

**BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO
TRƯỜNG ĐẠI HỌC KINH TẾ QUỐC DÂN**

NGUYỄN THỊ TUÂN

**NGHIÊN CỨU KIỂM TOÁN NỘI BỘ TRONG
CÁC DOANH NGHIỆP NGÀNH THÉP VIỆT NAM**

LUẬN ÁN TIẾN SĨ NGÀNH KẾ TOÁN

HÀ NỘI – 2020

BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO
TRƯỜNG ĐẠI HỌC KINH TẾ QUỐC DÂN

NGUYỄN THỊ TUÂN

NGHIÊN CỨU KIỂM TOÁN NỘI BỘ TRONG
CÁC DOANH NGHIỆP NGÀNH THÉP VIỆT NAM

Chuyên ngành: Kế toán (Kế toán, kiểm toán và phân tích)

Mã số: 9340301

LUẬN ÁN TIẾN SĨ

Người hướng dẫn khoa học:

- 1. TS. ĐINH THẾ HÙNG**
- 2. TS. LÊ ĐÌNH THẮNG**

HÀ NỘI – 2020

LỜI CAM ĐOAN

Tôi đã đọc và hiểu về các hành vi vi phạm sự trung thực trong học thuật. Tôi cam kết bằng danh dự cá nhân rằng luận án này do tôi tự thực hiện và không vi phạm yêu cầu về sự trung thực trong học thuật.

Hà Nội, ngày tháng năm 2020

Tác giả luận án

Nguyễn Thị Tuân

LỜI CẢM ƠN

Lời đầu tiên, tôi xin được bày tỏ lòng biết ơn sâu sắc đến TS.Đình Thế Hùng và TS.Lê Đình Thăng-hai người hướng dẫn khoa học-đã tận tình hướng dẫn, khích lệ và cho tôi những góp ý chuyên môn quý báu trong suốt quá trình thực hiện luận án.

Tôi rất cảm kích và biết ơn tập thể các thầy cô giáo, nhà khoa học và cán bộ quản lý các cấp của Viện Kế toán Kiểm toán nói riêng và Trường Đại học Kinh tế quốc dân nói chung đã tạo điều kiện, giúp đỡ tôi trong suốt quá trình học tập và nghiên cứu.

Tôi trân trọng cảm ơn Tổng công ty Thép Việt Nam-CTCP (VNsteel), Công ty cổ phần Gang thép Thái Nguyên, Công ty cổ phần Thái Hưng, Công ty cổ phần tập đoàn Hòa Phát và các doanh nghiệp, tổ chức, cá nhân đã tạo điều kiện, hỗ trợ nhiệt tình cho tôi trong quá trình thu thập dữ liệu và khảo sát thực tế.

Tôi chân thành cảm ơn các lãnh đạo Bộ môn, Khoa Kế toán và Trường Đại học Kinh tế và Quản trị kinh doanh-Đại học Thái Nguyên cùng các đồng nghiệp nơi tôi công tác đã tạo điều kiện thuận lợi, động viên, hỗ trợ để tôi hoàn thành nhiệm vụ học tập.

Cuối cùng và hơn tất cả, tôi biết ơn và luôn khắc ghi tình cảm, sự hy sinh, động viên, khích lệ lớn lao, không ngừng của những người thân trong đại gia đình hai bên nội, ngoại đã dành cho tôi trong suốt chặng đường dài học tập và nghiên cứu để tôi đạt được kết quả ngày hôm nay.

Tác giả luận án

Nguyễn Thị Tuấn

MỤC LỤC

LỜI CAM ĐOAN.....	i
LỜI CẢM ƠN	ii
MỤC LỤC.....	iii
DANH MỤC TỪ VIẾT TẮT.....	vi
DANH MỤC BẢNG	vii
DANH MỤC BIỂU	viii
DANH MỤC SƠ ĐỒ.....	ix
CHƯƠNG 1: GIỚI THIỆU ĐỀ TÀI VÀ TỔNG QUAN CÁC CÔNG TRÌNH NGHIÊN CỨU	1
1.1. Giới thiệu đề tài.....	1
1.1.1. Lý do lựa chọn đề tài	1
1.1.2. Mục tiêu và câu hỏi nghiên cứu	2
1.1.3. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu	4
1.1.4. Phương pháp nghiên cứu	5
1.1.5. Bố cục của luận án.....	6
1.1.6. Những đóng góp mới của luận án	6
1.2. Tổng quan tình hình nghiên cứu và khoảng trống nghiên cứu.....	7
1.2.1. Tổng quan các công trình nghiên cứu có liên quan.....	7
1.2.2. Khoảng trống và định hướng nghiên cứu	26
Tóm tắt chương 1.....	29
CHƯƠNG 2: NHỮNG VẤN ĐỀ LÝ LUẬN VÀ CƠ SỞ LÝ THUYẾT.....	30
2.1. Lý luận về sự hiện hữu của kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp và các nhân tố ảnh hưởng.....	30
2.1.1. Sự hiện hữu của kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp	30
2.1.2. Các nhân tố ảnh hưởng đến khả năng hiện hữu của kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp	36
2.2. Lý luận về hiệu lực của kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp và các nhân tố ảnh hưởng	39
2.2.1. Hiệu lực của kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp	39

2.2.2. Các nhân tố ảnh hưởng đến hiệu lực của kiểm toán nội bộ.....	41
2.3. Cơ sở lý thuyết của vấn đề nghiên cứu.....	47
2.3.1. Lý thuyết đại diện (Agency theory).....	47
2.3.2. Lý thuyết về hiệu quả hoạt động hay quan hệ lợi ích-chi phí.....	48
2.3.3. Lý thuyết ngẫu nhiên hay lý thuyết bất định (Contingency theory of Organizations).....	49
2.3.4. Lý thuyết thể chế (Institutional theory)	50
2.3.5. Lý thuyết phụ thuộc nguồn lực (Resource dependencing Theory)	50
Tóm tắt chương 2.....	51
CHƯƠNG 3: PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU	52
3.1. Thiết kế nghiên cứu.....	52
3.1.1. Quy trình nghiên cứu	52
3.1.2. Mô hình nghiên cứu nhân tố ảnh hưởng đến khả năng hiện hữu của kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp thép Việt Nam	55
3.1.3. Mô hình nghiên cứu ảnh hưởng của các đặc điểm kiểm toán nội bộ đến hiệu lực của kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp.....	65
3.2. Phương pháp nghiên cứu sử dụng trong luận án	70
3.2.1. Phương pháp nghiên cứu định tính.....	70
3.2.2. Phương pháp nghiên cứu định lượng.....	72
Tóm tắt chương 3.....	82
CHƯƠNG 4: KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU	83
4.1. Khái quát về ngành thép Việt Nam và đặc điểm mẫu khảo sát	83
4.1.1. Khái quát về ngành thép Việt Nam	83
4.1.2. Đặc điểm các doanh nghiệp trong mẫu khảo sát.....	90
4.2. Kiểm toán nội bộ trong các doanh nghiệp ngành thép Việt Nam hiện nay ..	94
4.2.1. Sự hiện hữu của kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp thép	94
4.2.2. Các đặc điểm của kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp thép	99
4.2.3. Hiệu lực của kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp thép.....	105
4.3. Nhân tố ảnh hưởng đến khả năng hiện hữu và hiệu lực của kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp ngành thép Việt Nam	107

4.3.1. Nhân tố ảnh hưởng đến khả năng hiện hữu của kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp ngành thép Việt Nam	107
4.3.2. Ảnh hưởng của các đặc điểm kiểm toán nội bộ đến hiệu lực của kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp ngành thép Việt Nam	112
Tóm tắt chương 4.....	119
CHƯƠNG 5: THẢO LUẬN VỀ KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU VÀ ĐỀ XUẤT CÁC GIẢI PHÁP, KHUYẾN NGHỊ.....	120
5.1. Tổng hợp và thảo luận về kết quả nghiên cứu.....	120
5.1.1. Tổng hợp và thảo luận kết quả khảo sát thực tế kiểm toán nội bộ trong các doanh nghiệp thép Việt Nam	120
5.1.2. Tổng hợp và thảo luận kết quả nghiên cứu nhân tố ảnh hưởng đến khả năng hiện hữu của kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp ngành thép Việt Nam.....	123
5.1.3. Tổng hợp và thảo luận kết quả nghiên cứu ảnh hưởng của đặc điểm kiểm toán nội bộ đến hiệu lực của kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp ngành thép.....	126
5.2. Đề xuất các giải pháp, khuyến nghị.....	128
5.2.1. Bối cảnh đề xuất giải pháp, khuyến nghị.....	128
5.2.2. Nguyên tắc đề xuất giải pháp, khuyến nghị.....	131
5.2.3. Đề xuất giải pháp cho những doanh nghiệp thép Việt Nam chưa có kiểm toán nội bộ	132
5.2.4. Đề xuất giải pháp nhằm tăng cường hiệu lực của kiểm toán nội bộ tại các doanh nghiệp ngành thép Việt Nam.....	140
5.2.5. Một số khuyến nghị nhằm hỗ trợ việc thực hiện các giải pháp	149
Tóm tắt chương 5.....	153
KẾT LUẬN.....	154
DANH MỤC CÔNG TRÌNH ĐÃ CÔNG BỐ CỦA TÁC GIẢ	
DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO.....	157
PHỤ LỤC.....	172

DANH MỤC TỪ VIẾT TẮT

1. Danh mục từ viết tắt bằng tiếng Việt

STT	Viết tắt	Viết đầy đủ bằng tiếng Việt
1	BCTC	Báo cáo tài chính
2	BKS	Ban kiểm soát
3	CNTT	Công nghệ thông tin
4	DNNY	Doanh nghiệp niêm yết
5	HĐQT	Hội đồng quản trị
6	HĐTV	Hội đồng thành viên
7	KSNB	Kiểm soát nội bộ
8	KTNB	Kiểm toán nội bộ
9	KTV	Kiểm toán viên
10	KTVNB	Kiểm toán viên nội bộ
11	QLRR	Quản lý rủi ro
12	QTDN	Quản trị doanh nghiệp
13	UBKT	Ủy ban kiểm toán

2. Danh mục từ viết tắt bằng tiếng Anh

STT	Viết tắt	Viết đầy đủ bằng tiếng Anh	Nghĩa bằng tiếng Việt
1	EFA	Exploratory factoranalysis	Phân tích nhân tố khám phá
2	FTA	Free trade agreement	Hiệp định thương mại tự do
3	IIA	Institute of Internal Auditor	Viện Kiểm toán nội bộ (Hoa Kỳ)
4	IPPF	International Proffessional Practice Framework	Khung thực hành quốc tế về chuyên môn KTNB/Chuẩn mực quốc tế về thực hành KTNB chuyên nghiệp
5	ISA	International standard on Auditing	Chuẩn mực kiểm toán quốc tế
6	SAS	Statement on auditing standards	Tuyên bố về các chuẩn mực kiểm toán
7	COSO	The Committee of Sponsoring Organizations (of Treadway)	Ủy ban các tổ chức tài trợ (của Treadway)
8	VSA	Vietnamese Standards on Auditing	Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam

DANH MỤC BẢNG

Bảng 3.1: Các biến độc lập và thang đo các biến trong mô hình hồi quy 1.0	62
Bảng 3.2: Tóm tắt các biến và thang đo các biến trong mô hình 2.0.....	68
Bảng 3.3: Tổng hợp kết quả xác định qui mô mẫu	74
Bảng 4.1: Thống kê doanh nghiệp trong mẫu theo các đặc điểm định lượng	90
Bảng 4.2: Thống kê doanh nghiệp trong mẫu theo các đặc điểm định tính	91
Bảng 4.3: Tỷ lệ doanh nghiệp Có và Không có KTNB theo các đặc điểm định lượng của doanh nghiệp	97
Bảng 4.4: So sánh mức bình quân giữa nhóm các doanh nghiệp Có và Không có KTNB theo các đặc điểm định lượng của doanh nghiệp.....	97
Bảng 4.5: Tổng hợp kết quả phân tích Crosstable và kiểm định Chi-square các biến định tính	108
Bảng 4.6: Kiểm định ý nghĩa của hệ số hồi quy	110
Bảng 4.7: Đánh giá độ phù hợp của mô hình hồi quy	110
Bảng 4.8: Kiểm định khả năng giải thích của các biến độc lập trong mô hình 1.0	111
Bảng 4.9: Khả năng dự đoán của mô hình.....	112
Bảng 4.10: Tổng hợp kết quả kiểm định độ tin cậy thang đo.....	113
Bảng 4.11: Tổng hợp kết quả phân tích nhân tố khám phá EFA.....	114
Bảng 4.12: Phân tích tương quan giữa các biến định lượng.....	116
Bảng 4.13: Kiểm định độ phù hợp của mô hình (Model Summary).....	116
Bảng 4.14: Kiểm định sự phù hợp của mô hình hồi quy tổng thể	117
Bảng 4.15: Kiểm định ý nghĩa các hệ số trong mô hình hồi quy tuyến tính	117
Bảng 5.1: Tổng hợp kết quả nghiên cứu ảnh hưởng của các nhân tố đến sự hiện hữu của KTNB trong doanh nghiệp	124
Bảng 5.2: Tổng hợp kết quả nghiên cứu ảnh hưởng của các đặc điểm KTNB đến hiệu lực của KTNB trong doanh nghiệp thép.....	127
Bảng 5.3: Vận dụng kết quả nghiên cứu để xác định khả năng hiện hữu của KTNB trong các doanh nghiệp thép	134

DANH MỤC BIỂU

Biểu đồ 4.1: Sản lượng thép sản xuất và tiêu thụ của Việt Nam (2011-2019).....	84
Biểu đồ 4.2: Tỷ lệ doanh nghiệp ngành thép có và không có KTNB	94
Biểu đồ 4.3: Mức độ chuyên trách của bộ phận KTNB trong doanh nghiệp thép	96
Biểu đồ 4.4: Tỷ lệ doanh nghiệp có KTNB theo các đặc điểm định tính của doanh nghiệp.....	98
Biểu đồ 4.5: Tần suất doanh nghiệp ứng với các mức quy mô KTNB	100
Biểu đồ 4.6: Mức đánh giá tính hiệu lực KTNB bình quân theo từng nhóm đối tượng tham gia khảo sát	105
Biểu đồ 4.7: Mức đánh giá bình quân từng nội dung tính hiệu lực của KTNB	106

DANH MỤC SƠ ĐỒ

Sơ đồ 3.1: Quy trình nghiên cứu	54
Sơ đồ 4.1: Danh mục sản phẩm chính của ngành thép.....	85
Sơ đồ 4.2: Sơ đồ chuỗi giá trị ngành thép.....	86

CHƯƠNG 1: GIỚI THIỆU ĐỀ TÀI VÀ TỔNG QUAN CÁC CÔNG TRÌNH NGHIÊN CỨU

1.1. Giới thiệu đề tài

1.1.1. Lý do lựa chọn đề tài

Kiểm toán nội bộ (KTNB) ngay từ khi mới ra đời đã là một công cụ hữu hiệu cho quản lý, kiểm soát từ bên trong doanh nghiệp. Trải qua quá trình phát triển, KTNB ngày càng hoàn thiện hơn về lý luận và thực tiễn. Ngày nay, KTNB là công cụ hỗ trợ nhằm nâng cao hiệu quả và hiệu lực của các quá trình quản trị doanh nghiệp (QTDN), kiểm soát nội bộ (KSNB) và quản lý rủi ro (QLRR), tạo ra giá trị gia tăng và trợ giúp doanh nghiệp đạt được các mục tiêu hoạt động (Gramling và cộng sự, 2004; Hass và cộng sự, 2006; Yee và cộng sự, 2008, Walter and Guandaru, 2012; IIA, 2016).

Ngành thép Việt Nam ra đời từ những năm 1960 với vai trò một ngành công nghiệp nặng nòng cốt của một nền kinh tế đang phát triển. Trải qua hơn nửa thế kỷ, ngành thép Việt Nam đã có những đóng góp to lớn trong chặng đường xây dựng và phát triển kinh tế đất nước. Đến nay, ngành thép Việt Nam đã có một lực lượng doanh nghiệp hùng hậu và đa dạng về loại hình, quy mô, trình độ công nghệ. Với đặc thù của một ngành sản xuất công nghiệp nặng, hàng tồn kho lớn, mức độ giao dịch thương mại với nước ngoài cao và nhu cầu vay vốn tài trợ hoạt động nhập khẩu và đầu tư quay vòng sản xuất lớn, các doanh nghiệp ngành thép có mức độ rủi ro hoạt động, rủi ro tài chính, rủi ro công nghệ, rủi ro pháp lý khá cao. Thời gian tới, Việt Nam tiếp tục tham gia sâu rộng hơn vào quá trình hội nhập toàn cầu, một loạt các hiệp định thương mại tự do (FTA) vừa được ký kết đã hoặc sẽ sớm có hiệu lực, khoa học công nghệ phát triển nhanh chóng, môi trường kinh doanh nhiều biến động, bất ổn, khó lường. Các doanh nghiệp thép Việt Nam sẽ phải đối mặt với rủi ro ngày càng gia tăng, phức tạp, khó nhận diện và khó ứng phó hơn. Vì thế, doanh nghiệp thép cần một công cụ hỗ trợ mạnh mẽ trong QTDN, KSNB và QLRR để có thể ứng phó với rủi ro, nắm bắt cơ hội, gia tăng giá trị và giành lợi thế trong cuộc cạnh tranh khốc liệt này. Điều đó đặt ra một nhu cầu cấp thiết về việc thiết lập và duy trì một hệ thống phòng thủ ba tầng vững chắc và hiệu quả mà trong đó KTNB là phần tất yếu.

Trên thực tế, một số doanh nghiệp thép Việt Nam đã có KTNB song con số đó còn khiêm tốn và phần còn lại là một tỉ lệ rất lớn các doanh nghiệp thép chưa có chức năng này. Đối với những doanh nghiệp đã có KTNB, vai trò và hiệu lực của KTNB chưa cao nên chưa đóng góp nhiều cho công tác KSNB, QLRR và QTDN. Hơn nữa,

KTNB hiện hữu không đồng nghĩa với việc nó mang lại giá trị gia tăng cho doanh nghiệp. KTNB có hiệu lực có ý nghĩa quan trọng và tích cực trong các hoạt động KSNB, QLRR và các quy trình quản trị (Gramling và cộng sự, 2004; Sarens, 2009; Ismael, 2013; IIA 2016). *Vấn đề đặt ra là một doanh nghiệp thép như thế nào thì cần thiết lập KTNB; doanh nghiệp nên thiết lập KTNB như thế nào và nếu đã có KTNB, doanh nghiệp cần làm gì để KTNB có hiệu lực hơn.* Câu hỏi này cần được trả lời bằng những nghiên cứu có cơ sở khoa học và thực tiễn.

Trên thế giới, KTNB đã được khẳng định giá trị cả về lý luận và thực tiễn. Nhiều công trình nghiên cứu học thuật và nghiên cứu thực nghiệm đã được công bố khiến cho hiểu biết về KTNB ngày càng hoàn thiện. Trong đó, một số nghiên cứu chủ yếu đến từ các nước có nền kinh tế cũng như KTNB phát triển đã hỗ trợ giải đáp được phần nào câu hỏi trên. Tuy nhiên, câu trả lời dành riêng cho doanh nghiệp thép trong bối cảnh của Việt Nam hiện nay chưa được nghiên cứu nào giải đáp. Thêm nữa, lý luận và các khuôn khổ thực hành về KTNB cũng như KSNB, QTDN và QLRR đang có những thay đổi đáng kể khiến cho một số kết quả nghiên cứu trước đó cần nghiên cứu thêm trong bối cảnh mới của KTNB.

Ở Việt Nam, dù đang ngày càng được sự quan tâm lớn từ giới học thuật cũng như giới hoạt động thực tiễn song KTNB vẫn còn là một khái niệm khá mới mẻ. Nghiên cứu thực nghiệm về KTNB còn thiếu đặc biệt nghiên cứu về nhân tố tác động đến sự hiện hữu và hiệu lực của KTNB gắn với ngành thép chưa được tác giả nào công bố. Ngành thép với những đặc thù ngành về tính chất sản xuất công nghiệp nặng, chuỗi giá trị, công nghệ và những rủi ro về cung ứng, tiêu thụ, huy động nguồn lực, môi trường, an toàn lao động...có nhu cầu, đặc điểm sử dụng KTNB khác các doanh nghiệp ngành khác. Do vậy, việc thực hiện một nghiên cứu thực nghiệm về sự hiện hữu và tính hiệu lực của KTNB trong doanh nghiệp thép Việt Nam hiện nay là rất cần thiết và hữu ích.

Xuất phát từ nhu cầu cấp bách đó của thực tiễn và lý luận, tác giả đã lựa chọn nghiên cứu đề tài *“Nghiên cứu KTNB trong các doanh nghiệp ngành thép Việt Nam”* làm đề tài luận án tiến sĩ.

1.1.2. Mục tiêu và câu hỏi nghiên cứu

1.1.2.1. Mục tiêu nghiên cứu

Mục tiêu nghiên cứu tổng quát của đề tài là: Xác định các nhân tố ảnh hưởng đến khả năng hiện hữu và tính hiệu lực của KTNB trong các doanh nghiệp ngành thép Việt Nam.

Để đạt được mục tiêu nghiên cứu tổng quát, ba mục tiêu nghiên cứu cụ thể được xác định bao gồm:

(1) Xác định các nhân tố là đặc điểm của doanh nghiệp có ảnh hưởng đến khả năng hiện hữu của KTNB trong doanh nghiệp thép Việt Nam.

(2) Xác định các nhân tố là đặc điểm của KTNB có ảnh hưởng đến hiệu lực của KTNB trong doanh nghiệp thép Việt Nam.

(3) Đề xuất giải pháp và khuyến nghị giúp xác định khả năng hiện hữu và tăng cường hiệu lực của KTNB trong các doanh nghiệp thép Việt Nam.

Để thực hiện các mục tiêu này, luận án xác định những dấu hiệu hiện hữu của KTNB, nghiên cứu các đặc điểm của KTNB và đánh giá tính hiệu lực của KTNB trong các doanh nghiệp thép. Tiếp đó, tác giả thực hiện nghiên cứu nhằm xác định nhân tố có ảnh hưởng đến khả năng hiện hữu và tính hiệu lực của KTNB trong các doanh nghiệp này. Trên cơ sở đó, luận án đề xuất các giải pháp, kiến nghị nhằm xác định khả năng hiện hữu và phát huy tốt nhất hiệu lực của KTNB trong các doanh nghiệp thép Việt Nam.

1.1.2.2. Câu hỏi nghiên cứu

Từ các mục tiêu nghiên cứu nói trên, các câu hỏi nghiên cứu được triển khai như sau:

(1) Đặc điểm nào của doanh nghiệp thép Việt Nam có ảnh hưởng đến khả năng hiện hữu của KTNB? Cụ thể:

(1.1) Quy mô và tính phức tạp của doanh nghiệp có ảnh hưởng đến khả năng hiện hữu của KTNB trong doanh nghiệp thép Việt Nam không?

(1.2) Đặc điểm rủi ro và QLRR của doanh nghiệp có ảnh hưởng đến khả năng hiện hữu của KTNB trong doanh nghiệp thép Việt Nam không?

(1.3) Đặc điểm quản trị của doanh nghiệp có ảnh hưởng đến khả năng hiện hữu của KTNB trong doanh nghiệp thép Việt Nam không?

(1.4) Đặc điểm tương tác với môi trường bên ngoài của doanh nghiệp có ảnh hưởng đến khả năng hiện hữu của KTNB trong doanh nghiệp thép Việt Nam không?

(2) Với doanh nghiệp thép Việt Nam đã có KTNB, đặc điểm nào của KTNB có ảnh hưởng đến hiệu lực của KTNB? Cụ thể:

- (2.1) Quy mô của KTNB có ảnh hưởng đến hiệu lực của KTNB trong doanh nghiệp thép Việt Nam không?
- (2.2) Năng lực của KTVNB có ảnh hưởng đến hiệu lực của KTNB trong doanh nghiệp thép Việt Nam không?
- (2.3) Phạm vi KTNB có ảnh hưởng đến hiệu lực của KTNB trong doanh nghiệp thép Việt Nam không?
- (2.4) Phương pháp kỹ thuật của KTVNB có ảnh hưởng đến hiệu lực của KTNB trong doanh nghiệp thép Việt Nam không?
- (2.5) Tính độc lập của KTNB có ảnh hưởng đến hiệu lực của KTNB trong doanh nghiệp thép Việt Nam không?
- (2.6) Cơ sở hoạt động của KTNB có ảnh hưởng đến hiệu lực của KTNB trong doanh nghiệp thép Việt Nam không?
- (3) Những giải pháp nào giúp xác định khả năng hiện hữu và tăng cường hiệu lực của KTNB trong các doanh nghiệp thép Việt Nam.

1.1.3. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu

1.1.3.1. Đối tượng nghiên cứu

Đối tượng nghiên cứu của đề tài là:

- Sự hiện hữu và tính hiệu lực của KTNB trong doanh nghiệp;
- Ảnh hưởng của các đặc điểm doanh nghiệp đến khả năng hiện hữu của KTNB trong doanh nghiệp thép Việt Nam;
- Ảnh hưởng của đặc điểm KTNB đến tính hiệu lực của KTNB trong doanh nghiệp thép Việt Nam.

1.1.3.2. Phạm vi nghiên cứu

* Phạm vi về nội dung nghiên cứu:

Với chủ đề nghiên cứu là KTNB, đề tài tập trung nghiên cứu sự hiện hữu và tính hiệu lực của KTNB trong doanh nghiệp thép; không đi sâu vào quy trình thực hiện và tổ chức kiểm toán.

Về các nhân tố ảnh hưởng: Nhân tố ảnh hưởng đến sự hiện hữu của KTNB trong doanh nghiệp thép được nghiên cứu là các đặc điểm của doanh nghiệp. Nhân tố ảnh hưởng đến hiệu lực của KTNB trong doanh nghiệp thép được giới hạn là các đặc điểm của KTNB trong doanh nghiệp.

* Phạm vi về khách thể nghiên cứu:

Đề tài nghiên cứu các doanh nghiệp thuộc ngành thép hoạt động trên lãnh thổ Việt Nam theo Luật doanh nghiệp 2014, tập trung chủ yếu ở nhóm các doanh nghiệp có quy mô lớn. doanh nghiệp thuộc ngành thép bao gồm doanh nghiệp thực tế có hoạt động sản xuất kinh doanh các sản phẩm thép được xác định theo căn cứ nhất định (chi tiết trong mục 3.2.2.2-Mẫu khảo sát)

* Phạm vi về thời gian nghiên cứu:

Dữ liệu phục vụ nghiên cứu tổng quan và lý luận được cập nhật đến năm 2019. Các dữ liệu phản ánh tình hình chung của ngành và các doanh nghiệp trong ngành trong giai đoạn 2011-2019, dữ liệu phản ánh thực tế của các doanh nghiệp trong mẫu khảo sát là dữ liệu trong hai năm 2017 -2018 của các doanh nghiệp.

1.1.4. Phương pháp nghiên cứu

Luận án sử dụng kết hợp phương pháp nghiên cứu định tính và nghiên cứu định lượng trong đó nghiên cứu định lượng là chủ yếu.

Nghiên cứu định tính được thực hiện thông qua việc xử lý và phân tích những dữ liệu thu thập được từ phương pháp điều tra tài liệu, phương pháp chuyên gia và phương pháp phỏng vấn. Các mẫu phiếu và đề cương phỏng vấn được thiết kế mở theo dạng bán cấu trúc. Nghiên cứu định tính được sử dụng nhằm: 1) Kiểm định sơ bộ sự phù hợp của mô hình lý thuyết, các thước đo cho các biến trong mô hình, có thể phát hiện mới hoặc có những điều chỉnh cần thiết và 2) Đánh giá sự hợp lý của các kết quả nghiên cứu định lượng, gợi ý giải pháp thực tiễn.

Nghiên cứu định lượng được thực hiện trên bộ dữ liệu thu thập được từ việc khảo sát bằng phiếu hỏi được gửi đến cho các doanh nghiệp thép trong mẫu đã chọn. Dữ liệu khảo sát thu được sẽ được xử lý và phân tích bằng phần mềm Excel và SPSS 20. Các phép phân tích thống kê mô tả và thống kê suy luận (hồi quy Logistics, hồi quy tuyến tính, kiểm định phi tham số) được sử dụng kết hợp. Mục đích của nghiên cứu định lượng là: 1) Mô tả và đánh giá thực trạng KTNB trong các doanh nghiệp thép, 2) Kiểm định khả năng ảnh hưởng của các đặc điểm doanh nghiệp đến khả năng hiện hữu của KTNB trong doanh nghiệp thép, và 3) Kiểm định khả năng ảnh hưởng của các đặc điểm KTNB đến hiệu lực của KTNB trong doanh nghiệp thép.

Nguồn dữ liệu sử dụng cho nghiên cứu bao gồm *dữ liệu sơ cấp* và *thứ cấp*. Nguồn dữ liệu thứ cấp là hệ thống chuẩn mực và các văn bản pháp quy trong và ngoài nước; các công trình nghiên cứu có liên quan đã công bố trên các tạp chí, đề tài, đề án

đã nghiệm thu; dữ liệu về các doanh nghiệp và đặc điểm chung của ngành thép trên các trang web chính thức của các doanh nghiệp thuộc ngành thép và các hiệp hội liên quan. Nguồn dữ liệu sơ cấp được thu thập thông qua phương pháp khảo sát bằng bảng hỏi, phương pháp chuyên gia và phương pháp phỏng vấn bán cấu trúc với các nhà quản trị và KTVNB.

1.1.5. *Bố cục của luận án*

Ngoài phần Kết luận, các danh mục và Phụ lục, Đề tài gồm 5 chương nội dung chính, cụ thể:

Chương 1-Giới thiệu đề tài và tổng quan tình hình nghiên cứu.

Chương 2-Những vấn đề lý luận và cơ sở lý thuyết

Chương 3-Phương pháp nghiên cứu.

Chương 4-Kết quả nghiên cứu

Chương 5-Thảo luận về kết quả nghiên cứu và đề xuất giải pháp, khuyến nghị.

1.1.6. *Những đóng góp mới của luận án*

Những đóng góp mới của Luận án bao gồm:

(i) Làm rõ bản chất của KTNB theo quan điểm hiện đại, xác định dấu hiệu nhận biết sự hiện hữu của KTNB và làm rõ hiệu lực của KTNB trong doanh nghiệp;

(ii) Đánh giá được thực trạng KTNB thông qua sự hiện hữu, các đặc điểm và tính hiệu lực của KTNB tại các doanh nghiệp thép hiện nay;

(iii) Xác định được các nhân tố ảnh hưởng đến khả năng hiện hữu của KTNB trong doanh nghiệp thép là 9 nhân tố phản ánh các đặc điểm của doanh nghiệp: *Quy mô doanh nghiệp, Số công ty con của doanh nghiệp, Tình trạng niêm yết, Tỷ lệ vốn do các thành viên HĐQT/DHTV nắm giữ, Tỷ lệ nợ phải thu và hàng tồn kho trong tổng tài sản, Tỷ lệ giá trị xuất nhập khẩu bình quân, Tỷ lệ nhà quản trị có chuyên môn về kế toán-kiểm toán, Sự ủng hộ của nhà quản trị đối với KTNB, Việc sử dụng dịch vụ của các hãng kiểm toán Big 4.*

(iv) Xác định được các nhân tố thuộc đặc điểm của KTNB có ảnh hưởng đến hiệu lực của KTNB trong doanh nghiệp thép Việt Nam và mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đó, bao gồm 5 nhân tố theo thứ tự mức độ ảnh hưởng là: *Cơ sở - phương pháp hoạt động của KTNB, Quy mô của KTNB, Năng lực của KTVNB, Phạm vi hoạt động của KTNB và Tính độc lập của KTNB.*

(v) Đề xuất những giải pháp và kiến nghị cho hai nhóm doanh nghiệp ngành thép Việt Nam gồm: i) Các giải pháp cho các doanh nghiệp chưa có KTNB nhằm xác định khả năng hiện hữu của KTNB và thiết lập KTNB trong doanh nghiệp; ii) Các giải pháp nhằm tăng cường hiệu lực của KTNB trong các doanh nghiệp thép đã có KTNB.

1.2. Tổng quan tình hình nghiên cứu và khoảng trống nghiên cứu

1.2.1. Tổng quan các công trình nghiên cứu có liên quan

Thế giới và Việt Nam đã có nhiều công trình nghiên cứu về KTNB trên các khía cạnh khác nhau bao gồm cả nghiên cứu cơ bản và nghiên cứu thực nghiệm của nhiều tác giả và các tổ chức hiệp hội nghề nghiệp. Các nghiên cứu trên thế giới bắt đầu xuất hiện ngay từ những thập niên đầu của thế kỉ 20. Từ cuối thế kỉ 20 đến nay, các công bố trong lĩnh vực nghiên cứu này ngày càng nhiều về số lượng và đa dạng về nội dung, phương pháp.

Các nghiên cứu đã khai thác KTNB trên nhiều khía cạnh khác nhau về học thuật cũng như thực tiễn bằng cả phương pháp định tính và định lượng, có thể chia thành các nhóm nội dung chính sau:

Nhóm thứ nhất là các nghiên cứu chung về bản chất, chức năng, vai trò cũng như các đặc điểm thuộc tính của KTNB. Ở nhóm này có nhiều nghiên cứu kinh điển, toàn diện mang tính tạo lập nền móng, khuôn khổ về lý luận và thực tiễn KTNB trong suốt chiều dài phát triển của nó. Các công trình nghiên cứu được nhiều nhà khoa học và các tổ chức hiệp hội trên thế giới thực hiện đã cho thấy được sự thay đổi và phát triển không ngừng của lý luận và thực tiễn KTNB theo thời gian và không gian.

Nhóm thứ hai là những đề tài mang tính mô tả và tổng quan. Nhóm này bao gồm chủ yếu các nghiên cứu khảo sát, mô tả, đánh giá thực trạng tổ chức/hoạt động KTNB tại một loại hình tổ chức nhất định. Bên cạnh đó, một số công trình có tính chất tổng quan các đề tài nghiên cứu trong một khu vực địa lý và gắn với một giai đoạn nhất định.

Nhóm thứ ba là những nghiên cứu về nhân tố ảnh hưởng đến KTNB được thực hiện chủ yếu tại các nước, các khu vực có KTNB tương đối phát triển. Các nghiên cứu nhóm này đa phần là nghiên cứu định lượng nhằm khám phá hoặc khẳng định các nhân tố ảnh hưởng đến những khía cạnh liên quan đến KTNB. Trọng tâm nghiên cứu tập trung vào ba mảng nội dung chủ yếu: i) Các nghiên cứu về nhân tố ảnh hưởng đến sự tự nguyện/nhu cầu sử dụng chức năng KTNB hay sự hiện hữu của KTNB trong doanh nghiệp; ii) Các nghiên cứu khai thác nhân tố ảnh hưởng đến khâu tổ chức vận

hành hoặc ảnh hưởng đến các yếu tố nội hàm của KTNB, và iii) Các nghiên cứu về nhân tố ảnh hưởng đến kết quả/hiệu lực/chất lượng/hiệu quả của KTNB.

Những nghiên cứu trong phạm vi tổng quan của đề tài này thuộc nhóm thứ ba.

1.2.1.1. Tổng quan các công trình nghiên cứu về nhân tố ảnh hưởng đến khả năng hiện hữu của kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp

Nghiên cứu gắn với sự hiện hữu của KTNB trong doanh nghiệp chưa nhiều. Các nghiên cứu về chủ đề này phần lớn được thực hiện tại các nước có KTNB phát triển như Australia, Anh và Mỹ. Những tác giả và công trình tiêu biểu có thể kể đến là Wallace và Kreutzfeldt (1991), Craswell và cộng sự (1995), Carey và cộng sự (2000), Carcello và cộng sự (2005), Goodwin và Kent (2006), Saren và cộng sự (2006), Ismael (2013), Ismael và Roberts (2018).

Xuất hiện tương đối sớm là nghiên cứu của Wallace và Kreutzfeldt (1991). Ngay từ những năm đầu thập kỷ 1990, hai tác giả này đã tiến hành một nghiên cứu thực nghiệm nhằm xác định các yếu tố ảnh hưởng đến quyết định thiết lập chức năng KTNB của doanh nghiệp. Dựa trên mẫu khảo sát của Arthur Andersen với 260 công ty khách hàng bao gồm cả công ty tài chính và phi tài chính vào năm 1983, các tác giả đã thu được bằng chứng rằng *Tính phức tạp* của doanh nghiệp (thể hiện qua số lượng bộ phận/địa điểm hoạt động của doanh nghiệp), *Lợi nhuận và tính thanh khoản* có tác động đến việc sử dụng KTNB của doanh nghiệp. Trong khi, mối liên hệ giữa *Quy mô doanh nghiệp* và việc sử dụng KTNB của doanh nghiệp lại không có ý nghĩa thống kê. Sau này, Goodwin và Kent (2006) đã thử nghiệm các biến *Tỉ suất lợi nhuận trên tài sản (ROA)* và *Tỉ lệ vốn lưu động (tài sản lưu động chia cho nợ ngắn hạn)* trong mô hình nghiên cứu nhân tố tác động đến sự tự nguyện sử dụng KTNB của các DNNY trên thị trường chứng khoán Australia. Kết quả là cả hai biến được đưa vào kiểm định đều không có ý nghĩa và cũng không thêm bất kỳ sự giải thích nào cho mô hình.

Nghiên cứu định lượng của Carey và cộng sự (2000) lại tập trung tìm hiểu và kiểm định nhân tố ảnh hưởng đến nhu cầu tự nguyện sử dụng kiểm toán bao gồm cả KTNB và kiểm toán ngoài trong các công ty gia đình của Australia. Nghiên cứu này đã sử dụng dữ liệu khảo sát 186 doanh nghiệp gia đình ở Australia để điều tra tác động của bốn biến: *Quy mô doanh nghiệp*, *Mức nợ của doanh nghiệp*, *Tỉ lệ nhà quản trị không có mối quan hệ gia đình trong doanh nghiệp* và *Tỉ lệ đại diện không có mối quan hệ gia đình trong HĐQT*. Kết quả thu được cho thấy: không có mối liên quan giữa nhu cầu kiểm toán (bao gồm cả KTNB và kiểm toán ngoài) với quy mô doanh nghiệp; ba biến còn lại đều có sự tác động đến nhu cầu kiểm toán bên ngoài nhưng

không giải thích được nhu cầu KTNB. Tuy nhiên, nghiên cứu tìm thấy: trong các doanh nghiệp này, KTNB phổ biến hơn kiểm toán bên ngoài và giữa chúng có mối tương quan nghịch. Điều đó gợi ý rằng chúng là cơ chế giám sát có tính thay thế cho nhau hơn là bổ sung cho nhau trong môi trường kinh doanh gia đình (Carey và cộng sự, 2000). Như vậy, nghiên cứu này cho thấy một phát hiện khá mới mẻ khi cung cấp bằng chứng rằng trong môi trường kinh doanh gia đình, quy mô doanh nghiệp, mức nợ và tỉ lệ thành viên của HĐQT cũng như biến nhà QTDN không có quan hệ gia đình đều không có tác động đến sự hiện diện của KTNB trong doanh nghiệp.

Nhằm khám phá mối quan hệ thay thế của KTNB đối với kiểm toán bên ngoài và tìm hiểu xem nhân tố nào chi phối việc các công ty đầu tư vào KTNB, Ettredge và cộng sự (2000) sử dụng bộ dữ liệu chuỗi thời gian trên cơ sở khảo sát 217 công ty đại chúng cỡ trung ở Hoa Kỳ. Kết quả cho thấy rằng các yếu tố gồm: quy mô doanh nghiệp, dòng tiền hoạt động, đòn bẩy tài chính, dịch vụ và tiện ích của công ty, lượng hàng tồn kho, luồng tiền hoạt động có ảnh hưởng đến tổng ngân sách đầu tư cho KTNB (KTNB tại chỗ và thuê ngoài) theo một mối quan hệ cùng chiều, trong khi tổng ngân sách đầu tư vào KTNB lại có mối liên hệ ngược chiều với mức độ thuê ngoài KTNB. Mặc dù không trực tiếp nghiên cứu nhân tố ảnh hưởng đến việc sử dụng KTNB song nghiên cứu này đóng góp vào hiểu biết chung về các dịch vụ KTNB và cung cấp cơ sở cho việc suy luận về một mối quan hệ có thể có giữa các yếu tố với việc sử dụng KTNB.

Năm 2013, Carey và cộng sự công bố một nghiên cứu khác tập trung vào khám phá các nhân tố ảnh hưởng đến việc tự nguyện sử dụng kiểm toán (gồm cả kiểm toán ngoài và KTNB). Nghiên cứu này thực hiện khảo sát đối với các doanh nghiệp trang trại của Australia - một phân khúc quan trọng nhưng gần như chưa được khám phá trong giới nghiên cứu về quản trị công ty. Dựa trên việc khai thác đặc điểm hoạt động và đặc điểm sở hữu của các trang trại, các tác giả đã tập trung vào các yếu tố làm nảy sinh nhu cầu về kiểm toán từ góc độ nội bộ (người quản lý, chủ sở hữu), từ các ràng buộc hợp đồng bên ngoài (các khoản nợ), đặc điểm tổ chức (như quy mô) và mối xung đột bất đối xứng thông tin. Sử dụng mô hình hồi quy logistic để phân tích 457 phiếu trả lời của các doanh nghiệp trang trại, kết quả cho thấy có một mối quan hệ tích cực mang tính chất bổ sung lẫn nhau giữa ngân sách và kiểm toán; mối quan hệ này không bị giới hạn bởi mối quan hệ giữa quy mô và ngân sách, nợ và ngân sách đối với kiểm toán tự nguyện. Ngoài ra, những xung đột có tính chất gia đình không có tác động đến nhu cầu tự nguyện kiểm toán của doanh nghiệp trang trại (Carey và cộng sự, 2013).

Goodwin và Kent là hai tác giả thể hiện mối quan tâm lớn với đề tài nghiên cứu về việc tự nguyện sử dụng KTNB. Các tác giả đã thực hiện hai công trình nghiên cứu về nội dung này và đã công bố vào các năm 2004 và 2006. Trong nghiên cứu thứ nhất công bố năm 2004, dựa trên định nghĩa về KTNB của IIA, Goodwin đã phát triển các giả thuyết cho rằng việc các công ty tự nguyện sử dụng KTNB có liên quan với yếu tố làm tăng nhu cầu đối với QLRR, KSNB và QTDN tốt. Nghiên cứu sử dụng dữ liệu từ việc khảo sát mẫu lớn các DNNY hàng đầu của Australia kết hợp với thông tin từ các báo cáo thường niên. Kết quả nghiên cứu cho thấy: *Quy mô doanh nghiệp* và *QTDN mạnh* là những nhân tố chi phối việc tự nguyện sử dụng KTNB của doanh nghiệp (Goodwin, 2004).

Goodwin và Kent (2006) tiếp tục thực hiện nghiên cứu với mục đích xác định các yếu tố dẫn đến việc các DNNY của Australia có chức năng KTNB. Nghiên cứu này đã sử dụng một tập hợp dữ liệu khảo sát từ 450 DNNY của Australia, kết hợp giữa thông tin tài chính và thông tin phi tài chính thu thập được từ các nguồn có sẵn công khai. Thông qua các thủ thuật phân tích thống kê mô tả và phân tích hồi quy Binary logistic, nghiên cứu đã tìm thấy bằng chứng thực nghiệm cho các nhân tố ảnh hưởng đến việc tự nguyện sử dụng chức năng KTNB của các DNNY Australia bao gồm *Quy mô doanh nghiệp*, *Chủ tịch HĐQT độc lập*, *Tồn tại UBKT*, *Mức độ đầu tư vào tài sản tại chỗ*. Trong khi đó, biến *Chuyên môn kế toán và tài chính của UBKT* có ảnh hưởng đến việc sử dụng của KTNB theo hướng ngược lại với dự đoán nhưng mức độ yếu. Điều này được các tác giả cho rằng yếu tố chuyên môn của UBKT có thể thay thế cho sự cần thiết của KTNB. Ngược lại, các nhân tố như: tính phức tạp của hoạt động thể hiện qua *Số lượng các phân đoạn kinh doanh*, *Số lượng thành viên không điều hành trong HĐQT*, *Tính độc lập của UBKT*, *Các biến gần với một UBKT hiệu lực*, *Tỉ lệ cổ phần của HĐQT*, *Tỉ lệ vốn của các cổ đông lớn* và *Hệ số nợ* của doanh nghiệp và các biến *Kiểm toán ngoài* được kỳ vọng sẽ mối quan hệ có ý nghĩa nhưng kết quả nghiên cứu lại không ủng hộ giả thuyết ban đầu. Có thể nói, nghiên cứu của Goodwin và Kent (2006) tạo ra một đóng góp quan trọng trong nghiên cứu về việc sử dụng KTNB trong bối cảnh một nước có KTNB phát triển. Tuy nhiên, nghiên cứu này cũng có hạn chế liên quan đến việc lựa chọn thang đo cho một số nhân tố trong mô hình như tính độc lập của UBKT, chuyên môn và tần số cuộc họp có thể không là chỉ báo tốt cho tính hiệu lực của UBKT” (Goodwin và Kent, 2006, tr.96).

Cùng quan tâm đến vấn đề nghiên cứu này, Ismael là một tác giả không thể không nhắc đến với công trình nghiên cứu chính là luận án tốt nghiệp chuyên ngành kế toán tại trường Đại học Aberdeen, Vương Quốc Anh vào năm 2013. Sau đó, năm

2018, Ismael lại tiếp tục phát triển và công bố nghiên cứu dưới dạng bài báo khoa học trên tạp chí *Managerial Auditing Journal*. Cả hai nghiên cứu này đều xuất phát từ mục đích muốn khám phá xem những nhân tố nào dẫn dắt các DNNY phi tài chính ở Anh đến với quyết định tự nguyện sử dụng KTNB. Tác giả đã dựa vào lý thuyết đại diện và lý thuyết tính kinh tế của chi phí giao dịch (TCE) để xây dựng giả thuyết và mô hình nghiên cứu. Tác giả sử dụng *mô hình hồi quy biến nhị phân Binary Logistics* với 16 biến độc lập và sử dụng cả dữ liệu tài chính và phi tài chính được thu thập từ phiếu khảo sát gửi đến 332 DNNY phi tài chính trên thị trường chứng khoán London và báo cáo thường niên đã công khai của các công ty này. Hai nghiên cứu (Ismael, 2013; Ismael và Roberts, 2018) cho cùng một kết quả rằng: có 8 biến tạo ra sự đóng góp có ý nghĩa thống kê ở mức 95% gồm: *Quy mô doanh nghiệp, Nợ phải thu và hàng tồn kho, Dòng tiền hoạt động, Sự tồn tại của ủy ban QLRR, Tỷ lệ cổ phần do HĐQT sở hữu, UBKT hiệu lực (bao gồm các biến quan sát: Tồn tại UBKT, Quy mô UBKT, Tỷ lệ thành viên UBKT có chuyên môn tài chính, Số cuộc họp của UBKT)*; 01 biến có ý nghĩa thống kê ở mức 90% là *Sử dụng hãng kiểm toán Big4*. Đồng thời, các công ty có chi phí đại diện bên trong, chi phí đại diện bên ngoài cao hơn và cần hệ thống QLRR và KSNB mạnh thì có nhiều khả năng sử dụng KTNB hơn. Những kết quả này cho thấy tầm quan trọng của KTNB như một công cụ QTDN nội bộ và hiệu quả của các quy định quản trị của Vương quốc Anh trong việc giám sát tính hiệu quả của các hệ thống KSNB.

Ở Việt Nam, mảng đề tài nghiên cứu nhân tố ảnh hưởng đến KTNB nói chung và sự tồn tại hay khả năng hiện hữu của KTNB trong doanh nghiệp nói riêng vẫn tương đối mới mẻ. Tính đến thời điểm này, rất ít nghiên cứu có chủ đề gần với phạm vi tổng quan của luận án này. Hoàng Thị Hồng Vân (2017) với luận án tiến sĩ về nhân tố ảnh hưởng đến quyết định lựa chọn doanh nghiệp kiểm toán được cho là đáng quan tâm. Tác giả đã sử dụng phương pháp định tính kết hợp với nghiên cứu định lượng. Kết quả nghiên cứu đã xác định được các nhân tố ảnh hưởng đến quyết định lựa chọn doanh nghiệp kiểm toán của các DNNY bao gồm: *Quy mô doanh nghiệp, Tỷ lệ sở hữu của các nhà đầu tư nước ngoài, DNNY trên sàn chứng khoán, Tỷ lệ nợ phải trả trong tổng tài sản, Doanh nghiệp có công ty con*. Tuy nhiên, loại hình kiểm toán được nghiên cứu là kiểm toán độc lập thay vì KTNB. Hơn nữa, đích nghiên cứu là vấn đề lựa chọn doanh nghiệp kiểm toán cung cấp dịch vụ kiểm toán ngoài. Dù vậy, kết quả được công bố của luận án vẫn có giá trị tham khảo nhất định cho tác giả trong luận án.

Bên cạnh đó, một số tác giả cũng đã ít nhiều đề cập đến việc sử dụng KTNB trong các doanh nghiệp trong những nghiên cứu về KTNB, qua đó đã chỉ ra những

nhân tố được cho là có thể có ảnh hưởng đến sự tồn tại của KTNB trong doanh nghiệp. Phan Trung Kiên (2008), Nguyễn Thị Hồng Thúy (2010), Nguyễn Tô Tâm và Nguyễn Thị Thanh Diệp (2011), Nguyễn Thị Thu Thủy (2016) đã thực hiện các nghiên cứu về KTNB trong các doanh nghiệp xây dựng, các tập đoàn kinh tế, các tổng công ty, các DNNY ở Việt Nam. Các tác giả đã hệ thống lại các nhân tố được cho là có khả năng ảnh hưởng đến việc sử dụng KTNB, bao gồm: quy mô doanh nghiệp (doanh thu, tổng sản lượng, số lượng lao động), đặc điểm địa bàn, tính phức tạp (về kỹ thuật, sản xuất, kinh doanh...), nhu cầu quản lý, nhận thức của nhà quản lý, quan điểm lo ngại chi phí cho vận hành KTNB và điều kiện của doanh nghiệp. Các nhân tố này được đưa ra trên cơ sở khảo sát thực tế bằng phương pháp định tính, thống kê đơn giản và phân tích tổng quan chưa có sự kiểm định bằng các phương pháp xử lý dữ liệu khoa học.

(Phụ lục 1.01-Tổng hợp các nhân tố có ảnh hưởng đến khả năng hiện hữu của KTNB trong doanh nghiệp qua tổng quan tài liệu)

Thứ nhất, quy mô của doanh nghiệp là nhân tố được khảo sát trong hầu hết các công trình có cùng chủ đề nghiên cứu. Để đo lường quy mô doanh nghiệp, thang đo được các tác giả sử dụng phổ biến nhất là tổng tài sản theo số tuyệt đối hoặc logarit của tổng tài sản (Ismael và cộng sự, 2018; Ismael, 2013; Arena và Azzone, 2007; Goodwin và Kent, 2006; Carcello và cộng sự, 2005; Knechel và Willekens, 2006; Hay và Davis, 2004; Carey và cộng sự, 2000). Bên cạnh đó, doanh thu (hoặc doanh thu thuần), số lao động bình quân, số vốn hóa thị trường cũng được một số tác giả sử dụng làm thang đo chính thức hoặc thử nghiệm bổ sung (Ismael, 2013; Ismael và cộng sự, 2018; Goodwin và Kent, 2006;...). Kết quả của các nghiên cứu định lượng cho thấy quy mô là nhân tố có ảnh hưởng quan trọng và cùng chiều đến sự hiện hữu của KTNB/sự tự nguyện sử dụng chức năng KTNB trong doanh nghiệp (Ismael, 2013; Ismael và cộng sự, 2018; Goodwin và Kent 2006; Wallace và Kreutzfeldt 1991). Mức độ ảnh hưởng của nhân tố quy mô doanh nghiệp đến sự hiện hữu hay nhu cầu sử dụng KTNB trong doanh nghiệp là mạnh như kết quả nghiên cứu của Ismael (2013 và 2018); Goodwin và Kent (2006); song cũng có thể là yếu (Wallace và Kreutzfeldt, 1991). Bên cạnh đó, một số tác giả cũng cung cấp bằng chứng về việc không có mối liên hệ rõ ràng giữa quy mô của doanh nghiệp với việc lựa chọn hãng kiểm toán độc lập hoặc với nhu cầu sử dụng chức năng KTNB (Arena và Azzone, 2007; Carcello và cộng sự, 2005; Knechel và Willekens, 2006; Hay và Davis, 2004; Carey và cộng sự, 2000). Một số kết quả nghiên cứu định tính cũng nhất quán trong việc nhận định về khả năng ảnh hưởng quan trọng thậm chí có tính quyết định của yếu tố quy mô doanh nghiệp

đến sự tồn tại của chức năng KTNB trong doanh nghiệp như Phan Trung Kiên (2008), Nguyễn Thị Hồng Thúy (2010),

Thứ hai, tính phức tạp của doanh nghiệp được các nghiên cứu trước nghiên cứu thông qua các chỉ báo khác nhau. Wallace và Kreutzfeldt (1991) đã tìm thấy mối quan hệ cùng chiều nhưng không đáng kể giữa việc sử dụng chức năng KTNB và số phân cấp hoạt động của doanh nghiệp. Các nghiên cứu sau đó của các tác giả Hay và Davis (2004), Carcello và cộng sự (2005), Knechel và Willekens (2006), Arena và Azzone (2007). Ở Việt Nam, các tác giả Phan Trung Kiên (2008), Nguyễn Thị Hồng Thúy (2010) cũng đưa ra nhận định từ phân tích định tính về việc tồn tại mối quan hệ tác động của số phân cấp hoạt động đến việc sử dụng, thiết lập KTNB. Một số tác giả sau đó có thay thế chỉ báo “số phân cấp hoạt động” bằng “số phân đoạn hoạt động kinh doanh” (Goodwin và Kent, 2006) và thậm chí thử nghiệm cả hai chỉ báo “số phân đoạn kinh doanh” và “số công ty con” (Ismael, 2013 và 2018). Song, các thử nghiệm đó vẫn cho cùng kết quả như các nghiên cứu tiền nhiệm về một mối quan hệ cùng chiều và kém ý nghĩa giữa các chỉ báo kể trên của tính phức tạp đến sự hiện hữu của KTNB trong doanh nghiệp.

