



ISSN 1859-3666
E-ISSN 2815-5726

Tạp chí KHOA HỌC THƯƠNG MẠI

TẠP CHÍ CỦA TRƯỜNG ĐẠI HỌC THƯƠNG MẠI





khoa học thương mại

TẠP CHÍ CỦA TRƯỜNG ĐẠI HỌC THƯƠNG MẠI
BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO

PHỤ TRÁCH TẠP CHÍ:

NGUYỄN ĐỨC NHUẬN

PHÓ TỔNG BIÊN TẬP:

TRƯỞNG BAN TRỊ SỰ

NGUYỄN THỊ QUỲNH TRANG

❑ Tòa soạn

Phòng 202 nhà T

Trường Đại học Thương mại

Số 79 đường Hồ Tùng Mậu

Mai Dịch, Cầu Giấy, Hà Nội

❑ Điện thoại: 024.37643219 máy lẻ 2102

❑ Fax: 024.37643228

❑ Email: tckhtm@tmu.edu.vn

❑ Website: tckhtm.tmu.edu.vn

❑ GP hoạt động báo chí:

Số 195/GP-BTTTT ngày 05/6/2023

❑ Chế bản tại: Tòa soạn

Tạp chí Khoa học Thương mại

❑ In tại: Cty TNHH In & TM Hải Nam

❑ Nộp lưu chiếu: 6/2026

HỘI ĐỒNG KHOA HỌC BIÊN TẬP

Đinh Văn Sơn - Đại học Thương mại (Chủ tịch)

Phạm Vũ Luận - Đại học Thương mại (Phó Chủ tịch)

Nguyễn Bách Khoa - Đại học Thương mại (Phó chủ tịch)

Phạm Minh Đạt - Đại học Thương mại (Ủy viên thư ký)

Các ủy viên

- **Vũ Thành Tự Anh** - ĐH Fulbright Việt Nam (Hoa Kỳ)

- **Lê Xuân Bá** - Viện QLKT TW

- **Hervé B. Boismery** - Đại học Reunion (Pháp)

- **H. Eric Boutin** - Đại học Toulon Var (Pháp)

- **Nguyễn Thị Doan** - Hội Khuyến học Việt Nam

- **Haasis Hans** - Đại học Bremen (Đức)

- **Lê Quốc Hội** - Đại học Kinh tế quốc dân

- **Nguyễn Thị Bích Loan** - Đại học Thương mại

- **Nguyễn Hoàng Long** - Đại học Thương mại

- **Nguyễn Mai** - Chuyên gia kinh tế độc lập

- **Dương Thị Bình Minh** - ĐH Kinh tế Tp Hồ Chí Minh

- **Hee Cheon Moon** - Hội Nghiên cứu TM Hàn Quốc

- **Bùi Xuân Nhàn** - Đại học Thương mại

- **Lương Xuân Quỳ** - Hội Khoa học kinh tế Việt Nam

- **Nguyễn Văn Song** - Học viện Nông nghiệp Việt Nam

- **Nguyễn Thanh Tâm** - Đại học California (Hoa Kỳ)

- **Trương Bá Thanh** - ĐH Kinh tế - Đại học Đà Nẵng

- **Đinh Văn Thành** - Viện Nghiên cứu thương mại

- **Đỗ Minh Thành** - Đại học Thương mại

- **Lê Đình Thắng** - Đại học Québec (Canada)

- **Trần Đình Thiên** - Viện Kinh tế Việt Nam

- **Nguyễn Quang Thuấn** - Viện Hàn lâm KHXH Việt Nam

- **Washio Tomoharu** - ĐH Kwansey Gakuin (Nhật Bản)

- **Lê Như Tuyền** - Grenoble École de Managment (Pháp)

- **Zhang Yujie** - Đại học Tsinghua (Trung Quốc)

KINH TẾ VÀ QUẢN LÝ

- 1. Đỗ Thị Bình và Mai Thanh Lan** - Đổi mới sáng tạo tại các quốc gia đang phát triển: điều kiện thể chế hỗ trợ và vai trò đối với tăng trưởng kinh tế. **Mã số: 214.1Deco.11** 3

Innovation in Developing Countries: Institutional Conditions and Their Role in Economic Growth

- 2. Trần Hoàng Minh** - Tác động của phân cấp tài khóa và năng lực quản trị nhà nước đến tỷ trọng chi tiêu công: bằng chứng thực nghiệm tại Việt Nam và một số quốc gia ASEAN. **Mã số: 214.1SMET.11** 17

The Impact of Fiscal Decentralization and Governance Quality on the Public Expenditure Ratio: Empirical Evidence From Vietnam and Some Asean Countries

- 3. Nguyễn Thị Thu Hiền** - Đầu tư khu vực kinh tế nhà nước và xuất khẩu nông, lâm, thủy sản ở Việt Nam - Bằng chứng thực nghiệm từ mô hình ARDL. **Mã số: 214.1TrEM.11** 30

Public Sector Investment and Agricultural, Forestry, and Fishery Exports in Vietnam - Empirical Evidence From the ARDL Model

QUẢN TRỊ KINH DOANH

- 4. Ngô Thị Mỹ và Hoàng Hà** - Tác động của chất lượng điểm đến tới mức độ hài lòng của du khách tại các điểm du lịch cộng đồng ở Sa Pa. **Mã số: 214.2TRMg.21** 44

The Impact of Destination Quality on Tourist Satisfaction at Community - Based Tourism Sites in Sa Pa

- 5. Đỗ Diễm Hương** - Ảnh hưởng của nhận thức và quan điểm lãnh đạo đến phát triển nguồn nhân lực kiểm toán viên tại các doanh nghiệp kiểm toán ở Việt Nam. **Mã số: 214.2HRMg.21**

57

The Influence of Leadership Awareness and Managerial Perspectives on the Development of Auditor Human Resources in Auditing Firms in Vietnam

- 6. Lê Thái Phong, Đỗ Văn Khuê và Phan Thị Vân Khánh** - Ảnh hưởng của phong cách lãnh đạo ủy quyền tới sự gắn bó của nhân viên trong ngành lọc hóa dầu ở Việt Nam. **Mã số: 214.2HRMg.21**

77

The Impact of Empowering Leadership Style on Employee Engagement in Vietnam's Oil Refining Industry

- 7. Tạ Thị Thúy Hằng, Đỗ Thị Diên và Lê Thị Tú Oanh** - Tác động của quản trị hàng tồn kho đến tỷ suất sinh lời: bằng chứng tại doanh nghiệp bán lẻ niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam. **Mã số: 214.2FiBa.21**

91

Impact Of Inventory Management On Profitability: Evidence From Retail Enterprises Listed On The Vietnamese Stock Market

Ý KIẾN TRAO ĐỔI

- 8. Nguyễn Thế Hùng và Nguyễn Bách Diệp** - Tối ưu hóa danh mục theo Markowitz so với chiến lược 1/N: bằng chứng thực nghiệm tại thị trường chứng khoán Việt Nam. **Mã số: 214.3FiBa.31**

104

Markowitz Portfolio Optimization Versus The 1/N Strategy: Empirical Evidence from the Vietnamese Stock Market

ẢNH HƯỞNG CỦA NHẬN THỨC VÀ QUAN ĐIỂM LÃNH ĐẠO ĐẾN PHÁT TRIỂN NGUỒN NHÂN LỰC KIỂM TOÁN VIÊN TẠI CÁC DOANH NGHIỆP KIỂM TOÁN Ở VIỆT NAM

Đỗ Diễm Hương

Trường Đại học Thương mại
Email: dodiemhuong@gmail.com

Ngày nhận: 08/03/2026

Ngày nhận lại: 26/04/2026

Ngày duyệt đăng: 29/04/2026

Nghiên cứu xác định và đo lường các yếu tố ảnh hưởng đến phát triển nguồn nhân lực kiểm toán viên tại các doanh nghiệp kiểm toán Việt Nam dựa trên lý thuyết vốn nhân lực và quan điểm dựa trên nguồn lực. Mô hình nghiên cứu gồm 8 yếu tố (5 yếu tố bên trong doanh nghiệp và 3 yếu tố bên ngoài doanh nghiệp). Dữ liệu thu thập từ 461 mẫu khảo sát hợp lệ được phân tích bằng Cronbach's Alpha, EFA và hồi quy tuyến tính đa biến bằng SPSS. Kết quả nghiên cứu cho thấy có 7 yếu tố có tác động tích cực đáng kể và có ý nghĩa thống kê, trong đó “Nhận thức và quan điểm của lãnh đạo doanh nghiệp” có ảnh hưởng mạnh nhất. Nghiên cứu cung cấp bằng chứng thực nghiệm quan trọng, đồng thời đưa ra hàm ý quản trị cho doanh nghiệp kiểm toán trong xây dựng lộ trình thăng tiến, đầu tư công nghệ số và chiến lược nhân sự. Nghiên cứu kiến nghị hoàn thiện khung pháp lý về kiểm toán trong môi trường số, chỉnh sách thi chứng chỉ CPA Việt Nam tiệm cận chuẩn mực quốc tế nhằm nâng cao năng lực cạnh tranh của kiểm toán viên trong kỷ nguyên số.

Từ khóa: Kiểm toán viên độc lập, phát triển nguồn nhân lực, doanh nghiệp kiểm toán, EFA, hồi quy, Việt Nam.

Keywords: Independent auditing, human resource development, audit firms, EFA, regression, Vietnam

JEL Classifications: M42, C38, O33.

DOI: 10.54404/JTS.2026.214V.05

1. Đặt vấn đề

Trong bối cảnh hội nhập kinh tế quốc tế sâu rộng và sự phát triển mạnh mẽ của nền kinh tế số, kiểm toán độc lập (KTDL) giữ vai trò quan trọng trong việc bảo đảm tính minh bạch và độ tin cậy của thông tin tài chính. Chất lượng dịch vụ kiểm toán phụ thuộc chủ yếu vào năng lực của đội ngũ kiểm toán viên (KTV), đây là lực lượng trực tiếp thực hiện kiểm toán, đánh giá rủi ro và đưa ra ý kiến kiểm toán. Do đó, phát triển nguồn nhân lực KTV trở thành yêu cầu cốt lõi đối với các doanh nghiệp kiểm toán (DNKiT) nhằm

nâng cao chất lượng dịch vụ và năng lực cạnh tranh trên thị trường. Tuy nhiên, thực tiễn tại Việt Nam cho thấy nguồn nhân lực KTV hiện nay vẫn tồn tại nhiều hạn chế cả về số lượng, chất lượng chuyên môn và năng lực thích ứng với chuyển đổi số. Theo báo cáo của Hội Kiểm toán viên hành nghề Việt Nam (Vietnam Association of Certified Public Accountants - VACPA), thị trường đang thiếu hụt đội ngũ KTV có chuyên môn sâu và kỹ năng công nghệ đáp ứng yêu cầu mới của nghề nghiệp. Trong khi đó, sự phát triển của trí tuệ nhân tạo (AI), dữ liệu lớn

(Big Data), công nghệ mã hóa chuỗi khối (Blockchain) và tự động hóa quy trình đang làm thay đổi mạnh mẽ phương thức thực hiện kiểm toán. Hoffmann (2017) cho rằng, chuyển đổi số vừa tạo ra cơ hội, vừa đặt KTV trước nguy cơ bị thay thế nếu không kịp thời cập nhật kỹ năng số. ACCA (2026), nhấn mạnh năng lực công nghệ và khả năng thích ứng số đang trở thành yêu cầu thiết yếu đối với KTV trong kỷ nguyên số. Bên cạnh đó, Thành (2025) cảnh báo sự thiếu hụt KTV có kiến thức về AI, blockchain và phân tích dữ liệu sẽ làm suy giảm năng lực cạnh tranh của DNKiT Việt Nam trong quá trình hội nhập quốc tế. Không chỉ đối mặt với nguy cơ bị thay thế bởi công nghệ, sự thiếu hụt nguồn nhân lực chất lượng cao còn có thể làm gia tăng rủi ro đạo đức nghề nghiệp và ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán trong môi trường số hóa.

