

# Tính hữu hiệu của hệ thống kiểm soát nội bộ trong các doanh nghiệp nhỏ và vừa tại Việt Nam

 TS. Phạm Quốc Thuận\* - Nguyễn Công Cường\*

Nhận: 19/4/2020

Biên tập: 29/4/2020

Duyệt đăng: 10/5/2020

*Nghiên cứu hướng đến việc đo lường tính hữu hiệu của hệ thống kiểm soát nội bộ trong các doanh nghiệp nhỏ và vừa tại Việt Nam, theo quan điểm của COSO 2013. Kết quả nghiên cứu cho thấy tính hữu hiệu của hệ thống kiểm soát nội bộ trong các doanh nghiệp nhỏ và vừa tại Việt Nam hiện nay được đánh giá ở mức độ chấp nhận được, với số điểm là 3,442/5 điểm.*

**Từ khóa:** HTKSNB, tính hữu hiệu của HTKSNB, COSO 2013, doanh nghiệp nhỏ và vừa.

## Abstract:

*This research aims to assess the internal control system effectiveness based on five components that make up internal controls by COSO 2013 in Small and medium-sized enterprises in Vietnam. The findings show that the internal control system effectiveness in Small and medium-sized enterprises in Vietnam is considered acceptable with average point being 3.442/5.*

**Keywords:** Internal control system, internal control system effectiveness, COSO 2013, SME.

## 1. Giới thiệu

Một trong những giải pháp thiết yếu cho việc kiểm soát hoạt động kinh doanh của các doanh nghiệp (DN) chính là việc tạo ra một hệ thống kiểm soát nội bộ (HTKSNB) hữu hiệu – một hệ thống được thiết lập trong những điều kiện kinh tế hiện tại, nhằm cung cấp các điều kiện cho việc đạt được các lợi thế cạnh tranh so với các DN khác (Lakis & Giriunas, 2012).

Chủ đề về HTKSNB và ảnh hưởng của HTKSNB đến tính hữu hiệu và hiệu quả hoạt động đã nhận được sự quan tâm rất lớn của các nhà nghiên cứu trong lĩnh vực kế toán (Ge và McVay, 2005; Shenkir và Walker, 2006...). Tại Việt Nam, nghiên cứu về tính hữu hiệu của HTKSNB cũng là chủ đề nhận được

sự quan tâm của các nghiên cứu thuộc lĩnh vực kế toán tại Việt Nam gần đây (Nguyễn Thị Phương Dung, 2016; Nguyễn Hoàng Phương Linh, 2017,...). Qua việc xem xét và đánh giá các công trình nghiên cứu trước, tác giả nhận thấy rằng căn cứ để xây dựng thang đo đo lường tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ (KSNB) trong các nghiên cứu tại Việt Nam vẫn còn tồn tại những điểm khác biệt so với các nghiên cứu nước ngoài. Cụ thể, đa phần các nghiên cứu nước ngoài đo lường tính hữu hiệu của HTKSNB dựa trên quan điểm năm bộ phận cấu thành của HTKSNB theo COSO 2013. Trong khi đó trong một số nghiên cứu tại Việt Nam, thì

năm thành phần cấu thành của HTKSNB theo COSO 2013 không phải là căn cứ để đo lường hiệu quả của HTKSNB mà được xem là các nhân tố tác động.

Xuất phát từ vai trò của KSNB, những hạn chế về phương pháp đo lường tính hữu hiệu của nó và tầm quan trọng của các doanh nghiệp nhỏ và vừa (DNNVV) tại Việt Nam, tác giả cho rằng cho nghiên cứu hướng đến đo lường tính hữu hiệu của HTKSNB cho các DNNVV tại Việt Nam trên cơ sở tuân thủ các thành phần cấu thành nên KSNB của COSO 2013 là cần thiết, góp phần tìm hiểu bản chất trong các DNNVV tại Việt Nam.

Nghiên cứu này hướng đến mục tiêu là đo lường tính hữu hiệu của HTKSNB trong các DNNVV tại Việt Nam. Đối tượng nghiên cứu là tính hữu hiệu của HTKSNB. Số lượng mẫu nghiên cứu là 200 DNNVV tại TP.Hồ Chí Minh. Dữ liệu khảo sát được thực hiện trong năm 2019.

