

# HƯỚNG MỚI TRONG NGHIÊN CỨU KIỂM TOÁN NỘI BỘ: NGHIÊN CỨU TÀI LIỆU CÓ CẤU TRÚC

NEW DIRECTIONS IN INTERNAL AUDIT RESEARCH: A STRUCTURED LITERATURE REVIEW

Nguyễn Thị Dự\*, Phạm Thị Thu Oanh

## TÓM TẮT

Sau cuộc khủng hoảng kinh tế toàn cầu, các nhà quản lý doanh nghiệp đã đánh giá lại mô hình tổ chức và thấy được vai trò của quản trị rủi ro cũng như vai trò của kiểm toán nội bộ trong mỗi doanh nghiệp. Nó đặt ra sự cần thiết phải xây dựng kiểm toán nội bộ giúp doanh nghiệp xác định và đánh giá rủi ro, đặc biệt là rủi ro trọng yếu ảnh hưởng tới tình hình kinh doanh của các doanh nghiệp. Nghiên cứu này tổng hợp các nghiên cứu về kiểm toán nội bộ từ những năm 1990 đến nay qua việc nghiên cứu về chức năng của kiểm toán nội bộ và thực hiện kiểm toán nội bộ. Từ đó, nghiên cứu cũng chỉ ra một số hướng nghiên cứu trong tương lai về kiểm toán nội bộ. Tác giả sử dụng phương pháp nghiên cứu tài liệu có cấu trúc xây dựng 10 bước theo nghiên cứu của Massaro và cộng sự [1].

**Từ khóa:** Kiểm toán nội bộ, chức năng kiểm toán nội bộ, tổng quan tài liệu có cấu trúc.

## ABSTRACT

After the global economic crisis, business managers reassessed the organizational model and saw the role of risk management as well as the role of internal audit in each enterprise. It raises the need for an internal audit to help businesses identify and assess risks, especially critical risks affecting the business situation of businesses. This study summarizes research about internal audit from the 1990s to the present through study about function and implementation of internal audit. Since then, the research also shows out some future research related internal audit. The author uses document research method to have structure to include 10-step based on the research of Massaro et al. [1].

**Keywords:** Internal audit, internal audit function, a structured literature review.

Khoa Kế toán Kiểm toán, Trường Đại học Công nghiệp Hà Nội

\*Email: nguyendu@hau.edu.vn

Ngày nhận bài: 07/01/2020

Ngày nhận bài sửa sau phản biện: 12/6/2020

Ngày chấp nhận đăng: 21/10/2020

## 1. TỔNG QUAN VỀ PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU TÀI LIỆU CÓ CẤU TRÚC: NGHIÊN CỨU KIỂM TOÁN NỘI BỘ

Ngày nay, khi đánh giá tài liệu, các nhà nghiên cứu có thể sử dụng nhiều phần mềm, công cụ tìm kiếm trực tuyến như Google Scholar và cơ sở dữ liệu nghiên cứu được liên kết với các bài báo. Điều này giúp các nhà nghiên cứu dễ dàng truy cập kiến thức. Trong thời đại mà sự sẵn có của thông tin, các nhà nghiên cứu choáng ngợp với khối lượng

thông tin khổng lồ với chất lượng thông tin khác nhau thì việc sắp xếp, lựa chọn nghiên cứu chất lượng là rất quan trọng. Phương pháp nghiên cứu tài liệu có cấu trúc là một phương pháp cho nghiên cứu số lượng lớn tài liệu để phát triển những hiểu biết, những phản ánh phê phán, con đường nghiên cứu trong tương lai và câu hỏi nghiên cứu. Đây là phương pháp nghiên cứu dựa trên các nghiên cứu định lượng và định tính về lĩnh vực kế toán, kiểm toán. Nó cho phép chúng ta chứng minh rằng các đánh giá tài liệu được phát triển toàn diện đầy đủ và được chấp nhận. Phát triển kiến thức đòi hỏi phải kết nối nghiên cứu mới với quá khứ. Theo [2] nhu cầu về một nghiên cứu mới không lớn bằng nhu cầu tổng hợp những nghiên cứu hiện có. Ý tưởng này được thể hiện qua các nhà tư tưởng vĩ đại như Bernard của Chartes và Isaac Newton: "Nếu tôi đã nhìn xa hơn thì đó là bằng cách đứng trên vai của người khổng lồ" - Saresberiensis [3]. Do vậy với phương pháp này, đánh giá tài liệu có cấu trúc góp phần phát triển các hướng nghiên cứu bằng cách cung cấp một nền tảng được xây dựng từ nghiên cứu trước. Những tiến bộ về kiến thức được xây dựng trên nền tảng của các nghiên cứu trước. Theo Lord Rayleigh, nhà khoa học đoạt giải thưởng Nobel về vật lý năm 1885, đã cho rằng: "Nếu như khoa học không bao gồm gì ngoài sự tích lũy công sức của sự thật thì nó sẽ sớm bị bế tắc vì sức nặng của chính nó. Điều quan trọng nhất là phát hiện đi đôi với giải thích và không chỉ những sự kiện mới mà là mối quan hệ của chúng với những cái cũ được chỉ ra" [4]. Đánh giá văn học tạo ra trật tự và sẵn có từ các nghiên cứu trước, cung cấp nền tảng mà các nghiên cứu xây dựng cái mới theo Dixon-Woods [5].

*Mười bước trong nghiên cứu tài liệu của Massaro và cộng sự (2016) [1]:*

1. Viết một giao thức xem xét tài liệu.
2. Xác định các câu hỏi mà tổng quan tài liệu đang đặt ra để trả lời.
3. Xác định loại nghiên cứu và thực hiện tìm kiếm tài liệu toàn diện.
4. Đo lường tác động bài viết.
5. Xác định khung phân tích.
6. Thiết lập độ tin cậy xem xét tài liệu.
7. Kiểm tra tính hợp lệ xem xét tài liệu.

- 8. Dữ liệu mã sử dụng khung phát triển.
- 9. Phát triển những hiểu biết và phê bình thông qua việc phân tích dữ liệu.
- 10. Phát triển các con đường nghiên cứu và câu hỏi trong tương lai.