Thứ ba, sự tồn tại và tính hiệu lực của UBKT: Sự hiện hữu của UBKT với tư cách một yếu tố có khả năng ảnh hưởng đến việc sử dụng KTNB trong doanh nghiệp bắt đầu được quan tâm bởi Knechel và Willekens (2006); Goodwin và Kent (2006). Hai nghiên cứu này đều thu được bằng chứng về một mối quan hệ cùng chiều và có ý nghĩa thống kê cao của việc doanh nghiệp có UBKT với việc doanh nghiệp tự nguyện sử dụng KTNB. Sau đó, Ismael (2013 và 2018) đã kiểm định lại vai trò của UBKT với việc tự nguyện sử dụng chức năng KTNB trong doanh nghiệp. Tác giả đã không chỉ kiểm tra ảnh hưởng của sự tồn tại của UBKT mà còn xem xét ảnh hưởng của tính hiệu lực của UBKT thông qua các chỉ báo thành phần gồm quy mô của UBKT, số cuộc họp của UBKT trong năm, tỉ lệ thành viên của UBKT có chuyên môn về kế toán tài chính và tỉ lệ thành viên của UBKT độc lập. Kết quả có sự khác biệt rõ ràng khi mà Ismael không tìm thấy bằng chứng về ảnh hưởng của sự tồn tại của UBKT đến việc sử dụng KTNB trong doanh nghiệp nhưng tính hiệu lực của KTNB lại được chứng tỏ là có ảnh hưởng cùng chiều và có ý nghĩa thống kê đến việc doanh nghiệp sử dụng KTNB.

Thứ tư là đặc điểm QTDN bắt đầu được đề cập trong nghiên cứu định tính của Paape và cộng sự (2003) với quan điểm cho rằng QTDN là một yếu tố quan trọng trong việc phát triển và định vị KTNB trong doanh nghiệp. Sau đó, đặc điểm QTDN được cụ thể hóa thành các biến trong các mô hình nghiên cứu của Goodwin và Kent (2006) và Ismael (2013 và 2018) về ảnh hưởng của các nhân tố đến việc doanh nghiệp

tự nguyện sử dụng KTNB. Các biến được đưa vào kiểm định bao gồm việc doanh nghiệp có *Chủ tịch HĐQT độc lập*, *Tỉ lệ thành viên HĐQT độc lập*, *Mức sở hữu vốn của các thành viên HĐQT* và *Mức tập trung cổ đông*. Kết quả nghiên cứu của Goodwin và Kent (2004, 2006) cho thấy chỉ duy nhất tính độc lập của chủ tịch HĐQT là có ảnh hưởng đến việc doanh nghiệp tự nguyện sử dụng KTNB song mức độ ảnh hưởng không đáng kể và không phát hiện ra bằng chứng cho mối quan hệ tác động của các yếu tố. Trong khi đó, kết quả nghiên cứu của Ismael (2013 và 2018) lại có nhiều khác biệt, các biến đều có mối quan hệ trong đó chỉ mức độ sở hữu vốn của thành viên HĐQT là có ảnh hưởng đáng kể (ngược chiều) đến nhu cầu sử dụng KTNB của doanh nghiệp, các yếu tố còn lại gồm chủ tịch HĐQT độc lập, tỉ lệ thành viên HĐQT độc lập, mức tập trung cổ đông đều có ảnh hưởng tương ứng là ngược chiều, ngược chiều và cùng chiều nhưng đều ở mức không đáng kể. Riêng Carey và cộng sự (2000) thực hiện nghiên cứu về nhu cầu kiểm toán của các công ty gia đình nên biến về QTDN có tính đặc thù của các khách thể nghiên cứu. Các tác giả đã sử dụng hai biến là *nhà quản lý trong công ty không có quan hệ gia đình* và *nhà quản lý trong ban điều hành không có quan hệ gia đình*. Kết quả là cả hai biến này đều không có mối liên hệ đáng kể với biến phụ thuộc được quan tâm.

Thứ năm, đặc điểm rủi ro và QLRR của doanh nghiệp được phần lớn các nghiên cứu đưa vào khảo sát. Trong đó, các nghiên cứu quan tâm nhiều đến những rủi ro về khía cạnh hoạt động và khía cạnh tài chính thông qua các chỉ báo gồm *hoạt động trong lĩnh vực tài chính – ngân hàng*, *hệ số nợ*, *tỉ lệ nợ phải thu* và *hàng tồn kho*, *tỉ lệ dòng tiền hoạt động*, *mức độ đầu tư vào tài sản tại chỗ (TSCĐ)* cũng như khả năng thanh khoản. Kết quả nghiên cứu cho thấy các tác giả đều tìm được bằng chứng thuyết phục cho việc doanh nghiệp sử dụng KTNB chịu ảnh hưởng cùng chiều và đáng kể của lĩnh vực hoạt động tài chính – ngân hàng (Arena và Azzone, 2007; Goodwin và Kent, 2006); dòng tiền hoạt động (Goodwin và Kent, 2006; Carcello và cộng sự, 2005; Knechel và Willekens, 2006; Hay và Davis, 2004); tỉ lệ nợ phải thu và hàng tồn kho (Ismael, 2013 và 2018; Carcello và cộng sự, 2005; Knechel và Willekens, 2006; Hay và Davis, 2004). Về hệ số nợ, có chút khác biệt giữa các tác giả khi Jensen và Meckling (1976) nhận định bằng phân tích định tính rằng hệ số nợ có ảnh hưởng quan trọng đến nhu cầu tự nguyện sử dụng KTNB của doanh nghiệp; Hay và Davis (2004) cũng ủng hộ điều đó bằng một kết quả nghiên cứu định lượng song Goodwin và Kent (2006) và Carey và cộng sự (2000) lại không tìm thấy bằng chứng cho mối liên hệ giữa hệ số nợ với nhu cầu sử dụng KTNB của doanh nghiệp. Bên cạnh đó, ảnh hưởng của đặc điểm QLRR của doanh nghiệp cũng được xem xét. Trong các công bố của

mình, Ismael (2013, 2018) và Goodwin và Kent (2006) đều đi đến một kết luận về việc doanh nghiệp có ủy ban QLRR thì có khả năng tự nguyện sử dụng chức năng KTNB cao hơn trong khi Knechel và Willekens (2006) thì không tìm thấy mối liên hệ giữa chúng. Cùng với ủy ban QLRR, việc doanh nghiệp có một quy trình QLRR cũng là một yếu tố tác động thuận chiều và đáng kể đến việc doanh nghiệp có sử dụng KTNB theo nghiên cứu của Goodwin và Kent (2006).

Thứ sáu là đặc điểm nhà quản trị của doanh nghiệp được các nghiên cứu trước xem xét bao gồm: quan điểm, nhu cầu, chuyên môn và nhận thức của nhà quản trị. Trong đó, từ góc nhìn của nhà quản lý, việc sử dụng chức năng KTNB có thể có những lo ngại về sự phức tạp quan liêu hay lo ngại về mối quan hệ giữa lợi ích và chi phí của hoạt động KTNB. Arena và Azzzone (2007) đã khảo sát 2 biến này và thu được kết quả về một mối quan hệ tác động ngược chiều và có ý nghĩa thống kê cao của hai biến đến việc sử dụng KTNB. Bên cạnh đó, một số nghiên cứu định tính khác cũng cho rằng nhu cầu giám sát của nhà quản lý, nhận thức của nhà quản lý, chuyên môn của nhà quản lý có ảnh hưởng đáng kể đến việc doanh nghiệp có KTNB hay không (Phan Trung Kiên, 2008; Nguyễn Thị Hồng Thúy, 2010)

Thứ bảy là mối quan hệ với bên ngoài. Ảnh hưởng của các yếu tố bên ngoài được xem xét trong các nghiên cứu tiền nhiệm xoay quanh mối quan hệ về kiểm toán ngoài thông qua các biến như việc doanh nghiệp *sử dụng dịch vụ của Big4/ Big 5*, *phí kiểm toán ngoài* (Goodwin và Kent, 2006; Ismael, 2013 và 2018); *mối liên hệ với IIA* (Arena và Azzzone, 2007) hay *khả năng chi trả cho việc giám sát* (Carcello và cộng sự, 2005). Tuy nhiên, các nghiên cứu này đều không tìm được bằng chứng cho ảnh hưởng của các biến đến việc tự nguyện sử dụng KTNB của doanh nghiệp. Bên cạnh đó, nghiên cứu của Phan Trung Kiên (2008), Nguyễn Thị Hồng Thúy (2010) còn đưa ra nhận định về khả năng ảnh hưởng của yếu tố thuộc môi trường như *mức độ hội nhập và phát triển chung, chính sách của Nhà nước* đến việc thiết lập và thực hiện KTNB trong doanh nghiệp, mặc dù chỉ là những phán đoán mang tính khảo sát định tính.

Như vậy, các nhân tố ảnh hưởng đến khả năng hiện hữu của KTNB trong doanh nghiệp đã được nghiên cứu trong một số các công trình khoa học trong và ngoài nước. Trong đó phần lớn các nghiên cứu được thực hiện ở nước ngoài nơi có bối cảnh khác biệt với nước ta. Mặt khác, các nghiên cứu đó cho những kết quả mà còn chứa những điểm mâu thuẫn nhất định và rất khó để khái quát hóa cho các bối cảnh khác nhau.

1.2.1.2. Tổng quan các công trình nghiên cứu về nhân tố ảnh hưởng đến hiệu lực của kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp

Các nghiên cứu về nhân tố ảnh hưởng đến hiệu lực của KTNB đã được một số tác giả thực hiện. Các nghiên cứu này đa phần đến từ các nước có KTNB tương đối phát triển và xuất hiện trong khoảng cuối thập kỷ 1990 trở về đây.

Nhóm thứ nhất là các nghiên cứu về nhân tố ảnh hưởng trực tiếp đến hiệu lực của KTNB gồm có Arena và Azzone (2009), Sayag (2010), Mihret (2010), Ismael (2013), Alzeban và Gwilliam (2014), Drogalas và cộng sự (2015).

Arena và Azzone (2009) thực hiện nghiên cứu ảnh hưởng của các đặc điểm KTNB đến hiệu lực KTNB trong các công ty lớn của Italia. Các tác giả đã đo lường các đặc điểm của KTNB bao gồm: quy mô KTNB, chứng chỉ nghề nghiệp của IIA và tư cách thành viên của IIA, sự tham gia của các KTVNB vào QLRR và sự tham gia của UBKT trong hoạt động KTNB. Đồng thời biến phụ thuộc-hiệu lực của KTNB được các tác giả đo lường bởi *tỉ lệ các khuyến nghị KTNB được thực hiện* thông qua thang đo 04 điểm. Kết quả nghiên cứu chỉ ra rằng *hiệu lực của KTNB* của doanh nghiệp bị ảnh hưởng bởi: *đặc điểm của KTNB (bao gồm: Quy mô KTNB, Chứng chỉ nghề nghiệp của IIA và Tư cách thành viên của IIA, Sự tham gia của các KTVNB vào QLRR và Sự tham gia của UBKT trong hoạt động KTNB), các quy trình và hoạt động kiểm toán và các liên kết tổ chức.*

Nghiên cứu của Sayag năm 2010 về nhân tố ảnh hưởng đến hiệu lực KTNB ở các tổ chức của Israel. Kết quả, tác giả phát hiện ra các yếu tố *quyết định đến hiệu lực của KTNB* gồm: *Năng lực chuyên môn của KTVNB, Chất lượng của công việc KTNB, Sự độc lập trong tổ chức KTNB* (gồm độc lập trong việc lên chương trình, độc lập trong khâu thực hiện và độc lập trong báo cáo) và *Sự hỗ trợ từ lãnh đạo cấp cao*. Các yếu tố đó được chứng minh là có *tác động cùng chiều đến hiệu lực của KTNB* trong đó sự hỗ trợ và ủng hộ từ ban lãnh đạo cấp cao có ảnh hưởng lớn nhất (Sayag, 2010)

Mihret (2010) cũng quan tâm đến vấn đề nghiên cứu này. Tác giả đã xây dựng thành công các chỉ tiêu đo lường các nhân tố tác động đến hiệu lực của KTNB gồm: *Sự thành thạo và chuyên nghiệp của KTV, Tính độc lập-khách quan, Phạm vi kiểm toán, Chất lượng kế hoạch kiểm toán và thực hiện kế hoạch kiểm toán, Chất lượng báo cáo kiểm toán và Việc giám sát thực hiện các khuyến nghị*. Nghiên cứu này đã sử dụng phương pháp định lượng để thực hiện kiểm định các giả thuyết về mối quan hệ giữa các biến độc lập với hiệu lực KTNB. Kết quả tìm được bằng chứng cho mỗi quan

hệ giữa *Trình độ của KTV*, *Tính độc lập khách quan của KTNB* có mối quan hệ với *hiệu lực kiểm toán* rõ ràng hơn tại các DNNN rồi mới tới các doanh nghiệp tư nhân.

Ismael (2013) thực hiện nghiên cứu nhằm điều tra hiệu lực KTNB và các yếu tố xác định hiệu lực của KTNB trong các DNNY của Anh. Tác giả đưa ra 4 đặc điểm của KTNB bao gồm *Quy mô*, *Tính độc lập*, *Phương pháp kỹ thuật của KTNB* và *Năng lực của KTVNB* và tập trung vào việc đánh giá các đặc tính này cũng như tác động của chúng đối với KSNB, QLRR và quy trình quản trị. Ưu điểm lớn của nghiên cứu này là việc sử dụng một phép đo tổng hợp (điểm) bao gồm bốn số đo phụ: quy mô, tính độc lập và tính khách quan, phương pháp và kỹ thuật cũng như các kỹ năng và kiến thức của KTNB để đánh giá chất lượng KTNB thay vì sử dụng thước đo theo quan điểm của người trả lời. Phương pháp tổng hợp này dựa trên các tiêu chuẩn IIA mới nhất và do đó có các khía cạnh chưa từng được đề cập trong các nghiên cứu trước. Khắc phục nhược điểm về dữ liệu và thang đo của các nghiên cứu trước, Ismael (2013) đã sử dụng dữ liệu thực tế về KTNB thay vì nhận thức hoặc đánh giá chủ quan của người được khảo sát để đo lường các đặc điểm thuộc tính chất lượng của KTNB. Điều đó giúp cải thiện kỹ thuật đo lường biến và làm tăng độ tin cậy của thang đo. Nghiên cứu này cũng khắc phục sự giới hạn của các nghiên cứu trước qua việc mở rộng phạm vi nội hàm của hiệu lực KTNB *đối với cả ba vai trò của KTNB gồm: KSNB, QLRR, quy trình quản trị*. Kết quả nghiên cứu chỉ ra rằng các yếu tố xác định hiệu lực KTNB bao gồm: *Độc lập và khách quan, Phương pháp và kỹ thuật KTNB, Nhân viên đầy đủ và có thẩm quyền*.

Alzeban và Gwilliam (2014) thực hiện cuộc khảo sát đối với 203 nhà quản lý và 239 KTVNB của tổ chức khu vực công Ả Rập sau đó áp dụng các kỹ thuật phân tích thống kê và hồi quy đa biến. Kết quả cho bằng chứng về một mối liên hệ giữa chất lượng KTNB và 5 yếu tố gồm *Năng lực KTVNB, Quy mô bộ phận KTNB, Mối quan hệ của KTNB với bên trong và bên ngoài, Tính độc lập của KTNB và sự hỗ trợ của quản lý*. Các mối quan hệ đều tích cực và có ý nghĩa thống kê cao, trong đó sự hỗ trợ của quản lý cho KTNB được xác định là có ảnh hưởng quan trọng nhất đến chất lượng của KTNB.

Drogalas và cộng sự (2015) thực hiện một cuộc khảo sát được thực hiện tại 140 doanh nghiệp Hy Lạp niêm yết trên sàn chứng khoán Athens. Nội dung khảo sát liên quan đến chất lượng KTNB và các nhân tố được xác định là có liên quan đến hiệu lực KTNB theo thang đo likert. Các tác giả đã thu được bằng chứng cho thấy rằng các yếu tố chính ảnh hưởng đến *hiệu lực KTNB* là: (i) *Chất lượng của KTNB*, (ii) *Thẩm quyền của nhóm KTNB*, (iii) *Tính độc lập của KTNB* và (iv) *Sự hỗ trợ của quản lý*.

Nhóm thứ hai là các nghiên cứu nhân tố có ảnh hưởng gián tiếp đến hiệu lực của KTNB như Myers và Gramling (1997), Zain và Stewart (2006), Al-Twaijry và cộng sự (2003), Sarens (2009), Abdolmohammadi (2012), Alzeban và Gwilliam (2014), Yu và cộng sự (2019).

Ngay từ năm 1997, Myers và Gramling (1997) đã quan tâm đến tầm quan trọng của việc là *thành viên IIA* và việc *có chứng chỉ của IIA*. Nghiên cứu sử dụng dữ liệu từ cuộc khảo sát đối với các giám đốc KTNB, giám đốc tài chính và thành viên HĐQT của các công ty của Hoa Kỳ. Các tác giả đã phát hiện ra rằng: chứng chỉ chuyên môn của IIA (CIA) được cho là có thẩm quyền và tạo ra một lợi thế nghề nghiệp trong các vị trí KTNB tức là tạo ra sự khác biệt về năng lực của KTV.

Al-Twaijry và cộng sự (2003) điều tra sự phát triển và hiệu quả của KTNB đã sử dụng bảng câu hỏi và phỏng vấn để điều tra mức độ hợp tác giữa các KTNB và bên ngoài trong các công ty Ả Rập Saudi. Nghiên cứu nhận định rằng *tính khách quan, năng lực và kinh nghiệm làm việc* là những yếu tố quan trọng ảnh hưởng đến việc KTNB không được kiểm toán ngoài chấp nhận.

Zain và Stewart (2006) sử dụng dữ liệu từ một cuộc khảo sát với các KTVNB của 76 DNNY tại Malaysia. Các tác giả đã sử dụng *quy mô KTNB* và *kinh nghiệm của KTVNB* làm biến quan sát cho các đặc tính chất lượng của KTNB sau đó kiểm tra tác động của chúng *đối với đóng góp của KTNB trong kiểm toán BCTC* qua quan điểm của KTVNB. Kết quả cho thấy *quy mô KTNB* có ảnh hưởng tích cực đến đóng góp của KTNB đối với kiểm toán BCTC.

Sarens và cộng sự (2009) điều tra mối quan hệ giữa KTNB và UBKT. Nhóm tác giả thực hiện phỏng vấn UBKT và KTVNB từ bốn công ty ở Bỉ. Từ kết quả nghiên cứu, nhóm tác giả phát hiện được rằng nếu KTVNB có năng lực chuyên môn (thông qua kỹ năng phù hợp) sẽ ảnh hưởng đến việc cải thiện KSNB, điều này mang lại mức độ hài lòng đáng kể cho UBKT. Kỹ năng của KTVNB chịu ảnh hưởng bởi quá trình đào tạo, sự chuyên nghiệp và kinh nghiệm kiểm toán. Các KTV lâu năm được xem là có chất lượng cao hơn các KTV mới vào nghề (vì những người này cần có thời gian để tiếp thu và bổ sung kiến thức về công ty).

Theo Sarens (2009), để chứng minh giá trị gia tăng của KTNB có thể tìm bằng chứng cho thấy các đặc tính chất lượng của KTNB có tác động tích cực đến KSNB, QLRR và quy trình QTDN. Sarens đề xuất các nghiên cứu trong tương lai kiểm tra tác động tích cực của chất lượng KTNB đến KSNB và QLRR - hai khía cạnh quan trọng trong QTDN. Hơn thế, Sarens cho rằng chất lượng KTNB nên được điều tra từ hai

khía cạnh: (i) các *đặc điểm của KTNB* như là một tổng thể bao gồm *tính khách quan và độc lập, phương pháp kiểm toán và kỹ thuật kiểm toán*; (ii) *đặc điểm của các KTVNB làm việc trong KTNB (các kỹ năng và kiến thức KTNB)*.

Abdolmohammadi (2012) quan tâm đến tầm quan trọng của việc sử dụng và tuân thủ các tiêu chuẩn IIA về hiệu lực của các hoạt động KTNB. Dữ liệu lấy từ nghiên cứu về KTNB của Khối hiểu biết chung (CBOK) do IIA công bố năm 2006 với phản hồi từ 1029 trưởng KTNB. Kết quả cho thấy thời gian là thành viên IIA, chứng nhận KTNB của IIA, thời gian đào tạo cho các KTVNB có liên quan tích cực với việc sử dụng các tiêu chuẩn IIA- từ đó ảnh hưởng đến tính hiệu lực của KTNB tại các tổ chức này.

Alzeban và Gwilliam (2013) thực hiện các cuộc phỏng vấn với các KTVNB, các nhà quản lý cấp cao trong các tổ chức khu vực công và các KTV thuộc cơ quan kiểm toán Nhà nước của Ả-rập Xê Út nhằm xem xét ảnh hưởng của các yếu tố đến việc thực hiện chức năng, vai trò của KTNB. Các yếu tố được xem xét gồm *năng lực chuyên môn của KTVNB; tính độc lập và khách quan của KTNB; sự hỗ trợ của ban quản lý đối với KTNB và mối quan hệ giữa các tổ chức được kiểm toán và KTNB*. Kết quả nghiên cứu cho thấy rằng nếu KTNB càng độc lập, khách quan thì càng đảm bảo thực hiện tốt vai trò chức năng của họ.

Abbott và cộng sự (2016) thực hiện xem xét ảnh hưởng của năng lực chuyên môn và tính độc lập của KTNB đến chất lượng BCTC được đo lường bằng biến đổi tích điều chỉnh thông qua việc khảo sát các KTVNB và các trưởng KTNB của các công ty lớn thuộc nhóm FORTUNE 1000. Kết quả nghiên cứu cho thấy năng lực chuyên môn của KTVNB và tính độc lập của KTNB là những nhân tố làm tăng chất lượng BCTC-một trong những mục tiêu đảm bảo của KTNB.

Yu và cộng sự (2019) thực hiện một nghiên cứu nhằm xem xét mối liên hệ giữa chất lượng KTNB và các khiếm khuyết KSNB đối với thực hiện mục tiêu hoạt động, báo cáo và tuân thủ của KTNB. Các tác giả đã sử dụng dữ liệu thứ cấp thu thập từ cơ sở dữ liệu của cơ quan quản lý Nhà nước và Tạp chí kinh tế Đài Loan (TEJ) từ năm 2005 đến năm 2007 với 3.340 quan sát. Nhóm tác giả cũng xem xét liệu nhân tố quy mô KTNB (được đo lường bởi ngân sách hỗ trợ cho KTNB) và năng lực chuyên môn của KTNB có ảnh hưởng đến chất lượng KSNB hay không. Kết quả cho thấy khi bộ phận KTNB được đầu tư phù hợp, bộ phận này có thể đáp ứng tốt cả 03 mục tiêu (hoạt động, báo cáo và tuân thủ) của đơn vị. Trong khi đó, năng lực chuyên môn (đo lường thông qua đào tạo, chứng chỉ chuyên môn và kinh nghiệm) chỉ có ảnh hưởng tích cực đến hiệu quả hoạt động KSNB hơn là đối với mục tiêu tuân thủ.

Ở Việt Nam, nghiên cứu về hiệu lực KTNB tiếp cận theo hướng nghiên cứu nhân tố chưa được thực hiện nhiều. Một số nghiên cứu đã có tiếp cận gần với chủ đề hiệu lực KTNB. Vũ Thúy Hà (2016, 2017) thực hiện đề tài nghiên cứu “Các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng KTNB trong các Tổng công ty thuộc Tập đoàn Công nghiệp than - khoáng sản Việt Nam” bằng việc sử dụng các câu hỏi điều tra theo thang đo Likert 5 điểm với các kỹ thuật phân tích thống kê đa biến trên phần mềm SPSS. Kết quả thu được bằng chứng về mối quan hệ có ý nghĩa thống kê của các yếu tố đến chất lượng KTNB gồm *kinh nghiệm của KTVNB, ý thức của KTVNB, đào tạo KTVNB, tính độc lập của KTNB, kiểm soát chất lượng KTNB*. Trong đó, kinh nghiệm của KTVNB được xác định là có ảnh hưởng mạnh nhất đến chất lượng kiểm toán. Nhân tố Công ty không có ảnh hưởng đáng kể đến chất lượng KTNB. Một vấn đề mà nghiên cứu gặp phải là không làm rõ được khái niệm và thang đo chất lượng KTNB. Hơn nữa, việc sử dụng thang đo 5 điểm theo cảm nhận của các bên mang tính chủ quan, đối tượng khảo sát bao gồm cả những thành phần khó có thể hiểu biết rõ về những vấn đề được trao đổi như kế toán viên.

Bằng phương pháp nghiên cứu dữ liệu thứ cấp và tổng hợp, phân tích các tài liệu có liên quan, Nguyễn Thị Hồng Thúy (2010), Lê Thị Thu Hà (2011), Nguyễn Thị Thu Thủy (2016) và Nguyễn Thị Khánh Vân (2018) trong các nghiên cứu của mình về chủ đề KTNB gắn với các công ty, tập đoàn kinh tế hoặc các công ty tài chính ở Việt Nam đã đưa ra các nhận định như: hiệu quả của tổ chức KTNB phụ thuộc nhiều vào quan điểm của nhà quản lý (Nguyễn Thị Khánh Vân, 2018), các yếu tố như năng lực chuyên môn và tính độc lập, khách quan của đội ngũ KTVNB có tác động đáng kể đến việc nâng cao chất lượng cho KTNB (Lê Thị Thu Hà, 2011) hay chất lượng của KTNB được quyết định bởi năng lực chuyên môn của KTVNB (đo lường bằng kinh nghiệm công tác, trình độ giáo dục và số giờ tham gia đào tạo hàng năm) (Nguyễn Thị Hồng Thúy, 2010). Hơn thế, khi tính độc lập và khách quan của KTNB bị đe dọa vì lý do vị trí của các KTVNB luân chuyển thường xuyên, hoạt động kiểm soát của các tập đoàn sẽ không còn đảm bảo được tính hiệu quả tối ưu cần có trong quản lý hoạt động của đơn vị (Nguyễn Thị Hồng Thúy, 2010). Nguyễn Thị Thu Thủy (2016) khẳng định rằng: các DNNY muốn tổ chức KTNB đạt chất lượng thì cần quan tâm nhiều đến các yếu tố ảnh hưởng trực tiếp đến tính độc lập và khách quan của KTVNB (trưởng ban KTNB phải được báo cáo trực tiếp công việc chuyên môn cho BKS hay phải được bổ nhiệm, miễn nhiệm bởi HĐQT và chỉ có HĐQT mới được quyền phê chuẩn các chế độ lương thưởng cho trưởng ban KTNB) và năng lực của KTVNB.

Tổng hợp các kết quả nghiên cứu tiền nhiệm, có thể thấy, các nhân tố được cho là có ảnh hưởng đến hiệu lực của KTNB bao gồm các yếu tố bên trong và các yếu tố bên ngoài KTNB, có thể có ảnh hưởng trực tiếp hoặc gián tiếp (thông qua tác động đến chất lượng, hiệu quả của KTNB) đến hiệu lực KTNB trong các loại đơn vị khác nhau. Các nghiên cứu đã tập trung vào chỉ ra các nhân tố có khả năng ảnh hưởng trực tiếp đến hiệu lực của KTNB hoặc ảnh hưởng gián tiếp thông qua tác động đến chất lượng, hiệu quả của công tác KTNB trong các loại hình đơn vị.

(Phụ lục 1.02-Tổng hợp các nhân tố có ảnh hưởng đến hiệu lực của KTNB trong doanh nghiệp qua tổng quan tài liệu)

- Các yếu tố bên trong của KTNB:

✓ *Chất lượng của KTNB*: Nhiều nghiên cứu coi chất lượng KTNB là yếu tố đầu vào trong mô hình nghiên cứu. Một số nghiên cứu đã chứng minh được rằng chất lượng KTNB có ảnh hưởng quan trọng đến hiệu lực của KTNB (Drogalas và cộng sự, 2015; Sayag, 2010; Sarens, 2009). Song chất lượng của KTNB xét theo từng công đoạn, từng khâu trong quy trình KTNB lại không có tác động đến hiệu lực của KTNB (Mihret, 2010). Trong đó, chất lượng là nhân tố tổng hợp thường được đo lường bằng các chỉ báo cụ thể như kiến thức, kỹ năng, kinh nghiệm và trình độ của KTVNB, tính độc lập khách quan của KTKB hay việc đào tạo KTVNB. Bên cạnh đó, nhiều nghiên cứu coi chất lượng KTNB là yếu tố đầu ra trong mô hình khảo sát nhân tố mà các nhân tố đầu vào có khả năng ảnh hưởng có thể là quy mô KTNB, năng lực của KTVNB, tính độc lập khách quan của KTNB và một số yếu tố khác. Trong trường hợp này, các yếu tố đầu vào có thể được suy luận về khả năng ảnh hưởng gián tiếp đến hiệu lực của KTNB thông qua tác động đến chất lượng của KTNB.

✓ *Quy mô của KTNB*: Yếu tố này được khảo sát bởi một số tác giả và thu được kết quả cho thấy qui mô KTNB có ảnh hưởng tích cực đến hiệu lực của KTNB một cách trực tiếp như Arena và Azzone (2009); Ismael (2013) và Yu và cộng sự (2019). Một số nghiên cứu khác như Alzeban và Gwilliam (2014), Yu và cộng sự (2019) hay Zain và Stewart (2006) cũng đã khảo sát ảnh hưởng của qui mô KTNB và thấy được mối quan hệ tích cực của yếu tố này đến KTNB trên các khía cạnh khác như vai trò, chất lượng của KTNB đối với kiểm toán BCTC, tuân thủ và các hoạt động của doanh nghiệp, qua đó gián tiếp ảnh hưởng đến hiệu lực của KTNB.

✓ *Tính độc lập và khách quan của KTNB*: Đây là một trong những nguyên tắc quan trọng mà các KTV phải tuân thủ để tạo nên chất lượng và hiệu lực của hoạt động kiểm toán nói chung và KTNB nói riêng (Prawitt và cộng sự, 2009). Theo Chi (1997),

KTNB là một chức năng giám sát nội bộ nên ở trong tổ chức, KTNB cần có tính độc lập cao để đạt được mục tiêu một cách hiệu lực. Rất nhiều nghiên cứu gồm cả các nghiên cứu định lượng, định tính và hỗn hợp đã khảo sát đặc điểm này của KTNB và kết quả thu được cũng có sự khác biệt nhất định. Các tác giả Sayag (2010), Mihret (2010), Drogalas và cộng sự (2015) đều chứng tỏ được rằng tính độc lập khách quan của KTNB có ảnh hưởng tích cực đến hiệu lực của KTNB. Các nghiên cứu định tính của Nguyễn Thị Hồng Thúy (2010) Lê Thị Thu Hà (2011), Nguyễn Thị Thu Thủy (2016) cũng cho thấy tính độc lập của KTNB và tính khách quan của KTVNB có tác động đáng kể đến chất lượng KTNB trong các loại hình tổ chức đã khảo sát. Riêng Al-Twajry và cộng sự (2003) đã chứng tỏ rằng tính độc lập, khách quan của KTNB ảnh hưởng đến vai trò của KTNB với kiểm toán ngoài. Ngược lại, Alzeban và Gwilliam (2014) và Abbott và cộng sự (2016) thông qua phương pháp nghiên cứu định lượng lại thu được bằng chứng rằng không có mối liên hệ tác động giữa tính độc lập, khách quan của KTNB với hiệu lực của KTNB (thông qua việc tác động đến vai trò, chất lượng kiểm toán BCTC).

✓ *Năng lực của KTVNB*: Đây cũng là một yếu tố được nhiều nghiên cứu quan tâm, khảo sát. Một cách khái quát, năng lực chuyên môn của KTVNB được cho rằng có ảnh hưởng tích cực, thậm chí là quan trọng đến hiệu lực của KTNB một cách trực tiếp (Ismael, 2013) hoặc gián tiếp thông qua tác động lên việc thực hiện vai trò, chức năng, chất lượng KTNB (Al-Twajry và cộng sự, 2003; Alzeban và Gwilliam, 2014; Alzeban và Gwilliam, 2013; Lê Thị Thu Hà, 2011; Nguyễn Thị Thu Thủy, 2016). Bên cạnh đó, nhiều tác giả đã khảo sát năng lực chuyên môn của KTVNB trên các biểu hiện cụ thể như kinh nghiệm, kỹ năng, trình độ được đào tạo, thời gian đào tạo, chứng chỉ và bằng cấp cũng như mức độ chuyên nghiệp. Theo đó, kinh nghiệm được cho là có ảnh hưởng quan trọng đến chất lượng, vai trò của KTNB trong nghiên cứu của Al-Twajry và cộng sự (2003), Vũ Thúy Hà (2016, 2017), Yu và cộng sự (2019), Nguyễn Thị Hồng Thúy (2010), Nguyễn Thị Thu Thủy (2016) song cũng có tác giả không tìm được mối liên hệ giữa yếu tố này với hiệu lực của KTNB (Zain và Stewart, 2006; Sarens và cộng sự, 2009). Kỹ năng cũng là một yếu tố được nhận định có khả năng ảnh hưởng tích cực đến hiệu lực của KTNB (Sarens và cộng sự, 2009; Mihret, 2010) song Sarens (2009) lại không tìm thấy mối liên hệ giữa hai nhân tố này. Việc KTVNB là thành viên của IIA, có các chứng chỉ nghề nghiệp đặc biệt là chứng chỉ của IIA cũng được cho rằng có khả năng ảnh hưởng đến hiệu lực của KTNB một cách trực tiếp (Arena và Azzone, 2009; Mihret, 2010) hoặc gián tiếp (Abdolmohammadi, 2012; Yu và cộng sự, 2019; Nguyễn Thị Thu Thủy, 2016). Việc KTVNB được đào tạo về chuyên

môn nghiệp vụ và mức độ đào tạo không có ảnh hưởng trực tiếp đến hiệu lực của KTNB (Sarens, 2009; Sarens và cộng sự, 2009) song có tác động gián tiếp theo kết quả nghiên cứu của Abdolmohammadi (2012), Yu và cộng sự (2019), Nguyễn Thị Hồng Thúy (2010), Nguyễn Thị Thu Thủy (2016). Riêng Mihret (2010) đã chứng tỏ rằng trình độ của KTVNB thể hiện qua tính chuyên nghiệp là yếu tố có ảnh hưởng lớn nhất đến hiệu lực KTNB trong các doanh nghiệp.

✓ *Phương pháp, phạm vi và quy trình của KTNB*: cũng được đưa vào khảo sát và thu được kết quả về việc có khả năng ảnh hưởng đáng kể đến hiệu lực của KTNB (Ismael, 2013; Arena và Azzone, 2009); song cũng có kết quả khác khi không tìm thấy mối liên hệ giữa phương pháp và phạm vi của KTNB với hiệu lực của KTNB (Sarens, 2009; Mihret, 2010).

- Các yếu tố bên ngoài KTNB:

✓ *Quan điểm, sự ủng hộ của nhà quản lý đối với KTNB*: Phần lớn các nghiên cứu bao gồm cả nghiên cứu định tính như Alzeban và Gwilliam (2014), và nghiên cứu định lượng như Drogalas và cộng sự (2015), Sayag (2010) đều cho một kết quả khá nhất quán rằng sự quan tâm, ủng hộ của nhà quản lý có ảnh hưởng đáng kể, thậm chí ảnh hưởng quan trọng nhất đến tính hiệu lực của KTNB. Ngoại trừ Alzeban và Gwilliam (2013), nghiên cứu này đã không tìm thấy bằng chứng cho mối quan hệ giữa sự ủng hộ của nhà quản lý đến việc thực hiện chức năng, vai trò của KTNB tại các tổ chức khu vực công Ả-rập Xê Út.

✓ *Các yếu tố khác* như mối quan hệ của KTNB với các bên có liên quan, việc UBKT tham gia vào KTNB, việc KTNB tham gia vào QLRR, các đặc điểm của doanh nghiệp là những yếu tố không thuộc đặc điểm nội tại của KTNB cũng được một số nghiên cứu quan tâm, khảo sát. Các kết quả nghiên cứu cho thấy các yếu tố này có ảnh hưởng tích cực đến hiệu lực của KTNB (Arena và Azzone, 2009; Alzeban và Gwilliam, 2014). Bên cạnh đó, Alzeban và Gwilliam (2013), Vũ Thúy Hà (2016, 2017) cho rằng không tồn tại mối quan hệ giữa các yếu tố này đến hiệu lực của KTNB.

Có thể nói, các nghiên cứu định lượng về hiệu lực của KTNB đều sử dụng các đặc điểm chất lượng của KTNB làm nhân tố tác động tuy nhiên số biến được sử dụng hạn chế, còn bỏ ngỏ nhiều biến. Một số kết luận trên thu được từ kết quả phân tích định tính hoặc được thực hiện ở các tổ chức thuộc khu vực công hoặc được nghiên cứu tại các nước có trình độ phát triển KTNB tương đối cao. Không nghiên cứu nào trước đây ngoài nghiên cứu của nước Anh điều tra một cách đầy đủ và toàn diện tác động

của các đặc điểm chất lượng đến hiệu lực của KSNB, QLRR và các quy trình quản trị như ba vai trò của KTNB hiện đại.

1.2.1.3. Đánh giá chung về các công trình nghiên cứu trong nước và trên thế giới có liên quan đến đề tài.

*** Về nội dung nghiên cứu**

Những nghiên cứu về nhân tố ảnh hưởng đến khả năng hiện hữu và hiệu lực của KTNB trong doanh nghiệp đã được quan tâm đáng kể bởi một số nhóm tác giả và được thực hiện chủ yếu tại các nước, các khu vực có KTNB tương đối phát triển như Mỹ, Châu Âu, Châu Á-Thái Bình Dương và đang dần được quan tâm ở Việt Nam tuy chưa đáng kể. Góc độ quan tâm và kết quả thu được từ các nghiên cứu này tuy có những khác biệt nhất định nhưng cơ bản đã có những thành tựu chung. Theo đó, các tác giả đã cho thấy bằng chứng rằng sự hiện hữu của KTNB trong doanh nghiệp hay việc tự nguyện sử dụng chức năng KTNB của doanh nghiệp chịu tác động bởi các đặc điểm của doanh nghiệp bao gồm quy mô, tính phức tạp của doanh nghiệp; đặc điểm rủi ro và QLRR, đặc điểm QTDN, đặc điểm nhà quản trị của doanh nghiệp và một số yếu tố khác. Đồng thời, các nghiên cứu tiền nhiệm cũng xác định được các nhân tố ảnh hưởng đến tính hiệu lực của KTNB trong doanh nghiệp bao gồm các nhân tố thuộc về đặc điểm thuộc tính của KTNB, sự ủng hộ của nhà quản trị và một số nhân tố khác.

Tuy nhiên, như đã nói ở trên, kết quả nghiên cứu của các tác giả vẫn chứa đựng những điểm mâu thuẫn, đôi chỗ nhân tố và thang đo được sử dụng chưa thực sự thích hợp. Phạm vi nghiên cứu của một số công bố chưa đầy đủ, toàn diện về nội hàm của các nhân tố. Thêm vào đó, số lượng nghiên cứu trực tiếp về nhân tố ảnh hưởng đến sự hiện hữu và hiệu lực của KTNB trong khu vực doanh nghiệp chưa nhiều.

***Về phương pháp nghiên cứu:**

Phương pháp được sử dụng trong các nghiên cứu tương đối đa dạng, kết hợp nhuần nhuyễn giữa phương pháp định lượng và định tính thông qua việc xử lý và phân tích dữ liệu thu thập được từ một mẫu đủ lớn các doanh nghiệp. Trong nghiên cứu nhân tố ảnh hưởng đến khả năng hiện hữu của KTNB, mô hình hồi quy Binary Logistic được sử dụng phổ biến với biến phụ thuộc dạng nhị phân và các biến giải thích bao gồm cả dạng biến giả và biến định lượng liên tục. Còn các nghiên cứu nhân tố ảnh hưởng đến hiệu lực của KTNB được thực hiện chủ yếu thông qua các phân tích hồi quy tuyến tính. Thực tế đó đều là những lựa chọn hợp lý để giải quyết vấn đề nghiên cứu, đồng thời giúp có thể đối chiếu kết quả giữa các nghiên cứu với nhau thuận lợi hơn.

Bên cạnh đó, một số nghiên cứu mới chỉ dừng ở việc sử dụng các phương pháp phân tích thống kê giản đơn hoặc chỉ dùng các phương pháp nghiên cứu định tính. Một số tác giả sử dụng thang đo chưa hợp lý hoặc đối tượng khảo sát, quy mô khảo sát chưa thực sự thuyết phục.

****Về cơ sở lý thuyết***

Lý thuyết đại diện được coi là lý thuyết nền tảng, được hầu hết các tác giả vận dụng để giải thích cho sự hình thành nhu cầu tự nguyện/sự tồn tại của chức năng KTNB trong doanh nghiệp thông qua vấn đề bất đối xứng thông tin trong doanh nghiệp. Lý thuyết đại diện cũng được sử dụng trong việc giải thích sự xuất hiện KTNB trong quản trị doanh nghiệp.

Ngoài ra, các nghiên cứu còn vận dụng linh hoạt một số lý thuyết khác như: lý thuyết tính kinh tế của chi phí giao dịch, lý thuyết thể chế, lý thuyết về các bên liên quan. Đồng thời, khuôn khổ lý thuyết về KTNB của IIA, các khuôn khổ lý thuyết về KSNB, QLRR và QTDN cũng được vận dụng làm cơ sở phát triển và giải thích cho các vấn đề nghiên cứu.

****Về bối cảnh nghiên cứu***

Một mặt, các nghiên cứu đều được thực hiện trong bối cảnh xu hướng quốc tế hóa và hội nhập kinh tế toàn cầu và cuộc cách mạng khoa học công nghệ lần 4 đang diễn ra nhanh mạnh, mở ra hàng loạt các cơ hội và kèm theo đó là những rủi ro, thách thức cho các doanh nghiệp. Mặt khác, mỗi nghiên cứu được đặt trong bối cảnh riêng về quản trị và thể chế, pháp lý đặc thù.

Có thể thấy, bối cảnh của các nghiên cứu trước tương đối đa dạng bao gồm cả những nước có yêu cầu QTDN mạnh, UBKT và KTNB là bắt buộc như Hoa Kỳ và gồm cả những nước mà các quy tắc QTDN linh hoạt hơn, UBKT và KTNB vẫn là một nhu cầu tự nguyện (tự nguyện có ràng buộc và giải trình, tự nguyện không kèm theo giải trình) như ở Anh, Australia,... Song phần lớn các nghiên cứu được đề cập trong phần tổng quan đều được thực hiện ở những nước có nền kinh tế nói chung và KTNB nói riêng đã đạt mức phát triển hoặc tương đối phát triển.

****Về khách thể nghiên cứu***

Các nghiên cứu quốc tế đa phần lựa chọn thực hiện tại các DNNY nói chung hoặc DNNY trong một khối ngành rộng của nền kinh tế, thậm chí liên kết DNNY của các nước với nhau. Một số ít các tác giả khảo sát các loại hình tổ chức khác nhau công ty gia đình, tổ chức tài chính – ngân hàng,... Một số nghiên cứu còn thực hiện khảo sát

cả khu vực công. Tuy nhiên, việc khảo sát các doanh nghiệp gồm cả niêm yết và chưa niêm yết hoặc các doanh nghiệp trong một ngành sản xuất kinh doanh cụ thể với những đặc thù ngành thì chưa được nghiên cứu nào thực hiện.

Về cơ bản có thể thấy: các nghiên cứu tiền nhiệm đã mang lại một bức tranh tương đối đầy đủ, toàn diện, chi tiết và xác thực về thực tiễn KTNB, góp phần cung cấp hiểu biết đầy đủ hơn về thực tiễn KTNB đang thay đổi nhanh chóng ở các khu vực trên thế giới. Qua đó phản ánh một quá trình hình thành và sự phát triển hoàn thiện không ngừng về lý luận cũng như thực tiễn KTNB theo thời gian và không gian.

1.2.2. Khoảng trống và định hướng nghiên cứu

1.2.2.1. Khoảng trống nghiên cứu

Qua những tổng hợp các nghiên cứu trong và ngoài nước, có thể thấy, về cơ bản, các nghiên cứu đã phát hiện và/hoặc kiểm định ảnh hưởng của đặc điểm của doanh nghiệp đến sự tự nguyện sử dụng KTNB/khả năng hiện hữu của KTNB trong doanh nghiệp; đồng thời đã nghiên cứu được ảnh hưởng của các đặc điểm thuộc tính của KTNB đến vai trò/hiệu lực/chất lượng của KTNB đối với QTDN, KSNB và QLRR. Tuy nhiên, tác giả nhận thấy vẫn còn một số ***hạn chế, khoảng trống*** trong các nghiên cứu trước như sau:

➤ ***Thứ nhất***, những nghiên cứu tiền nhiệm còn những hạn chế nhất định về phương pháp, dữ liệu hoặc còn khoảng trống về nội dung nghiên cứu.

✓ ***Một là*** phần lớn các nghiên cứu chưa đủ bao quát về nội dung, còn bỏ trống một số khía cạnh nội hàm của các yếu tố được xem xét. Ví dụ: i) Chưa khảo sát đủ các đặc tính của KTNB khi nghiên cứu khả năng ảnh hưởng của chúng đến hiệu lực của KTNB; ii) Với mỗi đặc điểm thuộc tính của KTNB, chỉ lựa chọn một hoặc hai tiêu chí để đo lường, không bao quát hết các nội hàm; iii) Chỉ tập trung xem xét ảnh hưởng của các đặc điểm KTNB đến một hoặc một số khía cạnh như hiệu lực của KTNB đối với KSNB; iv) Trong nghiên cứu về nhân tố ảnh hưởng đến việc sử dụng KTNB, một số đặc điểm của doanh nghiệp bị bỏ sót như đặc điểm QTDN, đặc điểm tương tác với môi trường.

✓ ***Hai là*** một số thang đo, biến quan sát được sử dụng để biểu thị cho một nhân tố chưa phù hợp dẫn đến không thu được kết quả như kỳ vọng. Ví dụ: Số phân khúc hoạt động không hẳn đo lường tốt cho sự phức tạp của doanh nghiệp; hay, một số nghiên cứu sử dụng dữ liệu dựa trên đánh giá của người được khảo sát về khả năng ảnh hưởng của các nhân tố đến việc sử dụng KTNB. Điều đó khiến chất lượng của dữ liệu thu được phụ thuộc nhiều vào yếu tố chủ quan của người trả lời.

✓ *Ba* là kết quả thu được từ các nghiên cứu chứa đựng một số mâu thuẫn: cùng một biến nhưng trong nghiên cứu này có thể có mối quan hệ cùng chiều, ở nghiên cứu khác lại ra mối quan hệ ngược chiều với biến phụ thuộc; hay cùng một biến có thể có mối quan hệ có ý nghĩa thống kê với biến phụ thuộc trong nghiên cứu này nhưng lại không có ý nghĩa trong nghiên cứu khác.

✓ *Bốn* là các nghiên cứu trong nước có chủ đề gần phần lớn tập trung phản ánh, đánh giá thực trạng theo các phương pháp định tính hoặc thống kê mô tả, nghiên cứu định lượng về KTNB rất hạn chế. Có rất ít nghiên cứu liên quan trực tiếp đến đề tài của luận án. Đặc biệt, tác giả chưa được tiếp cận nghiên cứu trong nước về nhân tố ảnh hưởng đến khả năng hiện hữu cũng như hiệu lực của KTNB trong doanh nghiệp Việt Nam.

➤ *Thứ hai*, những nghiên cứu có liên quan cùng vấn đề nghiên cứu lại có sự khác biệt đáng kể về bối cảnh hoặc khách thể nghiên cứu so với Việt Nam:

✓ *Một* là về bối cảnh nghiên cứu, các nghiên cứu đã có đều được thực hiện ở những nước có bối cảnh nghiên cứu khác biệt đáng kể với Việt Nam bao gồm những khác biệt về thể chế pháp lý chung, về quy tắc quản trị và về khuôn khổ thực hành KTNB; sự khác biệt về quá trình hình thành và mức độ phát triển của KTNB.

✓ *Hai* là khách thể nghiên cứu, khách thể trong các nghiên cứu đa phần là các DNNY nói chung hoặc là các DNNY phi tài chính; một số nghiên cứu quan tâm đến các công ty gia đình, các doanh nghiệp nông nghiệp,... Ít nghiên cứu xem xét các doanh nghiệp gắn với một ngành/lĩnh vực cụ thể và đặc biệt chưa có nghiên cứu nào về KTNB gắn với các doanh nghiệp thuộc ngành thép với những đặc thù về quản trị và rủi ro.

1.2.2.2. Định hướng nghiên cứu của đề tài luận án

Từ những phân tích tổng quan trên, tác giả nhận thấy vẫn còn những *khoảng trống* để lại từ các nghiên cứu trước và tác giả lựa chọn nghiên cứu theo hai hướng chính là: i) Nghiên cứu *ảnh hưởng của các đặc điểm của doanh nghiệp đến sự hiện hữu của KTNB* và ii) Nghiên cứu *ảnh hưởng của các đặc điểm của KTNB đến hiệu lực của KTNB*, cụ thể như sau:

Một là, tiến hành khảo sát và kiểm định những phát hiện của các nghiên cứu trước trong bối cảnh của Việt Nam gắn với môi trường thế giới đang từng ngày thay đổi. Bối cảnh của thế giới đã có nhiều thay đổi với sự tác động mạnh mẽ của xu thế hội nhập toàn cầu, sự phát triển nhanh chóng của khoa học-công nghệ, sự biến động khó lường của môi trường kinh doanh và ảnh hưởng của những tổ chức có tính quốc tế và khu vực. Bối cảnh của nước Việt Nam với đặc điểm thể chế- kinh tế-quản lý mang

đặc thù của nước đang phát triển có những khác biệt so với các nước phát triển chịu nhiều tác động của những xu thế hội nhập khu vực và quốc tế đang diễn ra ngày một sâu rộng. Do vậy, những kết quả nghiên cứu đã có từ các nghiên cứu nước ngoài sẽ được đặt vào bối cảnh của Việt Nam trong giai đoạn hiện nay để xem có thay đổi không.

Hai là khảo sát những phát hiện đã có trong bối cảnh mới của KTNB với những thay đổi về thực tiễn và lý luận. Lý luận và các khuôn khổ thực hành về KTNB cũng như KSNB, QTDN và QLRR đang có những thay đổi đáng kể khiến cho một số kết quả nghiên cứu trước đó cần nghiên cứu thêm trong bối cảnh mới của KTNB như biểu hiện sự hiện hữu của KTNB trong doanh nghiệp, đánh giá về tính hiệu lực của KTNB đối với KSNB, QLRR và các quy trình quản trị.

Ba là nghiên cứu những yếu tố đặc thù ngành thép về hoạt động kinh doanh, các loại rủi ro và quản trị qua các nhân tố như chuỗi giá trị ngành thép, đặc điểm hàng tồn kho và nợ phải thu, đặc điểm nợ trong tổng nguồn tài trợ, sự tham gia hội nhập kinh tế trong hoạt động của doanh nghiệp,... Xét trong một ngành, khi các doanh nghiệp có sự tương đồng về đặc thù ngành thì những khác biệt về quy mô, cơ cấu sở hữu, loại hình hoạt động, mức độ tham gia chuỗi giá trị ngành, mức độ hội nhập kinh tế ... tạo ra sự khác biệt về việc sử dụng và hiệu lực của KTNB như thế nào.

Bốn là nghiên cứu nội dung đầy đủ và bao quát hơn so với từng nghiên cứu trước đó thông qua việc xem xét năm đặc điểm thuộc tính của KTNB với đầy đủ các tiêu chí nội hàm của chúng và xem xét tính hiệu lực của KTNB đối với cả ba góc độ: KSNB, QLRR và QTDN từ góc nhìn của đầy đủ ba bên đại diện cho chủ thể KTNB, khách thể KTNB và người sử dụng kết quả KTNB.

