

NGHIÊN CỨU TÍNH HIỆU LỰC KIỂM TOÁN NỘI BỘ VÀ CÁC NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG ĐẾN HIỆU LỰC KIỂM TOÁN NỘI BỘ

RESEARCH ON THE EFFECTIVENESS OF INTERNAL AUDIT AND THE FACTORS AFFECTING THE EFFECTIVENESS OF INTERNAL AUDIT

Nguyễn Thị Dự¹,
Nguyễn Thị Hồng Nga^{1,*}, Lưu Đức Tuyên²

DOI: <http://doi.org/10.57001/huih5804.2024.406>

TÓM TẮT

Nhiều năm qua, tính hiệu lực của kiểm toán nội bộ trở thành đề tài được nhiều người quan tâm. Các nghiên cứu về tính hiệu lực kiểm toán nội bộ được phát hiện nhiều trong các nghiên cứu từ những năm 1999 khi Viện kiểm toán nội bộ IIA sửa đổi định nghĩa về kiểm toán nội bộ. Các nghiên cứu tính hiệu lực kiểm toán nội bộ được phân loại đo lường theo các tiêu chí khác nhau. Nghiên cứu này giới thiệu khuôn khổ tổng hợp về tính hiệu lực kiểm toán nội bộ và các nhân tố ảnh hưởng đến hiệu lực kiểm toán nội bộ dựa trên phân tích và tổng hợp các nghiên cứu về tính hiệu lực kiểm toán nội bộ dựa trên tổng hợp các nghiên cứu về hiệu lực kiểm toán nội bộ của các tạp chí kinh tế. Kết quả của nghiên cứu này giúp hiểu rõ hơn về tình hình nghiên cứu về hiệu lực kiểm toán nội bộ cũng như các nhân tố ảnh hưởng để xác định các khoảng trống cho các nghiên cứu trong tương lai.

Từ khóa: Kiểm toán nội bộ, các nhân tố ảnh hưởng, hiệu lực kiểm toán nội bộ.

ABSTRACT

Over the years, the effectiveness of internal audit (IA) has become a topic of great interest. Studies on the effectiveness of Internal Audit have been discovered in many studies since 1999 when the Institute of Internal Auditors IIA revised the definition of Internal Audit. Internal audit effectiveness studies are classified according to different criteria. This study introduces an integrated framework on internal audit effectiveness and factors affecting internal audit effectiveness based on analysis and synthesis of studies on internal audit effectiveness based on synthesis of studies on internal audit effectiveness. effectiveness of internal audit of economic journals. The results of this study help to better understand the research situation on the effectiveness of internal audit as well as the influencing factors to identify gaps for future research.

Keywords: Internal audit, influencing factors, effectiveness of internal audit.

¹Trường Đại học Công nghiệp Hà Nội

²Cục Quản lý, giám sát kế toán - kiểm toán, Bộ Tài chính

*Email: nguyenthinhongnga@hau.edu.vn

Ngày nhận bài: 05/5/2024

Ngày nhận bài sửa sau phản biện: 12/8/2024

Ngày chấp nhận đăng: 28/11/2024

1. GIỚI THIỆU

Các nghiên cứu về kiểm toán nội bộ (KTNB) đa dạng, phong phú trên nhiều khía cạnh. Xét về phạm vi có các nghiên cứu trong khu vực công, khu vực tư tại các nước phát triển, nước đang phát triển, các doanh nghiệp tài chính, phi tài chính. Xét về phương pháp nghiên cứu, các nghiên cứu về KTNB sử dụng các phương pháp định tính, định lượng, phương pháp hỗn hợp, thực hiện phỏng vấn sâu hay đo lường theo phạm vi khách quan, chủ quan các nhân tố. Xét nội dung nghiên cứu về KTNB có thể chia thành các hướng nghiên cứu sau:

Thứ nhất, nghiên cứu về vai trò chức năng của kiểm toán nội bộ. Đây là nghiên cứu cơ bản đặt nền móng cho sự phát triển của các nghiên cứu tiếp theo về KTNB. Các nghiên cứu này sử dụng đa dạng các phương pháp bao gồm phương pháp định lượng, thực hiện phỏng vấn sâu các đối tượng. Các nghiên cứu đã chỉ ra sự phát triển của chức năng KTNB. Chức năng KTNB đã có sự chuyển đổi từ việc tập trung vào việc đảm bảo tuân thủ, kiểm soát tài

chính và bảo vệ tài sản sang gia tăng giá trị cho tổ chức qua chức năng đảm bảo và tư vấn. Các nghiên cứu chỉ ra vai trò của KTV nội bộ trở nên thiết yếu, là chìa khóa để quản lý rủi ro hiệu quả.

Thứ hai, nghiên cứu về thực hành kiểm toán nội bộ. Các nghiên cứu về các bước trong từng giai đoạn của KTNB còn rất hạn chế [22]. Một số nghiên cứu đã cho thấy phương pháp tiếp cận kiểm toán, các kỹ thuật được áp dụng trong một số tổ chức cụ thể, tuy nhiên các nghiên cứu mới chỉ dừng lại ở việc đưa ra các bước trong KTNB, các nội dung được thực hiện trong từng bước [23] mà chưa có các nghiên cứu điển hình, mang tính quy mô rộng ở nhiều lĩnh vực, nhiều tổ chức.

Thứ ba, nghiên cứu về hiệu lực, hiệu quả KTNB. Đây gần như là lĩnh vực nghiên cứu chủ yếu về KTNB trong suốt quá trình hình thành và phát triển của KTNB. Các nghiên cứu điển hình tiến hành phân tích định lượng các nhân tố ảnh hưởng đến tính hữu hiệu/ hiệu quả của KTNB trong khu vực công và khu vực tư. Các nghiên cứu đã chỉ ra cách đo lường hiệu lực/ hiệu quả KTNB cũng như các nhân tố ảnh hưởng đến hiệu lực/ hiệu quả KTNB.

2. NGHIÊN CỨU TÍNH HIỆU LỰC KTNB

Trong nghiên cứu [24], tác giả đo lường theo quan điểm về phía cung cấp dịch vụ KTNB và quan điểm về phía cầu - sử dụng dịch vụ của KTNB, còn trong các nghiên cứu [25] hiệu lực KTNB được phân loại theo tiêu chí khách quan và theo mức độ cảm nhận của người đánh giá. Dựa trên kế thừa lý thuyết các bên liên quan và lý thuyết thể chế, tác giả phân nhóm dựa trên nghiên cứu [25, 26], hiệu lực KTNB theo tiêu chí tính đo lường KTNB theo các tiêu chí khách quan và nhóm các nghiên cứu theo mức độ cảm nhận của người đánh giá.

Thứ nhất, các nghiên cứu đo lường khách quan tính hiệu lực kiểm toán nội bộ.

Các nghiên cứu này tập trung đo lường tính hiệu lực KTNB theo các tiêu chí được định lượng và xác định tương đối rõ ràng. Các tiêu chí đo lường này bao gồm mức độ hoàn thành kế hoạch, thời gian cần thiết để hoàn thành kế hoạch kiểm toán, tỷ lệ thực hiện khuyến nghị kiểm toán, thời điểm phát hành kiểm toán báo cáo KTNB, thời gian giải quyết các phát hiện của KTNB, quản lý thời gian và số lượng các phát hiện kiểm toán.

Các nghiên cứu [1-6, 13, 19-21, 27, 28] sử dụng các tiêu chí đó trong nghiên cứu của mình.

Nghiên cứu nổi bật đầu tiên trong nhóm chỉ tiêu này là nghiên cứu [29], tác giả đã xây dựng bước đầu về đo lường hiệu lực và hiệu quả KTNB giải thích rằng tính hiệu

lực là việc đạt được các mục tiêu thông qua số lượng các phát hiện kiểm toán. Tiếp theo trong báo cáo "Khảo sát KTNB toàn cầu" năm 2007 của Ernst & Young khi thực hiện khảo sát 138 trường kiểm toán nội bộ của các công ty đại chúng từ 24 quốc gia, hầu hết các công ty này đều là công ty đa quốc gia có doanh thu trên 4 tỷ USD, báo cáo đã bổ sung thêm hai tiêu chí được sử dụng nhiều nhất để đánh giá hiệu lực KTNB bao gồm:

* Hoàn thành kế hoạch KTNB (89%)

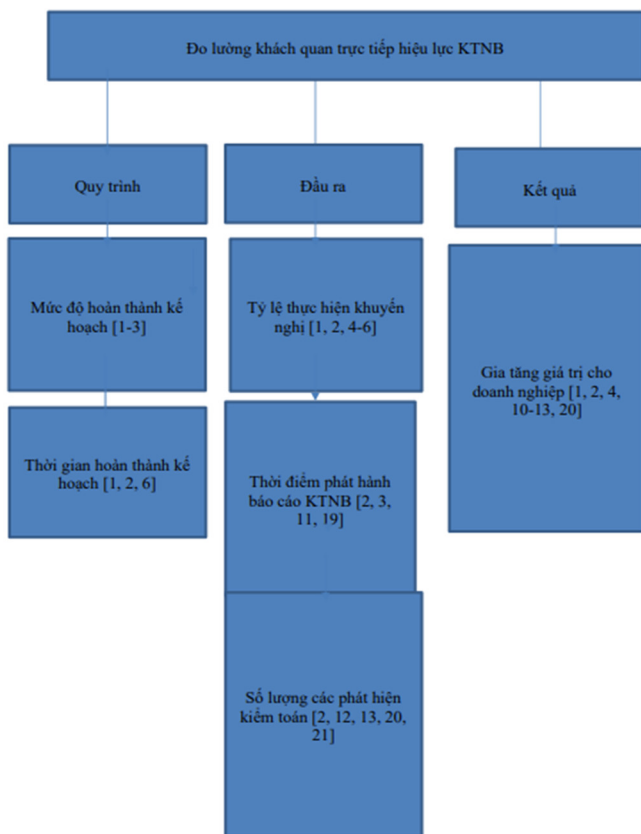
* Thời gian phát hành báo cáo KTNB (72%).

* Chỉ 32% số người được hỏi sử dụng chỉ tiêu khoảng thời gian để giải quyết các phát hiện của kiểm toán nội bộ là một thước đo quan trọng và 23% sử dụng sự hỗ trợ từ các sáng kiến kinh doanh.

Đến 2008, cuộc "Khảo sát Kiểm toán Nội bộ Toàn cầu 2008" nhấn mạnh rằng, các chỉ số đã được xác định năm 2007 được sử dụng để đo lường hiệu lực KTNB: Hoàn thành kế hoạch KTNB và khoảng thời gian phát hành báo cáo kiểm toán vẫn là thước đo chính đánh giá hiệu lực KTNB. Củng cố cho các kết quả khảo sát của Ernst & Young và [27, 30], kết quả nghiên cứu tổng hợp của [2, 3] nhấn mạnh mức độ hoàn thành kế hoạch kiểm toán, tỷ lệ thực hiện khuyến nghị, số lượng phát hiện kiểm toán và thời gian cần thiết để hoàn thành kế hoạch kiểm toán là một trong các tiêu chí đo lường hiệu lực KTNB. Năm 2007, dựa trên phương pháp luận phân tích hệ thống quy trình theo quy trình phân tích thứ bậc, nhóm tác giả [31] phát triển công cụ đo lường hiệu lực KTNB ở ba bước trong quy trình kiểm toán tại các thành phố trực thuộc trung ương Israel là tỷ lệ khuyến nghị được thực hiện. Thông qua phân tích các báo cáo kết hợp tư vấn chuyên gia, nghiên cứu đã đề xuất định nghĩa đo lường về hiệu lực kiểm toán là số lượng và phạm vi các thiếu sót được sửa chữa theo quy trình kiểm toán dựa trên tỷ lệ khuyến nghị được thực hiện. Đồng quan điểm với [31], nghiên cứu [27] xây dựng thang đo là tỷ lệ phần trăm các khuyến nghị được thực hiện bởi những người đánh giá thông qua thang đo Likert 4 (bốn) điểm khi thực hiện khảo sát các trường kiểm toán nội bộ của 153 công ty tại Ý. Tác giả thực hiện phân tích hồi quy các nhân tố ảnh hưởng đến hiệu lực KTNB, kết quả mô hình hồi quy được thực hiện dựa trên phần trăm các khuyến nghị do KTNB và đánh giá từ bên ngoài, kết quả hồi quy có ý nghĩa cho thấy thang đo biến phụ thuộc - hiệu lực KTNB cũng có ý nghĩa thống kê. Cũng là một nghiên cứu về quy trình kiểm toán nội bộ, nghiên cứu [20] sử dụng giản đồ đo lường theo GQM (mục tiêu - câu hỏi - chỉ số) để đánh giá hiệu lực và hiệu quả KTNB. Nhóm tác giả xây dựng câu hỏi dựa trên mục tiêu về quá trình thực

hiện kiểm toán thông qua nghiên cứu 8 trường hợp điển hình để xác định hiệu lực và hiệu quả KTNB. Kết quả đã sử dụng thang đo số lượng các phát hiện kiểm toán và thời gian giải quyết các phát hiện của KTNB là thước đo chính để đánh giá hiệu lực KTNB.

