



DOI:10.22144/ctujos.2024.400

KIỂM TOÁN NỘI BỘ KHU VỰC CÔNG – TỔNG KẾT MỘT SỐ CHỦ ĐỀ VÀ ĐỀ XUẤT HƯỚNG NGHIÊN CỨU

Lê Phước Hương^{1*}, Vũ Xuân Nam² và Trần Khánh Dung¹¹Khoa Kế Toán – Kiểm Toán, Trường Kinh Tế, Trường Đại học Cần Thơ²Phòng Tài Chính, Trường Đại học Cần Thơ

*Tác giả liên hệ (Corresponding author): lphuong@ctu.edu.vn

Thông tin chung (Article Information)

Nhận bài (Received): 19/01/2024

Sửa bài (Revised): 09/03/2024

Duyệt đăng (Accepted): 23/04/2024

Title: Internal auditing in the public sector – A literature review and future research directions

Author(s): Le Phuoc Huong*, Vu Xuan Nam and Tran Khanh Dung

Affiliation(s): Can Tho University

TÓM TẮT

Mục tiêu của bài viết là tìm hiểu sự phát triển của kiểm toán nội bộ khu vực công, xác định các trọng tâm nghiên cứu và đề xuất các hướng nghiên cứu trong tương lai. Bài viết lược khảo 77 bài báo khoa học để thảo luận nguồn dữ liệu, khung lý thuyết, đối tượng cung cấp thông tin, phương pháp nghiên cứu và đánh giá kết quả nghiên cứu. Các nghiên cứu tiếp theo được đề xuất là tập trung vào so sánh nhiều quốc gia, bổ sung lý thuyết nền, bằng chứng thực nghiệm liên quan đến quản lý rủi ro và chi tiêu lãng phí, việc tiếp thu các kỹ năng công nghệ thông tin cho kiểm toán viên, xem xét tác động của các đặc điểm văn hóa, thể chế, nhân khẩu học và thiết kế các mô hình chặt chẽ để dự đoán hiệu quả kiểm toán nội bộ khu vực công.

Từ khóa: Kiểm toán nội bộ, khu vực công, tổng quan tài liệu

ABSTRACT

The main purpose of this study was to discuss the development, focus and criticisms of the literature on public sector IA and then propose directions for future studies. The study was to review 77 articles to discuss possible data sources, theories, types of organizational respondents, research instruments, and evaluating findings. Future research should examine the differences of IA in the public sector across countries, using theory for analysis, giving evidence regarding risk management and fruitless and wasteful expenditure, higher emphasis on the acquisition of IT skills, the effect of cultural, institutional and demographical characteristics in IA, and the design rigorous models to predict IA effectiveness.

Keywords: Internal auditing, public sector, literature review

1. GIỚI THIỆU

Phần lớn các nghiên cứu về Kiểm toán nội bộ (KTNB) tập trung vào doanh nghiệp để cung cấp một số lập luận thuyết phục về quản trị và trách nhiệm giải trình (Coetzee & Erasmus, 2017). Trong thực tế, KTNB được thiết kế để gia tăng giá trị và cải thiện hoạt động của tổ chức, trong đó có các tổ

chức ở khu vực công. Một loạt các nghiên cứu về KTNB trong khu vực công trong vài thập kỷ gần đây đã được công bố nhằm khám phá các quan điểm khác nhau và góp phần nhấn mạnh tầm quan trọng của KTNB trong khu vực công. Chủ đề này không mới tại Việt Nam vì Bộ Tài chính đã ban hành quy chế về kiểm toán nội bộ áp dụng cho khối các doanh nghiệp từ năm 1997. Với khu vực công, trong

Luật Kiểm toán Nhà nước năm 2005 cũng có điều khoản quy định liên quan đến KTNB. Hiện nay, việc triển khai KTNB áp dụng cho khu vực công được thực hiện theo Luật Kế toán số 88/2015/QH13; Nghị định 05/2019/NĐ-CP; Thông tư 67/2020/TT-BTC ban hành Quy chế mẫu về KTNB áp dụng cho cơ quan nhà nước, đơn vị sự nghiệp công lập; Thông tư 08/2021/TT-BTC ban hành các chuẩn mực chuyên môn và đạo đức nghề nghiệp.

Nghiên cứu quá trình phát triển của KTNB ở các nước cho thấy, hoạt động KTNB đã có sự phát triển tương đối hoàn thiện, trong khi đó ở Việt Nam vẫn còn là một lĩnh vực mới. Do đó, các quy định về KTNB được áp dụng tại Việt Nam hiện nay mang tính chất hướng dẫn. Các nghiên cứu trong và ngoài nước được đánh giá trong bài viết; từ đó, đề xuất các hướng tiếp cận phù hợp với bối cảnh trong nước như phương pháp tiếp cận nào để xây dựng KTNB, chiến lược phát triển chức năng KTNB được xây dựng trên cơ sở kết hợp nhiều nhân tố và đảm bảo tính độc lập của KTNB là nền tảng quan trọng đối với việc xây dựng và phát triển KTNB trong các cơ quan, tổ chức nhà nước. Chính vì vậy, việc xác định rõ nhiệm vụ của kiểm toán viên nội bộ là một trong những công việc tiên quyết khi thiết lập chức năng KTNB tại các cơ quan, tổ chức trong khu vực công.

Nghiên cứu KTNB trong khu vực công gia tăng bởi nhu cầu đo lường kết quả hoạt động và hiệu quả của các nguồn lực đầu tư ở tất cả tổ chức không xem lợi nhuận là mục tiêu hàng đầu. Chủ đề KTNB trong khu vực công đã công bố nhiều ấn phẩm, bài báo, quy chế hướng dẫn hỗ trợ trong việc xác định các nguyên tắc cơ bản cần thiết trong KTNB (Janse van Rensburg & Coetzee, 2011) cũng như các yếu tố ảnh hưởng đến hiệu quả KTNB (Cohen & Sayag, 2010; Alzeban & Gwilliam, 2014; Taiwo, 2019); và vai trò của kiểm toán viên nội bộ trong việc hỗ trợ công tác quản trị (Sepsey, 2011; Mu'azu, 2012; Enofe et al., 2013; Roussy, 2013; Ferry et al., 2017). Thông qua các nghiên cứu này, tầm quan trọng của KTNB trong khu vực công được quan tâm. Một loạt các nghiên cứu được công bố khám phá các quan điểm khác nhau của KTNB trong khu vực công (Aikins, 2011; Roussy, 2013; Alzeban & Gwilliam, 2014; Vinnari & Skærbæk, 2014). Tuy nhiên, chưa có nghiên cứu nào đánh giá toàn diện và cung cấp một bức tranh tổng hợp có hệ thống về chủ đề này ở Việt Nam.

Vì các nghiên cứu thực nghiệm về KTNB trong khu vực công là phổ biến nên việc tổng kết và phát hiện ra các khe hở nghiên cứu là cần thiết. Điều này cung cấp một bức tranh gắn kết và rõ ràng về

KTNB khu vực công. So với khu vực tư, các chức năng KTNB của khu vực công có vị thế cao hơn (Goodwin, 2004). Thời gian dành cho các hoạt động KTNB khác nhau ở khu vực công tư, tuy nhiên, tương tác với kiểm toán viên bên ngoài cũng không có sự khác biệt đáng kể giữa hai nhóm. Các nghiên cứu KTNB trong khu vực công được rà soát theo ba cách sau: Đầu tiên, mô tả các nghiên cứu về KTNB khu vực công đang được sử dụng, xem xét các nghiên cứu trong hơn hai thập kỷ qua và các nguyên tắc học thuật mà KTNB được tiếp cận và có liên quan với các cấp quản trị trong khu vực công. Thứ hai, các nghiên cứu liên quan được phân tích và thảo luận về các đặc điểm chính dựa trên nhiều tiêu chí, điều này cung cấp cái nhìn sâu sắc về sự ưu việt từ KTNB mang đến giá trị gia tăng cho tổ chức. Thứ ba, các lỗ hổng nghiên cứu và các hướng nghiên cứu trong tương lai được xác định trong bài viết. Tóm lại, mục tiêu của bài viết là nghiên cứu sự phát triển của KTNB khu vực công, xác định các trọng tâm nghiên cứu và các tranh luận về chủ đề này; từ đó, đề xuất một số hướng nghiên cứu trong tương lai. Phương pháp lược khảo tài liệu có hệ thống được sử dụng trong nghiên cứu (systematic literature review - SLR) (Moher et al., 2009; Busalim, 2016) với bốn phần: giới thiệu, phương pháp luận, kết quả nghiên cứu và kết luận.