Mặc dù đã có nhiều nghiên cứu về phát triển nguồn nhân lực và ảnh hưởng của công nghệ đối với lĩnh vực kế toán, kiểm toán, các nghiên cứu thực chứng về phát triển nguồn nhân lực KTV độc lập trong bối cảnh chuyển đổi số tại Việt Nam vẫn còn tương đối rời rạc và chưa cập nhật đầy đủ các yếu tố đặc thù mới của ngành. Phần lớn các nghiên cứu trước chủ yếu tập trung vào đào tạo nghề nghiệp, chất lượng kiểm toán hoặc kỹ năng chuyên môn của KTV, trong khi vai trò của nhận thức lãnh đạo doanh nghiệp và tiến bộ khoa học - công nghệ đối với phát triển nguồn nhân lực KTV chưa được xem xét đầy đủ trong một mô hình tích hợp.

Việc chọn chủ đề nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng đến phát triển nguồn nhân lực KTV là đáp ứng yêu cầu phát triển nguồn nhân lực KTV cho các DNKiT. Nghiên cứu đề xuất và kiểm định mô hình gồm 8 yếu tố ảnh hưởng đến phát triển nguồn nhân lực KTV tại các DNKiT ở Việt Nam, bao gồm cả các yếu tố bên trong và bên ngoài doanh nghiệp. Điểm mới của nghiên cứu là nhấn mạnh vai trò của “Nhận thức và quan điểm của lãnh đạo doanh nghiệp” và “Tiền bộ khoa học và công nghệ”, hai biến số phản ánh rõ nét đặc thù của kỷ nguyên số nhưng chưa

được chú trọng đúng mức trong các nghiên cứu trước đây tại Việt Nam. Nghiên cứu được xây dựng trên cơ sở kết hợp lý thuyết vốn nhân lực và quan điểm dựa trên nguồn lực, qua đó lý giải đồng thời vai trò của năng lực cá nhân KTV và năng lực quản trị nguồn lực của doanh nghiệp đối với phát triển nguồn nhân lực kiểm toán.

Để đạt được mục tiêu nghiên cứu, bài viết tập trung trả lời ba câu hỏi nghiên cứu chính: (1) Những yếu tố nào đang tác động đến phát triển nguồn nhân lực KTV độc lập tại Việt Nam?; (2) Mức độ tác động của từng yếu tố ra sao và yếu tố nào đóng vai trò quyết định nhất?; (3) Những hàm ý quản trị và chính sách nào có thể giúp DNKiT và cơ quan quản lý nâng cao năng lực cạnh tranh trong bối cảnh chuyển đổi số và hội nhập quốc tế? Việc giải quyết các câu hỏi này không chỉ có ý nghĩa thực tiễn đối với các DNKiT trong việc xây dựng chiến lược nhân sự, đào tạo và đầu tư công nghệ, mà còn đóng góp về mặt học thuật thông qua việc tích hợp đồng thời 8 yếu tố trong một mô hình thực chứng về phát triển nguồn nhân lực KTV tại Việt Nam.

Bài viết được cấu trúc với phần đặt vấn đề cho nghiên cứu, cơ sở lý thuyết và tổng quan nghiên cứu nhằm xây dựng giả thuyết và mô hình nghiên cứu. Tiếp theo, bài viết trình bày phương pháp nghiên cứu và dữ liệu khảo sát. Phân kết quả nghiên cứu tập trung phân tích độ tin cậy thang đo, phân tích nhân tố khám phá và hồi quy đa biến. Cuối cùng, bài viết thảo luận kết quả nghiên cứu, đồng thời đề xuất các hàm ý quản trị và kiến nghị chính sách nhằm phát triển nguồn nhân lực KTV tại các DNKiT Việt Nam trong bối cảnh chuyển đổi số và hội nhập quốc tế.

2. Cơ sở lý thuyết và tổng quan nghiên cứu

2.1. Tổng quan nghiên cứu

Trong bối cảnh chuyển đổi số và hội nhập quốc tế sâu rộng đã có rất nhiều nghiên cứu về phát triển nguồn nhân lực KTV. Các nghiên cứu tập trung phân tích vai trò của vốn nhân lực, công nghệ số, chiến lược đào tạo, văn hóa tổ chức và năng lực lãnh đạo đối với chất lượng nguồn nhân lực kiểm toán. Schultz (1961) và Becker (1964) là những

học giả nền tảng đặt cơ sở lý luận cho phát triển nguồn nhân lực thông qua lý thuyết vốn nhân lực. Theo đó, đầu tư vào giáo dục, đào tạo và kỹ năng nghề nghiệp giúp gia tăng năng suất lao động và hiệu quả hoạt động của tổ chức. Trong lĩnh vực kiểm toán, quan điểm này được cụ thể hóa thông qua việc đầu tư vào đào tạo chuyên môn, kỹ năng công nghệ và đạo đức nghề nghiệp cho KTV. Barney (1991) với thuyết dựa trên nguồn lực (RBV) cho rằng nguồn nhân lực chất lượng cao là tài sản chiến lược tạo ra lợi thế cạnh tranh bền vững cho doanh nghiệp. Đối với DNKiT, đội ngũ KTV có chuyên môn sâu, khả năng thích ứng công nghệ và đạo đức nghề nghiệp vững vàng chính là nguồn lực mang tính VRIN (Valuable, Rare, Inimitable, Non-substitutable). Nhiều nghiên cứu thực nghiệm gần đây cho thấy, tiến bộ công nghệ đang làm thay đổi căn bản yêu cầu năng lực của KTV. Hoffmann (2017) chỉ ra rằng tự động hóa, trí tuệ nhân tạo (AI) và phân tích dữ liệu lớn (Big Data) đang làm thay đổi cấu trúc nghề nghiệp kế toán, kiểm toán, đòi hỏi KTV phải sở hữu kỹ năng số và tư duy công nghệ. ACCA (2026), đã đưa ra bảy năng lực chính dựa trên việc khảo sát ý kiến của đại diện các hội viên và học viên ACCA về các kỹ năng và năng lực mà nhân viên kế toán và KTV cần trang bị và sở hữu để có thể thích nghi và phát triển trong nền kinh tế số. Bảy năng lực đó là: năng lực chuyên môn; năng lực đạo đức; năng lực hiểu biết chuyên sâu; năng lực hợp tác; năng lực về phát triển bền vững; năng lực về động lực và năng lực kỹ thuật số. ACCA (2026) khẳng định, yêu cầu về năng lực kỹ thuật số trở thành cấu phần quan trọng của vốn nhân lực hiện đại trong ngành kiểm toán. Earley (2015) cho rằng việc ứng dụng phân tích dữ liệu trong kiểm toán không chỉ nâng cao chất lượng kiểm toán mà còn tạo áp lực tái đào tạo đội ngũ KTV. Kokina và Davenport (2017) nhấn mạnh AI và Big Data đang định hình lại quy trình kiểm toán truyền thống, khiến các DNKiT phải tái cấu trúc chiến lược phát triển nguồn nhân lực. Liên quan đến vai trò của lãnh đạo doanh nghiệp, Hambrick và Mason (1984) với lý thuyết

thượng tầng (Upper Echelons Theory) cho rằng nhận thức, kinh nghiệm và tư duy của lãnh đạo cấp cao có ảnh hưởng quyết định đến chiến lược phát triển tổ chức. Trong môi trường kiểm toán, lãnh đạo doanh nghiệp đóng vai trò quyết định trong việc phân bổ ngân sách đào tạo, xây dựng lộ trình nghề nghiệp và đầu tư công nghệ cho đội ngũ KTV. Bên cạnh đó, các nghiên cứu thực nghiệm cũng nhấn mạnh vai trò của giáo dục - đào tạo đối với phát triển nghề nghiệp KTV. Nadler (1969) cho rằng đào tạo và phát triển nguồn nhân lực là quá trình liên tục nhằm nâng cao năng lực thích ứng của người lao động trước sự thay đổi của môi trường kinh doanh. Albrecht và Sack (2000), khẳng định, chương trình đào tạo kế toán, kiểm toán cần tích hợp kỹ năng công nghệ, kỹ năng phân tích và kỹ năng mềm nhằm đáp ứng yêu cầu của nền kinh tế số. Trần (2021) nhận định, năng lực công nghệ và khả năng ứng dụng dữ liệu số đang trở thành yêu cầu bắt buộc đối với KTV Việt Nam. Thành, (2025) cho rằng, sự thiếu hụt nguồn nhân lực có khả năng ứng dụng AI, Blockchain và Big Data đang là rào cản lớn đối với các DNKiT Việt Nam trong quá trình chuyển đổi số. Thuận và cộng sự. (2023) cũng chỉ ra rằng chiến lược phát triển nhân lực và nhận thức của lãnh đạo doanh nghiệp có ảnh hưởng trực tiếp đến khả năng duy trì và phát triển đội ngũ KTV chất lượng cao. Bên cạnh đó, một số nghiên cứu phân tích tác động của chính sách pháp luật và hội nhập quốc tế đối với nghề kiểm toán, Hoa cộng sự. (2020) và Huy (2022) cho rằng việc hoàn thiện khung pháp lý về chứng chỉ hành nghề CPA, cập nhật chuẩn mực kiểm toán quốc tế và tăng cường giám sát chất lượng kiểm toán là động lực quan trọng thúc đẩy phát triển nguồn nhân lực KTV. Có thể thấy, phần lớn các nghiên cứu chủ yếu xem xét từng yếu tố riêng lẻ như đào tạo, công nghệ hoặc chất lượng nguồn nhân lực mà chưa xây dựng được mô hình tích hợp đồng thời các yếu tố bên trong và bên ngoài DNKiT. Đặc biệt, các nghiên cứu định lượng về tác động của nhận thức lãnh đạo và tiến bộ khoa học, công nghệ đến phát triển nguồn nhân lực

KTV trong bối cảnh chuyển đổi số vẫn còn tương đối hạn chế.

Qua tổng quan nghiên cứu cho thấy, các nghiên cứu chủ yếu tập trung vào từng khía cạnh riêng lẻ như đào tạo, công nghệ, chất lượng nhân lực hoặc đạo đức nghề nghiệp mà chưa xem xét một cách tổng hợp các yếu tố tác động đến phát triển nguồn nhân lực KTV tại DNKiT Việt Nam. Chưa có nhiều nghiên cứu tích hợp đồng thời các yếu tố môi trường bên ngoài và yếu tố nội tại doanh nghiệp trong cùng một mô hình nghiên cứu. Trong khi các yếu tố như chính sách pháp luật, tiến bộ công nghệ, giáo dục, đào tạo, chiến lược kinh doanh, khả năng tài chính và nhận thức lãnh đạo có mối quan hệ tương tác chặt chẽ đối với phát triển nguồn nhân lực KTV. Các nghiên cứu trước đây chưa phản ánh đầy đủ tác động của cuộc Cách mạng công nghiệp 4.0 đối với phát triển nguồn nhân lực KTV tại DNKiT Việt Nam. Các yếu tố như AI, Big Data, Blockchain và phân tích dữ liệu số mới chỉ được đề cập rời rạc mà chưa được tích hợp thành biên nghiên cứu độc lập trong mô hình định lượng. Vai trò của nhận thức và quan điểm lãnh đạo doanh nghiệp đối với phát triển nguồn nhân lực KTV tại các DNKiT Việt Nam vẫn chưa được nghiên cứu chuyên sâu, mặc dù đây là yếu tố có khả năng quyết định chiến lược đầu tư đào tạo, ứng dụng công nghệ và duy trì nhân tài. Do đó, nghiên cứu này được thực hiện nhằm lấp đầy khoảng trống nghiên cứu thông qua việc xây dựng mô hình tích hợp 8 yếu tố ảnh hưởng đến phát triển nguồn nhân lực KTV tại các DNKiT Việt Nam trong bối cảnh chuyển đổi số và hội nhập quốc tế.