## 2. Cơ sở lý thuyết

### 2.1. Các khái niệm chính yếu

#### 2.1.1. Khái niệm HTKSNB

Theo Liên đoàn Kế toán quốc tế (IFAC), HTKSNB là hệ thống các chính sách và thủ tục được thiết lập nhằm đạt được bốn mục tiêu: bảo vệ tài sản của DN; bảo đảm độ tin cậy

\* Trường ĐH Kinh tế - Luật, ĐHQG-HCM

của thông tin; bảo đảm tuân thủ luật pháp; đảm bảo hiệu quả hoạt động và hiệu năng quản lý. Theo COSO 2013, HTKSNB được cấu thành gồm năm bộ phận: Môi trường kiểm soát; Đánh giá rủi ro; Hoạt động kiểm soát; Thông tin và truyền thông; Giám sát (COSO, 2013).

#### 2.1.2. Tính hữu hiệu

Hoàng Phê (2018) định nghĩa Hữu hiệu có nghĩa là có hiệu lực. Theo Walton và Dawson (2001), tính hữu hiệu là một khái niệm mang tính xét đoán về khả năng đạt được mục tiêu của tổ chức.

#### 2.1.3. Tính hữu hiệu của HTKSNB

Báo cáo của COSO (2013) cho rằng, tính hữu hiệu của HTKSNB hữu hiệu (xét ở một thời điểm xác định) được đánh giá thông qua sự hữu hiệu của năm bộ phận cấu thành của HTKSNB kèm theo đảm bảo hợp lý đạt được 3 tiêu chí sau đây:

Mục tiêu hoạt động: Liên quan đến tính hữu hiệu và hiệu quả của hoạt động của tổ chức, bao gồm các mục tiêu về hoạt động và tài chính, và bảo vệ tài sản chống mất mát, sử dụng có hiệu quả các nguồn lực của tổ chức.

Mục tiêu báo cáo: Liên quan đến báo cáo tài chính (BCTC) và phi tài chính trong và ngoài nước cho các bên liên quan, bao gồm độ tin cậy, tính kịp thời, minh bạch, hoặc các điều khoản khác được thành lập bởi các nhà quản lý, người thiết lập tiêu chuẩn hoặc các chính sách của tổ chức.

Mục tiêu tuân thủ: Liên quan đến các luật và quy định mà tổ chức phải tuân theo, liên quan đến sự tuân thủ pháp luật, các luật và quy định hiện hành.

Rõ ràng, theo báo cáo COSO 2013 thì sự hữu hiệu của năm bộ phận cấu thành của HTKSNB là một trong những căn cứ cơ bản để đo lường tính hữu hiệu của HTKSNB.

#### 2.1.4. Khái niệm DNNVV

DNNVV bao gồm DN siêu nhỏ, DN nhỏ và DN vừa, có số lao động tham gia bảo hiểm xã hội bình quân năm không quá 200 người và đáp ứng một trong hai tiêu chí sau đây (Chính phủ nước CHXHCN Việt Nam, 2018):

Tổng nguồn vốn không quá 100 tỷ đồng hoặc tổng doanh thu của năm trước liền kề không quá 300 tỷ đồng.

DN siêu nhỏ, DN nhỏ và DN vừa được xác định theo lĩnh vực nông nghiệp, lâm nghiệp, thủy sản; công nghiệp và xây dựng; thương mại và dịch vụ.

Nghiên cứu này xác định DNNVV căn cứ theo số lượng lao động và tổng nguồn vốn được quy định bởi Chính phủ nước CHXHCN Việt Nam (2018).

#### 2.2. Tổng quan các nghiên cứu trước

*Nghiên cứu của Lembi Noorvee (2006):* Nghiên cứu này hướng đến mục tiêu đo lường tính hữu hiệu của HTKSNB tại các DNNVV tại Estonia. Bằng nghiên cứu định tính, tác giả đã xây dựng thang đo lường tính hữu hiệu của HTKSNB dựa vào nền tảng khuôn mẫu lý thuyết theo COSO 2013. Theo đó, tính hữu hiệu của HTKSNB là thang đo bậc 2, bao gồm 5 thành phần bậc 1 là: Môi trường kiểm soát; Đánh giá rủi ro; Hoạt động kiểm soát; Thông tin và truyền thông; Giám sát. Nghiên cứu định lượng bằng phương pháp khảo sát với thang đo likert 5 điểm, được sử dụng để đo lường tính hữu hiệu. Kết quả cho thấy, tính hữu hiệu của HTKSNB có giá trị trung bình là 3,91/5 điểm.