2. PHƯƠNG PHÁP LUẬN VỀ KTNB KHU VỰC CÔNG

2.1. Khái niệm KTNB

Nghị Định 05/2019/NĐ-CP về KTNB chưa đưa ra định nghĩa cụ thể về hoạt động này. Tuy nhiên, theo Viện KTNB quốc tế IIA (The Institute of Internal Auditor), KTNB được hiểu là một hoạt động đảm bảo và tư vấn độc lập, khách quan được thiết kế nhằm gia tăng giá trị và cải thiện các hoạt động của tổ chức. KTNB giúp cho tổ chức đạt được các mục tiêu của mình bằng cách áp dụng phương pháp tiếp cận có tính nguyên tắc và hệ thống nhằm đánh giá và nâng cao hiệu quả của các quy trình quản lý rủi ro, kiểm soát và quản trị. Nói cách khác, KTNB là cung cấp những đánh giá khách quan, độc lập về hệ thống, tổ chức kinh doanh, được thực hiện bởi một bộ phận, một tổ chức nhằm đảm bảo tính toàn vẹn của các thông tin tài chính, kế toán trong quá trình hoạt động.

2.2. Các lý thuyết được sử dụng trong nghiên cứu KTNB khu vực công

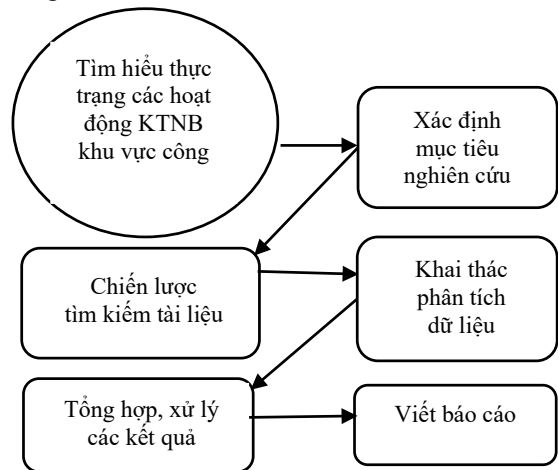
Bài viết lược khảo các lý thuyết được sử dụng trong các nghiên cứu thực nghiệm. Theo Van Helden (2005) và Schmidt & Günther (2016), tiêu chí lý thuyết là nền tảng của mỗi nghiên cứu thực

nghiệm. Các bài báo chủ đề KTNB khu vực công thời gian qua có một số lý thuyết được sử dụng bao gồm: lý thuyết mạng lưới tác nhân, lý thuyết đại diện, lý thuyết thể chế, lý thuyết phối hợp quan hệ, lý thuyết trách nhiệm giải trình, lý thuyết dựa trên nguồn lực, lý thuyết chính trị, lý thuyết phê phán, lý thuyết các bên liên quan, lý thuyết vai trò tổ chức (Jamil et al., 2022; Khelil & Khelif, 2022), lý thuyết giải thích (Axelsen et al., 2017). Thêm vào đó, bài viết phân loại số lượng lý thuyết được sử dụng như một, hai (Usman et al., 2023) và không có tiếp cận lý thuyết nào. Phần lớn các nghiên cứu chỉ sử dụng một lý thuyết và lý thuyết chiếm ưu thế nhất là lý thuyết đại diện và lý thuyết trách nhiệm giải trình. Tuy nhiên, điều đáng nói là hơn một nửa số nghiên cứu tránh đề cập đến bất kỳ lý thuyết nào theo cách trực tiếp (Mu'Azu, 2012; Emmanuel et al., 2013; Jones & Bowrey, 2013; Alzeban & Gwilliam, 2014). Đây là một hạn chế khá quan trọng, dẫn đến khó khăn trong việc giải thích kết quả. Điều này là do lý thuyết không làm thay đổi mục đích của nghiên cứu. Tuy nhiên, nó giúp củng cố quan điểm liên quan đến nghiên cứu hiện có (Beck & Stolterman, 2016), cụ thể trong trường hợp bài viết chủ yếu mang tính mô tả, không đóng góp vào việc phát triển những hiểu biết lý thuyết mới cũng như sự tiến bộ về vấn đề được nghiên cứu chuyên sâu. Theo Christopher (2015), lý thuyết vai trò trong KTNB góp phần giải thích việc tuân thủ và các cơ chế điều hành linh hoạt theo quy định của nghề nghiệp hoặc luật pháp của chính phủ. Lý thuyết đại diện và lý thuyết kế toán thực chứng được sử dụng để giải thích cho các nguyên tắc hoạt động của KTNB là phù hợp trong bối cảnh các tổ chức công. Thêm vào đó, các bài báo dựa trên lý thuyết đại diện để phát triển khung đánh giá KTNB trong tổ chức. Nếu lý thuyết đại diện giải thích hoạt động KTNB có chất lượng là biện pháp giám sát các hành vi điều chỉnh lợi nhuận của nhà quản lý nhằm cung cấp thông tin trung thực cho Hội đồng quản trị, thì lý thuyết các bên liên quan cho rằng hoạt động KTNB có chất lượng còn giúp đáp ứng mong đợi từ các bên có liên quan (Freeman, 1984). Theo thống kê (Hình 5) có 25% các bài báo đề cập trực tiếp đến các lý thuyết nền. Nói chung, lý thuyết của các bài báo được đánh giá như một công cụ để giải thích, nguồn tham khảo để thu thập thông tin về KTNB (Beck & Stolterman, 2016).

2.3. Nguồn dữ liệu phục vụ nghiên cứu KTNB khu vực công

Viện KTNB Quốc tế IIA là một tổ chức nghề nghiệp phi lợi nhuận và Việt Nam cũng là thành viên. Năm 2009, tổ chức IIA đã phát hành khung

nghiên cứu tổng quát để nâng cao hiệu quả của các chức năng KTNB trong khu vực công (Coetzee & Erasmus, 2017). Mô hình tổng quát này được sử dụng trên toàn cầu như một phương tiện để thực hiện và thể chế hóa KTNB khu vực công hiệu quả và như một hướng dẫn để tăng cường năng lực trong KTNB. Do đó, các bài báo được xuất bản từ năm 2000 được tập trung nghiên cứu thông qua áp dụng phương pháp lướt khảo tài liệu có hệ thống (SLR), phương pháp này đã được Moher et al. (2009), Busalim (2016), de Geus et al. (2020), Lopes & Farias (2020) sử dụng. Cách thức lựa chọn bài báo theo phương pháp SLR giúp giảm sai lệch nghiên cứu (Tranfield et al., 2003). Điều này đã giúp xây dựng câu hỏi nghiên cứu, chiến lược tìm kiếm, quy trình lựa chọn bài báo, đánh giá chất lượng, trích xuất dữ liệu và tổng hợp dữ liệu được trích xuất (Busalim, 2016). Với cách tiếp cận này, nghiên cứu đảm bảo độ tin cậy của những phát hiện (Massaro et al., 2016) và cho phép các tác giả khác nhân rộng nghiên cứu (Tsalavoutas et al., 2020). Tuân tự các bước công việc trong quy trình nghiên cứu được tổng kết lại như sau:



Hình 1. Quy trình nghiên cứu

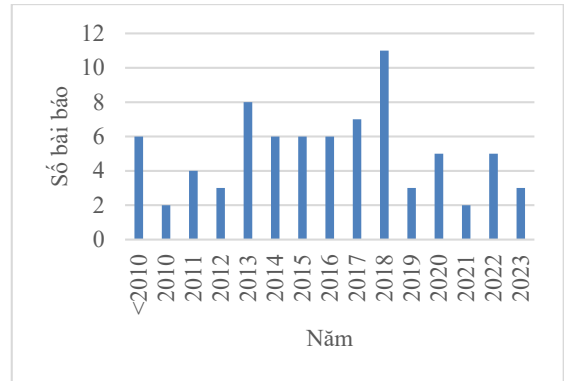
Để xác định, xem xét và phân tích các bài báo về KTNB trong khu vực công, phương pháp tiếp cận hai bước được sử dụng: xác định thông qua các bài báo được trích dẫn nhiều nhất và sau khi loại trừ trùng lặp (Street & Hermanson, 2019; Nguyen et al., 2020), được mô tả trong Hình 1. Bước đầu tiên là xác định cơ sở dữ liệu cho việc xác định các bài báo, thiết lập như tiêu chí uy tín về quy mô, chất lượng xuất bản và khả năng đảm bảo thu thập tất cả các nghiên cứu hợp lệ. Các nguồn điện tử như Scopus, Web of Science và Google Scholar được sử dụng tương tự Nguyen et al. (2020). Tài liệu được tìm kiếm bằng cách sử dụng từ khóa “Internal Audit”,

“Public Sector” cho các bài báo ngoài nước và từ khóa “Kiểm toán nội bộ”, “Khu vực công” cho các bài báo trong nước. Điều này tạo ra một bộ ban đầu gồm 9.890 tài liệu. Sau đó, loại trừ các bài báo không liên quan (bài viết trong hội nghị, chương sách và bài báo bằng các ngôn ngữ khác ngoài tiếng Anh và tiếng Việt); lọc còn 88 nghiên cứu. Tiếp theo, loại trừ các bài báo trùng lặp từ các nguồn điện tử, giữ lại một bộ 77 bài. Trong bước thứ hai, các bài báo được tìm kiếm thông qua mức độ trích dẫn để xác định các bài báo khác không được lấy từ bước đầu tiên. Với quy trình này, một bộ 68 bài báo nước ngoài và 09 bài báo trong nước từ năm 2000 được xác định. Đối với các bài báo này, bảng tóm tắt các thông tin được lập ra gồm: năm xuất bản, quốc gia, phạm vi nghiên cứu, cỡ mẫu, thời gian nghiên cứu, mục tiêu, lý thuyết, các kết quả chính và trích dẫn.