Đồng quan điểm về đo lường hiệu lực KTNB, nghiên cứu [29] tập trung vào kết quả đạt được do thu thập trực tiếp sau khi hoàn thành các hợp đồng kiểm toán, hiệu lực KTNB là việc các đánh giá viên kiểm tra xem liệu có đạt được mục tiêu hay không và các vấn đề mà kiểm toán viên phát hiện, đề xuất các giải pháp cho các vấn đề này có được thực hiện hay không? Nghiên cứu [6] đã sử dụng tiêu chí tỷ lệ thực hiện các khuyến nghị (RIR) làm thước đo trong nghiên cứu của mình. Chỉ số này chỉ rõ mức độ mà các khuyến nghị đánh giá được người quản lý chấp thuận. Tác giả đã thực hiện 500 cuộc khảo sát đối với giám đốc KTNB, kiểm toán viên NB tại Ba Lan và thu kết quả 342 phiếu khảo sát đạt chất lượng ở khu vực công và tư. Kết quả cho thấy mô hình hồi quy logistic có ý nghĩa.



Hình 1. Tiêu chí đo lường trực tiếp hiệu lực KTNB

Như vậy, nhóm các nghiên cứu sử dụng tiêu chí đo lường trực tiếp hiệu lực KTNB bao gồm các tiêu chí liên quan đến quy trình cuộc kiểm toán như hình 1, bao gồm: Mức độ hoàn thành kế hoạch kiểm toán, thời gian cần thiết để hoàn thành kế hoạch kiểm toán và nhóm các tiêu

chỉ đo lường theo kết quả đầu ra của cuộc kiểm toán là tỷ lệ thực hiện khuyến nghị kiểm toán, thời điểm phát hành báo cáo kiểm toán, thời gian giải quyết các phát hiện của KTNB, quản lý thời gian và số lượng các phát hiện kiểm toán và gia tăng giá trị cho doanh nghiệp.

Thứ hai, các nghiên cứu đo lường hiệu lực KTNB theo cảm nhận của các bên liên quan.

Đây là chỉ tiêu được sử dụng nhiều nhất trong các nghiên cứu về tính hiệu lực KTNB khi thực hiện đo lường đánh giá tính hiệu lực của KTNB. Các tiêu chí bao gồm nhận thức tính hiệu lực của KTNB, sự hài lòng của các bên liên quan và giá trị gia tăng theo cảm nhận của doanh nghiệp. Với cách tiếp cận này các tác giả cho rằng, hiệu lực KTNB không phải là một thực thể có thể đo lường tính toán được, nó được xác định bởi các đánh giá chủ quan. Nói cách khác, hiệu lực KTNB được đo lường dựa trên các kỳ vọng của các bên liên quan [32]. Nghiên cứu [33] thiết kế bảng hỏi để gợi ý phản hồi của nhà quản lý đối với bốn vấn đề liên quan đến KTNB: lập kế hoạch và chuẩn bị; chất lượng của báo cáo kiểm toán NB; thời gian cuộc kiểm toán và chất lượng giao tiếp giữa các bên liên quan. Dựa trên câu trả lời của nhà quản lý, nghiên cứu tính điểm trung bình để đo lường hiệu lực KTNB.

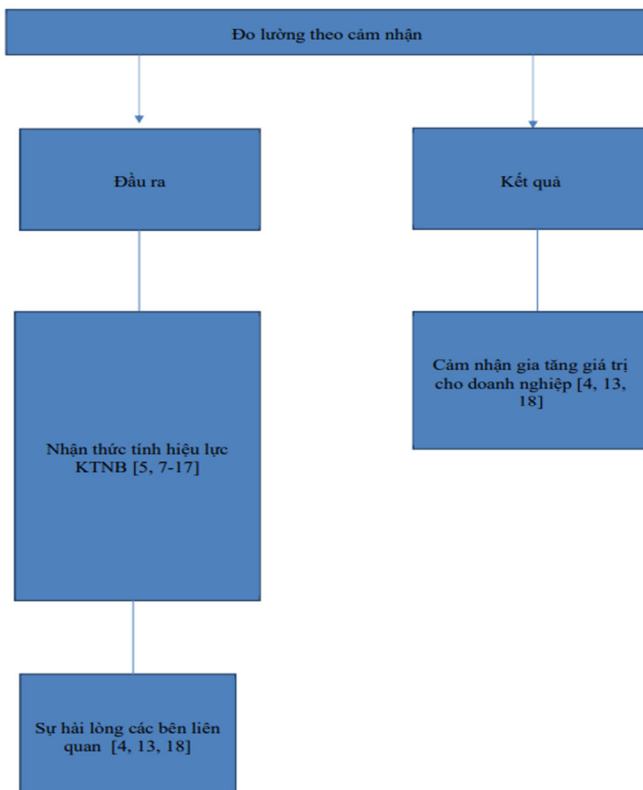
Đối với nhận thức về tính hiệu lực KTNB nghiên cứu nổi bật đầu tiên là nghiên cứu [12], kết quả nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng đến nhận thức KTNB tác động đến hiệu lực KTNB. Nghiên cứu đã chỉ ra cần tăng cường giáp dục, đào tạo, nhấn mạnh năng lực chuyên môn và kinh nghiệm để tăng nhận thức KTNB cho các nhà quản lý về KTNB. Nghiên cứu tiếp theo của [34] thực hiện khảo sát các KTVNB và phỏng vấn thực hiện với các giám đốc KTNB khu vực công Ethiopia, nhóm tác giả xây dựng hiệu lực KTNB là việc đạt được các mục tiêu của tổ chức với việc đánh giá của các bên liên quan và nâng cao nhận thức về KTNB.

Một nghiên cứu điển hình, phát triển đo lường nhận thức về khả năng lập kế hoạch, cải thiện hiệu suất của tổ chức, đánh giá nhất quán các kết quả với mục tiêu, thực hiện các khuyến nghị của KTNB, đánh giá và cải tiến quản trị rủi ro, kiểm soát nội bộ là thước đo hiệu lực KTNB trong nghiên cứu [35]. Nhóm tác giả thu thập khảo sát từ 203 nhà quản lý và 239 kiểm toán viên nội bộ từ 79 tổ chức khu vực công của Ả Rập Xê Út cho nghiên cứu của mình, mô hình xây dựng, các thang đo biến hiệu lực KTNB có ý nghĩa thống kê. Nghiên cứu đã phát triển thang đo biến phụ thuộc- hiệu lực KTNB không chỉ nhận thức các bên liên quan đến lập kế hoạch kiểm toán, báo cáo kiểm toán mà đã mở rộng hơn tương ứng với chức năng KTNB và sự

phát triển KTNB gắn liền với chức năng tư vấn và quản trị rủi ro.

Kế thừa nghiên cứu [55], nghiên cứu [17] bổ sung thêm tiêu chí đo lường hiệu lực KTNB dựa trên nhận thức về việc đạt được các mục tiêu của KTNB đó là KTNB đánh giá và cải thiện hiệu quả đối với quy trình quản trị. Nhóm tác giả thực khảo sát từ 148 giám đốc KTNB tại Tunisia và thực hiện phân tích hồi quy xem xét mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đến hiệu lực KTNB. Các nghiên cứu gần đây cũng nghiên cứu tính hiệu lực KTNB khi xây dựng thang đo dựa trên nhận thức các bên về việc đạt được mục tiêu KTNB liên quan đến các khía cạnh của KTNB: lập kế hoạch kiểm toán, quản trị doanh nghiệp và quản trị rủi ro, gia tăng giá trị cho doanh nghiệp [5, 11, 15, 36, 37].

Đối với tiêu chí về mức độ hài lòng của các bên và cảm nhận sự đóng góp giá trị của KTNB có các nghiên cứu sau: nghiên cứu [18] là nghiên cứu rõ ràng về việc sử dụng tiêu chí hai tiêu chí này làm thang đo hiệu lực KTNB. Nhóm tác giả đã phát triển nâng cao từ kết quả nghiên cứu [38] kết hợp với phỏng vấn có cấu trúc đối với mười nhà lãnh đạo doanh nghiệp và khu vực công của Israel để xây dựng thang đo cho hiệu lực KTNB. Nhóm nghiên cứu sử dụng các thuộc tính đo lường tâm lý để phát triển và kết quả cho thấy nó hoàn toàn có ý nghĩa thống kê trong mô hình của nghiên cứu.



Hình 2. Đo lường theo cảm nhận

Đồng quan điểm với nghiên cứu [18], nghiên cứu [2] đã tổng hợp các phương pháp đo lường hiệu lực và hiệu quả KTNB, trong đó nhóm tác giả đã chỉ ra tiêu chí được sử dụng đo lường hiệu lực KTNB là sự hài lòng của các bên liên quan và gia tăng giá trị cho doanh nghiệp. Tiếp theo, năm 2018, nghiên cứu [4] ngoài hai tiêu chí tỷ lệ thực hiện khuyến nghị kiểm toán và gia tăng giá trị cho tổ chức, nhóm tác giả đo lường mức độ hài lòng của các bên liên quan với KTNB. Nghiên cứu xây dựng mô hình, đánh giá độ tin cậy thang đo biến phụ thuộc - tính hữu hiệu của KTNB một cách công phu, đầy đủ, dựa trên những kế thừa các nghiên cứu trước. Sự hài lòng bao gồm về năng lực, cam kết, hiệu quả, tính linh hoạt, giá trị gia tăng và phù hợp với thông lệ.

3. NGHIÊN CỨU CÁC NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG ĐẾN TÍNH HIỆU LỰC KTNB

Dưới sự phát triển của KTNB, một khái niệm bắt đầu được chú ý đặc biệt trong tài liệu kiểm toán đó là hiệu lực KTNB cũng như các nhân tố ảnh hưởng đến hiệu lực KTNB. Việc xác định các yếu tố ảnh hưởng đến hiệu lực KTNB góp phần tạo ra “giá trị gia tăng” cho KTNB theo nghiên cứu [17]. Các nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng đến hiệu lực KTNB có thể được xây dựng theo các quan điểm khác nhau. Thứ nhất, theo quan điểm cung - cầu, các nhân tố ảnh hưởng được chia hai nhóm theo phía cầu là các nhân tố thuộc về phía bên chủ thể sử dụng dịch vụ KTNB. Thứ hai, theo quan điểm phạm vi được chia thành các nhóm: các nhân tố bên trong thuộc về KTVNB và các nhân tố bên ngoài thuộc các yếu tố về tổ chức hoặc các nhân tố vi mô thuộc về KTV và tổ chức còn các nhân tố vĩ mô là các nhân tố liên quan đến quy định cưỡng chế, thông lệ IIA và tính bắt buộc giữa các tổ chức với nhau. Thứ ba, theo quan điểm tác động đến hiệu lực KTNB là các nhân tố tác động trực tiếp hay tác động gián tiếp. Trong nghiên cứu này, để phân loại các yếu tố có khả năng ảnh hưởng tác động đến hiệu lực KTNB, các tác giả kế thừa phân loại của nghiên cứu [22, 25] phân tách các yếu tố thành hai nhóm là theo quan điểm phạm vi các nhân tố bao gồm các nhân tố vi mô và các nhân tố vĩ mô.