Năm là bổ sung, điều chỉnh một số chỉ báo, thang đo chưa được xem xét hoặc chưa đựng kết quả mẫu thuận trong các nghiên cứu trước (các biến về quản trị doanh nghiệp, các biến về sự phức tạp của doanh nghiệp, thang đo các nhân tố thuộc đặc điểm của KTNB) và đối chiếu với các nghiên cứu đã công bố.

Tóm tắt chương 1

Chương đầu tiên của luận án đã giải quyết được hai vấn đề. *Thứ nhất*, chương đã giới thiệu lý do lựa chọn đề tài nghiên cứu xuất phát từ sự cần thiết về mặt khoa học, lý luận và từ yêu cầu thực tiễn công tác quản trị và kiểm soát tại các doanh nghiệp ngành thép. Đồng thời, phần đầu của chương cũng đã nêu khái quát về mục tiêu nghiên cứu, đối tượng và phạm vi nghiên cứu, phương pháp thực hiện nghiên cứu, kết cấu tổng quát của luận án và những đóng góp mới của luận án. *Thứ hai*, chương đã thực hiện tổng quan tài liệu thông qua việc tổng hợp và đánh giá những công trình nghiên cứu trong nước và trên thế giới có liên quan đến đề tài luận án. Quá trình tổng quan tài liệu được thực hiện theo hai nội dung chính: i) Một là các nghiên cứu về nhân tố ảnh hưởng đến sự hiện hữu KTNB trong các doanh nghiệp và ii) Hai là các nghiên cứu về nhân tố ảnh hưởng đến hiệu lực của KTNB. Từ đó, chương 1 đã chỉ ra khoảng trống nghiên cứu đồng thời nêu rõ định hướng nghiên cứu của luận án làm tiền đề cho việc xác định cơ sở lý thuyết, xây dựng mô hình và lựa chọn phương pháp nghiên cứu ở các chương sau.

CHƯƠNG 2: NHỮNG VẤN ĐỀ LÝ LUẬN VÀ CƠ SỞ LÝ THUYẾT

2.1. Lý luận về sự hiện hữu của kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp và các nhân tố ảnh hưởng

2.1.1. Sự hiện hữu của kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp

2.1.1.1. Kiểm toán nội bộ theo quan điểm hiện đại

Nhìn lại lịch sử phát triển của KTNB, có thể thấy, KTNB trải qua một chặng đường chưa hẳn là dài nếu so với lịch sử phát triển của kiểm toán độc lập cũng như kiểm toán Nhà nước. Tuy nhiên, quá trình đó đã ghi nhận sự phát triển không ngừng của KTNB về lý luận và thực tiễn. Điều đó được thể hiện rõ nét qua những khái niệm, định nghĩa KTNB được công bố ở những bối cảnh khác nhau.

Năm 1978, định nghĩa hoàn chỉnh đầu tiên về KTNB được IIA công bố trong “Bộ tiêu chuẩn thực hành KTNB chuyên nghiệp” (IIA, 1978). Theo đó, *“KTNB là một chức năng thẩm định độc lập được thiết lập bên trong một tổ chức để xem xét và đánh giá các hoạt động của tổ chức với tư cách là một sự trợ giúp đối với tổ chức đó. Đó là một dạng kiểm soát có chức năng kiểm tra, đánh giá tính đầy đủ và hiệu lực của các kiểm soát khác”* (IIA, 1978, tr7). Qua đó, IIA đã chỉ ra rằng: i) KTNB có chức năng thẩm định, đánh giá, kiểm tra; ii) KTNB là một dạng kiểm soát đặc biệt vì nó thuộc hệ thống kiểm soát của tổ chức nhưng có chức năng kiểm tra, đánh giá các kiểm soát khác một cách độc lập, khách quan; iii) Hoạt động của KTNB phục vụ cho tổ chức, hỗ trợ tổ chức hoàn thành mục tiêu chứ không chỉ hỗ trợ riêng cho ban giám đốc.

Trong cuốn “KTNB hiện đại-Đánh giá các hoạt động và hệ thống kiểm soát” (Modern internal auditing-Appraising operations and controls), Brink và Witt phát biểu rằng: *“KTNB là một chức năng thẩm định độc lập được thiết lập bên trong một tổ chức để xem xét và đánh giá các hoạt động của tổ chức với tư cách là một sự trợ giúp đối với tổ chức”* (Nguyễn Đình Hương và cộng sự, 2000, tr.9). Các tác giả cũng đã phân tích kỹ nội hàm của các thuật ngữ, chỉ rõ KTNB bao gồm “toàn bộ phạm vi các mức dịch vụ” cả việc kiểm tra kế toán-tài chính và việc thẩm tra xác minh một cách sâu sắc và ở một trình độ tổ chức cao hơn, tác động đến tất cả các hoạt động của tổ chức. Công việc này do tổ chức và nhân viên của chính tổ chức thực hiện, khác hẳn với công việc do KTV bên ngoài hoặc do một đối tác khác thực hiện. Đặc biệt, hoạt động của KTNB được khẳng định là một sự hỗ trợ cho tổ chức-coi đó là kết quả cuối cùng của KTNB.

Không ngừng hoàn thiện lý luận để bắt kịp yêu cầu thực tiễn, tháng 6 năm 1999, IIA đã thông qua một định nghĩa mới, đưa ra một cách nhìn toàn diện hơn về KTNB. Định nghĩa mới xác định *“KTNB là một hoạt động đảm bảo và tư vấn độc lập, khách quan được thiết kế nhằm tạo ra giá trị và cải thiện hoạt động của một tổ chức. KTNB giúp tổ chức hoàn thành mục tiêu bằng cách đưa ra một cách tiếp cận có hệ thống, có kỷ luật để đánh giá và cải thiện hiệu lực của quá trình QLRR, kiểm soát và quản trị”* (IIA, 1999, tr.45). Định nghĩa này đề cập đến sự thay đổi trọng tâm của KTNB, từ việc tập trung vào kiểm toán tài chính và kiểm toán tuân thủ sang kiểm toán hoạt động (Sawyer, 2003), mở rộng từ chức năng đảm bảo sang cách tiếp cận giá trị, tạo ra giá trị gia tăng cho tổ chức, từ đó mở ra một kỷ nguyên mới của nghề KTNB-nghề bảo vệ giá trị doanh nghiệp; mở rộng trọng tâm của chức năng KTNB từ chỗ hỗ trợ KSNB và thực hiện các mục tiêu của tổ chức sang nhấn mạnh đến hiệu lực cải thiện một cách toàn diện hơn bao trùm các hoạt động, các quy trình KSNB, QLRR, QTDN. Định nghĩa này của IIA với cách tiếp cận mới, mở rộng và thay đổi khác biệt về tính chất và phạm vi của KTNB (Kirsten Rae và cộng sự, 2008).

Sau những vụ bê bối tài chính đầu những năm 2000 (liên quan đến tập đoàn Worldcom và Enron của Hoa Kỳ) và đặc biệt sau khi Hoa Kỳ ban hành Đạo luật Sarbanes-Oxley (2002), KTNB đứng trước những yêu cầu mới của một giai đoạn phát triển hiện đại. IIA tiếp tục sửa đổi định nghĩa về KTNB năm 1999. Đến năm 2016, sau nhiều lần sửa đổi, IIA chính thức công bố định nghĩa mới về KTNB trong Khung thực hành chuyên môn quốc tế về KTNB (IPPF) như sau: *“KTNB là một hoạt động đảm bảo và tư vấn khách quan, độc lập được thiết kế để tăng thêm giá trị và cải thiện hoạt động của một tổ chức. Nó giúp một tổ chức thực hiện các mục tiêu của mình bằng cách đưa ra một cách tiếp cận có hệ thống, có kỷ luật để đánh giá và nâng cao hiệu lực của các quy trình QLRR, kiểm soát và quản trị”* (IIA, 2016b).

Định nghĩa của IIA (2016b) đã nhấn mạnh những điểm nổi bật của KTNB hiện đại như sau:

Một là: Chức năng của KNTB được diễn đạt ngắn gọn bằng hai thuật ngữ “đảm bảo và tư vấn” mang tính độc lập và khách quan.

Hai là: Không đề cập rõ chủ thể của KTNB có nghĩa là chủ thể của KTNB không nhất thiết phải được thiết lập bên trong tổ chức mà có thể được cung cấp từ bên ngoài miễn sao đảm bảo tính độc lập, khách quan.

Ba là: Nhấn mạnh sứ mệnh của KTNB là làm tăng thêm giá trị và cải thiện hoạt động và giúp thực hiện mục tiêu của tổ chức chứ không chỉ giới hạn trong phạm vi phục vụ nhà quản lý.

Bốn là: Các đối tượng của KTNB được xem xét mở rộng trên phạm vi toàn bộ tổ chức trong đó nhấn mạnh đến KSNB, QLRR và các quy trình quản trị.

Năm là: KTNB sử dụng phương pháp tiếp cận dựa trên các tiêu chuẩn mang tính kỷ luật và có hệ thống đảm bảo hiệu suất, chất lượng đối với các cam kết KTNB.

Định nghĩa này được coi là đầy đủ, toàn diện nhất về KTNB tính đến nay. So với các định nghĩa trước, về cơ bản, định nghĩa này tiếp tục khẳng định tính độc lập, khách quan và hiệu lực kiểm tra, đánh giá của KTNB đối với tổ chức. Điểm mới nổi bật và tích cực của định nghĩa này là đã nhìn nhận và khẳng định hiệu lực “*tạo giá trị gia tăng, cải thiện hoạt động và hỗ trợ hoàn thành mục tiêu của tổ chức*” được thực hiện dựa trên *phương thức tiếp cận có hệ thống và kỷ luật* hướng đến đối tượng hiện đại của KTNB là “*tính hiệu lực, hiệu quả của quá trình QLRR, kiểm soát và quản trị*”, nhấn mạnh hiệu lực toàn diện của KTNB trong QTDN, QLRR, KSNB.

Định nghĩa dẫn ở trên của IIA (2016b) cũng là định nghĩa được sử dụng để làm cơ sở lý luận cho các vấn đề liên quan trong nghiên cứu này.

Theo đó, bản chất của KTNB được thể hiện trên cơ sở tổng hợp đặc điểm chung và đặc điểm riêng gắn với bối cảnh hiện đại. Cụ thể:

Thứ nhất, KTNB là một loại hình kiểm toán nên mang đầy đủ những đặc điểm của kiểm toán nói chung, bao gồm:

- Có chức năng đảm bảo (kiểm tra, đánh giá, xác nhận) và tư vấn;
- Có tính độc lập, khách quan và hình thành tất yếu xuất phát từ nhu cầu thực tiễn của QTDN, quản lý và kiểm soát của các tổ chức;
- Có đối tượng là thông tin kế toán-tài chính, tính tuân thủ và tính hiệu quả, hiệu lực, hiệu năng của các hoạt động, các quy trình quản lý, kiểm soát của tổ chức;
- Chủ thể kiểm toán đều phải đảm bảo các tiêu chuẩn, điều kiện nhất định về chuyên môn, nghiệp vụ, phẩm chất đạo đức nghề nghiệp và sự am hiểu về tổ chức được kiểm toán;
- Quá trình kiểm toán đều phải dựa trên những cơ sở pháp lý nhất định và thông qua các phương pháp kỹ thuật cũng như cách thức tiếp cận nhất định.

Thứ hai, KTNB mang đặc trưng riêng do thuật ngữ “nội bộ” chi phối.

- Tính “nội bộ” thể hiện ở phạm vi kiểm toán. Các đối tượng kiểm toán là của tổ chức. Nội dung kiểm toán là nội dung trong hoạt động quản trị, điều hành, kiểm soát

và sản xuất kinh doanh của tổ chức. Không gian diễn ra hoạt động KTNB cũng trong phạm vi các đơn vị, bộ phận của tổ chức.

- Tính chất “nội bộ” còn thể hiện ở đối tượng phục vụ mà KTNB hướng đến. Đối tượng phục vụ trực tiếp và ưu tiên hàng đầu của KTNB chính là bản thân tổ chức mà kéo theo đó là lợi ích của các chủ thể thuộc phạm vi nội bộ tổ chức như các chủ sở hữu (HĐTV, HĐQT,...), các cấp quản lý, nhân viên của tổ chức...; từ đó, gián tiếp phục vụ lợi ích của các đối tượng bên ngoài có liên quan. Như vậy, theo thời gian, đối tượng phục vụ của KTNB đã mở rộng ra các đối tượng bên ngoài song các đối tượng “nội bộ” vẫn là đối tượng trực tiếp và trọng tâm.

- Tính “nội bộ” thể hiện ở yếu tố chủ thể thực hiện hoạt động kiểm toán, gọi là KTVNB. Ban đầu, KTVNB đều là nhân sự của tổ chức, được giao thực hiện các nhiệm vụ của KTNB trong phạm vi tổ chức. Song, với quan điểm hiện nay, nhân sự KTNB không chỉ giới hạn bên trong phạm vi của tổ chức mà còn có thể được thuê ngoài từ các hãng kiểm toán độc lập. Do đó, cách diễn đạt “KTNB là một bộ phận được thiết lập bên trong đơn vị...” (Nguyễn Quang Quynh, Ngô Trí Tuệ, 2013, tr.99) không còn phù hợp nữa. Như vậy, về cơ cấu tổ chức và nguồn nhân sự cho KTNB không còn mang tính “nội bộ” hoàn toàn nữa mà có tính mở, linh động hơn và hướng đến tính hiệu lực, chuyên nghiệp.

- Do tính chất “nội bộ” nên tính độc lập, khách quan của KTNB cũng chỉ là tương đối, mức độ đạt được phụ thuộc nhiều vào các quy định và cách thức tổ chức bộ phận KTNB cũng như hoạt động của KTNB trong từng tổ chức và từng bối cảnh cụ thể.

Thứ ba, KTNB hiện đại gắn với bối cảnh mới về lý luận và thực tiễn của kinh tế-quản lý-khoa học công nghệ không ngừng phát triển và đầy biến động.

- Chức năng và vai trò của KTNB được mở rộng và nhấn mạnh vào chức năng đảm bảo, tư vấn (IIA, 2016); KTNB tích hợp mạnh mẽ với QTDN, KSNB và QLRR (Jie Liu, 2012) nhằm giúp tổ chức tạo giá trị gia tăng, cải thiện hoạt động và các quá trình, hỗ trợ tổ chức hoàn thành mục tiêu (IIA, 2016)

- Trọng tâm của KTNB có sự phát triển mở rộng và chuyển hướng trọng tâm. Một mặt, KTNB hướng trọng tâm vào việc đánh giá các hoạt động phi tài chính, đánh giá khả năng nhận diện, xử lý và phòng tránh rủi ro; đánh giá tính hiệu lực của các hoạt động kiểm soát, tính hiệu lực của quá trình huy động và sử dụng các nguồn lực, tính hiệu năng của quản lý. Mặt khác, một số đối tượng rất mới được bổ sung vào danh mục nội dung KTNB hiện đại quan tâm như kiểm toán môi trường, kiểm toán CNTT, kiểm toán năng lượng, kiểm toán mua bán-sáp nhập doanh nghiệp...

- KTNB hướng đến sử dụng các phương pháp kỹ thuật có hàm lượng CNTT cao hơn và được khuyến cáo ưu tiên phương thức tiếp cận kiểm toán dựa trên rủi ro, thực hiện kiểm toán liên tục (Đặng Đình Tân, 2017). Điều này phù hợp với bối cảnh mới về sự phát triển của CNTT và mức độ biến đổi phức tạp, khó lường, đầy rủi ro của môi trường hoạt động của doanh nghiệp hiện đại.

Như vậy, KTNB là hoạt động, chức năng mang tính độc lập, khách quan được thiết lập và vận hành nhằm kiểm tra, đánh giá, xác nhận và tư vấn về độ tin cậy của thông tin, tính hiệu lực và hiệu quả của các hoạt động và quá trình QTDN, KSNB và QLRR; từ đó làm gia tăng giá trị, cải thiện hoạt động và hỗ trợ đạt được các mục tiêu của tổ chức bằng các phương pháp kỹ thuật riêng, thông qua một cách tiếp cận phù hợp và dựa trên một cơ sở pháp lý nhất định. Theo xu thế, KTNB trở nên chủ động thay vì phản ứng; có tính dự báo thay vì giải thích, có tác dụng ngăn chặn thay vì phát hiện và hướng về tương lai thay vì hướng về quá khứ (Đặng Đình Tân, 2017)

2.1.1.2. Dấu hiệu kiểm toán nội bộ hiện hữu trong doanh nghiệp

Dấu hiệu tồn tại KTNB trong doanh nghiệp được xem xét từ hai góc độ: nội dung và hình thức tương ứng với các hoạt động KTNB và chủ thể thực hiện các hoạt động đó. Từ bản chất và quan điểm hiện đại về KTNB (IIA, 2016b), sự hiện hữu của KTNB trong doanh nghiệp có thể được cụ thể hóa qua các dấu hiệu như sau:

Một là các hoạt động KTNB trong doanh nghiệp

Hoạt động của KTNB là hoạt động gắn với việc thực hiện chức năng của KTNB. Trước đây, KTNB có chức năng “hỗ trợ các thành viên của tổ chức trong việc đảm nhận nhiệm vụ một cách hiệu quả; cung cấp dịch vụ phân tích, đánh giá, kiến nghị, tư vấn và các thông tin liên quan đến các hoạt động cần được xem xét thúc đẩy kiểm soát hiệu quả với mức chi phí hợp lý” (IIA, 2001). Tuy nhiên, chức năng KTNB đang dần thay đổi. Đến nay, KTNB được diễn đạt gồm có hai chức năng là đảm bảo và tư vấn (IIA, 2016a):

- Chức năng đảm bảo là “việc KTVNB thực hiện đánh giá các bằng chứng một cách khách quan để đưa ra ý kiến hoặc kết luận về một tổ chức, hoạt động, chức năng, quy trình, hệ thống hay những vấn đề cụ thể” “nhằm mục đích cung cấp một đánh giá độc lập về các quy trình quản trị, QLRR và kiểm soát của tổ chức” (IIA, 2016a).

- Chức năng tư vấn là việc KTVNB thực hiện các hoạt động tư vấn cho tổ chức nhằm gia tăng giá trị và cải thiện các quy trình quản trị, QLRR, kiểm soát của tổ chức (IIA, 2016a).

Các chức năng nói trên được KTNB thực hiện thông qua các hoạt động đánh giá độc lập và tư vấn cải thiện các quy trình quản trị, KSNB và QLRR, nâng cao giá trị gia tăng của tổ chức. Các hoạt động đó bao gồm (IIA, 2016a):

✓ Các hoạt động đánh giá và đưa ra các khuyến nghị thích hợp nhằm cải thiện quy trình quản trị trong việc hoàn thành các mục tiêu. Điều phối các hoạt động và trao đổi thông tin giữa HĐQT, kiểm toán độc lập, KTNB, các đơn vị cung cấp dịch vụ đảm bảo khác và ban quản lý” (*Tiêu chuẩn 2110- Quản trị*).

✓ Các hoạt động đánh giá khả năng xảy ra gian lận, cách thức tổ chức QLRR gian lận; đánh giá tính hiệu lực và góp phần cải thiện quy trình QLRR (*Tiêu chuẩn 2120-QLRR*)

✓ Các hoạt động đánh giá tính đầy đủ, hiệu lực và khách lệ cải tiến liên tục các biện pháp kiểm soát trong việc ứng phó với các rủi ro trong quản trị, hoạt động và hệ thống thông tin (*Tiêu chuẩn 2130 - Kiểm soát*)

Các hoạt động KTNB thường được thực hiện trên cơ sở các quyết định kiểm toán, kế hoạch kiểm toán, chương trình kiểm toán và thường được lưu lại kết quả trên các biên bản kiểm toán, báo cáo kiểm toán,...hoặc được ghi chép, phản ánh trên các báo cáo khác có liên quan của doanh nghiệp. Đó cũng là dấu hiệu chứng minh doanh nghiệp có các hoạt động KTNB đã diễn ra.

Hai là chủ thể thực hiện các hoạt động KTNB

Trước đây, chủ thể của hoạt động KTNB được hiểu: “là một bộ phận độc lập được thiết lập trong đơn vị tiến hành công việc kiểm tra và đánh giá các hoạt động phục vụ yêu cầu quản trị nội bộ đơn vị” và “là một bộ phận trong đơn vị hoạt động riêng biệt và ở mức kiểm soát cao để xác định xem KSNB hoạt động có hiệu quả hay không” (*Nguyễn Quang Quỳnh, Ngô Trí Tuệ, 2013, tr.99*). Theo đó, KTNB được hiểu là một bộ máy KTNB được thiết lập ngay trong doanh nghiệp với đội ngũ nhân sự của doanh nghiệp phục vụ cho chính doanh nghiệp.

Tuy nhiên, hiện nay, quan điểm về KTNB đã có nhiều thay đổi, trở nên linh hoạt và mở hơn nhiều khi KTNB được coi là một chức năng và có thể được thực hiện bởi đội ngũ chuyên gia đến từ các hãng kiểm toán chuyên nghiệp (outsourcing) thay vì hoàn toàn là đội ngũ nhân sự tại chỗ của doanh nghiệp (in-house) (Nguyễn Thị Hồng Thúy, 2013). Định nghĩa của IIA về bộ phận KTNB đưa ra trong IPPF 2016 cũng thể hiện nhất quán với quan điểm này: “Bộ phận KTNB được dùng để chỉ một phòng, một bộ phận, một nhóm chuyên gia hoặc một (nhiều) người hành nghề khác cung cấp các dịch vụ kiểm toán và tư vấn một cách độc lập và khách quan nhằm gia tăng giá trị và

nâng cao hoạt động của tổ chức” (IIA, 2016a, tr.27). Khi đó, những chủ thể thực hiện hoạt động KTNB của doanh nghiệp được gọi là KTVNB và tạo thành *bộ phận KTNB* theo định nghĩa của IIA như đã dẫn ở trên.

Quan điểm đó mở ra nhiều lựa chọn cho doanh nghiệp về một chủ thể của hoạt động KTNB và mô hình thiết lập bộ phận KTNB của doanh nghiệp (Nguyễn Thị Hồng Thúy, 2013) :

- Một là doanh nghiệp có thể thiết lập một bộ phận KTNB bao gồm các nhân viên của doanh nghiệp theo mô hình KTNB tại chỗ (in-house model).

- Hai là doanh nghiệp có thể lựa chọn phương án thuê ngoài dịch vụ KTNB từ các hãng kiểm toán độc lập, khi đó, bộ phận KTNB bao gồm các chuyên gia được doanh nghiệp thuê ngoài để thực hiện chức năng KTNB cho doanh nghiệp (outsourcing model) (Selim và Yiannakas, 2001; Carey và cộng sự, 2006; Nguyễn Thị Hồng Thúy, 2013).

- Ba là doanh nghiệp có thể kết hợp hai phương án trên để có một mô hình linh hoạt hơn với một số nhân sự (ví dụ, trưởng KTNB) là nhân sự của chính doanh nghiệp và các nhân sự khác được thuê ngoài (Co-outsourcing model) (Peter Tickner, 2011; Nguyễn Thị Hồng Thúy, 2013).

Việc thiết lập bộ phận KTNB với các nhân sự dù là tại chỗ hay thuê ngoài đều được thực hiện theo những quy định, quy trình và thể hiện thông qua các văn bản nhất định như quyết định thành lập bộ phận KTNB/tổ KTNB; quy định chức năng, nhiệm vụ của bộ phận KTNB hay hợp đồng thuê ngoài dịch vụ KTNB,.. Đó chính là dấu hiệu nhận biết sự tồn tại của bộ phận KTNB trong doanh nghiệp.

Như vậy, hoạt động KTNB và bộ phận KTNB là hai mặt của một vấn đề, có mối quan hệ chặt chẽ với nhau: nếu coi hoạt động KTNB là nội dung thì bộ phận KTNB là hình thức của KTNB. Một doanh nghiệp có sự hiện hữu của KTNB khi đồng thời có hoạt động KTNB và có bộ phận KTNB (theo IPPF 2016). Sự hiện hữu đó thể hiện thông qua các giấy tờ, tài liệu minh chứng cho các hoạt động KTNB đã diễn ra và minh chứng cho sự hiện hữu của bộ phận KTNB trong doanh nghiệp.

2.1.2. Các nhân tố ảnh hưởng đến khả năng hiện hữu của kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp

Khả năng hiện hữu của KTNB trong một doanh nghiệp chính là xác suất một doanh nghiệp đồng thời có các hoạt động KTNB và có bộ phận KTNB theo quan điểm của IPPF (IIA, 2016a). Khả năng có hay không có sự hiện hữu của KTNB trong một

doanh nghiệp chịu sự chi phối của nhiều yếu tố. Các yếu tố phản ánh đặc điểm của doanh nghiệp trên các khía cạnh khác nhau đã được các nghiên cứu tiền nhiệm phát hiện và chứng minh rằng có khả năng ảnh hưởng đến sự hiện hữu của KTNB của doanh nghiệp. Từ kết quả tổng quan, các nhân tố là đặc điểm của doanh nghiệp được cho rằng có khả năng ảnh hưởng đến sự hiện hữu của KTNB trong doanh nghiệp có thể chia thành các nhóm yếu tố bao gồm: quy mô và tính phức tạp của doanh nghiệp; đặc điểm rủi ro và QLRR của doanh nghiệp, đặc điểm quản trị và nhà quản trị của doanh nghiệp, đặc điểm mối quan hệ của doanh nghiệp với bên ngoài.

✓ *Quy mô và tính phức tạp của doanh nghiệp:*

+ Quy mô của doanh nghiệp là chỉ tiêu phản ánh hoạt động của doanh nghiệp về mặt lượng, có thể thông qua số lượng lao động, sản lượng sản xuất, mức vốn điều lệ, tổng tài sản hoặc giá trị tài sản cố định, doanh thu tổng hoặc doanh thu thuần,... doanh nghiệp có quy mô càng lớn thì yêu cầu đối với công tác quản lý, kiểm soát càng cao và phức tạp hơn.

+ Số đơn vị trực thuộc, phụ thuộc hay công ty con là chỉ tiêu phản ánh mức độ phức tạp về cơ cấu phân cấp trong doanh nghiệp thông qua số lượng các chi nhánh, các đơn vị trực thuộc hoặc phụ thuộc, các công ty con. doanh nghiệp có nhiều đơn vị, chi nhánh, công ty con thì các mối quan hệ trong phân cấp quản lý và quan hệ kinh tế càng phức tạp hơn.

+ Mức độ tham gia chuỗi giá trị ngành là số khâu trong chuỗi giá trị ngành mà doanh nghiệp tham gia vào. Theo Porter (1985), chuỗi giá trị được hiểu là một tập hợp những hoạt động từ khâu thiết kế đến sản xuất đến tiêu thụ một sản phẩm nhất định, mỗi hoạt động trong đó đều đem lại giá trị gia tăng cho sản phẩm. Mỗi ngành có một chuỗi giá trị riêng với các khâu nối tiếp nhau để tạo ra sản phẩm cuối cùng của ngành và đưa sản phẩm đó đến với người tiêu dùng. doanh nghiệp càng tham gia sâu vào chuỗi giá trị ngành thì đòi hỏi sự đầu tư về các nguồn lực càng nhiều và tính phức tạp càng cao.

+ Loại hình doanh nghiệp: Căn cứ vào tình trạng giao dịch chứng khoán để phân biệt các doanh nghiệp được quan tâm thành hai loại: doanh nghiệp là công ty đại chúng và doanh nghiệp không phải là công ty đại chúng (Quốc hội, 2014; Chính phủ, 2017). Công ty đại chúng bao gồm những công ty cổ phần có giao dịch chứng khoán trên sàn giao dịch tập trung (HNX và HOSE)-gọi là DNNY và những công ty cổ phần giao dịch chứng khoán trên sàn chứng khoán “phi tập trung” hay “sàn trung chuyển” (sàn UPCoM). Loại thứ hai gồm các doanh nghiệp còn lại như công ty cổ phần chưa

giao dịch trên cả hai loại sản chứng khoán, công ty trách nhiệm hữu hạn hay doanh nghiệp tư nhân. doanh nghiệp là công ty đại chúng phức tạp hơn về quan hệ sở hữu vốn cũng như yêu cầu chặt chẽ hơn về quản trị, kiểm soát.

Có thể thấy, quy mô, số đơn vị, mức độ tham gia chuỗi giá trị ngành và loại hình doanh nghiệp là những yếu tố phản ánh đặc điểm hoạt động của doanh nghiệp theo hướng thuận chiều với tính chất phức tạp trong công tác quản lý, kiểm soát các hoạt động của doanh nghiệp. Do đó, các yếu tố này có khả năng ảnh hưởng đến KTNB của doanh nghiệp.

✓ *Đặc điểm rủi ro và QLRR của doanh nghiệp:*

doanh nghiệp có rủi ro cao và có ủy ban QLRR cũng như quy trình QLRR có nhu cầu cao hơn về một cơ chế đánh giá, giám sát như KTNB. Đặc điểm rủi ro và QLRR của doanh nghiệp được thể hiện qua các chỉ tiêu về tài chính và hoạt động QLRR của doanh nghiệp, gồm:

+ Hệ số nợ của doanh nghiệp: là chỉ tiêu tài chính phản ánh cơ cấu tài sản của doanh nghiệp được tài trợ bằng nguồn vốn nợ là bao nhiêu. Chỉ tiêu này được xác định bằng tổng nợ phải trả trên tổng tài sản (tổng nguồn vốn) của doanh nghiệp tại một thời điểm nhất định. Hệ số nợ phải trả càng cao thể hiện tình trạng phụ thuộc về tài chính vào các nguồn vốn vay, nợ của doanh nghiệp càng lớn; do đó, doanh nghiệp càng gặp rủi ro về khả năng thanh toán.

+ Tỷ lệ các khoản nợ phải thu và hàng tồn kho trong tổng tài sản của doanh nghiệp cũng là một chỉ tiêu phản ánh tình hình tài chính của doanh nghiệp. Cơ cấu nợ phải thu và hàng tồn kho trong tổng tài sản giữa các doanh nghiệp có sự khác nhau tùy theo đặc điểm quy trình công nghệ sản xuất, đặc điểm sản phẩm, chính sách tiêu thụ và thanh toán của doanh nghiệp. Chỉ tiêu này chiếm tỷ trọng cao trong tổng tài sản của doanh nghiệp thể hiện sự tồn đọng hàng tồn kho nhiều và bị chiếm dụng vốn thanh toán lớn và có thể là biểu hiện của sự chậm luân chuyển vốn lưu động. Khi đó, doanh nghiệp đối mặt với rủi ro cao hơn về vốn hoạt động và hiệu quả sử dụng vốn giảm sút.

+ Tồn tại ủy ban QLRR và quy trình QLRR là hai biểu hiện về công tác QLRR của doanh nghiệp. doanh nghiệp có một ủy ban chịu trách nhiệm giải quyết các vấn đề thuộc về rủi ro và QLRR. doanh nghiệp cũng xây dựng được một quy trình QLRR với các bước công việc từ việc nhận diện rủi ro, đánh giá rủi ro đến đề xuất phương án ứng phó với rủi ro. Đây là những biểu hiện tích cực trong QLRR của doanh nghiệp góp phần kiểm soát và QLRR tốt hơn. Yêu cầu đánh giá công tác QLRR và cải thiện hoạt động QLRR có thể thúc đẩy sự xuất hiện của KTNB trong doanh nghiệp.

✓ *Đặc điểm quản trị và nhà quản trị của doanh nghiệp:*

+ Tính độc lập của chủ tịch HĐQT hoặc chủ tịch HĐQT hay chủ tịch công ty (sau đây gọi tắt là chủ tịch) thể hiện thông qua việc chủ tịch có tham gia ban điều hành của doanh nghiệp hay không. Trường hợp, chủ tịch không tham gia ban điều hành doanh nghiệp được hiểu là chủ tịch độc lập. Khi đó, những rủi ro sai phạm do kiêm nhiệm hai chức năng quản trị và điều hành thấp hơn; vì thế nhu cầu về KTNB của doanh nghiệp có thể sẽ thấp hơn.

+ Tỷ lệ sở hữu của thành viên HĐQT/HĐTV nếu cao thì thể hiện mức độ tập trung vốn cổ phần vào ban quản trị cao sẽ giảm bớt những phát sinh về vấn đề đại diện, do đó sẽ giảm nhu cầu về một cơ chế giám sát nội bộ.

+ Việc tồn tại UBKT: UBKT là một bộ phận bao gồm những nhà quản trị được cử ra để thay mặt HĐQT chỉ đạo và giám sát các hoạt động kiểm toán. Nếu một doanh nghiệp chưa có KTNB thì việc có một UBKT nhiều khả năng sẽ thúc đẩy việc sử dụng chức năng KTNB.

+ Đặc điểm của nhà quản trị cấp cao về việc sử dụng KTNB bao gồm quan điểm ủng hộ sử dụng KTNB, chuyên môn về kế toán-kiểm toán của nhà quản trị là những yếu tố có tác động tích cực đến việc sử dụng KTNB của doanh nghiệp.

✓ *Đặc điểm tương tác với bên ngoài:*

Mối quan hệ tương tác của doanh nghiệp trong với bên ngoài xét trên khía cạnh hoạt động kinh doanh thể hiện thông qua mức độ tham gia thương mại quốc tế và về chuyên môn kiểm toán thể hiện qua việc sử dụng các dịch vụ của các hãng kiểm toán lớn. Do vậy, việc sử dụng dịch vụ của The Big4, tỷ lệ giá trị xuất khẩu-nhập khẩu vật tư, hàng hoá được cho rằng có khả năng chi phối nhất định đến mức độ rủi ro của các hoạt động của doanh nghiệp, từ đó tác động đến nhu cầu về một chức năng kiểm tra, giám sát nội bộ.

2.2. Lý luận về hiệu lực của kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp và các nhân tố ảnh hưởng

2.2.1. Hiệu lực của kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp

Trong nghiên cứu *Modern Internal Auditing* (KTNB hiện đại) - vốn được coi là viên gạch đánh dấu sự ra đời của KTNB chuyên nghiệp ngày từ đầu thập kỷ 1940, Victor Brink đã phát biểu định nghĩa về KTNB. Theo đó, KTNB được hiểu: “là hoạt động đánh giá độc lập trong một tổ chức về công tác kế toán, tài chính và các công tác khác của tổ chức đó. Hoạt động KTNB được xem như là các dịch vụ mang tính bảo vệ

và xây dựng hỗ trợ cho ban giám đốc” (Brink, 1942, tr.24). Bằng định nghĩa này, Brink đã nhấn mạnh hiệu lực của KTNB là hỗ trợ cho các nhà quản lý của đơn vị tuy mới chỉ tập trung vào mảng tài chính kế toán song đã khác biệt rất nhiều so với các quan điểm trước đó cho rằng KTNB chủ yếu thực hiện kiểm tra kế toán và hỗ trợ cho KTV độc lập.

Cho đến nay, dù được nhiều tác giả nghiên cứu song hiệu lực của KTNB vẫn là một khái niệm mới và phức tạp (Dellai và Omri, 2016). Một quan điểm được nhiều nghiên cứu như Gramling và cộng sự (2004), Hass và cộng sự (2006), Yee và cộng sự (2008), Mihret và cộng sự (2010), Walter và Guandaru (2012) đồng thuận rằng: KTNB có hiệu lực khi thực sự góp phần tạo ra giá trị gia tăng cho tổ chức bằng cách giúp ban lãnh đạo, ban giám đốc của tổ chức đánh giá và cải thiện hiệu lực của các quy trình QLRR, KSNB và QTDN. KTNB có hiệu lực vì các mục tiêu của KTNB phù hợp với trách nhiệm giám sát BCTC (Goodwin and Yeo, 2001; Goodwin, 2003; Scarbrough và cộng sự, 1998), góp phần cải thiện lợi thế cạnh tranh cho doanh nghiệp bằng cách đảm bảo báo cáo tài chính có chất lượng cao (Tamosiuniene và Savcuk, 2007) và KTNB giúp các tổ chức đạt được các mục tiêu kinh tế thông qua việc thực hiện các khuyến nghị của KTNB (Al-Twaijry và cộng sự, 2003; Spira và Page, 2003).

Ở Việt Nam, Nguyễn Thị Đào (2014) đã thực hiện công trình nghiên cứu về việc vận dụng phân tích nhằm tăng cường hiệu lực của KTNB trong bối cảnh của các doanh nghiệp xây lắp. Tác giả đã làm rõ thuật ngữ hiệu lực của KTNB trên cơ sở tổng hợp các quan điểm của các nhà nghiên cứu về tính hiệu lực của KTNB và rút ra quan điểm rằng: “Hiệu lực của kiểm toán nói chung, hiệu lực KTNB nói riêng có điểm chung, cùng hướng đến mục tiêu chung là khả năng đạt được mục tiêu đã xây dựng” hay “là khả năng của KTV đạt được mục tiêu đã xây dựng trong phạm vi một đơn vị” (Nguyễn Thị Đào, 2014, tr.38). Điều này hoàn toàn nhất quán với quan điểm của các tác giả trong các nghiên cứu trước đó như Arena and Azzone (2009); Mihret và cộng sự (2010) khi cho rằng: Tính hiệu lực là “khả năng đạt được những kết quả tương ứng với mục tiêu đã định”. Theo IIA (2010), hiệu lực của KTNB là “mức độ-bao gồm cả chất lượng-đạt được so với mục tiêu đã xây dựng”

Cũng trên nền quan điểm này, Ismael (2013) cụ thể hóa và phát triển hơn nữa khái niệm về hiệu lực KTNB khi phát biểu rằng: hiệu lực của KTNB trong doanh nghiệp thể hiện qua khả năng giám sát và cải thiện KSNB, QLRR và quy trình quản trị. Quan điểm này cũng tương đồng với các tác giả Gramling và cộng sự (2004) và Sarens (2009) trong các nghiên cứu cùng chủ đề.

Từ những quan điểm trên, tác giả cho rằng: *Hiệu lực của KTNB là khả năng KTNB đạt được mục tiêu đã định trong việc giám sát và cải thiện KSNB, QLRR và quy*

trình quản trị của doanh nghiệp. Trong đó, các mục tiêu của KTNB trong doanh nghiệp được IIA đưa ra bao gồm ba nội dung chính như sau (IIA, 2016a):

- Mục tiêu giám sát và cải thiện hệ thống KSNB: KTNB trợ giúp cho tổ chức duy trì các kiểm soát hiệu quả thông qua việc đánh giá tính hiệu lực và hiệu quả của các kiểm soát và khích lệ các hoạt động cải tiến liên tục (*Tiêu chuẩn 2130*)

- Mục tiêu giám sát và cải thiện QLRR: KTNB phải đánh giá tính hiệu lực và góp phần cải thiện quy trình QLRR liên quan đến quản trị, hoạt động và hệ thống thông tin của tổ chức (*Tiêu chuẩn 2120*).

- Mục tiêu đánh giá và cải thiện các quy trình QTDN: KTNB phải đánh giá và đưa ra các khuyến nghị thích hợp để cải thiện quy trình quản trị trong việc hoàn thành các mục tiêu (*Tiêu chuẩn 2110*).

2.2.2. Các nhân tố ảnh hưởng đến hiệu lực của kiểm toán nội bộ

Qua quá trình tổng quan, các nhân tố được cho rằng có khả năng ảnh hưởng đến hiệu lực của KTNB trong doanh nghiệp bao gồm hai nhóm: các yếu tố là đặc điểm của KTNB (yếu tố bên trong) và các yếu tố môi trường của KTNB (yếu tố bên ngoài). Trong đó, các đặc điểm (thuộc tính) của KTNB có khả năng ảnh hưởng đến hiệu lực của KTNB trong doanh nghiệp được nhiều nghiên cứu và các tài liệu của IIA xác định. Ismael (2013) nhấn mạnh rằng các đặc điểm của KTNB bao gồm năng lực của KTVNB, quy mô, tính độc lập, phương pháp kỹ thuật và cơ sở hoạt động của KTNB. Theo các tiêu chuẩn IIA (2003), đặc điểm chất lượng KTNB thể hiện qua tính độc lập, khách quan, thành thạo và chăm sóc đúng mức. Năng lực chuyên môn, tính độc lập và khách quan là các thuộc tính của chất lượng KTNB (Christopher và cộng sự, 2009; IIA, 2016a). SAS số 65 cho rằng: “KTNB có các đặc điểm chất lượng như tính khách quan (ví dụ: mối quan hệ báo cáo, bên chịu trách nhiệm thuê và KTNB), thẩm quyền (ví dụ như trình độ học vấn, chứng chỉ nghề nghiệp) và chất lượng, hiệu suất công việc (ví dụ: phạm vi công việc được thực hiện, tính đầy đủ của các chương trình kiểm toán)” (AICPA, 1997).

Như vậy, các nghiên cứu trước và đặc biệt là các tài liệu của IIA đã cung cấp một khung lý thuyết giúp giải thích các yếu tố xác định các đặc điểm của KTNB có khả năng ảnh hưởng đến hiệu lực của KTNB trong doanh nghiệp, bao gồm:

- Quy mô KTNB
- Tính độc lập của KTNB
- Năng lực của KTVNB

- Phạm vi KTNB
- Phương pháp kỹ thuật của KTVNB
- Cơ sở hoạt động của KTNB

Trong các đặc điểm trên, quy mô KTNB là đặc điểm về mặt lượng và còn lại là các đặc điểm thuộc tính phản ánh chất lượng của KTNB (theo IPPF do IIA ban hành 2016). Các yếu tố này đều được xác định trên cơ sở phản ánh thực tế khách quan về các khía cạnh KTNB của doanh nghiệp.

✓ ***Quy mô KTNB***

Quy mô KTNB được nhiều nghiên cứu chứng minh rằng có ảnh hưởng đáng kể đến hiệu lực của KTNB trong doanh nghiệp. Quy mô của KTNB thể hiện qua số lượng nhân sự KTNB, bao gồm toàn bộ nhân sự được phân công nhiệm vụ và thực tế tham gia vào các hoạt động nhằm thực hiện chức năng của KTNB trong doanh nghiệp. Tùy điều kiện cụ thể của từng doanh nghiệp, nhân sự KTNB có thể bao gồm những nhân sự chuyên trách (KTVNB) và nhân sự bán chuyên trách (KTVNB kiêm nhiệm) hoặc nhân sự không chuyên trách (KTVNB theo vụ việc); bao gồm nhân sự tại chỗ thuộc biên chế của doanh nghiệp (inhouse) và nhân sự thuê ngoài (outsourcing). Cá biệt, có trường hợp, quy mô KTNB được xác định bằng mức ngân sách mà tổ chức đầu tư cho hoạt động KTNB (Yu và cộng sự, 2019).

✓ ***Tính độc lập của KTNB***

Tính độc lập của KTNB được hiểu là các vấn đề về thực hiện, hành động và quan điểm của KTV không chịu bất kỳ ảnh hưởng hoặc sự kiểm soát nào. Khi KTVNB không bị chi phối bởi lợi ích vật chất và tinh thần, họ sẽ khách quan trong thực hiện các nhiệm vụ kiểm toán (IIA, 2016a; Prawitt và cộng sự, 2009).

Bộ phận KTNB phải độc lập về mặt tổ chức và KTVNB phải khách quan khi thực hiện công việc. “Tính độc lập là việc bộ phận KTNB không bị ràng buộc bởi các điều kiện có thể đe dọa khả năng thực hiện các trách nhiệm KTNB một cách không thiên vị. Để có thể đạt được mức độ độc lập cần thiết cho việc thực hiện một cách hiệu quả các trách nhiệm KTNB, trưởng KTNB có quyền tiếp cận tới Ban điều hành cấp cao và HĐQT một cách trực tiếp và không bị hạn chế. Điều này có thể đạt được qua mối quan hệ báo cáo song song. Các nguy cơ đe dọa tính độc lập cần phải được kiểm soát và quản lý ở tất cả các cấp độ từ cá nhân KTVNB, đến các cuộc KTNB, đến chức năng KTNB và cho đến cấp độ toàn tổ chức” (Đoạn 1100 - Tính độc lập và khách quan, IPPF, IIA, 2016a, tr.4)

Trong đó, tính độc lập về mặt tổ chức quy định: “Trưởng KTNB phải báo cáo lên cấp quản lý có đủ quyền hạn trong tổ chức cho phép bộ phận KTNB có thể hoàn thành các trách nhiệm của mình. Bộ phận KTNB phải không bị can thiệp trong việc xác định phạm vi công việc, thực hiện nhiệm vụ, cũng như báo cáo kết quả”. “Mỗi năm một lần, trưởng KTNB phải xác nhận tính độc lập về mặt tổ chức của bộ phận KTNB với HĐQT. Bộ phận KTNB phải không bị can thiệp trong việc xác định phạm vi công việc, thực hiện nhiệm vụ, cũng như báo cáo kết quả” (IIA, 2016a, tr 5). Ví dụ của báo cáo về mặt chuyên môn cho HĐQT được thể hiện thông qua việc HĐQT có thẩm quyền phê duyệt điều lệ KTNB, kế hoạch KTNB, ngân sách KTNB; bổ nhiệm và miễn nhiệm vị trí trưởng KTNB; phê duyệt thù lao của trưởng KTNB; nhận các báo cáo từ trưởng KTNB; thực hiện các chất vấn cần thiết đối với ban quản lý và trưởng KTNB (IIA, 2016a).

✓ *Năng lực của KTVNB*

Năng lực chuyên môn được đo lường bằng kinh nghiệm, chứng chỉ chuyên môn, việc là thành viên của IIA, sở hữu chứng chỉ của IIA, nền tảng chuyên môn được đào tạo và được đào tạo liên tục (Arena và Azzone, 2009, Sarens và cộng sự, 2009, Ismael, 2013; IIA, 2016a). IPPF 2016 cho rằng: “KTVNB phải có đủ kiến thức để đánh giá rủi ro gian lận và các cách thức QLRR của tổ chức, phải có đủ kiến thức về các rủi ro và kiểm soát quan trọng liên quan đến CNTT. KTVNB phải nâng cao kiến thức, kỹ năng và năng lực khác thông qua việc liên tục phát triển chuyên môn bằng cách liên tục bồi dưỡng đào tạo” “KTVNB được khuyến khích thể hiện mức độ thành thạo chuyên môn của mình thông qua các bằng cấp và chứng chỉ chuyên môn như chứng chỉ KTVNB công chứng (CPA) và các chứng chỉ khác do Hiệp hội KTNB và các tổ chức nghề nghiệp khác cung cấp” (IIA, 2016a). Năng lực chuyên môn còn được đo lường thông qua và bằng cấp của trưởng KTNB (Staden và Steyn, 2009).

Năng lực chuyên môn cũng được thể hiện thông qua kỹ năng phù hợp của KTVNB và chịu ảnh hưởng bởi quá trình đào tạo, sự chuyên nghiệp và kinh nghiệm kiểm toán. Các KTV lâu năm được xem là có chất lượng cao hơn các KTV mới vào nghề. Việc KTVNB tham gia đào tạo hàng năm (Messier cộng sự, 2011) thể hiện qua số giờ đào tạo hàng là một thước đo năng lực chuyên môn của KTVNB năm (Prawitt và cộng sự, 2009; Ege, 2015). Ngoài ra, có ý kiến cho rằng năng lực chuyên môn của KTVNB còn có thể đo bằng tỉ lệ các nguồn lực tài trợ cho KTNB hàng năm (Abbott và cộng sự, 2016).

Các tiêu chuẩn quốc tế về thực hành chuyên môn của KTNB (IIA, 2016a) cho rằng: “Thành thạo chuyên môn là một thuật ngữ đề cập tới kiến thức, kỹ năng và

năng lực chuyên môn khác cần thiết để KTVNB thực hiện các trách nhiệm chuyên môn của mình một cách hiệu quả. Mức độ thành thạo chuyên môn bao gồm việc KTNB xem xét các hoạt động hiện tại, xu hướng và các vấn đề mang tính thời sự để đưa ra tư vấn và khuyến nghị phù hợp” (IIA, 2016a, tr.7).

Một cách tổng hợp, các khía cạnh năng lực KTVNB bao gồm kỹ năng, kiến thức và kinh nghiệm của KTVNB. Năng lực chuyên môn là thuộc tính quan trọng nhất để đo lường chất lượng KTVNB (Kaplan, 2007; Prawitt và cộng sự, 2009, 2012; Ege, 2015; Gros và cộng sự, 2017) và có ảnh hưởng cùng chiều với chất lượng KTNB (Moeller, 2004; Brown, 1983; Gramling và Myers, 1997; Staden và Steyn, 2009; Messier và cộng sự, 2011).

✓ *Phạm vi KTNB*

Phạm vi của KTNB thể giới hạn về nội dung, không gian, thời gian mà trong giới hạn đó KTNB thực hiện hoạt động chức năng nhằm hỗ trợ QTDN và gia tăng giá trị cho doanh nghiệp.

- Phạm vi về nội dung của KTNB bao gồm những đối tượng của KTNB hay các loại hình KTNB. Xét theo một cách phổ biến, KTNB bao gồm kiểm toán tuân thủ, kiểm toán tài chính và kiểm toán hoạt động. Nếu như kiểm toán tuân thủ và kiểm toán tài chính được xem là mảng nội dung có tính truyền thống và gắn liền với KTNB giai đoạn trước đây thì gần đây, kiểm toán hoạt động đang dần trở thành trung tâm của KTNB hiện đại.

- Phạm vi về không gian thực chất là giới hạn về các khách thể thuộc trách nhiệm và quyền hạn của KTNB. Đó có thể là phạm vi toàn doanh nghiệp hoặc có thể là các cấp trực thuộc, các công ty con của doanh nghiệp hoặc các bộ phận, phòng ban trong doanh nghiệp hoặc một hoạt động, dự án của doanh nghiệp. Theo tính chất, phạm vi không gian có thể là toàn bộ hoặc cục bộ, có thể xuyên suốt một chuỗi hoạt động, sự kiện hoặc một sự kiện, hoạt động riêng lẻ của doanh nghiệp.

- Phạm vi về thời gian thể hiện qua thời gian của một cuộc kiểm toán và mức độ lặp lại, hay khoảng cách giữa các lần kiểm toán còn gọi là chu kỳ kiểm toán. Theo đó, KTNB có thể có kiểm toán đột xuất, kiểm toán thường xuyên, kiểm toán định kỳ.

Thông thường, mọi cuộc kiểm toán trước khi tiến hành đều cần được xác định rõ phạm vi về nội dung, không gian và thời gian và được ghi trong kế hoạch kiểm toán. Việc xác định phạm vi kiểm toán phù hợp, rõ ràng có ý nghĩa quan trọng thậm chí có tính chất quyết định đến kết quả của cuộc kiểm toán.

✓ *Phương pháp KTNB*

Phương pháp kiểm toán dựa trên định hướng rủi ro (Risk-based Audit): Kiểm toán trên cơ sở định hướng rủi ro xuất phát từ mục tiêu của tổ chức và các rủi ro ảnh hưởng tới mục tiêu đặt ra, từ đó đánh giá các hoạt động kiểm soát, quản lý rủi ro (Griffiths. P., 2005; Griffiths. D., 2006a), cụ thể hơn gồm: đánh giá tính đầy đủ của việc nhận diện rủi ro, đánh giá tính thích hợp của việc đánh giá rủi ro, đánh giá tính đúng đắn của biện pháp né tránh rủi ro, hiểu biết về mức độ rủi ro quản lý có thể chấp nhận được và báo cáo về tình hình đánh giá rủi ro (Jie Liu, 2012). Trên cơ sở tiếp cận toàn bộ hệ thống để xác định những khu vực, vùng, bộ phận có rủi ro cao nhất có khả năng ảnh hưởng lớn nhất đến việc thực hiện mục tiêu và tối đa hóa lợi ích của doanh nghiệp và coi đó là trọng tâm kiểm toán (Griffiths. D., 2006b). Do đó, kế hoạch kiểm toán cần xác định đối tượng, mục tiêu, phạm vi, kỹ thuật, trình tự và các chức năng của KTNB theo định hướng rủi ro (Jie Liu, 2012).

Áp dụng CNTT và thực hiện kiểm toán liên tục: Để tăng cường qui trình QLRR của tổ chức, KTNB cần phải thực hiện kiểm soát rủi ro liên tục và đánh giá rủi ro trên cơ sở toàn bộ tổ chức (enterprise-wide risk management) một cách thường xuyên. (PwC, 2007). Bất kỳ công cụ kiểm toán tự động nào, như các phần mềm kiểm toán, công cụ tính toán các thử nghiệm dữ liệu, các chương trình kiểm toán cài đặt sẵn, các công cụ hỗ trợ kiểm toán, các kỹ thuật kiểm toán có sự hỗ trợ của máy tính (CAAT). (IIA, 2016a, tr28; Đặng Đình Tân, 2017). Mặt khác, nhu cầu ứng phó với ảnh hưởng của tiến bộ về CNTT trong chuyên môn nghiệp vụ của KTNB và các yêu cầu tuân thủ và QTRR đặt ra nhu cầu cho doanh nghiệp về kiểm toán liên tục. Kiểm toán liên tục là quá trình kiểm toán điện tử toàn diện cho phép cung cấp sự đảm bảo một cách liên tục và gần như ngay sau thời điểm thông tin cần kiểm toán phát sinh (Rezaee và cộng sự, 2002). Do đó, KTNB thực hiện kiểm toán liên tục giúp đánh giá rủi ro và các thủ tục kiểm soát một cách tự động và thường xuyên” (Coderre, 2005).