3. KẾT QUẢ VÀ THẢO LUẬN

3.1. Thực trạng các nghiên cứu về KTNB khu vực công

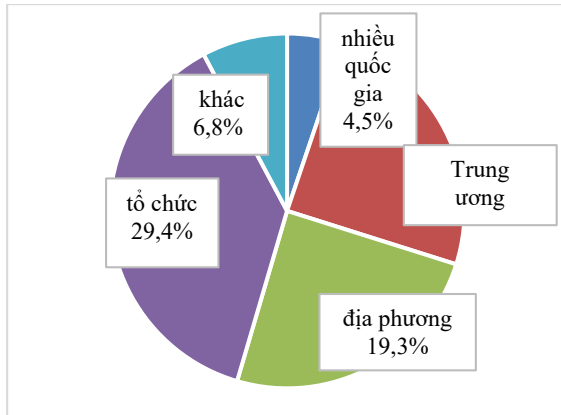
Với mục tiêu tổng hợp và mở rộng sự hiểu biết hiện tại về KTNB trong khu vực công, bài viết mô tả thực trạng của lĩnh vực này giúp các nhà nghiên cứu, các chuyên gia xác định các vấn đề chính liên quan đến KTNB. Các bài viết về KTNB khu vực công trong nước hạn chế về số lượng, số liệu tiếp cận, phương pháp định lượng và lý thuyết nền. Do đó, các bài viết trong nước chỉ tập trung mô tả thực trạng như Kiên (2014), Thủy & Vân (2018), Hạnh (2020), Nga và ctv. (2021). Một vài nghiên cứu trong nước tập trung vào một ngành (Thành, 2017) và đề xuất các hàm ý chính sách (Thúy, 2013; Minh, 2018; Phương, 2018; Vân, 2018). Hình 2 trình bày chi tiết về việc phân phối các bài báo KTNB trong khu vực công từ năm 2000 đến năm 2023. Như được mô tả, số lượng nghiên cứu chủ yếu tập trung từ năm 2013 đến 2018 và có sự sụt giảm trong năm 2021. Điều này cho thấy các nhà nghiên cứu có xu hướng theo đuổi chủ đề liên tục nhiều năm. Hơn nữa, các bài báo được lượt khảo dựa trên các tiêu chí: phạm vi nghiên cứu, học thuật (tạp chí), khu vực địa lý.



Hình 2. Phân loại các bài báo theo năm

3.1.1. Tiêu chí phạm vi nghiên cứu

Tiêu chí này xem xét các bài báo có tập trung vào nhiều quốc gia, một quốc gia (cấp Trung ương), địa phương, tổ chức và khác vì mỗi cấp có vai trò và nghĩa vụ khác nhau (Jóhannesdóttir et al., 2018). KTNB đã được nghiên cứu ở tất cả các cấp chính quyền và thường xuyên nhất là ở cấp tổ chức như Hình 3. Các nghiên cứu ở cấp Trung ương, cấp địa phương cùng chiếm 19,25% số bài báo, trong khi các bài báo cấp quốc tế được nghiên cứu ít nhất (tức là chỉ có 4,5%). Thực trạng cho thấy có sự tập trung đáng kể vào cấp tổ chức (chiếm 29,37%), hay nói cách khác là nghiên cứu một loại tổ chức cụ thể như trường đại học (Arena, 2013; Achua & Alabar, 2014; Christopher, 2015; Birhane, 2019), tổ chức y tế, bệnh viện (Hanskamp-Sebregts et al., 2020). Tiêu chí số lượng quốc gia được nghiên cứu trong mỗi bài báo đã được sử dụng bởi Guthrie et al. (2012) và Tsalavoutas et al. (2020) chia ra 2 nhóm: nghiên cứu dựa trên dữ liệu một quốc gia và dữ liệu đa quốc gia. Rõ ràng, phần lớn các bài báo (73/77) là các nghiên cứu ở một quốc gia. Goodwin (2004), Axelsen et al. (2017), Jóhannesdóttir et al. (2018) và Gustavson & Sundström (2018) là bốn nghiên cứu tiêu biểu dựa trên dữ liệu từ nhiều quốc gia. Ngoài ra, còn có một số bài nghiên cứu không xác định rõ ràng. Những kết quả này nêu bật mối quan tâm của các nhà nghiên cứu trong việc làm sáng tỏ môi trường thể chế và văn hóa.



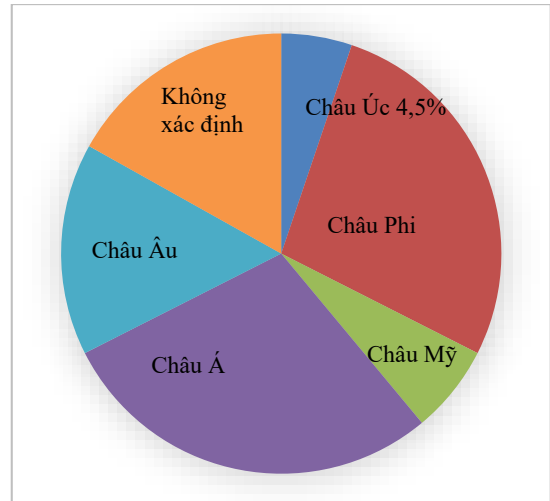
Hình 3. Kết quả phân tích các bài báo theo phạm vi nghiên cứu

3.1.2. Tiêu chí học thuật

Theo tiêu chí này, các nghiên cứu được chia thành mười ngành học thuật dựa trên hướng dẫn Tạp chí học thuật (CABS, 2018): kế toán, đạo đức – trách nhiệm xã hội - quản lý, kinh doanh quốc tế - nghiên cứu khu vực, tài chính, khu vực công, kinh tế, khoa học xã hội, quản lý thông tin, tâm lý học và phát triển quản lý và giáo dục. Bảy mươi bảy bài nghiên cứu được tìm thấy trên 61 tạp chí với phần lớn được công bố trong lĩnh vực kế toán, quản trị và tài chính. Điều này cho thấy KTNB trong khu vực công được tiếp cận bởi nhiều ngành khác nhau, trong đó lĩnh vực kế toán kiểm toán được quan tâm nhiều nhất (29,9%), quản trị (16,9%), tạp chí sử dụng nhiều nhất là *Managerial Auditing Journal* (7/77 bài báo).

3.1.3. Tiêu chí khu vực địa lý

Tiêu chí này được Guthrie et al. (2012), de Geus et al. (2020) và Tsalavoutas et al. (2020), trình bày các khu vực địa lý nơi nghiên cứu được tiến hành. Các nghiên cứu được phân thành sáu khu vực Châu Âu, Châu Á, Châu Úc, Châu Phi, Châu Mỹ và không xác định. Kết quả cho thấy phần lớn các nghiên cứu tập trung vào các nước Châu Á (22/77), kế tiếp là Châu Phi (21/78) và Châu Âu (12/78). Do đó, còn ít bằng chứng về KTNB trong khu vực công ở Châu Úc và Châu Mỹ, và dữ liệu so sánh giữa các khu vực. Các nghiên cứu được thực hiện ở nhiều quốc gia khác nhau theo khu vực địa lý như Hình 4, nhưng phần lớn các nghiên cứu không tập trung vào các nước phát triển mà tập trung vào các nước thuộc các thị trường mới nổi và đang phát triển.