2.2. Cơ sở lý thuyết

Phát triển nguồn nhân lực là một quá trình liên tục nhằm nâng cao năng lực, kỹ năng và thái độ của người lao động để đáp ứng yêu cầu công việc hiện tại và tương lai của tổ chức. Trong lĩnh vực kiểm toán, phát triển nguồn nhân lực KTV bao gồm ba trụ cột chính: (1) Tăng trưởng về số lượng đội ngũ KTV và trợ lý kiểm toán; (2) Nâng cao chất lượng thông qua đào tạo chuyên môn, đạo đức và kỹ năng mềm; (3) Tối ưu hóa cơ cấu

nhân sự theo cấp bậc và chuyên môn hóa. Nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng đến phát triển nguồn nhân lực KTV được dựa trên 5 lý thuyết nền tảng: (i) Lý thuyết vốn nhân lực; (ii) Lý thuyết phát triển nguồn nhân lực; (iii) Lý thuyết dựa trên nguồn lực; (iv) Lý thuyết thể chế; (v) Lý thuyết thượng tầng.

Lý thuyết vốn nhân lực (Human Capital Theory): Lý thuyết được phát triển bởi Schultz (1961) và Becker (1964), cho rằng tri thức, kỹ năng, kinh nghiệm và năng lực của con người là một dạng vốn có khả năng tạo ra giá trị kinh tế trong tương lai. Với KTV, vốn nhân lực được thể hiện thông qua trình độ chuyên môn, chứng chỉ nghề nghiệp, kỹ năng phân tích, khả năng ứng dụng công nghệ và đạo đức nghề nghiệp của KTV. Trong bối cảnh chuyển đổi số, kỹ năng công nghệ và năng lực số trở thành một bộ phận cấu thành của vốn nhân lực hiện đại. Điều này cho thấy việc đầu tư vào đào tạo công nghệ, AI, Big Data và kỹ năng số không chỉ giúp KTV nâng cao hiệu quả làm việc mà còn làm gia tăng giá trị cạnh tranh của DNKiT.

Lý thuyết phát triển nguồn nhân lực (Human Resource Development - HRD): Lý thuyết được phát triển bởi Nadler (1969), nhấn mạnh, phát triển nguồn nhân lực là quá trình liên tục bao gồm đào tạo, giáo dục và phát triển nghề nghiệp nhằm nâng cao năng lực thích ứng của người lao động. Với hoạt động kiểm toán, lý thuyết này giải thích vai trò của công tác đào tạo chuyên môn, cập nhật chuẩn mực kế toán, kiểm toán, đào tạo kỹ năng số và xây dựng lộ trình nghề nghiệp cho KTV.

Thuyết dựa trên nguồn lực (Resource-Based View - RBV): Lý thuyết được phát triển bởi Barney (1991) với thuyết dựa trên nguồn lực, theo đó, lợi thế cạnh tranh bền vững của doanh nghiệp được hình thành từ các nguồn lực có giá trị, hiếm, khó sao chép và khó thay thế. Trong DNKiT, nguồn nhân lực KTV chất lượng cao chính là tài sản chiến lược quan trọng nhất. Lý thuyết RBV giải thích rằng chiến lược kinh doanh, năng lực tài chính và khả năng quản trị của DNKiT có ảnh hưởng trực tiếp đến việc đầu tư phát triển nguồn nhân lực KTV.

Lý thuyết thể chế (Institutional Theory): DiMaggio và Powell (1983), cho rằng, tổ chức chịu tác động bởi các áp lực thể chế bao gồm áp lực pháp lý, áp lực bắt buộc và áp lực quy phạm. Đối với ngành kiểm toán, chính sách pháp luật của Nhà nước, chuẩn mực nghề nghiệp và quy định cấp chứng chỉ CPA có vai trò định hướng phát triển nguồn nhân lực KTV.

Lý thuyết thượng tầng (Upper Echelons Theory): Hambrick và Mason (1984) với lý thuyết thượng tầng, cho rằng, nhận thức, kinh nghiệm và tầm nhìn của lãnh đạo cấp cao ảnh hưởng trực tiếp đến các quyết định chiến lược của doanh nghiệp. Trong DNKiT, lãnh đạo doanh nghiệp đóng vai trò quyết định trong việc phân bổ ngân sách đào tạo, đầu tư công nghệ, xây dựng chiến lược phát triển nhân tài và duy trì nguồn nhân lực chất lượng cao. Theo lý thuyết này, nếu lãnh đạo doanh nghiệp nhận thức nguồn nhân lực là tài sản chiến lược thay vì chi phí vận hành, doanh nghiệp sẽ có xu hướng đầu tư mạnh hơn vào đào tạo, công nghệ và lộ trình nghề nghiệp cho KTV.

2.3. Các yếu tố và giả thuyết nghiên cứu

2.3.1. Chính sách, pháp luật của Nhà nước và ngành kiểm toán

Dựa trên lý thuyết thể chế của DiMaggio và Powell (1983) có thể thấy, các quy định pháp luật và chuẩn mực nghề nghiệp tạo ra áp lực cưỡng chế buộc DNKiT phải nâng cao chất lượng nguồn nhân lực nhằm đáp ứng yêu cầu hành nghề. Nghiên cứu của Dũng và cộng sự. (2024), cũng cho thấy, việc hoàn thiện chuẩn mực kiểm toán và quy định về chứng chỉ hành nghề có tác động tích cực đến chất lượng nguồn nhân lực KTV. ACCA (2026) cũng cho rằng, hệ thống chuẩn nghề nghiệp minh bạch giúp thúc đẩy động lực học tập và nâng cao năng lực chuyên môn của KTV. Dựa trên lý thuyết thể chế và các nghiên cứu tiền nghiệm, nghiên cứu đề xuất giả thuyết:

H1: Chính sách, pháp luật của Nhà nước và ngành kiểm toán có tác động tích cực đến phát triển nguồn nhân lực KTV tại các DNKiT Việt Nam.

2.3.2. Tiến bộ khoa học và công nghệ

Theo lý thuyết vốn nhân lực cho thấy, kỹ năng số và năng lực công nghệ là một dạng vốn nhân lực hiện đại giúp nâng cao năng suất và giá trị nghề nghiệp của KTV. Các nghiên cứu của Earley (2015), Kokina và Davenport (2017) và ACCA (2026) cho thấy AI, Big Data và phân tích dữ liệu đang làm thay đổi quy trình kiểm toán truyền thống, buộc KTV phải đào tạo và nâng cao kỹ năng công nghệ. Dựa trên các nghiên cứu tiền nghiệm và lý thuyết vốn nhân lực, nghiên cứu đề xuất giả thuyết:

H2: Tiến bộ khoa học và công nghệ có tác động tích cực đến phát triển nguồn nhân lực KTV tại các DNKiT Việt Nam.

2.3.3. Công tác giáo dục và đào tạo

Theo lý thuyết phát triển nguồn nhân lực, đào tạo và giáo dục là công cụ cốt lõi giúp nâng cao năng lực chuyên môn và khả năng thích ứng nghề nghiệp. Barney (1991) cho rằng đầu tư vào đào tạo làm gia tăng giá trị vốn nhân lực. Nadler (1969) khẳng định, đào tạo liên tục giúp người lao động thích ứng với sự thay đổi của môi trường làm việc. Hoa và cộng sự. (2020), cho thấy, đào tạo chuyên môn và cập nhật kiến thức nghề nghiệp có tác động tích cực đến năng lực KTV. Dựa trên các nghiên cứu tiền nghiệm và lý thuyết phát triển nguồn nhân lực, nghiên cứu đề xuất giả thuyết:

H3: Công tác giáo dục và đào tạo có tác động tích cực đến phát triển nguồn nhân lực KTV tại các DNKiT Việt Nam.

2.3.4. Áp lực cạnh tranh

Theo lý thuyết thể chế của DiMaggio và Powell (1983), áp lực cạnh tranh có thể thúc đẩy DNKiT nâng cao chất lượng nguồn nhân lực nhằm duy trì vị thế trên thị trường. Các nghiên cứu của Albrecht và Sack (2000) cũng cho rằng, cạnh tranh thúc đẩy doanh nghiệp đổi mới đào tạo và nâng cao năng lực nhân sự. Tuy nhiên, trong bối cảnh Việt Nam, áp lực cạnh tranh có thể khiến một số DNKiT ưu tiên cắt giảm chi phí hơn là đầu tư dài hạn cho phát triển nhân lực KTV. Dựa trên lý thuyết thể chế và các nghiên cứu tiền nghiệm, nghiên cứu đề xuất giả thuyết:

H4: Áp lực cạnh tranh có tác động tích cực đến phát triển nguồn nhân lực KTV tại các DNKiT Việt Nam.

2.3.5. Nhận thức và quan điểm lãnh đạo doanh nghiệp

Theo lý thuyết thượng tầng của Hambrick và cộng sự (1984), nhận thức và tầm nhìn của lãnh đạo cấp cao quyết định định hướng chiến lược và phân bổ nguồn lực của doanh nghiệp. Các nghiên cứu của Thuận cộng sự (2023), cũng chỉ ra rằng, trong DNKiT, lãnh đạo doanh nghiệp là chủ thể quyết định mức độ đầu tư và phân bổ tài chính cho đào tạo, đầu tư công nghệ và xây dựng lộ trình phát triển nghề nghiệp của KTV. Dựa trên nền tảng lý thuyết thượng tầng và các nghiên cứu thực nghiệm trước đây, nghiên cứu đề xuất giả thuyết:

H5: Nhận thức và quan điểm lãnh đạo doanh nghiệp có tác động tích cực đến phát triển nguồn nhân lực KTV tại các DNKiT Việt Nam.

2.3.6. Chiến lược kinh doanh của doanh nghiệp

Theo thuyết dựa trên nguồn lực của Barney (1991), chiến lược kinh doanh định hướng việc phân bổ nguồn lực và phát triển năng lực cạnh tranh của doanh nghiệp và cho rằng, doanh nghiệp muốn duy trì lợi thế cạnh tranh cần đầu tư vào nguồn nhân lực chiến lược. Các nghiên cứu của Trần (2021) và Thành (2025), cho rằng, các DNKiT có chiến lược phát triển dài hạn thường chú trọng đào tạo, giữ chân nhân tài và phát triển đội ngũ kế cận. Do đó, nghiên cứu đề xuất giả thuyết:

H6: Chiến lược kinh doanh của doanh nghiệp có tác động tích cực đến phát triển nguồn nhân lực KTV tại các DNKiT Việt Nam.

2.3.7. Khả năng tài chính của doanh nghiệp

Theo thuyết dựa trên nguồn lực của tác giả Barney (1991), nguồn lực tài chính là điều kiện quan trọng để doanh nghiệp đầu tư vào đào tạo, công nghệ và chính sách đãi ngộ nhân sự. Các nghiên cứu của Thuận và cộng sự. (2023), và ACCA (2026), cũng đều cho thấy, DNKiT, có năng lực tài chính tốt sẽ có điều kiện đầu tư dài hạn vào phát triển nguồn nhân lực KTV. Do đó, nghiên cứu đề xuất giả thuyết:

H7: Khả năng tài chính của doanh nghiệp có tác động tích cực đến phát triển nguồn nhân lực KTV tại các DNKiT Việt Nam.

2.3.8. Yếu tố cá nhân của kiểm toán viên

Theo lý thuyết vốn nhân lực của Schultz (1961) và Becker (1964), động lực học tập, thái độ nghề nghiệp và khả năng thích ứng của cá nhân có vai trò quan trọng đối với sự phát triển nghề nghiệp và khẳng định, cá nhân có động cơ học tập và tích lũy kỹ năng sẽ tạo ra giá trị vốn nhân lực cao hơn. Các nghiên cứu của Earley (2015), Kokina và cộng sự (2017), và ACCA (2026), đều cho thấy thái độ tích cực và năng lực tự học giúp KTV thích ứng tốt hơn với môi trường số hóa. Dựa trên các nghiên cứu tiền nghiệm và lý thuyết vốn nhân lực, nghiên cứu đề xuất giả thuyết:

H8: Yếu tố cá nhân của KTV có tác động tích cực đến phát triển nguồn nhân lực KTV tại các DNKiT Việt Nam.