Thứ nhất, nhóm các nghiên cứu liên quan đến các nhân tố vi mô: Là các nhân tố liên quan đến KTVNB. Nhóm các nhân tố này bao gồm 12 nhân tố là năng lực KTNB, quy mô của bộ phận KTNB, giới hạn phạm vi kiểm toán, tuân thủ các tiêu chuẩn hiện hành, quá trình đào tạo nhà quản lý, bộ phận được kiểm toán, tính độc lập của kiểm toán viên, tính khách quan của KTV, chất lượng kiểm toán và phong cách lãnh đạo của trưởng KTNB. Nghiên cứu

diễn hình đầu tiên thuộc nhóm này là nghiên cứu [12], nhóm tác giả thực hiện phỏng vấn, khảo sát tới 157 công ty hàng đầu của Ả Rập và nhận về 78 câu trả lời phù hợp từ các giám đốc kiểm toán nội bộ và 15 cuộc phỏng vấn bao gồm cả các kiểm toán viên nội bộ, nghiên cứu đã bước đầu chỉ ra sự đồng tình về các nhân tố ảnh hưởng đến tính hiệu lực KTNB đó là sự độc lập của bộ phận KTNB, trình độ chuyên môn của KTNB, phạm vi công việc KTNB và nhận thức của ban quản trị về vai trò, chức năng của KTNB sẽ là nhân tố quan trọng trong việc hỗ trợ cho KTNB cũng như các khuyến nghị KTNB được thực hiện. Nghiên cứu cũng chỉ ra việc đào tạo và phát triển nhân viên KTNB có tầm quan trọng chính đối với sự thành công của KTNB, nhấn mạnh sự cần thiết phải nâng cao năng lực KTNB tác động đến hiệu lực của KTNB. Tuy nhiên, đây mới chỉ là nghiên cứu khám phá, thực hiện phỏng vấn, phân tích các câu trả lời dựa trên khảo sát chưa có sự đo lường, định lượng rõ ràng. Tiếp theo, năm 2007, nghiên cứu [34] trên cơ sở kế thừa nghiên cứu [12], nhóm tác giả đã xác định một số yếu tố có thể ảnh hưởng đáng kể đến hiệu lực KTNB khu vực công ở các cơ sở giáo dục Đại học Ethiopia. Nghiên cứu thực hiện khảo sát tới các KTVNB thông qua các cuộc phỏng vấn cùng với phân tích thực nghiệm. Các nhân tố được chỉ ra bao gồm chất lượng KTNB, hỗ trợ quản lý, thiết lập tổ chức và các thuộc tính của KTNB. Kết quả nghiên cứu chỉ ra chất lượng KTNB và hỗ trợ quản lý ảnh hưởng mạnh mẽ đến hiệu lực KTNB. Trong đó nhấn mạnh tới sự hỗ trợ của nhà quản lý về các nguồn lực và cam kết thực hiện các khuyến nghị là cần thiết để đạt được hiệu lực KTNB. Hơn nữa, năng lực, thái độ và mức độ hợp tác của các bên được đánh giá là có tác động đến hiệu lực cuộc kiểm toán. Nghiên cứu [27] định lượng các nhân tố ảnh hưởng đến hiệu lực KTNB tại Ý, nhóm tác giả xây dựng mô hình các biến độc lập ảnh hưởng đến hiệu lực KTNB bao gồm: Đặc điểm của nhóm KTNB, các quy trình và hoạt động của KTNB và mối liên hệ tổ chức. Khi thực hiện khảo sát 153 công ty tại Ý kết quả nghiên cứu của nhóm đã chỉ ra hiệu lực KTNB tăng lên khi tỷ lệ giữa KTNB và nhân viên tăng lên, giám đốc KTNB có mối liên hệ với IIA, công ty áp dụng các kỹ thuật tự đánh giá rủi ro kiểm soát, ủy ban kiểm toán có liên quan đến hoạt động KTNB. Các tác giả cũng nhấn mạnh sự cần thiết phải phân tích chi tiết hơn về tác động của năng lực KTNB đến hiệu lực KTNB. Một nghiên cứu liên quan khác cùng thời điểm với nghiên cứu [27] là nghiên cứu [10] khi thực hiện nghiên cứu về tính hiệu lực KTNB khu vực công của Malaysia. Nghiên cứu thực hiện khảo sát 99 người bao gồm các trưởng kiểm toán nội bộ, kết quả chỉ ra các nhân tố tác động tiêu cực đến hiệu lực KTNB đó là sự hỗ trợ

không đầy đủ từ nhà quản lý cấp cao, việc thiếu kiến thức và chuyên môn bao gồm cả phương pháp kiểm toán và mức độ chấp nhận và đánh giá chưa cao từ nhà quản lý đối với KTNB. Tiếp theo đến năm 2010, nghiên cứu [18] thực hiện khảo sát 108 tổ chức ở Israel tiến hành phân tích hồi quy các nhân tố về tính hiệu lực KTNB đã cho thấy các nhân tố ảnh hưởng bao gồm: Sự hỗ trợ của nhà quản lý cấp cao, tính độc lập về tổ chức với KTNB và chất lượng KTNB. Nghiên cứu có thực hiện để nhằm phát hiện sự khác biệt của các nhân tố ở hai khu vực công và tư. Tuy nhiên kết quả hồi quy tương quan cho thấy không có sự khác biệt về loại hình tổ chức: khu vực công hay tư ở Israel.

Kết quả nghiên cứu [6] khi thực hiện khảo sát tại Ba Lan cho thấy số lượng các KTVNB được tuyển dụng không có tương quan với hiệu lực KTNB, nhưng năng lực của KTNB có mối quan hệ tương quan sâu sắc đối với hiệu lực KTNB, còn liên quan đến các cam kết của KTNB, cam kết của ủy ban kiểm toán đối với KTNB thì có kết quả trái ngược nhau. Có nghĩa là hiệu lực KTNB có liên quan tiêu cực đến việc báo hiệu các rủi ro đáng kể nhưng lại liên quan tích cực đến việc xác định mức độ ưu tiên cho các kế hoạch kiểm toán. Dữ liệu cũng không xác nhận mối quan hệ giữa hiệu lực KTNB và các trách nhiệm khác của ủy ban kiểm toán ví dụ như báo hiệu về những điểm yếu đáng kể của kiểm soát quản lý. Còn nhân tố mức độ cam kết của KTNB đối việc thực hiện kiểm toán được ủy quyền có ảnh hưởng tiêu cực đối với hiệu lực KTNB. Như vậy, nghiên cứu chỉ ra, hiệu lực KTNB bị ảnh hưởng bởi các tính năng của KTNB, các hoạt động kiểm toán và các mối quan hệ nội bộ và vai trò của ủy ban kiểm toán.

Thứ hai, nhóm các nghiên cứu về các nhân tố mang tính vĩ mô thông qua góc nhìn của lý thuyết thể chế, đó là sự tác động của quy định cưỡng chế, các quy định mang tính tuân thủ và thông lệ của IIA và tính bắt buộc giữa các tổ chức với nhau. Một số nghiên cứu đánh giá mức độ ảnh hưởng của việc tuân thủ luật pháp và các quy định ràng buộc ảnh hưởng đến hiệu lực kiểm toán nội bộ. Nghiên cứu [12, 39] cho thấy hiệu lực kiểm toán nội bộ tại Ai Cập còn nhiều hạn chế, yếu điểm. Nghề kiểm toán nội bộ ở Ai Cập chưa được chú trọng, chưa được coi là một nghề chuyên biệt. Một trong số các nguyên nhân đó là, các quy tắc quản trị công ty được đưa vào Bộ luật quản trị nhưng không có tính bắt buộc cũng như ràng buộc về mặt pháp lý. Việc áp dụng thực hiện kiểm toán nội bộ tại nước này vẫn là tự nguyện. Do đó, tác giả đề nghị tính cưỡng chế hợp pháp đối với kiểm toán nội bộ.

Nhân tố về hoàn thiện các quy định, hướng dẫn sẽ ảnh hưởng tích cực đến hiệu lực KTNB. Các quy định của

khung thực hành nghề nghiệp quốc tế của IPPF theo quy định của IIA hoàn thiện thì hiệu lực KTNB càng cao. Theo nghiên cứu của Cbook năm 2010, có 57% các bộ phận KTNB thực hiện kiểm toán quy trình quản lý rủi ro doanh nghiệp và 45% thực hiện đánh giá quản trị.

4. ĐÁNH GIÁ CHUNG

Các nghiên cứu được tổng hợp ở trên cho thấy các nghiên cứu được thực hiện cả khu vực công và khu vực tư, hầu hết các nghiên cứu chủ yếu mang tính chất định tính tập trung mạnh mẽ vào quan điểm phía cung. Các nghiên cứu khu vực công và khu vực tư nhân mặc dù có sự khác biệt nhưng về bản chất và hoạt động kiểm toán rất giống nhau [40]. Nghiên cứu [18] đã thực hiện đo lường cụ thể xem lĩnh vực công hay tư có ảnh hưởng đến hiệu kiểm toán hay không? Kết quả cho thấy không có sự khác biệt về khu vực công hay tư ảnh hưởng đến hiệu lực KTNB. Có một số nghiên cứu (năm) nghiên cứu cho thấy phát triển mô hình hồi quy để đo lường hiệu lực KTNB [13, 18, 27, 35, 41] trong đó có các nghiên cứu [18, 35, 41] sử dụng tiêu chí đánh giá nội bộ và nhận thức các bên liên quan trong việc xây dựng mô hình hồi quy. Về chỉ số đo lường hiệu lực KTNB, thứ nhất các chỉ số đo lường hiệu lực KTNB theo quy trình là dựa trên đánh giá về chất lượng các thủ tục IA như mức độ tuân thủ các tiêu chuẩn IIA, khả năng lập kế hoạch, thực hiện và truyền đạt các phát hiện kiểm toán [2, 42-45]. Cách tiếp cận này được sử dụng nhiều trong các nghiên cứu trước đây là gần như là các chỉ số đầu tiên đo lường hiệu lực KTNB khi KTNB đang dần phát triển. Với hướng tiếp cận này cũng có hạn chế đó là thực hiện dựa trên giả thuyết rằng hoạt động của KTNB hiệu lực khi các thủ tục kiểm toán được thực hiện đúng mà không xem xét đến nhu cầu của các bên liên quan trong mỗi cuộc kiểm toán riêng lẻ. Các thước đo sau này là xu hướng hiện tại nhấn mạnh đến mức độ liên quan với các bên về mức độ hài lòng với KTNB. Đó là các thước đo đầu ra đã xem xét đến những kỳ vọng đang thay đổi của các bên liên quan cũng như giá trị gia tăng của các hoạt động của KTNB [46]. Với hướng tiếp cận này chú ý tới khả năng đáp ứng nhu cầu các bên liên quan của KTNB. Trong đó, sự hài lòng các bên được đánh giá và tỷ lệ các khuyến nghị được thực hiện là thước đo phù hợp nhất để đánh giá hiệu lực KTNB [38]. Tuy nhiên với hướng tiếp cận này cần có sự tham gia của một mẫu đủ lớn để thực hiện cuộc đánh giá cũng như nó nằm ngoài tầm kiểm soát của KTNB và không xem xét đến sự khác biệt về chất giữa các khuyến nghị.

Cách tiếp cận thứ hai là hướng tập trung vào đầu ra của KTNB. Đó là các chỉ số được xác định khi cuộc kiểm

toán đã hoàn thành. Với hướng tiếp cận này hiệu lực KTNB đã có thêm sự kỳ vọng của các bên liên quan đến hiệu lực KTNB mối quan hệ làm gia tăng giá trị cho một tổ chức.