Hình 4. Kết quả phân tích các bài báo theo khu vực địa lý

3.2. Các trọng tâm nghiên cứu và các tranh luận về KTNB khu vực công

Để phát hiện các trọng tâm nghiên cứu và các tranh luận về KTNB trong khu vực công, các bài báo được phân ra theo ba tiêu chí là đối tượng cung cấp thông tin, phương pháp nghiên cứu và chủ đề nghiên cứu. Những phát hiện chính cho từng tiêu chí được trình bày trong Bảng 2. Cách tiếp cận này nhất quán với các nghiên cứu liên quan khác trong lĩnh vực kế toán (Massaro et al., 2016; Tsalavoutas et al., 2020), cụ thể như sau:

3.2.1. Đối tượng cung cấp thông tin

Theo cách tiếp cận các nghiên cứu của Guthrie et al. (2012), Street & Hermanson (2019), de Geus et al. (2020) và Tsalavoutas et al. (2020) sáu đối tượng cung cấp thông tin KTNB được phân ra như sau: kiểm toán viên nội bộ (Ebissa, 2015), giám đốc các bộ phận (Sari et al., 2017; Nelufule et al., 2023), kiểm toán viên nội bộ và kế toán, trưởng bộ phận KTNB, nhiều đối tượng và số liệu thứ cấp. Phần lớn các nghiên cứu sử dụng góc nhìn của nhiều đối tượng như Turlea & Stefanescu (2009), Li et al. (2018), Vokshi & Xhemajli (2022), Moodley et al. (2022), (38/77 bài) hoặc số liệu thứ cấp như Yang et al. (2022) (15/77 bài). Tuy nhiên, một số nghiên cứu phản ánh quan điểm của người đứng đầu bộ phận KTNB (4/77 bài) và của kiểm toán viên nội bộ. Điều này chứng minh rằng các nhà nghiên cứu sử dụng nhiều đối tượng trả lời khác nhau trong việc xác định KTNB khu vực công để có được các quan điểm khác nhau. Từ góc độ chuyên môn, những người tham gia cung cấp thông tin nên có kiến thức sâu rộng về vấn đề đang được xem xét. Vì vậy, việc

lựa chọn người tham gia dựa trên trọng tâm của nghiên cứu đảm bảo rằng các câu trả lời phù hợp và đạt được mục đích của nghiên cứu.

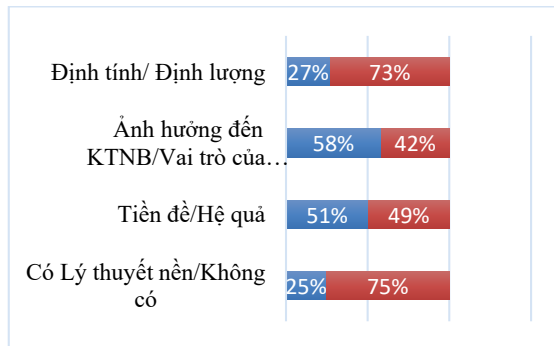
Bảng 2. Kết quả phân tích các trọng tâm nghiên cứu theo ba tiêu chí

Tiêu chí	Tỷ trọng (%)
Đối tượng cung cấp thông tin	
Kiểm toán viên nội bộ	13
Giám đốc các bộ phận	4
Kiểm toán viên nội bộ và kế toán	3
Trưởng bộ phận KTNB	12
Nhiều đối tượng	49
Số liệu thứ cấp	19
Phương pháp nghiên cứu	
Nghiên cứu tình huống	8
Phân tích nội dung	13
Khảo sát bằng bảng câu hỏi	49
Ghi chú theo chính sách	6
Quan điểm, đánh giá chung	13
Thực nghiệm khác	10
Chủ đề	
Quản trị	27
Quản lý rủi ro	10
Hiệu quả hoạt động	32
Cung cấp dịch vụ	19
Điều tra	4
Chi tiêu không hiệu quả và lãng phí	6

3.2.2. Phương pháp nghiên cứu

Theo Guthrie et al. (2012), tiêu chí này xem xét các phương pháp nghiên cứu được sử dụng dựa trên phân loại các bài báo như sau: nghiên cứu tình huống (Getie Mihret & Wondim Yismaw, 2007), phân tích nội dung (Cioban et al., 2015), khảo sát bằng bảng câu hỏi, ghi chú theo chính sách (Elliott et al., 2007) và quan điểm /đánh giá chung (Munteanu & Zaharia, 2014) và thực nghiệm khác (Van der Schyf, 2000). Bảng 2 cho thấy phương pháp nghiên cứu được sử dụng phổ biến nhất là khảo sát bằng bảng câu hỏi. Tiếp theo, phân tích nội dung và quan điểm, đánh giá chung có 13% nghiên cứu tương ứng, chiếm ưu thế nói chung. Theo khía cạnh phương pháp, nghiên cứu định tính chiếm 21/77 bài báo được lượt khảo, 56/77 bài báo sử dụng nghiên cứu định lượng (bao gồm cả nghiên cứu định tính trước khi phân tích định lượng). Kết quả này cho thấy các nội dung của KTNB còn khá mới mẻ và các nhà nghiên cứu đã cố gắng đưa ra câu trả lời tại sao, như thế nào trước khi sử dụng các tính toán, phân tích thống kê. Tuy nhiên, ngay cả khi có xu hướng sử dụng phương pháp định lượng hoặc định tính, các

nhà nghiên cứu vẫn tránh sử dụng nhiều phương pháp để sắp xếp dữ liệu và kiểm tra chéo các kết quả.



Hình 5. Kết quả phân loại các bài báo lượt khảo

Như trình bày ở Hình 5, các nghiên cứu theo hướng ảnh hưởng đến hiệu quả KTNB chiếm ưu thế hơn so với các nghiên cứu về vai trò của KTNB trong công tác quản trị tổ chức công. Thêm vào đó, các bài báo lượt khảo chia ra tương đối đồng đều khi nghiên cứu các tiền đề ảnh hưởng đến KTNB và các hệ quả từ hoạt động và kết quả của KTNB.

3.2.3. Chủ đề

Mặc dù tất cả các nghiên cứu đều xem xét KTNB khu vực công nhưng các nghiên cứu tập trung vào các chủ đề khác nhau. Vì vậy, áp dụng khuôn khổ Coetzee & Erasmus (2017) để phát triển sơ đồ phân loại. Các mục tiêu và kết quả của từng nghiên cứu được xem xét và xác định chính xác chủ đề của nghiên cứu. Điều này giúp phân loại các chủ đề khác nhau thành các chủ đề chính và tạo điều kiện thuận lợi cho việc so sánh kết quả với các nghiên cứu trong tương lai. Từ quy trình này, có sáu chủ đề nghiên cứu chính: quản trị, quản lý rủi ro, hiệu quả hoạt động, cung cấp dịch vụ, điều tra (Otetea et al., 2013) và chi tiêu không hiệu quả và lãng phí. Bảng 2 cho thấy đa số chủ đề liên quan hiệu quả hoạt động (25/77) và quản trị (21/77). Những phát hiện chính cho từng chủ đề được thảo luận như sau:

Các bài viết xem xét sự đóng góp của KTNB vào quản trị tốt, tập trung vào các chủ đề khác nhau như việc áp dụng các thông lệ tốt nhất về quản trị trong khu vực công (Reinstein et al., 2014), việc bảo vệ các bên liên quan (Alam et al., 2019; Shamsuddin & Bakar, 2020), duy trì tính hợp pháp và lòng tin (Thomasson, 2018) và tuân thủ các nguyên tắc KTNB cũng như tác động của nó đối với tính minh bạch và trách nhiệm giải trình (Jones & Beattie, 2013; Ackermann et al., 2016). Điều này cho thấy các hướng dẫn của KTNB có thể củng cố mối quan hệ giữa người ủy quyền và người đại diện. Do đó, có thể đặt ưu tiên cao cho việc tuân thủ các thông lệ

này của các tổ chức công nhằm cải thiện việc lập hồ sơ và giám sát như một cách để thúc đẩy tính minh bạch và trách nhiệm giải trình. Một số tình huống điển hình góp phần nâng cao niềm tin của các bên liên quan bên ngoài là cải thiện tính độc lập, sự hiện diện của ủy ban kiểm toán, đánh giá kiểm soát nội bộ và tăng hình phạt đối với hành vi gian lận (Reinstein et al., 2014). Hơn nữa, nhóm chủ đề này nhấn mạnh vai trò của kiểm toán viên nội bộ trong việc hỗ trợ quản trị công (Roussy, 2013; Barasa, 2015; Ferry et al., 2017) và mối quan hệ của giá trị KTNB với lý thuyết quản trị (Hay & Cordery, 2018). Kiểm toán viên nội bộ phục vụ các nhà quản lý bằng cách hỗ trợ và truyền đạt những nội dung, đề xuất giải pháp cụ thể thay vì chỉ đơn giản là giám sát quản trị. Tuy nhiên, giá trị KTNB có thể bị cản trở bởi hệ thống kiểm soát nội bộ yếu kém và các bộ phận thiếu nhân lực, thiếu tính độc lập (Mu'azu, 2012). Vì vậy, điều quan trọng là phải phát triển một hệ thống kiểm soát nội bộ chất lượng cao nhằm giảm bớt sự phức tạp, củng cố các mối quan hệ giữa các bộ phận và cung cấp sự bảo vệ đầy đủ cho các bên liên quan.