*Nghiên cứu của Aapo Lansiluoto, Annukka Jokipii & Tomas Eklund (2016):* Nghiên cứu này hướng đến mục tiêu tìm hiểu cấu trúc của HTKSNB và đo lường tính hữu hiệu của chúng tại các DN, tại

Phần Lan. Phương pháp nghiên cứu khảo sát thông qua bảng câu hỏi khảo sát thang đo likert 7 điểm được sử dụng. Thang đo tính hữu hiệu của HTKSNB là thang đo bậc 2, bao gồm 8 thành phần bậc 1 là: Thành phần Môi trường kiểm soát (5 biến quan sát); Thành phần Đánh giá rủi ro (5 biến quan sát); Thành phần Hoạt động kiểm soát (5 biến quan sát); Thành phần Thông tin và truyền thông (5 biến quan sát); Thành phần Giám sát (5 biến quan sát); Mục tiêu Hoạt động hữu hiệu và hiệu quả (4 biến quan sát); Mục tiêu BCTC đáng tin cậy (4 biến quan sát); Mục tiêu Tuân thủ pháp luật và quy định (4 biến quan sát). Kết quả cho thấy tính hữu hiệu của HTKSNB trong các DN tại Phần Lan có giá trị trung bình là 4,75/7 điểm.

*Nghiên cứu của Nguyễn Ngọc Lý (2016):* Nghiên cứu hướng đến mục tiêu xác định các nhân tố ảnh hưởng tính hữu hiệu của HTKSNB tại các DN kinh doanh chuỗi cửa hàng bán lẻ Việt Nam. Phương pháp nghiên cứu được sử dụng là phương pháp hỗn hợp bao gồm phương pháp định tính và phương pháp định lượng. Dựa trên các tài liệu đã nghiên cứu của các chuyên gia, kế thừa các nghiên cứu khảo sát và trên nền tảng khuôn mẫu lý thuyết COSO 2013, tác giả đã đề xuất mô hình nghiên cứu gồm các nhân tố ảnh hưởng trực tiếp là: Môi trường kiểm soát, đánh giá rủi ro, hoạt động kiểm soát, thông tin và truyền thông, giám sát. Thang đo tính hữu hiệu của HTKSNB trong nghiên cứu là thang đo bậc 1, được đo lường bởi 4 biến quan sát. Nghiên cứu định lượng được thực hiện bằng phương pháp khảo sát trên số lượng mẫu là 207 các DN kinh doanh chuỗi cửa hàng bán lẻ tại Việt Nam. Kết quả nghiên cứu cho thấy, tính hữu hiệu của HTKSNB được đánh giá với số điểm là 3,66/5 điểm.

2.3. Nhận xét các nghiên cứu trước và hướng đi của nghiên cứu này.

Nghiên cứu về đo lường tính hữu hiệu của HTKSNB đã có quá trình phát triển khá dài. Đối với các nghiên cứu nước ngoài, đa phần đều dựa vào năm thành phần của HTK-SNB để xây dựng thang đo. Đối với các nghiên cứu tại Việt Nam, căn cứ xây dựng thang đo đo lường hiệu quả HTKSNB cũng chưa đi đến sự đồng nhất và có sự khác biệt với nghiên cứu nước ngoài. Cụ thể, nhiều nghiên cứu hiện nay tại Việt Nam cho rằng, năm thành phần cấu thành HTKSNB chính là năm nhân tố tác động đến hiệu quả của HTKSNB.

Nghiên cứu này tiến hành đo lường hiệu quả của HTKSNB dựa trên quan điểm của báo cáo COSO 2013, theo đó tính hữu hiệu của HTKSNB được đánh giá thông qua sự hữu hiệu của năm bộ phận cấu thành của HTKSNB. Trên cơ sở đó, tác giả lựa chọn kế thừa thang đo của Lembi Noorvee (2006). Cụ thể, thang đo hiệu quả HTKSNB là thang đo bậc 2, bao gồm năm thành phần bậc 1, cụ thể:

Thang đo Môi trường kiểm soát: bao gồm 8 biến quan sát (MT01-MT08). Thang đo này được kế thừa từ nghiên cứu của Lembi Noorvee (2006).

Thang đo Đánh giá rủi ro: bao gồm 5 biến quan sát (DG01-DG05). Thang đo này được kế thừa từ nghiên cứu của Lembi Noorvee (2006).