Dưới đây là mô tả ngắn gọn cho các tiêu chí đo lường hiệu lực KTNB và tổng hợp các nhân tố ảnh hưởng đến hiệu lực KTNB:

4.1. Tiêu chí đo lường hiệu lực KTNB

*** Mức độ hoàn thành kế hoạch kiểm toán nội bộ và thời gian cần thiết để hoàn thành kế hoạch**

Các trường kiểm toán nội bộ xác định việc xây dựng và thực hiện kế hoạch kiểm toán là một lĩnh vực quan trọng trong KTNB. Trường kiểm toán nội bộ được giao trách nhiệm phát triển kế hoạch làm việc với ủy ban kiểm toán và các bên liên quan khác bao gồm cả hội đồng quản trị và kiểm toán độc lập. Các trường kiểm toán nội bộ báo cáo kế hoạch hoạt động hàng năm tập trung vào việc kiểm tra một số vấn đề được xác định dựa trên rủi ro [1]. Kết quả nghiên cứu [1] cho thấy, hiệu lực KTNB liên quan đến mức độ hoàn thành kế hoạch kiểm toán và hoàn thành kịp thời kế hoạch làm việc cũng như các biện pháp chấp nhận các khuyến nghị của KTNB. Đây cũng là một tiêu chí quan trọng đánh giá hoạt động KTNB đặc biệt trong những năm đầu thành lập KTNB. Báo cáo của Ernst & Young [47, 48] cho thấy thước đo hàng đầu được sử dụng để đo lường hiệu lực KTNB là việc hoàn thành kiểm toán so với kế hoạch và khoảng thời gian phát hành báo cáo kiểm toán. Theo [6] xác định mức độ hoàn thành kế hoạch của KTNB là tỷ lệ các hoạt động của KTNB được thực hiện theo kế hoạch của KTNB trong một thời kỳ nhất định đối với công việc đã được lập kế hoạch. Các chỉ báo này có thể được đo lường bằng cách đếm số lượng các hoạt động đã được thực hiện tại một thời điểm nhất định và so sánh với kế hoạch ban đầu.

*** Tỷ lệ thực hiện khuyến nghị**

Trong nghiên cứu [6], tỷ lệ thực hiện khuyến nghị là chỉ số chỉ rõ mức độ mà các khuyến nghị được người quản lý chấp nhận - đã thực hiện với những người được kiểm toán. Với chỉ số này, lãnh đạo cao nhất có thể đảm bảo rằng các giám đốc điều hành thực hiện các kế hoạch đã được phê duyệt để đáp ứng việc các khuyến nghị được thực hiện. Chỉ số này thể hiện cách thức mà ban lãnh đạo đánh giá tầm quan trọng của các khuyến nghị kiểm toán.

*** Thời điểm phát hành báo cáo kiểm toán**

Là xác định thời gian cần thiết để ban hành báo cáo kiểm toán nội bộ cuối cùng bao gồm xác định từ thời điểm kết thúc kiểm toán đến thời điểm ban hành báo cáo KTNB cùng với kế hoạch kiểm soát việc thực hiện các khuyến nghị [3, 25].

* Thời gian giải quyết các phát hiện của KTNB

Xác định khoảng thời gian cần thiết để giải quyết các phát hiện của kiểm toán. Tổng hợp các sai sót được thực hiện trong khoảng thời gian đã lập, các sai sót thực hiện chậm và các sai sót chưa được giải quyết [3, 25].

* Số lượng phát hiện kiểm toán

Đây là cách đo lường hiệu lực kiểm toán nội bộ xuất phát từ định nghĩa hiệu lực kiểm toán là số lượng và phạm vi các khuyến nghị được thực hiện của KTNB theo quan điểm của [31, 49]. Nghiên cứu [43, 50] cũng nhấn mạnh đo lường hiệu lực KTNB dựa trên các khuyến nghị, tỷ lệ thực hiện các khuyến nghị của KTNB.

* Sự hài lòng của các bên liên quan

Đây là đo lường về tỷ lệ hài lòng tổng thể của các bên liên quan đối với các hoạt động của KTNB và xác định nguyên nhân của sự không hài lòng [2, 18]. Tuy nhiên một số nhà nghiên cứu lập luận rằng, lợi ích các bên liên quan khác nhau có tồn tại hoặc cân bằng với nhau, hoặc có thể mâu thuẫn xung đột với nhau. Do vậy, khi sử dụng thang đo này cần chú ý, kị vọng có thể khác nhau giữa các bên liên quan trong thực tế và một số trường hợp [14].

* Nhận thức về tính hiệu lực KTNB

Theo nghiên cứu [41, 51] nhận thức về hiệu lực KTNB được đo lường đó là phạm vi ảnh hưởng của KTNB trong tổ chức, vị thế của KTNB trong tổ chức, các dịch vụ và vai trò của KTNB và thẩm quyền của trường KTNB.

* Giá trị gia tăng theo cảm nhận của doanh nghiệp

Theo định nghĩa về KTNB, mục tiêu cuối cùng của KTNB là góp phần tạo ra giá trị gia tăng cho tổ chức [17, 25, 52, 53]. Tuy nhiên rất khó để đo lường mức độ tương quan giữa tác động tài chính và các hoạt động của KTNB để tạo ra giá trị gia tăng mà KTNB có thể mang lại [13].

Hiệu lực KTNB [54] là cung cấp báo cáo kịp thời cho người dùng cuối và nhà quản lý; đã có sự gia tăng đáng kể trong số lượng báo cáo IA; Các báo cáo IA đảm bảo có chủ động ra quyết định của lãnh đạo cao nhất; Các báo cáo IA kịp thời góp phần vào sự đầy đủ của các thủ tục và hoạt động của mỗi phòng ban; Các báo cáo IA giúp giảm thiểu những rủi ro; Chức năng IA đảm bảo tuân thủ các chính sách, quy tắc và quy định lớn hơn là mang tính chất tài chính

Hiệu lực KTNB đo lường khả năng lập kế hoạch; Nâng cao năng suất của tổ chức; Xác định tính nhất quán của các kết quả với các mục tiêu và mục tiêu đã đề ra, thực hiện các khuyến nghị kiểm toán nội bộ; Đánh giá và cải tiến quản lý rủi ro; Đánh giá các hệ thống kiểm soát nội bộ và đưa ra các khuyến nghị để cải tiến theo [55].

Phụ lục 1: Tổng hợp các nghiên cứu đo lường hiệu lực kiểm toán nội bộ

4.2. Các nhân tố ảnh hưởng đến hiệu lực KTNB

* Năng lực của KTNB

Theo IPPF, năng lực KTNB là công cụ được coi là cần thiết để đáp ứng các yêu cầu về việc thực hiện KTNB, Theo định nghĩa của viện KTNB, “năng lực là khả năng của một cá nhân có thể thực hiện công việc đúng cách, là tập hợp các định nghĩa kiến thức, kỹ năng và thái độ”. Theo [56] cho rằng năng lực cốt lõi của kiểm toán viên nội bộ cần được tăng cường thông qua việc cung cấp đầy đủ các nguồn lực cho KTNB. Văn hóa doanh nghiệp và cơ chế phát triển của mỗi doanh nghiệp nên thúc đẩy sự phát triển của đội ngũ kiểm toán nội bộ. Tác giả đề xuất rằng doanh nghiệp nên thiết lập hệ thống giám sát có đánh giá năng lực đồng thời xác định những hạn chế và thực hiện chương trình đào tạo để giảm bớt các sai sót của KTNB. Viện KTNB IIA [57] cũng xác định năng lực nhân viên như là một chìa khóa trong hoạt động KTNB hữu hiệu và hiệu quả. Kiểm toán viên sở hữu kiến thức, kỹ năng và năng lực cần thiết khác để có thể thực hiện nhiệm vụ và trách nhiệm của mình một cách chuyên nghiệp. Họ cần phải có một hệ thống kỹ năng cần thiết để kiểm toán mọi lĩnh vực của một tổ chức. Năng lực KTNB được hiểu như là sự thành thạo và chuyên nghiệp của KTNB theo Chuyên môn, kỹ năng và kiến thức của các thành viên thực hiện chức năng KTNB là cần thiết [58, 59]. Kỹ năng và kiến thức được xây dựng trong nhiều năm, tạo ra kinh nghiệm. Các thành viên trong nhóm có kinh nghiệm cao, kiến thức tốt làm việc hiệu quả và tốt hơn. Họ kiểm soát tốt mục tiêu kiểm toán, cung cấp bức tranh hoàn chỉnh hơn về các kết quả kiểm toán cũng như các khuyến nghị được đưa ra. Theo tác giả [16] nhận thấy năng lực của KTV ảnh hưởng tích cực đến thực hiện chức năng KTNB.

* Quy mô của bộ phận KTNB

Theo IPPF [60] quy định rằng các nhà quản lý phải đảm bảo cuộc kiểm toán nội bộ được cung cấp đầy đủ các nguồn lực để thực hiện nhiệm vụ và chức năng của mình một cách hợp lý. Bất kỳ nguồn lực nào thiếu nên cần được báo cáo với nhà quản lý cấp cao. Một trong số các yêu cầu đó là số lượng KTV phải phù hợp. Nghiên cứu [6] cũng cho rằng một trong số các điều kiện bắt buộc để KTNB hữu hiệu là sự sẵn sàng có đủ số lượng chuyên gia KTNB có trình độ. Nghiên cứu [30] cũng lập luận rằng số lượng kiểm toán viên nội bộ tăng lên cho phép kiểm toán luân phiên từ đó đảm bảo tính khách quan hữu hiệu của KTNB. Do vậy, số lượng KTNB ảnh hưởng đến hiệu lực KTNB [19]. Quy mô KTNB cũng liên quan chặt chẽ đến các nguồn lực

được phân bổ và mức đầu tư được thực hiện cho KTNB [61]. Một số nghiên cứu chỉ ra số lượng KT viên nội bộ được sử dụng như một thước đo để KTĐL đánh giá chất lượng KTNB [10]. Nghiên cứu [6] cũng cho rằng điều kiện bắt buộc phải được đáp ứng để cho phép KTNB thực hiện nhiệm vụ của mình là sự sẵn có của nguồn nhân lực thực hiện KTNB. Quy mô của nhóm KTNB là một trong các tiêu chí quan trọng để KTĐL đánh giá chất lượng KTNB.

*** Tính độc lập của kiểm toán viên**

Theo [62] các kiểm toán viên độc lập cần đảm bảo việc lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán một cách khách quan. Viện KTNB cũng cho rằng, các hoạt động KTNB có giá trị gia tăng khi tính độc lập và khách quan là hai trong số các yêu cầu cơ bản. Vấn đề đặt ra là tính độc lập khách quan bị đe dọa nếu kiểm toán trưởng không có quyền truy cập trực tiếp và vô hạn vào quản lý cấp cao hội đồng quản trị. Điều này được thể hiện trong báo cáo kếp của KTNB. KTNB phải báo cáo về mặt hành chính với giám đốc điều hành và báo cáo nhiệm vụ, chức năng của mình cho Hội đồng quản trị, Ủy ban kiểm toán. Đồng thời, các thành viên của Ủy ban kiểm toán nên được tạo thành từ các giám đốc không tham gia điều hành và cần được chủ trì bởi thành viên độc lập. Theo [63], tính độc lập còn được thể hiện qua việc các kiểm toán viên được phép thực hiện các công việc của mình mà không có bất cứ thỏa thuận nào được đặt ra với Ban điều hành, các đánh giá của kiểm toán viên cần được bảo vệ khỏi các mối đe dọa ảnh hưởng tới tính khách quan, độc lập thông qua việc thực hiện báo cáo và phân công công việc cần tránh xung đột lợi ích. Các kiểm toán viên nội bộ cũng được yêu cầu thể hiện mức độ khách quan cao nhất trong quá trình thu thập các bằng chứng đánh giá và truyền thông thông tin liên quan đến hoạt động hoặc quá trình được kiểm tra. Viện KTNB [64] cũng hướng dẫn các quy tắc đạo đức nghề nghiệp KTNB phải:

- Hạn chế tham gia các hoạt động, các mối quan hệ có thể làm giảm khả năng đánh giá của mình.
- Không chấp nhận bất cứ điều gì làm giảm khả năng đánh giá chuyên môn
- Không tiết lộ tất cả các sự kiện quan trọng mà họ đã biết có thể làm sai lệch các hoạt động báo cáo nếu các thông tin đó không được phép tiết lộ.

IPPF cũng hướng dẫn các trưởng kiểm toán nội bộ có quyền truy cập không hạn chế vào hồ sơ, nhân sự và các phòng ban và không được thực hiện công việc phi kiểm toán và là đơn vị liên kết với IIA. Các nghiên cứu đã chỉ ra tính độc lập và khách quan càng lớn thì hiệu lực KTNB càng cao [1, 17, 18, 27, 35].

*** Thiết lập tổ chức**

Theo [34], yếu tố này bao gồm các chính sách, thủ tục để hướng dẫn hoạt động KTNB và hồ sơ tổ chức nhấn mạnh vai trò tổ chức KTNB và vị trí của KTNB trong tổ chức đó. Các chính sách rõ ràng, thủ tục phù hợp với các thông lệ của tổ chức là rất quan trọng và ảnh hưởng đến tính hữu hiệu của KTNB. Nghiên cứu [22] cũng chỉ ra rằng các đặc điểm của tổ chức: chính trị, các xung đột, chưa rõ ràng về vai trò của KTNB là những yếu tố ảnh hưởng đến tính hữu hiệu của KTNB.