Quản lý rủi ro liên quan đến các vấn đề như những bất ổn ở các khía cạnh pháp lý, vận hành và các nguồn lực sẵn có (Vinnari & Skærbæk, 2014). Nhìn chung, kết quả nghiên cứu chứng minh rằng KTNB hỗ trợ quản lý cấp cao thực hiện trách nhiệm của họ bằng cách cung cấp phạm vi lớn hơn trong việc quản lý rủi ro (Ackermann & Marx, 2016; Politis, 2018).

Các yếu tố ảnh hưởng đến hiệu quả hoạt động của KTNB được nhấn mạnh trong các nghiên cứu (Magrane & Malthus, 2010; Alzeban & Gwilliam, 2014) và năng lực của kiểm toán viên nội bộ về chất lượng (Aikins, 2013; Nurdiono & Gamayuni, 2018). Đặc biệt, các yếu tố quan trọng nhất được nhấn mạnh trong các nghiên cứu là trình độ chuyên môn, nhiệm kỳ, tính độc lập, sự hỗ trợ và tăng cường mối quan hệ với kiểm toán viên bên ngoài. Về mặt này, một bộ phận KTNB hoạt động hiệu quả và có chất lượng dẫn đến năng lực KTNB cao hơn. Do đó, chất lượng của KTNB bị ảnh hưởng bởi việc đào tạo kiểm toán viên, hợp tác với khách hàng kiểm toán và quy mô ngân sách của các phòng ban. Dựa trên điều này, ta xác định phạm vi công việc của KTNB trong các tổ chức công (Abuazza et al., 2015), các vấn đề mà kiểm toán viên nội bộ gặp phải (Onumah & Krah, 2012). Cụ thể hơn, vai trò của KTNB phải vượt ra ngoài vai trò truyền thống là kiểm tra hồ sơ kế toán, xác minh các tính toán và kiểm tra hệ thống kiểm soát nội bộ. Tuy nhiên, việc cải cách để nâng cao hiệu quả bị cản trở bởi trình độ chuyên môn thấp

của kiểm toán viên nội bộ, thiếu nhân sự, thiếu năng lực, hỗ trợ hoạt động yếu kém,... Xét trên mọi khía cạnh, chất lượng của kiểm toán viên nội bộ và nhận diện rủi ro cùng có hiệu quả hoạt động của tổ chức công.

Chủ đề cung cấp dịch vụ theo phân công của tổ chức đánh giá sự đóng góp của KTNB trong thay đổi tổ chức (Kidron et al., 2016) và cách nó cải thiện hiệu quả các dịch vụ/hoạt động của tổ chức (Aikins, 2011, 2015). Đặc biệt, những cải tiến trong kiểm soát nội bộ ảnh hưởng đến hiệu quả của tổ chức bằng cách tăng cường trách nhiệm giải trình của kiểm toán viên nội bộ và sự sẵn có của các nguồn lực cũng như thông qua giám sát tốt hơn (Aikins, 2015). Bằng cách này, KTNB đảm bảo rằng các quyết định và chức năng lập kế hoạch của ban quản lý phù hợp đối với các dịch vụ/hoạt động của tổ chức (Dumitrescu, 2012).

Một số bài viết tập trung vào việc điều tra tham nhũng và các hành vi phi đạo đức (Unegbu & Kida, 2011; Petrașcu & Tîeanu, 2014; Alias et al., 2019) như một cách để ngăn chặn gian lận và đảm bảo ngân sách (Onoja & Usman, 2015; Tabar, 2016). Đặc biệt, một số các nghiên cứu xác nhận sự đóng góp của bộ phận kiểm toán độc lập thông qua việc giám sát hiệu quả các nhiệm vụ trong bộ máy hành chính công hoạt động tốt với mức độ tham nhũng thấp (Gustavson & Sundström, 2018). Điều này cho thấy KTNB đóng một vai trò quan trọng trong việc phát hiện hành vi phi đạo đức và đạt được nhờ sự có mặt của các kiểm toán viên được đào tạo và có kinh nghiệm trong lĩnh vực này (Alias et al., 2019).

Năm nghiên cứu trong danh mục này thảo luận về chi tiêu không hiệu quả và lãng phí. Chủ đề này xem xét tác động của KTNB đối với việc quản lý nguồn tài chính (del Rocio Moreno-Enguix et al., 2017; Harelimana, 2017). Kết quả cho thấy có mối quan hệ đáng kể giữa hệ thống kiểm soát nội bộ và kết quả ngân sách, có nghĩa là KTNB hiệu quả có tác động đến việc thực thi ngân sách, ngăn chặn việc biến thủ công quỹ (Harelimana, 2017).

4. KẾT LUẬN VÀ ĐỀ XUẤT

Bài viết này nghiên cứu về KTNB trong khu vực công bằng cách phân tích các đặc điểm riêng biệt của các nghiên cứu đánh giá theo phạm vi nghiên cứu, ngành học thuật, số lượng quốc gia, khu vực địa lý và các chủ đề. Lướt khảo tài liệu cho thấy có sự gia tăng số lượng bài báo được xuất bản năm 2018, tập trung vào nghiên cứu một quốc gia ở các nền kinh tế mới nổi và cấp tổ chức. Hơn nữa, các nghiên cứu tập trung đáng kể vào đa ngành như kế

toán, kiểm toán, kinh doanh và tài chính. Tiếp theo, bài viết thảo luận các trọng tâm và các tranh luận về KTNB khu vực công với các đặc điểm chính dựa trên ba tiêu chí được phản ánh trong các bài viết liên quan đến đối tượng cung cấp thông tin, phương pháp nghiên cứu và chủ đề. Phần lớn các nghiên cứu trình bày quan điểm của nhiều đối tượng là các bên quan trọng như kiểm toán viên nội bộ, các quản lý cấp cao, trưởng các bộ phận. Ngoài ra, có bằng chứng cho thấy các nghiên cứu về KTNB trong khu vực công chủ trọng sử dụng khảo sát bằng bảng câu hỏi. Cuối cùng, lượt khảo cho thấy rằng các nhà nghiên cứu tập trung vào chủ đề hiệu quả hoạt động và quản trị tốt. Bằng cách phân tích những đặc điểm chính này, bài viết định hướng một số hướng nghiên cứu trong tương lai.

Đầu tiên, hầu hết các nghiên cứu được phân tích đều tập trung vào một quốc gia, nghĩa là có rất ít nghiên cứu đa quốc gia. Do đó, hướng nghiên cứu so sánh giữa các quốc gia và các thị trường khác nhau có thể cung cấp những hiểu biết quan trọng giúp có được bức tranh thống nhất về sự khác biệt của KTNB khu vực công giữa các quốc gia và xác định những khác biệt có thể được giải thích bằng đặc điểm của từng quốc gia. Rất ít nghiên cứu tập trung vào cấp độ quốc tế và khu vực. Vì vậy, cần có thêm bằng chứng ở các cấp độ này vì các cấp độ khác nhau liên quan đến các vai trò và nghĩa vụ khác nhau (Jóhannesdóttir et al., 2018). Hướng nghiên cứu này giải quyết được khe hở tại sao việc học hỏi từ KTNB ở cấp khu vực và quốc tế lại quan trọng và tìm kiếm quốc gia nào áp dụng KTNB ở cấp khu vực không, giải quyết vấn đề so sánh trong lĩnh vực KTNB. Các nghiên cứu tương lai nên xem xét tác động của các thông lệ quản trị và kiểm toán ở từng quốc gia đang thay đổi trong khu vực công đến chất lượng KTNB. Đây là một lĩnh vực rất tiềm năng vì có rất nhiều điều cần tìm hiểu nhằm giảm thiểu tình trạng tham nhũng trong khu vực công thông qua các cải cách kiểm toán cụ thể ở các nước.

Thứ hai, đa phần các nghiên cứu KTNB khu vực công không sử dụng bất kỳ lý thuyết nào để phân tích, đặt biệt là các bài viết trong nước. Do đó, cần chú trọng hơn đến lý thuyết nền, đây là công cụ nghiên cứu để sắp xếp dữ liệu và kiểm tra chéo các kết quả. Cách tiếp cận lý thuyết nền giúp các học giả có được sự hiểu biết rõ ràng hơn về KTNB.

Thứ ba, về chủ đề nghiên cứu, kết quả cho thấy phần lớn các nghiên cứu đều tập trung vào hiệu quả hoạt động và quản trị tốt. Tuy nhiên, các nghiên cứu cho thấy thiếu bằng chứng thực nghiệm liên quan đến quản lý rủi ro và chi tiêu không hiệu quả, lãng

phí (del Rocio Moreno-Enguix, 2017). Hướng nghiên cứu này giúp đưa ra những hiểu biết sâu sắc hơn về mối liên hệ giữa KTNB và hành chính công.