STT	Mười bước nghiên cứu tài liệu có cấu trúc của Massaro và cộng sự	Phác thảo nghiên cứu của tác giả
1	<b>Viết giao thức xem xét tài liệu:</b> Thu thập, đánh giá và trình bày các bằng chứng nghiên cứu có sẵn: Tổng quan hệ thống; phân tích tổng hợp, xem xét nhanh trong đó tóm tắt và giải thích những đóng góp trước đây, so sánh các khái niệm, lý thuyết mới nổi với các tài liệu. Phương pháp được mô tả giúp xây dựng lại và định hình lại phương pháp xem xét tài liệu hiện có trong nghiên cứu kế toán, kiểm toán	Tác giả xây dựng nội dung cơ bản của tổng quan tài liệu tóm tắt qua file excel
2	<b>Xác định câu hỏi mà các nghiên cứu đã đề cập và câu trả lời của vấn đề:</b> Cần có cách nhìn sâu sắc về các vấn đề đã và đang nghiên cứu, các câu hỏi được đưa ra, các mâu thuẫn và lý do của vấn đề	Tác giả đưa ra câu hỏi: Các nghiên cứu đã tập trung vào các vấn đề gì của chức năng kiểm toán nội bộ, phương pháp, cách thức gì được thực hiện trong quá trình kiểm toán nội bộ thực tế để có thể đề xuất các hướng nghiên cứu mới trong tương lai.
3	<b>Xác định loại nghiên cứu và tìm kiếm toàn diện tài liệu:</b> Thực hiện tìm kiếm tài liệu toàn văn qua các từ khóa, tạp chí, khoảng thời gian, chỉ số trích dẫn, mức độ ảnh hưởng.	Tác giả thực hiện tìm kiếm toàn văn, xác định thời gian từ năm 1990 đến 2018, cơ sở dữ liệu trên ABM, danh sách các tạp chí xếp hạng A*, A và B trên ABS, ABDC, <a href="http://www.elsevier.com">www.elsevier.com</a> , <a href="http://www.emeraldinsight.com">www.emeraldinsight.com</a> .
4	<b>Đo lường tác động bài viết: Chọn bài viết có ảnh hưởng nhất thông qua các yếu tố:</b> Danh sách xếp hạng tạp chí của hội đồng Deans, Chỉ số trích dẫn, yếu tố tác động.	Tác giả đánh giá, đo lường bài viết thông qua số lượng trích dẫn, danh sách tạp chí được đánh giá cao A*, A của ABS và ABDC.
5	<b>Xác định khung phân tích:</b> Các nghiên cứu cần được coi là dữ liệu độc lập và được phân tích tương ứng, phân loại theo các tiêu chí L phương pháp luận, vị trí, nền tảng lý thuyết, các đóng góp chính	Tôi thực hiện phân tích qua các nhóm chức năng của kiểm toán nội bộ, mô tả quá trình thực hiện kiểm toán nội bộ.
6	<b>Thiết lập độ tin cậy và xem xét tài liệu:</b> Tổng hợp và phân tích các tài liệu theo khung phân tích đã xây dựng	Tác giả phân tích tổng hợp các tài liệu theo câu hỏi được xây dựng trong khung phân tích (Bảng excel)
7	<b>Kiểm tra tính hợp lệ xem xét tài liệu:</b> Các nhà nghiên cứu cần phải thực hiện các quy trình đảm bảo chất lượng công việc về tính hợp lệ như sử dụng sơ đồ, biểu đồ để hiển thị.	Phân tích và đánh giá tác giả dựa trên xếp hạng tạp chí, mức độ ảnh hưởng.

8	<b>Mã hóa dữ liệu sử dụng khung phát triển:</b> Căn mã hóa tài liệu làm bằng chứng và thích hợp khi phân tích và tìm kiếm	Tác giả mã hóa tài liệu theo nội dung nghiên cứu để dễ dàng tìm kiếm và phân tích
9	<b>Phát triển những hiểu biết và phê bình thông qua việc phân tích dữ liệu:</b> Phát triển những hiểu biết thông qua phân tích và đánh giá tài liệu	Tác giả đánh giá, phân tích các nghiên cứu thông qua những hiểu biết cá nhân về kiểm toán nội bộ.
10	<b>Phát triển các hướng nghiên cứu và câu hỏi nghiên cứu trong tương lai:</b> Cuối cùng, nhà nghiên cứu để xuất con đường nghiên cứu hoặc câu hỏi nghiên cứu mới	Phần đánh giá và kết luận đưa ra hướng nghiên cứu mới trong tương lai về kiểm toán nội bộ

## 2. NGHIÊN CỨU VỀ CHỨC NĂNG KIỂM TOÁN NỘI BỘ

Nhóm tác giả thực hiện đánh giá, phân tích 38 bài báo trên hệ thống đánh giá của ABS, [www.emeraldinsight.com](http://www.emeraldinsight.com); [www.abdc.edu.au](http://www.abdc.edu.au); <https://aaajournals.org>... Theo [6], về cơ bản, vai trò kiểm toán viên nội bộ giờ đây đã trở nên thiết yếu như là sự kiểm soát trong các tổ chức và là chìa khóa để quản lý rủi ro hiệu quả. Kiểm toán viên nội bộ tham gia rất nhiều vào tổ chức trong quá trình kiểm toán nội bộ liên tục và cuối cùng chia sẻ với các ban đề xuất của họ, những dự kiến sẽ đóng góp cho các mục tiêu của tổ chức. Các chức năng kiểm toán nội bộ thể hiện rõ nét qua các chức năng sau:

### 2.1. Chức năng kiểm toán báo cáo tài chính, tuân thủ pháp luật và hành chính

Một cuộc kiểm toán của kiểm toán nội bộ ban đầu đó bao gồm các hoạt động kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm tra việc tuân thủ pháp luật và hành chính, đảm bảo tính trung thực của các quyết định của Ban giám đốc và tiến hành một cuộc kiểm toán hoạt động [7]. Theo [8, 9] kể từ năm 1950 kiểm toán nội bộ đã phát triển mạnh mẽ về chức năng, nhiệm vụ cũng như số lượng các kiểm toán viên nội bộ. Trong những năm 1950, 1960 kiểm toán nội bộ như một công cụ kiểm tra lại và xác nhận tính chính xác của các giao dịch đã được hạch toán, giá trị tài sản và báo cáo các sự kiện trong quá khứ tới các nhà quản lý khác nhau. Tuy nhiên, gần đây, kiểm toán nội bộ đã phát triển trở thành một công cụ đặc lực, hiệu quả trong quản lý rủi ro, quản trị doanh nghiệp làm gia tăng giá trị của tổ chức.

Chức năng	Năm
Kiểm tra hồ sơ kế toán	1950
Đánh giá sự tuân thủ	1960
Kiểm tra thủ tục	1970
Đánh giá về kiểm soát	1980
Báo cáo về SIC (Statement on Internal Control)	1990
Đánh giá quản lý rủi ro	2000
Tạo điều kiện quản lý rủi ro	2001
Đảm bảo rủi ro, kiểm soát	2002
Gia tăng giá trị tổ chức	2003

(Nguồn: [8, 9])

Cũng theo [8], kiểm toán nội bộ phát triển đến ngày nay là một nghề phát triển đầy đủ. Theo Lawrence Sawyer đã nói rằng kiểm toán nội bộ có một thời gian dài và lịch sử cao quý. Đi cùng với sự phát triển về chức năng của kiểm toán nội bộ là sự phát triển của tuyên bố trách nhiệm của kiểm toán nội bộ.

## 2.2. Chức năng đảm bảo các hoạt động tư vấn

Trong nghiên cứu [10], nhóm tác giả đã gửi bảng câu hỏi đến giám đốc bộ phận kiểm toán nội bộ tại 157 công ty niêm yết và 67 công ty liên doanh trong đó có 135 công ty nghĩ rằng một bộ phận kiểm toán đã tồn tại để đánh giá sự tuân thủ của các bộ phận kiểm toán nội bộ với SPPIA. Bao gồm sự độc lập, chuyên nghiệp, trình độ, phạm vi công việc được thực hiện và quản lý bộ phận kiểm toán nội bộ. Kết quả cho thấy, mức độ phản hồi nhấn mạnh tầm quan trọng vai trò truyền thống của kiểm toán nội bộ là về độ tin cậy của thông tin tài chính và việc tuân thủ các quy định, thủ tục, đánh giá và kiểm tra kiểm soát nội bộ. Trong đó, việc kiểm tra các bộ phận khác dường như là mục đích đầu tiên của IA. Và vai trò kiểm toán nội bộ liên quan đến tính kinh tế và hiệu quả của việc sử dụng tài nguyên còn hạn chế. Nghiên cứu sử dụng lý thuyết thể chế để phân tích cho thấy nguyên nhân đó là phạm vi công việc kiểm toán bị hạn chế do thiếu hỗ trợ kỹ thuật, các tài liệu hướng dẫn tiếng anh nên dịch sang tiếng Ả rập, thiếu ngân sách và đầu tư nhân sự cho phòng kiểm toán nội bộ. Điều quan trọng nữa do bộ phận quản lý đánh giá thấp IA, phòng kiểm toán nội bộ coi đó như là chi phí không hiệu quả. 71% nhà quản lý thiếu hiểu biết về công việc kiểm toán nội bộ. Bên cạnh đó việc thiếu nhân viên có trình độ cũng như quy mô nhỏ của nhiều cuộc kiểm toán nội bộ các bộ phận có khả năng hạn chế đáng kể phạm vi, nhiệm vụ được thực hiện của kiểm toán nội bộ.

