lớn và mức độ tác động của từng nhân tố là khác nhau. Chi tiết các nhân tố được trình bày như sau:

4.4.1. Thông tin và truyền thông

Đây là yếu tố tác động mạnh nhất và tác động cùng chiều đến tính hữu hiệu của KSNB tại các Chi cục Thuế trên địa bàn Thành phố Hồ Chí Minh. Khi yếu tố thông tin và truyền thông tăng 1 đơn vị độ lệch chuẩn thì tính hữu hiệu của KSNB tại các Chi cục Thuế trên địa bàn Thành phố Hồ Chí Minh tăng 0,350 đơn vị độ lệch chuẩn, trong khi các yếu tố khác là không đổi. Kết quả nghiên cứu phù hợp với lý thuyết thông tin hữu ích, theo đó thông tin và truyền thông tập trung vào chất lượng của thông tin mà được sử dụng dùng để báo cáo một cách hữu hiệu. Thực tế cho thấy, thông tin nên được truyền đạt từ cao xuống thấp dưới các hình thức và thời gian thích hợp, sao cho nó giúp mọi thành viên trong tổ chức thực hiện được nhiệm vụ của mình và được sử dụng cho bên ngoài và nội bộ. Kết quả nghiên cứu phù hợp với các nghiên cứu trong và ngoài nước. Joseph & cộng sự (2015) cho rằng thông tin và truyền thông là nhân tố không thể thiếu trong việc đánh giá tác động của KSNB đối với hiệu quả của hoạt động của doanh nghiệp.

4.4.2. Môi trường kiểm soát

Là yếu tố tác động mạnh thứ hai và tác động cùng chiều đến tính hữu hiệu của KSNB tại các Chi cục Thuế trên địa bàn Thành phố Hồ Chí Minh. Khi yếu tố môi trường kiểm soát tăng 1 đơn vị độ lệch chuẩn thì tính hữu hiệu của KSNB tại các Chi cục Thuế trên địa bàn Thành phố Hồ Chí Minh tăng 0,272 đơn vị độ lệch chuẩn, trong khi các yếu tố khác là không đổi. Kết quả nghiên cứu phù hợp với các nghiên cứu nước ngoài như Amudo & Inanga (2009), COSO (2013), INTOSAI (2013), Badara & Saidin (2013), môi trường kiểm soát được thiết lập trong nội bộ tổ chức, là các yếu tố môi trường thể hiện thái độ, nhận thức về KSNB được thiết lập và duy trì bởi nhà quản lý và nhân viên trong tổ chức. Môi trường kiểm soát là nền tảng cho tất cả các yếu tố khác trong KSNB, tạo lập nguyên tắc kỷ cương và cơ cấu cho tổ chức mà ảnh hưởng đến chất lượng của hệ thống KSNB.

4.4.3. Đánh giá rủi ro

Là yếu tố tác động mạnh thứ ba và tác động cùng chiều đến tính hữu hiệu của KSNB tại các Chi cục Thuế trên địa bàn Thành phố Hồ Chí Minh. Khi yếu tố hoạt động đánh giá rủi ro tăng 1 đơn vị độ lệch chuẩn thì tính hữu hiệu của KSNB tại các Chi cục Thuế trên địa bàn Thành phố Hồ Chí Minh tăng 0,165 đơn vị độ lệch chuẩn, trong khi các yếu tố khác là không đổi. Kết quả nghiên cứu phù hợp với các nghiên cứu nước ngoài như Joseph & cộng sự (2015), Badara & Saidin (2013) có điểm kết luận chung việc đánh giá rủi ro là việc nhận dạng và phân tích các rủi ro có khả năng đe dọa các mục tiêu của mình, nhằm tìm ra hướng xử lý, khắc phục tránh ảnh hưởng đến mục tiêu chung của đơn vị. Cũng theo các nghiên cứu trên thì bộ phận KSNB của doanh nghiệp đóng vai trò quan trọng trong hoạt động của đơn vị, để hạn chế những rủi ro mà

hoạt động của tổ chức đem lại, đòi hỏi nhân viên KSNB phải có nghiệp vụ và chuyên môn cao, nắm vững quy trình, quy chế và các văn bản pháp luật quy định.

