

---

# CÁC NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG TỚI HOẠT ĐỘNG KIỂM SOÁT NỘI BỘ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP Ở VIỆT NAM

**Đỗ Vũ Phương Anh**

*Trường Đại học Kinh tế - Đại học Quốc gia Hà Nội*

*Email: dvphuonganh@vnu.edu.vn*

Mã bài: JED- 629

Ngày nhận: 26/05/2022

Ngày nhận bản sửa: 29/10/2022

Ngày duyệt đăng: 10/11/2022

## **Tóm tắt**

*Nghiên cứu này phân tích các nhân tố ảnh hưởng tới kiểm soát nội bộ trong các doanh nghiệp ở Việt Nam. Kết quả hồi quy đa biến cho thấy cấu trúc sở hữu, quy mô doanh nghiệp, và đặc điểm của giám đốc có tác động tới kiểm soát nội bộ. Cụ thể, khả năng có bộ phận kiểm soát nội bộ, thực thi công tác này và kiểm toán nội bộ cao hơn đáng kể với nhóm doanh nghiệp có giám đốc trình độ đại học. Đồng thời, các doanh nghiệp với giám đốc là Đảng viên cũng có khả năng cao hơn trong thành lập bộ phận kiểm soát nội bộ. Các doanh nghiệp tư nhân có ít khả năng hơn các doanh nghiệp nhà nước trong thành lập phòng kiểm soát nội bộ. Quy mô doanh nghiệp làm tăng khả năng có bộ phận kiểm soát nội bộ, thực thi kiểm soát nội bộ và hoạt động kiểm soát nội bộ. Kết quả nghiên cứu hàm ý rằng các doanh nghiệp tư nhân và doanh nghiệp quy mô nhỏ cần được khuyến khích thực hiện công tác kiểm soát nội bộ.*

**Từ khóa:** Kiểm soát nội bộ, hiệu quả doanh nghiệp, vốn nhân lực, minh bạch

**Mã JEL:** O31, L25.

## **Factors affecting firms' internal control in Vietnam**

### **Abstract:**

*This study analyzes the factors affecting firms' internal control in Vietnam. Multivariable regression results show that ownership structure, firm size, and director characteristics affect internal control. In particular, the likelihood of establishing an internal control department, performing this work and internal audit is significantly higher for enterprises led by directors with a university-degree. At the same time, enterprises with directors whose are members of communist party are also more likely to establish an internal control department. Private enterprises are less likely than state-owned enterprises to set up internal control rooms. Firm size increases the likelihood of firms having an internal control department, conducting internal control and internal audit activities. Research results imply that private enterprises and small-scale enterprises should be encouraged to practice internal control.*

**Keywords:** Internal control, firm performance, human capital, transparency.

**JEL Codes:**O31, L25.

## **1. Giới thiệu**

Kiểm soát nội bộ có vai trò quan trọng trong giảm thiểu rủi ro và qua đó giúp các doanh nghiệp (DN) đảm bảo sự tin cậy của các báo cáo tài chính cũng như tính tuân thủ luật pháp và các quy định của nhà nước (Rönkkö & cộng sự, 2018; Spira & Page, 2003). Kinh nghiệm quốc tế với các doanh nghiệp như Enron, Parmalat, Ahold, and Lehman Brothers đã khẳng định rằng kiểm toán nội bộ cần phải được coi như một chức năng quan trọng trong quản trị doanh nghiệp (Rönkkö & cộng sự, 2018). Chính hoạt động kiểm toán tốt đã giúp các công ty này tránh được các bê bối về kế toán (Lenz & Sarens, 2012). Tuy nhiên, trong khi tầm quan trọng của kiểm soát nội bộ với hoạt động của doanh nghiệp đã được khẳng định ở nhiều nghiên cứu (Chalmers, Hay, & Khlif, 2018), một nghiên cứu tổng quan của Rönkkö & cộng sự (2018) cho thấy có tới

gần nửa các doanh nghiệp không tự giác tiến hành hoạt động kiểm soát nội bộ. Vì vậy, đã có nhiều nghiên cứu tìm hiểu các nhân tố ảnh hưởng tới hoạt động kiểm soát nội bộ của doanh nghiệp ở nhiều nước trên thế giới (Goodwin-Stewart & Kent, 2006; Jokipii, 2010).

Theo khoản 1 điều 39 của luật Kế Toán 88/2015/QH13 năm 2015, Kiểm soát nội bộ của doanh nghiệp “là việc thiết lập và tổ chức thực hiện trong nội bộ đơn vị kế toán các cơ chế, chính sách, quy trình, quy định nội bộ phù hợp với quy định của pháp luật nhằm bảo đảm phòng ngừa, phát hiện, xử lý kịp thời rủi ro và đạt được yêu cầu đề ra”. Các quy định và luật pháp của Việt Nam cũng đã đề cập tới hệ thống kiểm soát nội bộ trong các doanh nghiệp như là một cơ chế kiểm soát nội bộ nhằm phòng ngừa xung đột lợi ích, minh bạch hóa hoạt động kinh doanh và xây dựng một môi trường văn hóa kinh doanh lành mạnh ở Việt Nam (VCCI, 2019). Một số nghiên cứu gần đây cho thấy kiểm soát nội bộ tác động tích cực tới hoạt động của các doanh nghiệp Việt Nam. Ví dụ, kiểm soát nội bộ làm gia tăng tính minh bạch của báo cáo tài chính của các doanh nghiệp (Pham, 2019), và khuyến khích hoạt động cải tiến của doanh nghiệp tư nhân ở Việt Nam (Le, Vu, & Nguyen, 2022). Tuy nhiên, chưa có nghiên cứu nào cho biết đâu là các nhân tố ảnh hưởng tới việc một doanh nghiệp tiến hành hoạt động kiểm soát nội bộ. Nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng tới kiểm soát nội bộ trong doanh nghiệp có tầm quan trọng về hàm ý chính sách bởi nó cung cấp các thông tin hữu ích giúp cho các nhà nghiên cứu và cơ quan quản lý có được sự hiểu biết tốt hơn cho hoạt động thực tiễn.