Thang đo Hoạt động kiểm soát: bao gồm 4 biến quan sát (KS01-KS04). Thang đo này được kế thừa từ nghiên cứu của Lembi Noorvee (2006).

Thang đo Thông tin và truyền thông: bao gồm 4 biến quan sát (TT01-TT04). Thang đo này được kế thừa từ nghiên cứu của Lembi Noorvee (2006).

Thang đo Giám sát: bao gồm 4 biến quan sát (GS01-GS04). Thang đo này được kế thừa từ nghiên cứu

Bảng 01: Kết quả phân tích Cronbach's Alpha cho thang đo tính hữu hiệu của HTKSNB

Biến quan sát	Trung bình thang đo nếu loại biến	Phương sai thang đo nếu loại biến	Tương quan biến tổng	Cronbach's Alpha nếu loại biến
<b>Môi trường kiểm soát (MT), Alpha = 0,868</b>				
MT01	21,05	18,596	,646	,848
MT02	21,01	17,904	,680	,843
MT03	21,04	18,818	,569	,858
MT04	20,12	17,473	,685	,843
MT06	20,46	17,596	,676	,844
MT07	20,22	19,700	,552	,860
MT08	20,48	17,366	,684	,843
<b>Đánh giá rủi ro (DG), Alpha = 0,813</b>				
DG01	15,26	9,198	,672	,757
DG02	15,13	9,340	,694	,753
DG03	15,25	10,010	,514	,802
DG04	15,47	9,155	,525	,805
DG05	15,19	8,918	,633	,767
<b>Hoạt động kiểm soát (KS), Alpha = 0,831</b>				
KS01	9,11	5,003	,697	,770
KS02	9,13	5,376	,637	,797
KS03	9,16	5,127	,660	,787
KS04	9,08	4,894	,648	,794
<b>Thông tin và truyền thông (TT), Alpha = 0,778</b>				
TT01	9,23	4,537	,583	,723
TT02	9,25	4,538	,582	,724
TT03	9,23	4,597	,570	,730
TT04	9,21	4,616	,592	,719
<b>Giám sát (GS), Alpha = 0,792</b>				
GS01	11,40	5,266	,561	,761
GS02	11,37	5,499	,577	,753
GS03	11,45	5,244	,641	,722
GS04	11,57	4,961	,631	,726
<b>Hoạt động hữu hiệu (HD), Alpha = 0,764</b>				
HD01	11,33	4,564	,620	,681
HD02	11,29	4,267	,647	,663
HD03	11,84	4,567	,431	,791
HD04	11,53	4,652	,590	,697
<b>Báo cáo tài chính đáng tin cậy (BC), Alpha = 0,751</b>				
BC01	10,03	4,959	,567	,681
BC02	10,08	5,009	,557	,687
BC03	10,03	4,929	,516	,710
BC04	10,04	4,913	,544	,694
<b>Tuân thủ pháp luật và các quy định (TL), Alpha = 0,822</b>				
TL01	9,86	6,292	,670	,765
TL02	9,75	6,128	,735	,733
TL03	10,04	5,863	,673	,767
TL04	9,75	8,241	,549	,823

(Nguồn: số liệu khảo sát thực tế 2019)

của Aapo Lansiluoto, Annukka Jokipii & Tomas Eklund (2016).

Thang đo Hoạt động hữu hiệu và hiệu quả: bao gồm 4 biến quan sát (HD01-HD04). Thang đo này được kế thừa từ nghiên cứu của Lembi Noorvee (2006).

Thang đo BCTC đáng tin cậy: bao gồm 4 biến quan sát (BC01-BC04). Thang đo này được kế thừa từ nghiên cứu của Aapo Lansiluoto, Annukka Jokipii & Tomas Eklund (2016).

Thang đo Tuân thủ pháp luật và các quy định: bao gồm 4 biến quan sát (TL01-TL04). Thang đo này được kế thừa từ nghiên cứu của Aapo Lansiluoto, Annukka Jokipii & Tomas Eklund (2016).

3. Phương pháp nghiên cứu

Nghiên cứu định lượng với phương pháp khảo sát được sử dụng. Công cụ thu thập dữ liệu là Bảng câu hỏi khảo sát, thang đo cấp quãng Likert với năm mức độ được sử dụng để đo lường các khái niệm

nghiên cứu. Đối tượng thu thập dữ liệu chính yếu là Kế toán trưởng tại các DNNVV ở TP.HCM.