*** Giới hạn phạm vi**

Phạm vi đánh giá là phạm vi và ranh giới của cuộc kiểm toán. Nghiên cứu [41] cho rằng cuộc kiểm toán được giới hạn phạm vi ảnh hưởng tích cực đến hiệu lực của KTNB nhưng không có nghĩa là không có giới hạn nào được đặt trên các hoạt động của KTNB. Kiểm toán nội bộ có thể kiểm tra bất kỳ khía cạnh nào của tổ chức, xem xét cẩn thận các quy trình, hệ thống và tài liệu nào và có thể liên lạc với tất cả các bên liên quan. Qua xác định phạm vi chính xác, đánh giá viên nội bộ có thể xác định quy trình cải tiến hoặc phát hiện các bất thường.

*** Tuân thủ các tiêu chuẩn hiện hành**

Kiểm toán viên nội bộ hoạt động hữu hiệu khi tuân thủ các tiêu chuẩn nghề nghiệp [65]. Các nghiên cứu [65-67] cho thấy việc tuân thủ chuẩn mực nghề nghiệp là nhân tố ảnh hưởng tới tính hữu hiệu KTNB. Theo tiêu chuẩn của IIA, các kiểm toán viên cần tuân thủ tiêu chuẩn nghề nghiệp vì liên quan đến tính khách quan, trình độ và chuyên nghiệp của KTNB.

*** Tính khách quan của KTV**

Tính khách quan là cần thiết cho bất kỳ chuyên gia nào cung cấp sự đánh giá chuyên nghiệp của mình hoặc thông qua người khác, nếu không đảm bảo được tính khách quan thì các kết luận của chuyên gia đó sẽ mất giá trị hoặc trở nên vô nghĩa đối với người khác. Đối với môi trường kinh doanh thì tính khách quan cần được nhấn mạnh hơn cả, đặc biệt là đối với kiểm toán viên- khi mà các đối tượng quan tâm đến doanh nghiệp sử dụng kết quả kiểm toán để đưa ra quyết định. Quan điểm này được xác nhận bởi cả cơ quan chuyên môn và các nhà nghiên cứu. Kiểm toán viên nội bộ phải khách quan khi thực hiện nhiệm vụ của mình đồng thời khi thực hiện các hoạt động không có bất kỳ sự can thiệp nào [68].

*** Phương pháp tiếp cận kiểm toán dựa trên rủi ro**

Những năm gần đây, quan điểm kiểm toán thay đổi từ kiểm toán truyền thống theo hướng tuân thủ và giám sát sang hướng tiếp cận dựa trên rủi ro. Hướng tiếp cận dựa

trên rủi ro là phương pháp mới giúp các tổ chức nhận diện và phân tích được rủi ro. Từ đó xác định được các biện pháp kiểm soát nhất định để quản lý rủi ro và cải thiện quy trình để tổ chức hoạt động tốt hơn. Phương pháp kiểm toán dựa trên rủi ro cho phép kiểm toán viên chuyển trọng tâm, công việc kiểm toán vào các lĩnh vực kinh doanh có rủi ro. Thay vì kiểm toán toàn bộ, kiểm toán viên sẽ tập trung vào các lĩnh vực có tiềm ẩn nhiều rủi ro. Theo hướng dẫn tại chuẩn mực 2010 của IPPF, trưởng kiểm toán nội bộ phải xây dựng kế hoạch kiểm toán dựa trên định hướng rủi ro (Risk- Based) để xác định các ưu tiên cho hoạt động kiểm toán và tư vấn của hoạt động KTNB. Điều đó giúp cho việc quản lý rủi ro của KTNB được hữu hiệu hơn [30, 41]. Tuy nhiên nghiên cứu [24] cho rằng việc KTNB áp dụng phương pháp có thể ảnh hưởng đến tính hợp pháp của KTNB.

*** Thuê ngoài KTNB**

Bộ phận KTNB có thể được tổ chức bên trong doanh nghiệp hoặc được thuê ngoài từ các bên thứ ba hoặc dưới dạng kết hợp cả hai. Các nghiên cứu [17, 69] phân tích ưu, nhược điểm của thuê ngoài KTNB. Các doanh nghiệp tổ chức KTNB có thể tạo điều kiện cho nhân viên đạt được kỹ năng và kiến thức trong lĩnh vực kiểm toán, nhưng nếu cuộc KTNB được thuê ngoài tăng tính độc lập, khách quan cho cuộc kiểm toán [1, 17]. Khi KTNB được thuê ngoài tạo điều kiện thuận lợi cho việc sử dụng các chuyên gia có kỹ năng chuyên sâu trong lĩnh vực kiểm toán đồng thời tăng tính khách quan của KTNB do ít tương tác với các nhà quản lý và nhân viên trong tổ chức. Bên cạnh đó thuê ngoài KTNB giúp loại bỏ chi phí và đào tạo nhân viên KTNB. Tuy nhiên, khi thuê ngoài KTNB, các bộ phận được kiểm toán sẽ thận trọng hơn khi tiếp cận với KTNB do vậy, các kiểm toán viên nội bộ ít được tiếp cận các thông tin, sự kiện hoặc vấn đề quan trọng cho cuộc kiểm toán. Các nghiên cứu [70-75] cũng phân tích lợi ích và hạn chế của thuê ngoài KTNB.

*** Chất lượng kiểm toán nội bộ**

Các tiêu chuẩn hoạt động của IIA [52] yêu cầu kiểm toán viên khi lập kế hoạch và thực hiện công việc kiểm toán đưa ra các phát hiện kiểm toán hữu ích và đưa ra các khuyến nghị để cải thiện cho doanh nghiệp. Khả năng lập kế hoạch, thực hiện và truyền đạt kết quả kiểm toán phù hợp là đạt được chất lượng kiểm toán, Do vậy, chất lượng kiểm toán là yếu tố ảnh hưởng đến hiệu lực kiểm toán nội bộ, chất lượng của KTNB hướng tới cách kiểm toán viên nội bộ thực hiện hoạt động kiểm toán và đánh giá các quy trình kiểm toán theo tiêu chuẩn nghề nghiệp [18]. Chất lượng kiểm toán được xác định bởi khả năng bộ phận

kiểm toán nội bộ cung cấp các phát hiện và khuyến nghị hữu ích là trọng tâm của hiệu lực KTNB. KTNB phải chứng minh rằng các khuyến nghị đó có giá trị với tổ chức và tạo được uy tín trong tổ chức [49]. Theo [53], chất lượng kiểm toán được đo lường bằng trình độ năng lực của kiểm toán viên, phạm vi cung cấp dịch vụ, lập kế hoạch kiểm toán hiệu quả, giao tiếp hiệu quả.

*** Phong cách lãnh đạo của Trưởng kiểm toán nội bộ**

Một trong những động lực thúc đẩy giá trị của KTNB là cách mà KTNB được quản lý bởi trưởng kiểm toán nội bộ. Các nghiên cứu trước đây nhấn mạnh đến tầm quan trọng của trưởng kiểm toán nội bộ ảnh hưởng đến hữu hiệu của KTNB đặc biệt là kỹ năng kiểm toán [13, 76, 77]. Nghiên cứu [15] chứng minh rằng phong cách lãnh đạo của trưởng KTNB ảnh hưởng đáng kể đến hữu hiệu KTNB. Nhiều nghiên cứu đã nhấn mạnh kiên thức, kỹ thuật và kinh nghiệm của trưởng kiểm toán nội bộ ảnh hưởng đến hiệu lực KTNB [9, 11, 18, 22, 27, 35, 78]. Kỹ năng ứng xử được [79, 80] chỉ ra rằng có ảnh hưởng tích cực đến hiệu lực KTNB. Khi các kiểm toán viên nội bộ được kỳ vọng sẽ thể hiện các kỹ năng hành vi phù hợp thì khả năng lãnh đạo của trưởng kiểm toán nội bộ được xác định là kỹ năng quan trọng nhất để khẳng định vị thế và ảnh hưởng đến hiệu lực KTNB [81-83]. Các nghiên cứu cũng chỉ ra mối quan hệ của phong cách lãnh đạo ảnh hưởng đến hiệu lực KTNB [14, 15, 83-85].

*** Hỗ trợ của nhà quản lý cấp cao**

Theo [86] để kiểm toán nội bộ hữu hiệu trong doanh nghiệp cần có sự hỗ trợ đầy đủ của Ban giám đốc. Điều đó được thể hiện qua việc tổ chức đánh giá cao chức năng kiểm toán nội bộ, việc thực hiện công việc kiểm toán và thực hiện các kiến nghị của tổ chức đó. Đồng quan điểm, nghiên cứu [87] cũng cho rằng nhà quản lý hỗ trợ thời gian, trang bị đầy đủ các thiết bị cho bộ phận kiểm toán nội bộ, ủng hộ các nguồn lực về nhân viên, thời gian, thông tin và công nghệ, đồng thời có thái độ tích cực coi hoạt động KTNB là chức năng quan trọng chiến lược. "Chúng tôi có thể kiểm tra bất cứ thứ gì, nhưng không phải tất cả mọi thứ" - Đây là lời của Giám đốc điều hành của Viện KTNB Toàn cầu như một sự nhấn mạnh về phạm vi KTNB [88]. Điều này chỉ được thực hiện tốt khi có sự hỗ trợ của nhà quản lý. Sự hỗ trợ của nhà quản lý phụ thuộc vào nhận thức và thái độ của nhà quản lý với KTNB. Theo [86] nhân viên sẽ tiếp thu các giá trị nếu họ tin tưởng rằng nhà quản lý cam kết cùng với các giá trị đó. Đồng quan điểm đó, nghiên cứu [89, 90] cho rằng hành vi và thái độ của Ban giám đốc đối với KTNB có khả năng cung cấp tín hiệu tốt về vai trò và giá trị của KTNB trong tổ chức. Theo

[57] nhấn mạnh tầm quan trọng của mối quan hệ giữa KTNB và nhà quản lý, nhà quản lý được tham gia vào kế hoạch KTNB bằng cách cung cấp sự hỗ trợ đầu vào cho KTNB. Đồng thời, KTNB cần báo cáo các vấn đề liên quan về kế hoạch, thực hiện, các kết luận đạt được và kiến nghị cần được thực hiện. Trưởng KTNB được yêu cầu phải báo cáo định kỳ với quản lý cấp cao và hội đồng quản trị về các vấn đề liên quan đến mục đích, quyền hạn, trách nhiệm và thực hiện KTNB liên quan đến kế hoạch kiểm toán. Báo cáo về khu vực công ở Malaysia [10] cho thấy hỗ trợ quản lý có ảnh hưởng đáng kể đến việc thực hiện các khuyến nghị của KTNB và KTNB sẽ có nguồn lực tốt về nhân sự và ngân sách thực hiện.