Xuất phát từ khoảng trống cũng như tầm quan trọng của chủ đề nghiên cứu, bài viết này sẽ phân tích các nhân tố ảnh hưởng tới hoạt động kiểm soát nội bộ của doanh nghiệp. Cụ thể hơn, với dữ liệu sẵn có, bài viết có mục tiêu chính là phân tích các nhân tố như đặc điểm của giám đốc doanh nghiệp, cấu trúc sở hữu và quy mô doanh nghiệp có ảnh hưởng ra sao tới hành vi một doanh nghiệp: (i) có thành lập bộ phận kiểm soát nội bộ; (ii) có tiến hành hoạt động này; và (iii) có hoạt động kiểm toán nội bộ. Bài viết sử dụng dữ liệu điều tra thứ cấp từ khảo sát của Phòng Thương mại và Công nghiệp Việt Nam (VCCI) tiến hành năm 2019 (VCCI, 2019)<sup>1</sup>. Phân tích thống kê mô tả, kiểm định khi bình phương (Chi-square) và phân tích mô hình hồi quy probit được sử dụng cho bài viết nhằm mục tiêu mô tả thực trạng hoạt động kiểm soát nội bộ trong mối liên quan với các đặc điểm của doanh nghiệp trong mẫu khảo sát.

Bài viết bao gồm các phần như sau: Mục 2 trình bày tổng quan tài liệu và phát triển giả thuyết nghiên cứu. Mục 3 mô tả dữ liệu và phương pháp nghiên cứu. Thảo luận các kết quả nghiên cứu được báo cáo ở mục 4. Mục 5 là kết luận với các gợi ý chính sách rút ra từ bài viết và các tài liệu pháp lý liên quan.

## **2. Tổng quan nghiên cứu và phát triển giả thuyết**

Với mục tiêu và phạm vi nghiên cứu đã được đề cập, trong phần này, nhóm tác giả chỉ tổng quan các nghiên cứu về nhân tố tác động/liên quan tới kiểm soát nội bộ trong doanh nghiệp. Đồng thời, chúng tôi cũng xây dựng giả thuyết nghiên cứu về mối quan hệ giữa đặc điểm của chủ doanh nghiệp (giám đốc), cấu trúc sở hữu và quy mô doanh nghiệp với hoạt động kiểm soát nội bộ của doanh nghiệp.

### ***Cấu trúc sở hữu của doanh nghiệp***

Các tài liệu nghiên cứu đã xác lập rõ sự tồn tại mật thiết giữa cấu trúc sở hữu của và hành vi của doanh nghiệp. Các bằng chứng thực nghiệm đã cho thấy cấu trúc sở hữu là nhân tố quan trọng ảnh hưởng tới hành vi của doanh nghiệp (Rönkkö & cộng sự, 2018). Ví dụ, cấu trúc sở hữu được chứng minh có ảnh hưởng tới hoạt động quản trị doanh nghiệp (Bozec & Bozec, 2007; Desender & cộng sự, 2013), hiệu quả doanh nghiệp (Alabdullah, 2018; Arosa & cộng sự, 2010; Thomsen & Pedersen, 2000), cấu trúc ban quản trị (Bozec & Bozec, 2007), giá trị của công ty (Mishra & Kapil, 2017), chính sách chi trả cổ tức (Setiawan & cộng sự, 2016), bảo vệ nhà đầu tư (Himmelberg & cộng sự, 2004). Hơn nữa, cấu trúc sở hữu còn có tác động đáng kể tới hoạt động kiểm soát nội bộ trong doanh nghiệp (Dewayanto & cộng sự, 2017). Ví dụ, Rönkkö & cộng sự (2018) cho thấy khả năng một doanh nghiệp có hoạt động kiểm toán nội bộ cao hơn với doanh nghiệp sở hữu nhà nước hoặc nước ngoài so với sở hữu tư nhân trong nước. Do vậy, chúng tôi đưa ra giả thuyết nghiên cứu thứ nhất là:

*Giả thuyết nghiên cứu thứ nhất (H1):* cấu trúc sở hữu của doanh nghiệp có quan hệ với hoạt động kiểm soát nội bộ ở Việt Nam