**4. Kết quả nghiên cứu**

**4.1. Mô tả mẫu nghiên cứu**

Nghiên cứu được thực hiện trên mẫu bao gồm 200 DNNVV tại TP. Hồ Chí Minh. Trong số này có 19,5% là DN siêu nhỏ, 51% là DN nhỏ và 29,5% là DN vừa. Về loại hình DN thì thương mại và dịch vụ chiếm 68,5%, sản xuất chiếm 16,5%, xây dựng chiếm 9,5%, còn lại là các DN hoạt động đa nghề và nông lâm nghiệp thủy sản.

**4.2. Đánh giá độ tin cậy thang đo bằng Cronbach  $\alpha$**

Kết quả kiểm định lần 1 cho thấy, Cronbach's Alpha của các thành phần đo lường tính hữu hiệu của HTKS NB đều có giá trị cao (từ 0,751 đến 0,838). Tuy nhiên, biến quan sát MT05 có hệ số tương quan chưa thực sự tốt ( $0,160 < 0,3$ ). Vì vậy, tác giả tiến hành loại biến MT05 và tiến hành kiểm định lại. Kết quả kiểm định lại lần 2 cho thấy, Cronbach's Alpha của các thành phần đo lường tính hữu hiệu của HTKS NB đều thỏa mãn ( $> 0,6$ ) và hệ số tương quan biến tổng của các biến đều cao, cho thấy các thành phần thang đo đo lường tính hữu hiệu của HTKS NB có độ tin cậy tốt và các biến quan sát đạt yêu cầu (Bảng 01, trang 29).

**4.3. Kiểm định giá trị thang đo bằng phân tích EFA**

*Kiểm định mức độ quan hệ giữa các biến đo lường*

Kết quả kiểm định Bartlett và KMO cho thang đo tính hữu hiệu của HTKS NB cho thấy,  $p = 0,000 < 5\%$  và  $KMO = 0,834 > 0,50$  (Bảng 02) như vậy thang đo tính hữu hiệu của HTKS NB được xem là phù hợp để phân tích EFA.

*Phân tích EFA cho thang đo tính hữu hiệu của HTKS NB*

Kết quả phân tích theo Bảng 03 cho thấy, có 8 nhân tố trích được tại Eigenvalues là 1,186 với tổng

**Bảng 02: Kiểm định Bartlett và KMO cho thang đo HTKS NB**

KMO and Bartlett's Test		
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		<b>,836</b>
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	3271,769
	Df	630
	Sig.	<b>,000</b>

**Bảng 03: Nhân tố và phương sai trích của thang đo tính hữu hiệu của HTKS NB**

Component	Total Variance Explained								
	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	7,765	22,839	22,839	7,765	22,839	22,839	3,679	10,821	10,821
2	3,172	9,330	32,169	3,172	9,330	32,169	2,895	8,514	19,335
3	2,527	7,433	39,602	2,527	7,433	39,602	2,759	8,114	27,449
4	2,270	6,676	46,278	2,270	6,676	46,278	2,686	7,900	35,349
5	1,815	5,339	51,617	1,815	5,339	51,617	2,559	7,527	42,875
6	1,693	4,979	56,596	1,693	4,979	56,596	2,402	7,064	49,940
7	1,321	3,886	60,482	1,321	3,886	60,482	2,391	7,033	56,973
8	1,186	3,489	63,971	1,186	3,489	63,971	2,379	6,998	63,971
9	,907	2,668	66,639	...	...	...	...	...	...

Extraction Method: Principal Component Analysis.

phương sai trích TVE là 63,971%. Điều này hoàn toàn phù hợp với giả thuyết ban đầu của nghiên cứu, thang đo đo lường tính hữu hiệu của HTKS NB là thang đo bậc hai, bao gồm tám thành phần bậc 1. Bên cạnh đó tổng phương sai trích cũng khá cao ( $63,971\% > 50\%$ ) vì vậy thang đo này đạt giá trị phân biệt. Tiếp theo, tác giả tiếp tục xem xét ma trận trọng số nhân tố để xem xét các biến sẽ được nhóm vào nhân tố nào. Ma trận trọng số nhân tố ở lần phân tích đầu tiên cho thấy, hai biến quan sát MT07 và TL04 không nhóm vào thành phần mà chúng đo lường, hơn nữa trọng số nhân tố của hai biến quan sát này đều thấp ( $< 0,4$ ), vì vậy tác giả quyết định loại hai biến quan sát này và tiến hành xem xét lần thứ hai ma trận trọng số nhân tố. Kết quả phân tích theo Bảng 04, trang 31 cho thấy, trọng số nhân tố của biến trên trên các nhân tố mà nó đo lường đạt giá trị cao nhất. Bên cạnh đó, các trọng số nhân tố này đều  $> 0,40$  cho thấy các biến này thực sự đo lường khái niệm