Kết hợp các phương pháp kiểm toán một cách linh hoạt trong KTNB là cần thiết. Về mặt lý thuyết, KTVNB có thể có nhiều phương pháp kỹ thuật khác nhau để đạt được một mục tiêu kiểm toán cụ thể ví dụ như kỹ thuật kiểm tra vật chất, kỹ thuật kiểm tra tài liệu, kỹ thuật điều tra,.. Mỗi phương pháp, kỹ thuật riêng lẻ đều có những ưu nhược điểm và điều kiện áp dụng thích hợp riêng. Do vậy, để đạt được mục tiêu của cả một cuộc kiểm toán, các KTVNB không thể chỉ dựa vào một phương pháp hay một loại kỹ thuật kiểm toán nhất định mà cần có sự phối hợp các phương pháp, kỹ thuật khác nhau. Điều đó là cần thiết để đảm bảo thu được đủ bằng chứng kiểm toán

tin cậy và phù hợp; đảm bảo những phân tích, đánh giá của KTVNB đủ toàn diện, logic và khách quan.

✓ *Cơ sở hoạt động của KTNB*

Cơ sở hoạt động của KTNB được cho rằng bao gồm sự tồn tại của sổ tay thực hành kiểm toán, sự tồn tại của điều lệ KTNB, việc sử dụng các kế hoạch kiểm toán dựa trên rủi ro và có chương trình cải thiện và đảm bảo chất lượng KTNB. Theo Ismael (2013), bốn đặc điểm của KTNB bao gồm quy mô, tính độc lập, phương pháp kỹ thuật của KTNB và năng lực của KTVNB trong đó - Phương pháp đánh giá và kỹ thuật KTNB bao gồm việc áp dụng các kế hoạch KTNB dựa trên rủi ro, có sổ tay vận hành cho hoạt động kiểm toán, có điều lệ KTNB và có chương trình cải thiện và đảm bảo chất lượng KTNB.

Các tiêu chuẩn quốc tế về thực hành chuyên môn của KTNB (IIA, 2010b) cho rằng:

Điều lệ/Quy chế KTNB: Mục đích, quyền hạn và trách nhiệm của hoạt động KTNB và bản chất của các hoạt động tư vấn và tư vấn được cung cấp phải chính thức được xác định trong điều lệ KTNB, phù hợp với định nghĩa về KTNB, quy tắc đạo đức và tiêu chuẩn của KTVNB. Giám đốc kiểm toán hoặc trưởng KTNB phải định kỳ rà soát lại điều lệ KTNB và trình ban quản lý cấp cao phê duyệt.

Kế hoạch KTNB: Trưởng KTNB phải thiết lập các kế hoạch dựa trên rủi ro để xác định các ưu tiên của hoạt động KTNB, phù hợp với mục tiêu của tổ chức. Kiểm toán trưởng chịu trách nhiệm phát triển một kế hoạch dựa trên rủi ro, có tính đến khuôn khổ QLRR của tổ chức, bao gồm việc sử dụng các mức độ chấp nhận rủi ro do quản lý đặt ra cho các hoạt động hoặc bộ phận khác nhau của tổ chức. Kế hoạch cam kết hoạt động KTNB phải dựa trên đánh giá rủi ro được ghi nhận, được thực hiện ít nhất mỗi năm.

Chương trình đảm bảo và cải thiện chất lượng KTNB: Chuẩn mực quốc tế thực hành chuyên nghiệp về KTNB có yêu cầu định kỳ KTNB cần phải được đánh giá độc lập bên ngoài nhằm xem xét KTNB có thực sự đem lại lợi ích cho doanh nghiệp hay không. Do vậy, doanh nghiệp cần có một chương trình đảm bảo và cải tiến chất lượng KTNB. Chương trình này được thiết kế để cho phép đánh giá sự phù hợp của hoạt động KTNB với định nghĩa KTNB, cũng như các tiêu chuẩn đánh giá KTNB đã được thừa nhận. Chương trình cũng đánh giá hiệu lực và hiệu quả của hoạt động KTNB và xác định các cơ hội cải tiến chất lượng KTNB.

2.3. Cơ sở lý thuyết của vấn đề nghiên cứu

2.3.1. Lý thuyết đại diện (*Agency theory*)

Lý thuyết đại diện nghiên cứu mối quan hệ giữa một bên là nhà quản lý (agent) và bên kia là chủ sở hữu (principal). Lý thuyết này được phát triển dựa trên các giả định về nguồn gốc hành động của các cá nhân, sự bất cân xứng về thông tin trong tổ chức và sự tách rời quyền lực giữa nhà quản lý và chủ sở hữu (Jensen và Meckling, 1976; Baiman S., 1990 và Adams, 1994).

Lý thuyết đại diện dựa trên giả thuyết rằng có sự bất tương xứng về thông tin phát sinh khi có sự tách rời giữa quyền sở hữu và quyền quản lý (Jensen và Meckling, 1976; Adams, 1994). Nhà quản lý được cho là nắm được nhiều thông tin hơn bao gồm cả những thông tin riêng mà chủ sở hữu không thể tiếp cận được. Sự bất đối xứng thông tin này ảnh hưởng xấu đến khả năng giám sát hiệu quả của bên ủy nhiệm và là cơ sở, cơ hội cho việc lựa chọn những hành động của nhà quản lý theo hướng lạm dụng quyền để phục vụ lợi ích riêng, chống lại lợi ích của chủ sở hữu (Adams, 1994).

Một giả thuyết nữa là nhà quản lý không thích sự rủi ro trong khi các chủ sở hữu, nhà đầu tư mong muốn có thông tin minh bạch, đầy đủ về tình hình và kết quả hoạt động của doanh nghiệp, mong muốn hoạt động của nhà quản lý hiệu quả. Yêu cầu cung cấp thông tin từ chủ sở hữu, từ các cổ đông cũng như từ thị trường chứng khoán đã tạo ra một áp lực cho nhà quản lý. Hai bên được cho là sẽ hành động hợp lý và sẽ sử dụng hợp đồng để tối đa hóa lợi ích của họ. Như vậy, sự bất tương xứng về thông tin và lợi ích đã ngăn cản mối quan hệ hợp tác giữa người ủy quyền và người đại diện (Jensen và Meckling, 1976).

Nhiều tác giả như Adams (1994), Jensen và Meckling (1976), Carey và cộng sự (2000), Ismael (2013, 2018) và một số tác giả trong nước như Nguyễn Thị Đào (2014), Hoàng Thị Hồng Vân (2017) đều đã dùng lý thuyết đại diện làm cơ sở lý thuyết trong nghiên cứu của mình. Đặc biệt, Adams trong nghiên cứu năm 1994 đã sử dụng lý thuyết đại diện để giúp giải thích sự tồn tại, vai trò và hiệu quả, hiệu lực của chức năng KTNB. Tác giả đã xây dựng những câu hỏi nghiên cứu xoay quanh vấn đề về KTNB trong tổ chức, giải thích và đưa ra những dự đoán cho từng câu hỏi để từ đó xây dựng những giả thuyết có thể kiểm định. Điều đó tạo ra một khuôn khổ hữu ích cho việc tiến hành các nghiên cứu thực nghiệm về KTNB sau này.

Trong nghiên cứu này, lý thuyết đại diện được lựa chọn làm lý thuyết nền tảng để giúp giải thích khả năng hiện hữu và tính hiệu lực của KTNB trong doanh nghiệp. Công ty là một tập hợp các hợp đồng giữa các bên. Nhiệm vụ của nhà quản lý là sử

dụng các nguồn lực để cân bằng các mối quan hệ lợi ích thông qua việc đo lường mức độ đóng góp của từng bên. Vấn đề đại diện có thể xảy ra khi ban quản trị hoặc UBKT kém hiệu lực; thông tin không được chia sẻ đều cho các bên và không được hiểu một cách đầy đủ; nhà quản lý với ưu thế về thông tin dễ dàng thực hiện những hành vi tư lợi, trong khi giám sát nhà quản lý là vấn đề phức tạp và cần nhiều chi phí.

Lý thuyết đại diện đặt ra vấn đề là: “làm thế nào để nhà quản lý hành động vì lợi ích của chủ sở hữu. Để giải quyết vấn đề này, cần có cơ chế thích hợp để hạn chế sự phân hóa lợi ích giữa người ủy quyền và người đại diện như: thiết lập những cơ chế đãi ngộ thích hợp cho người đại diện, thiết lập cơ chế giám sát hiệu quả để hạn chế những hành vi không bình thường, tư lợi của người đại diện?” (Adams, 1994) và “chức năng KTNB giúp hiện thực hóa được lợi ích của cả hai bên-nhà quản lý và chủ sở hữu” (Adam, 1994). Đó là cơ sở để tác giả đề xuất giả thuyết về ảnh hưởng của các yếu tố liên quan đến QTDN như chủ tịch HĐQT độc lập, UBKT tồn tại, tỉ lệ vốn của các thành viên HĐQT nắm giữ,.. đến sự tồn tại của KTNB trong doanh nghiệp.

Bên cạnh đó, lý thuyết đại diện còn dùng để dự đoán rằng các tổ chức hoạt động trong các môi trường kinh doanh ít phức tạp hơn thì có khả năng hợp nhất KTNB nhiều hơn nhằm giúp quản lý sự không chắc chắn trong các môi trường kinh doanh phức tạp và có tính cạnh tranh cao. Các yếu tố như quy mô doanh nghiệp lớn, cơ cấu phân cấp quản lý công kênh, loại hình doanh nghiệp nhiều sở hữu, tham gia vào nhiều khâu trong chuỗi giá trị ngành, bị phụ thuộc nhiều vào các tổ chức cá nhân nước ngoài, các khoản nợ phải thu và hàng tồn kho lớn, nợ phải trả lớn... đều có khả năng làm tăng tính phức tạp của hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp dẫn đến nhu cầu về một cơ chế giám sát độc lập. Do đó, lý thuyết đại diện giúp đưa ra dự đoán về khả năng ảnh hưởng của các yếu tố này đến sự tồn tại của KTNB trong doanh nghiệp.

Không chỉ dùng lý thuyết đại diện để giải thích cho sự tồn tại tất yếu và vai trò quan trọng của KTNB trong doanh nghiệp, lý thuyết này còn được dùng để giải thích cách các KTVNB tiếp cận công việc và việc thuê ngoài dịch vụ KTNB do những lợi ích của nó như tính độc lập, sự linh hoạt, tiết kiệm chi phí và chất lượng cao hơn. Vận dụng điều này, tác giả đã đề xuất các giả thuyết về khả năng ảnh hưởng của các nhân tố thuộc về kỹ năng, kinh nghiệm, phương pháp, chuyên môn, tính độc lập... của KTVNB đến hiệu lực của KTNB.

2.3.2. Lý thuyết về hiệu quả hoạt động hay quan hệ lợi ích-chi phí

Có nhiều quan điểm khác nhau về việc đánh giá và đo lường hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp. “Tính hiệu quả là việc so sánh giữa các yếu tố đầu vào và đầu ra

hay đó là mối quan hệ giữa lợi ích thu được và chi phí chi ra tương ứng”. Tính hiệu quả được biết đến như là “trách nhiệm của người quản lý về việc sử dụng các nguồn lực một cách hiệu quả nghĩa là quản lý các nguồn lực sao cho tối đa hóa kết quả đầu ra với nguồn lực không đổi” (Yamamoto và Watanabe, 1989). Trong nghiên cứu của mình, Hult và cộng sự (2008) đã chỉ ra hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp là “thuật ngữ tổng hợp, có thể đo lường thông qua: hiệu quả tài chính, hiệu quả kinh doanh và hiệu quả tổng hợp. Hiệu quả kinh doanh được đo lường thông qua các chỉ tiêu như thị phần, năng suất lao động, chất lượng hàng hóa /dịch vụ, mức độ thỏa mãn công việc của người lao động. Mối quan hệ giữa KSNB và hiệu quả hoạt động của các doanh nghiệp. Hiệu quả tài chính có thể đo lường thông qua các tỉ số tài chính, chỉ tiêu về lợi nhuận (ROA, ROI, ROE, ROS) hay lợi nhuận, doanh thu” (Hult và cộng sự, 2008).

Lý thuyết này được vận dụng trong việc tổ chức KTNB sao cho chi phí chi ra về để tổ chức bộ máy KTNB và tổ chức hoạt động KTNB không vượt quá lợi ích thu được từ việc thực hiện các chức năng KTNB nhằm đạt được mục tiêu kiểm toán đã định cho doanh nghiệp. Tính hiệu quả là nguyên tắc trong tổ chức nói chung và đương nhiên tổ chức KTNB không ngoại lệ.

2.3.3. Lý thuyết ngẫu nhiên hay lý thuyết bất định

Lý thuyết này dựa trên luận cứ cho rằng không có một hệ thống quản trị hiệu quả duy nhất nào là phù hợp cho tất cả các tổ chức và phù hợp cho mọi hoàn cảnh bởi lẽ những đặc điểm riêng biệt của hệ thống và hiệu quả của nó sẽ phụ thuộc vào những đặc thù riêng của tổ chức và những nhân tố thuộc về ngữ cảnh.

Vận dụng lý thuyết này trong lĩnh vực quản lý, Ferreira và Otley (2005) đã chỉ rõ rằng những tác nhân có liên quan đến môi trường bên ngoài, chiến lược, văn hóa, cơ cấu tổ chức, công nghệ, quy mô, quyền sở hữu có tác động đến hiệu quả của tổ chức. Lý thuyết này được nhiều nghiên cứu trong lĩnh vực kế toán làm nền tảng để lý giải mối quan hệ giữa các nhân tố như quy mô doanh nghiệp, hiệu quả của hệ thống KSNB, kiểm toán độc lập, trình độ của nhân viên, sự ủng hộ của nhà quản trị... đến hiệu quả của công tác kế toán trong các doanh nghiệp.

Trên nền tư duy đó, lý thuyết bất định được vận dụng vào việc xem xét ảnh hưởng của các yếu tố thuộc đặc điểm của doanh nghiệp như quy mô, tính phức tạp, quan điểm ủng hộ sử dụng KTNB của nhà quản trị, kiểm toán ngoài,... đến KTNB trong doanh nghiệp, tạo cơ sở cho việc thiết kế nội dung thảo luận cho phần nghiên cứu định tính.

2.3.4. Lý thuyết thể chế (Institutional theory)

Lý thuyết này đề cập đến “cấu trúc xã hội và vai trò của các tổ chức gồm cơ quan chính phủ, các tổ chức nghề nghiệp và xã hội đối với việc thiết lập cơ cấu tổ chức, hành vi của nhà quản trị doanh nghiệp. Theo đó, sự thay đổi trong môi trường pháp luật sẽ tạo ra áp lực dẫn đến sự thay đổi trong khuôn mẫu, cũng như trong thực hành quản lý của một số tổ chức. Sau đó, lý thuyết thể chế được phát triển bởi DiMaggio và Powell bao gồm 3 yếu tố cấu thành: quy định, qui phạm và sự lan tỏa.

Trong nghiên cứu này, lý thuyết thể chế được vận dụng để “giải thích cho động cơ và trở ngại đối với việc áp dụng KTNB tại các doanh nghiệp dựa trên 3 áp lực là tính cưỡng chế của những quy định, tính bắt buộc của các quy phạm và sự lan tỏa. Áp lực cưỡng chế chính là nhân tố thúc đẩy các doanh nghiệp áp dụng KTNB để đạt được sự hợp pháp trong hoạt động thông qua việc tuân thủ các quy định về QTDN, kế toán, niêm yết chứng khoán,..trong đó có yêu cầu về sự hiện hữu của chức năng KTNB. Mặt khác, quá trình thay đổi để đáp ứng tính hợp pháp trong môi trường hoạt động chứa đựng nhiều yếu tố không chắc chắn, các doanh nghiệp có xu hướng bắt chước hành vi của những doanh nghiệp dẫn đầu của ngành hoặc các hành vi mà doanh nghiệp coi là khuôn mẫu, để đạt được lợi thế cạnh tranh và giảm bớt sự không chắc chắn”. Điều đó có nghĩa rằng khi KTNB đã được áp dụng thành công và mang lại lợi ích cho một số doanh nghiệp thì sau đó hiệu ứng lan tỏa sẽ nhanh chóng tác động, khiến cho các doanh nghiệp còn lại trong xã hội cũng sẽ áp dụng KTNB. Điều đó được vận dụng để giải thích cho khả năng các doanh nghiệp không thuộc diện bắt buộc có KTNB cũng có thể thiết lập chức năng này do chịu sự lan tỏa từ thành công của các doanh nghiệp thuộc diện bắt buộc có KTNB.

2.3.5. Lý thuyết phụ thuộc nguồn lực

Lý thuyết này cho rằng các công ty là một hệ thống mở và phụ thuộc vào các nguồn lực bên ngoài, nhấn mạnh đến vai trò quan trọng của ban điều hành công ty trong việc quản lý nguồn lực bên ngoài, giảm các yếu tố không chắc chắn và rủi ro liên quan đến môi trường kinh doanh thông qua việc mang lại ba điều quan trọng nhất là sự tư vấn, tuân thủ pháp luật và kênh thông tin giữa công ty với các tổ chức bên ngoài.

Vận dụng vào nghiên cứu này: Các nhà quản trị sẽ bị phụ thuộc vào các nguồn lực bên ngoài, ngay cả trong một vấn đề vốn được gắn với nghĩa “nội bộ” như KTNB. Đó là cơ sở cho việc cân nhắc lựa chọn nguồn lực KTVNB từ thuê ngoài (outsourcing internal audit) khi xây dựng đội ngũ nhân sự cho KTNB.

Tóm tắt chương 2

Chương 2 đã làm rõ bản chất của KTNB theo quan điểm hiện đại, trên nền tảng đó chỉ ra dấu hiệu nhận biết sự hiện hữu và xác định tính hiệu lực của KTNB. Đồng thời, chương 2 cũng tổng hợp những vấn đề lý luận cơ bản để làm rõ những nhân tố có khả năng ảnh hưởng đến sự hiện hữu bao gồm các đặc điểm của doanh nghiệp và những nhân tố có khả năng ảnh hưởng đến hiệu lực của KTNB trong doanh nghiệp là các đặc điểm của KTNB. Nội dung thứ hai của chương đề cập đến những lý thuyết được lựa chọn làm nền tảng cho nghiên cứu bao gồm lý thuyết đại diện, lý thuyết hiệu quả hoạt động, lý thuyết thể chế, lý thuyết bất định và lý thuyết phụ thuộc nguồn lực. Việc vận dụng các lý thuyết này vào từng vấn đề nghiên cứu cũng được luận giải trong chương 2.

CHƯƠNG 3: PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU

3.1. Thiết kế nghiên cứu

3.1.1. Quy trình nghiên cứu

Luận án được thực hiện theo quy trình bao gồm các bước như sau:

- (1) Khảo sát sơ bộ để phát hiện vấn đề nghiên cứu:

Tác giả tìm hiểu sơ bộ những vấn đề lý luận về KTNB để phát hiện những mảng chủ đề đang được quan tâm bởi giới nghiên cứu học thuật. Đồng thời, qua khảo sát sơ bộ thực tiễn khối các doanh nghiệp, tác giả nhận thấy một số vấn đề nổi cộm về KTNB trong thực tế của các doanh nghiệp. Kết hợp kết quả khảo sát sơ bộ về lý luận và thực tiễn, tác giả xác định được chủ đề nghiên cứu là nghiên cứu KTNB trong doanh nghiệp.

- (2) Tổng quan tài liệu nhằm xác định khoảng trống, định hướng nghiên cứu và mục tiêu nghiên cứu:

Việc tổng quan tài liệu có liên quan trong và ngoài nước giúp tác giả phát hiện ra khoảng trống nghiên cứu. Trên cơ sở đó, tác giả xác định định hướng nghiên cứu và mục tiêu nghiên cứu bao gồm hai hướng: i) Nghiên cứu nhân tố thuộc đặc điểm của doanh nghiệp có ảnh hưởng đến sự hiện hữu của KTNB trong doanh nghiệp thép Việt Nam, và ii) Nghiên cứu ảnh hưởng của các đặc điểm của KTNB đến hiệu lực của KTNB trong doanh nghiệp thép Việt Nam.

- (3) Xây dựng cơ sở lý thuyết làm cơ sở để xác lập các giả thuyết nghiên cứu

Thông qua nghiên cứu tổng quan, tác giả tìm ra được nền tảng lý thuyết có liên quan đến nội dung nghiên cứu, từ đó chọn lọc những lý thuyết để sử dụng làm cơ sở cho việc phát triển giả thuyết nghiên cứu và luận giải các vấn đề nghiên cứu. Bên cạnh đó, những vấn đề lý luận về KTNB và các nhân tố ảnh hưởng được làm rõ.

- (4) Nghiên cứu định tính để xây dựng mô hình nghiên cứu, các biến và thang đo các biến.

Kết hợp kết quả nghiên cứu tổng quan, cơ sở lý thuyết và nghiên cứu định tính, tác giả thiết lập được hai mô hình nghiên cứu tương ứng với hai mục tiêu và câu hỏi nghiên cứu đã xác định. Đồng thời, các nhân tố có được từ kết quả tổng quan tài liệu được bổ sung một số nhân tố phát hiện được từ kết quả phỏng vấn và chọn lọc qua phương pháp tham khảo ý kiến chuyên gia để xác định các biến và thang đo các biến

cho từng mô hình. Mỗi mô hình có các biến với thang đo được kế thừa từ các nghiên cứu trước có sự điều chỉnh với nghiên cứu này.

- (5) Nghiên cứu định lượng nhằm thu thập, xử lý và phân tích dữ liệu

Tương ứng với hai mô hình nghiên cứu, hai mẫu phiếu khảo sát được thiết kế và được khảo sát thử với quy mô nhỏ (6 doanh nghiệp) và được điều chỉnh, hoàn thiện cho ra mẫu phiếu khảo sát chính thức. Trước hết, tác giả xác định mẫu khảo sát của mô hình 1.0 trước gồm 193 doanh nghiệp và tiến hành khảo sát chính thức mẫu này. Kết quả khảo sát là cơ sở để xác định mẫu khảo sát của mô hình 2.0 (quy mô 38 doanh nghiệp có KTNB trong số 193 doanh nghiệp của mẫu thứ nhất). Sau đó, việc khảo sát cho mô hình 2.0 mới được tiến hành.

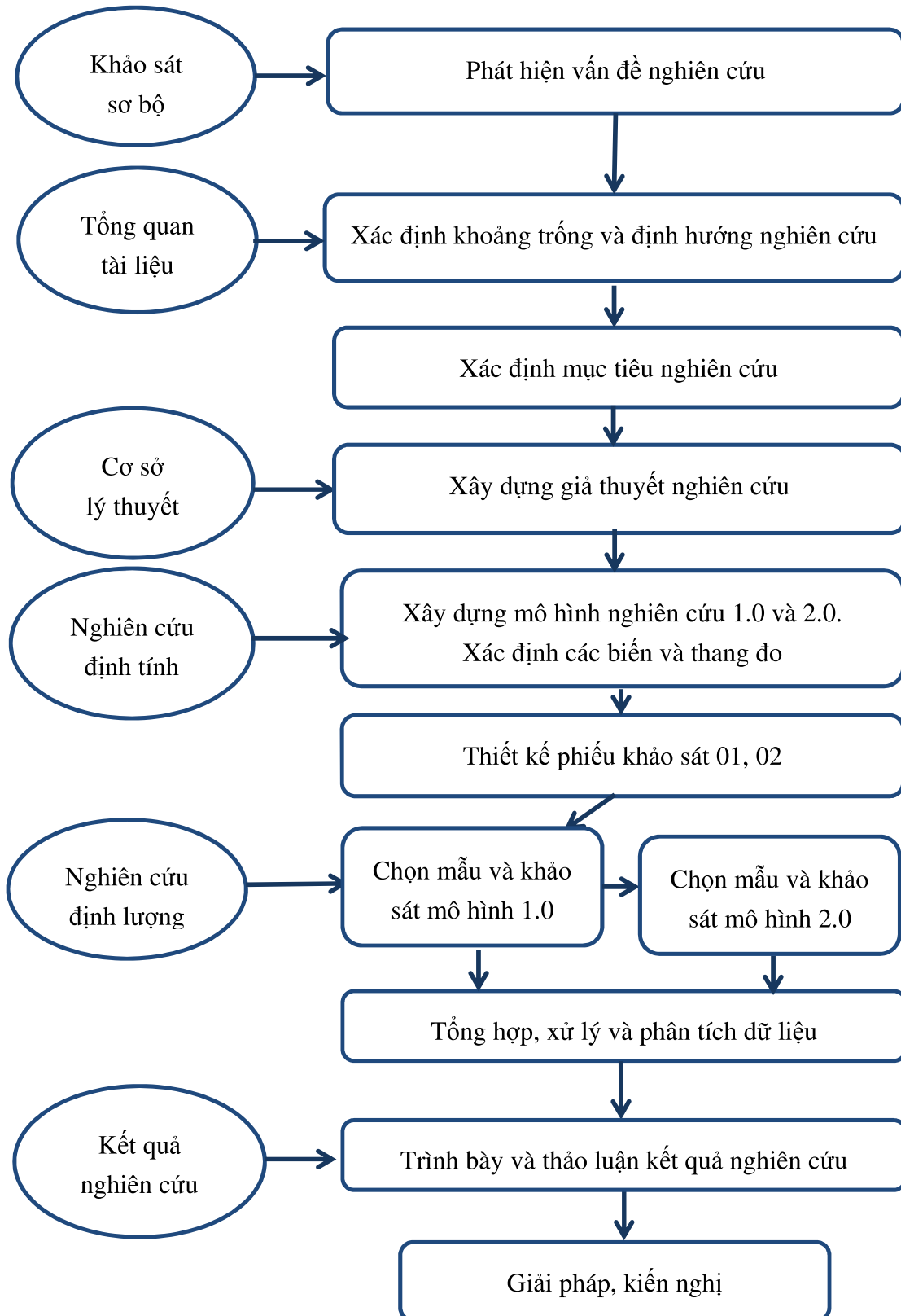
Phiếu khảo sát được nhận về sẽ được kiểm tra sơ bộ để chuẩn bị cho khâu xử lý. Trường hợp, phiếu được phát hiện không đạt yêu cầu, tác giả cân nhắc việc thực hiện khảo sát bổ sung hoặc khảo sát lại. Sau khi kiểm tra, hoàn thiện, tác giả thực hiện việc nhập dữ liệu từ các phiếu khảo sát vào phần mềm Excel. Cuối cùng, dữ liệu được xử lý, phân tích và tổng hợp theo các phương pháp kỹ thuật đã lựa chọn và thông qua các công cụ hỗ trợ chuyên dụng trong đó phần mềm SPSS 20 là chủ đạo.

- (6) Kết quả nghiên cứu và hàm ý từ kết quả nghiên cứu

Kết quả nghiên cứu được tác giả trình bày tương ứng với từng mục tiêu nghiên cứu đã đặt ra. Trên cơ sở đó, tác giả đưa ra ý kiến trao đổi, thảo luận về những kết quả thu được, tham chiếu với kỳ vọng ban đầu và với kết quả của các nghiên cứu trước đó.

Cuối cùng, dựa trên kết quả nghiên cứu, tác giả đề xuất các giải pháp nhằm tăng cường khả năng hiện hữu và hiệu lực của KTNB trong doanh nghiệp. Các kiến nghị cũng được đề xuất cho các bên có liên quan bao gồm cơ quan Nhà nước, các doanh nghiệp và các tổ chức hiệp hội-ngành nghề nghiệp.

Toàn bộ qui trình trên có thể khái quát qua sơ đồ sau đây:



Sơ đồ 3.1: Quy trình nghiên cứu

3.1.2. Mô hình nghiên cứu nhân tố ảnh hưởng đến khả năng hiện hữu của kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp thép Việt Nam

Từ kết quả tổng quan tài liệu, tác giả tổng hợp các nhân tố có khả năng ảnh hưởng đến sự hiện hữu của KTNB trong doanh nghiệp dự kiến đưa vào mô hình (Phụ lục số 1.01). Tiếp đó, tác giả thực hiện nghiên cứu định tính nhằm chọn lọc thêm một lần nữa các nhân tố không phù hợp và bổ sung các nhân tố mới. Phương pháp chuyên gia được sử dụng để hỏi ý kiến về 2 vấn đề:

Một là, những nhân tố hoặc biến quan sát không nên giữ lại trong mô hình: Các nhân tố được xem xét loại bỏ là những nhân tố không nghiên cứu trước đều không tìm thấy mối liên hệ với biến phụ thuộc hoặc các nhân tố không phù hợp với bối cảnh của nghiên cứu này. Các chuyên gia đều thống nhất ý kiến trong việc loại bỏ các nhân tố trên trong mô hình khảo sát.

Hai là, những nhân tố hoặc biến quan sát đề xuất bổ sung vào mô hình: Các nhân tố được đề xuất bổ sung vào mô hình nghiên cứu do được suy luận và mong đợi là có khả năng ảnh hưởng đến biến phụ thuộc. Mỗi nhân tố được lựa chọn bổ sung vào mô hình đều có sự luận giải và các nhân tố đều đã được tìm thấy trong một nghiên cứu trước đó, tuy mới dừng ở nghiên cứu định tính.

3.1.2.1. Xây dựng và phát triển giả thuyết nghiên cứu

**** Quy mô và tính phức tạp của doanh nghiệp***

Quy mô và tính phức tạp của doanh nghiệp có thể thể hiện trên nhiều khía cạnh hoạt động khác nhau của doanh nghiệp. Nhiều nghiên cứu đặt vấn đề rằng, khi quy mô và tính phức tạp của doanh nghiệp gia tăng, khả năng kiểm soát của nhà quản trị cấp cao đối với cấp dưới và cũng như khả năng nắm bắt thông tin đối với toàn bộ hoạt động của doanh nghiệp giảm. Điều đó đặt ra nhu cầu về KTNB.

Kết quả nghiên cứu định lượng của Carcello và cộng sự (2005), Goodwin và Kent (2006) cũng như nghiên cứu định tính của Phan Trung Kiên (2008) đều nhất quán một nhận định rằng việc sử dụng của KTNB có mối quan hệ thuận chiều và mạnh mẽ với quy mô của doanh nghiệp. Arena và Azzone (2007) khẳng định qua nghiên cứu định lượng rằng khi quy mô của tổ chức quá nhỏ thì chắc chắn không có việc sử dụng của KTNB. Do đó, giả thuyết được đặt ra là:

H1.1: Quy mô doanh nghiệp có mối quan hệ thuận chiều với khả năng hiện hữu của KTNB trong doanh nghiệp

Theo Adams: “Tình trạng bất đối xứng thông tin khác nhau giữa các tổ chức tùy thuộc vào bản chất và sự phức tạp trong hoạt động của tổ chức” (Adams, 1994, tr.8). Lý thuyết đại diện cho rằng các doanh nghiệp càng phức tạp càng có khả năng phát sinh nhiều vấn đề bất đối xứng thông tin nên cần cơ chế giám sát chặt chẽ hơn nghĩa là có nhiều khả năng sử dụng KTNB hơn.

Vận dụng lý thuyết đại diện, tác giả lập luận rằng khi tính phức tạp của doanh nghiệp trên các khía cạnh khác nhau gia tăng thì tính bất đối xứng về thông tin tăng hơn và dễ dẫn đến tình trạng mất kiểm soát. Do đó, điều quan trọng là có một hệ thống KSNB mạnh, trong đó có thể bao gồm việc sử dụng kiểm toán như là một cơ chế rà soát và giám sát. Bằng cách này, quản lý cấp cao có thể ủy thác trách nhiệm của họ đối với KSNB sang cho KTNB (Chambers, 1981; San Miguel và Govindarajan, 1984).

Kết hợp với kết quả nghiên cứu định tính, tác giả dự đoán có một mối quan hệ đáng kể giữa việc sử dụng của KTNB với tính phức tạp của hoạt động (trên các khía cạnh khác nhau gồm tính phức tạp về quản lý sản xuất kinh doanh, phức tạp về địa bàn hoạt động, cơ cấu tổ chức và tính phức tạp về cơ cấu sở hữu). Thực tế cho thấy: việc tham gia càng đầy đủ các khâu của chuỗi giá trị ngành đòi hỏi đầu tư về vốn, công nghệ và quản lý càng cao và tình trạng đã niêm yết trên thị trường chứng khoán đi đôi với rủi ro hoạt động-rủi ro tài chính-rủi ro công nghệ lớn, từ đó đặt ra nhu cầu về một cơ chế giám sát và quản trị rủi ro càng cao. doanh nghiệp có cơ cấu công kênh, nhiều đơn vị trực thuộc, nhiều công ty con, công ty liên kết cho thấy sự phức tạp trong công tác quản lý, phân bổ nguồn lực và gia tăng bất đối xứng thông tin. Đồng thời, các hình thức pháp lý khác nhau của doanh nghiệp tương ứng với số lượng sở hữu, mức độ tập trung quyền hay phân tán lợi ích kinh tế, cũng như mức độ rủi ro khác nhau. Thêm vào đó, tình trạng Điều này đem lại một gợi ý về mối quan hệ giữa số công ty con, mức độ tham gia vào chuỗi giá trị ngành và hình thức pháp lý của doanh nghiệp với việc sử dụng của KTNB.

Đó là cơ sở để tác giả đề xuất các giả thuyết sau đây:

H 1.2: Số công ty con của doanh nghiệp có mối quan hệ thuận chiều với khả năng hiện hữu của KTNB trong doanh nghiệp

H 1.3: Mức độ tham gia vào chuỗi giá trị ngành của doanh nghiệp có mối quan hệ thuận chiều với khả năng hiện hữu của KTNB trong doanh nghiệp.

H 1.4: Việc doanh nghiệp là DNNY làm tăng khả năng hiện hữu của KTNB trong doanh nghiệp

*** Đặc điểm quản trị của doanh nghiệp**

Do nhu cầu giảm chi phí đại diện, nhà quản lý và các bên liên quan khác trong công ty cần có sự gắn kết về lợi ích và điều đó cho thấy tầm quan trọng của một nền tảng QTDN mạnh (Cohen và cộng sự, 2002).

Goodwin và Kent (2006) trong nghiên cứu về nhân tố ảnh hưởng đến việc tự nguyện sử dụng KTNB của các DNNY Australia đã kiểm định và chứng minh rằng KTNB có mối quan hệ với QTDN mạnh. Ông đặt kỳ vọng rằng có một mối quan hệ tích cực giữa việc sử dụng KTNB với việc doanh nghiệp có một UBKT. Kết quả nghiên cứu ủng hộ cho giả thuyết này với mức ý nghĩa cao (Goodwin và Kent, 2006). Điều này phù hợp với kết quả kiểm nghiệm về mối quan hệ giữa khả năng sử dụng KTNB và việc tồn tại một UBKT của các nghiên cứu định lượng khác trong giai đoạn 1998-2005 (Carcello và cộng sự, 2005; Goodwin, 2003; Raghunandan và cộng sự, 2001; Scarbrough và cộng sự, 1998). Điều này được kỳ vọng lặp lại với bối cảnh các doanh nghiệp ngành thép Việt Nam. Tuy nhiên, khả năng tồn tại một bộ phận đúng với tên gọi là UBKT ở các doanh nghiệp thép Việt Nam, nói riêng và các doanh nghiệp của nước ta trong giai đoạn này là không cao. Song, một bộ phận có vai trò, nhiệm vụ khá gần với UBKT là có thể. Do đó, trong nghiên cứu này, tác giả thiết lập các giả thuyết sau đây:

H1.5. Việc tồn tại một UBKT/bộ phận tương đương làm tăng khả năng hiện hữu của KTNB trong doanh nghiệp

Vai trò của người đứng đầu bộ máy quản trị trong doanh nghiệp như chủ tịch HĐQT trong công ty cổ phần hay chủ tịch HĐTV trong công ty TNHH là không thể phủ nhận. Có sự khác biệt giữa hai trường hợp: Chủ tịch độc lập và chủ tịch tham gia điều hành. Theo định nghĩa của IIA và lý thuyết đại diện, KTNB được kỳ vọng là một cơ chế quản trị bổ sung để giảm bớt vấn đề bất đối xứng thông tin các quản trị viên điều hành và độc lập.

Tiếp tục xem xét đến vốn của HĐQT và các nhà quản trị cấp cao của doanh nghiệp. Theo Jensen và Meckling (1976), chi phí bên đại diện dự kiến cao hơn khi nhà quản trị cấp cao nắm giữ tỉ lệ cổ phần thấp hơn do đó ảnh hưởng đến việc phân bổ các nguồn lực giữa các bên trong mối quan hệ đại diện. Vì vậy, việc sử dụng KTNB kỳ vọng giúp loại bỏ vấn đề này. Từ những kỳ vọng trên, các giả thuyết sau đây được thiết lập:

H1.6. doanh nghiệp có chủ tịch (HĐQT hoặc HĐTV) độc lập làm tăng khả năng hiện hữu của KTNB trong doanh nghiệp

H1.7. Tỷ lệ vốn do thành viên của HĐQT/HĐTV nắm giữ đủ lớn làm tăng khả năng hiện hữu của KTNB trong doanh nghiệp

*** Đặc điểm rủi ro và QLRR**

Hệ số nợ phải trả trong tổng nguồn vốn, tỷ lệ nợ phải thu và hàng tồn kho trong tổng tài sản là hai chỉ tiêu tài chính quan trọng của một doanh nghiệp. Một mặt, hai chỉ tiêu này phản ánh mức độ rủi ro về kinh doanh và rủi ro tài chính của doanh nghiệp. Mặt khác, chúng phản ánh chi phí đại diện bên trong và chi phí đại diện bên ngoài mà doanh nghiệp phải cân nhắc. Kết quả nghiên cứu của Carey và cộng sự (2000) cho thấy “nợ của doanh nghiệp liên quan đến nhu cầu về kiểm toán ngoài nhưng lại không giải thích cho nhu cầu về KTNB” (Carey và cộng sự, 2000, tr.37). Trong khi Goodwin và Kent (2006) mong đợi một mối quan hệ thuận chiều giữa khả năng sử dụng KTNB và tỷ lệ phải thu và hàng tồn kho cao và thu được kết quả theo đúng mong đợi. Điều đó có nghĩa là KTNB thực sự là một cơ chế giám sát bổ sung cho kiểm toán ngoài đối với cả rủi ro tài chính và rủi ro có sai phạm trọng yếu trong BCTC. Do hai kết luận trái ngược nhau nên trong nghiên cứu này, các mối quan hệ này được kiểm định lại thông qua các giả thuyết sau đây:

H1.8. Hệ số nợ của doanh nghiệp có mối quan hệ thuận chiều với khả năng hiện hữu của KTNB trong doanh nghiệp

H1.9. Tỷ lệ nợ phải thu và hàng tồn kho trong tổng tài sản của doanh nghiệp có mối quan hệ thuận chiều với khả năng hiện hữu của KTNB trong doanh nghiệp

Theo Kwan (1999), việc cam kết QLRR mạnh đòi hỏi doanh nghiệp phải phát triển một nền văn hóa dựa trên rủi ro kéo theo là sự phát triển một khung QLRR tích hợp (Kwan, 1999), với việc sử dụng một ban riêng hoặc một nhóm chuyên trách về QLRR mà thành phần ắt phải có đại diện nhà quản lý cấp cao của doanh nghiệp. Để hỗ trợ hoạt động hiệu quả của ủy ban hoặc nhóm này, doanh nghiệp cần đến chức năng KTNB (Goodwin và Kent, 2006). Nghiên cứu của Goodwin và Kent (2006) đã cho thấy việc tồn tại một ủy ban QLRR riêng biệt có ảnh hưởng tích cực đến khả năng sử dụng KTNB. Do đó, tác giả đưa ra giả thuyết tiếp theo là:

H 1.10. Việc doanh nghiệp có ủy ban QLRR làm tăng khả năng hiện hữu của KTNB trong doanh nghiệp

H1.11. Việc doanh nghiệp có quy trình QLRR làm tăng khả năng hiện hữu của KTNB trong doanh nghiệp

*** Đặc điểm nhà quản trị**

Các đặc điểm gắn với nhà quản trị được xem là những nhân tố quan trọng có tính quyết định việc KTNB có hiện hữu hay được sử dụng ở doanh nghiệp hay không. Trong nghiên cứu này, hai đặc điểm gắn với nhà quản trị được xem xét là quan điểm và chuyên môn của nhà quản trị. Trước hết, yếu tố chuyên môn của nhà quản trị cũng chỉ phôi đến quan điểm của nhà quản trị trong việc ủng hộ hay từ chối chức năng KTNB trong doanh nghiệp. Thông thường, những nhà quản trị có chuyên môn đúng hoặc gắn với kiểm toán thường có xu hướng ủng hộ sử dụng chức năng KTNB trong doanh nghiệp. Tiếp đến, sự ủng hộ của nhà quản trị đối với KTNB rõ ràng là sự thuận lợi để KTNB tồn tại trong doanh nghiệp. Ngược lại, khi nhà quản trị có những vấn đề quan ngại liên quan đến KTNB như vấn đề hiệu quả hoạt động, hay mối lo ngại về sự phức tạp, quan liêu khi thiết lập KTNB... có thể gây trở ngại cho KTNB xuất hiện. Do vậy tác giả xây dựng các giả thuyết sau:

H1.12. Tỷ lệ nhà quản trị có chuyên môn về kế toán-kiểm toán ảnh hưởng thuận chiều đến khả năng hiện hữu của KTNB trong doanh nghiệp

H1.13. Quan điểm ủng hộ của nhà quản trị đối với việc sử dụng KTNB làm tăng khả năng hiện hữu của KTNB trong doanh nghiệp

*** Mối quan hệ với bên ngoài**

Mối quan hệ tương tác của doanh nghiệp với bên ngoài có thể xem xét trên hai góc độ: hoạt động kinh doanh và hoạt động kiểm toán. Xét trên khía cạnh chuyên môn của KTNB, doanh nghiệp có thể có mối quan hệ với các hãng kiểm toán độc lập thông qua việc sử dụng các dịch vụ bao gồm cả dịch vụ kiểm toán, dịch vụ tư vấn và dịch vụ khác. Việc sử dụng dịch vụ từ các công ty kiểm toán Big 4 có thể được xem như là một cơ chế bổ sung cho KTNB để tăng cường giám sát tổng thể (Carey và cộng sự, 2000). Với mong đợi một tác động cùng chiều từ kiểm toán ngoài như một cơ chế bổ sung, thúc đẩy giám sát nội bộ, giả thuyết sau đây được thiết lập:

H1.14. Việc sử dụng các dịch vụ kiểm toán từ Big 4 làm tăng khả năng hiện hữu của KTNB trong doanh nghiệp

Tiếp đến, xét trên góc độ hoạt động kinh doanh, trong bối cảnh phức tạp của xu hướng toàn cầu hóa các mối quan hệ kinh tế, doanh nghiệp tham gia càng sâu rộng vào quá trình hội nhập thì rủi ro càng lớn. Đồng thời, áp lực cạnh tranh toàn cầu khiến doanh nghiệp có động lực để áp dụng những thực tiễn tốt nhất. Do đó, KTNB được kỳ vọng rằng sẽ đóng vai trò quan trọng hơn ở các doanh nghiệp có mức độ phụ thuộc

vào thị trường nước ngoài thông qua hoạt động xuất nhập khẩu các yếu tố đầu vào và sản phẩm, hàng hóa đầu ra. Do đó, giả thuyết tiếp theo được đề xuất:

H1.15. Mức độ giao dịch của doanh nghiệp với thị trường nước ngoài ảnh hưởng thuận chiều với khả năng hiện hữu của KTNB trong doanh nghiệp

3.1.2.2. Mô hình nghiên cứu và các biến trong mô hình

Biến phụ thuộc của nghiên cứu này mang tính chất nhị phân (có khả năng hiện hữu hoặc không có khả năng hiện hữu của KTNB trong doanh nghiệp) nên mô hình hồi quy Binary Logistic được cho là thích hợp nhất (Hoàng Trọng và Chu Nguyễn Mộng Ngọc, 2008). Goodwin và Kent (2006) và Ismael (2013) trong các nghiên cứu của mình cũng đã xây dựng mô hình hồi quy Binary Logistic bao gồm trong đó các biến độc lập định tính và định lượng để xác định những nhân tố có ảnh hưởng đến việc sử dụng chức năng KTNB trong các công ty của Australia và Anh. Kế thừa các nghiên cứu đã có, xuất phát từ mối quan hệ giữa các biến, các giả thuyết nghiên cứu được đề xuất, tác giả xây dựng mô hình hồi quy Binary Logistic như sau:

$$\begin{aligned} \ln\left(\frac{KTNB}{1-KTNB}\right) = & B_{00} + B_{01}QMDN + B_{02}CTC + B_{03}CGT + B_{04}DNNT + B_{05}UBKT + \\ & B_{06}CTDL + B_{07}VON + B_{08}HSN + B_{09}N\&H + B_{10}UBRR + B_{11}QTRR \\ & + B_{12}CMON + B_{13}QĐUH + B_{14}BIG4 + B_{15}XNK \end{aligned}$$

(Mô hình 1.0)

Nguồn: Goodwin và Kent (2006) và Ismael (2013,2018) có điều chỉnh

Giải thích các hệ số trong mô hình:

B_{00} : Hệ số chặn (cho biết giá trị trung bình của biến phụ thuộc khi tất cả các biến độc lập bằng 0)

$B_1 \rightarrow B_{15}$: Hệ số hồi quy riêng của biến phụ thuộc theo biến độc lập, có thể nhận giá trị âm (-) hoặc dương (+) tương ứng xác suất xảy ra của việc có sự hiện hữu của KTNB trong doanh nghiệp tăng lên hay giảm đi khi các biến khác không đổi.

Các biến trong mô hình được giải thích và cách thức đo lường như sau:

* **Biến phụ thuộc** $\ln\left(\frac{KTNB}{1-KTNB}\right)$

$\ln\left(\frac{KTNB}{1-KTNB}\right)$ đóng vai trò biến phụ thuộc của một hàm hồi quy tuyến tính, xác định bằng log cơ số e (với $e=2.714$) của hệ số $\frac{KTNB}{1-KTNB}$ và nhận giá trị từ $-\infty$ đến $+\infty$.

$\frac{KTNB}{1-KTNB}$ là hệ số giữa khả năng có sự hiện hữu của KTNB trong doanh nghiệp và khả năng không có sự hiện hữu của KTNB trong doanh nghiệp.

KTNB: Có sự hiện hữu của KTNB trong doanh nghiệp

1- KTNB: Không có sự hiện hữu của KTNB trong doanh nghiệp.

Dấu hiệu xác định có sự hiện hữu của KTNB trong doanh nghiệp là doanh nghiệp đồng thời có hoạt động KTNB và có bộ phận KTNB (theo quan điểm của IPPF 2016), cụ thể:

Thứ nhất, doanh nghiệp có các tài liệu chứng minh thực tế có hoạt động KTNB gồm:

- Kế hoạch KTNB/chương trình KTNB/đề cương KTNB hoặc quyết định KTNB;
- Biên bản KTNB/báo cáo KTNB hoặc tài liệu khác có nội dung liên quan như báo cáo kiểm soát, báo cáo quản trị,...

Thứ hai, doanh nghiệp có các tài liệu làm cơ sở cho sự hiện hữu của bộ phận KTNB:

- Quyết định thành lập bộ phận KTNB;
- Quy định chức năng, nhiệm vụ của bộ phận KTNB;
- Quyết định bổ nhiệm chức vụ trưởng KTNB hoặc phụ trách KTNB;
- Quyết định tuyển dụng KTVNB, hoặc
- Hợp đồng về việc thuê ngoài dịch vụ KTNB; hoặc
- Tài liệu khác làm cơ sở cho việc thành lập bộ phận KTNB và tuyển dụng, bổ nhiệm, phân công nhân sự KTNB.

*** Các biến độc lập và thang đo tương ứng:**

Bảng 3.1: Các biến độc lập và thang đo các biến trong mô hình hồi quy 1.0

STT	Tên biến	Ký hiệu	Mô tả biến và thang đo	Nguồn
1	Quy mô doanh nghiệp	<i>QMDN</i>	Quy mô của doanh nghiệp đo bằng tổng tài sản trên BCTC (Đơn vị tính là nghìn tỉ đồng)	Arena và Azzone (2007); Carcello và cộng sự (2005), Knechel và Willekens (2006), Hay và Davis (2004); Carey và cộng sự (2000); Ismael (2013, 2018); Goodwin và Kent (2006);
2	Chuỗi giá trị	<i>CGT</i>	Số khâu trong chuỗi giá trị ngành thép (gồm: Khai quặng-Luyện gang-Luyện thép-Cán thép -Gia công - Phân phối) mà doanh nghiệp đang tham gia; biến có thể bằng 1, 2, 3, 4, 5 hoặc 6.	Carcello và cộng sự (2005), Arena và Azzone (2007), Wallace và Kreutzfeldt (1991), Michael B. Adams, (1994), Knechel và Willekens (2006), Hay và Davis (2004)
3	Công ty con	<i>CTC</i>	Số công ty con của doanh nghiệp	Goodwin và Kent (2006); Ismael. (2013), (2018)
4	Doanh nghiệp niêm yết	<i>DNNY</i>	Biến bằng 1 nếu doanh nghiệp là DNNY (bao gồm niêm yết trên sàn tập trung và phi tập trung), bằng 0 nếu doanh nghiệp là loại hình doanh nghiệp khác.	Nghiên cứu định tính
5	Ủy ban kiểm toán	<i>UBKT</i>	Biến bằng 1 nếu doanh nghiệp có UBKT hoặc bộ phận có nhiệm vụ tương tự, bằng 0 nếu ngược lại.	Knechel và Willekens (2006);Goodwin và Kent (2006), Ismael. (2013), (2018)
6	Chủ tịch	<i>CTĐL</i>	Nếu doanh nghiệp có chủ tịch HĐQT/HĐTV/Chủ tịch	Goodwin và Kent (2006), Ismael. (2013), (2018)

	độc lập		công ty độc lập thì biến nhận giá trị 1, ngược lại thì biến nhận giá trị 0.	
7	Vốn của HĐQT	<i>VON</i>	Biến bằng 1 nếu doanh nghiệp có tỉ lệ vốn do các thành viên của HĐQT/HĐTV sở hữu từ 5% trở lên và bằng 0 nếu ngược lại.	Căn cứ về mức 5%: Goodwin và Kent (2006), Ismael. (2013), (2018)
8	Ủy ban QLRR	<i>UBRR</i>	Biến bằng 1 khi doanh nghiệp có ủy ban hoặc nhân viên QLRR, bằng 0 nếu ngược lại.	Knechel và Willekens (2006); Goodwin và Kent (2006), Ismael. (2013), (2018)
9	Quy trình QLRR	<i>QTRR</i>	Biến bằng 1 khi doanh nghiệp có qui trình QLRR và bằng 0 nếu ngược lại.	Goodwin và Kent (2006)
10	Nợ phải thu và hàng tồn kho	<i>N&H</i>	Tỉ lệ các khoản phải thu và hàng tồn kho trong tổng tài sản trên BCTC.	Ismael. (2013), (2018); Carcello và cộng sự (2005), Knechel và Willekens (2006), Hay và Davis (2004)
11	Hệ số nợ	<i>HSN</i>	Tỉ lệ các khoản nợ ngắn hạn và dài hạn phải trả trong tổng tài sản trên BCTC	Jensen và Meckling (1976); Goodwin và Kent (2006); Carey và cộng sự (2000); Hay và Davis (2004)
12	Quan điểm ủng hộ KTNB	<i>QĐUH</i>	Biến bằng 1 nếu nhà quản trị của doanh nghiệp ủng hộ việc sử dụng KTNB, bằng 0 nếu ngược lại.	Arena và Azzone (2007)

13	Chuyên môn của nhà quản trị	<i>CMON</i>	Tỉ lệ các nhà quản trị và nhà quản lý cấp cao (thuộc HĐQT/HĐTV hoặc chủ doanh nghiệp và Ban điều hành) có chuyên môn (bằng cấp, chứng chỉ) về kế toán - kiểm toán.	Nghiên cứu định tính
14	Sử dụng dịch vụ Big4	<i>BIG4</i>	Biến bằng 1 nếu doanh nghiệp có sử dụng dịch vụ (gồm cả KTNB) của một hãng kiểm toán thuộc The Big4 và bằng 0 nếu ngược lại.	Goodwin và Kent (2006), Ismael. (2013), (2018)
15	Tỉ trọng xuất nhập khẩu	<i>XNK</i>	Biến bằng trung bình cộng của tỉ lệ nhập khẩu và tỉ lệ xuất khẩu trong kỳ. (Trong đó: Tỉ lệ nhập khẩu là tỉ lệ giá trị vật tư, thiết bị nhập khẩu trong tổng giá trị mua vào trong kỳ; Tỉ lệ xuất khẩu là tỉ lệ doanh thu xuất khẩu sản phẩm thép trong tổng doanh thu tiêu thụ sản phẩm thép trong kỳ).	Nguyễn Thị Hồng Thuý, 2010, Phan Trung Kiên, 2008 và nghiên cứu định tính

3.1.3. Mô hình nghiên cứu ảnh hưởng của các đặc điểm kiểm toán nội bộ đến hiệu lực của kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp

3.1.3.1. Xây dựng giả thuyết nghiên cứu

Quy mô KTNB được nhiều nghiên cứu chứng minh rằng có ảnh hưởng đến hiệu lực của KTNB trong doanh nghiệp. Một số nghiên cứu đã kiểm nghiệm và thu được kết quả cho thấy qui mô KTNB có ảnh hưởng tích cực đến hiệu lực của KTNB một cách trực tiếp như Arena và Azzone (2009); Ismael (2013) và Yu và cộng sự (2019). Một số nghiên cứu khác như Alzeban và Gwilliam (2014), Yu và cộng sự (2019) hay Zain và Stewart (2006) cũng đã khảo sát ảnh hưởng của qui mô KTNB và thấy được mối quan hệ tích cực của yếu tố này đến KTNB trên các khía cạnh khác như vai trò, chất lượng của KTNB đối với kiểm toán BCTC, tuân thủ và các hoạt động của doanh nghiệp, qua đó gián tiếp ảnh hưởng đến hiệu lực của KTNB. Do vậy, giả thuyết sau được thiết lập nhằm kiểm định mối quan hệ này trong bối cảnh doanh nghiệp thép:

H2.1: Quy mô KTNB có ảnh hưởng thuận chiều đến hiệu lực KTNB trong doanh nghiệp ngành thép Việt Nam

Các yếu tố cấu thành nên năng lực của KTVNB như kiến thức, kỹ năng, kinh nghiệm là điều kiện quan trọng để KTVNB thực hiện tốt vai trò của mình. Các yếu tố này cũng đã được các nghiên cứu trước chứng minh một cách riêng rẽ hoặc tổng hợp rằng có mối quan hệ với hiệu lực của KTNB (Arena và Azzone, 2009; Sayag 2010; Ismael, 2013), là một yếu tố quyết định quan trọng đến hiệu lực của KTNB (Albrecht và cộng sự 1988; Van Gansberghe 2005; Al-Matarneh 2011). Mức độ năng lực phù hợp của nhân viên KTNB về đào tạo, kinh nghiệm, kiến thức và trình độ chuyên môn có ảnh hưởng tích cực đến hiệu lực của KTNB (Al-Twajry và cộng sự, 2003). Trong đó, kinh nghiệm được cho là có ảnh hưởng quan trọng đến chất lượng, vai trò của KTNB trong nghiên cứu của Al-Twajry và cộng sự (2003), Vũ Thúy Hà (2016, 2017), Yu và cộng sự (2019). Song cũng có tác giả không tìm được mối liên hệ giữa yếu tố kinh nghiệm với hiệu lực của KTNB (Zain và Stewart, 2006; Sarens và cộng sự, 2009). Kỹ năng cũng là một yếu tố được nhận định có khả năng ảnh hưởng tích cực đến hiệu lực của KTNB (Sarens và cộng sự, 2009; Mihret, 2010) song Sarens (2009) lại không tìm thấy mối liên hệ giữa hai nhân tố này. Dù giữa các nghiên cứu còn có sự khác biệt, mối quan hệ giữa tích cực giữa năng lực của KTVNB và hiệu lực KTNB được kỳ vọng trong nghiên cứu này thông qua việc thiết lập giả thuyết sau đây:

H2.2: Năng lực của KTVNB có ảnh hưởng thuận chiều đến hiệu lực của KTNB trong doanh nghiệp ngành thép Việt Nam.