### ***Quy mô của doanh nghiệp***

Về mặt lý thuyết, quy mô của doanh nghiệp (đo bằng số nhân viên) có ảnh hưởng đáng kể tới phương pháp và cách thức tổ chức quản lý của doanh nghiệp (Hoque & James, 2000). Lập luận này được đưa ra bởi Merchant (1981) rằng khi quy mô của doanh nghiệp tăng lên sẽ dẫn tới gia tăng các hoạt động giao tiếp và kiểm soát. Cách thức quản lý theo định hướng hành vi chỉ còn hữu ích ở trạng thái quy mô nhỏ và không còn phù hợp với doanh nghiệp có quy mô lớn. Nhiều nghiên cứu đã cho thấy khi quy mô doanh nghiệp lớn hơn

thì các quy trình kiểm soát của tổ chức cũng trở nên phức tạp và cần chuyên biệt hóa hơn (Hoque & James, 2000). Kết quả nghiên cứu của Duncan & cộng sự (1999) và Jokipii (2010) cho thấy tổ chức càng lớn thì càng sử dụng nhiều kiểm soát nội bộ. Quy mô của một tổ chức liên quan đến sự sẵn có của các nguồn lực và sự khác biệt hóa bên trong, do đó, nhu cầu về một hệ thống kiểm soát phức tạp hơn xuất hiện. Do vậy, nghiên cứu của chúng tôi đưa ra giả thuyết nghiên cứu thứ hai là:

*Giả thuyết nghiên cứu thứ hai (H2):* quy mô doanh nghiệp có có ảnh hưởng tích cực (gia tăng) hoạt động kiểm soát nội bộ của doanh nghiệp.

#### **Đặc điểm của lãnh đạo doanh nghiệp**

Các nghiên cứu về hành vi doanh nghiệp đã khẳng định rằng đặc điểm của nhà quản lý doanh nghiệp có vai trò quan trọng tới các quyết định về tổ chức và hành vi của doanh nghiệp (Smith & cộng sự, 2006; Wiersema & Bantel, 1992). Ví dụ, ban giám đốc doanh nghiệp có vốn xã hội (social networks) tốt hơn sẽ làm gia tăng hiệu quả doanh nghiệp (Kim, 2005), trong khi đó ban giám đốc với trình độ giáo dục cao hơn làm gia tăng hiệu quả kinh doanh của doanh nghiệp (Francis & cộng sự, 2015). Bên cạnh đó giới tính của lãnh đạo cũng có quan hệ chặt chẽ với hiệu quả tài chính của các doanh nghiệp trong nghiên cứu của Bennouri & cộng sự (2018). Giới tính của lãnh đạo doanh nghiệp cũng có tác động tới hoạt động kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp. Ví dụ, kết quả phân tích hồi quy logistic của Rönkkö & cộng sự (2018) chỉ ra rằng lãnh đạo là nam giới sẽ gia tăng khả năng một doanh nghiệp có hoạt động kiểm toán nội bộ. Dựa trên các tài liệu nghiên cứu này, chúng tôi phát triển thêm hai giả thuyết nghiên cứu về mối quan hệ giữa vốn nhân lực (trình độ giáo dục) và vốn xã hội (thành viên của Đảng Cộng Sản) của chủ doanh nghiệp với kiểm soát nội bộ như sau:

*Giả thuyết nghiên cứu thứ ba (H3):* giám đốc doanh nghiệp có trình độ giáo dục cao hơn gia tăng khả năng một doanh nghiệp tiến hành các hoạt động kiểm soát nội bộ.

*Giả thuyết nghiên cứu thứ tư (H4):* giám đốc doanh nghiệp là đảng viên sẽ làm tăng khả năng một doanh nghiệp tiến hành các hoạt động kiểm soát nội bộ.

#### **Một số nhân tố khác**

Các nghiên cứu khác cũng cho thấy lĩnh vực hoạt động (Tran & Vo, 2020) và tham gia xuất khẩu (Cuervo-Cazurra & Dau, 2009; Park & cộng sự, 2010) cũng có ảnh hưởng tới công tác tổ chức và quản lý của doanh nghiệp. Do vậy, trong nghiên cứu này, chúng tôi cũng kiểm soát thêm ảnh hưởng của lĩnh vực hoạt động và tham gia xuất khẩu đối với kiểm soát nội bộ của doanh nghiệp Việt Nam.

### **3. Dữ liệu và phương pháp nghiên cứu**

#### **3.1. Dữ liệu**

Bài viết sử dụng dữ liệu điều tra từ cuộc khảo sát được tiến hành bởi VCCI về việc áp dụng kiểm soát nội bộ và bộ quy tắc ứng xử trong các doanh nghiệp Việt Nam (Rönkkö & cộng sự, 2018). Các doanh nghiệp được khảo sát bao gồm nhiều loại hình sở hữu khác nhau, khu vực và quy mô khác nhau. Các doanh nghiệp được chọn ngẫu nhiên từ danh sách có sẵn của Tổng cục Thống kê (VCCI, 2019), với 800 doanh nghiệp được lựa chọn tham gia trả lời câu hỏi trực tuyến, thời gian từ 25/10/2018 đến 25/12/2018. Tuy nhiên, tỷ lệ trả lời đầy đủ các thông tin chỉ là 239 doanh nghiệp.