(Nguồn: số liệu khảo sát thực tế 2019)

chúng ta cần đo lường. Các kết quả trên cho thấy thang đo tính hữu hiệu của HTKS NB đạt giá trị hội tụ.

**4.4. Thực trạng tính hữu hiệu của HTKS NB trong các DNNVV tại Việt Nam**

Kết quả nghiên cứu cho thấy, tính hữu hiệu của HTKS NB trong các DNNVV ở Việt Nam hiện nay được đánh giá ở mức độ trung bình khá với số điểm là 3,442/5. So sánh với kết quả của các nghiên cứu trước đây của Annukka Jokipii (2010) với số điểm 5,035/7 điểm; Aapo Lansiluoto, Annukka Jokipii & Tomas Eklund (2016) với số điểm 4,75/7 điểm; Nguyễn Thị Phương Dung (2016) với số điểm là 3,58/5 điểm; Nguyễn Hoàng Phương Linh (2017) với số điểm là 3,63/5 điểm, tác giả nhận thấy tính hữu hiệu trong HTKS NB DN tại Việt Nam là ở mức chấp nhận được. Sự khác biệt về kết quả đo lường được lý giải là do sự khác biệt về điều kiện nghiên cứu, căn cứ xây dựng thang đo, đối tượng và phạm vi nghiên cứu, thời gian nghiên cứu.

**5. Kết luận và hàm ý chính sách**

Kết quả nghiên cứu cho thấy, thực trạng tính hữu hiệu của HTKSNB trong các DNNVV tại Việt Nam (bảng 5, trang 32) theo kết quả khảo sát được đánh giá với số điểm bình quân là 3,442/5 điểm với điểm số các thành phần như sau:

Thành phần Môi trường kiểm soát có giá trị trung bình của các biến quan sát từ 3,02 đến 3,58. Điều này cho thấy, các DNNVV tại Việt Nam đã tiến hành tuyển dụng và phân công công việc tại đơn vị là phù hợp với trình độ của nhân viên. Tuy nhiên, việc xây dựng các quy chế khen thưởng, kỷ luật và phân chia quyền hạn là chưa thực sự rõ ràng.

Thành phần Đánh giá rủi ro có giá trị trung bình của các biến quan sát từ 3,61 đến 3,94. Kết quả cho thấy, các DNNVV tại Việt Nam đã chú ý đến việc nhận dạng, đánh giá, phân tích rủi ro trong các hoạt động kinh doanh ảnh hưởng đến mục tiêu chung của DN. Tuy nhiên, việc tổ chức, thực hiện dự báo, nhận dạng, đối phó với các sự kiện bất thường vẫn chưa đạt hiệu quả cao.

Thành phần Hoạt động kiểm soát có giá trị trung bình của các biến quan sát từ 3,00 đến 3,08. Điều này cho thấy các DNNVV chưa chú trọng phân quyền rõ ràng, cụ thể cho từng bộ phận; việc đối chiếu là chưa thực sự chặt chẽ giữa kế hoạch và thực tế để có kế hoạch điều chỉnh kịp thời; chưa chú trọng việc xem xét lại các hoạt động để có các biện pháp thay thế và điều chỉnh kịp thời.

Thành phần Thông tin và truyền thông có giá trị trung bình của các biến quan sát từ 3,06 đến 3,09. Thực tế cho thấy, các DNNVV chưa chú trọng quan tâm đến tín hiệu quả của truyền thông và chưa có kế hoạch cải tiến và phát triển hệ thống thông tin dẫn đến các thông tin báo cáo chưa được phản hồi và xử lý kịp thời.

Thành phần Giám sát có giá trị trung bình của các biến quan sát từ 3,70 đến 3,89. Điều này cho thấy, các nhà quản lý tại các DNNVV đã định kỳ đánh giá chất lượng và hiệu quả công việc của nhân viên, tạo điều kiện để nhân viên và bộ phận giám sát lẫn nhau trong công việc hàng ngày. Bên cạnh đó, những yếu kém của hệ thống kiểm soát nội bộ cũng được chú trọng để khắc phục kịp thời.