4.4.4. Hoạt động giám sát

Là yếu tố tác động mạnh thứ tư và tác động cùng chiều đến tính hữu hiệu của KSNB tại các Chi cục Thuế trên địa bàn Thành phố Hồ Chí Minh. Khi yếu tố hoạt động giám sát tăng 1 đơn vị độ lệch chuẩn thì tính hữu hiệu của hệ thống KSNB tại các Chi cục Thuế trên địa bàn Thành phố Hồ Chí Minh tăng 0,138 đơn vị độ lệch chuẩn, trong khi các yếu tố khác là không đổi. Kết quả nghiên cứu phù hợp với các nghiên cứu trong và ngoài nước. Theo COSO (2013), giám sát là yếu tố cuối cùng của KSNB, việc giám sát có thể thông qua: Các hoạt động giám sát thường xuyên; Các chương trình đánh giá định kỳ. Thông qua giám sát hoạt động các bộ phận có thẩm quyền sẽ kịp thời báo cáo lên Ban lãnh đạo cấp cao và hội đồng quản trị để đưa ra hướng giải quyết kịp thời. Theo Badara & Saidin (2013), KSNB phải tạo điều kiện để nhân viên KSNB và nhân viên các bộ phận trong doanh nghiệp giám sát lẫn nhau và hoạt động của nhân viên bộ phận kiểm soát nội bộ phải được theo dõi thường xuyên, chặt chẽ bởi ban lãnh đạo cấp trên.

4.4.5. Hoạt động kiểm soát

Là yếu tố tác động mạnh thứ năm và tác động cùng chiều đến tính hữu hiệu của KSNB tại các Chi cục Thuế trên địa bàn Thành phố Hồ Chí Minh. Khi yếu tố hoạt động kiểm soát tăng 1 đơn vị độ lệch chuẩn thì tính hữu hiệu của hệ thống KSNB tại các Chi cục Thuế trên địa bàn Thành phố Hồ Chí Minh tăng 0,185 đơn vị độ lệch chuẩn, trong khi các yếu tố khác là không đổi. Kết quả nghiên cứu phù hợp với các nghiên cứu trong và ngoài nước. Joseph & cộng sự (2015) đã kết luận: căn cứ trên các mục tiêu đề ra, đơn vị cần lựa chọn thực hiện các hoạt động kiểm soát nhằm hạn chế các rủi ro hoặc ngăn ngừa các sai sót, gian lận. Đồng thời, triển khai hoạt động kiểm soát thông qua các nội dung, chính sách đã được thiết lập và triển khai chính sách thành các hành động. Tuy nhiên, hoạt động kiểm soát có thể diễn ra trong toàn đơn vị ở nhiều cấp độ và nhiều hoạt động. Badara & Saidin (2013) cũng kết luận: một hệ thống KSNB hiệu quả thì đòi hỏi công tác kiểm soát phải được thực hiện và phát huy tác dụng trong đơn vị.

5. Kết luận và hàm ý quản trị

Kết quả nghiên cứu cho thấy 5 nhân tố tác động cùng chiều đến tính hữu hiệu của hệ thống kiểm soát nội bộ tại các Chi cục Thuế trên địa bàn thành phố Hồ Chí Minh.

Về mặt lý thuyết, nghiên cứu này làm đa dạng hơn cho những phát hiện của các nghiên cứu hiện tại về tính hữu hiệu của KSNB. Nhóm tác giả cũng sử dụng mô hình SEM để tích mức độ tác động của các nhân tố đến KSNB.