Theo [11], nhóm tác giả đã thực hiện khảo sát 173 công ty đại chúng và tư nhân, đối tượng khảo sát là giám đốc kiểm toán nội bộ hoặc CAE. Nghiên cứu tiến hành kiểm tra các chức năng kiểm toán nội bộ bao gồm: kiểm toán hoạt động - các quy trình hoạt động, kiểm toán tài chính - kiểm toán tài chính truyền thống, kiểm toán IT - quá trình phát triển IT, kiểm soát thay đổi IT, bảo mật IT - quyền riêng tư và bảo mật, kiểm toán quản trị, mức độ tuân thủ luật pháp và các quy định - cung cấp ý kiến về kiểm soát nội bộ phù hợp với COSO; và tuân thủ SOX. Kết quả cho thấy nhiệm vụ phổ biến nhất của chức năng kiểm toán nội bộ liên quan đến hoạt động kiểm toán: bao gồm các hoạt động chống gian lận, kiểm soát nội bộ, kiểm soát cải tiến và kiểm toán bên thứ 3. Đồng thời, nhóm tác giả cũng chỉ ra kiểm toán hoạt động nhận được nguồn lực lớn nhất, tiếp theo là các hoạt động SOX và kiểm toán tài chính còn quản lý rủi ro, tư vấn và điều tra chiếm tỷ lệ thấp.

Thông qua cuộc khảo sát từ 137 doanh nghiệp tư và công, sử dụng bảng hỏi, phỏng vấn trực tiếp, phỏng vấn qua điện thoại, cho thấy chức năng của kiểm toán nội bộ trong các công ty cần phải thay đổi để kiểm toán nội bộ trở thành một công cụ hiệu quả cải tiến doanh nghiệp tăng giá

trị cho doanh nghiệp [12]. Kiểm toán nội bộ ảnh hưởng lớn đến sự cải thiện doanh nghiệp, các giải pháp hiệu quả cho công ty thông qua hai chức năng là Tư vấn và kiểm soát. Kết quả cũng chỉ ra kiểm toán nội bộ là một công cụ loại bỏ hoàn toàn các rối loạn chức năng của tổ chức (12% số người được hỏi), cải thiện tổ chức. Tuy nhiên, trong khu vực tư nhân thì chức năng chính của kiểm toán nội bộ là kiểm soát và đánh giá, chức năng tư vấn ở vị trí thứ 4. Ngược lại, trong khu vực công thì chức năng tư vấn là quan trọng nhất sau đó là chức năng đánh giá và báo hiệu.

Tuy nhiên trong nghiên cứu [13] chỉ ra kiểm toán nội bộ là một chức năng độc lập, được thành lập trong một tổ chức để kiểm tra và đánh giá các hoạt động như một dịch vụ cho tổ chức. kiểm toán nội bộ cung cấp cho nhà quản lý phân tích, đánh giá, khuyến nghị, tư vấn và thông tin liên quan đến các hoạt động được xem xét với mục tiêu thúc đẩy kiểm soát hiệu quả với chi phí hợp lý liên quan đến tất cả các thành viên của tổ chức bao gồm cả nhà quản lý và ban giám đốc. Nghiên cứu cũng cho thấy phạm vi của kiểm toán nội bộ sẽ bao gồm kiểm tra và đánh giá đầy đủ và hiệu quả của kiểm soát nội bộ và chất lượng thực hiện trong trách nhiệm được giao.

Tương tự trong nghiên cứu [14] cũng cho thấy vai trò của kiểm toán nội bộ trong các công ty tại Libya chỉ giới hạn trong các dịch vụ truyền thống. kiểm toán nội bộ trong các doanh nghiệp công không được coi là gia tăng giá trị hoặc có khả năng cải thiện hoạt động của một tổ chức, thậm chí kiểm toán nội bộ không đóng vai trò quan trọng trong việc hỗ trợ các tổ chức giảm thiểu lãng phí, tối đa hóa mức độ làm việc và tăng mức lương và mức sản xuất. Đây cũng là nghiên cứu định tính và nghiên cứu chức năng của kiểm toán nội bộ của một nước có nền kinh tế đang phát triển [12].

Nghiên cứu [15] tiến hành khảo sát các kiểm toán viên nội bộ trong 68/273 công ty niêm yết tại Malaysia, kết quả cho thấy kiểm toán nội bộ thực hiện chức năng chính là kiểm toán tài chính và hoạt động chiếm 70,6% còn lại là kiểm toán IT hoặc kết hợp với kiểm toán tài chính. Tác giả thực hiện phỏng vấn sâu và dùng Nvivo 10 phân tích chức năng kiểm toán nội bộ làm tăng giá trị cho tổ chức và tác động của nó đến quản trị doanh nghiệp.

Nghiên cứu [16] cho thấy vai trò của kiểm toán nội bộ chủ yếu tập trung vào kiểm tra độ tin cậy của báo cáo tài chính, tuân thủ các quy tắc và quy định, và đánh giá và kiểm tra kiểm soát nội bộ và một phần gia tăng giá trị. Nghiên cứu cũng chỉ ra vai trò của kiểm toán nội bộ trong việc cung cấp dịch vụ tư vấn trong quản lý rủi ro kiểm soát và quản trị. Đồng thời, các tác giả cũng chỉ ra rằng các quốc gia trong khu vực MENA đã đưa ra các quy tắc quản trị dựa trên sự kết hợp chức năng của kiểm toán nội bộ và chức năng kiểm toán nội bộ của IIA. Trong nghiên cứu của mình, xuất phát từ định nghĩa kiểm toán nội bộ của IIA [17]: "Một hoạt động tư vấn và đảm bảo khách quan, độc lập được thiết kế để tăng giá trị và cải thiện hoạt động của một tổ chức. Nó giúp một tổ chức hoàn thành mục tiêu của mình

bằng cách đưa một cách tiếp cận có hệ thống, có kỷ luật vào đánh giá và nâng cao hiệu quả quản lý rủi ro, kiểm soát và quy trình quản trị” nhóm tác giả phân tích ba nội dung bao gồm: Tính độc lập, khách quan của IA, đảm bảo các hoạt động tư vấn và vai trò quản trị rủi ro trong kiểm soát và quản trị. Định nghĩa của IIA về kiểm toán nội bộ đã nhấn mạnh vai trò của kiểm toán nội bộ bằng cách mở rộng phạm vi sang các đảm bảo hoạt động tư vấn. Bản chất và phạm vi của các cam kết đảm bảo được xác định bởi IA. Nhiệm vụ tư vấn kiểm toán nội bộ phổ biến nhất là quản lý rủi ro, quản trị dự án, quản trị và lập kế hoạch dự phòng và phục hồi thảm họa. Ngoài ra các hoạt động tư vấn khác bao gồm thực hiện đào tạo kiểm soát nội bộ, cung cấp các tư vấn cho ban quản lý về các mối quan tâm kiểm soát trong hệ thống mới, các hoạt động mới.