Thành phần Hoạt động hữu hiệu có giá trị trung bình của các biến quan sát từ 3,49 đến 4,04. Kết quả cho thấy, các DNNVV tại Việt Nam đã chú trọng đến việc thực hiện các giải pháp nhằm cải thiện hiệu quả hoạt động của đơn vị, việc phân bổ nguồn lực được xem là hợp lý góp phần nâng cao hiệu quả hoạt động của đơn vị.

**Bảng 04: Ma trận trọng số nhân tố của thang đo tính hữu hiệu của HTKSNB**

	Rotated Component Matrix <sup>a</sup>							
	Component							
	1	2	3	4	5	6	7	8
MT04	,784							
MT02	,771							
MT08	,768							
MT01	,760							
MT06	,744							
MT03	,708							
DG02		,778						
DG05		,725						
DG01		,717						
DG04		,652						
DG03		,602						
KS04			,769					
KS01			,764					
KS02			,725					
KS03			,699					
GS03				,803				
GS04				,740				
GS01				,716				
GS02				,698				
TT04					,760			
TT02					,715			
TT01					,704			
TT03					,672			
BC02						,762		
BC03						,739		
BC01						,735		
BC04						,706		
HD02							,767	
HD04							,720	
HD01							,643	
HD03							,531	
TL02								,848
TL01								,837
TL03								,836

Extraction Method: Principal Component Analysis. Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization.a. Rotation converged in 6 iterations.

(Nguồn: số liệu khảo sát thực tế 2019)

Thành phần BCTC đáng tin cậy có giá trị trung bình của các biến quan sát 3,31 đến 3,37. Kết quả cho thấy, việc thiết lập các chu trình kế toán chưa được chú trọng, các sai sót về thông tin trên BCTC vẫn chưa được ghi nhận thích đáng và khắc phục.

Thành phần Tuân thủ pháp luật và quy định có giá trị trung bình của các biến quan sát 3,09 đến 3,38. Điều này cho thấy, các DNNVV chưa nắm bắt và cập nhật kịp thời đối với những thay đổi trong pháp luật. Việc tuân thủ và giám sát tuân thủ pháp luật tại đơn vị chưa đạt hiệu quả cao.

Dựa trên thực trạng của tính hữu hiệu của HTKSNB, tác giả đưa ra các gợi ý sau để gia tăng hiệu quả HTKSNB trong các DNNVV tại Việt Nam: các nhà quản lý cần định hướng rõ mục tiêu hoạt động của đơn vị mình để có thể thiết lập, hoàn thiện cơ cấu tổ chức theo hướng gọn nhẹ mang tính xuyên suốt và nhất quán từ trên xuống dưới trong việc ban hành các quyết định.

Bên cạnh đó, nhà quản lý cũng cần quan tâm đến việc luân chuyển nhân sự trong các khu vực vị trí nhạy cảm, để xảy ra sai sót; Cần chú trọng hơn nữa việc thiết lập các mục tiêu chung cũng như chi tiết và tiến hành nhận dạng, phân loại các rủi ro nhằm giảm thiểu tác hại của chúng; Các nhà quản lý DN cần chú trọng nhiều hơn đến việc kiểm soát phù hợp trong từng quy trình và giai đoạn phát triển của đơn vị. Các chính sách kiểm soát cần được ban hành đầy đủ và có hệ thống bằng văn bản, nêu rõ những nguyên tắc cần phải thực hiện; Các DN cần chú trọng đến việc thiết lập các kênh thông tin nóng, cho phép nhân viên báo cáo về các hành vi, sự kiện bất thường có nguy cơ gây thiệt hại cho DN; Các đơn vị cần thường xuyên tổ chức các buổi họp, thảo luận để phát hiện những yếu kém của mỗi bộ phận, từ đó đưa ra phương hướng khắc phục; Khuyến khích nhân viên báo cáo về tiến độ công việc, hoàn thành nhiệm vụ để giám sát việc tuân thủ các nguyên tắc, quy định của đơn vị. ■