Thứ tư, hướng nghiên cứu sắp tới nên kiểm tra các yếu tố mới có thể ảnh hưởng đến năng lực của kiểm toán viên trong khu vực công như kỹ năng công nghệ thông tin (Unegbu & Kida, 2011; Enofe et al., 2013) có thể cung cấp những hiểu biết mới trong nghiên cứu học thuật. Theo lượt khảo, các tác giả như Alias et al. (2019) quan tâm đến vấn đề đạo đức, Jamil et al. (2022) quan tâm đến vấn đề môi trường và các khía cạnh khác của năng lực kiểm toán viên. Tuy nhiên, khu vực công đang thay đổi và trở nên phức tạp hơn. Vì vậy, vai trò và trách nhiệm nghề nghiệp của kiểm toán viên cần tiếp tục được nâng cao và hoàn thiện các kỹ năng. Trên cơ sở đó, việc nghiên cứu về đào tạo nhân viên KTNB, tập trung nhiều hơn vào việc tiếp thu các kỹ năng công nghệ thông tin, có thể đưa ra những lộ trình mới quan trọng đối với hiệu quả của KTNB.

Thứ năm, hướng nghiên cứu trong tương lai nên xem xét tác động của các đặc điểm văn hóa, thể chế và nhân khẩu học ở KTNB (Alzeban & Gwilliam, 2014). Niềm tin và thái độ xã hội có ảnh hưởng đến hiệu quả của KTNB, vai trò của hệ thống pháp lý và văn bản pháp quy về kế toán đối với KTNB trong khu vực công. Nhận thức của kiểm toán viên làm việc ở các tổ chức phi lợi nhuận có bị ảnh hưởng bởi tuổi tác, giới tính hoặc dân tộc hay không.

Cuối cùng, các nhà nghiên cứu có thể thiết kế các mô hình chặt chẽ để dự đoán hiệu quả của KTNB (Sawan, 2013; Erasmus & Coetzee, 2018) và giá trị gia tăng vào hiệu quả tài chính tổng thể của chính phủ (Aikins, 2011). Nghiên cứu xem KTNB trong khu vực công có thể tạo ra những cải thiện trong tài chính công và vai trò quan trọng của KTNB trong lập kế hoạch, dự toán ngân sách và báo cáo khu vực công. Nghiên cứu theo hướng này bổ sung nhiều mô hình tiên tiến được giải thích bằng thực nghiệm về sự đóng góp của KTNB trong khu vực công.

Các hướng nghiên cứu này có ý nghĩa quan trọng đối với các học giả và nhà hoạch định chính sách. Đầu tiên, nó quan trọng đối với các nhà nghiên cứu vì nó cung cấp cái nhìn tổng quan sâu sắc và toàn diện, có thể mở ra những hướng nghiên cứu mới. Thứ hai, kết quả lượt khảo này hỗ trợ các nhà hoạch định chính sách nhận thức được hiệu quả của KTNB khu vực công nhằm cải thiện việc ra quyết định. Đồng thời, thực hiện hướng nghiên cứu này giúp người trực tiếp tham gia KTNB khu vực công thực hiện tốt hơn nhiệm vụ và thiết lập được chương trình

cải cách pháp lý tốt hơn. Tuy nhiên, nghiên cứu này có hạn chế là nó vẫn bị sai lệch do sự can thiệp của nhà nghiên cứu vào việc lựa chọn tài liệu để lượt khảo (Massaro et al, 2016). Mặc dù cách tiếp cận đánh giá tài liệu có hệ thống mà bài viết sử dụng đã giúp giảm tính chủ quan.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

- Abuazza, W. O., Mihret, D. G., James, K., & Best, P. (2015). The perceived scope of internal audit function in Libyan public enterprises. *Managerial Auditing Journal*, 30(6/7), 560-581. <https://doi.org/10.1108/MAJ-10-2014-1109>
- Achua, J. K., & Alabar, T. T. (2014). Imperatives of marketing internal auditing in Nigerian universities. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 164, 32-40. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2014.11.047>
- Ackermann, C., & Marx, B. (2016). Internal audit risk management in metropolitan municipalities. *Risk, Governance & Control: Financial Markets and Institutions*, 6(3), 45-51. <https://doi.org/10.22495/rcgv6i3art7>
- Ackermann, C., Marx, B., & Fourie, H. (2016). Internal audit disclosures in annual reports of metropolitan municipalities in South Africa. *Journal of Governance and Regulation*, 5(1), 44-50. https://doi.org/10.22495/jgr_v5_i1_p6
- Aikins, S. (2011). An examination of government internal audits' role in improving financial performance. *Public Finance and Management*, 11(4), 306-337. <https://doi.org/10.1177/152397211101100401>
- Aikins, S. (2015). Performance management in government internal audits: critical success factors. *Journal of Public Administration and Governance*, 5(3), 46-79. <https://doi.org/10.52996/jpag.v5i3.8054>
- Aikins, S. K. (2013). Government internal audits: the determinants of quality supervisory review of audit documentation. *International Journal of Public Administration*, 36(10), 673-685. <https://doi.org/10.1080/01900692.2013.791309>
- Alam, M. M., Said, J., & Abd Aziz, M. A. (2019). Role of integrity system, internal control system and leadership practices on the accountability practices in the public sectors of Malaysia. *Social Responsibility Journal*, 15(7), 955-976. <https://doi.org/10.1108/SRJ-03-2017-0051>
- Alias, N. F., Nawawi, A., & Salin, A. S. A. P. (2019). Internal auditor's compliance to code of ethics: Empirical findings from Malaysian Government-linked companies. *Journal of Financial Crime*, 26(1), 179-194. <https://doi.org/10.1108/JFC-07-2017-0066>
- Alzeban, A., & Gwilliam, D. (2014). Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 23(2), 74-86. <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2014.06.001>
- Arena, M. (2013). Internal audit in Italian universities: An empirical study. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 93, 2000-2005. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2013.10.155>
- Axelsen, M., Green, P., & Ridley, G. (2017). Explaining the information systems auditor role in the public sector financial audit. *International Journal of Accounting Information Systems*, 24, 15-31. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2016.12.003>
- Barasa, K. S. (2015). Statistical analysis of the role of internal audit in promoting good governance in public institutions in Kenya. *Journal of Investment and Management*, 4(1), 38-46. <https://doi.org/10.11648/j.jim.20150401.16>
- Beck, J., & Stolterman, E. (2016). Examining practical, everyday theory use in design research. *She Ji: The Journal of Design, Economics, and Innovation*, 2(2), 125-140. <https://doi.org/10.1016/j.sheji.2016.01.010>
- Birhan e, M. (2019). The Effectiveness of Internal Audit in Improving Corporate Governance: A Case of an Ethiopian Public University, Ethiopia. *Srusti Management Review*, 12(2), 82-96.
- Bộ Tài Chính. (2020). *Thông tư của Bộ Tài chính: Ban hành Quy chế mẫu về kiểm toán nội bộ áp dụng cho cơ quan nhà nước, đơn vị sự nghiệp công lập* (Số 67/2020/TT-BTC). <https://chinhphu.vn/default.aspx?pageid=27160&docid=200613>
- Bộ Tài Chính. (2021). *Thông tư của Bộ Tài chính: Ban hành chuẩn mực kiểm toán nội bộ Việt Nam và các nguyên tắc đạo đức nghề nghiệp kiểm toán nội bộ* (Số 08/2021/TT-BTC). <https://vanban.chinhphu.vn/default.aspx?pageid=27160&docid=202684>
- Busalim, A. H. (2016). Understanding social commerce: A systematic literature review and directions for further research. *International Journal of Information Management*, 36(6), 1075-1088. <https://doi.org/10.1016/j.ijinfomgt.2016.06.005>

LỜI CẢM ƠN

Đề tài được tài trợ bởi Trường Đại học Cần Thơ: Mã số T2023-129.