Tương tự trong nghiên cứu [18] khi thực hiện các khảo sát từ 450 CAE và thực hiện hai thí nghiệm về chức năng của kiểm toán nội bộ về việc thực hiện các khuyến nghị kiểm toán nội bộ đã khẳng định thêm vai trò của kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp. Các khuyến nghị của kiểm toán nội bộ thực sự có vai trò quan trọng trong việc đưa ra các quyết định của nhà quản lý. Khẳng định chức năng của kiểm toán nội bộ cung cấp các dịch vụ khác nhau từ truyền thống đến cung cấp các dịch vụ tư vấn đảm bảo.

### 2.3. Chức năng của kiểm toán nội bộ trong quản lý rủi ro, kiểm soát và quản trị

Các nghiên cứu [19-23] quan tâm đến khía cạnh quản trị cho rằng kiểm toán nội bộ được coi là một cơ chế quản trị giám sát nhằm giảm các vấn đề của Doanh nghiệp, đảm bảo cho hoạt động của ủy ban kiểm toán không chỉ đơn thuần là báo cáo tài chính. Nhóm nghiên cứu chỉ ra tính hữu dụng của kiểm toán nội bộ với vai trò là trụ cột của quản trị giám sát nằm ở khả năng: Ngăn ngừa, phát hiện và cải thiện những điểm yếu của kiểm soát nội bộ và những gian lận tài chính [24-27]; Nâng cao độ tin cậy của thông tin tài chính [22, 28]. Tuy nhiên, quan điểm của Norman và cộng sự [27] cho rằng chức năng phòng ngừa, phát hiện và báo cáo gian lận cần xem xét rõ hơn vì trong một số trường hợp kiểm toán nội bộ có xu hướng bảo vệ ban lãnh đạo cao nhất khỏi những tiêu cực xuất phát từ ủy ban kiểm toán.

Theo IIA [29], vai trò kiểm toán nội bộ cốt lõi liên quan đến quản trị rủi ro bao gồm các nội dung: đảm bảo về quy trình quản lý rủi ro; đảm bảo rằng rủi ro được đánh giá chính xác; Đánh giá quy trình quản lý rủi ro và xem xét việc quản lý các rủi ro chính trong doanh nghiệp. Vai trò của kiểm toán nội bộ được coi như là tư vấn cho nhà quản lý cấp cao nhằm cải thiện hệ thống quản lý rủi ro tổng thể. Các chức năng của kiểm toán nội bộ cho thấy là kiểm toán nội bộ nên tập trung vào các rủi ro của tổ chức và quản lý, thúc đẩy sự hiểu biết trong tổ chức về các rủi ro và quản lý của doanh nghiệp bao gồm những đóng góp trong việc cải thiện hệ thống quản lý và kiểm soát rủi ro của một tổ chức.

Nghiên cứu [30] thực hiện khảo sát mẫu gồm 53 doanh nghiệp trong các lĩnh vực dịch vụ của Malaysia là các doanh nghiệp tài chính và phi tài chính về quản lý rủi ro và chức

năng quản lý rủi ro của IA. Kết quả cho thấy 91,7% chương trình quản lý rủi ro trong các công ty tài chính thuộc trách nhiệm/ giám sát của bộ phận quản lý rủi ro. Và chương trình quản lý rủi ro trong các công ty phi tài chính thuộc về trách nhiệm của bộ phận kiểm toán nội bộ.

Tương tự trong nghiên cứu [20, 31] khẳng định vai trò của kiểm toán nội bộ trong Quản lý rủi ro toán doanh nghiệp. Điều này phù hợp với nghiên cứu [32] phân tích các yếu tố cụ thể của công ty liên quan đến việc áp dụng kiểm toán dựa trên rủi ro và khám phá vai trò kiểm toán nội bộ trong quản trị rủi ro doanh nghiệp (ERM).

Nghiên cứu [33] sử dụng khảo sát 107 công ty với mô hình hồi quy logistic cho thấy phân tán cơ cấu sở hữu vốn càng nhiều càng có khả năng là công ty áp dụng kiểm toán nội bộ với lý thuyết được giải thích đó là kiểm toán nội bộ có thể là một giải pháp để đảm bảo lợi ích của cổ đông và trong các công ty có cơ cấu vốn sở hữu phân tán nó cũng làm giảm sự bất cân xứng thông tin giữa nhà quản lý với cổ đông và giữa các nhóm chủ sở hữu khác nhau đồng quan điểm với nghiên cứu [20]. Nghiên cứu cũng khẳng định việc doanh nghiệp sử dụng kiểm toán nội bộ như một phần của hệ thống quản trị doanh nghiệp chất lượng cao để phát hiện xem nguồn vốn có được sử dụng như dự toán trong các doanh nghiệp niêm yết có vốn chủ sở hữu là nhà nước. Trong nghiên cứu của nhóm tác giả cũng khẳng định thêm rằng các công ty niêm yết có cổ đông là người nước ngoài có xu hướng làm tăng khả năng áp dụng IA. Điều này được giải thích là các chủ sở hữu nước ngoài cho rằng doanh nghiệp có mô hình quản trị tốt khi áp dụng IA. Những phát hiện của nghiên cứu có thể đưa ra kết luận là kiểm toán nội bộ được xem như là một phần quan trọng của hệ thống quản trị doanh nghiệp chất lượng cao.

Nghiên cứu [34] khi phân tích chức năng của kiểm toán nội bộ trong IR cho thấy một trong những hoạt động chính được thực hiện bởi kiểm toán nội bộ là đánh giá rủi ro tạo ra phần đáng kể của IR. Cũng như một khẳng định về việc xác định rủi ro, quản lý rủi ro để phát triển bền vững, kiểm toán nội bộ mang quan điểm rủi ro vào mọi việc làm, hành động của mình. kiểm toán nội bộ cũng được giao nhiệm vụ để đánh giá sự phù hợp của quản trị, quản lý rủi ro và quy trình kiểm soát. Những đánh giá này được thực hiện trên tất cả các quy trình tài chính, hoạt động và quy trình phi tài chính trong doanh nghiệp. Và việc kiểm toán nội bộ tham gia vào IR liên quan đến chức năng kiểm toán nội bộ càng sớm càng tốt để hoàn thành chiến lược vai trò tư vấn. Điều này sẽ hỗ trợ chức năng kiểm toán nội bộ xác định phạm vi thích hợp của công việc kiểm toán nội bộ và tài chính trong kế hoạch của IA.