3. Phương pháp nghiên cứu

3.1. Quy trình nghiên cứu

Nghiên cứu được triển khai theo phương pháp định lượng thông qua khảo sát bằng bảng hỏi kết hợp với các kỹ thuật phân tích thống kê trên phần mềm SPSS 26.0. Quy trình nghiên cứu được thực hiện qua các bước: (i) Xây dựng mô hình nghiên cứu và giả thuyết nghiên cứu dựa trên cơ sở lý thuyết với 8 yếu tố ảnh hưởng; (ii) Thiết kế bảng hỏi khảo sát dựa trên thang đo đã hiệu chỉnh; (iii) Thu thập dữ liệu từ các đối tượng khảo sát; (iv) Xử lý và phân tích dữ liệu bằng các kỹ thuật thống kê gồm Cronbach's Alpha, phân tích nhân tố khám phá (EFA), tương quan Pearson và hồi quy tuyến tính đa biến; (v) Kiểm định giả thuyết; (vi) Đưa ra hàm ý quản trị và chính sách.

3.2. Phương pháp chọn mẫu:

Mẫu khảo sát được lựa chọn theo phương pháp thuận tiện có kiểm soát để đảm bảo tính đại diện. Đối tượng khảo sát bao gồm: KTV hành nghề, trợ lý kiểm toán, lãnh đạo và quản lý tại các DNKiT, lãnh đạo cơ quan QLNN trong lĩnh vực kiểm toán, các chuyên gia, các nhà nghiên cứu về quản trị nhân lực và kiểm toán. Theo tiêu chuẩn số mẫu tối thiểu cho một biến quan sát (Hair & cộng sự, 2006), thì

kích thước mẫu tối thiểu phải là $(\geq 50 + 8 \times \text{số biến})$. Có nghĩa là, số mẫu tối thiểu là: $50 + (8 \times 35) = 330$ mẫu Likert R. (1932). Để đạt được kích thước mẫu, nghiên cứu sử dụng 461 mẫu hợp lệ. Trong đó, về giới tính, nam chiếm 55% và nữ chiếm 45%. Nhóm độ tuổi dưới 30 tuổi chiếm 39%; từ 30-40 tuổi chiếm 42%; trên 40 tuổi chiếm 19%. Về kinh nghiệm hành nghề, nhóm từ 5-10 năm chiếm tỷ lệ lớn nhất (44%), trong khi loại hình DNKiT chủ yếu là Non-Big4 với 92% mẫu khảo sát. Kết quả thống kê mô tả cho thấy mẫu nghiên cứu có sự phân bố tương đối đồng đều giữa các nhóm đối tượng và đảm bảo hoàn toàn đáp ứng yêu cầu phân tích nhân tố và hồi quy đa biến. Các dữ liệu thu thập được nhập liệu, phân tích, sàng lọc và xử lý trên phần mềm SPSS 26.0 (Trọng & Ngọc, 2008).

3.3. Thang đo và đo lường biến

Các biến nghiên cứu được đo lường bằng thang đo Likert, (2017), 5 mức độ, trong đó: 1 = Hoàn toàn không đồng ý; 2 = Không đồng

ý; 3 = Bình thường; 4 = Đồng ý; 5 = Hoàn toàn đồng ý.

Mỗi yếu tố được đo lường thông qua các biến quan sát.

3.4. Mô hình nghiên cứu hồi quy

Mô hình hồi quy tuyến tính đa biến được sử dụng để kiểm định mức độ tác động của 8 nhân tố đến sự phát triển nguồn nhân lực KTV tại các DNKiT Việt Nam. Phương trình tổng quát như sau:

$$PTNNLKTV = \beta_0 + \beta_1 CSNN + \beta_2 KHCN + \beta_3 GDĐT + \beta_4 ALCT + \beta_5 QĐLĐ + \beta_6 CLKD + \beta_7 TC + \varepsilon_i \quad (1)$$

Trong đó:

- PTNNLKTV: Phát triển nguồn nhân lực KTV (biến phụ thuộc).

- Các biến độc lập: CSNN (Chính sách pháp luật), KHCN (Khoa học công nghệ), GDĐT (Giáo dục - đào tạo), ALCT (Áp lực cạnh tranh), QĐLĐ (Nhận thức lãnh đạo), CLKD (Chiến lược kinh doanh), TC (Khả năng tài chính), CN (Yếu tố cá nhân của KTV).

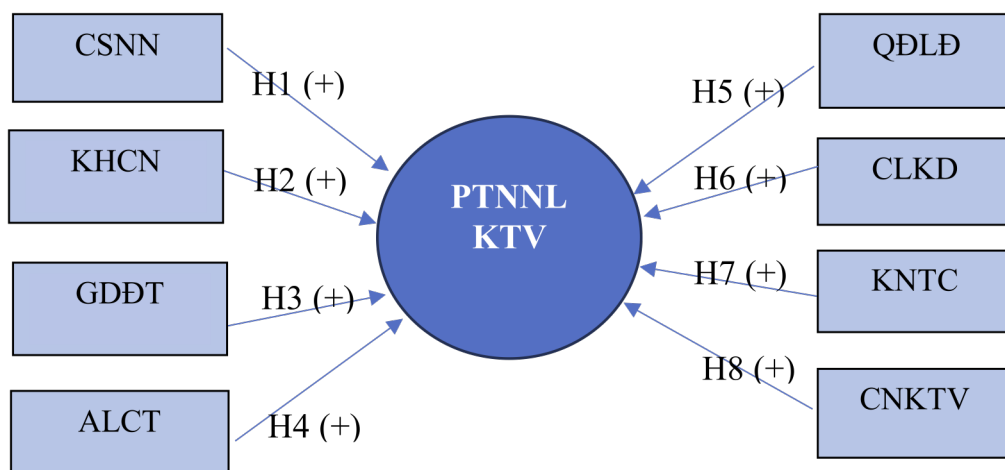
Bảng 1: Thang đo và đo lường biến

Yếu tố nghiên cứu	Ký hiệu	Số biến quan sát	Mã biến quan sát
Chính sách, pháp luật của Nhà nước và ngành kiểm toán	CSNN	4	CSNN1, CSNN2, CSNN3, CSNN4
Tiến bộ khoa học và công nghệ	KHCN	4	KHCN1, KHCN2, KHCN3, KHCN4
Công tác giáo dục và đào tạo	GDĐT	5	GDĐT1, GDĐT2, GDĐT3, GDĐT4, GDĐT5
Áp lực cạnh tranh	ALCT	3	ALCT1, ALCT2, ALCT3
Nhận thức và quan điểm lãnh đạo doanh nghiệp	QĐLĐ	5	QĐLĐ1, QĐLĐ2, QĐLĐ3, QĐLĐ4, QĐLĐ5
Chiến lược kinh doanh của doanh nghiệp	CLKD	3	CLKD1, CLKD2, CLKD3
Khả năng tài chính của doanh nghiệp	KNTC	3	KNTC1, KNTC2, KNTC3
Yếu tố cá nhân của kiểm toán viên	CNKTV	6	CNKTV1, CNKTV2, CNKTV3, CNKTV4, CNKTV5, CNKTV6

- β_i : Hệ số hồi quy thể hiện mức độ tác động của từng yếu tố.

- ε : Sai số ngẫu nhiên.

Tác giả đề xuất mô hình nghiên cứu:



(Nguồn: Tác giả đề xuất)

Hình 1: Sơ đồ mô hình nghiên cứu

4. Kết quả nghiên cứu và thảo luận

4.1. Kiểm định độ tin cậy của thang đo

Trước khi phân tích các yếu tố ảnh hưởng đến PTNNL KTV, nghiên cứu tiến hành kiểm định độ tin cậy của thang đo bằng hệ số Cronbach's Alpha nhằm đánh giá mức độ nhất quán và sự liên kết giữa các biến quan sát với nhân tố nghiên cứu. Công cụ này được sử dụng trước và sau phân tích EFA để loại bỏ các biến không phù hợp, tránh hình thành nhân tố giả. Đồng thời, hệ số tương quan biến tổng được sử dụng để nhận diện các biến quan sát không đóng góp nhiều vào việc diễn đạt bản chất của khái niệm nghiên cứu.

Kết quả kiểm tra cho thấy có 3 biến bị loại bỏ do có hệ số tương quan biến tổng $< 0,3$, bao gồm: CSNN4 “Công tác kiểm tra, giám sát và đánh giá phát triển NNL KTV”, GDĐT2 “Hệ thống giáo dục, đào tạo hiện nay là phù hợp”, CNKTV5 “KTV có tư chất, năng khiếu nghề nghiệp bẩm sinh”. Như vậy, sau khi loại bỏ 3 biến, 36 biến còn lại đều có thang đo đạt hệ số Cronbach's Alpha $> 0,7$ cho thấy các câu hỏi trong từng thang đo có mức độ nhất quán nội tại cao, tạo tiền đề vững chắc cho các phân tích nhân tố và hồi quy tiếp theo nhằm xác

định mức độ tác động của từng yếu tố đến sự phát triển nguồn nhân lực kiểm toán viên. Chi tiết được thể hiện qua bảng sau (bảng 2):

4.2. Phân tích nhân tố khám phá (EFA)

a. Phân tích nhân tố khám phá (EFA) cho biến độc lập

Kết quả EFA lần đầu cho thấy có 2 biến quan sát bị loại là KHCN3 do biến này có hệ số tải nhỏ hơn 0,5 và biến GDĐT3 do biến này tải lên ở cả 2 nhân tố, vi phạm tính phân biệt. Sau khi chạy lại lần 2, kết quả nhân tố khám phá (EFA) cho biến độc lập như sau:

Hệ số tải Factor Loading của các biến quan sát trong ma trận xoay đều lớn hơn 0,5, đồng thời các nhân tố có từ 3 biến đo lường trở lên nên đảm bảo độ tin cậy. Như vậy, các biến quan sát này đều có ý nghĩa trong phân tích EFA và đảm bảo giá trị hội tụ của thang đo. Đồng thời, các biến quan sát tập trung tải mạnh vào nhân tố đại diện của mình và không có hiện tượng tải chéo lớn giữa các nhân tố, từ đó khẳng định giá trị phân biệt của các thang đo trong mô hình nghiên cứu.

b. Phân tích nhân tố khám phá (EFA) cho biến phụ thuộc

Giá trị KMO đạt 0,827 ($0,5 \leq \text{KMO} < 1$), cho thấy mẫu dữ liệu đáp ứng điều kiện để tiến hành phân tích nhân tố. Sig. Bartlett's Test = 0,000 $< 0,05$ chứng tỏ các biến quan

Bảng 2: Tổng hợp đánh giá độ tin cậy của thang đo

Thang đo	Số biến quan sát	Giá trị Cronbach's alpha	Hệ số tương quan biến tổng	Giá trị Cronbach's Alpha nếu loại biến
CSNN	3	0,795		
CSNN1			0,601	0,762
CSNN2			0,639	0,721
CSNN3			0,680	0,682
KHCN	4	0,808		
KHCN1			0,666	0,740
KHCN2			0,723	0,712
KHCN3			0,488	0,819
KHCN4			0,642	0,752
GĐĐT	4	0,824		
GĐĐT1			0,665	0,770
GĐĐT3			0,577	0,808
GĐĐT4			0,659	0,773
GĐĐT5			0,692	0,757
ALCT	3	0,818		
ALCT1			0,663	0,760
ALCT2			0,690	0,731
ALCT3			0,663	0,757
QĐLĐ	5	0,867		
QĐLĐ1			0,692	0,838
QĐLĐ2			0,715	0,832
QĐLĐ3			0,702	0,836
QĐLĐ4			0,650	0,849
QĐLĐ5			0,689	0,839
CLKD	3	0,783		
CLKD1			0,635	0,692
CLKD2			0,647	0,684
CLKD3			0,587	0,745
KNTC	3	0,826		
KNTC1			0,701	0,742
KNTC2			0,665	0,778
KNTC3			0,684	0,760
CNKTV	5	0,875		
CNKTV1			0,708	0,847
CNKTV2			0,713	0,846
CNKTV3			0,671	0,856
CNKTV4			0,718	0,845
CNKTV6			0,706	0,848
PTNNLKT	4	0,856		
PTNNL1			0,699	0,816
PTNNL2			0,698	0,816
PTNNL3			0,699	0,816
PTNNL4			0,696	0,817

(Nguồn: Tác giả tổng hợp từ kết quả xử lý SPSS)

Bảng 3: Kết quả EFA

	Ma trận xoay nhân tố							
	Nhân tố							
	1	2	3	4	5	6	7	8
CNKTV1	0,807							
CNKTV4	0,792							
CNKTV6	0,779							
CNKTV2	0,749							
CNKTV3	0,737							
QĐLĐ3		0,803						
QĐLĐ5		0,793						
QĐLĐ2		0,791						
QĐLĐ1		0,786						
QĐLĐ4		0,754						
KNTC2			0,821					
KNTC3			0,804					
KNTC1			0,795					
GDĐT5				0,787				
GDĐT4				0,785				
GDĐT1				0,784				
ALCT2					0,828			
ALCT1					0,790			
ALCT3					0,783			
CSNN3						0,844		
CSNN2						0,826		
CSNN1						0,759		
KHCN1							0,845	
KHCN2							0,775	
KHCN4							0,730	
CLKD2								0,789
CLKD3								0,779
CLKD1								0,746

(Nguồn: Kết quả chạy mô hình bằng SPSS)

Bảng 4: Kiểm định KMO và Bartlett của biến phụ thuộc

Hệ số KMO và kiểm định Bartlett		
Hệ số KMO		0,827
Kiểm định Bartlett	Giá trị Chi bình phương xấp xỉ	779,236
	Bậc tự do	6
	Mức ý nghĩa	0.000

(Nguồn: Kết quả chạy mô hình bằng SPSS)

sát tham gia vào phân tích EFA có tương quan với nhau, có thể khẳng định rằng việc thực hiện phân tích nhân tố là phù hợp.