*** Hỗ trợ và cam kết của nhà quản lý**

Trong quá trình thực hiện chức năng của mình, KTNB sẽ thảo luận với lãnh đạo và nhà quản lý đồng thời tư vấn về hoạt động kinh doanh và các rủi ro có liên quan. Sau đó, ban điều hành sẽ có thể giảm được rủi ro của công ty và tiếp tục trao đổi với kiểm toán nội bộ về sự tư vấn của KTNB. Do đó, người ta cho rằng nhà quản lý và KTNB có mối quan hệ gắn gũi. Tuy nhiên, mối quan hệ này cần đảm bảo tính độc lập của KTNB. Như vậy, sự hỗ trợ nhà quản lý đóng vai trò quan trọng trong đổi mới tổ chức. Nhà quản lý tác động tích cực đến thực hiện chức năng KTNB vì nó tác động đến việc duy trì mức độ khách quan, tính toàn vẹn và năng lực trong quá trình kiểm toán tại doanh nghiệp theo nghiên cứu [35, 91]. Nghiên cứu [92] nhấn mạnh sự hỗ trợ của nhà quản lý là quan trọng nhất đối với hoạt động và thành công của KTNB. Kết quả nghiên cứu [92] cũng cho thấy sự hỗ trợ của nhà quản lý có mối quan hệ tích cực đến chức năng kiểm toán nội bộ. Điều đó khẳng định KTNB cần có sự hỗ trợ đầy đủ của Ban giám đốc. Theo [93] giải thích sự hỗ trợ của nhà quản lý đó là sự hỗ trợ về thời gian cần thiết, trang bị đầy đủ cho các bộ phận KTNB nguồn lực về nhân viên, tiền bạc, thời gian, thông tin và công nghệ và có một thái độ tích cực. Đồng thời đánh giá cao chức năng của KTNB điều này phụ thuộc vào nhận thức và thái độ của nhà quản lý đối với chức năng KTNB. Theo [94], các nhân viên sẽ tiếp thu các giá trị nếu họ tin tưởng rằng quản lý cam kết cùng các giá trị. Do vậy, hành vi và thái độ của nhà quản lý là dấu hiệu tích cực đối với chức năng KTNB. Theo [95] cũng nhấn mạnh tầm quan trọng của mối quan hệ giữa KTNB và nhà quản lý và làm thế nào để có thể hỗ trợ chức năng KTNB. Đó là một yêu cầu của tiêu chuẩn điều hành mà quản lý được tham gia vào kế hoạch KTNB bằng cách cung cấp đầu vào cho KTNB.

*** Ủy ban kiểm toán/ Ủy ban kiểm soát**

Ủy ban kiểm toán được thành lập từ các thành viên của hội đồng quản trị, Ban giám đốc [27]. Sự tương tác giữa KTNB và ủy ban kiểm toán thực sự quan trọng với cả hai [96-99] và được hướng dẫn trong quy định của IIA. Và được coi là có tác động đến hiệu lực của KTNB thông qua chia sẻ thông tin và dữ liệu [6, 36]. Việc trao đổi thông tin sẽ giúp cho KTNB dễ dàng thực hiện các nhiệm vụ, mục tiêu của mình hơn [10]. Bên cạnh đó, sự giám sát của ủy ban kiểm toán cũng giúp KTNB xác định các vấn đề chính và đưa ra các cơ hội cải thiện. Mục tiêu của Ủy ban kiểm toán là giám sát và đánh giá hệ thống kiểm soát quản lý cũng là một trong số các mục tiêu chính của KTNB [101]. Hợp tác giữa ủy ban kiểm toán và KTNB là rất quan trọng, ảnh hưởng đến hiệu lực KTNB. Sự hợp tác tạo điều kiện thuận lợi cho việc trao đổi thông tin và khả năng truy cập dữ liệu của KTNB [100] đồng thời, ủy ban kiểm toán giám sát hoạt động của KTNB sẽ hữu ích trong các vấn đề của KTNB cũng như các khuyến nghị của KTNB được cải thiện tốt hơn. Vai trò của KTNB sẽ tăng lên khi KTNB báo cáo với ủy ban kiểm toán [102]. Ủy ban kiểm toán là một cơ quan độc lập bao gồm các chuyên gia từ nhiều lĩnh vực khác nhau trong tổ chức, Nó đóng vai trò quan trọng trong việc thúc đẩy sự phát triển của quản trị doanh nghiệp. Nghiên cứu [97, 103-105] nhấn mạnh ủy ban kiểm toán có ảnh hưởng tích cực đến hiệu lực KTNB và được đo lường bằng số lượng tối thiểu trong một ủy ban kiểm toán nên là ba thành viên, ủy ban càng có nhiều thành viên thì ủy ban kiểm toán càng có hiệu quả và làm tăng hiệu lực KTNB, tần suất các cuộc họp của ủy ban kiểm toán và tính độc lập của ủy ban kiểm toán ảnh hưởng tích cực đến hiệu lực KTNB.

*** Thông tin và truyền thông**

Một số nghiên cứu xác định tầm quan trọng của truyền thông hiệu quả đối với các chức năng, bộ phận để đạt được mục tiêu. Yếu tố này đề cập đến việc xác định, hiểu và trao đổi thông tin theo hình thức và khung thời gian thích hợp để hoàn thành mục tiêu KTNB [106]. Truyền thông là rất quan trọng trong đạt được mục tiêu kiểm toán [107] và nó được hiểu là tập hợp các kỹ năng giao tiếp đọc, viết, nghe nói. Nghiên cứu [108] cho rằng các kiểm toán viên không chỉ có kiến thức và kỹ năng mà cần phải khéo léo và giao tiếp hiệu quả để đạt được mục tiêu của mình. Nghiên cứu [109] lưu ý ba lý do tại sao giao tiếp là đặc biệt quan trọng trong KTNB. Thứ nhất, giao tiếp là cần thiết khi "trưởng nhóm kiểm toán phải báo cáo định kỳ cho hội đồng quản trị và quản lý cấp cao về mục đích, quyền hạn, trách nhiệm và kết quả hoạt động của

KTNB". Thứ hai, giao tiếp là cần thiết để phát triển khách hàng, các mối quan hệ. Các mục tiêu, hoạt động của KTNB kỳ vọng sẽ truyền đạt một cách có hiệu quả các hoạt động nếu vai trò giá trị gia tăng được công nhận. Cuối cùng là các kiểm toán viên nội bộ phải liên tục tương tác với nhau trong nhóm hoặc bên ngoài, việc trao đổi thông tin tạo điều kiện phối kết hợp công việc kiểm toán để đạt được mục tiêu cho tổ chức. Nghiên cứu [66, 110] xem xét các thông tin mà KTNB trao đổi với các bên liên quan như Ủy ban kiểm toán, hội đồng quản trị bao gồm cả văn bản hoặc lời nói ảnh hưởng đến hữu hiệu của KTNB.

*** Kiểm soát cuộc kiểm toán**

Theo tiêu chuẩn nghề nghiệp KTNB, nghiên cứu [52] chuẩn mực thuộc tính 1300 đề xuất trường KTNB cần phải xây dựng và duy trì chương trình cải tiến và đảm bảo chất lượng bao gồm tất cả các khía cạnh của hoạt động kiểm toán nội bộ. Đồng thời, chương trình đảm bảo chất lượng còn đánh giá sự tuân thủ của kiểm toán viên nội bộ với chuẩn mực hành nghề của KTNB. Kiểm soát cuộc kiểm toán là thông qua các giám sát liên tục- đánh giá mức độ hài lòng các bên liên quan về KTNB, tự đánh giá định kỳ và đánh giá độc lập [52] - 1300. Trường kiểm toán nội bộ được yêu cầu thiết lập quy trình để theo dõi các sai sót của KTNB ngay trước khi thực hiện kiểm toán, đồng thời có các biện pháp quản lý, kiểm soát rủi ro của cuộc kiểm toán. Việc thực hiện các biện pháp kiểm soát cuộc kiểm toán sẽ giúp ngăn ngừa các thiếu sót xảy ra [111] hoặc giảm thiểu sự chậm trễ trong kiểm toán của KTNB [112]. Các nghiên cứu đồng thuận quan điểm ảnh hưởng tích cực của quá trình kiểm soát KTNB về các phát hiện và khuyến nghị KTNB tới sự hữu hiệu của KTNB [28, 53].

*** Môi trường kiểm soát**

Môi trường kiểm soát trong doanh nghiệp ảnh hưởng đến công việc của tất cả các thành viên bao gồm cả kiểm toán viên nội bộ. Môi trường kiểm soát mà ban quản lý cần nhận thức được tầm quan trọng của các biện pháp kiểm soát và chức năng xem xét, giám sát ảnh hưởng tác động kép đến KTNB: Tạo điều kiện giao tiếp, tiếp cận với các nhân viên khác, khi mà những nhân viên thường coi KTNB là "cảnh sát của công ty" và hiểu rõ hơn về vai trò của KTNB của nhà quản lý, ảnh hưởng đến mối quan hệ giữa nhà quản lý và lợi ích mà hai bên nhận được từ mối quan hệ của họ [5]. Các hoạt động kiểm soát cũng như các quy định về giá trị đạo đức, trách nhiệm giải trình của môi trường kiểm soát có thể tạo điều kiện thuận lợi cho việc giao tiếp với các nhân viên trong doanh nghiệp một cách dễ dàng. Đồng thời, giúp các nhân viên, Ban giám đốc hiểu rõ hơn vai trò của KTNB [5]. Nghiên cứu [106] cho

thấy có mối liên hệ giữa chất lượng KTNB với thành phần môi trường kiểm soát của KSNB. Tương tự, nghiên cứu [5] ảnh hưởng tích cực của môi trường kiểm soát đến hiệu lực KTNB.

Ủy ban các tổ chức tài trợ của Ủy ban Treadway - COSO, công bố khuôn khổ để thực hiện và đánh giá kiểm soát nội bộ trong đó có kiểm soát nội bộ. Đó là quan điểm về đạo đức và phong cách quản lý của nhà quản lý, nhận thức về tầm quan trọng của kiểm soát nội bộ và sự giám sát của nhà quản lý.

*** Các khía cạnh văn hóa**

Một số nghiên cứu trước đây đã nghiên cứu về sự thay đổi đáng kể của kiểm toán liên quan đến văn hóa như [87, 113, 114]. Nghiên cứu [115] kế thừa nghiên cứu [114] phân tích các nhân tố bao gồm khoảng cách quyền lực, chủ nghĩa cá nhân ảnh hưởng đến chất lượng, hiệu lực KTNB. Khoảng cách quyền lực liên quan đến mức độ các thành viên cấp dưới được phân bổ ít quyền lực hơn sự mong đợi hoặc quyền lực không được phân phối công bằng [114].

*** Điều lệ KTNB/ Thiết lập tổ chức**

Điều lệ KTNB cung cấp thẩm quyền cần thiết cho việc KTNB hoạt động để thực hiện trách nhiệm của mình. Xét về các yêu cầu của tiêu chuẩn hành nghề của KTNB, bộ phận KTNB phải xây dựng điều lệ KT và cần được sự chấp thuận của HĐ QT và ủy ban kiểm toán. Điều lệ kiểm toán đóng vai trò như các điều khoản tham chiếu cho bộ phận kiểm toán NB. Điều lệ KT cung cấp các chức năng KTNB với sự cho phép để truy cập hồ sơ của nhân sự và quyền kiểm tra bất kỳ hoạt động nào trong doanh nghiệp [110]. Theo [34], yếu tố này bao gồm các chính sách, thủ tục để hướng dẫn hoạt động KTNB và hồ sơ tổ chức nhấn mạnh vai trò tổ chức KTNB và vị trí của KTNB trong tổ chức đó. Các chính sách rõ ràng, thủ tục phù hợp với các thông lệ của tổ chức là rất quan trọng và ảnh hưởng đến tính hữu hiệu của KTNB. Nghiên cứu [22] cũng chỉ ra rằng các đặc điểm của tổ chức: chính trị, các xung đột, chưa rõ ràng về vai trò của KTNB là những yếu tố ảnh hưởng đến tính hữu hiệu của KTNB.

*** Hệ thống pháp luật**

Trong nghiên cứu [22] đã kết luận về đặc điểm chính trị và văn hóa ảnh hưởng đến việc thực hiện chức năng KTNB. Theo nghiên cứu [30] cho thấy tại Ý, các quy định pháp lý ảnh hưởng mạnh mẽ đến thực hiện chức năng KTNB. Đồng quan điểm với Arena, nghiên cứu [39, 116] cũng nhấn mạnh tính cưỡng chế của quy định pháp luật ảnh hưởng tích cực đến thực hiện chức năng KTNB.

Theo [49] cho rằng những phẩm chất tốt nhất của một kiểm toán viên nội bộ sẽ có thể không có hiệu lực nếu không có sự hiểu biết về chính trị văn hóa. Đồng quan điểm với Sawyer, nghiên cứu [87] cũng nhấn mạnh ý nghĩa và tầm quan trọng của chính trị và văn hóa ảnh hưởng đến chức năng KTNB.

*** Tương tác giữa kiểm toán NB và KTĐL**

Theo nghiên cứu [9, 35] cho thấy việc tăng tương tác bao gồm: lập kế hoạch, trao đổi thông tin và báo cáo giữa KTNB và KTĐL ảnh hưởng tích cực đến hữu hiệu KTNB.