Nghiên cứu [12] thực hiện cuộc khảo sát 137 doanh nghiệp bao gồm 57 tổ chức khu vực công và 80 từ khu vực tư nhân. Cuộc khảo sát được gửi đến những người biết các nguyên tắc hoạt động kiểm toán nội bộ trong công ty chủ yếu là nhà quản lý, IA, giám đốc, chủ tịch hoặc thành viên ban giám đốc, ban giám sát. Nghiên cứu cho thấy các lĩnh vực cải tiến chính gắn liền với chức năng quản lý nguồn lực,

cải tiến các quy trình tài chính kế toán hoặc cải thiện các cơ chế kiểm soát hiện có. Như một kết luận rằng kiểm toán nội bộ là một công cụ hiệu quả của cải tiến thể chế khi đóng góp cho việc thực hiện các mục tiêu của tổ chức, là một yếu tố của hệ thống kế hoạch, loại bỏ sự bất thường và cải thiện hiệu quả của tổ chức. Nghiên cứu cũng khẳng định hai chức năng là kiểm soát và tư vấn là quan trọng nhất của IA. Dường như trong khu vực tư nhân chức năng chính của kiểm toán nội bộ không gì khác ngoài kiểm soát và đánh giá, chức năng tư vấn đứng ở vị trí thứ tư. Trái ngược với khu vực công là chức năng tư vấn là quan trọng nhất, sau đó là chức năng đánh giá và báo hiệu.

Ngày càng phát triển và hoàn thiện chức năng của kiểm toán nội bộ là vai trò trong quản trị rủi ro.

#### 2.4. Chức năng khác

Cuộc khảo sát 159 công ty với cuộc khảo sát được gửi cho những người làm việc trong kế toán, quản lý, giám sát kết quả trong nghiên cứu [35] cho thấy ba nhiệm vụ cơ bản của kiểm toán nội bộ là: Đánh giá sự tuân thủ của doanh nghiệp với pháp luật, chính sách, thực tiễn kinh doanh và thủ tục quản lý 77%; phát hiện và ngăn ngừa lỗi và các hoạt động bất hợp pháp 66%; và chuẩn bị kịp thời các báo cáo tài chính chất lượng 53%. 52% người được hỏi cho rằng kiểm toán nội bộ đã đánh giá về kinh tế, hiệu quả và tính hữu hiệu trong việc hoàn thành các nhiệm vụ trong kinh doanh.

Trong nghiên cứu [36] chỉ ra rằng: Chức năng của kiểm toán nội bộ là luôn phát triển và rất phức tạp. Cụ thể trong nghiên cứu [37], nhóm tác giả đã phát hiện ra rằng kiểm toán nội bộ có hai vai trò quan trọng là người bảo vệ và là người trợ giúp hàng đầu của tổ chức trong doanh nghiệp. Hoặc trong nghiên cứu [38] cho rằng kiểm toán nội bộ đóng vai trò trung tâm trong quản lý rủi ro. Hơn nữa, trong nghiên cứu [39] cho rằng kiểm toán nội bộ như một cơ chế quản trị và cần xem xét vai trò của với kiểm soát quản lý. Từ quan điểm của Roussy, Mihret cho rằng, kiểm toán nội bộ như một công cụ về nguyên tắc kỷ luật tương tự như kiểm soát quản lý [40]. Khi đó, kiểm toán nội bộ có thể được coi là một công cụ kiểm soát giúp tạo ra các giá trị bằng cách cung cấp dịch vụ tư vấn và đảm bảo cho doanh nghiệp. Ngoài ra, một số nghiên cứu chỉ ra, kiểm toán nội bộ như một bộ phận tạo ra các nhà quản lý cấp cao trong tương lai, quản trị CNTT và tính bền vững [11, 41]. Trong khi đó, nghiên cứu [42] cho rằng kiểm toán nội bộ tập trung vào đánh giá rủi ro và đánh giá kiểm soát CNTT.

Nghiên cứu [18] xem xét đến cách sử dụng chức năng của kiểm toán nội bộ như một nền tảng để đào tạo các nhà quản lý (MTG). Nghiên cứu dựa trên khảo sát 355 kiểm toán trưởng giám đốc điều hành (CAES) cho thấy các nhà quản lý nhiều khả năng sử dụng các đề xuất của kiểm toán nội bộ có tương lai là nhà quản lý (MTG) hơn là các kiểm toán nội bộ phi MTG. Lý do được chứng minh qua 2 thí nghiệm từ 147 giám đốc điều hành và nhóm công nhân Mturk cho thấy các nhà quản lý cho rằng các kiểm toán nội bộ MTG có kỹ năng và khả năng tự nhiên hơn nhưng lại thiếu kỹ năng kiểm toán nội bộ và ít khách quan hơn.

Một nghiên cứu mới hơn về vai trò của kiểm toán nội bộ đó là chức năng quan trọng trong báo cáo tích hợp (IR) và tích hợp quy trình báo cáo (IRP) [34]. Vai trò của kiểm toán nội bộ trong IR ban đầu đó là kiểm toán nội bộ tham gia về đánh giá cấu trúc tổ chức và hệ thống thông tin chính bên dưới báo cáo tổng hợp. Đó là vì kiểm toán nội bộ có tầm nhìn rộng, các kiến thức về các hệ thống và quy trình tạo ra thông tin cũng như sự hiểu biết về sự tồn tại của các rủi ro và kiểm soát trong doanh nghiệp. Thứ hai, CAE trong IR gắn liền với vai trò hiện có của CAE và có trong kế hoạch của IA. Thông qua đánh giá rủi ro, quy trình kiểm soát, sự phù hợp của quản trị thì cho thấy kiểm toán nội bộ không đảm bảo về IR nhưng kiểm toán nội bộ cung cấp sự đảm bảo về những điều kiểm toán nội bộ xây dựng và báo cáo. Và đóng vai trò quan trọng trong xây dựng IR. Chức năng kiểm toán nội bộ được sử dụng để theo dõi tiến trình của các chỉ số tài chính và phi tài chính để đạt mục tiêu cho doanh nghiệp. Nghiên cứu cũng chỉ rõ sự cần thiết của kiểm toán nội bộ để đảm bảo tính toàn vẹn của dữ liệu trong IR cũng như vai trò của kiểm toán nội bộ là chuẩn bị IRP cho sự đảm bảo bên ngoài. Và chức năng kiểm toán nội bộ đảm bảo cho IR dựa trên những kiến thức chuyên sâu của kiểm toán nội bộ về doanh nghiệp. Đồng thời, chức năng kiểm toán nội bộ có thể thông báo nội dung của báo cáo tích hợp, thiết kế các quy trình và kiểm soát thích hợp nhất để đảm bảo tính chính xác và hợp lệ của dữ liệu trong IR. Việc kiểm toán nội bộ thực hiện trong IR sẽ giúp doanh nghiệp giảm được chi phí do không phải thuê chuyên gia ngoài, hoặc kiểm toán nội bộ thực hiện một phần chức năng trong IR cũng sẽ giảm được một phần chi phí.

#### Một số hạn chế của chức năng kiểm toán nội bộ

Engelbrecht và cộng sự cho thấy chức năng kiểm toán nội bộ thường bị giới hạn trong kiểm toán hoạt động và không nhất thiết phải là kiểm toán chiến lược hơn [34].