Phạm vi của KTNB được một số nghiên cứu đưa vào khảo sát và thu được kết quả về việc có ảnh hưởng đáng kể đến hiệu lực của KTNB (Ismael, 2013; Arena và Azzone, 2009), song cũng có kết quả khác khi không tìm thấy mối liên hệ giữa phạm vi của KTNB với hiệu lực của KTNB (Sarens, 2009; Mihret, 2010). Thông thường, mọi cuộc kiểm toán trước khi tiến hành đều cần được xác định rõ phạm vi về nội dung, không gian và thời gian và được ghi trong kế hoạch kiểm toán. Việc xác định phạm vi kiểm toán phù hợp, rõ ràng có ý nghĩa quan trọng thậm chí có tính chất quyết định đến kết quả của cuộc kiểm toán. Với nội hàm bao gồm cả phạm vi về nội dung, không gian và thời gian như đề cập ở trên, phạm vi KTNB được kỳ vọng có khả năng ảnh hưởng đến hiệu lực của KTNB theo hướng thuận chiều tức là khi phạm vi kiểm toán càng rộng, càng đầy đủ thì hiệu lực của KTNB càng cao. Phạm vi công việc là một yếu tố quan trọng phản ánh hiệu lực của KTNB, phạm vi rộng hơn cho phép KTNB hỗ trợ quản lý trong QLRR, kiểm toán hoạt động và kiểm toán tài chính- tuân thủ truyền thống (Al-Twaijry và cộng sự, 2003; Albercht và cộng sự, 1988). Do vậy, giả thuyết sau đây được thiết lập:

H2.3: Phạm vi KTNB càng đầy đủ, phù hợp thì tính hiệu lực của KTNB trong doanh nghiệp ngành thép Việt Nam càng cao.

KTNB cần có một phương pháp tiếp cận và các kỹ thuật kiểm toán phù hợp, hiệu quả để đảm bảo thực hiện được mục tiêu của kiểm toán. Phương pháp tiếp cận cũng như các kỹ thuật kiểm toán là cần thiết để đảm bảo thu được đủ bằng chứng kiểm toán tin cậy và phù hợp; đảm bảo những phân tích, đánh giá của KTVNB đủ toàn diện, logic và khách quan; cũng là yếu tố chi phối hiệu lực của KTNB. Điều này được Ismael (2013) nghiên cứu và thu được kết quả rõ rệt về mối quan hệ giữa phương pháp kiểm toán và hiệu lực của KTNB. Kết quả tương tự đã được công bố trước đó bởi Arena và Azzone (2009). Như vậy, với lập luận rằng, với phương pháp tiếp cận dựa trên rủi ro, kỹ thuật kiểm toán hiện đại, ứng dụng CNTT và thực hiện kiểm toán liên tục, KTNB có khả năng đạt được hiệu lực cao hơn, giả thuyết sau đây được thiết lập:

H2.4: Phương pháp KTNB tiên tiến có ảnh hưởng thuận chiều đến hiệu lực của KTNB trong doanh nghiệp ngành thép Việt Nam.

Tính độc lập của KTNB là một trong những nguyên tắc quan trọng mà các kiểm toán viên phải tuân thủ để tạo nên chất lượng và hiệu lực của hoạt động kiểm toán nói chung và KTNB nói riêng (Prawitt và cộng sự, 2009). KTNB là một chức năng giám sát nội bộ nên ở trong tổ chức, KTNB cần có tính độc lập cao để đạt được mục tiêu một cách hiệu lực. Nhiều nghiên cứu đã thu được kết quả về ảnh hưởng tích cực của tính độc lập đến hiệu lực của KTNB (Cohen và Sayag, 2010; Mihret, 2010; Drogalas

và cộng sự, 2015) thậm chí còn nhận định tính độc lập là yếu tố then chốt tạo nên hiệu lực của KTNB (Mutchler 2003; Ahmad và cộng sự, 2009; Alizadeh, 2011; Al-Akra và cộng sự, 2016). Ngược lại, Alzeban và Gwilliam (2014), Abbott và cộng sự (2016) lại không thu được bằng chứng có ý nghĩa thống kê về mối quan hệ này. Dù có chút khác biệt trong tổng quan, bài viết này kỳ vọng về một mối quan hệ thuận chiều giữa tính độc lập với hiệu lực của KTNB trong doanh nghiệp. Giả thuyết sau đây được thiết lập:

H2.5: Tính độc lập của KTNB có ảnh hưởng tích cực đến hiệu lực của KTNB trong doanh nghiệp ngành thép Việt Nam

Mọi hoạt động của KTNB đều phải dựa trên cơ sở nhất định. Cơ sở hoạt động của KTNB chính là hệ thống các quy định có tính khuôn khổ, nền tảng và phương hướng tiếp cận để KTNB hoạt động. Cơ sở và phương pháp KTNB tiên tiến hơn có tác động tích cực hơn đối với việc đánh giá các rủi ro và kiểm soát cũng như việc giảm bất đối xứng thông tin trong vấn đề quản trị của các công ty nước Anh (Ismael, 2013). Hiệu quả của KTNB trong các công ty của Italia có liên quan tích cực với các kỹ thuật của KTNB hỗ trợ quá trình QLRR (Arena và Azzone, 2009). Các tiêu chuẩn quốc tế về thực hành chuyên môn của KTNB (IIA, 2010b) cho rằng: Quy chế, quy trình và chương trình đảm bảo và đánh giá chất lượng KTNB cho phép đánh giá sự phù hợp của hoạt động KTNB, đánh giá hiệu lực và hiệu quả của hoạt động KTNB; từ đó, thúc đẩy cải tiến chất lượng và nâng cao hiệu lực của KTNB. Do vậy, mức độ tiên tiến, tiệm cận thông lệ quốc tế của các yếu tố này là tiền đề cho một mức hiệu lực được đánh giá cao hơn của KTNB (IIA, 2016b, Ismael, 2013). Giả thuyết sau đây được kiểm chứng:

H2.6: Cơ sở hoạt động của KTNB càng đầy đủ, tiên tiến thì KTNB trong doanh nghiệp ngành thép Việt Nam càng có hiệu lực cao.

3.1.3.2. Mô hình nghiên cứu và các biến trong mô hình

Từ các giả thuyết về mối quan hệ giữa các đặc điểm của KTNB với tính hiệu lực của KTNB đã xây dựng, mô hình nghiên cứu sau đây được đề xuất:

$$HL = B_{20} + B_{21}QM + B_{22}NL + B_{23}PV + B_{24}PP + B_{25}DL + B_{26}CS$$

(Mô hình 2.0)

Các biến và thang đo các biến trong mô hình trên như sau:

Bảng 3.2: Tóm tắt các biến và thang đo các biến trong mô hình 2.0

Kí hiệu biến	Nhân tố ảnh hưởng	Chỉ tiêu đo lường và cách xác định	Kỳ vọng	Nguồn
<i>Biến độc lập</i>				
QM	Quy mô của KTNB	Số lượng KTVNB	+	Zain và Stewart (2006); Arena và Azzone (2009); Ismael (2013); Alzeban và Gwilliam (2014)
NL	Năng lực của KTVNB	Đo lường qua các khía cạnh sau: - NL1: Kinh nghiệm của KTVNB - NL2: Kỹ năng của KTVNB - NL3: Kiến thức của KTVNB	+	Sarens và cộng sự (2009); Mihret (2010); Sayag (2010); Ismael (2013); Drogalas và cộng sự (2015)
PV	Phạm vi KTNB	Đo lường qua các khía cạnh sau: -PV1:Phạm vi về nội dung/loại hình KTNB -PV1:Phạm vi về không gian/khách thể KTNB -PV3:Phạm vi về thời gian/chu kỳ KTNB	+	Albercht và cộng sự (1988); Al-Twaijry và cộng sự (2003); Arena và Azzone (2009); Mihret (2010);
PP	Phương pháp KTNB	Đo lường qua các khía cạnh sau: -PP1:Tiếp cận KTNB dựa trên định hướng rủi ro - PP2:Áp dụng công nghệ tiên tiến trong KTNB - PP3:Kiểm toán liên tục	+	Sarens (2009) Ismael (2013)
ĐL	Tính	Đo lường qua các khía cạnh sau:		Sayag (2010);

	độc lập của KTNB	<ul style="list-style-type: none"> - ĐL1:Quyền truy cập trực tiếp và không hạn chế - ĐL2:Báo cáo trực tiếp đến cấp quản trị cao nhất -ĐL3:Thẩm quyền bổ nhiệm/ thuê/ sa thải trưởng KTNB, quyền phê duyệt ngân sách và kế hoạch KTNB - ĐL4:Vị trí của bộ phận KTNB thuộc cấp quản trị cao nhất. 		Mihret (2010); Ismael (2013); Drogalas và cộng sự (2015);
CS	Cơ sở hoạt động của KTNB	<p>Đo lường qua các khía cạnh sau:</p> <ul style="list-style-type: none"> -CS1:Có quy chế, quy trình KTNB phù hợp; - CS2:Có kế hoạch KTNB năm và chương trình kiểm toán chi tiết; -CS3:Có chương trình đảm bảo và cải tiến chất lượng KTNB 	+	Ismael (2013); IIA (2016)
<i>Biến phụ thuộc</i>				
HL	Hiệu lực của KTNB	<p>Đo lường qua các khía cạnh sau:</p> <ul style="list-style-type: none"> -HL1:Đánh giá tính hợp lý, hiệu quả của việc huy động và sử dụng các nguồn lực hoạt động. -HL2:Đảm bảo tuân thủ các chính sách, kế hoạch, quy định, quy trình. -HL3:Phát hiện rủi ro gian lận và ngăn chặn thất thoát tài sản. -HL4:Đảm bảo hệ thống thông tin tin cậy, an toàn, hiệu quả. -HL5:Đảm bảo thực hiện các mục 		Ismael (2013) Dellai và Omri (2016); IIA (2016);

		tiêu và chiến lược của doanh nghiệp. -HL6:Giám sát, đánh giá và tư vấn nhằm cải thiện các quy trình QLRR. -HL7:Giám sát, đánh giá và tư vấn nhằm cải thiện các hoạt động và thủ tục KSNB -HL8:Giám sát, đánh giá và tư vấn nhằm cải thiện các qui trình quản trị nội bộ.		
--	--	---	--	--

Nguồn: Tác giả tổng hợp từ kết quả nghiên cứu

Mỗi biến số trong mô hình 2.0 được xác định bằng giá trị trung bình (Mean) của các biến quan sát cấu thành. Mỗi biến quan sát được đo lường thông qua đánh giá của những người tham gia khảo sát với thang đo Likert từ 1 đến 5 tương ứng với mức độ đánh giá từ 1=*Hoàn toàn không đồng ý* đến 5=*Hoàn toàn đồng ý*. Trong đó, ý kiến đánh giá được thu thập từ 3 nhóm đối tượng tham gia khảo sát gồm:

- Đại diện cho nhóm chủ thể hoạt động KTNB là các KTVNB của doanh nghiệp: 01 người/doanh nghiệp
- Đại diện cho nhóm trực tiếp quản lý KTNB về chuyên môn cũng đồng thời là chủ sở hữu doanh nghiệp-bên ủy quyền trong mối quan hệ đại diện: Đại diện HĐQT/HĐTV Chủ tịch công ty hoặc người được ủy quyền. Mỗi doanh nghiệp lấy 01 phiếu thuộc nhóm này.
- Đại diện cho nhóm quản lý KTNB về hành chính cũng đồng thời là bên còn lại trong mối quan hệ đại diện-bên được ủy nhiệm: Đại diện ban điều hành doanh nghiệp như tổng giám đốc, giám đốc hoặc người được ủy quyền. Mỗi doanh nghiệp lấy 01 phiếu thuộc nhóm này.

3.2. Phương pháp nghiên cứu sử dụng trong luận án

3.2.1. Phương pháp nghiên cứu định tính

3.2.1.1. Phương pháp khảo cứu tài liệu

Phương pháp được thực hiện dựa trên việc thu thập, tổng hợp và phân tích các nguồn tài liệu sẵn có như: các trang web chính thức của Hiệp hội thép Việt Nam và

các doanh nghiệp thuộc ngành thép; các trang web chính thức của các hãng kiểm toán Big 4, các hiệp hội nghề nghiệp liên quan; thư viện trường Đại học Kinh tế quốc dân và Thư viện quốc gia; trang thông tin luận văn và luận án tiến sĩ của Bộ giáo dục và đào tạo; hệ thống các cơ sở dữ liệu khoa học truy cập trực tuyến, các tạp chí khoa học chuyên ngành trong nước. Các nguồn trên cung cấp cho tác giả các tài liệu liên quan đến hệ thống chuẩn mực và các văn bản pháp quy trong và ngoài nước về kiểm toán, kiểm soát và quản trị doanh nghiệp; các công trình nghiên cứu có liên quan đã công bố trên các tạp chí, đề tài, đề án đã nghiệm thu; các báo cáo, thông tin và văn bản liên quan của các doanh nghiệp và ngành thép. Dữ liệu thu thập được từ các tài liệu thứ cấp nói trên là cơ sở để tác giả tham khảo, trích dẫn, tổng hợp, phân tích và thực hiện các nội dung của luận án bao gồm: tổng quan các tài liệu liên quan đến đề tài luận án, trình bày những cơ sở lý thuyết của vấn đề nghiên cứu, tổng quan về đặc điểm địa bàn và bối cảnh nghiên cứu.

3.2.1.2. Phương pháp phỏng vấn bán cấu trúc

Phỏng vấn là phương pháp thu thập dữ liệu định tính mà tác giả lựa chọn thực hiện trong bước đầu của nghiên cứu này. Phương pháp này được thực hiện đối với một số nhà quản lý cấp cao của một số các doanh nghiệp ngành thép. Số lượng nhà quản lý được xác định theo khái niệm “điểm bão hòa” là 8 nhà quản lý. Nhà quản lý được lựa chọn đảm bảo có đủ các thành phần bao gồm: đại diện chủ doanh nghiệp, đại diện ban giám đốc doanh nghiệp, thành viên của UBKT, thành viên BKS và KTVNB.

Cuộc phỏng vấn được chuẩn bị theo dạng bán cấu trúc. Lưới phỏng vấn được thiết kế với các câu hỏi dạng mở để cho phép người tham gia có thể trình bày ý kiến một cách thoải mái, đầy đủ, không bị áp đặt hay bị định hướng bởi người hỏi (Phụ lục số 3.03-Phiếu phỏng vấn). Nội dung cuộc phỏng vấn xoay quanh vấn đề chính là quan điểm, nhận thức và đánh giá của người trả lời về tổ chức KTNB ở doanh nghiệp nói chung và tại doanh nghiệp người trả lời đang tham gia quản lý nói riêng. Tác giả sử dụng phương tiện để ghi âm nội dung phỏng vấn kết hợp với ghi chép các biểu hiện liên quan đã quan sát được trong quá trình phỏng vấn. Sau đó, kỹ thuật “gỡ băng” sẽ được áp dụng để chuyển thể thành văn bản.

3.2.1.3. Phương pháp chuyên gia

Đối tượng tham gia: Các chuyên gia được hỏi là những người am tường về lĩnh vực kiểm toán đặc biệt là KTNB như các nhà làm chính sách, các nhà khoa học, các KTV giàu kinh nghiệm thực tế về KTNB trong doanh nghiệp. Số lượng chuyên gia cần hỏi ý kiến là 5 người.

Nội dung cần xin ý kiến chuyên gia được soạn thảo sẵn. Cách thức thực hiện là trực tiếp gặp gỡ để trao đổi những vấn đề cần chuyên gia cho ý kiến. Một số trường hợp bất khả kháng, tác giả lấy ý kiến gián tiếp qua email và sau đó điện thoại để hỏi thêm những điều chưa rõ.

Phương pháp này được áp dụng nhằm mục đích hỏi ý kiến chuyên gia về:

- Kiểm định lại những suy diễn đã được rút ra từ các nghiên cứu trước liệu có phù hợp trong bối cảnh cụ thể của nghiên cứu này không;
- Sự phù hợp khi đưa một số nhân tố mà nghiên cứu trước chưa kiểm định hoặc có sự khác biệt về kết quả kiểm định hoặc chưa đề cập đến vào mô hình nghiên cứu;
- Rà soát lại các nhân tố đã tổng quan được từ đó loại bỏ hoặc hiệu chỉnh thang đo cho các biến trong mô hình nghiên cứu.

3.2.1.4. Xử lý và phân tích dữ liệu nghiên cứu định tính

Dữ liệu thu được từ các phương pháp nghiên cứu định tính ở dạng phiếu ghi chép và file ghi âm kết quả phỏng vấn, hỏi ý kiến chuyên gia được “gỡ băng”. Từ bản gỡ băng, dữ liệu được tóm tắt và phân loại theo chủ điểm, theo từ khóa, theo vấn đề, mục tiêu rồi tổng hợp vào từng bản ghi trên Excel. Đặc biệt, những ý kiến quan điểm riêng xác đáng của chuyên gia được chú ý bằng cách ghi nguyên văn để trích dẫn trong nghiên cứu. Những chi tiết chưa rõ có thể được gửi lại hoặc hỏi lại người được phỏng vấn để tinh chỉnh, làm rõ hoặc bổ sung thông tin. Kết quả tổng hợp được đối chiếu, so sánh với danh mục nhân tố đã có để phát hiện nhân tố mới từ đó kiểm định lại những nhân tố mới và luận điểm mới trước khi bổ sung vào mô hình nghiên cứu.

3.2.2. Phương pháp nghiên cứu định lượng

3.2.2.1. Thiết kế phiếu khảo sát

Phiếu khảo sát được xây dựng dựa trên cơ sở kế thừa của nghiên cứu đã có, kết hợp với kết quả nghiên cứu định tính và được điều chỉnh sau khi tham khảo ý kiến các chuyên gia. Nghiên cứu này thiết kế 02 mẫu phiếu khảo sát:

- Phiếu khảo sát thứ nhất dùng cho các doanh nghiệp được chọn vào mẫu khảo sát gồm cả doanh nghiệp có và không có KTNB. Mục đích sử dụng của phiếu này là thu thập dữ liệu phục vụ việc nghiên cứu nhân tố ảnh hưởng đến khả năng hiện hữu của KTNB trong doanh nghiệp. Ngoài phần A và phần D là phần giới thiệu cuộc khảo sát và thông tin người trả lời phiếu khảo sát, nội dung chính của phiếu là phần B và C gồm 16 câu hỏi trong đó từ câu 1 đến câu 15 tương ứng với các biến độc lập và câu 16 ứng với thông tin của biến phụ thuộc trong mô hình nghiên cứu.

- Phiếu khảo sát thứ hai sử dụng để khảo sát đại diện của chủ sở hữu, nhà quản lý và KTVNB trong những doanh nghiệp có KTNB. Mục đích sử dụng của phiếu này là thu thập dữ liệu phục vụ việc nghiên cứu ảnh hưởng của các đặc tính KTNB đến hiệu lực của KTNB trong doanh nghiệp. Phiếu được thiết kế thành 4 phần: phần A- giới thiệu về thông tin chung và mục đích khảo sát. Phần B- Các câu hỏi về đánh giá của người được hỏi về các đặc điểm của KTNB: quy mô KTNB, năng lực KTVNB, phạm vi KTNB, phương pháp kỹ thuật KTNB, tính độc lập khách quan của KTNB và cơ sở hoạt động của KTNB. Phần C- Đánh giá của người được hỏi về tính hiệu lực của KTNB trong doanh nghiệp. Phần D- Thông tin người điền phiếu.

3.2.2.2. Xác định quy mô và phương pháp chọn mẫu khảo sát

Tổng thể là các doanh nghiệp có hoạt động sản xuất kinh doanh thép hoạt động trên lãnh thổ Việt Nam theo Luật doanh nghiệp 2014 (Quốc hội, 2014). Trong nghiên cứu này, một doanh nghiệp được xem là thuộc ngành thép khi có hoạt động sản xuất hoặc kinh doanh các sản phẩm thép, hoặc tham gia Hiệp hội thép Việt Nam, hoặc có trong danh sách các doanh nghiệp thép do trang web <http://trangvangvietnam.com> công bố (trong giai đoạn khảo sát từ tháng 12/2017-tháng 12/2018).

Theo tiêu chí trên, tác giả thống kê và tổng hợp được quy mô tổng thể khoảng 1000 doanh nghiệp thép bao gồm các doanh nghiệp với các loại qui mô lớn, vừa và nhỏ; gồm các loại hình doanh nghiệp cổ phần niêm yết, cổ phần chưa niêm yết, công ty TNHH một thành viên và hai thành viên trở lên, thuộc cả ba miền Bắc-Trung-Nam với mức độ tham gia vào chuỗi giá trị ngành thép khác nhau. Từ tổng thể, mẫu được lựa chọn thông qua việc xác định quy mô mẫu và phương pháp chọn mẫu. Nghiên cứu này sử dụng hai mẫu khảo sát định lượng cho hai mô hình hồi qui 1.0 và 2.0. Qui mô và phương pháp chọn mẫu được xác định mẫu như sau:

Xác định quy mô mẫu

Trong mô hình 1.0, số nhân tố độc lập và số biến quan sát là 15. Do vậy, để thực hiện phân tích hồi quy cần quy mô mẫu tối thiểu $5 \times 15 = 75$ (Hoàng Trọng và Chu Nguyễn Mộng Ngọc, 2008). Đồng thời theo nguyên tắc EPV (event per variable), trong mô hình hồi quy logistic, số quan sát không dưới 10 lần số biến độc lập, tức cần ít nhất $10 \times 15 = 150$ quan sát. Căn cứ vào quy mô mẫu tối thiểu và căn cứ vào khả năng tiếp cận của tác giả, đồng thời đã tính đến khả năng không nhận được phản hồi từ các đối tượng khảo sát đã chọn, tác giả xác định quy mô mẫu khảo sát chính thức là 193 doanh nghiệp. Như vậy, mẫu khảo sát của mô hình thứ nhất có 193 doanh nghiệp, mỗi doanh nghiệp một phiếu khảo sát, kết quả thu về được 182 phiếu tương ứng với 182 doanh

ngành trong đó 178 phiếu hợp lệ có thể sử dụng. Do đó, quy mô mẫu đảm bảo điều kiện cho các thủ tục phân tích hồi qui Binary logistic.

Trong mô hình 2.0, số nhân tố độc lập là 6. Do vậy, quy mô mẫu tối thiểu là $5 \times 6 = 30$ (Hoàng Trọng và Chu Nguyễn Mộng Ngọc, 2008). Số doanh nghiệp trong mẫu khảo sát có KTNB để tham gia khảo sát mẫu thứ hai này là 38, mỗi doanh nghiệp có 3 đại diện tham gia khảo sát nên tương ứng số phiếu thu được là 114, số phiếu đảm bảo thích hợp cho phân tích mô hình hồi qui 2.0 cũng là 114. Như vậy, mẫu khảo sát thứ hai có quy mô là 114 và đơn vị tính là phiếu. Phát ra và thu về đều là 114 phiếu khảo sát ứng với 38 doanh nghiệp, cả 114 phiếu đều hợp lệ và có thể sử dụng cho phân tích hồi qui tuyến tính.

Bảng 3.3: Tổng hợp kết quả xác định qui mô mẫu

Mô hình	Đơn vị mẫu	Qui mô mẫu tối thiểu	Quy mô mẫu khảo sát	Quy mô mẫu đưa vào phân tích	Kết luận về điều kiện phân tích
Mô hình 1.0	doanh nghiệp	150 doanh nghiệp	193 doanh nghiệp	178 doanh nghiệp	Đảm bảo phù hợp
Mô hình 2.0	Phiếu	30 Phiếu	38doanh nghiệp→ 114 Phiếu	38doanh nghiệp→ 114 Phiếu	Đảm bảo phù hợp

Nguồn: Tác giả tự tổng hợp

Phương pháp chọn mẫu

Có hai phương pháp chọn mẫu là chọn mẫu xác suất và chọn mẫu phi xác suất. Trong điều kiện không xác định được quy mô chuẩn của tổng thể và không điếm danh được đầy đủ các phần tử của tổng thể, phương pháp chọn mẫu phi xác suất là thích hợp nhất. Các kỹ thuật chọn mẫu phi xác suất bao gồm: (1)-chọn mẫu thuận tiện (convenience sampling), (2)-chọn mẫu xét đoán (Judgment sampling), (3)-chọn mẫu theo phát triển mằm (snowball sampling) và (4)- chọn mẫu theo định mức (quota sampling) (Nguyễn Đình Thọ, 2013)

Liên quan đến tiêu chí chọn mẫu, Nguyễn Đình Thọ (2013) cho rằng: “các phần tử của mẫu được chọn phải đảm bảo thỏa mãn một số đặc tính của đám đông nghiên cứu” hay nói cách khác mẫu chọn được phải có tính đại diện. Goodwin và Kent (2006)

trong nghiên cứu của mình đã chọn các phần tử của mẫu theo các tiêu chí đa dạng và đại diện.

Vận dụng vào nghiên cứu này, tác giả lựa chọn phương pháp chọn mẫu phi xác suất theo xét đoán và phương pháp phát triển mẫu. Tiêu chí chọn các phần tử mang tính kế thừa các quan điểm nói trên về tính đa dạng và tính đại diện. Mẫu được chọn sẽ có đủ đại diện của các nhóm doanh nghiệp theo các tiêu thức khác nhau về loại hình doanh nghiệp, quy mô, địa bàn, đặc điểm hoạt động kinh doanh, mức độ tham gia chuỗi giá trị ngành.... Cụ thể:

- Theo loại hình doanh nghiệp (Luật doanh nghiệp, 2014), mẫu dự kiến sẽ bao gồm đủ các loại hình pháp lý của doanh nghiệp là: cổ phần niêm yết, cổ phần chưa niêm yết, TNHH từ hai thành viên trở lên, TNHH một thành viên (gồm cả doanh nghiệp liên doanh) và doanh nghiệp tư nhân.

- Theo quy mô tài sản của doanh nghiệp gồm doanh nghiệp lớn, doanh nghiệp vừa, doanh nghiệp nhỏ và doanh nghiệp siêu nhỏ. Tuy nhiên, theo kinh nghiệm của các nghiên cứu tiền nhiệm (Arena và Azzone, 2007; Carcello và cộng sự, 2005, Ismael, 2013, 2018; Goodwin và Kent, 2006), các doanh nghiệp nhỏ và siêu nhỏ không thực sự thích hợp để tham gia mẫu nên nghiên cứu này dự kiến sẽ lọc để loại những doanh nghiệp quy mô nhỏ và siêu nhỏ (căn cứ tiêu chí phân loại doanh nghiệp của Nghị định 38/2018/NĐ-CP) trước khi đưa vào phân tích.

- Theo đặc điểm hoạt động kinh doanh, mẫu sẽ gồm các doanh nghiệp chỉ sản xuất kinh doanh thép và các doanh nghiệp tham gia đa lĩnh vực, ngành nghề trong đó có ngành thép.

- Theo đặc điểm tham gia chuỗi giá trị ngành, mẫu sẽ gồm các doanh nghiệp kinh doanh-phân phối thép, các doanh nghiệp gia công sản phẩm thép, các doanh nghiệp cán thép, các doanh nghiệp luyện-cán thép, các doanh nghiệp sản xuất thép.

- Theo đặc điểm địa bàn hoạt động, mẫu sẽ gồm đại diện là các doanh nghiệp hoạt động ở các miền khác nhau (miền Bắc, Miền Trung và Miền Nam).

(Phụ lục số 3.01- Danh sách doanh nghiệp thép tham gia khảo sát)

Bước 1 là thực hiện khảo sát theo mẫu thứ nhất với 193 doanh nghiệp. Từ mỗi nhóm doanh nghiệp lựa chọn các doanh nghiệp phù hợp để đưa vào mẫu dựa trên xét đoán của tác giả kết hợp với ý kiến của chuyên gia (phương pháp chọn mẫu xét đoán). Những doanh nghiệp đầu tiên được chọn là những doanh nghiệp bản thân tác giả có cơ sở để tiếp cận khảo sát, từ đó xác định được các doanh nghiệp tiếp theo mà tác giả có

khả năng khảo sát dựa trên mối liên hệ với các doanh nghiệp đã xác định trước đó (phát triển mầm). Mỗi doanh nghiệp có 01 đại diện là nhà quản trị cấp cao hoặc người được ủy quyền được lựa chọn để trực tiếp trả lời phiếu khảo sát, tương ứng 193 doanh nghiệp có 193 phiếu khảo sát.

Sau đó, từ kết quả trả lời của 193 doanh nghiệp ở mẫu thứ nhất, tác giả xác định những doanh nghiệp có KTNB để đưa vào mẫu khảo sát thứ hai. Tổng số doanh nghiệp có KTNB (theo kết quả khảo sát mẫu thứ nhất) là 38, cả 38 doanh nghiệp được lựa chọn để khảo sát cho mô hình nghiên cứu 2.0. Mỗi doanh nghiệp ở mẫu này được dự kiến khảo sát 03 đối tượng gồm 01 đối tượng là đại diện chủ sở hữu - nhà quản trị cấp cao (HĐQT/HĐTV hoặc chủ tịch công ty hoặc đại diện UBKT), 01 đối tượng là đại diện nhà quản lý (Ban điều hành) và 01 đối tượng là đại diện chủ thể KTNB (KTVNB). Tổng số phiếu từ 38 doanh nghiệp là 114 phiếu (mỗi doanh nghiệp đều trả về 03 phiếu hợp lệ). Tác giả đã dự trù trường hợp doanh nghiệp chỉ có 01 chủ sở hữu đồng thời là giám đốc/Tổng giám đốc thì đề nghị cử 01 đại diện khác thay cho Giám đốc/Tổng giám đốc để đủ mỗi doanh nghiệp 03 đại diện.

3.2.2.3. *Phương pháp thu thập và xử lý dữ liệu*

Phiếu khảo sát được gửi cho những đối tượng đã xác định. Phương pháp gửi và thu phiếu được sử dụng là (1) gửi và nhận qua người thứ ba, (2) gửi và nhận qua Google Doc, (3) gặp gỡ trực tiếp. Việc thu thập dữ liệu qua phiếu khảo sát được thực hiện qua phương án gửi và nhận thông qua vai trò người thứ ba có khả năng tiếp xúc trực tiếp là chủ yếu. Trường hợp cần điều tra bổ sung thông tin trên các phiếu đã thu về phương pháp liên lạc qua điện thoại, email và một số trang mạng xã hội được sử dụng hỗ trợ.

Dữ liệu thu được từ bảng hỏi từ kết quả khảo sát được xử lý theo trình tự:

- Mã hóa những dữ liệu định tính dưới dạng số;
- Đọc soát và sửa lỗi các phiếu trả lời trước khi nhập liệu;
- Nhập dữ liệu vào phần mềm Excel hai lần, đều do tác giả tự nhập. Lần thứ hai phát hiện một số dữ liệu khác biệt so với lần nhập đầu;
- Điều chỉnh những khác biệt giữa hai lần nhập và so lại đúng với bản gốc;
- Làm sạch dữ liệu: ngoài những dữ liệu lỗi do khâu khảo sát, mã hóa và nhập liệu đã phát hiện, tác giả còn sử dụng lệnh Sort case trên cửa sổ Data View để tìm dữ liệu lỗi hoặc kém chất lượng để làm sạch;

- Phân nhóm, tổng hợp dữ liệu thu thập được. Việc phân nhóm được thực hiện theo quy mô; theo lĩnh vực kinh doanh chính kết hợp, theo mức độ đại chúng hóa vốn chủ sở hữu và theo tình trạng có hay chưa có chức năng KTNB;

Sau đó, tác giả sử dụng các kỹ thuật thống kê mô tả và phân tích trên phần mềm SPSS 20 để thực hiện phân tích dữ liệu theo mục tiêu nghiên cứu.

3.2.2.4. Phân tích dữ liệu bằng kỹ thuật thống kê mô tả và so sánh

Dữ liệu thu được từ kết quả khảo sát bằng phiếu khảo sát sau khi được xử lý sẽ được đưa vào phân tích thống kê mô tả và so sánh thông qua phần mềm SPSS. Quá trình thống kê mô tả thực hiện qua các kỹ thuật và thông số chủ yếu sau:

- Mô tả 1 biến: Dùng bảng thống kê tần số, tần suất đối với các biến định danh trong bảng hỏi nhằm mô tả đặc điểm của doanh nghiệp và cá nhân tham gia khảo sát, từ đó đánh giá sự phù hợp của đối tượng khảo sát với mục tiêu nghiên cứu

- Mô tả đa biến cùng thang bậc: thông qua phần mềm SPSS để tìm tần suất của từng phần tử trong mẫu (Frequency), giá trị trung bình (Mean), giá trị lớn nhất (Max), giá trị nhỏ nhất (Min), tổng giá trị các phần tử của mẫu (Sum), giá trị phổ biến nhất của các phần tử trong mẫu (Mode), giá trị trung vị (Median) và độ lệch chuẩn (Standard Deviation). Các đại lượng thống kê này được tính và phân tích cho các biến định lượng.

-Thực hiện phân tích thống kê mô tả với giá trị trung bình của các biến theo từng nhân tố (kiểm định T-Test) để đánh giá thực trạng của các đối tượng khảo sát. *Independent Samples T Test* để so sánh các giá trị trung bình (của tiêu thức định lượng) giữa các nhóm doanh nghiệp (theo từng biến định tính) nhằm so sánh và suy luận về thực trạng nghiên cứu của tổng thể.

- Các biến định tính được thống kê bằng tỉ lệ % và kiểm định Chi-square

3.2.2.5. Phân tích dữ liệu mô hình hồi quy logistic

* Kiểm tra hiện tượng đa cộng tuyến giữa các biến định lượng:

Đa cộng tuyến sẽ tồn tại khi hai hoặc nhiều biến độc lập trong mô hình hồi quy có tương quan cao. Để kiểm tra hiện tượng đa cộng tuyến, hệ số tương quan Pearson Chi-Square được sử dụng. Hệ số Pearson Chi-Square (r) với giá trị của (r) thuộc khoảng [-1, +1], (r) $\neq 0$ có Sig < 0,05.

Nếu (r) = -1 thì mối quan hệ giữa các biến là tỉ lệ nghịch hoàn toàn.

Nếu (r) = +1 thì mối quan hệ giữa các biến là tỉ lệ thuận hoàn toàn

Nếu (r) = 0 thì giữa các biến hoàn toàn độc lập (không có mối quan hệ)

Hồi quy logistic rất nhạy cảm với các tương quan cao giữa các biến giải thích. Do đó, trong mô hình hồi quy logistic 1.0 tác giả đặt điều kiện các hệ số tương quan Pearson Chi-Square (r) < 0.8 và có sig. nhỏ nhằm đảm bảo giả định về việc không tồn tại hiện tượng đa cộng tuyến (Pallant 2007, Field 2009).

Các trường hợp ngoại lệ cũng có thể ảnh hưởng đến các kết quả của hồi quy logistic. Do vậy, tác giả cũng sử dụng phương pháp kiểm tra số dư trong bảng kết quả Casewise List để xác định các ngoại lệ. Bất kỳ trường hợp nào có giá trị ZResid > 3 đều có thể là ngoại lệ. Các trường hợp khác có thể ảnh hưởng đến các kết quả của hồi quy Logistic. Bên cạnh đó, nghiên cứu này cũng thực hiện kiểm tra phần dư khoảng cách của Cook (COO) để đánh giá xem có trường hợp nào bị ảnh hưởng không và cân nhắc việc loại bỏ các trường hợp đó (Ísmael, 2013 và 2018).

** Thực hiện kiểm định mối quan hệ giữa các biến định tính:*

Để đảm bảo các biến độc lập định tính có khả năng giải thích cho biến phụ thuộc, tác giả lập bảng dữ liệu chéo Crosstable và thực hiện kiểm định Chi-bình phương. Nếu các biến độc lập định tính đều có sig. < 0.05 thì biến độc lập có khả năng giải thích cho biến phụ thuộc định tính trong tương quan đơn biến.

** Đo lường sự phù hợp của mô hình*

Sự phù hợp của mô hình hồi quy Binary Logistic được đo lường qua chỉ tiêu -2LL (LL= Log likelihood), thước đo này càng nhỏ càng tốt, tương ứng độ phù hợp của mô hình càng cao. Khi -2LL = 0 thì mô hình có độ phù hợp hoàn hảo (Hoàng Trọng và Chu Nguyễn Mộng Ngọc, 2008, tập 2, tr4).

** Đo lường tỉ lệ dự đoán đúng của mô hình*

Thông qua việc so sánh các trị số thực và trị số dự đoán cho từng biểu hiện của sự kiện và tỉ lệ dự đoán đúng sự kiện trên Bảng phân loại (Classification table) do SPSS đưa ra để xác định về mức độ dự đoán đúng của mô hình (Hoàng Trọng và Chu Nguyễn Mộng Ngọc, 2008, tập 2, tr4).

** Kiểm định độ phù hợp tổng quát của mô hình*

Kiểm định độ phù hợp tổng quát tức là kiểm định giả thuyết về việc tổ hợp liên hệ tuyến tính của toàn bộ các hệ số hồi quy \mathbf{a}_{ij} trong mô hình không kể hằng số \mathbf{a}_0 có thực sự có ý nghĩa trong việc giải thích cho biến phụ thuộc hay không. Cách kiểm định là dùng Chi Square và dựa vào mức ý nghĩa trong bảng Omnibus test of Model Coefficients để xác định bác bỏ hay chấp nhận giả thuyết (Hoàng Trọng và Chu Nguyễn Mộng Ngọc, 2008, tập 2, tr5; Nguyễn Văn Thắng, 2013).

** Kiểm định ý nghĩa của các hệ số hồi quy (Wald Chi Square)*

Trong mô hình hồi quy Binary Logistic nếu các hệ số hồi quy $a_{ij} = 0$ thì xác suất để sự kiện Y xảy ra hay không là như nhau, tức mô hình đã xây dựng không có ý nghĩa dự đoán. Do vậy, việc kiểm định các hệ số hồi quy khác không ($a_{ij} \neq 0$) là cần thiết. Để kiểm định ý nghĩa thống kê của hệ số hồi quy tổng thể, đại lượng Wald Chi Square được sử dụng. Nếu kết quả kiểm định cho mức ý nghĩa $p\text{-Value} < 0.05$ thì bác bỏ giả thuyết H_0 , chấp nhận giả thuyết H_1 nghĩa là các hệ số hồi quy có ý nghĩa. (Hoàng Trọng và Chu Nguyễn Mộng Ngọc, 2008, tập 2, tr4; Nguyễn Văn Thắng, 2013)

** Phương pháp đưa biến độc lập vào/ra khỏi mô hình*

Biến độc lập được đưa vào mô hình được thực hiện theo phương pháp Enter. Sở dĩ, phương pháp này được lựa chọn vì mô hình trong nghiên cứu này được xây dựng dựa trên mô hình của các nghiên cứu trước có bổ sung một số biến. Quan sát nào bị thiếu dữ liệu sẽ không được sử dụng trong phân tích này. Đây cũng là cách thức mặc định trong SPSS (Hoàng Trọng và Chu Nguyễn Mộng Ngọc, 2008, tập 1, tr256).

Biến độc lập được đưa ra khỏi mô hình được thực hiện theo phương pháp Backward Wald (hay Stepwise). Lý do là khi chạy kiểm định hồi quy, kết quả chạy kiểm định hồi quy chứa những biến không có ý nghĩa thống kê nên việc loại từng biến không có ý nghĩa ra khỏi mô hình có thể thu được mô hình tối ưu hơn. Để lựa chọn mô hình tối ưu giữa các lần chạy, cần thực hiện so sánh các thông số Chi-square trong bảng Omnibus Tests of Model Coefficients và bảng Hosmer and Lemeshow Test; so sánh chỉ số -2 Log likelihood trong bảng Model Summary và tỉ lệ dự đoán đúng Overall Percentage trong bảng Classification Table lấy bước chạy có chỉ số Chi-square bé hơn và -2 Log likelihood lớn hơn, tỉ lệ dự đoán đúng cao nhất.

** Phân tích mô hình hồi quy*

Chạy mô hình hồi quy Binary Logistic để tìm ra các hệ số hồi quy để làm cơ sở phân tích đánh giá tác động của từng nhân tố đến khả năng tồn tại hay không của chức năng KTNB. Từ kết quả trong bảng Variables in the Equation, những biến có Wald với sig nhỏ là những biến có ý nghĩa trong việc giải thích cho biến phụ thuộc.

3.2.2.6. Phân tích dữ liệu mô hình hồi quy tuyến tính

** Đánh giá độ tin cậy của thang đo của các biến trong mô hình*

Mô hình 2.0 gồm các biến giải thích và biến phụ thuộc đều được cấu thành từ nhiều biến quan sát, mỗi biến quan sát được đo lường bằng thang đo Likert 5 mức độ từ 1-Hoàn toàn không đồng ý đến 5- Hoàn toàn đồng ý. Do đó, cần kiểm tra độ tin cậy

của thang đo cho từng biến thông qua hệ số Cronbach's Anpha. Điều kiện để đảm bảo các thang đo cùng hướng đến đo cho một khái niệm chung (Hair và cộng sự, 2010) là:

- Hệ số tương quan tổng Cronbach's Alpha $> 0,6$;
- Hệ số tương quan từng biến với tổng Corrected Item-Total Correlation $> 0,3$
- Hệ số tương quan tổng nếu loại biến Cronbach's Alpha if Item Deleted không lớn quá so với hệ số tương quan Cronbach's Alpha chung.

** Phân tích nhân tố khám phá (EFA)*

Thực hiện phân tích nhân tố khám phá cho 5 biến độc lập và 1 biến phụ thuộc có các biến thành phần đo bằng thang Likert 5 mức độ nhằm kiểm tra mức độ hội tụ và khám phá các biến tiềm ẩn nếu có. Điều kiện cần có được là: Hệ số Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) $> 0,5$; kiểm định Bartlett's Test of Sphericity với sig. $< 0,05$; đại lượng Initial Eigenvalues - đại diện cho phần biến thiên được giải thích của nhân tố và tỉ lệ giải thích được Cumulative % tương ứng phải đạt điều kiện lớn hơn 1 và 50%.

Sử dụng phương pháp phân tích thành phần chính Principal Component và phép quay Varimax để xoay các nhân tố tạo ra ít nhân tố với khả năng giải thích các nhân tố cao. Một biến thành phần được coi là hội tụ về một nhân tố khi có hệ số tải lên nhân tố đó lớn hơn 0.3 và không đồng thời tải lên từ hai nhân tố trở lên. Tuy nhiên, do quy mô mẫu của mô hình 2.0 trong khoảng từ 100 đến 300 nên luận án sử dụng điều kiện lọc đủ mạnh là hệ số tải nhân tố Factor loading từ 0,5 trở lên (Hari và cộng sự, 2010)..

** Kiểm tra hiện tượng đa cộng tuyến*

Sau khi kiểm tra độ tin cậy của thang đo và phân tích nhân tố khám phá giúp chuẩn hóa các biến và thang đo, bước tiếp theo là kiểm tra các mối tương quan đơn biến. Mô hình hồi quy 2.0 bao gồm 6 biến giải thích và 1 biến phụ thuộc đều là biến định lượng. Hiện tượng đa cộng tuyến nếu có sẽ khiến cho các ước lượng hồi qui thiếu chính xác. Kiểm định đa cộng tuyến để kiểm tra điều kiện thực hiện phân tích hồi quy.

Vẫn thực hiện kiểm định Chi-bình phương với hệ số tương quan Pearson Chi-Square (r) nói trên, với điều kiện kết quả kiểm định cho hệ số (r) có giá trị nhỏ hơn 0.8 để đảm bảo giữa các biến độc lập không có hiện tượng đa cộng tuyến. Đồng thời, cũng sử dụng hệ số tương quan (r) để kiểm tra mối tương quan giữa biến giải thích và biến phụ thuộc, điều kiện cần để giữa chúng có mối quan hệ đơn biến với nhau là (r) lớn hơn 0,5 với sig $< 0,05$.

Bên cạnh đó, đa cộng tuyến có thể được kiểm tra bằng hệ số Variance Inflation Factor (VIF) và Tolerance. Bất kỳ giá trị VIF > 10 hoặc Tol $< 0,1$ chỉ ra vấn đề đa cộng

tuyến nghiêm trọng. Tuy nhiên, để đảm bảo không có tương quan chặt giữa các biến định lượng trong mô hình và phù hợp với phân tích hồi quy thì $VIF < 2$ và $Tol > 0,5$ (Nguyễn Đình Thọ, 2013; Nguyễn Văn Thắng, 2013)

Ngoài ra, hiện tượng đa cộng tuyến cũng có thể được kiểm tra qua tham số Durbin-Watson (DW). Chỉ số DW chạy từ 0 đến 4. Nếu DW càng gần 0 hoặc 4 thì khả năng xảy ra hiện tượng đa cộng tuyến giữa các biến định lượng càng cao. DW càng gần 2 thì càng ít khả năng xảy ra hiện tượng đa cộng tuyến (Nguyễn Quang Dong, Nguyễn Thị Minh, 2012)

Sau khi kiểm tra mối tương quan đơn biến giữa từng biến giải thích có dấu hiệu tương quan với biến phụ thuộc và từng cặp biến giải thích không có mối quan hệ tương quan hay không có hiện tượng đa cộng tuyến, các bước tiếp theo sẽ được thực hiện để phân tích mô hình hồi quy tuyến tính.

** Đánh giá và kiểm định độ phù hợp của mô hình hồi quy tuyến tính:*

Sử dụng giá trị của R^2 và R^2 điều chỉnh trong phân tích ANOVA, hệ số Durbin-Watson và đại lượng F.

Nếu đại lượng R^2 và R^2 điều chỉnh càng gần 1 thì chứng tỏ bộ dữ liệu mẫu là phù hợp với mô hình đã xây dựng, các biến độc lập trong mô hình có khả năng giải thích cao cho biến phụ thuộc *HL*.

Hệ số Durbin-Watson thông thường càng gần 0 hoặc 4 thì khả năng xảy ra hiện tượng phần sai số tự tương quan chuỗi bậc nhất càng cao, hệ số này càng gần 2,0 càng tốt vì điều đó có nghĩa là dữ liệu mẫu đang sử dụng đủ chất lượng để tiếp tục phân tích hồi quy cho mô hình.

** Kiểm định giả thuyết về hệ số hồi quy*

Phân tích hồi quy tuyến tính Linear cho các biến số theo mô hình 2.0 đã xây dựng. Để kiểm định xem liệu từng hệ số hồi quy B_i của từng biến độc lập trong mô hình hồi quy 2.0 đã xây dựng có khác 0 ($B_i \neq 0$) hay không, đại lượng thống kê t được sử dụng. Nếu giá trị thống kê t đều có sig. rất nhỏ (sig.<0.000) thì đảm bảo biến độc lập tương ứng có khả năng giải thích cho sự biến đổi của biến phụ thuộc.

Kết quả phân tích dữ liệu sẽ được so sánh với kết quả của các nghiên cứu đã có đồng thời kết hợp với thông tin thu thập từ việc phương pháp phỏng vấn, chuyên gia để nhận định và kết luận về ảnh hưởng của từng nhân tố trong mô hình đến biến phụ thuộc (Chương 4).

Tóm tắt chương 3

Trong chương 3, tác giả đã đưa ra quy trình nghiên cứu với những phương pháp và các bước thực hiện cụ thể. Hai mô hình hồi quy Binary logictis và hồi quy tuyến tính được thuyết minh từ việc xây dựng giả thuyết nghiên cứu, xác định các biến và thang đo từng biến trong từng mô hình.

Đồng thời, các phương pháp nghiên cứu định tính và định lượng được sử dụng như thế nào trong nghiên cứu này cũng được trình bày cụ thể trong chương 3. Đặc biệt, phần cuối chương 3 đã đề cập chi tiết về phương pháp nghiên cứu định lượng với các vấn đề về thiết kế phiếu khảo sát, chọn mẫu, thu thập thông tin qua phiếu khảo sát, xử lý và phân tích dữ liệu nghiên cứu cho từng mô hình hồi quy Binary logistic và hồi quy tuyến tính bội thông qua các kỹ thuật phân tích trên phần mềm SPSS 20 và Excel.

CHƯƠNG 4: KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU

4.1. Khái quát về ngành thép Việt Nam và đặc điểm mẫu khảo sát

4.1.1. *Khái quát về ngành thép Việt Nam*

4.1.1.1. *Quá trình hình thành và phát triển của ngành thép Việt Nam*

Ngành thép là ngành công nghiệp nặng quan trọng, đóng vai trò trụ cột của nền kinh tế Việt Nam. Sản phẩm của ngành thép là đầu vào cho hầu hết tất cả các lĩnh vực: xây dựng, hạ tầng, ô tô, đóng tàu, sản xuất máy móc, năng lượng...

- Ngành thép Việt Nam ra đời vào đầu thập niên 1960 với việc sản xuất thành công mẻ gang đầu tiên năm 1963 tại Khu liên hiệp gang thép Thái Nguyên. Đây là khu công nghiệp đầu tiên tại Việt Nam có dây chuyền sản xuất thép liên hợp khép kín. Tuy nhiên, phần lớn sản phẩm thép cán của Việt Nam lúc bấy giờ vẫn phải nhập khẩu từ Liên Xô và Trung Quốc. Đến giữa 1980, ngành thép vẫn không có bước phát triển đáng kể nào dù công nghiệp nặng được ưu tiên phát triển.