Về mặt thực tiễn, kết quả nghiên cứu là cơ sở để Cục thuế Thành phố Hồ Chí Minh và các Chi cục thuế tại các quận, huyện biết được mức độ tác động của các nhân tố, nguyên nhân cũng như những điểm chưa hoàn thiện của KSNB để hoàn thiện và tăng cường tính hữu hiệu KSNB tại các Chi cục của mình, cụ thể: kết quả nghiên cứu chỉ ra rằng thứ tự tác động được sắp xếp như sau: Thông tin và truyền thông > Môi trường kiểm soát > Đánh giá rủi ro > Hoạt động giám sát > Hoạt động kiểm soát. Các nhân tố này cũng đã giải thích được 76,3% sự biến động của tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ tại các Chi cục Thuế trên địa bàn Thành phố Hồ Chí Minh. Trong đó nhân tố “Thông tin và truyền thông” có mức tác động cao nhất điều này cũng rất phù hợp với sự phát triển của cách mạng công nghiệp lần thứ 4. Kết quả nghiên cứu này cũng giúp cho các bên như Chính phủ, cơ sở giáo dục, hội nghề nghiệp có các giải pháp chính sách phù hợp để đồng hành cùng các tổ chức như các Chi cục Thuế trên địa bàn Thành phố Hồ Chí Minh nhằm nâng cao tính hữu hiệu của KSNB để hạn chế rủi ro trọng yếu trong công tác điều hành, quản lý tại các Chi cục này. Bên cạnh đó, kết quả nghiên cứu có thể được triển khai và áp dụng rộng rãi với nhiều Chi cục Thuế khác.

6. Hạn chế và hướng nghiên cứu tiếp theo

Mẫu dữ liệu của bài nghiên cứu là 404 công chức thuế, chưa khảo sát hết 100% cán bộ công chức nên tính đại diện của mẫu chưa tốt nhất. Kết quả nghiên cứu theo 5 yếu tố của KSNB mới giải thích được 76,3% biến thiên của tính hữu hiệu của KSNB của các Chi cục Thuế trên địa bàn Thành phố Hồ Chí Minh. Hướng nghiên cứu tiếp theo sẽ thêm nhiều thang đo hơn nữa cho các biến số đo lường và mở rộng mẫu khảo sát trên nhiều đối tượng khảo sát hơn.

Lời thừa nhận/Cảm ơn: Nhóm tác giả gửi lời cảm ơn tới tất cả các Chi cục Thuế trên địa bàn thành phố Hồ Chí Minh đã tạo điều kiện cho chúng tôi thực hiện nghiên cứu này. Chúng tôi cũng gửi lời cảm ơn tới các đồng nghiệp và những người cộng tác. Sau cùng chúng tôi cảm ơn đến tất cả các tác giả mà chúng tôi trích dẫn trong bài nghiên cứu của mình.