Kết quả chỉ ra rằng, có 1 nhân tố được trích dựa trên tiêu chí Eigenvalue > 1. Tổng

phương sai nhân tố này trích được là 69,786% > 50%, mô hình EFA là phù hợp. Đồng thời, mô hình nghiên cứu phù hợp với dữ liệu, gồm 08 biến độc lập với 28 biến quan sát và 01 biến phụ thuộc với 04 biến quan sát.

Bảng 5: Kết quả EFA về Giá trị Eigenvalue và Tổng phương sai trích biến phụ thuộc

Tổng phương sai được giải thích						
Nhân tố	Giá trị riêng ban đầu			Tổng bình phương hệ số tải khi trích		
	Tổng	Phần trăm phương sai	Phần trăm tích lũy	Tổng	Phần trăm phương sai	Phần trăm tích lũy
1	2,791	69,786	69,786	2,791	69,786	69,786
2	0,412	10,301	80,087			
3	0,408	10,205	90,292			
4	0,388	9,708	100,000			

(Nguồn: Kết quả chạy mô hình bằng SPSS)

Bảng 6: Tổng hợp kết quả các biến quan sát sau khi thực hiện phân tích EFA

Tương quan										
		PTNNLKTV	CSNN	KHCN	GDĐT	ALCT	QĐLĐ	CLKD	KNTC	CNKTV
PTNNLKTV	Tương quan Pearson	1	0,442**	0,556**	0,582**	0,433**	0,567**	0,503**	0,412**	0,464**
	Mức ý nghĩa (2 đầu)		0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
	Cỡ mẫu	461	461	461	461	461	461	461	461	461
CSNN	Tương quan Pearson	0,442**	1	0,344**	0,339**	0,274**	0,125**	0,226**	0,197**	0,296**
	Mức ý nghĩa (2 đầu)	0,000		0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
	Cỡ mẫu	461	461	461	461	461	461	461	461	461
KHCN	Tương quan Pearson	0,556**	0,344**	1	0,421**	0,362**	0,317**	0,319**	0,322**	0,396**
	Mức ý nghĩa (2 đầu)	0,000	0,000		0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
	Cỡ mẫu	461	461	461	461	461	461	461	461	461
GDĐT	Tương quan Pearson	0,582**	0,339**	0,421**	1	0,398**	0,291**	0,345**	0,300**	0,343**
	Mức ý nghĩa (2 đầu)	0,000	0,000	0,000		0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
	Cỡ mẫu	461	461	461	461	461	461	461	461	461
ALCT	Tương quan Pearson	0,433**	0,274**	0,362**	0,398**	1	0,267**	0,338**	0,336**	0,352**
	Mức ý nghĩa (2 đầu)	0,000	0,000	0,000	0,000		0,000	0,000	0,000	0,000
	Cỡ mẫu	461	461	461	461	461	461	461	461	461
QĐLĐ	Tương quan Pearson	0,567**	0,125**	0,317**	0,291**	0,267**	1	0,377**	0,231**	0,224**
	Mức ý nghĩa (2 đầu)	0,000	0,007	0,000	0,000	0,000		0,000	0,000	0,000
	Cỡ mẫu	461	461	461	461	461	461	461	461	461
CLKD	Tương quan Pearson	0,503**	0,226**	0,319**	0,345**	0,338**	0,377**	1	0,363**	0,369**
	Mức ý nghĩa (2 đầu)	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000		0,000	0,000
	Cỡ mẫu	461	461	461	461	461	461	461	461	461
KNTC	Tương quan Pearson	0,412**	0,197**	0,322**	0,300**	0,336**	0,231**	0,363**	1	0,431**
	Mức ý nghĩa (2 đầu)	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000		0,000
	Cỡ mẫu	461	461	461	461	461	461	461	461	461
CNKTV	Tương quan Pearson	0,464**	0,296**	0,396**	0,343**	0,352**	0,224**	0,369**	0,431**	1
	Mức ý nghĩa (2 đầu)	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	
	Cỡ mẫu	461	461	461	461	461	461	461	461	461

(Nguồn: Kết quả chạy mô hình bằng SPSS)

4.3. Kết quả phân tích tương quan và hồi quy đa biến

a. Phân tích tương quan Pearson

Giá trị sig tương quan giữa 8 biến độc lập với biến phụ thuộc PTNNLKTV đều nhỏ hơn 0,05. Vì thế, tất cả các biến độc lập đều tương quan tuyến tính với biến phụ thuộc. Đồng thời, hệ số tương quan giữa các biến độc lập đều nhỏ hơn 0,7, cho thấy, không xảy ra đa cộng tuyến giữa các biến này.

b. Phân tích hồi quy tuyến tính

Kiểm định sự phù hợp của mô hình

Hệ số xác định hiệu chỉnh R^2 đạt 0,648, chỉ ra rằng, các biến độc lập được đưa vào mô hình hồi quy ảnh hưởng tới 64,8% sự thay đổi của biến phụ thuộc PTNNLKTV. Điều này cho thấy mô hình phù hợp cao trong việc mô tả mối quan hệ giữa các biến nghiên cứu. Giá trị thống kê Durbin-Watson là 1,713, nằm trong khoảng tham chiếu từ 1,5 đến 2,5 nên kết quả hồi quy không có hiện tượng tự tương quan chuỗi bậc nhất.

Mô hình hồi quy tuyến tính bội

Bảng 7: Bảng phân tích phương sai ANOVA

Phân tích phương sai						
Mô hình		Tổng các bình phương	Bậc tự do	Bình phương trung bình	Kiểm định F	Mức ý nghĩa
1	Hồi quy	179,242	8	22,405	106,788	0,000 ^b
	Phần dư	94,834	452	0,210		
	Tổng	274,076	460			
a. Biến phụ thuộc: PTNNLKTV						
b. Biến dự báo: (Hàng số), CNKTV, QĐLĐ, CSNN, ALCT, KNTC, GDĐT, CLKD, KHCN						

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

Giá trị Sig. F của kiểm định F trong bảng ANOVA = 0,000 là rất nhỏ nên có thể bác bỏ giả thuyết H_0 . Trong khi đó, giá trị F = 106,788 là rất lớn, điều này cho thấy mô hình hồi quy là có ý nghĩa thống kê mạnh.

Đánh giá độ phù hợp của mô hình hồi quy tuyến tính

Kết quả phân tích hồi quy cho thấy biến ALCT không có ý nghĩa thống kê trong mô hình do giá trị Sig. của kiểm định t lớn hơn 0,05, nên không có ý nghĩa giải thích đối với biến phụ thuộc PTNNLKTV. Ngược lại, 7 biến độc lập còn lại đều có tác động đáng kể đến PTNNLKTV khi giá trị Sig. đều nhỏ hơn

Bảng 8: Tóm tắt mô hình (Model Summary^b)

Tổng hợp kết quả mô hình					
Mô hình	Giá trị R	Giá trị R bình phương	Giá trị R bình phương hiệu chỉnh	Sai số chuẩn của ước lượng	Trị số Durbin-Watson
1	0,809 ^a	0,654	0,648	0,45805	1,713
a. Biến dự báo: (Hàng số), CNKTV, QĐLĐ, CSNN, ALCT, KNTC, GDĐT, CLKD, KHCN					
b. Biến phụ thuộc: PTNNLKTV					

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

Bảng 9: Kết quả hồi quy tuyến tính bội

		Hệ số						
Mô hình		Hệ số hồi quy chưa chuẩn hóa		Hệ số hồi quy chuẩn hóa	Kiểm định t	Mức ý nghĩa	Thống kê cộng tuyến	
		Hệ số B	Sai số chuẩn	Hệ số Beta			Dung sai	Hệ số phóng đại phương sai
1	(Hằng số)	-1,702	0,192		-8,870	0,000		
	CSNN	0,174	0,030	0,177	5,769	0,000	0,809	1,237
	KHCN	0,158	0,030	0,175	5,219	0,000	0,678	1,475
	GDĐT	0,272	0,038	0,240	7,211	0,000	0,689	1,452
	ALCT	0,036	0,030	0,038	1,184	0,237	0,726	1,377
	QĐLĐ	0,381	0,037	0,323	10,398	0,000	0,795	1,258
	CLKD	0,140	0,036	0,128	3,880	0,000	0,707	1,414
	KNTC	0,074	0,032	0,074	2,294	0,022	0,732	1,366
	CNKTV	0,095	0,034	0,094	2,812	0,005	0,682	1,466
a. Biến phụ thuộc: PTNNLKTV								

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

0,05. Đồng thời, hệ số VIF của các biến đều nhỏ hơn 5, cho thấy mô hình không xảy ra hiện tượng đa cộng tuyến đáng kể và các biến độc lập đều tác động cùng chiều đến PTNNLKTV.

Kết quả hệ số Beta chuẩn hóa cho thấy mức độ tác động của các biến đến PTNNLKTV theo thứ tự giảm dần như sau: QĐLĐ (0,323), GDĐT (0,240), CSNN (0,177), KHCN (0,175), CLKD (0,128), CNKTV (0,094), KNTC (0,074) và thấp nhất là ALCT (0,038).

Ta có phương trình hồi quy như sau:

$$PTNNLKTV = 0,177*CSNN + 0,175*KHCN + 0,240*GDĐT + 0,323*QĐLĐ + 0,128*CLKD + 0,074*KNTC + 0,094*CNKTV + \varepsilon$$

Kiểm tra vi phạm giả định phân phối chuẩn của phần dư và liên hệ tuyến tính:

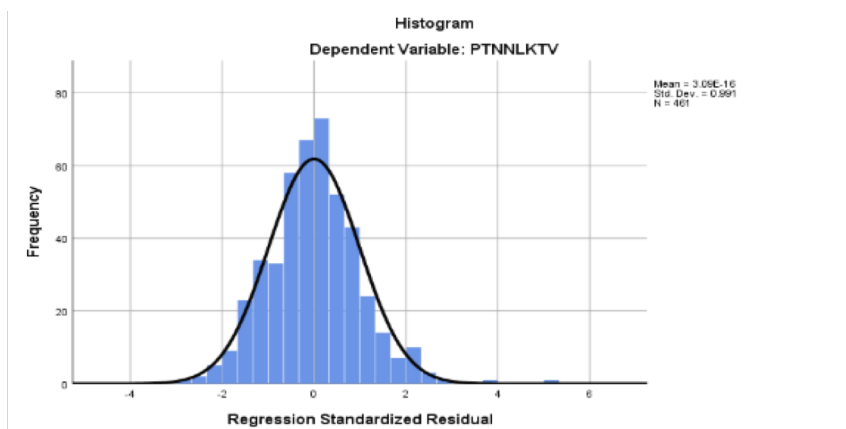
Biểu đồ Histogram cho thấy phần dư có phân phối xấp xỉ chuẩn khi Mean gần bằng 0 và độ lệch chuẩn đạt 0,991 gần bằng 1. Đồng

thời, biểu đồ Normal P-P Plot thể hiện các điểm phân vị tập trung quanh đường chéo, cho thấy giả định phân phối chuẩn của phần dư không bị vi phạm. Bên cạnh đó, biểu đồ Scatter Plot cho thấy phần dư phân bố ngẫu nhiên quanh trục tung độ 0, qua đó khẳng định giả định liên hệ tuyến tính của mô hình được đảm bảo.