Ngoài các thông tin cơ bản về đặc điểm ban lãnh đạo và doanh nghiệp, mục tiêu của cuộc khảo sát tập trung vào các vấn đề thuận lợi và khó khăn của các doanh nghiệp trong hoạt động kinh doanh và mối quan hệ với các cơ quan quản lý nhà nước, các đối tác của doanh nghiệp và cơ chế kiểm soát nội bộ. Kết quả nghiên cứu là căn cứ để đưa ra các hàm ý chính sách giúp doanh nghiệp quản trị công ty tốt hơn (VCCI, 2019).

#### **3.2. Phương pháp**

Chúng tôi sử dụng cả thống kê mô tả và thống kê suy luận cho mục tiêu nghiên cứu. Thống kê mô tả sẽ trình bày các đặc điểm cơ bản của doanh nghiệp như giá trị trung bình của các biến quan tâm. Đặc biệt, thống kê suy luận bao gồm kiểm định Chi-square (khi bình phương) và phân tích hồi quy probit được dùng để phân tích mối quan hệ giữa các đặc điểm của doanh nghiệp và hoạt động kiểm soát nội bộ. Kiểm định Chi-square được tiến hành để xem có tồn tại sự khác biệt giữa một số đặc điểm của doanh nghiệp như giáo dục, đảng viên và loại hình sở hữu với kiểm soát nội bộ. Trong nghiên cứu này, biến phụ thuộc có giá trị biến nhị phân. Do vậy, theo Doane & cộng sự (2007), phân tích hồi quy probit nên được sử dụng để đánh giá mối quan hệ giữa biến số đặc điểm doanh nghiệp và hoạt động kiểm toán nội bộ, có kiểm soát các đặc điểm khác nhau của doanh nghiệp. Cụ thể, mô hình hồi quy probit được sử dụng trong phương trình (1) như sau:

$$Y_i = \alpha_1 + \alpha_2 X_i + \alpha_3 F_i + v_i \quad (1)$$

Trong đó  $Y_i$  là biến phụ thuộc được đo bằng ba biến nhị phân doanh nghiệp: (i) có bộ phận kiểm soát nội bộ; (ii) có thực hiện công tác kiểm soát nội bộ, và (iii) có kiểm toán nội bộ.  $X$  là đặc điểm giám đốc doanh

ng nghiệp như giới tính, tuổi, giáo dục và thành viên Đảng cộng sản, F là đặc điểm doanh nghiệp như quy mô, cấu trúc sở hữu, khu vực hoạt động (công nghiệp, thương mại và dịch vụ,...), tham gia xuất khẩu và v là sai số trong mô hình. Định nghĩa và đo lường các biến số được trình bày ở Bảng 1. Bên cạnh đó, tác động biên trung bình (average marginal effects) được dùng để diễn giải kết quả dễ hiểu hơn với độc giả ở nhiều lĩnh vực khác nhau (Mize & cộng sự, 2019).

#### 4. Thảo luận kết quả nghiên cứu

##### 4.1. Phân tích thống kê mô tả

Bảng 1 trình bày một số đặc điểm chính của doanh nghiệp trong mẫu nghiên cứu. Liên quan tới hoạt động kiểm soát nội bộ, khoảng 49% có bộ phận kiểm soát nội bộ, khoảng 75% có thực thi kiểm soát nội bộ và 53% có kiểm toán nội bộ. Tỷ lệ giới tính nam làm giám đốc chiếm tới 80% số doanh nghiệp được khảo sát. Khoảng 80% số doanh nghiệp có giám đốc tốt nghiệp đại học, và khoảng 34% số giám đốc là đảng viên. Số giám đốc tuổi dưới 45 chiếm khoảng 49%.

Liên quan tới đặc điểm doanh nghiệp trong mẫu khảo sát, các doanh nghiệp tư nhân chiếm phần lớn (khoảng 65%), tiếp theo là doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài (khoảng 20%) và doanh nghiệp có vốn nhà nước (15%). Số doanh nghiệp trong lĩnh vực thương mại và dịch vụ chiếm tới một nửa mẫu nghiên cứu, sản xuất (17%) và bất động sản và xây dựng (15%). Có khoảng 57% số doanh nghiệp có tham gia hoạt động xuất khẩu. Tính trung bình, số nhân viên trong một doanh nghiệp là 565, với độ lệch chuẩn là 1341.

##### 4.2. Kết quả kiểm định Chi-square về mối quan hệ giữa đặc điểm doanh nghiệp và kiểm soát nội bộ

Kết quả kiểm định Chi-square về mối quan hệ giữa một số đặc điểm của doanh nghiệp và hoạt động kiểm soát nội bộ được trình bày ở các Bảng 2, 3 và 4. Bảng 2 cho thấy tỷ lệ doanh nghiệp có phòng KSNB cao