Tài liệu tham khảo

- Afiyah, N.N. & Azwari, C. (2015), 'The effect of the Implementation of Government internal control system on the Quality of Financial reporting of the local Government and its impact on the Principles of good Governance: A Research in District, city, and Provincial Government in south Sumatera', 2nd *Global Conference on Business and Social Science* – 2015, GCBSS – 2015, 17 – 18.
- Amudo, A. & Inanga, E.L. (2009), 'Evaluation of Internal control System: A case study from Uganda', *International Research Journal of Finance and Economics*, 27, 1450 -2887.
- Alvin, A. & James, K. (2000), *Auditing: An Integrated Approach*, Prentice Hall Inc, Upper Saddle River, New Jersey, USA.
- Anderson, J. & Gerbing, D. (1988), 'Structural Equation Modeling in Practice: A Review and Recommended Two-Step Approach', *Psychological Bulletin*, 103, 411-423. DOI: <http://dx.doi.org/10.1037/0033-2909.103.3.411>.
- Badara, M.S. & Saidin, S, Z (2013), 'Impact of the Effective Internal Control System on the Internal Audit Effectiveness at Local Government Level', *Journal of Social and Development Sciences*, 4, 16-23.
- COSO (1992), *Internal control - Integrated framework*, last retrieved on May 15th 2022, from <<http://www.developmentwork.net/projects/risk-management-standards/137-coso-1992-internal-control-integrated-framework>>.
- COSO (2013), *Internal control - Integrated framework*, last retrieved on May 15th 2022, from <<https://www.coso.org/sitepages/internal-control.aspx?web=1>>.
- Đào Duy Huân & Dương Hồng Chiến (2019), 'Các nhân tố ảnh hưởng đến tính hữu hiệu của hệ thống kiểm soát nội bộ tại kho bạc trên địa bàn tỉnh An Giang', *Tạp chí Nghiên cứu khoa học và Phát triển kinh tế*, 06, 14-33.
- Hair, J., Black, W., Babin, B. & Anderson, R. (2009), *Multivariate data analysis*, Prentice-Hall, New York, USA.
- Hoelter, J.W. (1983), 'The Analysis of Covariance Structures: Goodness-of-Fit Indices', *Sociological Methods and Research*, 11(3), 325–344.
- INTOSAI (2013), *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*, last retrieved on May 15th 2022, from <https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/about_us/IJGA_Issues/former_years/2013/EN_2013_january.pdf>.
- Joseph, O., Albert, O. & Byaruhanga, J. (2015), 'Effect of internal control on fraud detection and prevention in district treasuries of Kakamega County', *International Journal of Business and Management Invention*, 4(1), 47-57.
- Mawanda, S. (2008), 'Effects of Internal Control Systems on Financial Performance in an Institution of Higher Learning in Uganda: A Case of Uganda Martyrs University', Master's Dissertation, Uganda Martyrs University.
- Ngô Thị Thu Hương & Nguyễn Thị Hoài Ân (2019), 'Các yếu tố ảnh hưởng đến tính hữu hiệu của hệ thống kiểm soát nội bộ tại các đơn vị sự nghiệp có thu tại thành phố Tuy Hòa, tỉnh Phú Yên', *Tạp chí Kinh tế và Kỹ thuật*, 03/2019, 57-67.
- Nguyễn Đình Thọ (2011), *Phương pháp nghiên cứu khoa học trong kinh doanh*, Nhà xuất bản Lao Động Xã Hội, Hà Nội.
- Tabachnick, B.G. & Fidell, L.S. (2007), *Using multivariate statistics*, Allyn and Bacon, New York, USA.
- Trần Quảng Ninh (2020), 'Các nhân tố thuộc hệ thống kiểm soát nội bộ tác động đến việc hoàn thuế giá trị gia tăng tại Cục Thuế tỉnh Đồng Nai', *Tạp chí Công Thương*, Số 14, tháng 6 năm 2020, truy cập lần cuối ngày 7 tháng 3 năm 2022, từ <<https://tapchicongthuong.vn/bai-viet/cac-nhan-to-thuoc-he-thong-kiem-soat-noi-bo-tac-dong-den-viec-hoan-thue-gia-tri-gia-tang-tai-cuc-thue-tin,-dong-nai-73396.htm>>.
- Trần Văn Tùng & Ngô Ngọc Nguyên Thảo (2021), 'Nhân tố ảnh hưởng đến tính hữu hiệu của hệ thống kiểm soát nội bộ tại các đơn vị sự nghiệp công lập', *Tạp chí Tài chính*, kỳ 2 tháng 3/2021, 68-70.
- Văn Thị Thái Thu & Đặng Hiếu Nghĩa (2021), 'Nhân tố ảnh hưởng tới hiệu quả hệ thống kiểm soát nội bộ tại doanh nghiệp ngành Cao su tỉnh Kon Tum', *Tạp chí Công Thương*, Số 14, tháng 6 năm 2021, truy cập lần cuối ngày 8 tháng 3 năm 2022, từ <<https://tapchicongthuong.vn/bai-viet/nhan-to-anh-huong-toi-hieu-qua-he-thong-kiem-soat-noi-bo-tai-doanh-nghiep-nganh-cao-su-tinh-kon-tum-82569.htm>>.