Theo kết quả nghiên cứu [12], 93% số người được hỏi cho rằng kiểm toán nội bộ không phải là một công cụ hiệu quả của cải tiến tổ chức. Điều này liên quan đến số lượng các khuyến nghị được thực hiện. Đây là thước đo thực tế của hiệu quả IA. Các thủ tục khắt khe của việc chấp nhận các khuyến nghị cho mục đích thực hiện của nó sẽ đảm bảo hiệu quả của quy trình thực hiện các khuyến nghị. Nghiên cứu chỉ ra rằng chỉ có 77% khuyến nghị được thực hiện trong các tổ chức công và 88% trong tổ chức tư nhân. Tuy nhiên các kết quả này có ý nghĩa khác nhau khi xem xét số lượng các khuyến nghị được đề xuất. Các khuyến nghị được xây dựng nhiều hơn ở khu vực công so với khu vực tư.

#### Đánh giá chung

Phạm vi và chức năng của kiểm toán nội bộ đã tăng lên theo thời gian để đáp ứng với những thay đổi môi trường nhanh chóng của nền kinh tế thị trường. Các chức năng được phát triển theo từng giai đoạn bắt đầu từ kiểm toán tài chính, xem xét báo cáo tài chính đến kiểm toán tuân thủ và hoạt động. Và cuối cùng là bổ sung vai trò mới trong quản lý rủi ro. Kiểm toán nội bộ đã phát triển từ chức năng đánh giá độc lập sang chức năng quản lý rủi ro là nhu cầu

của bất kỳ doanh nghiệp nào bởi vì nó cung cấp việc tạo ra giá trị gia tăng của các công ty thông qua sự độc lập khách quan đảm bảo và tư vấn các hoạt động. IIA bằng cách đánh giá quy trình quản lý, kiểm toán nội bộ đưa ra các khuyến nghị phù hợp để cải thiện tổ chức thông qua các mục tiêu cụ thể: Thúc đẩy các nguyên tắc và giá trị đạo đức phù hợp trong cơ quan; đảm bảo có hiệu lực quản lý hiệu quả và thiết lập trách nhiệm quản lý; Truyền đạt thông tin hiệu quả về rủi ro và kiểm soát các bộ phận liên quan của công ty; đảm bảo tính hiệu lực của truyền thông và thông tin đến thành viên hội đồng quản trị, kiểm toán nội bộ và kiểm toán viên bên ngoài và nhà quản lý [43]. Tuy nhiên, các nghiên cứu về công nghệ thông tin có xuất hiện trong tài liệu về chức năng của kiểm toán nội bộ nhưng mới chỉ dừng lại ở các cuộc phỏng vấn với kiểm toán viên nội bộ mà chưa quan tâm tới vai trò của kiểm toán nội bộ đến quản trị công nghệ thông tin, dữ liệu lớn, tiền điện tử. Với sự phát triển công nghệ 4.0, đây sẽ hứa hẹn là điểm mới trong nghiên cứu về kiểm toán nội bộ trong tương lai về chức năng của kiểm toán nội bộ. Thêm nữa, các nghiên cứu về chức năng kiểm toán nội bộ với vai trò xã hội của kiểm toán nội bộ cũng chưa được đề cập đầy đủ. Theo IIA, kiểm toán viên nội bộ là các chuyên gia với các chứng chỉ được chấp nhận theo quốc gia hoặc thông lệ quốc tế, cùng với đó là sự tuân thủ các quy tắc đạo đức nghề nghiệp, kiểm toán viên nên làm việc vì lợi ích cộng đồng. Các nghiên cứu về vai trò xã hội của kiểm toán nội bộ cần được thực hiện nghiên cứu sâu hơn trong tương lai để kiểm toán nội bộ thực sự là một nghề theo nghĩa cơ bản của xã hội học của các ngành nghề [44].

### 3. NGHIÊN CỨU THỰC HIỆN KIỂM TOÁN NỘI BỘ

Các nghiên cứu về thực hiện kiểm toán nội bộ còn rất hạn chế. Trong nghiên cứu [12] cho thấy, cả hai cách tiếp cận dựa trên hệ thống và dựa trên tình huống sẽ xác định điều chỉnh các nhiệm vụ, hoạt động, công cụ, cấu trúc giải pháp có liên quan và các tài nguyên sở hữu để thực hiện toàn bộ quá trình IA. Có nghĩa là khi thực hiện IA, các kiểm toán nội bộ phải nhận ra sự phức tạp của mọi tình huống cũng như chủ động đến việc lựa chọn một giải pháp, và trong mỗi trường hợp sẽ hoạt động tốt nhất có thể. Vì kiểm toán nội bộ là một khái niệm được đặc trưng bởi tính mô đun và tính lập nên điều quan trọng đối với toàn bộ quá trình kiểm toán là tiến hành theo một phương pháp cụ thể. Nó được áp dụng trong các điều kiện cụ thể phù hợp với nhu cầu và để đạt được mục tiêu. Một yếu tố quan trọng khác của của phương pháp kiểm toán nội bộ là việc lựa chọn các phương pháp và kỹ thuật phù hợp. Đây là một yếu tố khó khăn và trách nhiệm cao. Mục đích của kiểm toán nội bộ là chọn công cụ và phương pháp thích hợp trong từng trường hợp cụ thể. Tuy nhiên, cần nhấn mạnh rằng mục đích, chủ đề và phạm vi của một nhiệm vụ kiểm toán cụ thể sẽ cho thấy các xu hướng liên quan đến việc lựa chọn phương pháp và kỹ thuật kiểm toán. Nghiên cứu cũng chỉ ra một số khó khăn liên quan đến quá trình lập kế hoạch và quá trình thực hiện kiểm toán ảnh hưởng đến hiệu quả kiểm toán. Trong quá trình lập kế hoạch bị thiếu

thời gian và rối loạn thông tin. Tiếp theo là rào cản tổ chức và số lượng kiểm toán viên nội bộ còn ít. Các công cụ thường được các kiểm toán viên áp dụng trong quá trình kiểm toán bao gồm: phỏng vấn, kế hoạch kiểm toán, thông báo kiểm toán, phân tích tài liệu nguồn, quan sát trực tiếp, danh sách kiểm tra, phân tích tài liệu, phỏng vấn, phân tích giao thức kiểm soát, xác minh và bảng câu hỏi. Đối với câu hỏi về mức độ kết nối giữa kiểm toán nội bộ và chức năng lập kế hoạch trong một công ty, hơn một nửa số người được hỏi trả lời rằng nó là trung bình và cao. Chỉ có 13% số người được hỏi trả lời rằng nó rất cao và đầy đủ. Mặt khác, khi trả lời câu hỏi liệu kiểm toán có đóng góp cho việc thực hiện các mục tiêu của công ty hay không, chỉ có 1/3 số người được hỏi cho biết họ đóng góp ở mức độ đầy đủ và rất lớn, trong khi 3/4 - ở mức độ trung bình và lớn. Ngoài ra, cải thiện kế hoạch chiến lược chỉ được đề cập bởi 2% số người được hỏi. Đây là một trong những lĩnh vực ít được kiểm toán nhất trong một công ty, mặc dù thực tế đây là vấn đề quan trọng nhất theo quan điểm phát triển của tổ chức. Nghiên cứu cũng xác nhận rằng việc xem xét kiểm toán trong quá trình lập kế hoạch ảnh hưởng đến hiệu quả của các giải pháp đã thực hiện. Thật không may, trong trường hợp của các công ty được kiểm tra, việc xem xét kiểm toán nội bộ ở giai đoạn lập kế hoạch là không đủ, và kiểm toán góp phần thực hiện các mục tiêu của công ty ở mức độ trung bình.