Phụ lục 2: Tổng hợp các nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến hiệu lực KTNB

5. KẾT LUẬN

Trong nghiên cứu này, chúng tôi đã tổng hợp và cung cấp một khuôn khổ khái niệm về đo lường hiệu lực KTNB trên các quan điểm khác nhau và tổng hợp các nhân tố ảnh hưởng đến hiệu lực KTNB dựa trên việc tổng hợp các nghiên cứu trước. Các nghiên cứu được phân tích và tổng hợp để giải quyết các mục tiêu nghiên cứu của chúng tôi.

Bài báo cung cấp một cách nhìn tổng quan về hiệu lực KTNB cũng như các nhân tố ảnh hưởng đến hiệu lực KTNB, đóng góp quan trọng về mặt lý luận cho các nghiên cứu có liên quan về KTNB.

Phụ lục 1. Tổng hợp các nghiên cứu đo lường hiệu lực kiểm toán nội bộ

STT	Quan sát	Số lượng	Nhóm	Nghiên cứu
A. Đo lường khách quan				
1	Mức độ hoàn thành kế hoạch kiểm toán	3	Quy trình	[1-3]
2	Thời gian cần thiết để hoàn thành kế hoạch kiểm toán	2	Quy trình	[1, 2]
3	Tỷ lệ thực hiện khuyến nghị	7	Đầu ra	[1, 2, 4-6, 27]
4	Thời điểm phát hành báo cáo kiểm toán nội bộ	2	Đầu ra	[2, 3]
5	Thời gian giải quyết các phát hiện của KTNB	3	Đầu ra	[2, 3, 10]
6	Quản lý thời gian	1	Đầu ra	[3]
7	Số lượng phát hiện kiểm toán	8	Đầu ra	[2, 13, 19-21, 28, 29]
8	Giá trị kiểm toán	5	Kết quả	[1, 2, 4, 12, 20]
B. Đo lường theo cảm nhận				
9	Nhận thức tính hiệu lực của KTNB	17	Đầu ra	[5, 8-12, 14-17, 28, 32, 33, 35-37, 117]

10	Sự hài lòng của các bên liên quan	3	Đầu ra	[2, 4, 14, 18]
11	Giá trị gia tăng theo cảm nhận của doanh nghiệp	7	Kết quả	[9, 13, 16-18, 34, 41]

Phụ lục 2. Tổng hợp các nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến hiệu lực KTNB

STT	Nhân tố	Nghiên cứu	Ghi chú
A. Các nhân tố vi mô			
1	Năng lực của KTNB	[17]	
2	Quy mô của bộ phận KTNB	[6, 19, 27, 61]	
3	Thiết lập tổ chức	[34, 106]	
4	Bộ phận được kiểm toán	[34]	
5	Tính độc lập của KTNB	[13, 35]	
6	Tính khách quan của KTNB	[35, 118]	
7	Tư vấn rủi ro	[22, 27]	
8	Thuê ngoài KTNB	[17]	
9	Chất lượng công việc KTNB	[11, 18, 117]	
10	Phong cách lãnh đạo của kiểm toán trưởng	[13, 119]	
11	Hỗ trợ của nhà quản lý	[12, 35]	
12	Tương tác giữa KTNB và kiểm toán độc lập	[9, 35]	
13	Hợp tác với ủy ban kiểm toán	[6, 27, 36]	
14	Thông tin và truyền thông	[28, 34, 106]	
15	Kiểm soát cuộc kiểm toán	[28, 34]	
16	Sự hỗ trợ của môi trường kiểm soát	[106]	
17	Các khía cạnh văn hóa	[7]	
B. Các nhân tố vĩ mô			
1	Giới hạn phạm vi	[4]	
2	Tuân thủ các tiêu chuẩn hiện hành	[67]	
3	Hệ thống pháp luật	[22, 30, 39, 49, 87, 116]	

TÀI LIỆU THAM KHẢO

[1]. D. S. Soh, N. Martinov-Bennie, "The internal audit function: Perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation," *Managerial Auditing Journal*, vol. 26, no. 7, pp. 605-622, 2011.

[2]. C. Bota-Avram, I. Popa, C. Stefanescu, "Methods of measuring the performance of internal audit," *The USV Annals of Economics and Public Administration*, 10, 3, 137-146, 2011.

- [3]. B.A. Cristina, P. Cristina, "Measuring and assessment of internal audit's effectiveness," *Annals of Faculty of Economics*, 3, 1, 784-790, 2009.
- [4]. L. Erasmus, P. Coetzee, "Drivers of stakeholders' view of internal audit effectiveness: Management versus audit committee," *Managerial Auditing Journal*, 2018.
- [5]. I. Barišić, B. Tušek, "The importance of the supportive control environment for internal audit effectiveness-the case of Croatian companies," *Economic research-Ekonomska istraživanja*, 29, 1, 1021-1037, 2016.
- [7]. P. Bednarek, "Factors Affecting the Internal Audit Effectiveness: A Survey of the Polish Private and Public Sectors," in *Efficiency in Business and Economics*, Springer, 1-16, 2018.
- [8]. A. Alzeban, N. Sawan, "The impact of audit committee characteristics on the implementation of internal audit recommendations," *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 24, 61-71, 2015.
- [9]. G. Tackie, E. Marfo-Yiadom, S. O. Achina, "Determinants of internal audit effectiveness in decentralized local government administrative systems," *International Journal of Business and Management*, 11, 11, 1884. 2016
- [10]. M. S. Badara, S. Z. Saidin, "Empirical evidence of antecedents of internal audit effectiveness from Nigerian perspective," *Middle-East Journal of Scientific Research*, 19, 4, 460-471, 2014.
- [10]. N. Ahmad, R. Othman, R. Othman, K. Jusoff, "The effectiveness of internal audit in Malaysian public sector," *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 5, 9, 53, 2009.
- [11]. K. A. Endaya, M. M. Hanefah, "Internal audit effectiveness: An approach proposition to develop the theoretical framework," *Research Journal of Finance and Accounting*, 4, 10, 92-102, 2013.
- [12]. A. A. M. Al-Twairy, J. A. Brierley, D. R. Gwilliam, "The development of internal audit in Saudi Arabia: An institutional theory perspective," *Critical Perspectives on Accounting*, 14, 5, 507-531, 2003.
- [13]. G. D'Onza, G. M. Selim, R. Melville, M. Allegrini, "Study on Internal Auditor Perceptions of the Function Ability to Add value," *International Journal of Auditing*, 19, 3, 182-194, 2015.
- [14]. R. Lenz, G. Sarens, F. Hoos, "Internal audit effectiveness: Multiple case study research involving chief audit executives and senior management," *EDPACS*, 55, 1, 1-17, 2017.
- [15]. L. O. Dal Mas, K. Barac, "The influence of the chief audit executive's leadership style on factors related to internal audit effectiveness," *Managerial Auditing Journal*, 2018.
- [16]. D. Getie Mihret, J. M. Mula, K. James, "The development of internal auditing in Ethiopia: the role of institutional norms," *Journal of financial reporting and accounting*, 10, 2, 153-170, 2012.
- [17]. H. Dellai, M. A. B. Omri, "Factors affecting the internal audit effectiveness in Tunisian organizations," *Research Journal of Finance and Accounting*, 7, 16, 208-211, 2016.
- [18]. A. Cohen, G. Sayag, "The effectiveness of internal auditing: an empirical examination of its determinants in Israeli organisations," *Australian Accounting Review*, 20, 3, 296-307. 2010.
- [19]. Y. T. Chang, H. Chen, R. K. Cheng, W. Chi, "The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance," *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 15, 1, 1-19, 2019.
- [20]. F. Shu, Q. Li, Q. Wang, H. Zhang, "Measurement and analysis of process audit: A case study," in *International Conference on Software Process*, 285-296, Springer, 2010
- [21]. N. Nurdiono, R. R. Gamayuni, "The effect of internal auditor competency on internal audit quality and its implication on the accountability of local government," *European Research Studies Journal*, 21, 4, 426-434, 2018.
- [22]. R. Lenz, U. Hahn, "A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities," *Managerial Auditing Journal*, 30, 1, 5-33, 2015.
- [23]. R. B. Abdullah, *Redefining internal audit performance: Impact on corporate governance. Doctorial Thesis*, Edith Cowan University. 2014.
- [24]. R. Lenz, U. Hahn, "A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities," *Managerial Auditing Journal*, 30, 1, 5-33. 2015.
- [25]. O. Turetken, S. Jethefer, B. Ozkan, "Internal audit effectiveness: operationalization and influencing factors," *Managerial Auditing Journal*, 2019.
- [26]. J. V. Carcello, M. Eulerich, A. Masli, D. A. Wood, "The Value to Management of Using the Internal Audit Function as a Management Training Ground," *Accounting Horizons*, 32, 2, 121-140, 2018.
- [27]. M. Arena, G. Azzone, "Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness," *International Journal of Auditing*, 13, 1, 43-60, 2009.
- [28]. A. A. Oussii, N. B. Taktak, "The impact of internal audit function characteristics on internal control quality," *Managerial Auditing Journal*, 2018.
- [29]. M. Dittenhofer, "Internal auditing effectiveness: an expansion of present methods," *Managerial Auditing Journal*, 2001.
- [30]. M. Arena, M. Arnaboldi, G. Azzone, "Internal audit in Italian organizations: A multiple case study," *Managerial Auditing Journal*, 21, 3, 275-292, 2006.
- [31]. S. Mizrahi, I. Ness-Weisman, "Evaluating the effectiveness of auditing in local municipalities using analytic hierarchy process (ahp): A general model and the Israeli example," *International Journal of Auditing*, 11, 3, 187-210, 2007.
- [32]. W. S. Albrecht, K. R. Howe, D. R. Schueler, *Evaluating the effectiveness of internal audit departments. Institute of Internal Auditors Research Foundation*, 1988.
- [33]. D. A. Hoag, "Measuring audit effectiveness," *Internal Auditor*, 70-8, 1981.
- [34]. D. G. Mihret, A. W. Yismaw, "Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study," *Managerial auditing journal*, 2007.
- [35]. A. Alzeban, D. Gwilliam, "Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector," *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 23, 2, 74-86, 2014.