4.4. Thảo luận kết quả nghiên cứu

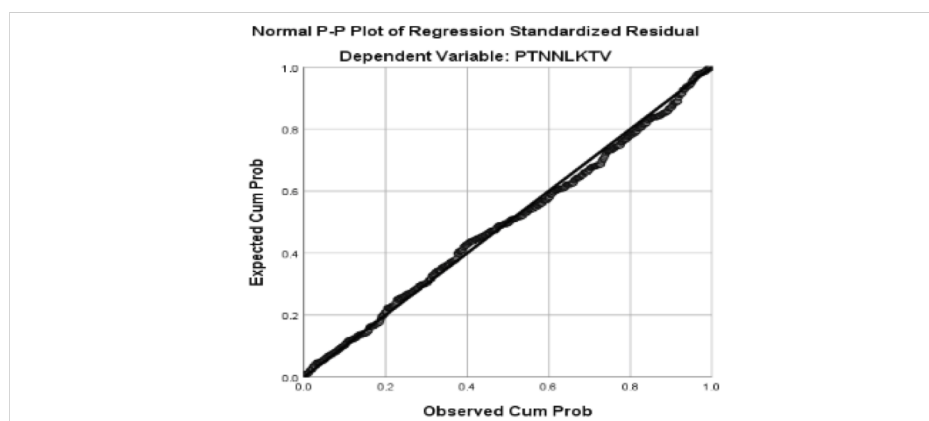
Kết quả nghiên cứu cho thấy mô hình có 7 trên 8 yếu tố tác động cùng chiều đến phát triển nguồn nhân lực KTV tại các DNKiT Việt Nam. Mức độ ảnh hưởng của các yếu tố có sự khác biệt đáng kể, phản ánh tương đối rõ đặc điểm vận hành của thị trường KTĐL Việt Nam, nơi chịu tác động đồng thời bởi thể chế QLNN, yêu cầu nghề nghiệp quốc tế và đặc điểm quản trị doanh nghiệp trong bối cảnh chuyển đổi số và hội nhập kinh tế quốc tế.

Yếu tố “Nhận thức và quan điểm của lãnh đạo doanh nghiệp” có mức tác động mạnh nhất đến phát triển nguồn nhân lực KTV



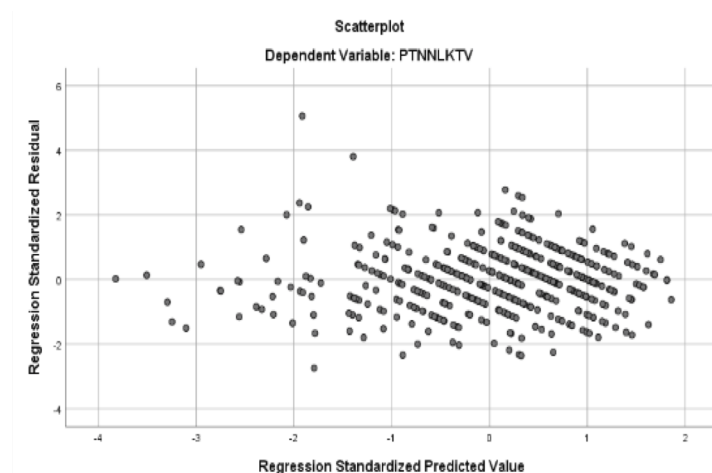
(Nguồn: Kết quả phân tích từ dữ liệu của tác giả)

Hình 2: Biểu đồ tần số của phần dư chuẩn



(Nguồn: Kết quả phân tích từ dữ liệu của tác giả)

Hình 3: Biểu đồ phân phối của phần dư



(Nguồn: Kết quả phân tích từ dữ liệu của tác giả)

Hình 4: Biểu đồ phân tán

(Beta = 0,323). Kết quả này cho thấy, vai trò trung tâm của đội ngũ lãnh đạo trong định hướng chiến lược phát triển nguồn nhân lực KTV tại các DNKiT Việt Nam. Kết quả nghiên cứu này phù hợp với quan điểm của lý thuyết vốn nhân lực, theo đó, nhận thức và quan điểm của lãnh đạo DNKiT chính là nguồn lực vô hình quan trọng nhất chi phối trực tiếp đến các quyết định đầu tư vào vốn nhân lực KTV. Thực tế cũng cho thấy, chất lượng dịch vụ kiểm toán phụ thuộc trực tiếp vào năng lực chuyên môn, đạo đức nghề nghiệp và khả năng cập nhật kiến thức của KTV. Do vậy, quan điểm của lãnh đạo về đầu tư cho con người có ý nghĩa quyết định đến chất lượng nguồn nhân lực cũng như năng lực cạnh tranh dài hạn của DNKiT. Đồng thời, kết quả cũng tương đồng với các nghiên cứu thực nghiệm của Thuận et al. (2023) và ACCA (2026), cho rằng, cam kết của lãnh đạo cấp cao là điều kiện tiên quyết đối với hiệu quả quản trị nguồn nhân lực và phát triển nhân tài trong doanh nghiệp. Khác với các ngành nghề kinh doanh khác, tại Việt Nam, luật KTĐL quy định, dịch vụ kiểm toán là ngành nghề kinh doanh có điều kiện, lãnh đạo DNKiT phải có tỷ lệ vốn góp trên 50% để đảm bảo điều hành, kiểm soát chất lượng dịch vụ và quản lý rủi ro. Với cơ cấu quản trị mạng tính tập trung cao, quyền quyết định chiến lược phát triển nguồn nhân lực KTV và phân bổ tài chính cho đào tạo, tuyển dụng và chính sách đãi ngộ hoàn toàn dựa vào nhận thức, tầm nhìn và tư duy quản trị của lãnh đạo DN. Kết quả nghiên cứu còn cho thấy vai trò của lãnh đạo trong DNKiT Việt Nam trong việc kiến tạo văn hóa học tập, truyền cảm hứng nghề nghiệp, thúc đẩy KTV cập nhật công nghệ, nâng cao kỹ năng phân tích dữ liệu và thích ứng với các phương pháp kiểm toán hiện đại. Điều này phù hợp với các nghiên cứu về quản trị chiến lược nguồn nhân lực, cho rằng, năng lực lãnh đạo chuyên đổi có ảnh hưởng tích cực đến động lực học tập và cam kết nghề nghiệp của nhân viên.

Yếu tố “*Công tác giáo dục và đào tạo*” có mức tác động lớn thứ hai (Beta = 0.240), phản ánh đúng đặc trưng của ngành kiểm toán, đòi

hỏi tri thức cao và cập nhật kiến thức liên tục. Kết quả nghiên cứu phù hợp với quan điểm của lý thuyết vốn nhân lực, theo đó, giáo dục giúp tăng năng suất lao động thông qua việc trang bị kiến thức và kỹ năng. Kết quả nghiên cứu cũng tương đồng với nhiều nghiên cứu trước đây của Hoa và cộng sự. (2020), Trần (2021) và Thành (2025), khẳng định, đào tạo là nền tảng quan trọng để nâng cao chất lượng nguồn nhân lực chuyên môn cao. Tại Việt Nam, tác động của yếu tố này càng trở nên rõ rệt khi khoảng cách giữa chương trình đào tạo đại học và yêu cầu thực tiễn nghề nghiệp vẫn còn khoảng trống lớn về kỹ năng thực hành, ngoại ngữ và kỹ năng ứng dụng công nghệ trong kiểm toán. Vì vậy, hoạt động đào tạo nội bộ tại DNKiT và các chương trình cập nhật kiến thức của VACPA đóng vai trò đặc biệt quan trọng nhằm bù đắp khoảng cách giữa đào tạo học thuật và yêu cầu thực tiễn nghề nghiệp. Kết quả nghiên cứu cũng phù hợp với xu hướng hiện nay khi nhiều trường đại học tại Việt Nam đang tích hợp chương trình ACCA, ICAEW vào chương trình đào tạo chính khóa nhằm nâng cao khả năng thích ứng nghề nghiệp cho sinh viên.

Yếu tố “*Chính sách, pháp luật của Nhà nước và ngành kiểm toán*” có tác động tích cực đến phát triển nguồn nhân lực KTV (Beta = 0.177). Kết quả này phù hợp với đặc thù ngành KTĐL, lĩnh vực chịu sự quản lý chặt chẽ của Nhà nước nhằm đảm bảo tính minh bạch và độ tin cậy của thông tin tài chính. Kết quả nghiên cứu phù hợp với lý thuyết thể chế của DiMaggio và Powell (1983) và tương đồng với các công trình nghiên cứu tiên nhiệm của ACCA (2026) và Dũng và cộng sự. (2024), khẳng định, môi trường thể chế ổn định và minh bạch sẽ tạo điều kiện thuận lợi cho doanh nghiệp đầu tư dài hạn vào nguồn nhân lực. Các quy định về điều kiện hành nghề, cập nhật kiến thức bắt buộc, kiểm soát chất lượng dịch vụ và trách nhiệm nghề nghiệp đã tạo ra áp lực buộc các DNKiT phải chú trọng hơn đến đào tạo KTV. Đồng thời, môi trường pháp lý ổn định cũng giúp KTV có định hướng nghề nghiệp rõ ràng và yên tâm gắn bó lâu dài với nghề.

Yếu tố “*Tiến bộ khoa học và công nghệ*” có hệ số tác động khá cao ($\text{Beta} = 0.175$), cho thấy chuyển đổi số đang trở thành động lực quan trọng đối với phát triển nguồn nhân lực KTV. Kết quả này phù hợp với nhiều nghiên cứu của ACCA (2026), Earley (2015) và Kokina và cộng sự (2017), về tác động của công nghệ đến ngành kế toán, kiểm toán, trong đó nhấn mạnh vai trò của dữ liệu lớn, trí tuệ nhân tạo và phần mềm kiểm toán thông minh trong thay đổi phương thức hành nghề kiểm toán. Cuộc cách mạng công nghệ vừa tạo ra áp lực đào tạo đối với những KTV thiếu khả năng thích ứng, vừa mở ra cơ hội nâng cao năng suất và chất lượng dịch vụ kiểm toán. Các DNKiT lớn và nhóm Big4 đã từng bước ứng dụng phân tích dữ liệu, điện toán đám mây và công nghệ tự động hóa vào quy trình kiểm toán, kéo theo yêu cầu ngày càng cao về kỹ năng công nghệ của KTV. Điều này buộc các DNKiT phải đầu tư nhiều hơn vào đào tạo kỹ năng số và cập nhật phương pháp kiểm toán hiện đại cho KTV.

Yếu tố “*Chiến lược kinh doanh của doanh nghiệp*” có tác động tích cực đến phát triển nguồn nhân lực KTV ($\text{Beta} = 0.128$). Kết quả này cho thấy phát triển nguồn nhân lực chỉ thực sự hiệu quả khi được tích hợp vào chiến lược phát triển dài hạn của doanh nghiệp. Kết quả nghiên cứu phù hợp với quan điểm quản trị chiến lược nguồn nhân lực của nhiều nghiên cứu tiên nhiệm, Trần (2021) và Thành (2025), theo đó chính sách phát triển nguồn nhân lực KTV cần gắn chặt với định hướng phát triển và mục tiêu cạnh tranh của DNKiT. Thực tế cho thấy, các DNKiT có định hướng mở rộng thị trường, phát triển dịch vụ tư vấn hoặc hội nhập quốc tế thường chú trọng hơn đến phát triển nguồn nhân lực chất lượng cao. Các DNKiT này có xu hướng đầu tư vào đào tạo ngoại ngữ, kỹ năng công nghệ và hỗ trợ KTV theo đuổi đề sở hữu chứng chỉ nghề nghiệp quốc tế nhằm đáp ứng yêu cầu của khách hàng và thị trường quốc tế.