- CABS. (2018). *Hướng dẫn Tạp chí học thuật năm 2018*. <http://old-eclass.uop.gr/modules/document/file.php/ES265/Academic%20Journal%20Guide%202018.pdf>
- Chính Phủ. (2019). *Nghị định về Kiểm toán nội bộ của Chính Phủ (Số 05/NĐ-CP)*. <https://datafiles.chinhphu.vn/cpp/files/vbqp/2019/01/05.signed.pdf>
- Christopher, J. (2015). Internal audit: Does it enhance governance in the Australian public university sector?. *Educational Management Administration & Leadership*, 43(6), 954-971. <https://doi.org/10.1177/1741143214543206>
- Cioban, A. N., Hlaciuc, E., & Zaicéanu, A. M. (2015). The impact and results of the internal audit activity exercised in the public sector in Romania. *Procedia Economics and Finance*, 32, 394-399. [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(15\)01409-4](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(15)01409-4)
- Coetzee, P. (2016). Contribution of internal auditing to risk management: Perceptions of public sector senior management. *International Journal of Public Sector Management*, 29(4), 348-364. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-12-2015-0215>
- Coetzee, P., & Erasmus, L. J. (2017). What drives and measures public sector internal audit effectiveness? Dependent and independent variables. *International Journal of Auditing*, 21(3), 237-248. <https://doi.org/10.1111/ijau.12097>
- Cohen, A., & Sayag, G. (2010). The effectiveness of internal auditing: an empirical examination of its determinants in Israeli organisations. *Australian Accounting Review*, 20(3), 296-307. <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2010.00092.x>
- de Geus, C. J., Ingrams, A., Tummers, L., & Pandey, S. K. (2020). Organizational citizenship behavior in the public sector: A systematic literature review and future research agenda. *Public Administration Review*, 80(2), 259-270. <https://doi.org/10.1111/puar.13141>
- del Rocio Moreno-Enguix, M., Gras-Gil, E., & Hernandez-Fernandez, J. (2017). An Explanation of Management of Local Governments in Spain Based on the Structure of the Internal Control System. *Annals of Economics & Finance*, 18(2).
- Dumitrescu, A. (2012). Improving public sector performance by strengthening the relationship between audit and accounting. *Theoretical and Applied Economics*, 11(11), 85.
- Ebissa, T. (2015). Determinants of internal auditors effectiveness: case of Ethiopian public sectors, *International Journal of Advances in Management and Economics*, ISSN, 2278-3369.
- Elliott, M., Dawson, R., & Edwards, J. (2007). An improved process model for internal auditing. *Managerial Auditing Journal*, 22(6), 552-565. <https://doi.org/10.1108/02686900710759370>
- Emmanuel, O. E., Ajanya, M. A., & Audu, F. (2013). An assessment of internal control audit on the efficiency of public sector in Kogi State Nigeria. *Mediterranean Journal of social sciences*, 4(11), 717. <https://doi.org/10.5901/mjss.2013.v4n11p717>
- Enofe, A. O., Mgbame, C. J., Osa-Erhabor, V. E., & Ehiorobo, A. J. (2013). The role of internal audit in effective management in public sector. *Research Journal of Finance and Accounting*, 4(6).
- Erasmus, L., & Coetzee, P. (2018). Drivers of stakeholders' view of internal audit effectiveness: Management versus audit committee. *Managerial Auditing Journal*, 33(1), 90-114. <https://doi.org/10.1108/MAJ-05-2017-1558>
- Ferry, L., Zakaria, Z., Zakaria, Z., & Slack, R. (2017). Watchdogs, helpers or protectors?—Internal auditing in Malaysian Local Government. In *Accounting Forum* (Vol. 41, No. 4, pp. 375-389). <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2017.10.001>
- Freeman, R.E. (1984). *Strategic Management: A Stakeholder Approach*. Pitman Publishing.
- Getie Mihret, D., & Wondim Yismaw, A. (2007). Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study. *Managerial auditing journal*, 22(5), 470-484. <https://doi.org/10.1108/02686900710750757>
- Goodwin, J. (2004). A comparison of internal audit in the private and public sectors. *Managerial auditing journal*, 19(5), 640-650. <https://doi.org/10.1108/02686900410537766>
- Gustavson, M., & Sundström, A. (2018). Organizing the audit society: does good auditing generate less public sector corruption? *Administration & Society*, 50(10), 1508-1532. <https://doi.org/10.1177/0095399716674306>
- Guthrie, J., Ricceri, F., & Dumay, J. (2012). Reflections and projections: a decade of intellectual capital accounting research. *The british accounting review*, 44(2), 68-82.
- Hạnh, T. H. (2020). Mối liên hệ giữa kiểm toán nội bộ với quản lý rủi ro theo cách tiếp cận kiểm toán nội bộ dựa trên rủi ro. *Tạp chí Công Thương*, 9.
- Hanskamp-Sebregts, M., Robben, P. B., Wollersheim, H., & Zegers, M. (2020). Transparency about internal audit results to reduce the supervisory burden: A qualitative study on the preconditions of sharing audit results. *Health Policy*, 124(2), 216-223. <https://doi.org/10.1016/j.healthpol.2019.11.013>

- Harelimana, J. B. (2017). The effect of internal audit on budget management of local government of Rwanda. *Journal of Internet Banking and Commerce*, 22(3), 1-21.
<https://doi.org/10.15226/2577-7815/1/1/00101>
- Hay, D., & Cordery, C. (2018). The value of public sector audit: Literature and history. *Journal of Accounting Literature*, 40(1), 1-15.
<https://doi.org/10.1016/j.acclit.2017.11.001>
- Jamil, M. M., Abidin, N. H. Z., & Alwi, N. M. (2022). The governance structure on the role of internal auditors in environmental auditing practices: Cases of Malaysian local organisations. *Environmental Challenges*, 9, 100632.
<https://doi.org/10.1016/j.envc.2022.100632>
- Janse van Rensburg, J. O., & Coetzee, G. P. (2011). Elements of the internal audit capability model addressed by South African public sector legislation and guidance. *Southern African Journal of Accountability and Auditing Research*, 11(1), 47-62.
- Jóhannesdóttir, A. M., Kristiansson, S. N., Sipiläinen, N., & Koivunen, R. (2018). Internal audit in the public sector—comparative study between the Nordic countries: The development of internal auditing within the public sector in the Nordic countries. *Sjómál og stjórnsísla*, 14(2), 19-44.
<https://doi.org/10.13177/irpa.a.2018.14.2.2>
- Jones, G., & Bowrey, G. (2013). Local council governance and audit committees—the missing link?. *Journal of New Business Ideas and Trends*, 11(2), 58-66.
- Khelil, I., & Khlif, H. (2022). Internal auditors' perceptions of their role as assurance providers: a qualitative study in the Tunisian public sector. *Meditari Accountancy Research*, 30(1), 121-141.
<https://doi.org/10.1108/MEDAR-04-2020-0861>
- Kidron, A., Ofek, Y., & Cohen, H. (2016). New perspective on the black box of internal auditing and organisational change. *Managerial Auditing Journal*, 31(8/9), 804-820.
<https://doi.org/10.1108/MAJ-07-2015-1220>
- Kiên, P. T. (2014). Phát triển bộ phận kiểm toán nội bộ trong các doanh nghiệp Việt Nam, *Tạp chí Kinh tế & Phát triển*, số 206 (II) tháng 8/2014, trang 63-71.
- Li, H., Dai, J., Gershberg, T., & Vasarhelyi, M. A. (2018). Understanding usage and value of audit analytics for internal auditors: An organizational approach. *International Journal of Accounting Information Systems*, 28, 59-76.
<https://doi.org/10.1016/j.accinf.2017.12.005>
- Magrane, J., & Malthus, S. (2010). Audit committee effectiveness: a public sector case study. *Managerial Auditing Journal*, 25(5), 427-443.
<https://doi.org/10.1108/02686901011041821>
- Massaro, M., Dumay, J., & Guthrie, J. (2016). On the shoulders of giants: undertaking a structured literature review in accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(5), 767-801.
<https://doi.org/10.1108/AAAJ-01-2015-1939>
- Minh, M.T.H., (2018). Kiểm toán nội bộ tại các đơn vị thuộc khu vực công trên thế giới bài học kinh nghiệm cho các đơn vị sự nghiệp giáo dục công lập sử dụng ngân sách nhà nước. Cách thức xây dựng và vận hành chức năng kiểm toán nội bộ hiệu quả tại Việt Nam và các thông lệ quốc tế, *Kỷ yếu hội thảo Khoa học Quốc tế*. Nhà Xuất Bản Tài Chính, 67.
- Moher, D., Liberati, A., Tetzlaff, J., Altman, D. G., & PRISMA Group*. (2009). Preferred reporting items for systematic reviews and meta-analyses: the PRISMA statement. *Annals of Internal Medicine*, 151(4), 264-269.
<https://doi.org/10.7326/0003-4819-151-4-200908180-00135>
- Moodley, A., Ackers, B., & Odendaal, E. (2022). Internal audit's evolving performance role: lessons from the South African public sector. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 18(5), 704-726.
<https://doi.org/10.1108/JAOC-05-2021-0063>
- Mu'azu, S. B. (2012). The role of internal auditors in ensuring effective financial control at local government level: The Case of Alkaleri LGA, Bauchi State. *Research Journal of Finance and Accounting*, 3(4), 165-178.
- Munteanu, V., & Zaharia, D. L. (2014). Current trends in internal audit. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 116, 2239-2242.
<https://doi.org/10.1108/JAOC-05-2021-0063>
- Nelufule, L. P., Masiya, T., & Lubinga, S. (2023). An analysis of the Internal Audit Function in the South African Department of Defence. *International Journal of Research in Business and Social Science (2147-4478)*, 12(4), 295-303.
<https://doi.org/10.20525/ijrbs.v12i4.2530>
- Nga, N. T. H., Lan, N. T. M., Dư, N. T., Oanh, P. T., Hà, H. T. V., & Diệp, P. T. H., (2021). Nghiên cứu hình thức tổ chức kiểm toán nội bộ trong khu vực công: thực nghiệm tại Trường Đại Học Công Nghiệp Hà Nội. *Tạp chí Khoa học và Kỹ thuật*, 57(6), 143-149.
- Nguyen, T. H. H., Ntim, C. G., & Malagila, J. K. (2020). Women on corporate boards and corporate financial and non-financial performance: A systematic literature review and future research agenda. *International review of financial analysis*, 71, 101554.
<https://doi.org/10.1016/j.irfa.2020.101554>