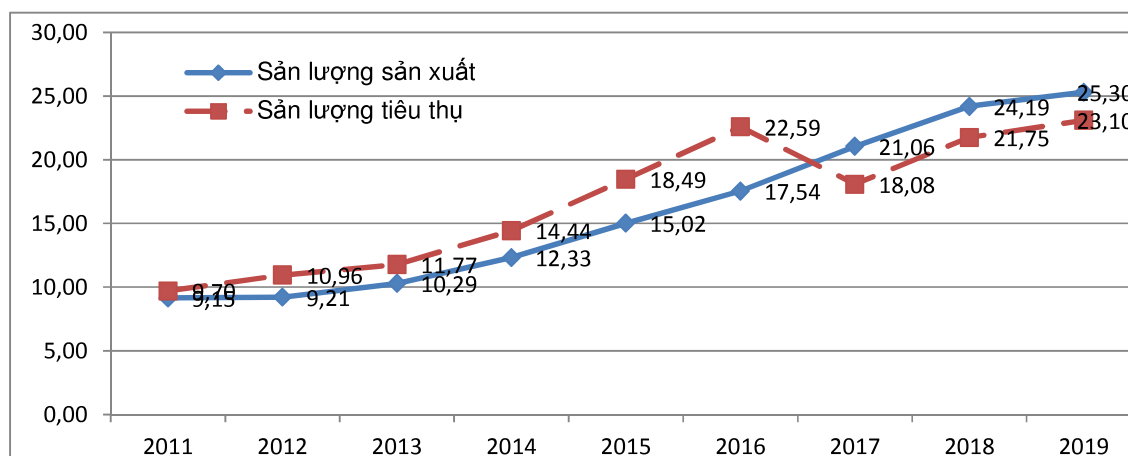
- Giai đoạn 1986 – 1990, sản lượng thép rất thấp và không đáp ứng đủ cho nhu cầu thép trong nước, phải nhập khẩu thép từ Liên Xô và các nước xã hội chủ nghĩa khác. Vào nửa cuối thập niên 1980, chịu ảnh hưởng từ tình hình Liên Xô và Đông Âu, đất nước bị khủng hoảng và siêu lạm phát, sản lượng thép duy trì ở mức rất thấp, khoảng 40,000–80,000 tấn/năm, chủ yếu là nhập khẩu song nhập khẩu cũng khó khăn.

- Giai đoạn 1990–2000, ngành thép Việt Nam đã có những bước phát triển vượt bậc nhờ vào chính sách đổi mới của nước ta. Năm 1995, Tổng công ty Thép Việt Nam và sau đó là nhiều doanh nghiệp thép tư nhân ra đời. Nhiều dự án phát triển theo chiều sâu, thu hút vốn đầu tư nước ngoài, đầu tư mới và nâng cao công suất được triển khai. Sản lượng thép không ngừng tăng với đóng góp từ khu vực doanh nghiệp Nhà nước là chủ yếu (chiếm đến 85%). Đến năm 2000, sản lượng thép cán cả nước gấp 3.5 lần năm 1995 (đạt 1,57 triệu tấn) trong đó khu vực nước ngoài chiếm 53%.

- Giai đoạn 2000-2010, các chính sách thu hút đầu tư nước ngoài phát huy đáng kể với ngành thép. Các doanh nghiệp thép bắt đầu phát triển nhanh với sự đa dạng về loại hình sở hữu. doanh nghiệp thép tư nhân trong nước đã có bước phát triển vượt bậc với tổng sản lượng thép cán vượt các doanh nghiệp ở hai khu vực còn lại song chủ yếu quy mô nhỏ. Nhiều dự án có vốn đầu tư trực tiếp nước ngoài (FDI) với quy mô lớn đã được phê duyệt như: dự án Nhà máy thép Guang Lian (Quảng Ngãi),

khu liên hợp thép Cà Ná (Ninh Thuận), dự án liên hợp thép Formosa tại Vũng Áng (Hà Tĩnh).

- Giai đoạn 2011 đến nay: Ngành thép Việt Nam chứng kiến sự phát triển nhanh chóng và biến đổi trên nhiều khía cạnh từ năng lực sản xuất, sản lượng và cơ cấu sản phẩm đến công nghệ sản xuất, lực lượng doanh nghiệp tham gia cũng như vị thế của ngành. Sản lượng thép cũng như năng lực sản xuất thép của Việt Nam không ngừng tăng trưởng. Từ vị trí là nước nhập khẩu thép trước năm 2007, Việt Nam đã trở thành nước tự chủ thép cho nhu cầu trong nước. Năm 2018, sản lượng thép của Việt Nam đứng thứ 17 trên thế giới, dần vươn dẫn đầu ngành thép khu vực Đông Nam Á và cải thiện đáng kể vị trí trong ngành công nghiệp thép thế giới.



Biểu đồ 4.1: Sản lượng thép sản xuất và tiêu thụ của Việt Nam (2011-2019)

Nguồn: Hiệp hội thép Việt Nam

Nhìn chung, với sự ủng hộ của Đảng và Chính phủ cùng sự tham gia của nhiều thành phần kinh tế, ngành thép Việt Nam đang có sự phát triển mạnh mẽ, đa dạng. Tuy nhiên, ngành vẫn đang hoạt động thấp hơn công suất rất nhiều, chênh lệch cao giữa nhu cầu nội địa và khả năng sản xuất, chất lượng sản phẩm và khả năng cạnh tranh chưa cao. Tình trạng trên xuất phát từ trình độ công nghệ lạc hậu và manh mún; tình trạng thành lập doanh nghiệp tự phát, không có chiến lược hoạt động; giải pháp công nghệ, môi trường rõ ràng; không gắn với mục tiêu, chiến lược chung của nền kinh tế, của ngành (Hiệp hội thép Việt Nam, 2016; FPT Securities, 2019).

4.1.1.2. Đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh của ngành thép

* Đặc điểm yếu tố đầu vào của ngành thép

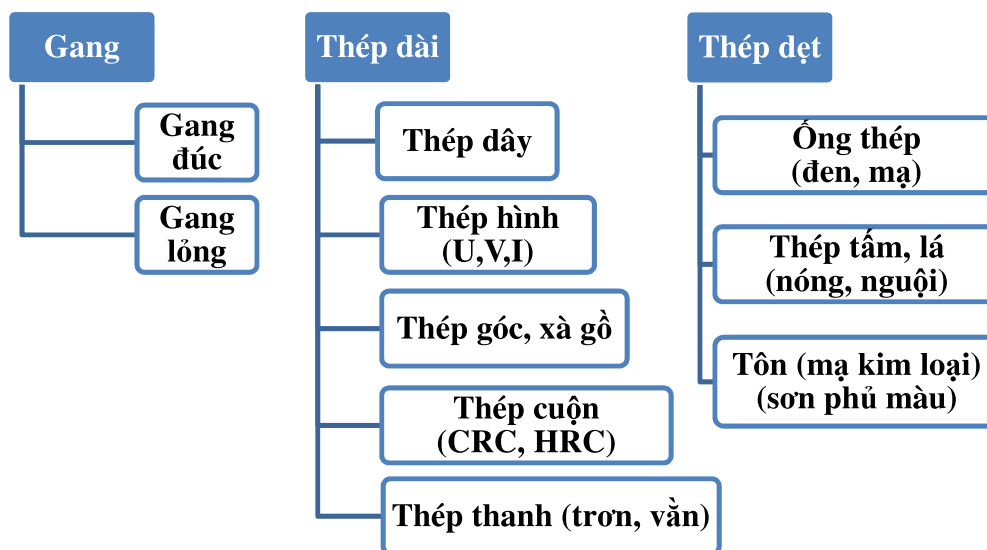
Yếu tố đầu chính của ngành thép là quặng, thép phế và gang. Trong đó, quặng được khai thác từ các mỏ trong nước có trữ lượng được cho là lớn. Các nguồn nguyên

liệu khác như đá vôi, đồ lô mít, quặng kim loại màu cũng có trữ lượng phong phú. Ngành thép còn sử dụng các nhiên liệu, động lực như than, điện, nước, dầu, khí, gas, các chất phụ trợ thường được tự sản xuất, cung ứng ngay trong dây chuyền sản xuất thép của các khu liên hiệp hoặc được mua ngoài (Hiệp hội thép Việt Nam, 2016).

Với đặc thù sử dụng một lượng lớn nguyên vật liệu cho sản xuất nhưng nguồn nguyên liệu sẵn có được cho là phong phú, dồi dào thì lại chưa được hoạch định khai thác, sử dụng hợp lý. Gần đây, những nguồn tài nguyên của ngành thép đang cạn kiệt nhanh chóng khi tình trạng khai thác tràn lan phục vụ sản xuất trong nước một phần và phần lớn được xuất khẩu tiểu ngạch giá rẻ sang các nước lân cận. Thêm vào đó là tình trạng sử dụng lãng phí, suất tiêu hao lớn và gây ô nhiễm môi trường. Điều đó khiến các doanh nghiệp thép Việt Nam không chủ động được nguyên liệu đầu vào, vẫn phải nhập khẩu một tỉ lệ lớn (50 – 60%) và đối mặt với những rủi ro, hệ lụy chưa thể tính trước được (Hiệp hội thép Việt Nam, 2016; FPT Securities, 2019; Vietinbank Security, 2019).

** Đặc điểm yếu tố đầu ra của ngành thép*

Ngành thép bao gồm 2 phân ngành chính: thép dài và thép dẹt. Danh mục các sản phẩm chính của ngành thép Việt Nam ngày càng phong phú.



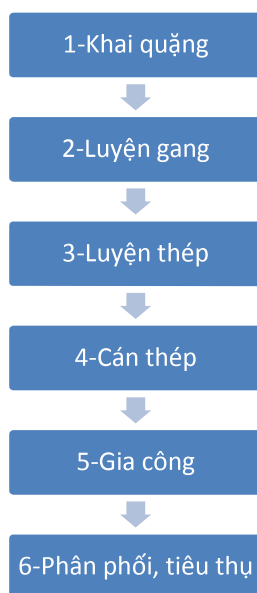
Sơ đồ 4.1: Danh mục sản phẩm chính của ngành thép

Tuy nhiên, tỉ trọng sản phẩm giữa các loại thép chưa cân đối, cung thép vừa thừa vừa thiếu (thừa thép xây dựng, thiếu thép phục vụ sản xuất công nghiệp), chất lượng sản phẩm thép cung nội địa cần cải thiện để đáp ứng yêu cầu cao hơn của kỹ thuật xây dựng trong tương lai và cạnh tranh với thép nhập ngoại. Sản phẩm thép xuất khẩu chủ yếu là thép dẹt với chất lượng chưa cao nên không đáp ứng được yêu cầu

khất khe của các thị trường khó tính như Châu Âu, Bắc Mỹ (Hiệp hội thép Việt Nam, 2016; FPT Securities, 2019; Vietinbank Security, 2019).

** Đặc điểm chuỗi giá trị ngành thép*

Hoạt động sản xuất sản phẩm thép là một quy trình khép kín bao gồm các khâu kế tiếp nhau tạo thành chuỗi giá trị ngành.



Sơ đồ 4.2: Sơ đồ chuỗi giá trị ngành thép

Giá trị gia tăng qua mỗi công đoạn của quá trình sản xuất thép không giống nhau. Khâu luyện gang, luyện thép từ quặng sắt là có giá trị gia tăng đáng kể nhất-hơn 40% và các công đoạn còn lại có giá trị gia tăng từ 17- 30%. Vì vậy, một doanh nghiệp có chuỗi giá trị khép kín với đầy đủ các khâu từ khai thác quặng sắt đến tiêu thụ thép thành phẩm để có thể tận dụng được giá trị gia tăng tối đa trong quá trình sản xuất. Càng tham gia sâu vào chuỗi giá trị ngành, doanh nghiệp càng phải đầu tư lớn hơn về công nghệ, vốn, nhân lực. Những doanh nghiệp bắt đầu từ giữa chuỗi sản xuất thường kém cạnh tranh hơn về giá thành và đôi khi là chất lượng so với các doanh nghiệp tham gia sâu vào chuỗi giá trị. Phần đa các doanh nghiệp chỉ tham gia khâu cuối và gần cuối của chuỗi vì hai công đoạn này không đòi hỏi vốn đầu tư ban đầu lớn. Nhóm này đa số là các doanh nghiệp nhỏ và vừa như các doanh nghiệp thương mại, doanh nghiệp gia công cơ khí. Các doanh nghiệp sản xuất thép phần lớn chỉ thực hiện từ công đoạn 3-Cán thép; số doanh nghiệp tham gia sâu ngay từ công đoạn luyện thép, luyện gang và sâu hơn nữa là khai quặng không nhiều (Đình Long, 2014).

** Đặc điểm công nghệ sản xuất sản phẩm ngành thép*

Yếu tố công nghệ có tác động to lớn đến sự phát triển của ngành thép. Trình độ công nghệ của ngành thép nước ta phân hóa thành ba mức độ (FPT Securities, 2019; Vietinbank Security, 2019):

□ Công nghệ lạc hậu: Nhóm này chiếm khoảng 30% số doanh nghiệp hiện có với các nhà máy cán thép có quy mô nhỏ, thiết bị sản xuất có nguồn gốc nội địa, chất lượng sản phẩm thấp, tiêu hao vật tư và năng lượng cao, giá thành sản phẩm cao nên sức cạnh tranh yếu và gây nhiều tác động xấu đến môi trường.

□ Công nghệ trung bình: Nhóm này chiếm khoảng 40%, chủ yếu là các nhà máy sản xuất thép thuộc thép Thái Nguyên, thép Miền Nam, thép Đà Nẵng, các liên doanh thép Vinausteel, NatsteelVina có công suất khá lớn, dây chuyền thiết bị được nhập khẩu song trình độ công nghệ sản xuất chưa thực sự tiên tiến, vẫn đan xen, kết hợp với kỹ thuật sản xuất thủ công và lạc hậu.

□ Công nghệ hiện đại: Nhóm này chiếm khoảng 30% còn lại bao gồm các liên doanh như thép Posco, Vinakyoei, Việt-Hàn, Hòa Phát, Việt-Ý, Pomina,.. Đây đều là các công ty có quy mô vừa hoặc lớn, dây chuyền công nghệ hiện đại, nhập khẩu hoàn toàn. Nhờ đó, chất lượng sản phẩm cao hơn và giá thành sản phẩm hạ hơn so với sản phẩm thép cùng chủng loại.

4.1.1.3. Đặc điểm môi trường hoạt động kinh doanh và những rủi ro chủ yếu

** Rủi ro kinh doanh*

Thị trường thép xây dựng trong nước có hai lực lượng chính có sức ảnh hưởng bao gồm thép sản xuất nội địa và thép nhập khẩu. Thép sản xuất nội địa có danh mục sản phẩm chưa đa dạng (chủ yếu là thép xây dựng, ống thép và tôn mạ); mức độ kiểm soát thị trường không lớn và khó cạnh tranh được với thép nhập ngoại có giá hợp lý hơn và chất lượng cao hơn. Trong suốt một thời gian dài, ngành thép nội địa phải đối mặt với tình trạng cung lớn hơn cầu, vừa thừa vừa thiếu. Thêm vào đó, hoạt động xuất nhập khẩu của doanh nghiệp thép trong nước gặp phải những rào cản đáng kể từ các nước đặc biệt là khối các nước phát triển Âu-Mỹ với các tiêu chuẩn kỹ thuật khắt khe, luật phòng vệ thương mại và chống bán phá giá. Trong khi đó, hiểu biết về chính sách thương mại, các yêu cầu pháp lý, kỹ thuật của các nước của doanh nghiệp Việt Nam còn hạn chế. Điều đó cho thấy các doanh nghiệp ngành thép đang phải đối mặt với tình trạng mất cân đối cung- cầu, áp lực cạnh tranh khốc liệt trên thị trường cả trong nước và trên thế giới cũng như những rủi ro trong việc tiếp cận thị trường mới.

** Rủi ro công nghệ*

Về cơ bản, công nghệ sản xuất của ngành thép còn khá lạc hậu, phần lớn được nhập khẩu từ Liên Xô và các nước Đông Âu (cũ), Trung Quốc, Nhật, Hàn Quốc,... Chỉ một số ít doanh nghiệp có dây chuyền công nghệ sản xuất tiên tiến nhập khẩu từ các nước Châu Âu. Hiện nay, hai dạng công nghệ sản xuất chủ đạo đang tồn tại là công nghệ lò cao và lò điện. Sự khác biệt về trình độ công nghệ dẫn tới chênh lệch về chi phí sản xuất, tiềm năng trong ngành và kéo theo là năng lực cạnh tranh (Hiệp hội thép Việt Nam, 2016; FPT Securities, 2019; Vietinbank Security, 2019):

- Công nghệ lò cao cho phép sản xuất phôi với giá rẻ, chu kỳ trữ kho dài ngày nên có lợi thế cạnh tranh tương đối lớn hơn so với công nghệ lò điện nhất là trong trường hợp giá nguyên liệu đầu vào tăng và thép nhập khẩu giá rẻ từ các nước lân cận tràn vào. Do vậy, doanh nghiệp công nghệ lò cao được cho rằng có khả năng tăng trưởng từ nội tại song lại khó thích ứng với biến động giá nguyên vật liệu đầu vào.

- Công nghệ lò điện (EAF) cho phép thay đổi nguyên liệu linh hoạt tùy theo diễn biến của giá phôi liệu. Nếu giá phôi rẻ, doanh nghiệp có thể dùng lò điện và nhập phôi về cán. Ngược lại, khi giá phôi tăng, các doanh nghiệp có thể vận hành lại lò điện để đúc phôi từ thép phế, tăng chu kỳ nhập kho nguyên liệu. Do đó, công nghệ lò điện giúp doanh nghiệp có khả năng ứng biến linh hoạt với biến động giá phôi trên thị trường, giảm thiểu rủi ro nhưng lại khó có lợi thế trong dài hạn.

** Rủi ro hoạt động*

Hoạt động kinh doanh trong môi trường biến động, cung vượt xa cầu, áp lực cạnh tranh lớn, nhiều doanh nghiệp thép rơi vào tình trạng không tiêu thụ được sản phẩm, hàng tồn kho lớn gây ứ đọng vốn, thiếu vốn quay vòng phải vay nợ tín dụng dẫn đến chi phí hoạt động càng cao. Hiện nay, một bộ phận đáng kể các doanh nghiệp ngành thép trong nước đang hoạt động với quy mô nhỏ, chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm cao, chất lượng sản phẩm không đáp ứng được yêu cầu của các khách hàng khó tính. Một bộ phận doanh nghiệp có dây chuyền sản xuất hiện đại và công suất thiết kế lớn thì lại hoạt động dưới mức công suất khá nhiều gây lãng phí và đẩy chi phí giá thành lên cao hơn (FPT Securities, 2019; Vietinbank Security, 2019).

Không kém phần nghiêm trọng là vấn đề môi trường và an toàn lao động. Tình trạng xả thải gây ô nhiễm nặng nề môi trường nước, không khí, tiếng ồn, chất thải kim loại đã được báo cáo và trao đổi trong nhiều cuộc họp, hội thảo trong và ngoài ngành. Thêm nữa, tình trạng mất an toàn lao động với những vụ tai nạn trong sản xuất kinh

doanh thép với nhiều cấp độ từ nhẹ đến nghiêm trọng cũng đã được đề cập trong nhiều báo cáo (Đỗ Văn Điệp, 2018; Nghiêm Gia, Nguyễn Đức Vinh Nam, 2018).

** Rủi ro tài chính*

Một đặc điểm của ngành thép là tỉ trọng xuất nhập khẩu khá cao trong tổng giá trị hàng bán ra và mua vào nên chịu tác động lớn bởi tỉ giá hối đoái nhạy cảm với giá cả trên thị trường thế giới. Các doanh nghiệp trong nước khó có thể xoay sở kịp với sự tăng giảm thất thường của giá đầu vào cũng không kịp điều chỉnh giá bán ra khi chi phí đầu vào tăng. Sự biến động giá đầu vào tập trung ở nhóm vật liệu chính phải mua ngoài trong đó thép phế chiếm 90% tổng giá trị vật tư mua ngoài mà chủ yếu là nhập khẩu (70% -80%). Giá thép phế nhập khẩu lên xuống theo sự biến động giá phôi thép trên thế giới. Trên mặt trận xuất khẩu, giá xuất khẩu các sản phẩm thép chủ yếu là thép dẹt ra nước ngoài chưa cao do chưa đáp ứng được các yêu cầu khắt khe của các thị trường Châu Âu, Bắc Mỹ. (FPT Securities, 2019; Vietinbank Security, 2019).

Một nét đặc thù nữa của ngành thép Việt Nam là hoạt động trong lĩnh vực công nghiệp nặng, khách hàng chủ yếu là các doanh nghiệp thuộc lĩnh vực xây dựng nên tỉ trọng hàng tồn kho và nợ phải thu chiếm khá cao trong tổng tài sản, chu kỳ quay vòng hàng tồn kho và chu kỳ thu nợ tiền hàng kéo dài. Điều đó dẫn đến tình trạng ứ đọng vốn, thiếu vốn thanh toán, thiếu vốn tái đầu tư khiến cho nhu cầu vay nợ bình quân trong ngành rất cao. Tỉ trọng chi phí lãi vay trong tổng chi phí kinh doanh của một số doanh nghiệp trong ngành cao, việc tiếp cận nguồn vốn của ngân hàng khó khăn kéo theo rủi ro thanh khoản, rủi ro về hiệu quả sử dụng vốn và rủi ro tín dụng của ngành rất lớn.

** Rủi ro chính sách và pháp lý*

Chính sách và chiến lược phát triển ngành thép có sự thay đổi theo từng thời kỳ. Giai đoạn đầu, khu vực kinh tế Nhà nước được ưu tiên và cũng có đóng góp lớn nhất. Giai đoạn tiếp theo, khu vực kinh tế có vốn đầu tư nước ngoài chiếm ưu thế. Đến nay, kinh tế tư nhân với sự phát triển mạnh mẽ về số lượng và chất lượng đang là điểm sáng trong bức tranh đa sắc màu của ngành thép Việt Nam. Ngành thép Việt Nam được hỗ trợ từ Nhà nước thông qua chính sách cấm xuất khẩu quặng sắt, các chính sách chống bán phá giá thép dài, thép dẹt và ưu tiên cho các doanh nghiệp trong nước thực hiện các dự án gang thép lớn. Tuy nhiên, chính sách, chiến lược và cạnh tranh nội ngành không ổn định và thiếu sự cân đối (ưu đãi nhiều hơn cho khối doanh nghiệp Nhà nước, doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài). Điều đó hạn chế các dự án đầu tư dài hơi

nhằm mở rộng quy mô, nâng cấp trình độ công nghệ đồng thời khiến cho khối doanh nghiệp tư nhân thiếu động lực để đầu tư phát triển và lãng phí tiềm năng.

Nhìn chung, môi trường kinh doanh của các doanh nghiệp ngành thép Việt Nam chứa đựng nhiều rủi ro (rủi ro hoạt động, rủi ro thương mại, rủi ro tài chính, rủi ro pháp lý). Điều đó khiến các doanh nghiệp ngành thép phải đối mặt với rủi ro mất cân đối, khó kiểm soát hoạt động cùng một loạt các hệ lụy về môi trường và xã hội. Những rủi ro đó tạo ra một áp lực và đặt ra nhu cầu cho doanh nghiệp thép về một cơ chế kiểm soát, quản trị hiệu lực đó chính là nhu cầu về KTNB.

4.1.2. Đặc điểm các doanh nghiệp trong mẫu khảo sát

Theo khảo sát và thống kê chưa đầy đủ, tác giả tổng hợp được số doanh nghiệp đang hoạt động sản xuất kinh doanh các sản phẩm thép hiện nay là khoảng 1000 doanh nghiệp, từ đó xác định được 193 doanh nghiệp đưa vào mẫu khảo sát (chi tiết ở chương 3).

(Phụ lục số 3.01- Danh sách doanh nghiệp thép tham gia khảo sát)

Từ 193 doanh nghiệp ngành thép được lựa chọn vào mẫu khảo sát, có 182 doanh nghiệp gửi lại phiếu trong đó 04 phiếu không đảm bảo các yêu cầu dữ liệu cho phân tích, còn lại 178 phiếu đảm bảo phù hợp để thực hiện các thủ tục phân tích. Do vậy, đặc điểm các doanh nghiệp được mô tả và phân tích dựa trên dữ liệu thu thập được từ 178 doanh nghiệp này theo các đặc điểm định lượng và các đặc điểm định tính của doanh nghiệp.

Bảng 4.1: Thống kê doanh nghiệp trong mẫu theo các đặc điểm định lượng

Các đặc điểm của doanh nghiệp	Quy mô (tổng tài sản)	Số công ty con	Tham gia chuỗi giá trị (khâu)	Nợ phải thu và Hàng tồn kho (%)	Chuyên môn của nhà quản trị (%)	Hệ số nợ	Tỉ lệ xuất nhập khẩu (%)
Số doanh nghiệp	178	178	178	178	178	178	178
Giá trị phổ biến(Mode)	0,32	0	3	0,38	0,00	0,34	0,00
Giá trị nhỏ nhất (Min)	0,09	0	1	0,10	0,00	0,05	0,00
Giá trị lớn nhất (Max)	32,10	12	6	0,90	1,00	0,90	59,80
Tổng giá trị (Sum)	328,71	469	551	68,12	31,86	64,54	463,25
Giá trị trung bình (Mean)	1,8467	2,63	3,10	0,3827	0,1790	0,3626	26,025

Nguồn: Kết quả phân tích thống kê từ SPSS

Bảng 4.2: Thống kê doanh nghiệp trong mẫu theo các đặc điểm định tính

Đặc điểm doanh nghiệp	Số doanh nghiệp	Tỉ lệ	Tổng
Có chủ tịch độc lập	34	19,10	80,90
Vốn của thành viên HĐQT từ 5%	14	7,87	92,13
Có UBKT	3	1,69	98,31
Có ủy ban QLRR	11	6,18	93,82
Có quy trình QLRR	27	15,17	84,83
doanh nghiệp sử dụng dịch vụ của Big4	23	12,92	87,08
Nhà quản trị có quan điểm ủng hộ KTNB	73	41,01	58,99
doanh nghiệp là DNNY	23	12,92	87,08

Nguồn: Kết quả phân tích thống kê từ SPSS

Những phân tích theo từng nhóm đặc điểm của doanh nghiệp được trình bày sau đây:

4.1.2.1 . Đặc điểm doanh nghiệp thép về quy mô và tính phức tạp

Quy mô tổng tài sản bình quân của các doanh nghiệp là 1,8467 nghìn tỉ đồng, doanh nghiệp lớn nhất có tổng tài sản đạt 32,1 nghìn tỉ trong khi doanh nghiệp nhỏ nhất đạt 0,09 nghìn tỉ (Bảng 4-01). Cả 178 doanh nghiệp trong mẫu đều thuộc quy mô lớn (theo tiêu chí phân loại doanh nghiệp của Nghị định 38/2018/NĐ-CP ngày 11/3/2018) (Chính phủ, 2018). Điều này cho thấy sự phù hợp của việc lựa chọn thành phần mẫu. Bởi hầu hết các nghiên cứu thực nghiệm về khả năng sử dụng KTNB trước đây đều lựa chọn mẫu là các doanh nghiệp có quy mô lớn thậm chí chỉ tập trung nghiên cứu đối với các DNNY trên thị trường chứng khoán (Goodwin và Kent, 2006; Ismael, 2013) và khi quy mô của doanh nghiệp quá nhỏ thì doanh nghiệp không sử dụng chức năng KTNB (Arena và Azzone, 2007).

Tính phức tạp của doanh nghiệp thép thể hiện ở loại hình doanh nghiệp, số công ty con, số khâu mà doanh nghiệp tham gia vào chuỗi giá trị ngành:

-Về loại hình doanh nghiệp, 23 doanh nghiệp trong số 178 doanh nghiệp thuộc mẫu khảo sát là DNNY, tương ứng chiếm 12,92%. Các DNNY đều là công ty cổ phần có quy mô lớn, bao gồm niêm yết trên sàn chứng khoán tập trung (HNX và HOSE) và sàn phi tập trung (UpCOM) – gọi cách khác là các công ty đại chúng. Con số 23 DNNY trong mẫu này cũng gần như là toàn bộ số DNNY hiện có của ngành thép Việt

Nam. Số còn lại là 155 doanh nghiệp chưa niêm yết (tỉ lệ 87,08%) bao gồm các công ty cổ phần, TNHH và doanh nghiệp TN (Bảng 4-02).

-Về số công ty con, tính trung bình mỗi doanh nghiệp có chưa tới 3 công ty con, chủ yếu các doanh nghiệp có từ 1 đến 5 công ty con (chiếm đến 83,5%) và 25,84% doanh nghiệp không có công ty con nào. Các doanh nghiệp có nhiều công ty con như Tổng công ty Thép Việt Nam-VNSteel, công ty cổ phần Tập đoàn Hòa Phát, công ty cổ phần Tập đoàn Hoa Sen, Công ty cổ phần Gang thép Thái Nguyên,... (Bảng 4-01).

-Về chuỗi giá trị ngành: Các doanh nghiệp muốn tham gia sâu vào chuỗi ngay từ khâu khai quặng cần phải có điều kiện tài nguyên, vận chuyển, vốn và công nghệ như Công ty cổ phần Gang thép Thái Nguyên, Công ty cổ phần Tập đoàn Hòa Phát. Hiện nay, có 40 doanh nghiệp (chiếm 22,47%) chỉ tham gia 1 hoặc 2 khâu cuối chuỗi giá trị, phổ biến nhất là nhóm doanh nghiệp tham gia 3 khâu (57,87%), chỉ có 6 doanh nghiệp hoạt động liên hoàn khép kín đầy đủ cả 6 khâu trong chuỗi giá trị (Bảng 4-01).

Có thể thấy, một số doanh nghiệp thép trong mẫu khảo sát có quy mô rất từ lớn đến rất lớn với quan hệ sở hữu vốn, đặc điểm pháp lý với mô hình quản trị của một công ty cổ phần và tham gia sâu vào chuỗi giá trị ngành nên có tính phức tạp cao.

4.1.2.2. Đặc điểm rủi ro, quản lý rủi ro của doanh nghiệp

✓ Đặc điểm rủi ro qua các chỉ tiêu tài chính

Hệ số nợ bình quân của các doanh nghiệp thép ở mức 37,59%,. Phổ biến nhất (chiếm 74,7% tổng số doanh nghiệp) có mức vay nợ từ 25% đến 50% giá trị tài sản, có những doanh nghiệp nợ chiếm 82% tổng nguồn vốn (Bảng 4-01). Những doanh nghiệp có hệ số nợ lớn đều là những doanh nghiệp đang triển khai các dự án đầu tư đổi mới công nghệ hoặc mở rộng quy mô hoạt động kinh doanh hoặc đầu tư thêm dây chuyền sản xuất mới. Một số doanh nghiệp có hệ số nợ cao do vay để trang trải các hợp đồng nhập khẩu kết hợp với nợ phải trả trong thanh toán lớn.

Tiếp theo là hàng tồn kho và công nợ phải thu: Một đặc thù của ngành thép là đầu ra phục vụ cho các công trình, có chu kỳ thu tiền dài, tỉ lệ nợ đọng chậm trả khá lớn trong khi sản phẩm đầu ra khó tiêu thụ dẫn đến mức lưu kho bãi lớn và thời gian dài. Kết quả khảo sát (Bảng 4-01) cho thấy: Tỉ lệ các khoản nợ phải thu và hàng tồn kho chiếm trong tổng giá trị tài sản của các doanh nghiệp thép bình quân là 40,83%, có doanh nghiệp đạt đến 90%. Như vậy, có những doanh nghiệp mà hàng tồn kho và nợ chưa thu hồi gần như là toàn bộ tài sản. Những doanh nghiệp như vậy có độ rủi ro tài chính và rủi ro hoạt động khá lớn.

✓ *Đặc điểm QLRR*

Đặc điểm QLRR được xem xét thông qua uỷ ban QLRR và quy trình QLRR. Trong số 178 doanh nghiệp, chỉ 11 doanh nghiệp có uỷ ban QLRR chiếm 6,18% và 27 doanh nghiệp có quy trình QLRR, chiếm 15,17% (Bảng 4-02). Các con số đó phản ánh thực tế rằng công tác QLRR chưa thực sự được quan tâm đúng mức ở các doanh nghiệp tham gia khảo sát. Chưa kể rằng, uỷ ban QLRR và quy trình QLRR tuy được cho là đã tồn tại nhưng chưa đúng nghĩa hoặc chưa đầy đủ, chưa chuyên trách. Chẳng hạn, quy trình QLRR có thể chỉ đơn giản là bàn thảo và đưa ra phương án xử lý, ứng phó với những rủi ro truyền thống; uỷ ban QLRR cũng chỉ là một nhân sự được phân công phụ trách đánh giá rủi ro trực thuộc HĐQT.

4.1.2.3. Đặc điểm quản trị và nhà quản trị của doanh nghiệp

Xem xét đặc điểm quản trị của các doanh nghiệp thông qua sự tồn tại của UBKT, chủ tịch độc lập và tỉ lệ sở hữu vốn của thành viên HĐQT/HĐTV. Kết quả khảo sát cho thấy: phần lớn các doanh nghiệp trong mẫu không có UBKT (175 doanh nghiệp chiếm 98,31% số doanh nghiệp); rất ít doanh nghiệp có UBKT hoặc bộ phận tương đương (ví dụ: Ủy ban KTNB của công ty cổ phần Tập đoàn Hòa Phát). Xét về bản chất, BKS trong các công ty cổ phần hiện nay cũng có một số nhiệm vụ tương tự UBKT song vẫn còn khoảng cách khá xa so với tính chất, chức năng hoạt động thực sự của một UBKT chuyên trách.

Số doanh nghiệp có chủ tịch HĐQT hoặc HĐTV độc lập, không tham gia quản lý điều hành là 34, chiếm 19,1% - đây đều là các công ty cổ phần. Còn lại, 134 doanh nghiệp ứng với 80,9% các doanh nghiệp tham gia khảo sát có chủ tịch kiêm nhiệm công tác quản lý, thông thường kiêm tổng giám đốc hoặc giám đốc công ty trong các công ty TNHH. Các công ty cổ phần có tỉ lệ vốn được sở hữu bởi các thành viên HĐQT từ 5% trở lên không nhiều: 14 doanh nghiệp chiếm 7,87% (Bảng 4-02).

Nhà quản trị của doanh nghiệp đều có trình độ chuyên môn từ đại học trở lên, nhiều người có học vị trên đại học. Chuyên môn của nhà quản trị trong một doanh nghiệp khá phong phú: 100% các doanh nghiệp đều có ít nhất một nhà quản trị cấp cao có chuyên môn về tài chính-kế toán-kiểm toán (Bảng 4-01). Quan điểm của nhà quản trị khác nhau không đáng kể và phần lớn các doanh nghiệp (73%) có nhà quản trị ủng hộ việc thiết lập và duy trì chức năng KTNB trong doanh nghiệp (Bảng 4-02).

4.1.2.4. Đặc điểm tương tác của doanh nghiệp với bên ngoài

Xét ở góc độ chuyên môn, việc sử dụng các dịch vụ của hãng kiểm toán lớn vừa cung cấp cho doanh nghiệp một cơ chế giám sát sẵn có thay vì phải tự lực cánh

sinh và doanh nghiệp có cơ hội tiếp cận, học hỏi và thúc đẩy hình thành, phát triển một cơ chế giám sát nội bộ tiên tiến. Hiện nay, số doanh nghiệp sử dụng các gói dịch vụ của các hãng kiểm toán thuộc nhóm Big 4 tại Việt Nam như PwC, KPMG, Deloitte, E&Y (chỉ 12,92%). Còn lại là một tỉ lệ lớn (87,08%) các doanh nghiệp sử dụng dịch vụ kiểm toán của các hãng kiểm toán độc lập không thuộc Big 4 (Bảng 4-02). Dịch vụ phổ biến là dịch vụ kiểm toán BCTC chưa có doanh nghiệp nào sử dụng dịch vụ KTNB từ các hãng kiểm toán ngoài nói chung, từ các hãng thuộc Big 4 nói riêng.

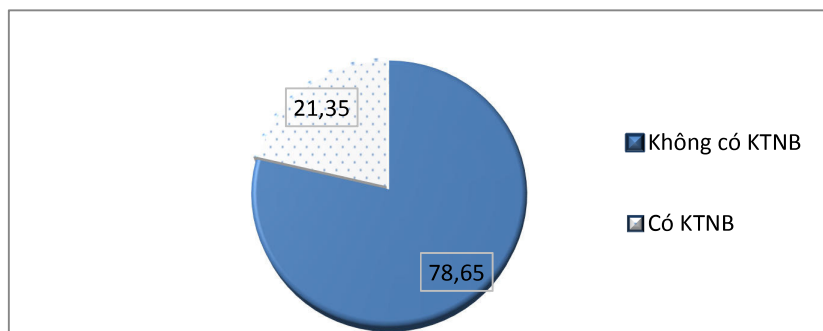
Xét về hoạt động, mức giao dịch thương mại thông qua hoạt động xuất nhập khẩu của các doanh nghiệp thép đạt tỉ lệ bình quân là 26,06%; có 32 doanh nghiệp (chiếm 17,98%) có tỉ trọng giá trị giao dịch xuất nhập khẩu từ 50% trở lên (Bảng 4-01). Thực tế, có những doanh nghiệp có tỉ trọng doanh thu xuất khẩu sản phẩm thép rất cao vì chuyên về xuất khẩu song tỉ lệ nhập khẩu không lớn và ngược lại có những doanh nghiệp phải nhập khẩu gần như toàn bộ nguyên vật liệu đầu vào song sản phẩm tiêu thụ nội địa là chính nên tỉ lệ doanh thu xuất khẩu lại không cao, kéo theo tỉ lệ xuất nhập khẩu bình quân không thực sự cao. Với mức độ tham gia giao dịch với thị trường nước ngoài như trên, cùng với những đặc điểm thị trường yếu tố đầu vào, đầu ra, một bộ phận doanh nghiệp thép có mức độ phụ thuộc tương đối lớn vào thị trường khu vực và thế giới.

Những phân tích thống kê trên được tổng hợp trong Phụ lục số 4.01.

4.2. Kiểm toán nội bộ trong các doanh nghiệp ngành thép Việt Nam hiện nay

4.2.1. Sự hiện hữu của kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp thép

Trong 178 doanh nghiệp được khảo sát có 38 doanh nghiệp có KTNB (chiếm 21,35%) trong khi 140 doanh nghiệp không sử dụng chức năng này (chiếm 78,65%). Tỉ lệ này phản ánh đúng thực tế KTNB vẫn còn khá mới mẻ, chưa thực sự phổ biến trong các doanh nghiệp thép Việt Nam.



Biểu đồ 4.2: Tỉ lệ doanh nghiệp ngành thép có và không có KTNB

Biểu hiện của KTNB tồn tại các doanh nghiệp thép khá đa dạng:

✓ Về hoạt động KTNB:

Một số doanh nghiệp đã có hoạt động KTNB rõ ràng, được thể hiện trên các bản kế hoạch kiểm toán năm, đề cương kiểm toán chuyên đề, báo cáo KTNB, biên bản KTNB. Song nhiều doanh nghiệp mới chỉ thực hiện được một số hoạt động KTNB ở dạng truyền thống và minh chứng cho hoạt động KTNB khá sơ sài hoặc chỉ được trình bày lồng ghép trong các tài liệu khác, chưa có kế hoạch KTNB, quyết định hay báo cáo KTNB riêng.

(Phụ lục 4-13:Trích Báo cáo KTNB công ty cổ phần Tập đoàn Hòa Phát)

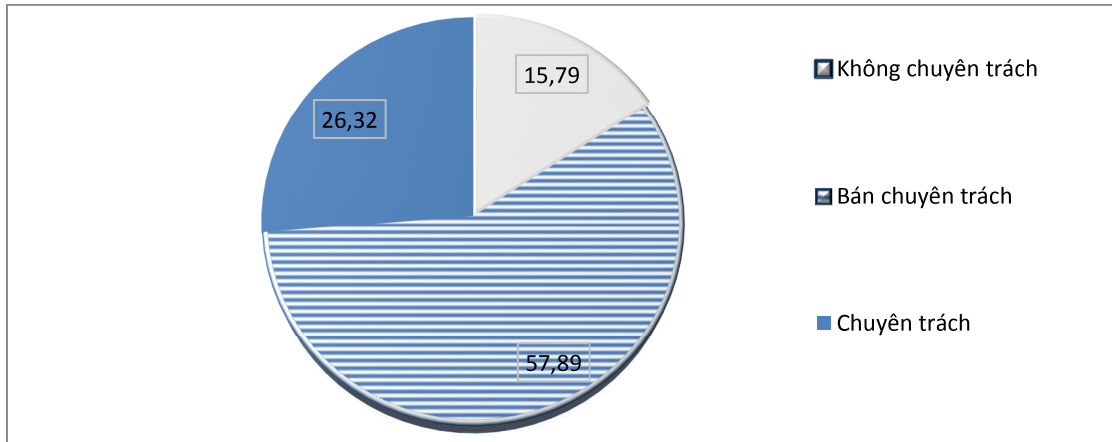
✓ Về bộ phận KTNB:

Bộ phận KTNB đã được thiết lập khá bài bản ở một số doanh nghiệp kèm theo quyết định thành lập, quy chế KTNB và quy định chức năng, nhiệm vụ của KTNB tương đối đầy đủ, rõ ràng, chặt chẽ (điển hình là Công ty Cổ phần tập đoàn Hòa Phát, Công ty Cổ phần Tập đoàn Hoa Sen, Công ty Cổ phần Thép Nam Kim, Công ty cổ phần Xuất nhập khẩu Inox Kim Vĩ...). Tại các doanh nghiệp này, bộ phận KTNB có thể có tên gọi khác nhau: bộ phận KTNB, ban KTNB, ban KSNB, phòng KSNB, ban pháp chế và KTNB...Đứng đầu bộ phận KTNB là chức danh trưởng ban, trưởng phòng được HĐQT hoặc tổng giám đốc, giám đốc bổ nhiệm, có quyết định bổ nhiệm và văn bản quy định quyền hạn, trách nhiệm rõ ràng.

(Phụ lục 4-12:Trích “Quy định chức năng, nhiệm vụ KTNB” Công ty cổ phần Xuất nhập khẩu Inox Kim Vĩ)

Bên cạnh đó, nhiều doanh nghiệp chưa có bộ phận KTNB và nhân sự chuyên trách, thậm chí một số doanh nghiệp chỉ thành lập ban/tổ công tác theo từng cuộc kiểm toán, từng nhiệm vụ KTNB khi phát sinh. Minh chứng KTNB ở những doanh nghiệp này cũng chưa đầy đủ, rõ ràng, có thể chỉ là một quyết định kiểm toán kèm theo nội dung về thành lập tổ/đoàn KTNB với trách nhiệm, quyền hạn tương ứng. Các tổ/đoàn KTNB thường tự giải thể sau khi hoàn thành nhiệm vụ.

Theo số liệu khảo sát, trong 38 doanh nghiệp đã có KTNB thì 26,32 % có KTNB chuyên trách; 57,89% có KTNB bán chuyên trách và còn lại 15,79% có KTNB không chuyên trách. Hiện nay, chưa có doanh nghiệp thép nào thuê ngoài chức năng KTNB, nghĩa là toàn bộ nhân sự KTNB (bao gồm cả chức danh trưởng bộ phận KTNB) của 38 doanh nghiệp ở đây đều là nhân sự tại chỗ, thuộc biên chế của doanh nghiệp. Biểu đồ sau đây phản ánh rõ hơn các số liệu này.



Biểu đồ 4.3: Mức độ chuyên trách của bộ phận KTNB trong doanh nghiệp thép

✓ Sự hiện hữu của KTNB trong quan hệ với các đặc điểm định lượng:

Tỉ lệ doanh nghiệp có KTNB đạt được cao nhất khi doanh nghiệp có mức tổng tài sản cao nhất (từ 5 nghìn tỉ đồng trở lên), tham gia đủ 6 khâu trong chuỗi giá trị ngành; có tỉ lệ nhà quản trị có chuyên môn về kế toán- kiểm toán, tỉ lệ hàng tồn kho và nợ phải thu trong tổng tài sản cao nhất (75%). Ngược lại, khi doanh nghiệp có tổng tài sản ở mức thấp nhất (dưới 1 nghìn tỉ đồng), không có công ty con nào, chỉ tham gia một khâu trong chuỗi giá trị ngành; có tỉ lệ nhà quản trị có chuyên môn về kế toán- kiểm toán, tỉ lệ hàng tồn kho và nợ phải thu trong tổng tài sản, tỉ trọng giá trị xuất nhập khẩu bình quân đều ở mức thấp nhất thì gần như 100% các doanh nghiệp này đều không có KTNB.

Bảng 4.3: Tỷ lệ doanh nghiệp Có và Không có KTNB theo các đặc điểm định lượng của doanh nghiệp

Tỷ lệ doanh nghiệp có KTNB đạt mức cao nhất		Tỷ lệ doanh nghiệp không có KTNB đạt mức cao nhất	
Khi doanh nghiệp có:	Tỷ lệ	Khi doanh nghiệp có:	Tỷ lệ
Tổng tài sản từ 5 nghìn tỉ đồng trở lên	100%	Tổng tài sản dưới 1 nghìn tỉ đồng	97,85%
số công ty con từ 10 trở lên	100%	Không có công ty con	100%
Số khâu tham gia chuỗi giá trị ngành là 6 khâu	100%	Số khâu tham gia chuỗi giá trị ngành là 1 khâu	100%
Tỷ lệ nhà quản trị có chuyên môn về kế toán-kiểm toán từ 75%	100%	Tỷ lệ nhà quản trị có chuyên môn về kế toán-kiểm toán dưới 25%	93,40%
Hệ số nợ ừ 0,5 đến cận 0,75	44%	Hệ số nợ dưới 0,25	89,29%
Tỷ lệ hàng tồn kho và nợ phải thu trong tổng tài sản từ 75% trở lên	80%	Tỷ lệ hàng tồn kho và nợ phải thu trong tổng tài sản dưới 25%	96,30%
Tỷ trọng giá trị xuất nhập khẩu bình quân trên 50%	43,75%	Tỷ trọng giá trị xuất nhập khẩu bình quân dưới 10%	100%

Nguồn: Tác giả tổng hợp từ kết quả nghiên cứu trên phần mềm SPSS

Khi so sánh giữa hai nhóm doanh nghiệp có KTNB và không có KTNB, có sự khác biệt rõ rệt: Ở các doanh nghiệp có KTNB, các chỉ tiêu bình quân về tổng tài sản, số công ty con, số khâu tham gia chuỗi giá trị ngành, tỷ lệ nhà quản trị có chuyên môn về kế toán-kiểm toán, hệ số nợ, tỷ lệ hàng tồn kho và nợ phải thu và tỷ trọng giá trị xuất nhập khẩu đều cao hơn hẳn thậm chí vượt trội so với chỉ tiêu tương ứng của các doanh nghiệp không có KTNB.

Bảng 4.4: So sánh mức bình quân giữa nhóm các doanh nghiệp Có và Không có KTNB theo các đặc điểm định lượng của doanh nghiệp

Các đặc điểm định lượng của doanh nghiệp	Mức bình quân/số doanh nghiệp		
	Có KTNB	Không có KTNB	Chênh lệch
Quy mô tài sản (nghìn tỉ đồng)	5,02	0,93	4,09
Số công ty con	4,78	2,03	2,75
Số khâu tham gia chuỗi giá trị ngành	3,82	2,91	0,91
Tỷ lệ nhà quản trị có chuyên môn về kế toán-kiểm toán	42%	12%	30%
Hệ số nợ	0,44	0,34	0,10

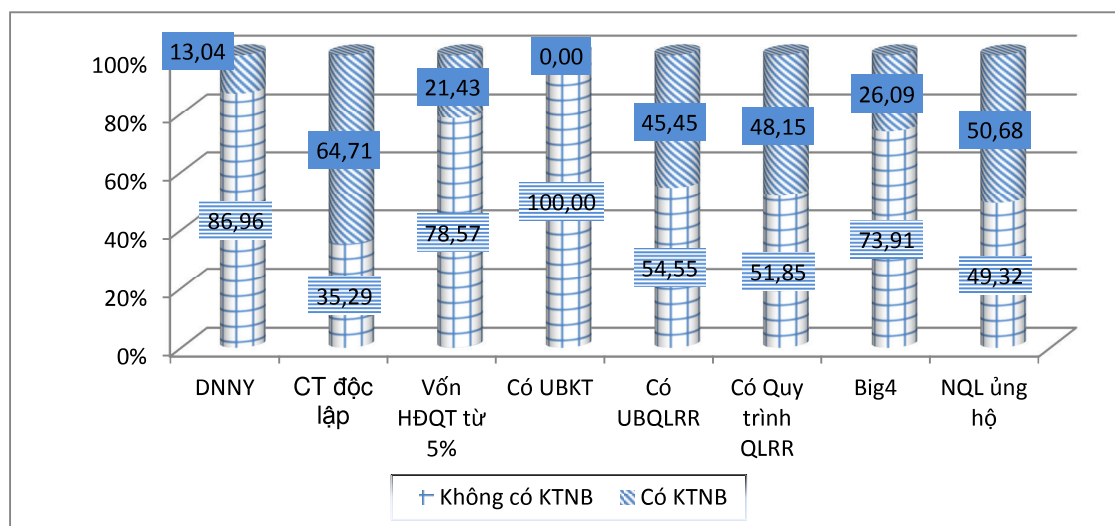
Tỉ lệ hàng tồn kho và nợ phải thu trong tổng tài sản	46%	36%	10%
Tỉ trọng giá trị xuất nhập khẩu bình quân	37,67%	22,8%	14,87%

Nguồn: Kết quả phân tích thống kê từ SPSS

Bên cạnh đó, tỉ lệ doanh nghiệp không có KTNB tăng dần khi các chỉ tiêu đo lường các đặc điểm định lượng của doanh nghiệp giảm dần và ngược lại, tỉ lệ doanh nghiệp có KTNB tăng dần khi các chỉ tiêu định lượng đề cập ở trên tăng dần. Điều này được thể hiện rõ qua các biểu đồ thống kê trong phần phụ lục

(Phụ lục số 4.03- Các biểu đồ thống kê tỉ lệ hiện hữu KTNB trong các doanh nghiệp thép).

✓ Sự hiện hữu của KTNB trong quan hệ với các đặc điểm định tính của doanh nghiệp



Biểu đồ 4.4: Tỉ lệ doanh nghiệp có KTNB theo các đặc điểm định tính của doanh nghiệp

Có sự khác biệt về tỉ lệ doanh nghiệp có KTNB và không có KTNB trong các doanh nghiệp cùng có đặc điểm về loại hình doanh nghiệp, UBKT, tỉ lệ vốn của thành viên HĐQT và sử dụng dịch vụ của Big 4. Cụ thể: 100% số doanh nghiệp có UBKT đều có KTNB và 80% các doanh nghiệp không có UBKT thì không có KTNB. Có đến 86,96% số doanh nghiệp NY có KTNB trong khi 88,39% số doanh nghiệp không niêm yết là không có KTNB. Đa số (78,57%) doanh nghiệp có tỉ lệ vốn của thành viên HĐQT từ 5% trở lên đều có KTNB trong khi chỉ 16,46% số doanh nghiệp có tỉ lệ vốn của thành viên HĐQT dưới 5% là có KTNB. Trong khi 73,91% doanh nghiệp sử dụng các dịch vụ từ nhóm Big 4 có KTNB thì một tỉ lệ lớn các doanh nghiệp không sử dụng dịch vụ từ các hãng Big 4 không có KTNB.

Xét theo đặc điểm QLRR và quản trị: Tỷ lệ có KTNB và không có KTNB trong các doanh nghiệp có ủy ban QLRR và quy trình QLRR không khác biệt đáng kể. Ngược lại, cùng trong nhóm các doanh nghiệp không có ủy ban QLRR và không có quy trình QLRR thì tỷ lệ các doanh nghiệp không có KTNB chiếm đa số so với doanh nghiệp có KTNB. Tương tự, giữa các doanh nghiệp cùng có chủ tịch độc lập thì tỷ lệ doanh nghiệp có KTNB (35,29%) ít hơn so với doanh nghiệp không có KTNB (64,71%); cùng không có chủ tịch độc lập thì tỷ lệ doanh nghiệp có KTNB cũng ít hơn so với doanh nghiệp không có KTNB (18,06% so với 81,94%). Quan điểm của nhà quản lý cũng có biểu hiện tương tự khi tỷ lệ doanh nghiệp có KTNB và không có KTNB tương đương nhau trong nhóm các doanh nghiệp mà nhà quản lý ủng hộ KTNB nhưng lại khác biệt rõ rệt trong nhóm doanh nghiệp mà nhà quản lý không ủng hộ sự tồn tại của KTNB.

Như vậy, những doanh nghiệp là DNNY, có UBKT, vốn của thành viên HĐQT từ 5% trở lên và có sử dụng dịch vụ của Big 4 thì tỷ lệ có KTNB cao hơn; song không có sự khác biệt rõ ràng về tỷ lệ doanh nghiệp có KTNB với doanh nghiệp không có KTNB khi xét theo đặc điểm quản trị, đặc điểm QLRR.