**Bảng 1: Đặc điểm doanh nghiệp trong mẫu nghiên cứu**

Biến số phụ thuộc	Đo lường	Giá trị trung bình/tỷ lệ
Bộ phận tổ chức kiểm soát nội bộ	Có =1; 0=không	48.80%
Thực thi kiểm soát nội bộ	Có =1; 0=không	74.90%
Có kiểm toán nội bộ	Có =1; 0=không	53.54%
<i>Biến số độc lập</i>		
Giới tính	Nam=1; 0=nữ	80.00%
Giám đốc có bằng cấp đại học	Có =1; 0=không	90.15%
Giám đốc là đảng viên	Có =1; 0=không	33.94%
Tuổi giám đốc dưới 45	Có =1; 0=không	48.97%
DN có vốn nhà nước	Có =1; 0=không	15.69%
DN tư nhân trong nước	Có =1; 0=không	64.60%
DN có vốn đầu tư nước ngoài	Có =1; 0=không	19.71%
Sản xuất	Có =1; 0=không	16.79%
Thương mại và dịch vụ	Có =1; 0=không	50.00%
Bất động sản và xây dựng	Có =1; 0=không	14.60%
Lĩnh vực khác	Có =1; 0=không	18.61%
Xuất khẩu	Có =1; 0=không	57.61%
Số lao động	Số nhân viên	565 (2341)
Tổng số quan sát: 235		

*Nguồn: Tính toán của các tác giả từ dữ liệu của VCCI (2019).*

nhất với các doanh nghiệp có vốn nhà nước, tiếp theo là doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài và sau cùng là doanh nghiệp tư nhân. Xu hướng tương tự cũng được thấy ở phần trăm doanh nghiệp có thực hiện kiểm soát nội bộ (KSNB) và kiểm toán nội bộ. Kết quả kiểm định Chi-square cho thấy sự khác biệt này có ý nghĩa thống kê ở mức 10% và thấp hơn. Do vậy, kết quả nghiên cứu có thể suy diễn cho tổng thể là loại hình doanh nghiệp theo sở hữu có mối liên hệ chặt chẽ với kiểm soát nội bộ.

Bảng 3 cho thấy tỷ lệ doanh nghiệp có phòng kiểm soát nội bộ cao hơn đáng kể (71%) ở nhóm doanh nghiệp có giám đốc là đảng viên so với nhóm doanh nghiệp có giám đốc không là đảng viên (36%). Tỷ lệ

tương tự giữa hai nhóm trong việc thực thi kiểm soát nội bộ là 86% và 69%; và trong hoạt động kiểm toán

**Bảng 2: Kiểm định Chi-square mối liên hệ giữa loại hình doanh nghiệp và kiểm toán nội bộ**

Loại doanh nghiệp	Có phòng KSNB (%)	Có thực hiện KSNB (%)	Có kiểm toán NB (%)
DN có vốn nhà nước	78,57	89,74	80,95
DN tư nhân	41,77	71,34	38,13
DN có vốn đầu tư nước ngoài	45,83	74,00	80,00
Toàn bộ	48,79	74,70	53,57
Pearson chi2(1): p-value	0	0,06	0

Nguồn: Tính toán của các tác giả từ dữ liệu của VCCI (2019).

nội bộ là 66% và 56%. Kiểm định Chi-square ở Bảng 2 cho thấy ý nghĩa thống kê cao ở mức dưới 1%, và do vậy có thể suy diễn cho tổng thể là có mối liên hệ chặt chẽ giữa đặc điểm giám đốc là đảng viên và hoạt động kiểm soát nội bộ. Nhìn chung, doanh nghiệp có giám đốc tham gia Đảng cộng sản sẽ có xu hướng tham gia kiểm soát nội bộ cao hơn.

Bảng 4 cho thấy doanh nghiệp với giám đốc có bằng đại học có khả năng cao hơn trong tổ chức và thực hiện công tác kiểm soát nội bộ. Có tới 53% doanh nghiệp với giám đốc có bằng đại học có thành lập phòng kiểm soát nội bộ, trong khi tỷ lệ này chỉ là 4,35 % ở nhóm doanh nghiệp có giám đốc chưa học đại học. Tỷ

**Bảng 3: Kiểm định Chi-square mối liên hệ giữa giám đốc là đảng viên và kiểm soát nội bộ**

	Có phòng KSNB (%)	Có thực thi KSNB (%)	Có kiểm toán nội bộ (%)
Không đảng viên	36,42	68,86	46,3
Đảng viên	70,93	86,05	65,56
Toàn bộ	48,39	74,7	53,17
Pearson chi2(1): p-value	0	0	0

Nguồn: Tính toán của các tác giả từ dữ liệu của VCCI (2019).

lệ tương ứng cho hai nhóm trong việc thực thi kiểm soát nội bộ là 79% và 37%; 57% và 20% cho hoạt động kiểm toán nội bộ. Kiểm định Chi-square cho thấy sự khác biệt có ý nghĩa thống kê cao (dưới 1%), và do vậy có thể suy diễn cho tổng thể rằng có sự khác biệt đáng kể về hoạt động kiểm toán nội bộ theo đặc điểm của giám đốc có và không có bằng đại học.