Yếu tố “*Cá nhân của kiểm toán viên*” có tác động cùng chiều nhưng ở mức thấp hơn ($\text{Beta} = 0.094$). Kết quả này cũng phù hợp với các nghiên cứu thực nghiệm của Earley (2015), và Kokina và cộng sự (2017), cho rằng năng lực tự học, ý thức nghề nghiệp và động cơ phát triển cá nhân là điều kiện phát triển nghề nghiệp đối với KTV. Hoffmann

(2017) cho rằng, chuyển đổi số làm thay đổi căn bản thực hành kế toán, kiểm toán, áp lực để thích ứng trong môi trường mới với khối lượng công việc lớn và độ phức tạp cao ngày càng tăng, buộc KTV phải điều chỉnh kỹ năng của mình để duy trì sự phát triển. ACCA (2026) nhấn mạnh, sự phát triển nghề nghiệp vẫn chịu ảnh hưởng lớn từ môi trường tổ chức và định hướng của doanh nghiệp. Điều này cho thấy, tại Việt Nam khi cơ hội tiếp cận đào tạo chuyên sâu, chứng chỉ quốc tế và kinh nghiệm thực tiễn phụ thuộc đáng kể vào khả năng hỗ trợ của DNKiT. Một KTV có năng lực và tinh thần cầu tiến nhưng làm việc trong môi trường thiếu định hướng phát triển sẽ khó có điều kiện phát huy hết tiềm năng nghề nghiệp.

Yếu tố “*Khả năng tài chính của doanh nghiệp*” có tác động tích cực nhưng thấp nhất trong các yếu tố được chấp nhận ($\text{Beta} = 0.074$). Kết quả này cho thấy tài chính là điều kiện cần nhưng chưa phải yếu tố quyết định nhất đối với phát triển nguồn nhân lực KTV. Kết quả này có sự khác biệt nhất định so với một số nghiên cứu của Thuận và cộng sự (2023) và Thành (2025) cho rằng, nguồn lực tài chính là nhân tố cốt lõi của đầu tư nhân lực. Điều này lý giải, nhiều DNKiT dù có nguồn lực tài chính hạn chế nhưng nếu lãnh đạo có tư duy phát triển dài hạn vẫn sẵn sàng ưu tiên ngân sách cho đào tạo. Ngược lại, một số DNKiT có tiềm lực tài chính nhưng thiếu chiến lược phát triển nhân lực rõ ràng thì hiệu quả đầu tư cho nhân sự chưa cao. Do đó, vai trò của tài chính chỉ thực sự phát huy khi gắn với nhận thức đúng đắn của lãnh đạo và chiến lược phát triển dài hạn của DNKiT.

Đặc biệt, kết quả nghiên cứu cho thấy yếu tố “*Áp lực cạnh tranh*” không có ý nghĩa thống kê trong mô hình nghiên cứu ($\text{Sig} > 0.05$). Kết quả này có sự khác biệt so với nhiều nghiên cứu quốc tế, Hoffmann (2017), và ACCA (2026) khi cho rằng cạnh tranh thị trường là động lực thúc đẩy doanh nghiệp đầu tư mạnh hơn cho nguồn nhân lực. Tuy nhiên, trong bối cảnh Việt Nam, kết quả này lại tương đối hợp lý. Thị trường dịch vụ kiểm toán hiện nay tại Việt Nam đang đối mặt với tình trạng thiếu hụt KTV, đặc biệt là kiểm toán viên có chứng chỉ quốc tế và khả năng làm việc trong môi trường số hóa. Vì vậy, các DNKiT hiện ưu tiên duy trì năng lực hoạt

động, đảm bảo tuân thủ quy định pháp lý và ổn định nguồn nhân lực hơn là cạnh tranh trực tiếp về chiến lược nhân sự với đối thủ. Bên cạnh đó là sự phân hóa lớn giữa nhóm Big4 và các DNKiT trong nước. Các DNKiT nhỏ và vừa chủ yếu tập trung đáp ứng yêu cầu tuân thủ và duy trì khách hàng hiện hữu, nên áp lực cạnh tranh chưa đủ mạnh để tạo ra sự thay đổi đáng kể trong chiến lược phát triển nguồn nhân lực KTV. Điều này cho thấy trong giai đoạn hiện nay, các động lực thể chế và yếu tố nội tại của doanh nghiệp vẫn đóng vai trò quan trọng hơn áp lực cạnh tranh thị trường trong việc thúc đẩy phát triển nguồn nhân lực KTV tại các DNKiT Việt Nam.

5. Hàm ý quản trị và khuyến nghị chính sách

Kết quả nghiên cứu cho thấy 7 trên 8 yếu tố trong mô hình nghiên cứu đều có tác động tích cực đến phát triển nguồn nhân lực KTV tại các DNKiT Việt Nam nhưng mức độ khác nhau, trong đó nhận thức và quan điểm của lãnh đạo DNKiT chính là nguồn lực vô hình quan trọng nhất chi phối trực tiếp đến các quyết định đầu tư vào vốn nhân lực KTV. Hàm ý quản trị và khuyến nghị chính sách sẽ tập trung vào các yếu tố có mức độ tác động mạnh nhằm tối ưu hóa hiệu quả quản trị nguồn nhân lực KTV trong bối cảnh chuyển đổi số và cạnh tranh ngày càng gay gắt của thị trường dịch vụ kiểm toán.

5.1. Hàm ý quản trị đối với doanh nghiệp kiểm toán

Tăng cường nhận thức và đổi mới tư duy, tầm nhìn của lãnh đạo doanh nghiệp

Kết quả nghiên cứu cho thấy tư duy, tầm nhìn và mức độ cam kết của lãnh đạo đóng vai trò quyết định đối với phát triển nguồn nhân lực KTV tại các DNKiT Việt Nam. Đối với các DNKiT nhỏ và vừa, trong điều kiện cạnh tranh nhân lực chất lượng cao ngày càng gay gắt, cần coi tiền lương, chi phí đào tạo nhân lực KTV là khoản đầu tư chiến lược thay vì quan điểm là khoản chi phí vận hành đơn thuần. Các DNKiT nhỏ và vừa cần chuyển mạnh từ tư duy “quản lý lao động” sang tư duy “quản trị vốn nhân lực”, xem nguồn nhân lực KTV là tài sản chiến lược tạo nên lợi thế cạnh tranh bền vững của doanh nghiệp. Lãnh đạo doanh nghiệp cần đưa mục tiêu phát triển nguồn nhân lực KTV vào chiến lược phát triển dài hạn của doanh nghiệp và

gắn chặt với chiến lược chuyển đổi số và hội nhập quốc tế. Các chỉ tiêu về tỷ lệ KTV có chứng chỉ quốc tế, tỷ lệ KTV được đào tạo kỹ năng số, tỷ lệ giữ chân nhân sự chất lượng cao và mức độ hài lòng của người lao động cần được tích hợp vào hệ thống đánh giá hiệu quả quản trị doanh nghiệp. Đối với các DNKiT lớn, đặc biệt là nhóm liên kết quốc tế, cần duy trì tư duy, tầm nhìn và mức độ cam kết của đội ngũ lãnh đạo đối với phát triển nguồn nhân lực KTV. Trong bối cảnh công nghệ thay đổi, KTV không thể duy trì năng lực nghề nghiệp nếu DNKiT thiếu môi trường khuyến khích học tập và đổi mới sáng tạo. Do đó, lãnh đạo doanh nghiệp cần xây dựng văn hóa học tập liên tục trong tổ chức và đóng vai trò “dẫn dắt chuyển đổi”, trực tiếp tham gia các chương trình đào tạo công nghệ, thúc đẩy ứng dụng trí tuệ nhân tạo (AI), dữ liệu lớn (Big Data) và tự động hóa trong hoạt động kiểm toán. Ngoài ra, cần đổi mới hệ thống đánh giá và sử dụng nhân sự theo hướng coi trọng năng lực đổi mới, năng lực công nghệ và khả năng thích ứng với môi trường số thay vì chỉ dựa vào kinh nghiệm truyền thống. Đây là điều kiện quan trọng giúp DNKiT phát triển nguồn nhân lực KTV có khả năng thích nghi với mô hình kiểm toán hiện đại.

Tăng cường phát triển năng lực số cho KTV trong bối cảnh Công nghệ 4.0

Kết quả nghiên cứu cho thấy yếu tố “Tiền bộ khoa học và công nghệ” có tác động tích cực và đáng kể đến phát triển nguồn nhân lực KTV. Điều này phản ánh, CMCN 4.0 đang làm thay đổi căn bản phương thức tổ chức hoạt động kiểm toán cũng như yêu cầu đối với nghề nghiệp KTV. Trong bối cảnh đó, các DNKiT cần xây dựng khung năng lực số cho KTV nhằm tạo cơ sở cho tuyển dụng, đào tạo, đánh giá và phát triển nhân lực. Khung năng lực số cần được thiết kế theo hướng toàn diện, bao gồm các nhóm năng lực cốt lõi: (i) Năng lực sử dụng phần mềm và nền tảng kiểm toán số; (ii) Năng lực khai thác và phân tích dữ liệu; (iii) Năng lực ứng dụng AI và tự động hóa trong quy trình kiểm toán; (iv) Năng lực bảo mật thông tin và quản trị rủi ro dữ liệu; (v) Năng lực làm việc từ xa, làm việc nhóm trên nền tảng số; (vi) Năng lực tư duy phản biện và ra quyết định trong môi trường dữ liệu số. Các DNKiT cần đẩy mạnh đầu tư vào hạ tầng công nghệ và hệ thống phần mềm

kiểm toán tích hợp nhằm nâng cao hiệu quả kiểm toán và khả năng xử lý dữ liệu. Đồng thời, cần chuyển mạnh từ mô hình đào tạo lý thuyết truyền thống sang mô hình đào tạo thực hành số, đào tạo dựa trên tình huống và đào tạo theo dự án thực tế. Đối với các DNKiT lớn, đặc biệt là nhóm liên kết quốc tế hoặc định hướng hội nhập sâu, cần tập trung xây dựng lợi thế cạnh tranh dựa trên chất lượng nguồn nhân lực và năng lực công nghệ. Các DNKiT cần đầu tư xây dựng trung tâm đào tạo nội bộ chuyên sâu về kiểm toán số, phân tích dữ liệu, kiểm toán hệ thống thông tin, AI trong kiểm toán và kiểm toán bền vững (ESG auditing). Đồng thời, cần xây dựng hệ thống quản trị tri thức nhằm chuyên hóa tri thức cá nhân thành tri thức tổ chức, từ đó nâng cao năng lực học hỏi và đổi mới của doanh nghiệp. Bên cạnh đó, DNKiT lớn cần xây dựng cơ chế giữ chân nhân sự chất lượng cao thông qua lộ trình nghề nghiệp rõ ràng, chính sách đãi ngộ cạnh tranh, cơ hội đào tạo quốc tế và chương trình phát triển lãnh đạo kế cận. Đây là giải pháp quan trọng nhằm hạn chế tình trạng dịch chuyển lao động chất lượng cao sang các tập đoàn đa quốc gia hoặc các doanh nghiệp nước ngoài. Ngoài ra, doanh nghiệp cần tăng cường hợp tác với các hãng kiểm toán quốc tế nhằm tiếp cận công nghệ kiểm toán tiên tiến, chuẩn mực nghề nghiệp hiện đại và kinh nghiệm quản trị nguồn nhân lực toàn cầu. Đối với các DNKiT nhỏ và vừa gặp nhiều hạn chế về tài chính, thương hiệu và khả năng thu hút nhân lực chất lượng cao khi cạnh tranh với Big 4. Do đó, thay vì cạnh tranh trực diện với Big 4 về quy mô đào tạo, mức lương hoặc thương hiệu, các DNKiT nhỏ và vừa cần lựa chọn chiến lược phát triển nguồn nhân lực theo hướng chuyên môn hóa và khác biệt hóa. Các DNKiT nên tập trung đào tạo KTV theo các lĩnh vực đặc thù như kiểm toán doanh nghiệp nhỏ và vừa, kiểm toán thuế, kiểm toán hợp tác xã, kiểm toán dự án địa phương hoặc dịch vụ tư vấn kế toán, thuế cho hộ kinh doanh. Đây là những phân khúc thị trường mà các DNKiT không tập trung khai thác sâu. Bên cạnh đó, DNKiT nhỏ và vừa cần phát triển mô hình “kiểm toán viên đa kỹ năng”, trong đó nhân sự có thể đồng thời thực hiện kiểm toán, tư vấn thuế, tư vấn tài chính và hỗ trợ chuyển đổi số cho khách hàng. Mô hình này giúp

DNKiT nâng cao hiệu quả sử dụng nhân lực và tăng khả năng thích ứng với biến động thị trường. Do hạn chế về nguồn lực tài chính, các DNKiT nhỏ nên tăng cường liên kết đào tạo theo cụm hoặc thông qua hiệp hội nghề nghiệp để chia sẻ chi phí đào tạo, phần mềm kiểm toán và chuyên gia hướng dẫn. Đồng thời, cần xây dựng môi trường làm việc linh hoạt, thân thiện và tạo cơ hội phát triển nghề nghiệp thực chất nhằm giữ chân KTV trong điều kiện khó cạnh tranh về thu nhập.