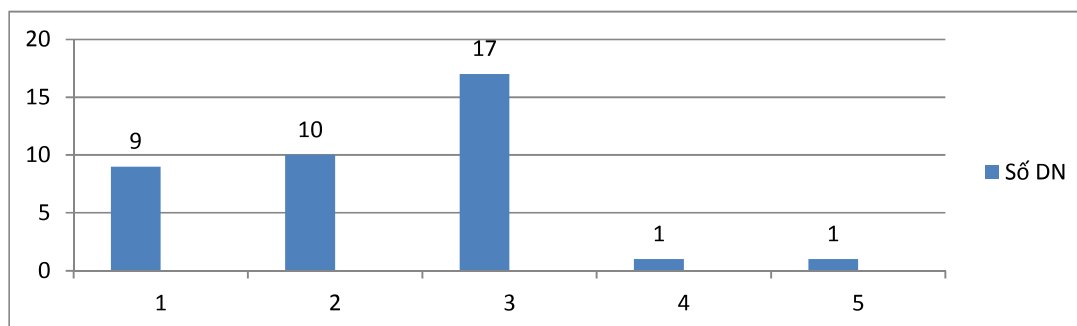
4.2.2. Các đặc điểm của kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp thép

4.2.2.1. Quy mô của kiểm toán nội bộ

Quy mô KTNB được xác định bằng số lượng KTV tham gia hoạt động KTNB trong doanh nghiệp. Số lượng KTVNB của các doanh nghiệp có thể dao động từ 1 đến 5 tùy thuộc vào nhiều yếu tố. Tính trung bình, mỗi doanh nghiệp có hơn 2 KTVNB, doanh nghiệp ít nhất có 1 KTVNB nhiều nhất là 5 KTVNB.

Xét về đặc điểm nhân sự, những doanh nghiệp chỉ có 01 hoặc 02 KTVNB thường không thành lập bộ phận KTNB chuyên trách, các KTVNB của doanh nghiệp thường được biên chế ở một bộ phận/phòng/ban chức năng tương đương (như BKS, ban giám định, ban kiểm định, ủy ban kiểm tra, ban pháp chế...) hoặc kiêm nhiệm các công tác khác. Những doanh nghiệp có từ 03 KTVNB trở lên thường thiết lập một phòng/ban KTNB chuyên trách, có biên chế nhân sự và cơ cấu bộ máy khá bài bản với người đứng đầu là trưởng phòng/ban. Thậm chí, có doanh nghiệp tổ chức cơ cấu phòng KTNB thành các tổ chuyên môn hóa theo các loại hình KTNB khác nhau. Trong khi đó, có những doanh nghiệp có duy nhất 01 nhân sự làm công tác KTNB (9 doanh nghiệp chiếm 23,7%) hoặc chỉ có 02 KTVNB (10 doanh nghiệp, chiếm 26,3%). Mức quy mô phổ biến nhất là 3 KTVNB có 17 doanh nghiệp chiếm tới 44,7%.

Biểu đồ sau thể hiện rõ hơn các số liệu thống kê trên về tỉ lệ doanh nghiệp tương ứng với các mức quy mô của bộ phận KTNB:



Biểu đồ 4.5: Tần suất doanh nghiệp ứng với các mức quy mô KTNB

4.2.2.2. Tính độc lập khách quan của kiểm toán nội bộ

KTNB của các doanh nghiệp thép có thể là một bộ phận chuyên trách, bán chuyên trách hoặc không chuyên trách. Trong cơ cấu quản trị của các doanh nghiệp thép, bộ phận KTNB có thể ở các vị trí khác nhau:

i) KTNB có thể thuộc một phòng/ban chức năng (khối tài vụ hoặc khối hành chính-pháp chế..) như công ty cổ phần Đại Thiên Lộc;

ii) KTNB là một phòng/ban thuộc khối chức năng gần như khối giám sát hoặc khối kiểm soát như Công ty cổ phần tập đoàn Hoa Sen; Công ty cổ phần Tôn Đông Á, Công ty cổ phần Saruichi Sun Steel; Công ty cổ phần sản xuất xuất nhập khẩu Inox Kim Vĩ;..

iii) KTNB trực thuộc một quản lý điều hành cấp cao (Tổng giám đốc hoặc giám đốc; Phó tổng giám đốc hoặc phó giám đốc) như Công ty cổ phần Kết cấu thép ATDA, Công ty cổ phần Tập đoàn Hòa Phát, Công ty cổ phần Tập đoàn thép Tiến lên, Công ty cổ phần Thép Nam Kim, Công ty cổ phần Đầu tư Thương mại SMC;

iv) KTNB trực thuộc cấp quản trị cấp cao như thuộc HĐQT hoặc một ủy ban đại diện cho HĐQT (UBKT): Công ty cổ phần Maruichi Sun Steel.

Trong các mô hình trên, mô hình (iv) giúp KTNB có được tính độc lập và thẩm quyền cao nhất song thực tế rất ít doanh nghiệp thiết lập mô hình bộ máy quản trị kiểu này. Ở các trường hợp còn lại là i) ii) và iii), bộ phận KTNB đều trực thuộc một phòng hoặc một khối chức năng hoặc một nhà quản lý cấp cao trong ban điều hành nên đều có những giới hạn nhất định về tính độc lập và thẩm quyền của KTNB. Phần còn lại chiếm một tỉ lệ lớn là các doanh nghiệp chưa có bộ phận KTNB chuyên trách, chỉ có

một hoặc một số KTVNB vốn là nhân viên kiêm nhiệm thuộc biên chế các phòng/ban có chức năng gần nên tính độc lập và thẩm quyền của KTVNB rất thấp.

Về thẩm quyền phê duyệt các vấn đề lớn liên quan đến KTVNB như phê duyệt kế hoạch KTVNB, phê duyệt ngân sách KTVNB, bổ nhiệm/miễn nhiệm chức danh trưởng bộ phận KTVNB: Mô hình lý tưởng nhất là trao các thẩm quyền này cho Chủ tịch HĐQT hoặc đại diện của HĐQT là UBKT song rất ít doanh nghiệp theo mô hình này. Phổ biến hơn cả là mô hình các đại diện thuộc ban điều hành như tổng giám đốc/giám đốc hoặc phó tổng giám đốc/phó giám đốc có các thẩm quyền này. Đôi khi, việc phê duyệt ngân sách KTVNB có thể được giao cho phó giám đốc phụ trách khối tài vụ hoặc kế toán trưởng đảm nhận; thẩm quyền bổ nhiệm/miễn nhiệm trưởng KTVNB đôi khi do phó giám đốc nhân sự phụ trách.

Về kênh báo cáo, thông thường KTVNB trực thuộc cấp quản trị nào trong bộ máy thì báo cáo trực tiếp lên cấp đó hoặc người đứng đầu cấp đó bao gồm: Chủ tịch HĐQT, tổng giám đốc/ giám đốc, phó tổng giám đốc/phó giám đốc. Do vậy, phần lớn các doanh nghiệp đạt được tính độc lập về kênh báo cáo. Tuy nhiên, tại một số doanh nghiệp, bên cạnh việc báo cáo cho cấp quản trị phụ trách trực tiếp còn phải báo cáo thêm cho một số cấp quản trị khác trong đó có cả cấp quản trị chức năng như phụ trách khối tài vụ, khối kiểm soát, trưởng BKS hay kế toán trưởng. Điều đó gây suy giảm tính độc lập do KTVNB có thể chịu sự chi phối bởi các kênh nhận báo cáo này.

4.2.2.3. *Năng lực của kiểm toán viên nội bộ*

Năng lực của KTVNB trong doanh nghiệp được xem xét thông qua các yếu tố gồm kinh nghiệm, kỹ năng và kiến thức.

Về nền tảng kiến thức và kỹ năng chuyên môn, phần lớn KTVNB đảm bảo tiêu chuẩn về nền tảng chuyên môn nghĩa là được đào tạo bài bản và có bằng cấp tiêu chuẩn. Lĩnh vực chuyên môn chủ yếu của các KTVNB của các doanh nghiệp thép hiện nay là kế toán, kiểm toán, tài chính hoặc quản lý song chưa KTVNB nào có chứng chỉ KTVNB theo tiêu chuẩn quốc tế. Việc các KTVNB có chuyên môn sâu và giàu kinh nghiệm về kế toán-tài chính là một lợi thế. Tuy nhiên, một bộ phận KTVNB không thể chỉ gồm những nhân sự có chuyên môn kế toán-tài chính mà cần có sự đa dạng chuyên môn, bao phủ rộng các lĩnh vực hoạt động của doanh nghiệp. Nhận thức được điều này, một số doanh nghiệp đã quan tâm đến việc tuyển dụng KTVNB có kiến thức và kỹ năng về các lĩnh vực còn lại như CNTT, kỹ thuật, pháp lý... Song bên cạnh đó, hơn một nửa số doanh nghiệp thép có KTVNB đang bỏ trống mảng kiến thức, kỹ năng này của KTVNB vì cho rằng KTV thì chỉ cần chuyên môn về kế toán-tài chính.

Bên cạnh đó kinh nghiệm kiểm toán cũng là một tiêu chí để đánh giá về năng lực của KTVNB. Đa số KTV của doanh nghiệp thép đều đã trải qua trên 3 năm kinh nghiệm làm KTVNB, thậm chí có một số KTV đã làm ở vị trí hiện tại được hơn 10 năm, một số KTV lại có kinh nghiệm làm KTV độc lập trước khi trở thành KTVNB của doanh nghiệp thép. Bên cạnh đó, một số KTV được tuyển dụng mới hoặc một số được chuyển từ bộ phận chức năng khác sang bộ phận KTVNB. Những trường hợp này chưa có nhiều kinh nghiệm về KTVNB song bù lại, họ có bằng cấp đúng chuyên ngành, được đào tạo bài bản, cập nhật xu thế KTVNB thế giới hoặc họ có chuyên môn gốc vững vàng và am hiểu về thực tế hoạt động của doanh nghiệp. Hiểu biết về thực tế hoạt động của doanh nghiệp, về bối cảnh ngành cũng như bối cảnh khu vực và trên thế giới có liên quan đến hoạt động của doanh nghiệp là một lợi thế của các doanh nghiệp thép và có đến 73,68% các doanh nghiệp thỏa mãn tiêu chí này.

Với đặc điểm như trên, có thể thấy năng lực của KTVNB trong các doanh nghiệp thép hiện nay đã cơ bản đảm bảo để thực hiện các mục tiêu, kế hoạch kiểm toán do chính các doanh nghiệp xây dựng. Song nếu tham chiếu với những yêu cầu ngày càng cao của KTVNB hiện đại thì năng lực hiện có của đội ngũ KTVNB trong các doanh nghiệp thép là chưa đủ, cần phải tăng cường mọi mặt để KTVNB đạt được hiệu quả cao hơn.

4.2.2.4. Phạm vi kiểm toán

Về nội dung, KTVNB trong các doanh nghiệp thép hiện nay thiên về các nội dung truyền thống, tập trung vào việc đảm bảo tuân thủ các quy định có tính bắt buộc về mặt pháp quy, qui định và thủ tục quản lý hành chính, các quy chế thuộc lĩnh vực tài chính-thuế-kế toán. KTVNB chưa đi sâu vào các hoạt động đặc biệt các hoạt động có tính chuyên biệt, phức tạp và kéo dài như đầu tư dây chuyền sản xuất mới, mở chi nhánh mới, mở rộng danh mục sản phẩm, xâm nhập thị trường nước ngoài mới... Một số lĩnh vực gần như thiếu vắng vai trò của KTVNB như kiểm toán việc thực hiện mục tiêu chiến lược, vấn đề môi trường và năng lượng, trách nhiệm xã hội, văn hóa và đạo đức doanh nghiệp...

Về không gian, KTVNB đã thực hiện ở hầu hết các cấp độ quản lý, chi nhánh, bộ phận của các doanh nghiệp. Song về cơ bản, KTVNB chỉ giúp một số bộ phận quản lý nhất định trong doanh nghiệp thực hiện chức năng, nhiệm vụ quản lý được phân công, giao phó. Đặc biệt, KTVNB chưa bao quát ở qui mô rộng lớn trên các cấp quản lý, các lĩnh vực khác của doanh nghiệp. *Tại các doanh nghiệp đã khảo sát, khách thể kiểm toán thường được xác định theo cách thức luân phiên, tuần tự hoặc chỉ tập trung ở những bộ phận, đơn vị lớn, quan trọng; thực hiện kiểm toán theo bộ phận, đơn vị chứ*

không kiểm toán theo hoạt động. Có thể thấy, kiểm toán bị giới hạn về phạm vi và chưa có trọng tâm nên ảnh hưởng đến hiệu lực của KTNB

Về thời gian, chu kỳ các cuộc kiểm toán chưa linh hoạt, chủ yếu thực hiện kiểm toán định kỳ và theo các kế hoạch đã lập sẵn. Thông thường, các doanh nghiệp thực hiện KTNB vào thời điểm kết thúc năm tài chính nhằm kiểm tra và đánh giá dữ liệu của BCTC, đánh giá hoạt động điều hành-kiểm soát-quản trị của cả một năm hoạt động. Những doanh nghiệp đã niêm yết trên sàn chứng khoán HNX và HOSE thường có thêm cuộc kiểm toán giữa năm để đánh giá nửa năm đầu thực hiện kế hoạch và rà soát, điều chỉnh kế hoạch kinh doanh cuối năm. Số cuộc kiểm toán đột xuất, kiểm toán chuyên đề ít thậm chí có doanh nghiệp không phát sinh.

4.2.2.5. Phương pháp kỹ thuật kiểm toán

Tại các doanh nghiệp thép, hai phương pháp tiếp cận KTNB đang thực hiện là tiếp cận truyền thống và tiếp cận hệ thống. Cách tiếp cận truyền thống chú trọng vào các hoạt động tài chính, chủ yếu xem xét tính tuân thủ, nặng về chi tiết thông qua việc rà soát một số lượng rất lớn các giao dịch. Cách tiếp cận như vậy tốn nhiều thời gian mà hiệu quả không cao và không mang lại giá trị gia tăng cho doanh nghiệp. Cách tiếp cận thứ hai cũng được các doanh nghiệp đang áp dụng là tiếp cận hệ thống nghĩa là KTVNB tiếp cận các hoạt động và tiếp cận BCTC theo các chu trình, theo chuỗi các sự kiện, các thủ tục kiểm soát mang tính hệ thống, toàn diện. Cách tiếp cận theo định hướng rủi ro là cách tiếp cận hiện đại mới chỉ một số ít doanh nghiệp thép vận dụng trong vài năm gần đây.

Về mặt kỹ thuật và công nghệ kiểm toán, đa số KTVNB có phương pháp kỹ thuật kiểm toán thành thạo song phổ biến nhất các thử nghiệm cơ bản thông qua việc thực hiện các kỹ thuật kiểm tra chi tiết đối với các khoản mục, nghiệp vụ. CNTT hiện đại cũng chỉ được áp dụng một phần chủ yếu phục vụ việc xử lý và lưu trữ thông tin. Kỹ thuật kiểm toán liên tục, việc sử dụng các phần mềm chọn mẫu, phần mềm kiểm toán chuyên dụng hoặc kỹ thuật chấm điểm trong đánh giá rủi ro gần như chưa được vận dụng tại các doanh nghiệp thép hiện nay.

4.2.2.6. Cơ sở hoạt động của kiểm toán nội bộ

Đầu tiên phải kể đến hệ thống văn bản pháp quy do các cơ quan chức năng của Nhà nước ban hành bao gồm Luật, Nghị định, Thông tư và các văn bản hướng dẫn. Tính đến thời điểm khảo sát, Nghị định 05/2019/NĐ-CP về KTNB chưa có hiệu lực, KTNB của các doanh nghiệp thép chủ yếu dựa trên việc vận dụng một số quy định riêng lẻ về KTNB trong Luật doanh nghiệp (Quốc hội, 2014), Luật Kế toán (Quốc hội

2015), Nghị định số 71/2017 về quản trị công ty (Chính phủ, 2017). Thậm chí, một số doanh nghiệp vẫn còn vận dụng những văn bản quy định, hướng dẫn về KTNB đã ban hành cách đây vài chục năm đến nay không còn phù hợp nữa như Quyết định 832/TC/QĐ/CĐKT, Thông tư 52/1998/TT-BTC; Thông tư 171/1998/TC-BTC (Bộ Tài chính, 2017; 2018a, 2018b).

Từ góc độ doanh nghiệp, các cơ sở mang tính nội bộ cần thiết cho hoạt động của KTNB là điều lệ hoặc quy chế KTNB, sổ tay KTNB, kế hoạch kiểm toán và chương trình đảm bảo và cải tiến chất lượng KTNB.

Việc xây dựng, ban hành quy chế KTNB trong các doanh nghiệp thép chưa nhiều (9 doanh nghiệp-chiếm 23,68%). Cách thức xây dựng quy chế KTNB của các doanh nghiệp này chủ yếu là dựa trên những quy định của Quyết định 832/TC/QĐ/CĐKT, Thông tư 52/1998/TT-BTC; Thông tư 171/1998/TC-BTC của Bộ Tài chính kết hợp với tham khảo quy chế KTNB của các ngân hàng, các công ty, tập đoàn lớn đã áp dụng KTNB. Đây cũng là một phương án hợp lý trong bối cảnh hiện nay của doanh nghiệp thép. Sổ tay KTNB là tài liệu cần thiết cho hoạt động thực tiễn của KTVNB. Tuy vậy, chỉ có 4 doanh nghiệp chiếm 10,25% số doanh nghiệp thép có KTNB đã biên soạn và sử dụng sổ tay KTNB. Sổ tay KTNB được biên soạn dựa trên việc tham khảo sổ tay KTNB của các tổ chức tài chính - bảo hiểm và một số doanh nghiệp đi trước đó và điều chỉnh cho phù hợp với điều kiện thực tế của doanh nghiệp.

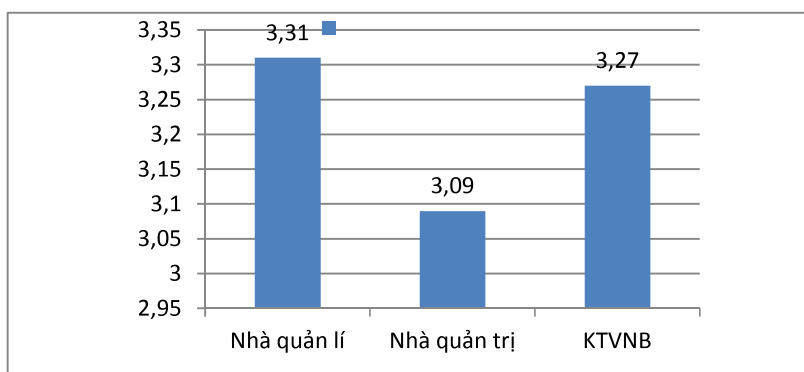
Kế hoạch KTNB được lập tại 100% các doanh nghiệp có KTNB song cách thức, mức độ và chất lượng có sự khác nhau. Phần lớn các doanh nghiệp xây dựng kế hoạch KTNB chỉ dựa trên kinh nghiệm và yêu cầu của quản trị nội bộ. Mặt khác, kế hoạch KTNB chủ yếu được xây dựng theo năm, chưa có các kế hoạch dài hạn và mang tính chiến lược. Kế hoạch kiểm toán chi tiết theo từng cuộc kiểm toán, từng chuyên đề chưa được quan tâm xây dựng, nhiều doanh nghiệp không có loại kế hoạch này. Một số doanh nghiệp đã phác thảo kế hoạch kiểm toán chi tiết nhưng lại không lưu lại minh chứng ở dạng tài liệu.

Chương trình đảm bảo và cải tiến chất lượng KTNB là một cơ sở quan trọng cho hoạt động KTNB song lại chưa được doanh nghiệp thép quan tâm xây dựng. Hiện nay, có 36 trong số 38 doanh nghiệp tương ứng tỉ lệ 99,95% số doanh nghiệp đang có KTNB nhưng không có chương trình đảm bảo và cải tiến chất lượng. Hai doanh nghiệp còn lại đã có những quy định về việc đảm bảo chất lượng KTNB, song một phần nội dung đã có chủ yếu tập trung vào việc kiểm tra, đánh giá hoạt động KTNB ở mức cơ bản, còn chương trình cải tiến chất lượng chưa rõ ràng. Đây cũng là điểm yếu nhất về cơ sở của hoạt động KTNB.

4.2.3. Hiệu lực của kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp thép

Hiệu lực của KTNB trong các doanh nghiệp thép được đánh giá thông qua việc thực hiện các chức năng, vai trò của KTNB giúp hiện thực hóa các mục tiêu của KTNB trong doanh nghiệp. Mỗi doanh nghiệp có 3 người đại diện cho 3 bên liên quan đến hoạt động KTNB tham gia đánh giá theo thang đo Likert từ 1 đến 5 tương ứng với mức độ đánh giá từ *Hoàn toàn không hài lòng* đến *Hoàn toàn hài lòng*.

Về tổng thể, tính hiệu lực của KTNB trong 38 doanh nghiệp thép được đánh giá ở mức trên trung bình (đạt 3,22 trên điểm tối đa là 5), mức đánh giá bình quân phổ biến nhất là 2,63- chưa đến ngưỡng trung bình. Có thể thấy, hiệu lực KTNB của các doanh nghiệp thép chưa cao. Nhóm lạc quan nhất về tính hiệu lực KTNB trong doanh nghiệp thép là các nhà quản lý được đại diện bởi các tổng giám đốc, giám đốc, phó tổng giám đốc, phó giám đốc hoặc trưởng khối chức năng với mức đánh giá bình quân là 3,31. Nhóm các nhà quản trị cấp cao cho rằng tính hiệu lực của KTNB chỉ vừa ở mức trung bình. Điều đó cho thấy KTNB chưa thực sự hỗ trợ và đáp ứng được các yêu cầu của quản trị trong công tác quản trị và KSNB.



Biểu đồ 4.6: Mức đánh giá tính hiệu lực KTNB bình quân theo từng nhóm đối tượng tham gia khảo sát

Tính hiệu lực của KTNB được xem xét trên 8 nội dung cụ thể gồm:

-HL1: Tính hiệu lực của KTNB trong việc đánh giá tính hợp lý, hiệu quả của việc huy động và sử dụng các nguồn lực;

-HL2: Tính hiệu lực của KTNB trong việc đảm bảo tuân quy định, quy trình;

-HL3: Tính hiệu lực của KTNB trong việc phát hiện rủi ro gian lận và ngăn chặn tổn thất tài sản;

-HL4: Tính hiệu lực của KTNB trong việc đảm bảo thông tin và hệ thống thông tin của doanh nghiệp được thiết lập và vận hành an toàn, hiệu quả, chất lượng.

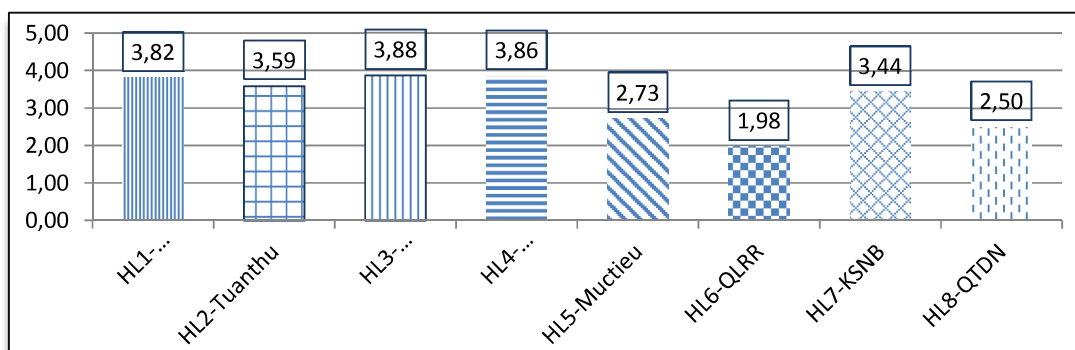
-HL5:Tính hiệu lực của KTNB trong việc đảm bảo thực hiện các mục tiêu và chiến lược của doanh nghiệp.

-HL6:Tính hiệu lực của KTNB trong giám sát và cải thiện quy trình QLRR

-HL7:Tính hiệu lực của KTNB trong giám sát và cải thiện KSNB

-HL8:Tính hiệu lực của KTNB trong giám sát và cải thiện qui trình QTDN

Kết quả đánh giá từng nội dung tính hiệu lực của KTNB như sau:



Biểu đồ 4.7: Mức đánh giá bình quân từng nội dung tính hiệu lực của KTNB

Nguồn: Tác giả thực hiện dựa trên dữ liệu khảo sát

-Xét theo mức đánh giá bình quân, có 4 nội dung được đánh giá trên trung bình và gần với mức *có hiệu lực* bao gồm nội dung HL1, HL2, HL3 và HL4 tương ứng với tính hiệu lực của KTNB trong việc: đánh giá việc huy động và sử dụng các nguồn lực; đảm bảo tuân thủ quy định, quy trình; phát hiện rủi ro gian lận và ngăn chặn tổn thất tài sản; đảm bảo thông tin và hệ thống thông tin an toàn, hiệu quả, chất lượng. Trong đó nội dung thứ 3-hiệu lực của KTNB trong việc ngăn chặn tổn thất tài sản (HL3) được đánh giá cao nhất (3,88 điểm). Bên cạnh trách nhiệm cùng KSNB ngăn chặn tổn thất tài sản, ba nội dung gồm đảm bảo thông tin, đánh giá việc sử dụng nguồn lực và đảm bảo tuân thủ cũng là những nội dung truyền thống và cơ bản của KTNB. Về mặt lý thuyết, KTNB có thể thực hiện tốt nhất vai trò này trước khi thực hiện tốt các vai trò khác. Các nội dung này cũng được dự đoán là sẽ được đánh giá cao. Kết quả cho thấy các nội dung này đều nhận được mức đánh giá khả quan so với các nội dung còn lại.

Nội dung thứ 7- hiệu lực của KTNB trong việc giám sát và cải thiện KSNB (HL7) được đánh giá chỉ đạt mức cận trung bình. Việc đánh giá những hạn chế, lỗ hổng của các thủ tục và quy trình kiểm soát trong doanh nghiệp là một vai trò không hoàn toàn mới của KTNB. Song vấn đề là từ đó KTNB đã góp phần cải thiện KSNB của doanh nghiệp như thế nào. Thực tế, KTNB tại các doanh nghiệp thép đã thực hiện nội dung này chỉ ở mức trên trung bình khi nhận được 3,44.

Các nội dung còn lại (HL5, HL6, HL8) liên quan đến tính hiệu lực của KTNB trong việc đánh giá, giám sát và cải thiện các quy trình quản trị, QLRR, KSNB và đảm

bảo việc thực hiện mục tiêu chưa được đánh giá cao (đều có mức đánh giá bình quân dưới 3,0), đặc biệt nội dung giám sát và cải thiện QLRR có mức đánh giá bình quân thấp nhất (chỉ đạt 1,98 điểm). Thực tế, các nội dung này đều đã được thực hiện ở các doanh nghiệp thép và được ghi nhận ở mức tạm chấp nhận được song do các nội dung nói trên đều khá mới mẻ nên chưa đạt được hiệu lực cao. Kết quả đánh giá trên đã phản ánh sát với thực tế và lý thuyết về vai trò của KTNB đối với QLRR, QTDN và đảm bảo việc thực hiện mục tiêu, chiến lược trong bối cảnh doanh nghiệp ngành thép hiện nay.

Như vậy, các nội dung kiểm toán được đánh giá khả quan hơn (với mức đánh giá bình quân trên 3,5 điểm) đều là những nội dung mang tính truyền thống của KTNB như kiểm toán BCTC, phát hiện gian lận sai sót, kiểm toán tuân thủ các quy định, quy chế về tài chính-kế toán, quản trị nội bộ. Những nội dung mới của KTNB hiện đại như đánh giá việc thực hiện mục tiêu và chiến lược của doanh nghiệp, giám sát và cải thiện quy trình quản trị, QLRR và KSNB chưa được đánh giá cao. Nhóm nhà quản lý cảm thấy hài lòng về hiệu lực của KTNB trong công tác KSNB, QLRR và QTDN của doanh nghiệp hơn so với nhóm các KTVNB và các nhà quản trị.

4.3. Nhân tố ảnh hưởng đến khả năng hiện hữu và hiệu lực của kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp ngành thép Việt Nam

4.3.1. Nhân tố ảnh hưởng đến khả năng hiện hữu của kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp ngành thép Việt Nam

4.3.1.1. Phân tích tương quan giữa các biến định tính

Mô hình 1.0 sử dụng biến phụ thuộc dạng nhị phân (định tính) và 08 biến độc lập định tính bao gồm: *CTDL*, *VON*, *QTRR*, *UBRR*, *QĐUH*, *UBKT*, *DNNY* và *BIG4*. Luận án sử dụng kỹ thuật phân tích dữ liệu chéo (Crosstable) để kiểm định mối liên hệ giữa các biến độc lập định tính với biến phụ thuộc định tính và thử nghiệm Chi-square để kiểm định sự khác biệt về tỉ lệ (%) giữa các nhóm biến độc lập định tính trong mối quan hệ biến phụ thuộc nhị phân.

+ Xem xét biến *VON*, *DNNY*, *UBKT*, *BIG4*: trong số những doanh nghiệp có tỉ lệ vốn của thành viên HĐQT từ 5% trở lên, có *UBKT*, là *DNNY* và có sử dụng các dịch vụ từ nhóm Big 4 thì tỉ lệ doanh nghiệp có KTNB lớn hơn đáng kể so với tỉ lệ doanh nghiệp không có KTNB (*Bảng 4.5-Cột 4 và 5*). Ngược lại, trong các nhóm doanh nghiệp còn lại **không có** các đặc điểm trên, tỉ lệ doanh nghiệp có KTNB nhỏ hơn rất nhiều so với tỉ lệ doanh nghiệp không có KTNB (*Bảng 4.5-Cột 2 và 3*). Như vậy, có sự khác biệt về tỉ lệ doanh nghiệp có và không có KTNB theo các đặc điểm về *UBKT*, *DNNY*, tỉ lệ vốn của HĐQT và việc sử dụng các dịch vụ Big 4.

+ Đối với các biến QTRR, UBRR, QĐUH: Giữa các doanh nghiệp có ủy ban QLRR, quy trình QLRR và các nhà quản trị ủng hộ KTNB thì tỉ lệ có KTNB và không có KTNB không khác biệt đáng kể. Khác biệt hơn cả là đặc điểm chủ tịch độc lập (CTĐL): Trong các doanh nghiệp có chủ tịch độc lập thì tỉ lệ doanh nghiệp có KTNB ít hơn đáng kể so với tỉ lệ doanh nghiệp không có KTNB. Như vậy, việc doanh nghiệp có nhà quản lý ủng hộ sự hiện hữu của KTNB, có chủ tịch độc lập, có ủy ban QLRR và có quy trình QLRR chưa thể hiện mối liên hệ rõ ràng đến doanh nghiệp có KTNB.

Bảng 4.5: Tổng hợp kết quả phân tích Crosstable và kiểm định Chi-square các biến định tính

Đặc điểm định tính của doanh nghiệp (Biến độc lập định tính Xi)	Khi biến độc lập Xi = 0		Khi biến độc lập Xi = 1		Chi-Square Test	
	%doanh nghiệp không có KTNB (N'=140)	%doanh nghiệp có KTNB (N=38)	%doanh nghiệp không có KTNB (N'=140)	%doanh nghiệp có KTNB (N=38)	Value	Sig.(2-sided)
1	2	3	4	5	6	7
VON-Vốn của HĐQT >=5%	83,54	16,46	21,43	78,57	29.633 ^a	.000
DNNY-Là DNNY	88,39	11,61	12,00	88,00	76.952 ^a	.000
UBKT-Tồn tại UBKT	80,00	20,00	16,67	83,33	14.208 ^a	.002
BIG4-Sử dụng Big4	86,45	13,55	26,09	73,91	43.464 ^a	.000
QĐUH-Quan điểm ủng hộ KTNB	98,10	1,90	50,68	49,32	57.646 ^a	.000
CTĐL-Chủ tịch độc lập	81,94	18,06	64,71	35,29	4.868 ^a	.000
UBRR-Tồn tại UBRR	80,84	19,16	45,45	54,55	7.695 ^a	.013
QTRR-Quy trình QLRR	84,11	15,89	48,15	51,85	17.637 ^a	.000

Nguồn: Tổng hợp từ kết quả phân tích trên SPSS

Kết quả phân tích tương quan đơn biến giữa 08 biến độc lập định tính với biến phụ thuộc cho thấy: xét trong phạm vi mẫu khảo sát, tồn tại mối quan hệ giữa 04 biến DNNY, VON, UBKT và BIG4 với biến phụ thuộc; mỗi quan hệ giữa 4 biến còn lại gồm CTĐL, UBRR, QTRR và QĐUH với biến phụ thuộc chưa rõ ràng. Để rõ hơn, kiểm định Chi-Square được sử dụng ở bước tiếp theo. Kết quả Chi-Square Test thu được các giá trị T với sig. rất nhỏ (sig <.000, trừ một trường hợp có sig = 0,013) nên có sự khác biệt thu được qua phân tích đơn biến ở trên là có ý nghĩa thống kê.

Như vậy, xét trong mẫu nghiên cứu và xét trong tổng thể, cả 08 biến độc lập định tính (*DNNY*, *CTDL*, *VON*, *UBKT*, *QĐUH*, *UBRR*, *QTRR* và *BIG4*) đều có mối tương quan đơn biến với biến phụ thuộc ($\ln(\frac{KTNB}{1-KTNB})$). Điều này gợi ý về một mối liên hệ tương quan đa biến cần tiếp tục kiểm định qua mô hình hồi quy.

4.3.1.2. Phân tích tương quan giữa các biến định lượng và kiểm tra hiện tượng đa cộng tuyến

Mô hình đưa vào 7 biến độc lập định lượng gồm: *QMDN*, *CTC*, *CGT*, *HSN*, *N&H*, *XNK* và *CMON*. Ma trận tương quan được sử dụng để kiểm tra mối tương quan giữa các biến và hiện tượng đa cộng tuyến. Kết quả là cặp biến *QMDN* và *CTC* có hệ số tương quan r lớn nhất (bằng 0.536) nhưng vẫn trong giới hạn cho phép (nhỏ hơn 0.8) (Phụ lục 4.04). Như vậy, các biến độc lập không tương quan chặt chẽ với nhau, cho thấy rằng đa cộng tuyến không là vấn đề trong việc diễn giải kết quả phân tích hồi quy. Nói cách khác, mô hình đủ điều kiện để thực hiện phân tích hồi quy.

4.3.1.3. Phân tích hồi quy đa biến

Khi đưa biến vào mô hình, phương pháp Enter được sử dụng để đưa đồng loạt 15 biến vào mô hình (Phụ lục 4-05). Kết quả chạy kiểm định hồi quy chứa những biến không có ý nghĩa thống kê nên luận án tiếp tục thực hiện loại từng biến không có ý nghĩa ra khỏi mô hình để kiểm tra xem có thu được mô hình tối ưu hơn không. Phương pháp loại biến được sử dụng là Backward Wald (Stepwise). Khi đó, mô hình được chạy qua 7 bước. So sánh các thông số Chi-square trong bảng Omnibus Tests of Model Coefficients và bảng Hosmer and Lemeshow Test, chỉ số -2LL (-2 Log likelihood) trong bảng Model Summary và tỉ lệ dự đoán đúng Overall Percentage trong bảng Classification Table, kết quả cho thấy kết quả chạy mô hình ở bước 7 là tối ưu do thu được nhiều nhất các biến có ý nghĩa thống kê với chỉ số Chi-square bé hơn và -2 Log likelihood lớn hơn so với kết quả của các bước khác. Đồng thời, bước 7 cũng cho tỉ lệ dự đoán đúng Overall Percentage cao nhất. Do đó, các nội dung phân tích dưới đây sử dụng theo kết quả bước 7 (Phụ lục số 4.06).

** Kiểm định sự phù hợp của mô hình (kiểm định ý nghĩa của hệ số hồi quy)*

Dữ liệu từ bảng 4.6 cho thấy, Chi-square có sig. rất nhỏ (sig. =0.000) nên giả thuyết các hệ số hồi quy của mô hình bằng 0 tức ($B_k = 0$) bị bác bỏ, suy ra các hệ số hồi quy đều lần lượt khác 0 ($B_k \neq 0$). Điều này có nghĩa rằng với bộ dữ liệu mẫu đã có, từng biến độc lập trong mô hình trên đều có ý nghĩa trong việc giải thích khả năng xảy ra của biến phụ thuộc.

Bảng 4.6: Kiểm định ý nghĩa của hệ số hồi quy

Omnibus Tests of Model Coefficients				
		Chi-square	df	Sig.
Step 7 ^a	Step	-3,062	1	0,080
	Block	148,796	9	0,000
	Model	148,796	9	0,000

Nguồn: Kết quả phân tích dữ liệu trên phần mềm SPSS

**Đánh giá độ phù hợp của mô hình hồi quy*

Bảng 4.7: Đánh giá độ phù hợp của mô hình hồi quy

Model Summary			
Step	-2 Log likelihood	Cox và Snell R Square	Nagelkerke R Square
7	35,803 ^c	0,567	0,878
c. Estimation terminated at iteration number 10 because parameter estimates changed by less than ,001.			

Nguồn: Kết quả phân tích dữ liệu trên phần mềm SPSS

Đại lượng $-2LL = 35,488$ (Bảng 4.7) được coi là tương đối nhỏ đồng nghĩa rằng dữ liệu mẫu có mức độ sai số thấp và độ phù hợp của mô hình tổng thể tương đối cao hay nói cách khác, bộ dữ liệu mẫu đang có phù hợp để phân tích mô hình hồi quy 1.0

**Kiểm định khả năng giải thích của các biến độc lập cho biến phụ thuộc*

Đại lượng Wald Chi-square tương ứng với từng biến độc lập cho thấy hệ số hồi quy tổng thể của từng biến có ý nghĩa hay không thông qua giá trị sig. đủ nhỏ. Kết quả từ bảng 4.8 cho thấy: có 9 biến thỏa mãn điều kiện kiểm định do có sig. < 0.05 chứng tỏ các hệ số hồi quy của tổng thể B_k khác 0. Như vậy, mô hình tìm ra được 9 biến độc lập có khả năng giải thích cho biến phụ thuộc một cách có ý nghĩa thống kê với độ tin cậy 95%, bao gồm: *QMDN*, *CTC*, *DNNY*, *VON*, *N&H*, *CMON*, *QDUH*, *BIG4* và *XNK*.

Bảng 4.8: Kiểm định khả năng giải thích của các biến độc lập trong mô hình 1.0

Variables in the Equation							
Variables		B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Step 7 ^a	QMDN	1,566	0,572	7,501	1	0,006	4,789
	CTC	00,559	0,263	4,522	1	0,033	1,750
	DNNY	5,397	2,492	4,690	1	0,030	220,761
	VON	-5,627	2,863	3,864	1	0,049	0,004
	N&H	7,555	3,446	4,806	1	0,028	1910,826
	CMON	5,217	2,370	4,847	1	0,028	184,379
	QĐUH	4,085	1,505	7,363	1	0,007	59,417
	BIG4	3,422	1,528	5,015	1	0,025	30,632
	XNK	7,169	3,541	4,099	1	0,043	1298,447
	Constant	-17,704	4,928	12,907	1	0,000	0,000
a. Variable(s) entered on step 1: QMDN, CTC, CGT, DNNY, CTĐL, VON, UBKT, UBRR, QTRR, HSN, N&H, CMON, QĐUH, BIG4, XNK.							

Nguồn: Kết quả phân tích dữ liệu trên phần mềm SPSS

Từ kết quả phân tích trên, phương trình hồi quy 1.0 được thiết lập như sau:

$$\ln\left(\frac{KTNB}{1-KTNB}\right) = -17,704 + 1,566QMDN + 0,559CTC + 5,397DNNY - 5,627VON + 7,555N\&H + 5,217CMON + 4,085QĐUH + 3,422BIG4 + 7,169XNK$$

(Mô hình 1.1)

4.3.1.4. Khả năng dự đoán đúng của mô hình

Theo kết quả bảng phân loại (Bảng 4.9), trong 140 doanh nghiệp không có KTNB thì mô hình dự báo đúng được 137 trường hợp, sai 3 trường hợp với tỉ lệ dự đoán đúng các trường hợp không có KTNB là 97,9% - rất cao. Đồng thời, với 38 trường hợp có KTNB, mô hình dự đoán đúng 34 trường hợp tương ứng tỉ lệ tương đối là 89,5 %, còn 4 trường hợp sai. Tổng hợp lại, tỉ lệ dự đoán đúng của mô hình cho các trường hợp là 96,1%.

Bảng 4.9: Khả năng dự đoán của mô hình

Classification Table ^a					
	Observed		Predicted		
			KTNB		Percentage
			Không có KTNB	Có KTNB	Correct
Step 7	KTNB	Không có KTNB	137	3	97,9
		Có KTNB	4	34	89,5
	Overall Percentage				96,1
a. The cut value is .500					

Nguồn: Kết quả phân tích dữ liệu trên phần mềm SPSS

Điều đó có nghĩa là với một tổng thể có quy mô là n doanh nghiệp, kết quả nghiên cứu này giúp dự đoán đúng được 97,9% các doanh nghiệp không có KTNB và đúng được 89,5% các doanh nghiệp có KTNB. Biểu đồ dự đoán xác suất xảy ra khả năng doanh nghiệp có KTNB được thể hiện bởi SPSS trong phụ lục số 4.06. Đồng thời, việc diễn giải và vận dụng kết quả phân tích từ mô hình 1.1 sẽ được thực hiện chi tiết ở mục chương sau.

4.3.2. Ảnh hưởng của các đặc điểm kiểm toán nội bộ đến hiệu lực của kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp ngành thép Việt Nam

Mô hình 2.0 kiểm định ảnh hưởng của các đặc điểm của KTNB đến hiệu lực của KTNB trong doanh nghiệp thép. Mô hình có 6 biến độc lập định lượng bao gồm *QM*, *NL*, *PV*, *DL*, *PP* và *CS*. Ngoại trừ biến *QM*, các biến còn lại đều được đo lường bằng thang đo Likert 5 mức độ. Do vậy, các mục tiếp theo lần lượt trình bày kết quả đánh giá độ tin cậy của thang đo và phân tích EFA đối với các biến sau đó là kết quả kiểm tra mối tương quan đơn biến và đa cộng tuyến; cuối cùng là kết quả phân tích hồi quy tuyến tính cho mô hình 2.0.

4.3.2.1. Kiểm tra độ tin cậy của thang đo

Kết quả lần thứ nhất: Biến phụ thuộc *HL* và 5 biến độc lập *NL*, *PV*, *CS*, *DL*, *PP* đều có hệ số Cronbach's Alpha đạt độ lớn cần thiết, hệ số thấp nhất là 0,661 cũng đủ tốt cho các bước phân tích sau. Tiếp tục xem xét, các biến quan sát cấu thành nên từng biến ban đầu đều có hệ số tương quan biến-tổng (Corrected Item-Total Correlation) lớn hơn 0,3 và hệ số tương quan nếu loại biến (Cronbach's Alpha if Item Deleted)

không lớn hơn Cronbach's Alpha chung. Như vậy, các biến ban đầu đưa vào kiểm tra đều có thang đo phù hợp (*Phụ lục 4.07*)

Bảng 4.10: Tổng hợp kết quả kiểm định độ tin cậy thang đo

Items	Variance	N of Items	Cronbach's Alpha	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
NL-Năng lực của KTVNB (Giữ nguyên)					
NL1-Kinh nghiệm KTVNB	NL	3	,672	,516	,536
NL2-Kỹ năng KTVNB				,486	,584
NL3-Kiến thức của KTVNB				,463	,608
PV-Phạm vi KTNB (Giữ nguyên)					
PV2-Khách thể/Không gian KTNB	PV	3	,661	,600	,372
PV1-Nội dung/Loại hình KTNB				,396	,659
PV3-Chu kỳ/Thời gian KTNB				,435	,613
ĐL-Tính độc lập (Giữ nguyên)					
ĐL1-Quyền truy cập	ĐL	4	,740	,642	,612
ĐL2-Kênh báo cáo				,486	,708
ĐL3-Thẩm quyền phê duyệt				,534	,683
ĐL4-Vị trí bộ máy				,492	,710
CSPP-Cơ sở phương pháp KTNB (Đặt tên lại)					
PP3-Kiểm toán liên tục	CSPP	6	,788	,508	,764
PP2-Ứng dụng công nghệ				,598	,741
PP1-Đánh giá rủi ro				,552	,754
CS1-Quy chế, quy trình				,567	,750
CS2-Kế hoạch kiểm toán				,520	,761
CS3-Đảm bảo chất lượng				,511	,767
HL-Hiệu lực của KTNB (Giữ nguyên)					
HL1-Nguồn lực	HL	8	,843	,561	,826
HL2-Tuân thủ				,647	,815
HL3-Gian lận				,567	,826
HL4-Thông tin				,422	,842
HL5-Mục tiêu				,659	,813
HL6-QLRR				,571	,825
HL7-KSNB				,582	,823
HL8-OTDN				,615	,821

Nguồn: Kết quả phân tích dữ liệu trên phần mềm SPSS

Kết quả đánh giá lần 2: Sau khi phân tích EFA và thực hiện xoay nhân tố, hai biến ban đầu là *CS* và *PP* gộp chung lại thành biến mới *CSPP*. Tiếp tục kiểm tra độ tin cậy thang đo cho biến mới, còn các biến khác giữ nguyên kết quả lần đầu. Kết quả cho Cronbach's Alpha của biến mới *CSPP* là 0,788- tốt hơn hai biến cũ, các hệ số tương

quan biến-tổng và hệ số tương quan nếu loại biến đều đảm bảo điều kiện. Như vậy, thang đo của biến mới *CSPP* có độ tin cậy cao (*Phụ lục 4.07*).

4.3.2.2. Phân tích nhân tố khám phá (EFA)

Bảng 4.11: Tổng hợp kết quả phân tích nhân tố khám phá EFA

Rotated Component Matrix ^a					
Biến quan sát (items)	Nhân tố	Component			
		1	2	3	4
PP1-Đánh giá rủi ro	CSPP	,796			
PP2-Ứng dụng công nghệ		,620			
CS3-Đảm bảo chất lượng		,608			
PP3-Kiểm toán liên tục		,604			
CS2-Kế hoạch kiểm toán		,575			
CS1-Quy chế, quy trình		,558			
ĐL3-Thẩm quyền phê duyệt	ĐL		,780		
ĐL1-Quyền truy cập			,772		
ĐL2-Kênh báo cáo			,659		
ĐL4-Vị trí bộ máy			,526		
NL1-Kinh nghiệm KTVNB	NL			,804	
NL3-Kiến thức của KTVNB				,743	
NL2-Kỹ năng KTVNB				,622	
PV3-Chu kỳ/Thời gian KTNB	PV				,832
PV2-Khách thẻ/Không gian KTNB					,761
PV1-Nội dung/Loại hình KTNB					,519
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.				,835	
Bartlett's Test of Sphericity		Approx. Chi-Square		540,366	
		Sig.		,000	
Total Variance Explained		Initial Eigenvalues		1,112	
		Cumulative %		57,158	

Nguồn: Kết quả phân tích dữ liệu trên phần mềm SPSS

Phân tích EFA cho biến phụ thuộc HL: Kết quả cho thấy biến *HL* có KMO= 0,753 đạt độ lớn cần thiết và kiểm định Bartlett's có ý nghĩa thống kê (với sig. <0,001), chỉ số Initial Eigenvalues >1, tổng phương sai trích > 50%. Sau khi sử dụng phương pháp thành phần chính Principal Component và phép quay Varimax, kết quả là từ 8 chỉ báo ban đầu chỉ rút trích ra được duy nhất một nhân tố, không xoay được nhân tố khác. Điều đó chứng tỏ 8 chỉ báo thành phần của biến *HL* có tương quan với nhau và cùng tập trung giải thích cho một khái niệm duy nhất là tính hiệu lực của KTNB với khả năng giải thích được 50,178% sự biến thiên.

Phân tích EFA cho các biến độc lập: Với 16 chỉ báo của 5 biến độc lập sau kiểm tra Cronbach Anpha lần 1, phân tích EFA và xoay nhân tố với điều kiện lọc là hệ số tải nhân tố Factor loading từ 0,5 trở lên (được coi là đủ mạnh với cỡ mẫu trên 100) (Hari và cộng sự, 2010), kết quả là cả 16 chỉ báo đều tải lên và hội tụ vào 04 nhân tố trong đó có 01 nhân tố mới được tạo ra từ 6 chỉ báo của 2 nhân tố ban đầu *CS* và *PP*. Sau khi tham khảo ý kiến chuyên gia, nhân tố mới được đặt tên là *CSPP*. Kiểm tra điều kiện phân tích thì cả 4 nhân tố gồm *NL*, *PV*, *DL*, *CSPP* đều có hệ số KMO > 0,5 đạt độ lớn cần thiết và kiểm định Bartlett's Test of Sphericity có ý nghĩa thống kê (với sig. <0,001), các chỉ báo có tương quan với nhau trong nhân tố cùng giải thích cho một khái niệm. Tiếp theo, đại lượng Initial Eigenvalues = 1,112 chứng tỏ 4 nhân tố được giữ lại là phù hợp với khả năng giải thích Cumulative % trên 57,158% sự biến thiên của biến phụ thuộc *HL* (Bảng 4.11).

Biến mới sau khi được đặt tên tiếp tục được thực hiện kiểm tra độ tin cậy của thang đo và kết quả cho Cronbach Anpha đạt 0,788 với các hệ số liên quan đảm bảo nên thang đo của biến mới *CSPP* có độ tin cậy cao (Bảng 4.10).

4.3.2.3. Phân tích tương quan-Kiểm tra mối liên hệ giữa các biến và hiện tượng đa cộng tuyến

- Kiểm tra mối quan hệ tương quan đơn biến giữa các biến độc lập với biến phụ thuộc: Mục đích là kiểm tra xem liệu có tồn tại mối quan hệ đơn biến giữa từng biến độc lập (*QM*, *NL*, *PV*, *CSPP*, *DL*) với biến phụ thuộc *HL* hay không. Kết quả phân tích từ Bảng ma trận hệ số tương quan (Bảng 4.12) cho thấy: hệ số tương quan Pearson thấp nhất là 0,552 với các mức ý nghĩa sig = 0.000 đều rất nhỏ. Như vậy, từng biến giải thích đều có mối tương quan đơn biến với biến phụ thuộc.

- Kiểm tra mối quan hệ giữa các cặp biến độc lập với nhau:

Mục đích của bước kiểm tra này để làm rõ mối quan hệ giữa từng cặp đôi các biến độc lập gồm *QM*, *NL*, *PV*, *DL*, *CSPP*, kiểm tra xem liệu có xảy ra hiện tượng đa cộng tuyến hay không. Kết quả từ Bảng 4.12 cho thấy: Hệ số tương quan giữa các cặp biến độc lập đều nằm trong giới hạn cho phép (không vượt quá 0.8) nên có thể thấy các biến không có mối tương quan chặt chẽ với nhau.

Kết hợp với kết quả của quá trình phân tích tiếp theo (Bảng 4.13), các biến này có đại lượng Tol thấp nhất là 0,556 vẫn thỏa mãn điều kiện Tol > 0,5 và đại lượng VIF cao nhất là 1,959 đều dưới 2.0. Các thông số đều nằm trong giới hạn an toàn. Do vậy, hiện tượng đa cộng tuyến giữa các biến độc lập được loại trừ.

Bảng 4.12: Phân tích tương quan giữa các biến định lượng

		QM	PV	NL	CSPP	ĐL	HL
QM	Pearson Correlation	1	,044	,233 [*]	,587 ^{**}	,395 ^{**}	,731 ^{**}
	Sig. (2-tailed)		,640	,012	,000	,000	,000
PV	Pearson Correlation		1	,000	,000	,000	,568 ^{**}
	Sig. (2-tailed)			1,000	1,000	1,000	,004
NL	Pearson Correlation			1	,000	,000	,552 ^{**}
	Sig. (2-tailed)				1,000	1,000	,000
CSPP	Pearson Correlation				1	,000	,648 ^{**}
	Sig. (2-tailed)					1,000	,000
ĐL	Pearson Correlation					1	,558 ^{**}
	Sig. (2-tailed)						,000
HL	Pearson Correlation						1
	Sig. (2-tailed)						

Nguồn: Kết quả phân tích dữ liệu trên phần mềm SPSS

Kết luận sau khi xem xét ma trận tương quan là các biến độc lập được lựa chọn để xây dựng mô hình hồi quy có thể giải thích cho biến phụ thuộc, giữa các biến độc lập có mối quan hệ với nhau ở mức không quá chặt chẽ và hiện tượng đa cộng tuyến được loại trừ.

4.3.2.4. Đánh giá và kiểm định độ phù hợp của mô hình hồi quy tuyến tính

Bảng 4.13: Kiểm định độ phù hợp của mô hình (Model Summary)

Model Summary ^b					
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	0,880 ^a	0,774	0,763	0,4867	1,951
a. Predictors: (Constant), QM, PV, NL, ĐL, CSPP					
b. Dependent Variable: HL					

Nguồn: Kết quả phân tích dữ liệu trên phần mềm SPSS

Từ Bảng 4.13: Giá trị của R^2 khá gần 1 ($R^2 = 0,774$) cho thấy mô hình 2.0 đã xây dựng trên bộ dữ liệu mẫu phù hợp, các biến độc lập đã lựa chọn có thể giải thích đến 77,4% sự khác biệt của các mức đánh giá về hiệu lực của KTNB trong các doanh nghiệp khảo sát. Bên cạnh đó, hệ số Durbin-Watson = 1,951 chứng tỏ phần sai số không có hiện tượng tự tương quan chuỗi bậc nhất, nghĩa là dữ liệu mẫu đang sử dụng đủ chất lượng để tiếp tục phân tích hồi quy cho mô hình.