#### 4.3. Kết quả phân tích hồi quy probit các nhân tố ảnh hưởng tới kiểm soát nội bộ

Kết quả phân tích hồi quy probit được trình bày ở Bảng 5, được báo cáo với hệ số trung bình biên (AME: Average marginal effects). Biến số đảng viên có hệ số dương nhưng chỉ có ý nghĩa thống kê ở mô hình biến

**Bảng 4: Kiểm định Chi-square mối liên hệ giữa giám đốc có bằng đại học và kiểm soát nội bộ**

	Có phòng KSNB (%)	Có thực thi KSNB (%)	Có kiểm toán NB (%)
Chưa đại học	4,35	37,50	20,00
Có đại học	52,89	78,60	56,83
Toàn bộ	48,39	74,70	53,17
Pearson chi2(1): p-value	0	0	0

Nguồn: Tính toán của các tác giả từ dữ liệu của VCCI (2019).

phụ thuộc là có bộ phận kiểm soát nội bộ. Cụ thể, giữ nguyên các nhân tố khác không đổi, khả năng hay xác suất có bộ phận kiểm soát nội bộ cao hơn cho các doanh nghiệp có giám đốc là đảng viên sẽ so với doanh nghiệp có giám đốc không là đảng viên. Điều này hàm ý rằng với tư cách là đảng viên, các giám đốc doanh nghiệp thường có ý thức hơn trong hoạt động kiểm soát nội bộ của doanh nghiệp. Kết quả này là nhất quán ngay cả khi kiểm soát các đặc điểm cá nhân như trình độ giáo dục, giới tính, độ tuổi và các đặc điểm khác của doanh nghiệp.

Biến số bằng cấp đại học của giám đốc có giá trị dương và có ý nghĩa thống kê cao ở cả ba mô hình. Cụ thể, với các đặc điểm khác là như nhau thì xác suất để một doanh nghiệp có bộ phận kiểm soát nội bộ, thực

**Bảng 5: Kết quả phân tích hồi quy probit**

Biến độc lập	Có bộ phận kiểm soát nội bộ			Có thực hiện kiểm soát nội bộ			Có kiểm toán nội bộ		
	AME	Se	p-value	AME	Se	p-value	AME	Se	p-value
Năm thành lập	0,004	0,004	0,359	0,003	0,004	0,467	-0,003	0,003	0,320
Giới tính	0,014	0,068	0,840	0,020	0,066	0,768	-0,025	0,068	0,718
Tuổi trên 45	-0,168	0,055	0,002	-0,050	0,053	0,349	0,044	0,057	0,440
Bằng đại học	0,388	0,073	0,000	0,294	0,101	0,003	0,276	0,087	0,001
Đảng viên	0,157	0,067	0,019	0,084	0,072	0,238	0,020	0,070	0,779
DN tư nhân	0,039	0,096	0,683	0,012	0,109	0,911	-0,243	0,107	0,023
DN có vốn đầu tư nước ngoài	-0,079	0,121	0,514	-0,076	0,135	0,572	0,028	0,124	0,820
Thương mại, dịch vụ	0,037	0,082	0,651	0,073	0,081	0,366	-0,024	0,088	0,787
Xây dựng	0,100	0,096	0,297	0,063	0,092	0,492	0,136	0,105	0,195
Khác	0,187	0,087	0,033	0,067	0,090	0,452	0,079	0,108	0,463
Xuất khẩu	0,024	0,055	0,663	0,134	0,054	0,012	-0,064	0,058	0,273
Quy mô lao động (log)	0,094	0,018	0,000	0,065	0,022	0,003	0,077	0,019	0,000
Pseudo R2	0,27			0,170			0,220		
Số quan sát	235			235			235		

Nguồn: Tính toán của tác giả từ dữ liệu của VCCI (2019).

thi công tác này và hoạt động kiểm toán nội bộ là khoảng 39%, 29% và 28% cao hơn cho nhóm doanh nghiệp có giám đốc trình độ đại học so với nhóm so sánh (không có bằng đại học). Điều đó khẳng định tầm quan trọng của vốn nhân lực của lãnh đạo với hoạt động kiểm soát nội bộ của doanh nghiệp. Kết quả hàm ý rằng các doanh nghiệp với giám đốc có trình độ giáo dục cao hơn ý thức được tầm quan trọng của hoạt động kiểm soát nội bộ và do vậy sẽ có quyết tâm và mong muốn tổ chức cũng như thực thi hoạt động kiểm soát nội bộ.

Liên quan tới mối liên hệ giữa loại hình sở hữu doanh nghiệp và kiểm soát nội bộ, nghiên cứu này cho thấy với các đặc điểm khác nhau, doanh nghiệp tư nhân có ít khả năng có kiểm toán nội bộ hơn so với doanh nghiệp nhà nước. Cụ thể, xác suất để các doanh nghiệp tư nhân có hoạt động này thấp hơn 24,5% so với các doanh nghiệp nhà nước. Tuy nhiên, kết quả hồi quy ở Bảng 5 cho thấy không có sự khác biệt giữa doanh nghiệp nhà nước và doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài trong hoạt động kiểm soát nội bộ. Kết quả này tương đồng với nghiên cứu của Rönkkö & cộng sự (2018) khi họ phát hiện các công ty sở hữu nhà nước có khả năng cao hơn trong thực thi kiểm toán nội bộ.