**Tài liệu tham khảo**

1. Aapo Lansiluoto, Annukka Jokipii & Tomas Eklund (2016). Internal control effectiveness – a clustering approach. *Managerial Auditing Journal*, vol 31 No 1, 2016, pp.5-34.
2. Committee of Sponsoring Organizations (2013). *Internal control – Intergrated framework*.
3. Ge, W., McVay, S. (2005). The Disclosure of Material Weaknesses in Internal Control after The Sarbanes-Oxley Act. *Accounting Horizons*, Vol 19, No 3, pp.137-158.
4. Hoàng Khê (2018). *Từ điển Tiếng Việt*. NXB Hồng Đức, Hà Nội
5. IAFC (2012). *Evaluating and Improving Internal Control in Organizations*. *Journal of Accounting*
6. LakisV. and GiriūnasL. (2012). The concept of internal control system: Theoretical aspect. *Ekonomika*, 91(2), pp. 142-152.
7. Lembi Noorvee. (2006). *Evaluation of the effectiveness of internal control over financial reporting*. Thesis submitted for obtaining the master atrium degree in economics, University of Tartu.
8. Walton, E. J., & Dawson, S. (2001). *Managers' perceptions of criteria of organi-*

**Bảng 05: Thực trạng tính hữu hiệu của HTKSNB trong các DNNVV tại Việt Nam**

Tên, ký hiệu biến	Số mẫu	Giá trị trung bình	Tên, ký hiệu biến	Số mẫu	Giá trị trung bình
<b>Môi trường kiểm soát</b>		<b>3,372</b>	<b>Giám sát</b>		<b>3,815</b>
MT01	200	3,020	GS01	200	3,860
MT02	200	3,060	GS02	200	3,890
MT03	200	3,030	GS03	200	3,810
MT04	200	3,940	GS04	200	3,700
MT06	200	3,600	<b>Hoạt động hữu hiệu</b>		<b>3,833</b>
MT08	200	3,580	HD01	200	4,000
<b>Đánh giá rủi ro</b>		<b>3,814</b>	HD02	200	4,040
DG01	200	3,820	HD03	200	3,490
DG02	200	3,940	HD04	200	3,800
DG03	200	3,820	<b>Báo cáo tài chính đánh tin cậy</b>		<b>3,348</b>
DG04	200	3,610	BC01	200	3,370
DG05	200	3,880	BC02	200	3,310
<b>Hoạt động kiểm soát</b>		<b>3,040</b>	BC03	200	3,360
KS01	200	3,050	BC04	200	3,350
KS02	200	3,030	<b>Tuân thủ pháp luật và quy định</b>		<b>3,247</b>
KS03	200	3,000	TL01	200	3,270
KS04	200	3,080	TL02	200	3,380
<b>Thông tin và truyền thông</b>		<b>3,078</b>	TL03	200	3,090
TT01	200	3,080	<b>TÍNH HỮU HIỆU CỦA HTKSNB</b>		<b>3,443</b>
TT02	200	3,060			
TT03	200	3,080			
TT04	200	3,090			

(Nguồn: số liệu khảo sát thực tế 2019)

- zational effectiveness. *Journal of Management Studies*, 38(2), 173-199.
9. William G. Shenkir and Paul. L. Walker. (2006). *Enterprise Risk Management and the Strategy-Risk-Focused Organization*. *Journal of Cost Management*, May 2006, pp. 32-38.
10. Chính phủ nước CHXHCNVN Việt Nam (2018). *Nghị định số 39/2018/NĐ-CP quy định chi tiết một số điều của luật hỗ trợ DNNVV, ban hành ngày 11/03/2018*.
11. Nguyễn Hoàng Phương Linh (2017). *Những nhân tố ảnh hưởng đến tính hữu hiệu*

- của HTKSNB tại các DN có vốn đầu tư trực tiếp từ Nhật Bản trên địa bàn các tỉnh Phía Nam. Luận văn Thạc sĩ, Đại học Kinh tế TP.HCM.
12. Nguyễn Ngọc Lý (2016). *Các nhân tố ảnh hưởng đến tính hữu hiệu của HTKSNB tại các DN kinh doanh chuỗi cửa hàng bán lẻ Việt Nam*. Luận văn Thạc sĩ, Đại học Kinh tế TP.HCM.
13. Nguyễn Thị Phương Dung (2016). *Các yếu tố ảnh hưởng đến tính hữu hiệu của HTKSNB tại các DN có vốn đầu tư nước ngoài trong khu chế xuất Linh trung 1*. Luận văn Thạc sĩ, Đại học Kinh tế TP.HCM.