- Nurdiono, N., & Gamayuni, R. R. (2018). 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. <https://doi.org/10.35808/ersj/1132>
- Onoja, E. E., & Usman, H. (2015). Internal audit techniques and fraud prevention: A case study of selected Local Government Councils in Bauch State. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 6(4), 232. <https://doi.org/10.5901/mjss.2015.v6n4p232>
- Onumah, J. M., & Yao Krah, R. (2012). Barriers and catalysts to effective internal audit in the Ghanaian public sector. In *Accounting in Africa* (pp. 177-207). Emerald Group Publishing Limited. [https://doi.org/10.1108/S1479-3563\(2012\)000012A012](https://doi.org/10.1108/S1479-3563(2012)000012A012)
- Oțetea, A. V., Țița, C. M. B., & Aristotel, U. M. (2013). Internal public audit in the financial crisis context. *Procedia Economics and Finance*, 6, 688-693. [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(13\)00190-1](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(13)00190-1)
- Petrașcu, D. & Tîeanu, A. (2014). The role of internal audit in fraud prevention and detection. *Procedia Economics and Finance*, 16, 489-497. [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(14\)00829-6](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(14)00829-6)
- Phượng, P.T., (2018). Quy trình kiểm toán trong kiểm toán nội bộ ở Việt Nam. *Kỷ yếu hội thảo khoa học Quốc tế*, Nhà xuất bản Tài chính, tr. 149 – 158.
- Politis, Y. (2018). A risk-based internal audit approach for the public sector: evidence from Greece. *International Journal of Auditing Technology*, 4(1), 16-35. <https://doi.org/10.1504/IJAUDIT.2018.100192>
- Quốc hội. (2015). *Luật Kế toán của Quốc Hội* (Số 88/2015/QH13). <https://vanban.chinhphu.vn/default.aspx?pageid=27160&docid=183198>
- Reinstein, A., Abdolmohammadi, M. J., Tate, S. L., & Miller, C. L. (2014). Auditors' and governmental financial officers' views on expanding the Sarbanes–Oxley Act provisions to state and local governments. *Advances in accounting*, 30(1), 75-80. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2013.12.003>
- Roussy, M. (2013). Internal auditors' roles: From watchdogs to helpers and protectors of the top manager. *Critical Perspectives on Accounting*, 24(7-8), 550-571. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2013.08.004>
- Sari, N., Ghozali, I., & Achmad, T. (2017). The effect of internal audit and internal control system on public accountability: The emperical study in Indonesia state universities. *International Journal of Civil Engineering and Technology*, 8(9), 157-166.
- Sawan, N. (2013). The role of internal audit function in the public sector context in Saudi Arabia. *African Journal of Business Management*, 7(6), 443-454.
- Schmidt, U., & Günther, T. (2016). Public sector accounting research in the higher education sector: a systematic literature review. *Management Review Quarterly*, 66, 235-265. <https://doi.org/10.1007/s11301-016-0120-0>
- Sepsey, T. (2011). Internal audits at local governments. Audit experiences of the State Audit Office of Hungary. *Public Finance Quarterly*, 56(4), 411.
- Shamsuddin, N., & Bakar, N. S. (2020). The Effectiveness of Internal Audit Function in Non-Profit Organization. *International Journal of Science and Research*, 7(1), 432-445.
- Street, D. A., & Hermanson, D. R. (2019). How do restatements affect outside directors and boards? A review of the literature. *Journal of Accounting Literature*, 43(1), 19-46. <https://doi.org/10.1016/j.acclit.2019.07.001>
- Tabar, T. A. A. (2016). The role of internal audit function in the public sector. *Basic Research Journal of Business Management and Accounts*, 5(1), 1-11.
- Taiwo, I. B. (2019). An assessment of the determinants of internal audit efficiency in the Nigerian public sector. *Journal of Danubian Studies and Research*, 9(1), 23-39.
- Thành, Đ. T., 2017. Nâng cao hiệu quả KTNB tại các trường đại học công lập. *Tạp chí Tài chính*, 2(655), 69-70.
- Thomasson, A. (2018). Politicisation of the audit process: The case of politically affiliated auditors in Swedish local governments. *Financial Accountability & Management*, 34(4), 380-391. <https://doi.org/10.1111/faam.12158>
- Thúy, N. T. H., (2013). Một số vấn đề về lựa chọn thuê ngoài dịch vụ kiểm toán nội bộ, *Tạp chí Kinh tế và Phát triển*, 196 (II).
- Thúy, T. T. T., & Vân, C. T. C., (2018). Các nhân tố ảnh hưởng đến tổ chức bộ phận kiểm toán nội bộ tại các trường đại học công lập theo cơ chế tự chủ Việt Nam–Nghiên cứu tình huống tại trường đại học công nghiệp tp. HCM. *Journal of Science and Technology-juh*, 34(04), 169-182.
- Tranfield, D., Denyer, D., & Smart, P. (2003). Towards a methodology for developing evidence-informed management knowledge by means of systematic review. *British Journal of Management*, 14(3), 207-222. <https://doi.org/10.1111/1467-8551.00375>

- Tsalavoutas, I., Tsofigkas, F., & Evans, L. (2020). Compliance with IFRS mandatory disclosure requirements: a structured literature review. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 40, 100338. <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2020.100338>
- Turlea, E., & Stefanescu, A. (2009). Internal audit and risk management in public sector entities, between tradition and actuality. *Annales Universitatis Apulensis: Series Oeconomica*, 11(1), 210.
- Unegbu, A. O., & Kida, M. I. (2011). Effectiveness of internal audit as instrument of improving public sector management. *Journal of Emerging Trends in Economics and Management Sciences*, 2(4), 304-309.
- Usman, R., Rohman, A., & Ratmono, D. (2023). The relationship of internal auditors' characteristics with external auditors' reliance and its impact on audit efficiency: Empirical evidence from Indonesian government institutions. *Cogent Business & Management*, 10(1), 2191781. <https://doi.org/10.1080/23311975.2023.2191781>
- Van der Schyf, D. B. (2000). Obstacles in establishing and operating a public sector internal auditing function in a developing country: The South African experience. *Meditari: Research Journal of the School of Accounting Sciences*, 8(1), 145-181. <https://doi.org/10.1108/10222529200000009>
- Van Helden, G. J. (2005). Researching public sector transformation: the role of management accounting. *Financial Accountability & Management*, 21(1), 99-133. <https://doi.org/10.1111/j.0267-4424.2005.00211.x>
- Vân, N. T. K. (2018). Xây dựng mô hình nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng hiệu quả KTNB trong các đơn vị thuộc KVC Việt Nam. *Tạp chí Kế toán & Kiểm toán*, 1+2(172+173), 43-46.
- Vinnari, E., & Skærbæk, P. (2014). The uncertainties of risk management: A field study on risk management internal audit practices in a Finnish municipality. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27(3), 489-526. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-09-2012-1106>
- Viện KTNB quốc tế IIA. (2017). *Chuẩn mực quốc tế về thực hành chuyên môn kiểm toán nội bộ*. <https://www.theiaa.org/globalassets/site/standards/mandatory-guidance/ippf/2017/ippf-standards-2017-vietnamese.pdf>
- Vokshi, B., & Xhemajli, A. (2022). Internal Audit in The Public Sector in Kosovo: Promoting Good Governance and Improving Performance. *Calitatea*, 23(189), 160-164. <https://doi.org/10.47750/QAS/23.189.18>
- Yang, H., Guohua, W., Wanlong, G., Qinghai, H., & Yixian, Y. (2022). Design and implementation of university audit platform based on big data analysis. *Procedia Computer Science*, 202, 115-121. <https://doi.org/10.1016/j.procs.2022.04.016>