Nghiên cứu này cũng cho thấy quy mô của doanh nghiệp có tác động tích cực tới kiểm soát nội bộ ở cả ba khía cạnh. Ví dụ, Bảng 5 cho thấy quy mô lao động tăng khoảng 10% thì xác suất một doanh nghiệp có phòng kiểm soát nội bộ, thực hiện việc kiểm soát nội bộ và kiểm toán nội bộ tăng lên lần lượt là 0,94%, 0,65% và 0,77%. Nhìn chung, phát hiện nghiên cứu này đồng thuận với các nghiên cứu trước đó về tác động tích cực của quy mô doanh nghiệp tới kiểm soát nội bộ trong doanh nghiệp (Jokipii, 2010). Như đã được thảo luận, khi quy mô doanh nghiệp mở rộng thì công việc tổ chức trở nên phức tạp và cần tính chuyên môn hóa cao. Do đó, quy mô lớn hơn thường kéo theo đòi hỏi cho doanh nghiệp cần phải có hoạt động kiểm soát nội bộ.

### 5. Kết luận và hàm ý chính sách

Bài viết này cung cấp các bằng chứng ban đầu về các nhân tố ảnh hưởng tới kiểm soát nội bộ trong các doanh nghiệp ở Việt Nam. Cụ thể, chúng tôi kiểm định bốn giả thuyết nghiên cứu về mối liên hệ giữa đặc điểm của giám đốc và doanh nghiệp với hoạt động kiểm soát nội bộ được đo bằng ba chỉ số: (i) có phòng kiểm soát nội bộ; (ii) có thực hiện kiểm soát nội bộ và (iii) có kiểm toán nội bộ. Nghiên cứu này hỗ trợ giả thuyết thứ nhất về mối liên hệ tích cực giữa trình độ giáo dục của giám đốc (có bằng đại học) với cả ba chỉ số trên của kiểm soát nội bộ. Bên cạnh đó, nghiên cứu cũng xác nhận giả thuyết nghiên cứu thứ hai về mối liên hệ giữa giám đốc là đảng viên với doanh nghiệp có thành lập phòng kiểm soát nội bộ. Nghiên cứu này hỗ trợ giả thuyết thứ ba về mối quan hệ giữa cấu trúc sở hữu doanh nghiệp và kiểm toán nội bộ. Các doanh nghiệp sở hữu nhà nước có khả năng cao hơn trong thực hiện kiểm toán nội bộ so với các doanh nghiệp tư nhân. Sau cùng, giả thuyết thứ tư cũng được xác định là quy mô doanh nghiệp tăng thêm sẽ làm gia tăng khả năng các doanh nghiệp có kiểm soát nội bộ, ở cả khía cạnh tổ chức và thực hiện.

Bài viết cung cấp một số hàm ý chính sách như sau:

Như đã được khẳng định ở các nghiên cứu trước đó, kiểm soát nội bộ giúp doanh nghiệp nâng cao tính

---

minh bạch, giảm thiểu các rủi ro tài chính và qua đó giúp doanh nghiệp phát triển bền vững hơn. Tuy nhiên, các doanh nghiệp tư nhân và doanh nghiệp quy mô nhỏ, như đề cập ở trên, tham gia ít hơn vào hoạt động kiểm soát nội bộ. Do vậy, cần thực thi các chính sách tuyên truyền cũng như hỗ trợ và khuyến khích các doanh nghiệp này thực hiện các hoạt động kiểm soát nội bộ. Đây cũng được coi như là chủ trương và chính sách khuyến khích doanh nghiệp tư nhân cùng nâng cao tính minh bạch và lành mạnh của môi trường kinh doanh, qua đó giảm thiểu tham nhũng và các rủi ro tài chính cho chính các doanh nghiệp (VCCI, 2019).

Bài viết có một số hạn chế nhất định. Trước hết, dữ liệu khảo sát online cho thấy tỷ lệ doanh nghiệp tham gia trả lời cuộc khảo sát khá thấp (240/800 doanh nghiệp). Do vậy các nghiên cứu tương lai cần gia tăng cả cỡ mẫu cũng như tỷ lệ doanh nghiệp tham gia cuộc khảo sát để đảm bảo kết quả nghiên cứu tin cậy và khái quát tốt hơn cho tổng thể. Hơn nữa, nghiên cứu này chỉ xem xét kiểm soát nội bộ trong doanh nghiệp ở một vài khía cạnh như tổ chức và kiểm toán bộ phận, trong khi đó hoạt động này có nhiều nội dung và khía cạnh khác nhau. Hạn chế này cũng gợi mở cho các nghiên cứu tương lai cần phân tích thêm các khía cạnh khác nhau của kiểm soát nội bộ trong doanh nghiệp Việt Nam.