- [36]. S. O. Alshbie, "Internal auditing effectiveness success model: a study on Jordanian industrial firms," in Proceedings of the Second American Academic Research Conference on Global Business, Economics, Finance and Social Sciences, 978-971, 2017.
- [37]. S. C. van Gelderen, M. Zegers, W. Boeijen, G. P. Westert, P. B. Robben, H. C. Wollersheim, "Evaluation of the organisation and effectiveness of internal audits to govern patient safety in hospitals: a mixed-methods study," *BMJ open*, 7, 7, e015506, 2017.
- [37]. D. E. Ziegenfuss, "Measuring performance," *Internal Auditor*, 57, 1, 36-36, 2000.
- [39]. I. E. S. Ebaid, "Internal audit function: an exploratory study from Egyptian listed firms," *International Journal of law and management*, 2011.
- [40]. J. Goodwin-Stewart, P. Kent, "The use of internal audit by Australian companies," *Managerial Auditing Journal*, 21, 1, 81-101, 2006.
- [41]. L. Erasmus, P. Coetzee, "Drivers of stakeholders' view of internal audit effectiveness: Management versus audit committee," *Managerial Auditing Journal*, 33, 1, 90-114, 2018.
- [42]. F. H. Fadzil, H. Haron, M. Jantan, "Internal auditing practices and internal control system," *Managerial Auditing Journal*, 2005.
- [43]. G. Spraakman, "Transaction cost economics: a theory for internal audit?," *Managerial auditing journal*, 1997.
- [44]. X. Wang, "Development trends and future prospects of internal audit," *Managerial Auditing Journal*, 12, 4-5, 200-204, 1997.
- [45]. M. Dittenhofer, "Internal auditing effectiveness: an expansion of present methods," *Managerial Auditing Journal*, 16, 8, 443-450, 2001.
- [46]. M. L. Frigo, A balanced scorecard framework for internal auditing departments. Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2002.
- [47]. Ernst Young, "Global Internal Audit Survey: A current state analysis with insights into future trends and leading practices," *Glob al*, 20, 2007.
- [48]. IIA, J. Bendermacher, Measuring the Effectiveness of the Internal Audit Function. <https://www.iaa.nl/document.php?id=2282013>.
- [49]. L. B. Sawyer, "An internal audit philosophy," *Internal Auditor*, 52, 46-56, 1995.
- [50]. C. N. Van Gansberghe, "Internal auditing in the public sector: a consultative forum in Nairobi, Kenya," *Internal Auditor*, 62, 4, 69-74, 2005.
- [51]. P. Coetzee, L. J. Erasmus, "What drives and measures public sector internal audit effectiveness? Dependent and independent variables," *International Journal of Auditing*, 21, 3, 237-248, 2017.
- [52]. IIA, International standards for the professional practice of internal auditing. Institute of Internal Auditors.
- [53]. D. Getie Mihret, A. Wondim Yismaw, "Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study," *Managerial auditing journal*, 22, 5, 2007.
- [54]. G. G. Ngugi, Determinants of internal audit and its effectiveness in the public sector in Kenya: A case of the national treasury. Africa Nazarene University. 2020
- [55]. A. Alzeban, D. Gwilliam, "Perceptions of managers and internal auditors as to factors affecting the effectiveness of internal audit in the public sector context," in 10th European Academic Conference on Internal Audit and Corporate Governance, University of Verona: Italy. 2012.
- [56]. J. A. Bailey, C. CIA, The IIA's Global Internal Audit Survey: a Component of the CBOK study Core Competencies for Today's Internal Auditor Report II. The Institute of Internal Auditor Research Foundations.
- [57]. IIA, International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing. Octombrie, 2008.
- [58]. IIA, The three lines of defense in effective risk management and control. IIA position paper. 2013.
- [59]. J. Firth-Cozens, "Building teams for effective audit," *Quality in Health Care*, 1, 4, 252, 1992.
- [60]. International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, 2008.
- [61]. D. Shamki, T. A. Alhajri, "Factors influence internal audit effectiveness," *International Journal of Business and Management*, 12, 10, 143-154, 2017.
- [62]. M. Myring, R. Bloom, "ISB's conceptual framework for auditor independence," *The CPA journal*, 73, 1, 30, 2003.
- [63]. Commission. Internal control-integrated framework. <https://www.coso.org/guidance-on-ic>
- [64]. I. o. I., Auditors and Standards and Guidance. IPPF. 2015.
- [65]. A. Feizizadeh, "Strengthening internal audit effectiveness," *Indian Journal of Science and Technology*, 5, 5, 2777-2778, 2012.
- [66]. J. Dejnaronk, H. T. Little, B. G. Mujtaba, R. McClelland, "Factors Influencing the Effectiveness of the Internal Audit Function in Thailand," in Proceedings of Conference: Business and Social Sciences Research Conference: Research for Development, Bangkok, Thailand, 2015.
- [67]. I. Beckmerhagen, H. Berg, S. Karapetrovic, W. Willborn, "On the effectiveness of quality management system audits," *The TQM magazine*, 16, 1, 14-25, 2004.
- [68]. The standards for the professional practice of internal auditing, 2012.
- [69]. N. T. H. Nga, N. T. Du, N. T. M. Lan, N. T. T. Loan, "Outsourcing internal audit: an approach for Vietnamese SMEs," *Journal of Science and Technology, Hanoi University of Industry*, 59, 1, 145-152.
- [70]. Sudsomboon Seerungrat, "The effects of internal audit outsourcing effectiveness on firm sustainability: an empirical research of ISO 9001 business in Thailand," *International Journal of Business Research*, 11, 1, 2011.
- [71]. D. F. Prawitt, N. Y. Sharp, D. A. Wood, "Internal audit outsourcing and the risk of misleading or fraudulent financial reporting: Did Sarbanes-Oxley get it wrong?," *Contemporary Accounting Research*, 29, 4, 1109-1136, 2012.
- [72]. P. Coram, C. Ferguson, R. Moroney, "Internal audit, alternative internal audit structures and the level of misappropriation of assets fraud," *Accounting & Finance*, 48, 4, 543-559, 2008.

- [73]. R. Salameh, G. Al-Weshah, M. Al-Nsour, A. Al-Hiyari, "Alternative internal audit structures and perceived effectiveness of internal audit in fraud prevention: evidence from Jordanian banking industry," *Canadian Social Science*, 7, 3, 40-50, 2011.
- [74]. G. Selim, A. Yiannakas, "Outsourcing the internal audit function: a survey of the UK public and private sectors," *International Journal of Auditing*, 4, 3, 213-226, 2000.
- [75]. L. J. Abbott, S. Parker, G. F. Peters, D. V. Rama, "Corporate governance, audit quality, and the Sarbanes-Oxley Act: Evidence from internal audit outsourcing," *The Accounting Review*, 82, 4, 803-835, 2007.
- [76]. P. Burnaby, S. Hass, "Ten steps to enterprise-wide risk management," *Corporate Governance: The international journal of business in society*, 2009.
- [77]. J. Burns, *Leadership*. Harper & row, New York, 1978
- [78]. D. G. Mihret, K. James, J. M. Mula, "Antecedents and organisational performance implications of internal audit effectiveness: some propositions and research agenda," *Pacific Accounting Review*, 2010.
- [79]. S. Ramamoorti, G. Sarens, "CAE Strategic Relationships: Building rapport with the executive suite," *Institute of Internal Auditors Research Foundation*, 2013.
- [80]. I. Elmghamez, C. G. Ntim, "Assessing the effectiveness of internal governance controls: The case of internal auditors skills and challenges in Libya," *Corporate Ownership and Control Journal*, 2016.
- [81]. P. Burnaby, et al., *A global summary of the common body of knowledge*. Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2007.
- [82]. F. Hoos, N. Kochetova, A. C. d'Arcy, "Serving Two Masters' and the Chief Audit Executive's Communication: Experimental Evidence About Internal Auditors' Judgments," *HEC Paris Research Paper No. ACC-2013-995*, 2015.
- [83]. X. Huang, J. Lun, A. Liu, Y. Gong, "Does participative leadership enhance work performance by inducing empowerment or trust? The differential effects on managerial and non-managerial subordinates," *Journal of Organizational Behavior*, 31, 1, 122-143, 2010.
- [84]. A. Newman, P. S. Rose, S. T. Teo, "The role of participative leadership and trust-based mechanisms in eliciting intern performance: Evidence from China," *Human Resource Management*, 55, 1, 53-67, 2016.
- [85]. J. A. Odumeru, I. G. Ogbonna, "Transformational vs. transactional leadership theories: Evidence in literature," *International review of management and business research*, 2, 2, 355, 2013.
- [86]. P. Barrett, *Achieving better practice corporate governance in the public sector*. Australian National Audit Office, 2002.
- [87]. G. Sarens, M. J. Abdolmohammadi, "Monitoring effects of the internal audit function: agency theory versus other explanatory variables," *International Journal of Auditing*, 15, 1, 1-20, 2011.
- [88]. R. Chambers, *You can audit anything - but not everything*, 2018.
- [89]. J. Ridley, A. Chambers, *Leading edge internal auditing*. ICSA Publishing Limited. 1998.
- [90]. J. Ridley, *Cutting edge internal auditing*. John Wiley & Sons. 2008.
- [91]. G. C. Gonzalez, P. N. Sharma, D. F. Galletta, "The antecedents of the use of continuous auditing in the internal auditing context," *International Journal of Accounting Information Systems*, 13, 3, 248-262, 2012.
- [92]. A. Shamsuddin, A. Mubin, M. Zain, M. Akil, A. Aziz, "Perception of managers on the effectiveness of the internal audit functions: A case study in TNB," *South East Asia Journal of Contemporary Business Economics and Law*, 7, 1, 30-39, 2015.
- [93]. G. Sarens, I. De Beelde, "The relationship between internal audit and senior management: A qualitative analysis of expectations and perceptions," *International Journal of Auditing*, 10, 3, 219-241, 2006.
- [94]. C. S. A. A. Congress, *Corporate Governance - More than Good Management*. 2001.
- [95]. *International Standards for the Professional Practise of Internal Auditing (ISPPIA)*. Standards 2030 and 2230. Florida, 2009.
- [96]. K. Raghunandan, D. V. Rama, D. P. Scarbrough, "Accounting and auditing knowledge level of Canadian audit committees: Some empirical evidence," *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 7, 2, 181-194, 1998.
- [97]. W. G. Bishop III, D. R. Hermanson, P. D. Lapidés, L. E. Rittenberg, "The year of the audit committee," *Internal Auditor*, 57, 2, 46-46, 2000.
- [98]. J. Goodwin, "The relationship between the audit committee and the internal audit function: Evidence from Australia and New Zealand," *International Journal of Auditing*, 7, 3, 263-278, 2003.
- [99]. *International standards for the professional practice of internal auditing (Standards)*, 2012.
- [100]. M. M. Zain, N. Subramaniam, J. Stewart, "Internal auditors' assessment of their contribution to financial statement audits: The relation with audit committee and internal audit function characteristics," *International Journal of Auditing*, 10, 1, 1-18, 2006.
- [101]. COSO. *Internal control, integrated framework: Executive summary*. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. 1992.
- [102]. J. Goodwin, T. Y. Yeo, "Two factors affecting internal audit independence and objectivity: Evidence from Singapore," *International Journal of auditing*, 5, 2, 107-125, 2001.
- [103]. S. Turley, M. Zaman, "Audit committee effectiveness: informal processes and behavioural effects," *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 2007.
- [104]. M. Zaman, G. Sarens, "Informal interactions between audit committees and internal audit functions," *Managerial Auditing Journal*, 2013.
- [105]. D. A. Abbass, M. M. Aleqab, "Internal auditors' characteristics and audit fees: Evidence from Egyptian firms," *International Business Research*, 6, 4, 67, 2013.
- [106]. T. Karagiorgos, G. Drogalas, N. Giovanis, "Evaluation of the effectiveness of internal audit in Greek Hotel Business," *International Journal of Economic Sciences and Applied Research*, 4, 1, 19-34, 2011.
- [107]. O. M. J. Popoola, A. B. C. Ahmad, O. H. Kehinde, "Determinants of Internal Audit Task Performance in Nigerian Tertiary Institutions: A Conceptual

Approach," in International Conference on Accounting Studies (ICAS), Langkawi, Kedah, Malaysia, 2016.

[108]. A. W. Anderson, The characteristics of a successful auditor. Kansas Society of CPAs. 2012.

[109]. D. F. Prawitt, Managing the internal audit function. The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2003.

[110]. C. N. Sidindi, Factors affecting performance of the internal audit function in zimbabwe parastatal organisations, a case study of national social security authority (NSSA). Management University of Zimbabwe. 2014.

[111]. S. Lin, M. Pizzini, M. Vargus, I. R. Bardhan, "The role of the internal audit function in the disclosure of material weaknesses," *The Accounting Review*, 86, 1, 287-323, 2011.

[112]. M. Pizzini, S. Lin, D. E. Ziegenfuss, "The Impact of Internal Audit Function Quality and Contribution on Audit Delay," *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34, 1, 25-58, 2015.

[113]. S. B. Hughes, J. F. Sander, S. D. Higgs, C. P. Cullinan, "The impact of cultural environment on entry-level auditors' abilities to perform analytical procedures," *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 18, 1, 29-43, 2009.

[114]. G. Hofstede, G. J. Hofstede, M. Minkov, *Cultures and organizations: Software of the mind*. Mcgraw-hill New York. 2005.

[115]. A. Alzeban, "The impact of culture on the quality of internal audit: An empirical study," *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 30, 1, 57-77, 2015.

[116]. J. A. Brierley, H. M. El-Nafabi, D. R. Gwilliam, "The problems of establishing internal audit in the Sudanese public sector," *International Journal of Auditing*, 5, 1, 73-87, 2001.

[117]. R. Rupšys, V. Boguslauskas, "Measuring performance of internal auditing: Empirical evidence," *Engineering Economics*, 55, 5, 2007.

[118]. E. M. Al-Matari, A. Al-Swidi, F. H. B. Fadzil, "The effect of the internal audit and firm performance: A proposed research framework," *International Review of Management and Marketing*, 4, 1, 34-41, 2013.

[119]. B. M. Bass, B. J. Avolio, "Developing transformational leadership: 1992 and beyond," *Journal of European industrial training*, 1990.

AUTHORS INFORMATION

Nguyen Thu Du¹, Nguyen Thi Hong Nga¹, Luu Duc Tuyen²

¹Hanoi University of Industry, Vietnam

²Department of Accounting and Auditing Regulations, Ministry of Finance, Vietnam