Nghiên cứu [45] cũng khẳng định vẫn còn mơ hồ về các quy trình, mục đích và hoạt động của IA. Những câu hỏi đặt ra như: Lý do tại sao chúng ta có IA, họ được giao nhiệm vụ gì trong thực tế, cách họ vận hành như thế nào? Sự khác biệt trong thành công của kiểm toán nội bộ này với kiểm toán nội bộ khác là ra sao? Và các quy trình chính và các yếu tố thành công khi thiết lập chức năng kiểm toán nội bộ là gì? Nhóm tác giả cũng khẳng định, những vấn đề đó là hướng nghiên cứu mới tiếp theo trong tương lai về IA.

Trong nghiên cứu [15], tác giả thực hiện khảo sát và đánh giá các hoạt động, chức năng của kiểm toán nội bộ thông qua 4 giai đoạn của kiểm toán nội bộ. Thứ nhất, việc lập kế hoạch kiểm toán liên quan đến việc truy cập không hạn chế, thiết lập số liệu đánh giá hiệu quả các hoạt động, xác định nội dung kiểm toán trọng yếu trong quá trình kinh doanh, đánh giá hiệu quả của thực hiện chính sách, việc bổ nhiệm kiểm toán viên, năng lực giám sát của kiểm toán viên cho mục đích đào tạo. Tiếp theo là giai đoạn thực hiện kiểm toán là thực hiện kiểm toán các hoạt động trọng yếu, kiểm toán đúng tiến độ, kiểm tra sự hiểu biết thông tin, các giao dịch xử lý, phát hiện lỗi, sử dụng thống kê để xem xét hiệu quả hệ thống. Thứ ba, báo cáo kiểm toán với hoạt động: có kiến nghị kiểm toán là dễ dàng nhất, các báo cáo kiểm toán được chấp nhận mà không truy vấn thêm cũng dễ với kiểm toán nội bộ, còn việc nêu rõ ý nghĩa, tiềm năng của những tồn tại, thảo luận với nhà quản lý về tính hợp lý của kết quả kiểm toán, các khuyến nghị được nêu ra để khắc phục và báo cáo liên quan quản lý tài nguyên là khó khăn. Cuối cùng là các theo dõi sau kiểm toán bao gồm: mẫu được theo dõi việc thực hiện các khuyến nghị kiểm

toán, xem xét thông tin phản hồi về hoạt động được kiểm toán, quản lý giám sát các hoạt động cải tiến, số liệu phân tích thống kê trong việc thực hiện các khuyến nghị, cập nhật liên tục các thủ tục kiểm toán.

#### Đánh giá chung

Trong các nghiên cứu cho thấy không có bất cứ nghiên cứu nào có giấy tờ làm việc liên quan đến lập kế hoạch. Giai đoạn thực hiện kiểm toán các nguồn tài liệu hạn chế. Việc theo dõi các khuyến nghị sau kiểm toán cũng chưa được đề cập và đánh giá cụ thể trong mỗi cuộc kiểm toán, chưa có ghi nhận nào về đàm phán giữa nhà quản lý với kiểm toán viên nội bộ - đây là bước quan trọng trong giai đoạn kết luận của quy trình kiểm toán nội bộ. Chúng ta thấy rằng, có quá ít các nghiên cứu về quy trình, quá trình thực hiện kiểm toán nội bộ. Theo nhóm tác giả, nội dung này nên được nghiên cứu đầy đủ và sâu sắc trong tương lai theo bất kỳ phương pháp nào. Một khía cạnh cần nhấn mạnh thêm đó là giá trị đạo đức của kiểm toán viên nội bộ ảnh hưởng đến các giai đoạn của quá trình kiểm toán nội bộ, không chỉ khách quan, năng lực mà cần có kỹ năng bao gồm khả năng phát hiện những tình huống khó xử về đạo đức và giải quyết một cách thành thạo. Đây cũng là lĩnh vực hứa hẹn triển vọng nghiên cứu mới trong tương lai về kiểm toán nội bộ.

#### 4. KẾT LUẬN

Để thực hiện nghiên cứu của mình, nhóm tác giả đã xem xét các bài báo được công bố trên các tạp chí chất lượng cao từ năm 1990 đến nay. Nghiên cứu đề cập tới hai nội dung: chức năng kiểm toán nội bộ và thực hành kiểm toán nội bộ. Qua phân tích tổng hợp, thực hiện qua 10 bước của Massaro [1] cho thấy, quá nhiều chức năng của kiểm toán nội bộ, cũng có sự đồng nhất về quan điểm chức năng kiểm toán nội bộ. Thực hành kiểm toán nội bộ: quá ít thông tin, nghiên cứu về nội dung này, cần có thêm những nghiên cứu về cả 4 bước của quá trình thực hiện kiểm toán nội bộ. Tuy nhiên, một số nhân tố mới cần khai thác thêm phù hợp với chính trị, kinh tế của từng quốc gia. Nhóm tác giả cũng nhận thấy, nghiên cứu của mình còn một số hạn chế về phạm vi: Các nghiên cứu được thu thập và đánh giá chưa có sự phân loại giữa nước phát triển và đang phát triển khi có sự khác biệt rất lớn và vai trò cũng như sự phát triển của kiểm toán nội bộ và quản trị doanh nghiệp. Vấn đề này sẽ được nhóm tác giả nghiên cứu trong tương lai.

#### TÀI LIỆU THAM KHẢO

- [1]. M. Massaro, J. Dumay, J. Guthrie, 2016. *On the shoulders of giants: undertaking a structured literature review in accounting*. Accounting, Auditing & Accountability Journal, vol. 29, no. 5, pp. 767-801, 2016.
- [2]. R. J. Light, D. B. Pillemer, 1984. *Summing up; the science of reviewing research*.
- [3]. J. Saresberiensis, 1955. *The Metalogicon of John of Salisbury [Johannes Saresberiensis]: A 12.-century Defence of the Verbal and Logical Arts of the Trivium*. University of California Press,.