#### **Ghi chú:**

1. Luật Phòng chống tham nhũng, số 36/2018/QH14 ngày 20/11/2018, Chương VI, Mục 1, Điều 79 (khoản 1)

#### **Tài liệu tham khảo**

- Alabdullah, T. T. Y. (2018), 'The relationship between ownership structure and firm financial performance: Evidence from Jordan', *Benchmarking: An International Journal*, 10(2), 15-25.
- Arosa, B., Iturralde, T., & Mascada, A. (2010), 'Ownership structure and firm performance in non-listed firms: Evidence from Spain', *Journal of Family Business Strategy*, 1(2), 88-96.
- Bennouri, M., Chtioui, T., Nagati, H., & Nekhili, M. (2018), 'Female board directorship and firm performance: What really matters?', *Journal of Banking & Finance*, 88, 267-291.
- Bozcc, Y., & Bozcc, R. (2007), 'Ownership concentration and corporate governance practices: substitution or expropriation effects?', *Canadian Journal of Administrative Sciences/Revue Canadienne des Sciences de l'Administration*, 24(3), 182-195.
- Chalmers, K., Hay, D., & Khiif, H. (2018), 'Internal control in accounting research: A review', *Journal of Accounting Literature*, 40, 82-103.
- Cuervo-Cazurra, A., & Dau, L. A. (2009), 'Structural reform and firm exports', *Management International Review*, 49(4), 479-507.
- Desender, K. A., Aguilera, R. V., Crespi, R., & García-cestona, M. (2013), 'When does ownership matter? Board characteristics and behavior', *Strategic Management Journal*, 34(7), 823-842.
- Dewayanto, T., Suhardjanto, D., & Setiadi, I. (2017), 'Ownership structure, audit committee, and internal control disclosure: Indonesia and Philippines', *Review of Integrative Business and Economics Research*, 6(4), 35-43.
- Doane, D. P., Seward, L. W., & Seward, L. W. (2007), *Applied statistics in business and economics*, McGraw-Hill/ Irwin Boston, MA.
- Duncan, J. B., Flesher, D. L., & Stocks, M. H. (1999), 'Internal control systems in US churches: An examination of the effects of church size and denomination on systems of internal control', *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 12(2), 142-164.
- Francis, B., Hasan, I., & Wu, Q. (2015), 'Professors in the boardroom and their impact on corporate governance and firm performance', *Financial management*, 44(3), 547-581.
- Goodwin-Stewart, J., & Kent, P. (2006), 'The use of internal audit by Australian companies', *Managerial Auditing Journal*, 21(1), 81-101.
- Himmelberg, C. P., Hubbard, R. G., & Love, I. (2004), 'Investor protection, ownership, and the cost of capital', *Working Paper No.2834. World Bank, Washington, D.C.*
- Hoque, Z., & James, W. (2000), 'Linking balanced scorecard measures to size and market factors: impact on organizational performance', *Journal of management accounting research*, 12(1), 1-17.
- Jokipii, A. (2010), 'Determinants and consequences of internal control in firms: a contingency theory based analysis', *Journal of Management & Governance*, 14(2), 115-144.

- Kim, Y. (2005), 'Board network characteristics and firm performance in Korea', *Corporate Governance: An International Review*, 13(6), 800-808.
- Lc, H. Q., Vu, A. D. P., & Nguyen, H. T. (2022), 'Vai trò của kiểm soát nội bộ đến hoạt động đổi mới sáng tạo của doanh nghiệp tư nhân nhỏ và vừa tại Việt Nam', *Kinh tế và Phát triển*, 298(4), 1-12.
- Lenz, R., & Sarens, G. (2012), 'Reflections on the internal auditing profession: what might have gone wrong?', *Managerial Auditing Journal*, 27(6), 532-549.
- Merchant, K. A. (1981), 'The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behavior and performance', *Accounting Review*, 10(2), 813-829.
- Mishra, R., & Kapil, S. (2017), 'Effect of ownership structure and board structure on firm value: evidence from India', *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society*, 15(1), 23-32.
- Mize, T. D., Doan, L., & Long, J. S. (2019), 'A general framework for comparing predictions and marginal effects across models', *Sociological Methodology*, 49(1), 152-189.
- Park, A., Yang, D., Shi, X., & Jiang, Y. (2010), 'Exporting and firm performance: Chinese exporters and the Asian financial crisis', *The Review of Economics and Statistics*, 92(4), 822-842.
- Pham, T. T. (2019), 'Ảnh hưởng của kiểm soát nội bộ đến độ tin cậy của thông tin tài chính trong các doanh nghiệp nhỏ và vừa', *Tạp chí Công thương*, 24 -34.
- Rönkkö, J., Paananen, M., & Vakkuri, J. (2018), 'Exploring the determinants of internal audit: Evidence from ownership structure', *International Journal of Auditing*, 22(1), 25-39.
- Setiawan, D., Bandi, B., Phua, L. K., & Trinugroho, I. (2016), 'Ownership structure and dividend policy in Indonesia', *Journal of Asia Business Studies*, 10(3), 230-252 .
- Smith, N., Smith, V., & Verncr, M. (2006), 'Do women in top management affect firm performance? A panel study of 2,500 Danish firms', *International Journal of productivity and Performance management*, 8(1), 76-85.
- 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(1), 76-91.
- Thomsen, S., & Pedersen, T. (2000), 'Ownership structure and economic performance in the largest European companies', *Strategic Management Journal*, 21(6), 689-705.
- Tran, N. P., & Vo, D. H. (2020), 'Human capital efficiency and firm performance across sectors in an emerging market', *Cogent Business & Management*, 7(1), 1738832.
- VCCI. (2019), *Áp dụng cơ chế kiểm soát nội bộ và bộ quy tắc ứng xử tại các doanh nghiệp Việt Nam*, Phòng thương Mại và Công nghiệp, Chính Phủ Anh, Hà Nội, Việt Nam.
- Wiersema, M. F., & Bantel, K. A. (1992), 'Top management team demography and corporate strategic change', *Academy of Management Journal*, 35(1), 91-121.