Tăng cường đầu tư cho giáo dục, đào tạo và phát triển cá nhân kiểm toán viên

Kết quả nghiên cứu cho thấy công tác giáo dục, đào tạo và yếu tố cá nhân của KTV đều có tác động tích cực đến phát triển nguồn nhân lực KTV. Điều này cho thấy, phát triển nguồn nhân lực KTV không chỉ phụ thuộc vào DNKiT mà còn phụ thuộc vào năng lực tự học và khả năng thích ứng nghề nghiệp của mỗi cá nhân KTV. Theo đó, các cơ sở đào tạo cần đổi mới chương trình đào tạo theo hướng tăng cường kỹ năng thực hành, tích hợp công nghệ số và kỹ năng phân tích dữ liệu vào chương trình giảng dạy. Tăng cường hợp tác giữa nhà trường và DNKiT nhằm rút ngắn khoảng cách giữa đào tạo học thuật và yêu cầu thực tiễn nghề nghiệp. Với KTV, cần chủ động xây dựng lộ trình học tập suốt đời, thường xuyên cập nhật chuẩn mực kế toán, kiểm toán quốc tế, kỹ năng công nghệ và ngoại ngữ. Trong bối cảnh AI ngày càng thay thế các công việc mang tính lặp lại, KTV cần tập trung phát triển các năng lực khó thay thế như tư duy phản biện, khả năng phán đoán nghề nghiệp, đạo đức nghề nghiệp và kỹ năng xử lý tình huống phức tạp.

5.2. Hàm ý chính sách đối với cơ quan quản lý Nhà nước và tổ chức nghề nghiệp

Kết quả nghiên cứu cho thấy yếu tố chính sách, pháp luật của Nhà nước và ngành kiểm toán có ảnh hưởng tích cực đến phát triển nguồn nhân lực KTV. Cho thấy vai trò định hướng và kiến tạo của Nhà nước là rất quan trọng trong phát triển nguồn nhân lực KTV. Theo đó, Bộ Tài chính cần tiếp tục hoàn thiện khung pháp lý về chuyên đổi số trong KTĐL: các quy định về kiểm toán dữ liệu lớn, ứng dụng AI, lưu trữ dữ liệu điện tử và bảo mật thông tin trong môi trường số. Xây dựng chuẩn năng lực nghề nghiệp số cho KTV làm cơ sở cho đào tạo, thi chứng chỉ và đánh giá

năng lực hành nghề. Nội dung thi CPA Việt Nam cần tăng cường các học phần liên quan đến công nghệ kiểm toán, phân tích dữ liệu, quản trị rủi ro công nghệ thông tin và đạo đức nghề nghiệp trong môi trường số. Với VACPA, cần tăng cường vai trò kết nối, nâng cao chất lượng chương trình cập nhật kiến thức hàng năm: chuyên mạnh từ đào tạo lý thuyết sang đào tạo kỹ năng số và kỹ năng thực hành nghề nghiệp; xây dựng cơ sở dữ liệu dùng chung về đào tạo, chuyên gia nghề nghiệp và tài nguyên học tập nhằm hỗ trợ các DNKiT nhỏ và vừa nâng cao chất lượng nguồn nhân lực KTV.

Kết luận:

Nghiên cứu đã xây dựng và kiểm định mô hình tích hợp 8 yếu tố ảnh hưởng đến phát triển nguồn nhân lực KTV tại các DNKiT Việt Nam. Mô hình không chỉ kế thừa các yếu tố truyền thống: chính sách pháp luật, chiến lược kinh doanh, khả năng tài chính, giáo dục, đào tạo mà còn bổ sung các yếu tố mới nổi bật của kỷ nguyên số: tiến bộ khoa học công nghệ, nhận thức và quan điểm lãnh đạo doanh nghiệp. Đây là đóng góp quan trọng, làm phong phú thêm lý thuyết vốn nhân lực, thuyết thượng tầng và quan điểm dựa trên nguồn lực trong bối cảnh chuyển đổi số. Kết quả nghiên cứu góp phần bổ sung cơ sở lý thuyết về phát triển nguồn nhân lực KTV tại các DNKiT ở Việt Nam: (i) Thứ nhất, nghiên cứu củng cố lập luận của lý thuyết nguồn lực, cho thấy nguồn nhân lực KTV là nguồn lực chiến lược tạo nên lợi thế cạnh tranh bền vững của DNKiT. Yếu tố “Nhận thức và quan điểm lãnh đạo doanh nghiệp” chính là nguồn lực vô hình quan trọng nhất chi phối trực tiếp đến các quyết định đầu tư vào vốn nhân lực KTV tại các DNKiT ở Việt Nam; (ii) Thứ hai, nghiên cứu bổ sung bằng chứng thực nghiệm cho lý thuyết vốn nhân lực. Theo đó, đầu tư vào giáo dục, đào tạo, kỹ năng số và năng lực nghề nghiệp cho KTV sẽ góp phần nâng cao năng suất lao động và năng lực cạnh tranh của DNKiT; (iii) Thứ ba, kết quả nghiên cứu phù hợp với lý thuyết thượng tầng, khi yếu tố “Nhận thức và quan điểm của lãnh đạo doanh nghiệp” là biến có tác động mạnh nhất đến phát triển nguồn nhân lực KTV. Điều này phản ánh rằng định hướng phát triển nguồn nhân lực chịu ảnh hưởng lớn từ tư duy, giá trị và tầm nhìn chiến lược của đội ngũ lãnh đạo

DNKiT. Nghiên cứu đã mở rộng hướng tiếp cận về phát triển nguồn nhân lực KTV trong bối cảnh chuyển đổi số, khi yếu tố công nghệ và năng lực số được xem là cầu phân quan trọng của chất lượng nguồn nhân lực kiểm toán hiện đại.

Bên cạnh những kết quả đạt được, nghiên cứu vẫn còn một số hạn chế nhất định, đó là: (i) Phạm vi khảo sát mới chỉ tập trung chủ yếu tại các DNKiT ở TP. Hà Nội và TP. Hồ Chí Minh nên tính khái quát còn hạn chế; (ii) Kết quả nghiên cứu chưa được đưa ra thảo luận lấy ý kiến của các nhà khoa học và các chuyên gia trong lĩnh vực chuyên ngành để rà soát, loại bỏ, bổ sung các yếu tố. Trong thời gian tới, nghiên cứu sẽ mở rộng phạm vi khảo sát theo hướng so sánh giữa các nhóm DNKiT trong nước và nhóm DNKiT có vốn đầu tư nước ngoài và sử dụng mô hình cấu trúc tuyến tính (SEM) để đánh giá sâu hơn cơ chế tác động giữa các yếu tố, từ đó đưa ra hàm ý quản trị và khuyến nghị chính sách sẽ tối ưu hóa hiệu quả quản trị nguồn nhân lực KTV trong bối cảnh chuyển đổi số và cạnh tranh ngày càng gay gắt của thị trường dịch vụ kiểm toán. ♦

Tài liệu tham khảo:

- ACCA, A. o. (2026). *Professional accountants - the future: Generation Next*. London: Association of Chartered Certified Accountants. https://www.accaglobal.com/gb/en/professional-insights/pro-accountants-the-future/generation-next.html?utm_source=copilot.com.
- Albrecht, W. S., & Sack, R. J. (2000). *Accounting Education: Charting the Course through a Perilous Future*. Sarasota, Florida: American Accounting Association (AAA).
- Barney, J. (1991). Firm resources and sustained competitive advantage. *Journal of Management*, 17(1), 99-120. <https://doi.org/10.1177/014920639101700108>
- Becker, G. S. (1964). *Human capital: A theoretical and empirical analysis, with special reference to education*. New York: National Bureau of Economic Research (NBER).

DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147-160. <https://doi.org/10.2307/2095101>.

Dũng, M. X., Dĩnh, N. V., Tuyên, N. T., Tú, Đ. N., & Thịnh, Đ. T. (2024). Ảnh hưởng của chuẩn mực kiểm toán và quy định về chứng chỉ hành nghề đến chất lượng nguồn nhân lực kiểm toán viên. *Tạp chí Nghiên cứu Kinh tế và Kinh doanh Châu Á*.

Earley, C. E. (2015). Data analytics in auditing: Opportunities and challenges. *Business Horizons*, 58(5), 493-500. <https://doi.org/10.1016/j.bushor.2015.05.002>.

Hambrick, D. C., & Mason, P. A. (1984). Upper echelons: The organization as a reflection of its top managers. *Academy of Management Review*, 9(2), 193-206. <https://doi.org/10.5465/amr.1984.4277628>.

Hoa, N. T., An, N. V., & Bình, T. V. (2020). Năng lực kiểm toán viên Việt Nam trong bối cảnh áp dụng chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế (IFRS). *Tạp chí Kế toán và Kiểm toán*.

Hoffmann, C. P. (2017). *The impact of digitalization on the auditing profession*. XBRL Library. <https://xbrlsite.azurewebsites.net/2017/Library/AccountingAndAuditin gInTheDigitalAge.pdf>.

Huy, P. Q. (2022). Hoàn thiện khung pháp lý và chính sách phát triển nghề kiểm toán độc lập tại Việt Nam. *Tạp chí Nghiên cứu Kinh tế*.

Kokina, J., & Davenport, T. H. (2017). The emergence of artificial intelligence: How automation is changing auditing. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 14(1), 115-122. <https://doi.org/10.2308/jeta-51730>.

Nadler, L. (1969). *Developing Human Resources*. Houston, TX: Gulf Publishing Company.

Schultz, T. W. (1961). Investment in human capital. *The American Economic Review*, 51(1), 1-17. <https://www.jstor.org/stable/1818907>.

Thành, L. M. (2025). Ứng dụng trí tuệ nhân tạo và dữ liệu lớn trong phát triển nguồn nhân lực kiểm toán tại Việt Nam. *Tạp chí Kinh tế và Phát triển*.

Thuận, N. V., Cường, T. V., & Dung, L. T. (2023). Các yếu tố ảnh hưởng đến phát triển nguồn nhân lực tại các doanh nghiệp kiểm toán Việt Nam. *Tạp chí Công Thương*.

Trần, T. H. (2021). Chuyển đổi số trong lĩnh vực kiểm toán: Thực trạng và giải pháp cho các doanh nghiệp Việt Nam. *Tạp chí Tài chính*.

Summary

This study identifies and measures the key determinants of auditor human resource development within Vietnamese auditing firms, drawing upon Human Capital Theory and the Resource-Based View (RBV). The conceptual framework incorporates eight factors, consisting of five internal and three external organizational determinants. Empirical data gathered from 461 valid survey responses were analyzed using Cronbach's alpha, Exploratory Factor Analysis (EFA), and multiple linear regression via SPSS. The results indicate that seven of the eight proposed factors exert statistically significant positive effects on auditor human resource development, with "Leadership Perception and Attitude" emerging as the most dominant predictor. This research provides crucial empirical evidence and offers valuable managerial implications for auditing firms to establish transparent career progression pathways, optimize digital technology investments, and refine human resource strategies. Additionally, the study recommends enhancing the legal framework governing auditing in digital environments and reforming the Vietnamese CPA certification process to align with international standards, ultimately bolstering auditors' competitiveness in the digital era.