- [4]. R. J. S. B. Rayleigh, J. W. S. B. Rayleigh, 1964. *An Appraisal of Rayleigh (no. 17)*. Air Force Cambridge Research Laboratories, Office of Aerospace Research, US.
- [5]. M. Dixon-Woods, 2010. *Systematic reviews and qualitative methods. Qualitative research: theory, method and practice*. 3rd edn. London: Sage, pp. 331-46.
- [6]. A. S. Jamal, 2011. *The Reality and Constraints of Using Analytical Procedures in the Control of Public Fund Jordanian Audit Bureau Case*. European Journal of Economics, Finance & Administrative Sciences, vol. July2011, no. 34, p. 7.
- [7]. G. Gill, G. Cosserat, 1999. *Modern Auditing in Australia*. John Wiley & Sons Ltd, Chichester, United Kingdom 4th edition.
- [8]. K. S. Pickett, J. M. Pickett, 2010. *The internal auditing handbook 3rd*. Wiley Online Library.
- [9]. K. S. Pickett, J. M. Pickett, 2003. *The internal auditing handbook*. Wiley Online Library..
- [10]. A. A. M. Al-Twajiry, J. A. Brierley, D. R. Gwilliam, 2003. *The development of internal audit in Saudi Arabia: An institutional theory perspective*. Critical Perspectives on Accounting, vol. 14, no. 5, pp. 507-531.
- [11]. U. L. Anderson, M. H. Christ, K. M. Johnstone, L. E. Rittenberg, 2012. *A Post-SOX Examination of Factors Associated with the Size of Internal Audit Functions*. Accounting Horizons, vol. 26, no. 2, pp. 167-191.
- [12]. E. Bielińska-Dusza, 2011. *Analysis of internal audit functioning in Poland—empirical research findings*. Business, Management and Education, vol. 9, no. 2, pp. 236-247.
- [13]. A. Mihiotis, N. Konidaris, 2006. *Internal auditing: an essential tool for adding value and improving the operations of financial institutions and organisations*. International Journal of Financial Services Management, vol. 2, no. 1-2, pp. 75-81..
- [14]. W. Abu-Azza, 2012. *Perceived effectiveness of the Internal Audit function in Libya: A qualitative study using Institutional and Marxist theories*. University of Southern Queensland.
- [15]. R. B. Abdullah, 2014. *Redefining internal audit performance: Impact on corporate governance*. fteses: Doctorates and Masters, fteses: Doctorates and Masters, Edith Cowan University.
- [16]. M. Al-Akra, W. Abdel-Qader, M. Billah, 2016. *Internal auditing in the Middle East and North Africa: A literature review*. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, vol. 26, pp. 13-27.
- [17]. IIA, 2013. *IIA position paper: The three lines of defense in effective risk management and control*.
- [18]. J. V. Carcello, M. Eulerich, A. Masli, D. A. Wood, 2018. *The Value to Management of Using the Internal Audit Function as a Management Training Ground*. Accounting Horizons, vol. 32, no. 2, pp. 121-140.
- [19]. A. A. Gramling, M. J. Maletta, A. Schneider, B. K. Church, 2004. *The role of the internal audit function in corporate governance: A synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research*. Journal of Accounting literature, vol. 23, p. 194, 2004.
- [20]. J. Goodwin-Stewart, P. Kent, 2006. *The use of internal audit by Australian companies*. Managerial Auditing Journal, vol. 21, no. 1, pp. 81-101.
- [21]. M. M. Zain, N. Subramaniam, 2007. *Internal auditor perceptions on audit committee interactions: A qualitative study in Malaysian public corporations*. Corporate Governance: An International Review, vol. 15, no. 5, pp. 894-908, 2007.

- [22]. D. F. Prawitt, J. L. Smith, D. A. Wood, 2009. *Internal audit quality and earnings management*. The Accounting Review, vol. 84, no. 4, pp. 1255-1280.
- [23]. J. Stewart, N. Subramaniam, 2010. *Internal audit independence and objectivity: emerging research opportunities*. Managerial auditing journal, vol. 25, no. 4, pp. 328-360.
- [24]. S. K. Asare, R. A. Davidson, A. A. Gramling, 2008. *Internal auditors' evaluation of fraud factors in planning an audit: The importance of audit committee quality and management incentives*. International Journal of Auditing, vol. 12, no. 3, pp. 181-203.
- [25]. B. Arel, C. A. Beaudoin, A. M. Cianci, 2012. *The impact of ethical leadership, the internal audit function, and moral intensity on a financial reporting decision*. Journal of Business Ethics, vol. 109, no. 3, pp. 351-366.
- [26]. S. Lin, M. Pizzini, M. Vargus, I. R. Bardhan, 2011. *The role of the internal audit function in the disclosure of material weaknesses*. The Accounting Review, vol. 86, no. 1, pp. 287-323.
- [27]. C. S. Norman, A. M. Rose, J. M. Rose, 2010. *Internal audit reporting lines, fraud risk decomposition, and assessments of fraud risk*. Accounting, Organizations and Society, vol. 35, no. 5, pp. 546-557.
- [28]. R. Davidson, J. Goodwin-Stewart, P. Kent, 2005. *Internal governance structures and earnings management*. Accounting & Finance, vol. 45, no. 2, pp. 241-267, 2005.
- [29]. *The Role of Internal Auditing in Enterprise-wide Risk Management*, 2004.
- [30]. N. A. Manab, M. R. Hussin, I. Kassim, 2007. *Empirical study on theory and practice of enterprise-wide risk management (EWRM) on internal auditing and risk management functions of public listed companies in Malaysia*. Concurrent% 2014/Session, vol. 201, 2007.
- [31]. A. A. Gramling, P. M. Myers, 2006. *Internal auditing's role in ERM: as organizations lay their enterprise risk groundwork, many auditors are taking on management's oversight responsibilities, new research finds*. Internal Auditor, vol. 63, no. 2, pp. 52-58.
- [32]. N. Castanheira, L. Lima Rodrigues, R. Craig, 2009. *Factors associated with the adoption of risk-based internal auditing*. Managerial Auditing Journal, vol. 25, no. 1, pp. 79-98.
- [33]. J. Rönkkö, M. Paananen, J. Vakkuri, 2018. *Exploring the determinants of internal audit: Evidence from ownership structure*. International Journal of Auditing, vol. 22, no. 1, pp. 25-39.
- [34]. L. Engelbrecht, Y. Yasseen, I. Omarjee, 2018. *The role of the internal audit function in integrated reporting: a developing economy perspective*. Meditari Accountancy Research, vol. 26, no. 4, pp. 657-674..
- [35]. S. Ljubisavljević, D. Jovanović, 2011. *Empirical research on the internal audit position of companies in Serbia*. Economic annals, vol. 56, no. 191, pp. 123-141.
- [36]. D. S. Soh, N. Martinov-Bennie, 2011. *The internal audit function: Perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation*. Managerial Auditing Journal, vol. 26, no. 7, pp. 605-622, 2011.
- [37]. M. Roussy, 2013. *Internal auditors' roles: From watchdogs to helpers and protectors of the top manager*. Critical Perspectives on Accounting, vol. 24, no. 7-8, pp. 550-571, 2013.
- [38]. E. Vinnari, P. Skærbæk, 2014. *The uncertainties of risk management: A field study on risk management internal audit practices in a Finnish municipality*. Accounting, Auditing & Accountability Journal, vol. 27, no. 3, pp. 489-526.
- [39]. M. Roussy, 2015. *Welcome to the Day-to-Day of Internal Auditors: How Do They Cope with Conflicts?*. AUDITING: A Journal of Practice & Theory, vol. 34, no. 2, pp. 237-264.
- [40]. D. G. Mihret, B. Grant, 2017. *The role of internal auditing in corporate governance: a Foucauldian analysis*. Accounting, Auditing & Accountability Journal, vol. 30, no. 3, pp. 699-719.
- [41]. Y. Ma'Ayan, A. Carmeli, 2016. *Internal audits as a source of ethical behavior, efficiency, and effectiveness in work units*. Journal of business ethics, vol. 137, no. 2, pp. 347-363.
- [42]. S. Héroux, A. Fortin, 2012. *The internal audit function in information technology governance: A holistic perspective*. Journal of Information Systems, vol. 27, no. 1, pp. 189-217.
- [43]. IIA, 2008. *Institute of Internal Auditors "International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*.
- [44]. J. Evetts, 2003. *The sociological analysis of professionalism: Occupational change in the modern world*. International sociology, vol. 18, no. 2, pp. 395-415, 2003.
- [45]. R. Lenz, U. Hahn, 2015. *A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities*. Managerial Auditing Journal, vol. 30, no. 1, pp. 5-33.

---

#### AUTHORS INFORMATION

**Nguyen Thi Du, Pham Thi Thu Oanh**

Faculty of Accounting - Auditing, Hanoi University of Industry