Tiếp tục kiểm định sự phù hợp của mô hình hồi quy trong tổng thể thông qua việc xem xét giá trị R^2 điều chỉnh và đại lượng F. Giá trị Adjusted R Square = 0.763

cũng khá gần 1; đồng thời đại lượng F có sig. rất nhỏ (Bảng 4.14). Điều đó cho thấy đủ bằng chứng để bác bỏ giả thuyết R^2 của tổng thể bằng 0.

Bảng 4.14: Kiểm định sự phù hợp của mô hình hồi quy tổng thể

ANOVA ^a						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	87,413	5	17,483	73,792	,000 ^b
	Residual	25,587	108	,237		
	Total	113,000	113			
a. Dependent Variable: HL						
b. Predictors: (Constant), QM, PV, NL, ĐL, CSPP						

Nguồn: Kết quả phân tích dữ liệu trên phần mềm SPSS

Vậy, có thể kết luận rằng mô hình hồi quy tuyến tính đã xây dựng cũng phù hợp với tổng thể nghiên cứu với độ tin cậy rất cao (99%).

4.3.2.5. Kiểm định giả thuyết về hệ số hồi quy tuyến tính

Để kiểm định xem liệu từng hệ số hồi quy B_i của từng biến độc lập có khác 0 ($B_i \neq 0$) hay không, đại lượng thống kê t được sử dụng.

Bảng 4.15: Kiểm định ý nghĩa các hệ số trong mô hình hồi quy tuyến tính

Coefficients ^a								
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1	(Constant)	-,655	,179		-3,669	,000		
	CSPP	,495	,061	,495	8,098	,000	,562	1,779
	ĐL	,254	,053	,254	4,777	,000	,739	1,353
	NL	,291	,049	,291	6,002	,000	,890	1,123
	PV	,256	,046	,256	5,583	,000	,996	1,004
	QM	,267	,070	,261	3,795	,000	,510	1,959
a. Dependent Variable: HL								

Nguồn: Kết quả phân tích dữ liệu trên phần mềm SPSS

Trong Bảng 4.15, các giá trị thống kê t đều có mức ý nghĩa sig. hai đầu rất nhỏ ($\text{sig.} < 0, 1\%$). Thêm nữa, giá trị các hệ số Variance Inflation Factor đều nhỏ hơn 2 ($\text{VIF} < 2$) và Tolerance đều lớn hơn 0,5 ($\text{Tol} > 0,5$). Điều đó, một lần nữa, chứng minh rằng mô hình không chứa hiện tượng tương đa cộng tuyến và các biến phù hợp với phân tích hồi quy. Như vậy, các hệ số hồi quy B_i tương ứng với các biến độc lập đã

đưa vào mô hình để kiểm định đều khác 0 ($B_i \neq 0$) với độ tin cậy cao. Điều đó có nghĩa là các biến QM , PV , DL , NL , $CSPP$ đều có ảnh hưởng đến biến phụ thuộc HL với độ tin cậy rất cao là 99%.

Do vậy, phương trình hồi quy được xác lập như sau:

$$HL = -0,655 + 0,267 * QM + 0,256 * PV + 0,291 * NL + 0,254 * DL + 0,495 * CSPP$$

(Mô hình 2.1)

Kết quả này có thể được các doanh nghiệp vận dụng trong việc xác định ảnh hưởng của mỗi nhân tố là đặc điểm của KTNB đến hiệu lực của chính nó trong doanh nghiệp tùy thuộc vào thông số cụ thể của KTNB.

4.3.2.6. Kiểm tra các giả định phân tích hồi quy tuyến tính

Để kiểm tra xem liệu các giả định phân tích hồi quy có bị vi phạm không, luận án sử dụng biểu đồ Histogram, biểu đồ Normal P-P Plot, biểu đồ phân tán Scatterplot thu được từ SPSS (Phụ lục 4-10):

-Biểu đồ Histogram: Phần dư chuẩn hóa phân bố theo hình chuông úp tức là có phân phối chuẩn, giá trị trung bình sắp xỉ bằng 0 và độ lệch chuẩn sắp xỉ bằng 1 nên phần dư chuẩn hóa có phân phối sắp xỉ phân phối chuẩn.

-Biểu đồ Normal P-P Plot của phần dư chuẩn hóa: Các giá trị phân vị của biến tập trung sát đường kỳ vọng chứng tỏ phần dư chuẩn hóa có phân phối gần phân phối chuẩn, dữ liệu nghiên cứu tốt, giả định phân phối chuẩn của phần dư được đảm bảo.

-Biểu đồ phân tán Scatterplot: Giá trị dự báo chuẩn hóa không biến thiên theo quy luật khi phần dư chuẩn hóa thay đổi. Do vậy, không có sự tác động của phần dư lên biến phụ thuộc nghĩa là giả định về mối tương quan tuyến tính không bị vi phạm.

Từ kết quả kiểm tra trên có thể kết luận rằng các giả định hồi quy đều được đảm bảo tức là mô hình hồi quy thực sự có ý nghĩa.

Tóm tắt chương 4

Chương này tác giả đã trình bày kết quả nghiên cứu theo các phương pháp đã xác định và cơ sở lý thuyết đã được lựa chọn. Đầu tiên là kết quả khảo sát sơ bộ về ngành thép với những đặc điểm hoạt động và những rủi ro đặc thù ngành có ảnh hưởng đến KTNB. Tiếp đó là kết quả khảo sát và phân tích thực trạng KTNB, các đặc điểm KTNB và hiệu lực KTNB tại các doanh nghiệp thép hiện nay. Cuối cùng, nội dung trọng tâm của chương 4 là kết quả phân tích mô hình hồi quy logistic và hồi quy tuyến tính. Qua đó, nghiên cứu xác định được 9 nhân tố là đặc điểm của doanh nghiệp có ảnh hưởng đến khả năng hiện hữu của KTNB trong doanh nghiệp bao gồm các nhân tố phản ánh quy mô và tính phức tạp của hoạt động của doanh nghiệp, đặc điểm rủi ro và QLRR của doanh nghiệp, đặc điểm QTDN và đặc điểm tương tác với môi trường bên ngoài. Đồng thời, chương 4 cũng trình bày kết quả nghiên cứu và xác định được ảnh hưởng của các đặc điểm KTNB có đến hiệu lực của KTNB bao gồm quy mô của KTNB, năng lực của KTVNB, phạm vi KTNB, tính độc lập của KTNB, phương pháp kỹ thuật và cơ sở hoạt động của KTNB. Kết quả nghiên cứu thu được là cơ sở để bàn luận và đề xuất những giải pháp, khuyến nghị ở Chương 5.

CHƯƠNG 5: THẢO LUẬN VỀ KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU VÀ ĐỀ XUẤT CÁC GIẢI PHÁP, KHUYẾN NGHỊ

5.1. Thảo luận về kết quả nghiên cứu

5.1.1. Thảo luận kết quả khảo sát thực tế kiểm toán nội bộ trong các doanh nghiệp thép Việt Nam

Phần này sẽ tổng hợp và bàn thảo về những kết quả đã đạt được sau quá trình nghiên cứu và khảo sát KTNB của các doanh nghiệp thép trên ba nội dung chính gồm: sự hiện hữu của KTNB trong doanh nghiệp thép, các đặc điểm của KTNB trong doanh nghiệp thép và hiệu lực của KTNB trong doanh nghiệp thép.

- *Về sự hiện hữu của KTNB:*

Kết quả khảo sát 178 doanh nghiệp thép chỉ có 38 doanh nghiệp có KTNB (chiếm 21,35% cỡ mẫu) đồng nghĩa với việc 140 doanh nghiệp còn lại chiếm tỉ lệ 78,65% số doanh nghiệp được khảo sát không có KTNB. Tỉ lệ này thấp hơn rất nhiều so với kết quả khảo sát của Ismael (2013) (206 công ty trong 332 công ty được khảo sát, chiếm 62% doanh nghiệp có chức năng KTNB). So với kết quả khảo sát tại Australia với 150 công ty trong số 450 DNNY có KTNB, chiếm 33,33% (Goodwin và Kent, 2006) thì tỉ lệ này không chênh lệch quá nhiều nhưng chưa tính đến độ trễ về thời gian hơn một thập kỷ giữa hai khảo sát.

Thực trạng một tỉ lệ thấp các doanh nghiệp thép có KTNB có thể được lý giải bởi bối cảnh phát triển KTNB ở Việt Nam nói chung và của doanh nghiệp ngành thép nói riêng. Theo nhận định của các chuyên gia và nhà quản lý được phỏng vấn (*NQT02, NQT03, NQT05, NQT06, CG01, CG02, CG04*), điều đó cũng phù hợp với một thực tế rằng ở Việt Nam, KTNB vẫn còn khá mới mẻ để tiếp cận và áp dụng. Ở Việt Nam, nền tảng pháp lý cho hoạt động KTNB thiếu sự đầy đủ, đồng bộ và phù hợp; KTNB cũng chưa mang tính bắt buộc đối với các doanh nghiệp phi tài chính. Hiểu biết về KTNB của các nhà quản trị doanh nghiệp còn nhiều hạn chế nên KTNB chưa được quan tâm, ủng hộ đúng mức. Nhiều doanh nghiệp chưa sẵn sàng các điều kiện cần thiết cho việc thiết lập và vận hành KTNB. Thực tế này không chỉ gặp ở doanh nghiệp ngành thép mà là thực trạng chung của các doanh nghiệp trong những ngành khác như xây dựng, khai khoáng, bưu chính viễn thông (Phan Trung Kiên, 2008; Nguyễn Thị Hồng Thuý, 2010; Nguyễn Thị Đào, 2014; Lê Thị Ngọc Phương, 2017; Vũ Thuý Hà, 2017). Sự khác biệt về tỉ lệ doanh nghiệp có KTNB khi so sánh tương quan với các nghiên cứu

của nước ngoài (Goodwin và Kent, 2006; Ismael, 2013) có thể xuất phát từ việc chọn mẫu của luận án. Để phục vụ mục đích nghiên cứu, luận án đã đưa vào mẫu khảo sát nhiều loại hình doanh nghiệp bao gồm cả những doanh nghiệp chưa niêm yết, công ty TNHH và doanh nghiệp tư nhân trong khi các nghiên cứu kể trên đều lựa chọn các DNNY để khảo sát và kết quả từ các nghiên cứu cho thấy các doanh nghiệp có KTNB phần lớn là các DNNY.

- *Về đặc điểm của KTNB:*

Quy mô bộ phận KTNB có sự khác nhau song không chênh lệch nhiều, số lượng KTVNB ít (trung bình gần 3 KTVNB/doanh nghiệp) và được đánh giá là còn thiếu hụt đáng kể theo yêu cầu công việc KTNB (*NQT01, NQT02, NQT04, NQT05*). Nhiều doanh nghiệp chỉ có 1 đến 2 nhân sự thậm chí còn kiêm nhiệm công tác khác và không hình thành bộ phận chuyên trách.

- Năng lực đội ngũ các doanh nghiệp được ghi nhận ở mức trung bình. Liên quan đến yếu tố này, có hai xu hướng đang diễn ra: *Một là* những KTV trẻ về tuổi đời và tuổi nghề chưa nhiều kinh nghiệm chuyên môn cũng như chưa am tường về thực tế doanh nghiệp nhưng lại được đào tạo bài bản, có kiến thức tiệm cận với chuẩn thế giới về KTNB, kỹ năng phụ trợ chuyên môn tốt. *Hai là* những KTV giàu kinh nghiệm, gần bó và hiểu sâu sắc về đặc thù của doanh nghiệp, có kiến thức thực tế tốt nhưng lại hạn chế về chứng chỉ, bằng cấp và đặc biệt là mức độ nhanh nhạy, hiện đại trong kiến thức, kỹ năng. Hiện nay, xu hướng thứ hai vẫn đang chiếm ưu thế hơn nhưng đang dần nhường chỗ cho xu hướng thứ nhất.

- Phạm vi hoạt động của KTNB còn có những hạn chế cả về đối tượng, nội dung và chu kỳ kiểm toán. Hiện nay, KTNB của các doanh nghiệp thép mới chỉ tập trung chủ yếu vào các nội dung kiểm toán mang tính truyền thống, thực hiện định kỳ và ở các bộ phận, hoạt động có quy mô lớn có tính chất phức tạp. KTNB chưa bao quát đến các nội dung mới hoặc ít phát sinh; việc kiểm toán đột xuất cũng như kiểm toán thường xuyên chưa được triển khai đáng kể.

- Tính độc lập của KTNB được đánh giá ở mức trung bình, một số tiêu chí về tính độc lập rất ít doanh nghiệp đạt được, thậm chí có một khoảng cách giữa tính độc lập được đánh giá dựa trên quy chế, điều lệ, nguyên tắc với thực tế. Thực trạng chông chéo chức năng trong việc phê duyệt về tài chính, nhân sự liên quan đến KTNB là khá phổ biến.

- Phương pháp của KTNB tại các doanh nghiệp thép đã có những biểu hiện của sự kết hợp linh hoạt một số phương pháp kỹ thuật và công cụ tiên tiến. Song, phổ biến

vẫn là các kỹ thuật mang tính truyền thống dựa trên nền tảng kinh nghiệm cá nhân là chủ đạo, các kỹ thuật và công cụ tiên tiến chưa được đưa vào vận dụng. Đặc biệt, việc KTNB dựa trên định hướng rủi ro mới được áp dụng ở một số rất ít doanh nghiệp song cũng chưa triệt để và hiệu quả.

- Cơ sở hoạt động của KTNB là một nền tảng có tính pháp lý, khuôn khổ và định hướng cho KTNB hoạt động. Đáng lẽ đây là yếu tố đầu tiên cần có và cần thỏa mãn tốt nhất. Thực tế ngược lại khi các tiêu chí về cơ sở của KTNB các doanh nghiệp đều đạt ở mức khá thấp. Tiêu chuẩn của IIA vẫn còn là một khái niệm xa lạ, khó tiếp cận và không cần thiết trong khi chủ nghĩa kinh nghiệm vẫn đang phổ biến tại các doanh nghiệp này.

So với các doanh nghiệp của Anh do Isamel (2013) khảo sát và báo cáo, KTNB ở các doanh nghiệp thép Việt Nam được đánh giá thấp hơn về mọi khía cạnh từ quy mô, năng lực KTV đến tính độc lập, phạm vi, phương pháp và cơ sở hoạt động của kiểm toán. Hầu hết các công ty của Anh đều có bộ phận KTNB độc lập và khách quan, có quyền truy cập trực tiếp và không hạn chế với UBKT, UBKT có thẩm quyền phê duyệt kế hoạch KTNB, thuê hoặc sa thải trưởng bộ phận KTNB, đa số KTVNB là thành viên của IIA có kinh nghiệm KTNB từ 07 năm trở lên, đại đa số (80%) có chứng chỉ kế toán công hoặc quản lý; hầu hết KTVNB có chứng chỉ về kế toán (94%). Tỷ lệ doanh nghiệp thép đã có sổ tay KTNB, điều lệ TKNB so với các DNNY của Anh thấp hơn nhiều khi có 69% doanh nghiệp của Anh được Isamel (2013) khảo sát. Điều này cũng được các chuyên gia lý giải khi được phỏng vấn rằng: *“việc xem xét doanh nghiệp có đạt được một số tiêu chí độc lập nào đó hay không chỉ có tính tương đối”* (CG01, CG03) và *“có một khoảng cách khá lớn giữa quy định, nguyên tắc, quy chế với thực tế”* (CG01, CG03, CG05) và *“những quy tắc xử sự bất thành văn vẫn còn khá phổ biến trong văn hóa doanh nghiệp Việt nói chung”* (CG02, CG04, CG05). Ví dụ, về nguyên tắc, KTNB chỉ được báo cáo kết quả kiểm toán lên chủ tịch HĐQT- cơ quan trực tiếp phụ trách nhưng bằng một số cách không chính thống, kết quả kiểm toán vẫn được tiếp cận bởi các bộ phận, cá nhân khác không có thẩm quyền (NQT01, NQT05, NQT06). Ví dụ khác, chỉ UBKT mới có thẩm quyền phê duyệt ngân sách KTNB song thực chất dự toán chỉ cho một năm kiểm toán phụ thuộc chủ yếu vào quyết định của kế toán trưởng (NQT 02, NQT03, NQT 04, NQT 06).

- *Về hiệu lực của KTNB:*

Các đặc điểm của KTNB về chất và lượng như trên có những ảnh hưởng nhất định đến hiệu lực của KTNB trong thực tiễn hoạt động quản trị, kiểm soát của các

doanh nghiệp thép. Dưới góc nhìn của các đại diện chủ sở hữu, đại diện ban điều hành và KTVNB của các doanh nghiệp đã có KTNB, tính hiệu lực của KTNB được đánh giá ở mức trung bình. Trong đó, những nội dung được đánh giá khả quan đều là những nội dung mang tính truyền thống của KTNB, đồng thời những nội dung còn yếu và mờ nhạt đều là những vai trò mới, hiện đại.

So sánh giữa kết quả đánh giá của các nhóm tham gia khảo sát cho thấy đại diện phía nhà quản lý hài lòng về hiệu lực của KTNB cao hơn so với đại diện các chủ thể kiểm toán (KTVNB) và đại diện bên sử dụng kết quả kiểm toán. Điều này có thể lý giải bởi các nhà quản trị và KTVNB hiểu rõ hơn so với các nhà quản lý về chức năng, nhiệm vụ, mục tiêu, yêu cầu đối với KTNB nói chung cũng như KTNB tại doanh nghiệp của chính họ nói riêng. Nhà quản trị là người “đặt hàng” và tiếp nhận kết quả của KTNB, KTVNB là chủ thể của hoạt động cũng là những người biết rõ kết quả KTNB. Do vậy, hai nhóm đối tượng này có cơ sở để đánh giá hiệu lực một cách xác đáng hơn.

5.1.2. Thảo luận kết quả nghiên cứu nhân tố ảnh hưởng đến khả năng hiện hữu của kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp ngành thép Việt Nam

Mô hình 1.0 sử dụng biến phụ thuộc dạng nhị phân (định tính), 08 biến độc lập định tính (*DNNY, CTDL, VON, UBKT, QĐUH, UBRR, QTRR* và *BIG4*) và 07 biến độc lập định lượng (*QMDN, CTC, CGT, HSN, N&H, XNK, CMON*).

Kết quả hồi quy đa biến cho thấy: trong 15 biến độc lập đưa vào phân tích hồi quy, có 9 biến có ảnh hưởng đến biến phụ thuộc một cách có ý nghĩa thống kê bao gồm *QMDN, CTC, DNNY, VON, N&H, CMON, QĐUH, BIG4* và *XNK* tương ứng với các giả thuyết H1.1, H1.2, H1.4, H1.7, H1.11, H1.12, H1.13, H1.14 và H1.15 được ủng hộ. Kết quả này đồng nghĩa với việc 6 biến *HSN, CGT, UBRR, QTRR, UBKT* và *CTDL* không có tác động có ý nghĩa thống kê đến biến phụ thuộc, theo đó 6 giả thuyết tương ứng gồm giả thuyết H1.3, H1.5, H1.6, H1.8, H1.9 và H1.10 bị bác bỏ.

Về mức độ và thứ tự tác động: Biến có tác động cùng chiều lớn nhất đến khả năng hiện hữu của KTNB trong doanh nghiệp là *N&H* và *XNK*, tiếp đó là các biến *DNNY, CMON, QĐUH* rồi đến *BIG4* và *QMDN* và yếu nhất là biến *CTC*. Riêng biến *VON* có tác động ngược chiều đến biến phụ thuộc với mức tác động tương đối mạnh.

So với kỳ vọng ban đầu: Việc các biến *HSN, CGT, UBRR, QTRR, UBKT* và *CTDL* không có ảnh hưởng có ý nghĩa thống kê đến biến phụ thuộc là trái với dự kiến. Chiều tác động của các biến đều được giữ nguyên, chỉ biến *VON* có sự đảo chiều khi mà ban đầu được cho rằng có tác động cùng chiều đến biến phụ thuộc. Bên cạnh đó,

thứ tự sức mạnh ảnh hưởng của các yếu tố cũng có sự khác biệt với kỳ vọng ban đầu. Tiêu biểu như biến *QMDN*, theo kết quả sắp thứ tự, biến này có mức độ ảnh hưởng thứ 7 trong khi nó được dự kiến có tác động mạnh thậm chí mạnh nhất đến khả năng hiện hữu của *KTNB*.

Bảng 5.1: Tổng hợp kết quả nghiên cứu ảnh hưởng của các nhân tố đến sự hiện hữu của KTNB trong doanh nghiệp

Biến	Giả thuyết		Kết quả			Kết quả so với giả thuyết
	Mã số	Chiều tác động	Độ tin cậy	Thứ tự mức tác động	Chiều tác động	
QMDN	H1.1	+	95%	7	+	Ủng hộ, cùng chiều
CTC	H1.2	+	95%	8	+	Ủng hộ, cùng chiều
CGT	H1.3	+	Thấp			Bác bỏ
DNNY	H1.4	+	95%	3	+	Ủng hộ, cùng chiều
UBKT	H1.5	+	Thấp			Bác bỏ
CTDL	H1.6	+	Thấp			Bác bỏ
VON	H1.7	+	95%	9	-	Ủng hộ, ngược chiều
UBRR	H1.8	+	Thấp			Bác bỏ
QTRR	H1.9	+	Thấp		-	Bác bỏ
HSN	H1.10	+	Thấp			Bác bỏ
N&H	H1.11	+	95%	1	+	Ủng hộ, cùng chiều
CMON	H1.12	+	95%	4	+	Ủng hộ, cùng chiều
QĐUH	H1.13	+	95%	5	+	Ủng hộ, cùng chiều
BIG4	H1.14	+	95%	6	+	Ủng hộ, cùng chiều
XNK	H1.15	+	95%	2	+	Ủng hộ, cùng chiều

Nguồn: Tổng hợp từ kết quả nghiên cứu mô hình 1.1

So với kết quả của các nghiên cứu trước đó, kết quả nghiên cứu này có sự tương đồng bên cạnh những điểm mâu thuẫn nhất định:

Quy mô đo bằng tổng tài sản của doanh nghiệp có ảnh hưởng tích cực đến khả năng hiện hữu của KTNB trong doanh nghiệp. Điều này được ủng hộ bởi nhiều nghiên cứu trước đó như Ismael (2013), Goodwin và Kent (2006), Knechel và Willekens (2006), Carcello và cộng sự (2005), Hay và Davis (2004), Wallace và Kreutzfeldt (1991). Một số tác giả còn thử nghiệm thay tổng tài sản bằng các thang đo khác cho quy mô như doanh thu thuần và số vốn hóa thị trường và thu được kết quả không đổi.

Mức độ phức tạp của doanh nghiệp đo lường bằng số công ty con dù được dự báo trước qua các nghiên cứu trước đó (Ismael, 2013, Arena và Azzone, 2007; Goodwin và Kent, 2006; Knechel và Willekens, 2006; Carcello và cộng sự, 2005; Hay và Davis, 2004 Adams, 1994 và Wallace và Kreutzfeldt, 1991) là có ảnh hưởng không đáng kể. Song, trong nghiên cứu này, biến CTC (công ty con) lại cho kết quả về một mối quan hệ có ý nghĩa thống kê đến khả năng hiện hữu của KTNB trong doanh nghiệp thép. Bên cạnh đó, biến DNNY phản ánh tính phức tạp của doanh nghiệp về mặt định tính cũng có ý nghĩa. Tuy nhiên, biến CGT (số khâu tham gia trong chuỗi giá trị ngành) được kỳ vọng có tác động đến khả năng doanh nghiệp có KTNB nhưng lại không thu được kết quả như mong đợi.

Đặc điểm rủi ro và QLRR của doanh nghiệp được đo bằng hệ số nợ, tỉ lệ nợ phải thu và hàng tồn kho, sự tồn tại của ủy ban QLRR và quy trình QLRR nhưng chỉ duy nhất một biến có ý nghĩa thống kê. Hệ số nợ và việc doanh nghiệp có ủy ban QLRR, quy trình QLRR đã không thể hiện được mức ảnh hưởng có ý nghĩa đến khả năng doanh nghiệp có KTNB. Kết quả này ngược với Goodwin và Kent (2006) khi hai tác giả này đã không tìm thấy mối liên hệ có ý nghĩa của tỉ lệ nợ phải thu và hàng tồn kho với việc sử dụng KTNB của doanh nghiệp nhưng nhất quán với nghiên cứu của Ismael (2013, 2018). Knechel và Willekens (2006) cũng không tìm thấy mối liên hệ giữa việc có ủy ban QLRR, hệ số nợ với việc doanh nghiệp có KTNB trong khi Ismael (2013, 2018), Goodwin và Kent (2006) và Davis (2004) lại đều tìm thấy bằng chứng về mối liên hệ tích cực và đáng kể của biến này.

Đặc điểm quản trị của doanh nghiệp đưa vào mô hình 05 biến nhưng chỉ giữ 3 biến có ý nghĩa là *VON*, *QDUH* và *CMON*. Việc 2 biến *CTDL* và *UBKT* không có ảnh hưởng đến sự tồn tại của KTNB trong doanh nghiệp ngược với kết quả nghiên cứu của Goodwin và Kent (2006) nhưng có phần tương đồng với Ismael (2013, 2018) vì Ismael tìm thấy mối quan hệ ngược chiều và không đáng kể cho biến *CTDL* (Chủ tịch độc lập) trong khi không xem xét biến *UBKT* mà quan tâm đến các biến phản ánh hiệu quả của *UBKT*. Quan điểm ủng hộ của nhà quản trị (*QDUH*) đối với KTNB lại được hỗ trợ mạnh mẽ từ kết quả nghiên cứu này.

Đặc điểm tương tác với môi trường có 2 biến (*BIG4* và *XNK*) đều có kết quả như kỳ vọng và cũng tương đồng với kết quả của một số nghiên cứu trước khi có ảnh hưởng đáng kể đến khả năng có KTNB trong doanh nghiệp. Đặc biệt yếu tố tham gia giao dịch thương mại quốc tế (*XNK*) có tác động mạnh đến khả năng hiện hữu của KTNB trong doanh nghiệp. Nhân tố này cũng được Goodwin và Kent (2006) và Ismael (2013, 2018) xem xét nhưng không thu được kết quả có ý nghĩa đáng kể.

Từ những thảo luận trên, có thể thấy: Các đặc điểm và những rủi ro mang tính đặc thù của ngành thép có ảnh hưởng quan trọng đến khả năng hiệu hữu của KTNB trong doanh nghiệp. Một doanh nghiệp là DN NY, có quy mô lớn, có nhiều công ty con thì có nhu cầu về KTNB cao hơn; trong quá trình hoạt động nếu doanh nghiệp duy trì giá trị hàng tồn kho và công nợ phải thu lớn trong tổng tài sản, có tỉ trọng giá trị giao dịch xuất nhập khẩu lớn và sử dụng các dịch vụ kiểm toán từ các hãng kiểm toán Big 4 thì khả năng hiệu hữu của KTNB cũng cao hơn; và đặc biệt nếu thành viên của HĐQT sở hữu tỉ lệ vốn lớn (trên 5%), nhiều nhà quản trị của doanh nghiệp có chuyên môn về kế toán-kiểm toán và ủng hộ việc sử dụng KTNB trong doanh nghiệp thì khả năng doanh nghiệp có KTNB càng cao.

Kết quả nghiên cứu mô hình hồi quy 1.1 giúp các doanh nghiệp có thể xác định được khả năng hiệu hữu của KTNB với các thông số cụ thể của doanh nghiệp ở hiện tại và dự báo cho tương lai, từ đó doanh nghiệp có thể chủ động trong việc thiết lập các điều kiện để có một chức năng KTNB hiệu lực.

5.1.3. Thảo luận kết quả nghiên cứu ảnh hưởng của đặc điểm kiểm toán nội bộ đến hiệu lực của kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp ngành thép

Trong mô hình hồi quy 2.1, từ 6 biến độc lập ban đầu qua các bước phân tích chỉ còn 5 biến: *QM*, *NL*, *PV*, *DL*, *CSPP*. Các hệ số hồi quy riêng phần B_i thể hiện sự thay đổi của giá trị trung bình của biến phụ thuộc *HL* khi biến độc lập thay đổi trong điều kiện giả định là các biến khác không đổi. Các hệ số hồi quy B_i đều mang dấu dương (+) nên tác động của các biến độc lập đến biến phụ thuộc đều là tác động tích cực (cùng chiều). Cụ thể:

- Với giả định các nhân tố như tính độc lập của KTNB (*DL*), năng lực của KTVNB (*NL*), phạm vi hoạt động của KTNB (*PV*), mức độ tiến tiến, đầy đủ của phương pháp kỹ thuật và cơ sở hoạt động (*CSPP*) không đổi, khi *quy mô KTNB (QM)* tăng lên 1 (tức bộ phận KTNB có thêm 1 KTVNB) thì hiệu lực của KTNB (*HL*) trong doanh nghiệp được đánh giá tăng thêm 0,267 với độ tin cậy 99%.

- Tương tự, khi từng yếu tố *Năng lực của KTVNB (NL)* hoặc *Phạm vi KTNB (PV)* hoặc *Cơ sở và phương pháp kỹ thuật (CSPP)* của KTNB hoặc *Tính độc lập của KTNB (DL)* được đánh giá tăng thêm 1 đơn vị trong khi các yếu tố khác không đổi thì hiệu lực của KTNB trong doanh nghiệp (*HL*) được đánh giá tăng thêm tương ứng là 0,291 hoặc 0,256 hoặc 0,495 hoặc 0,254 với độ tin cậy 99%.

Như vậy, các biến *QM*, *NL*, *DL*, *PV* và *CSPP* đều ảnh hưởng tích cực đến biến phụ thuộc *HL* với độ tin cậy 99%, tương ứng 5 giả thuyết đều được ủng hộ.

Đối chiếu với kết quả các thử nghiệm đơn biến, kết quả hồi quy đa biến thể hiện sự nhất quán khi mà trong kiểm định tương quan, các biến độc lập *PV*, *CSPP*, *DL*, *NL*, *QM* đều lần lượt có mối quan hệ ảnh hưởng đến biến phụ thuộc. Kết quả này cũng ủng hộ các giả thuyết H2.1, H2.2, H2.3, H2.5 và H2.4-H2.6 đã xây dựng, chiều hướng tác động của từng nhân tố đến hiệu lực của KTNB trong doanh nghiệp đúng như dự kiến.

Bảng 5.2: Tổng hợp kết quả nghiên cứu ảnh hưởng của các đặc điểm KTNB đến hiệu lực của KTNB trong doanh nghiệp thép

Biến	Giả thuyết		Kết quả			Kết quả so với giả thuyết
	Mã số	Chiều tác động	Độ tin cậy	Thứ tự tác động	Hệ số hồi quy B_i	
<i>QM</i>	H2.1	+	99%	3	0,267	Ủng hộ, cùng chiều
<i>NL</i>	H2.2	+	99%	2	0,291	Ủng hộ, cùng chiều
<i>PV</i>	H2.3	+	99%	4	0,256	Ủng hộ, cùng chiều
<i>DL</i>	H2.5	+	99%	5	0,254	Ủng hộ, cùng chiều
<i>CSPP</i>	H2.4 +H2.6	+	99%	1	0,495	Ủng hộ, cùng chiều

Nguồn: Tổng hợp từ kết quả phân tích mô hình 2.0 trên SPSS

Tiếp tục so sánh về mức độ tác động của các yếu tố đến biến phụ thuộc trong mối tương quan chung với các yếu tố khác, có thể thấy: Biến *CSPP* có hệ số B_k lớn nhất đạt 0,495 nên biến *CSPP* có tác động mạnh nhất đến sự thay đổi biến phụ thuộc *HL*. Các biến còn lại gồm *QM*, *NL*, *PV* và *DL* có hệ số hồi quy riêng nhỏ hơn hẳn và giữa chúng không chênh lệch nhiều. Trong đó, hệ số của biến *DL* là nhỏ nhất ($B_{DL}=0.128$) nên biến *DL* có tác động yếu nhất đến sự thay đổi của biến phụ thuộc *HL*. Điều này có thể lý giải bởi quy chế KTNB, kế hoạch KTNB là cơ sở, khuôn khổ, kim chỉ nam cho hoạt động KTNB trong doanh nghiệp, thêm chương trình đảm bảo chất lượng nữa thì thực sự nhân tố này có tầm quan trọng đặc biệt trong việc đảm bảo hiệu lực của KTNB. Các đặc điểm còn lại đều bị chi phối bởi đặc điểm này.

So sánh với các kết quả nghiên cứu trước đó có thể thấy:

- Kết quả nghiên cứu này có sự nhất quán, phù hợp với các nghiên cứu trước về ảnh hưởng của năng lực đội ngũ, phạm vi hoạt động của KTNB, tính độc lập của KTNB, cơ sở và phương pháp KTNB: KTNB có sở và phương pháp tiên tiến hơn và KTVNB có thẩm quyền cao hơn thì tác động đến việc đánh giá rủi ro CNTT và rủi ro kiểm soát tích cực hơn cũng như làm giảm bất đối xứng thông tin quản trị (Ismael, 2013). Hiệu quả của KTNB trong các công ty của Italia sẽ cao hơn nếu trường KTNB

có sự liên kết chặt chẽ với IIA và các kỹ thuật của KTNB hỗ trợ quá trình QLRR và (Arena và Azzone, 2009) và hiệu quả của KTNB rất cao (Arena và Azzone, 2009). KTNB có tính độc lập cao hơn được chứng minh rằng có tác động tích cực hơn đến hiệu lực của KTNB đối với KSNB, QLRR và các quy trình quản trị của các DNRY Anh (Ismael, 2013). Sự tham gia của UBKT vào hoạt động của KTNB có ảnh hưởng tích cực đến tỉ lệ khuyến nghị của KTNB được thực hiện bởi các công ty Italia (Arena và Azzone, 2009), hiệu lực của KTNB trong kiểm toán BCTC ở Malaysia do chính KTVNB đánh giá (Zain và Stewart, 2006)

○ Tuy nhiên, có sự mâu thuẫn trong kết quả nghiên cứu về ảnh hưởng yếu tố quy mô và tính độc lập của KTNB:

Một là, trong khi nghiên cứu này chứng tỏ một mối quan hệ cùng chiều và mạnh giữa quy mô với hiệu lực của KTNB thì Isamel (2013) và Arena và Azzone (2009) lại không tìm thấy bằng chứng ủng hộ mối quan hệ này. Isamel (2013) và Arena và Azzone (2009) đều phát hiện rằng quy mô KTNB không ảnh hưởng đáng kể với hiệu lực của KTNB ngoại trừ việc đánh giá rủi ro và kiểm soát CNTT. Điều này có thể giải thích như ý kiến của một số chuyên gia rằng: ở các doanh nghiệp thép Việt Nam, khi các tiêu chí phản ánh chất lượng KTNB chưa thực sự tạo sự ảnh hưởng khác biệt rõ rệt đến hiệu lực của KTNB thì chính quy mô là yếu tố hỗ trợ hạn chế này. Một lực lượng nhân sự đông đảo hơn sẽ giúp giải quyết được khối lượng công việc KTNB nhiều hơn, không bỏ trống nhiệm vụ, chức năng từ đó góp phần tăng thêm hiệu lực của KTNB.

Tóm lại, các yếu tố thuộc đặc điểm của KTNB bao gồm yếu tố về lượng (quy mô bộ phận KTNB) và các yếu tố về chất (tính độc lập của KTNB, năng lực KTVNB, phạm vi hoạt động, phương pháp và cơ sở hoạt động của KTNB) đều có tác động đến mức độ hài lòng của các KTVNB, nhà quản trị và ban giám đốc về hiệu lực của KTNB trong doanh nghiệp. Mức độ tác động có sự khác nhau song đều là tác động cùng chiều với độ tin cậy cao đến 99%. Kết quả này cung cấp cho nhà quản trị, lãnh đạo các doanh nghiệp thép một số gợi ý về chính sách và giải pháp được trình bày ở chương sau.

5.2. Đề xuất các giải pháp, khuyến nghị

5.2.1. Bối cảnh đề xuất giải pháp, khuyến nghị

5.2.1.1. Bối cảnh quốc tế

Thế giới đang chứng kiến một sự biến đổi sôi động về kinh tế-quản lý-khoa học công nghệ cùng thực tiễn QTDN. Cuộc cách mạng khoa học công nghệ lần thứ 4 gây

ra những tác động sâu rộng trên bình diện toàn cầu, làm thay đổi nhanh chóng các hệ thống sản xuất-phân phối-tiêu dùng. Điều đó đồng thời mở ra cả cơ hội và thách thức chưa từng có cho mọi mặt đời sống của xã hội loài người, như cách Klaus Schwab-giám đốc điều hành Diễn đàn kinh tế thế giới (WEF)-đã từng nói: “Chưa bao giờ một thời đại mở ra với nhiều hứa hẹn như thế và đồng thời nhiều rủi ro như thế”. Nền kinh tế thế giới đứng trước thời cơ mới, chuyển từ phát triển theo chiều rộng sang phát triển theo chiều sâu với sự bùng nổ của các mối quan hệ hợp tác kinh tế đa phương, song phương, xu hướng toàn cầu hóa nền kinh tế. Cơ cấu sản xuất-tiêu dùng có sự thay đổi mạnh mẽ theo hướng tăng cường tỉ trọng sản xuất-tiêu dùng những sản phẩm-dịch vụ có hàm lượng khoa học công nghệ cao. Trong xu thế đó, nền kinh tế của mỗi nước vừa phát triển vừa tăng cường sự liên kết, hợp tác quốc tế.

Song song với quá trình toàn cầu hóa, hợp tác hóa, quá trình cạnh tranh diễn ra ngày càng khốc liệt trên nhiều cấp độ. Nền kinh tế-tài chính thế giới có nhiều diễn biến phức tạp, khó lường; sự phụ thuộc lẫn nhau giữa các nền kinh tế và giữa các khu vực kinh tế trở thành con dao hai lưỡi; sự sụp đổ của các tập đoàn kinh tế lớn như Enron, Worldcom,...; những cuộc khủng hoảng kinh tế-tài chính thường diễn biến nhanh và lan rộng khiến nền kinh tế thế giới bị ảnh hưởng sâu sắc trên diện rộng, phục hồi chậm; chiến tranh thương mại đang là vấn đề các quốc gia phải đối mặt. Tất cả những biểu hiện đó đã réo lên hồi chuông báo động về cơ chế quản trị, kiểm soát rủi ro của các doanh nghiệp.

5.2.1.2. Bối cảnh Việt Nam

Việt Nam đang trong công cuộc xây dựng đất nước theo định hướng xã hội chủ nghĩa, công nghiệp hóa, hiện đại hóa. Những năm vừa qua, Việt Nam đang hội nhập nhanh chóng với nền kinh tế các nước trong khu vực và trên thế giới. Một loạt các FTA thế hệ mới được kí kết song phương, đa phương; nhiều doanh nghiệp tham gia ngày càng sâu rộng vào thị trường thế giới và ngược lại, nước ta cũng mở cửa đón nhận sự thâm nhập của nhiều công ty, tập đoàn kinh tế nước ngoài. Điều đó mở ra cho các doanh nghiệp Việt Nam cơ hội hợp tác, liên kết kinh tế, thu hút vốn đầu tư, xuất nhập khẩu công nghệ sản xuất-hàng hóa-dịch vụ. Thêm vào đó, cách mạng công nghệ 4.0 thúc đẩy phát triển thương mại điện tử và điện tử hoá các hoạt động kiểm soát, quản trị điều hành đang dần trở nên phổ biến trong các doanh nghiệp Việt Nam.

Ở khía cạnh khác, các doanh nghiệp nước ta đang bị đẩy đến trước những thử thách, rủi ro lớn về việc đáp ứng các yêu cầu cam kết về chất lượng hàng hóa, tính minh bạch của thông tin, các vấn đề về môi trường, an toàn xã hội và phát triển bền vững. Nhiều doanh nghiệp nước ta còn hạn chế về nguồn lực, yếu về tiềm lực công

nghe, năng lực quản trị và năng lực pháp lý; thiếu sự chuyên nghiệp và kinh nghiệm; đặc biệt thiếu sự hỗ trợ và tư vấn cần thiết từ phía các cơ quan chức năng nên còn nhiều thua thiệt, bất lợi khi tiến ra thị trường khu vực và thế giới. Bên cạnh sự cạnh tranh khốc liệt là làn sóng mua lại và sáp nhập (M&A) từ các tập đoàn kinh tế lớn của nước ngoài khi tràn vào thị trường nội địa khiến các doanh nghiệp đứng trước nguy cơ bị sáp nhập hoặc mua lại thậm chí phá sản.

Có thể nói, bối cảnh quốc tế mới đã và đang thay đổi nhanh chóng, sâu sắc trên cả chiều rộng lẫn chiều sâu, tạo ra những tác động mạnh mẽ đến nhiều mặt trong đời sống kinh tế của thế giới, khu vực và nền kinh tế của mỗi nước. Trong bối cảnh đó, nước ta phải sẵn sàng và chủ động, tận dụng tối đa các nguồn lực sẵn có để đón bắt cơ hội, vững vàng vượt qua thử thách.

5.2.1.3. Bối cảnh ngành thép

Hiện nay, ngành thép toàn cầu đang bước vào giai đoạn bão hòa, sức tăng trưởng của ngành về nhu cầu và sản lượng suy giảm mạnh mẽ, giá nguyên liệu đầu vào tăng mạnh. Các hiệp định thương mại tự do (FTA) thế hệ mới mà Việt Nam ký kết đặc biệt là các FTA kí kết với các cường quốc thép như ACFTA với Trung Quốc, FTA Việt Nam với liên minh kinh tế Á-Âu bắt đầu có hiệu lực. Giai đoạn sắp tới, các cường quốc trong ngành thép thế giới có xu hướng đẩy mạnh tái cơ cấu sản xuất thép, tăng cường quản lý sản lượng và chất lượng đầu ra, tăng hiệu quả hoạt động và chú trọng bảo vệ môi trường. Ngành thép nội địa đang phải gánh chịu một áp lực trong cạnh tranh rất lớn từ các cường quốc thép trong khu vực và trên thế giới.

Ngành thép Việt Nam đang đứng trước một tương lai nhiều khó khăn với tình trạng mất cân đối cung cầu, công nghệ sản xuất chưa tiên tiến và quy mô hoạt động nhỏ, mất cân đối trong quy hoạch phát triển nội ngành, năng lực sản xuất thấp, năng lực cạnh tranh còn yếu và bị phụ thuộc vào thị trường thép nguyên liệu và thép thành phẩm của các cường quốc thép trên thế giới. Trong bối cảnh mới, ngành thép vẫn được xác định là ngành công nghiệp nặng quan trọng, ngành xương sống trong nền kinh tế. Trong giai đoạn sắp tới, ngành thép được dự báo vẫn có cơ hội tăng trưởng mạnh trở lại do cầu bình quân đầu người của Việt Nam vẫn đang thấp so với các nước trong khu vực và trên thế giới.

Ngành thép cần có một chiến lược, định hướng phát triển đúng đắn, phù hợp. Theo quy hoạch phát triển ngành thép, nhiều dự án đang triển khai sẽ đi vào vận hành, ngành thép sẽ tiếp tục thu hút đầu tư và tăng năng lực sản xuất. Trong dài hạn, đến 2035, ngành thép có xu hướng: “Đầu tư chuyên sâu tạo ra những liên hợp thép quy mô

lớn có tính cạnh tranh cao; Xóa bỏ hoặc sáp nhập các cơ sở sản xuất nhỏ với công nghệ lạc hậu; Tập trung công nghệ đi từ sản xuất thượng nguồn và phối dẹt, sản phẩm chất lượng cao; Tập trung phát triển công nghệ lò cao/sắt xộp, đa dạng hoá sản phẩm để đáp ứng nhu cầu trong nước và xuất khẩu; Đầu tư áp dụng công nghệ tiên tiến, tiết kiệm năng lượng, thân thiện môi trường nhằm gia tăng giá trị cho doanh nghiệp tạo đột phá về hiệu quả, tăng năng lực cạnh tranh quốc tế, đảm bảo các mục tiêu phát triển bền vững (môi trường, xã hội và cộng đồng)” (Bam, 2017).

5.2.2. Nguyên tắc đề xuất giải pháp, khuyến nghị

Nguyên tắc thứ nhất: Các giải pháp, khuyến nghị được đề xuất trên cơ sở tuyệt đối tuân thủ quy định pháp luật và các hướng dẫn chuyên môn có liên quan

Cũng như các hoạt động khác của doanh nghiệp, hoạt động KTNB phải tuân thủ pháp luật của Nhà nước. Việc tổ chức và cơ chế hoạt động KTNB của doanh nghiệp phải trên cơ sở các quy định pháp luật về hoạt động KTNB; tuân thủ các nguyên tắc, chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp; chịu sự giám sát về chuyên môn nghề nghiệp của cơ quan Nhà nước hoặc các hiệp hội nghề nghiệp chuyên ngành. Do vậy, các đề xuất, khuyến nghị được đưa ra trong luận án này trước tiên phải dựa trên cơ sở các quy định pháp luật hiện hành về KTNB trong các văn bản luật, nghị định, thông tư có liên quan; trong các chuẩn mực chuyên môn hoặc các hướng dẫn nghề nghiệp khác.

Nguyên tắc thứ hai: Các giải pháp, khuyến nghị được thực hiện phải đảm bảo phù hợp và khả thi

Mỗi doanh nghiệp có đặc điểm tổ chức, hoạt động riêng, có cơ chế quản lý khác nhau có ảnh hưởng đến việc thiết lập và vận hành KTNB trong doanh nghiệp. Việc sử dụng KTNB có thể cần thiết với doanh nghiệp này song với doanh nghiệp khác có thể không. Mức độ hiệu lực của KTNB phụ thuộc vào sự phù hợp giữa tổ chức hoạt động KTNB với đặc điểm của doanh nghiệp, sự ăn khớp giữa hoạt động của các bộ phận trong doanh nghiệp. Không có một khuôn mẫu chung để thiết lập KTNB cho mọi doanh nghiệp. Do vậy, việc đề xuất các khuyến nghị, giải pháp được thực hiện trên cơ sở tôn trọng những đặc thù của doanh nghiệp nghĩa là phải xuất phát từ đặc điểm riêng của từng doanh nghiệp trên mọi khía cạnh như hoạt động, tổ chức, quản trị, kiểm soát, nhu cầu, khả năng, nguồn lực và môi trường chung. Các giải pháp, khuyến nghị đảm bảo sự phù hợp với đặc điểm của doanh nghiệp tức là đảm bảo tính khả thi.

Nguyên tắc thứ ba: Các giải pháp, khuyến nghị được thực hiện phải đảm bảo hiệu quả

Đảm bảo tính hiệu quả là nguyên tắc chung trong mọi hoạt động và cũng là rào cản cuối cùng quyết định liệu giải pháp đã đề xuất có thể đưa vào thực tiễn được không. Hiệu quả hoạt động của KTNB biểu hiện trước hết ở những lợi ích thu được từ hoạt động KTNB so với chi phí để duy trì bộ phận và thực hiện các hoạt động KTNB. Nguyên tắc này yêu cầu KTNB với một nguồn lực nhất định phải cung cấp cho quản trị một chất lượng dịch vụ cao nhất. Lợi ích do KTNB mang lại có thể nhìn thấy ngay hoặc phải sau một thời gian kiểm nghiệm; có thể là những con số cụ thể về thất thoát, lãng phí, sai phạm; cũng có thể là những khuyến nghị với lãnh đạo để cải tiến, hoàn thiện chính sách, nâng cao chất lượng quản lý, tăng cường hiệu quả hoạt động. KTNB được coi là có hiệu lực nhất khi với một nguồn lực hợp lý bảo đảm thực hiện có chất lượng, đầy đủ những mục tiêu kiểm toán đã đặt ra góp phần thực hiện mục tiêu của doanh nghiệp và mang lại giá trị gia tăng cho doanh nghiệp.

Nguyên tắc thứ tư: Các giải pháp, khuyến nghị được đề xuất phải được gắn liền với kết quả nghiên cứu và phù hợp với mục tiêu, đối tượng và phạm vi nghiên cứu của luận án

Đây là nguyên tắc cuối cùng nhưng là nguyên tắc đương nhiên và quan trọng khi đề xuất giải pháp, khuyến nghị của một nghiên cứu. Trên cơ sở các kết quả thu được từ hai mô hình nghiên cứu, luận án đề xuất hai nhóm giải pháp: một nhóm giải pháp nhằm xác định khả năng hiện hữu của KTNB dành cho những doanh nghiệp chưa có KTNB từ đó có giải pháp hình thành chức năng KTNB trong doanh nghiệp và một nhóm giải pháp nhằm tăng cường hiệu lực của KTNB dành cho những doanh nghiệp đang có KTNB. Các giải pháp này cũng được đối chiếu để đảm bảo gắn với phạm vi về nội dung, đối tượng, khách thể nghiên cứu.

5.2.3. Đề xuất giải pháp cho những doanh nghiệp thép Việt Nam chưa có kiểm toán nội bộ

Kết quả nghiên cứu thu được từ mô hình hồi quy thứ nhất giúp doanh nghiệp có thể dự báo về khả năng hiện hữu của KTNB. Ý nghĩa của kết quả dự báo này rất quan trọng để doanh nghiệp có thể đạt được hiểu biết và có được các quyết định phù hợp: Xác định doanh nghiệp có phù hợp để thiết lập chức năng KTNB hay không từ đó chủ động thực hiện các bước chuẩn bị cần thiết cho việc thiết lập và vận hành chức năng KTNB trong doanh nghiệp.

5.2.3.1. Xác định khả năng hiện hữu của kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp

Với những doanh nghiệp thép hiện nay chưa có KTNB, việc cần thiết lúc này là xác định rõ liệu doanh nghiệp có bắt buộc phải thiết lập hoặc có nên thiết lập chức năng KTNB không.

❖ Trường hợp 1-doanh nghiệp bắt buộc phải thiết lập chức năng KTNB

Đó là trường hợp doanh nghiệp thuộc diện bắt buộc phải có bộ phận KTNB theo quy định của các văn bản pháp luật hiện hành. Khi đó, theo nguyên tắc tôn trọng tuyệt đối các quy định pháp lý, doanh nghiệp cần thiết lập ngay chức năng KTNB mà không cần cân nhắc các nguyên tắc thứ hai về tính phù hợp, khả thi và nguyên tắc thứ ba về tính hiệu quả.

Theo Điều 10, Nghị định số 05/2019/NĐ-CP ngày 22 tháng 1 năm 2019 của Chính phủ về KTNB, các doanh nghiệp sau đây thuộc diện bắt buộc phải thực hiện KTNB: “a) Công ty niêm yết; b) doanh nghiệp mà Nhà nước sở hữu trên 50% vốn điều lệ là công ty mẹ hoạt động theo mô hình công ty mẹ- công ty con; c) doanh nghiệp Nhà nước là công ty mẹ hoạt động theo mô hình công ty mẹ-công ty con” (Chính phủ, 2019), trong đó, trường hợp b) và c) gọi chung là doanh nghiệp Nhà nước theo Điều 4-Luật doanh nghiệp số 59 (Quốc hội, 2020).

Như vậy, từ tháng 4 năm 2021, khi Nghị định 05/2019 có hiệu lực tròn 24 tháng, doanh nghiệp thép thuộc một trong các loại hình kể trên buộc phải ở trạng thái sẵn sàng thực hiện chức năng KTNB. Một số gợi ý giải pháp thiết lập chức năng KTNB cho các doanh nghiệp này sẽ được trình bày ở các mục tiếp sau đây.

❖ Trường hợp 2-doanh nghiệp nên (tự nguyện) thiết lập chức năng KTNB

Những doanh nghiệp không thuộc trường hợp bắt buộc phải có KTNB thì được khuyến khích thực hiện KTNB (Điều 10-Nghị định 05/2019). Vấn đề cần làm lúc này là xác định xem doanh nghiệp có nên thiết lập chức năng KTNB hay không. Điều này phụ thuộc vào những nhân tố chi phối khả năng xuất hiện của KTNB. Kết quả hồi quy logistic cho thấy sự phụ thuộc của KTNB với các đặc điểm của doanh nghiệp. Nếu xác định được các đặc điểm của doanh nghiệp, đo lường các đặc điểm đó theo thang đo tương ứng được đề xuất trong nghiên cứu này, nhà quản trị sẽ nhận biết được khả năng hiện hữu của KTNB trong doanh nghiệp. Đây thực chất là một nhu cầu tất yếu khách quan chỉ chờ được nhận biết và quyết định bởi những người có thẩm quyền trong doanh nghiệp.

Ví dụ về việc vận dụng kết quả nghiên cứu để xác định khả năng hiện hữu của KTNB với 02 doanh nghiệp trong mẫu khảo sát có mã số DN01/003 và DN01/040 với các thông số về đặc điểm của doanh nghiệp như sau:

Bảng 5.3: Vận dụng kết quả nghiên cứu để xác định khả năng hiện hữu của KTNB trong các doanh nghiệp thép

Đặc điểm doanh nghiệp (Biến số)	Giá trị các biến		Đặc điểm doanh nghiệp (Biến số)	Giá trị các biến	
	DN01/003	DN01/040		DN01/003	DN01/040
QMDN	11,45	0,86	CGT	6	3
CTC	2	3	N&H	52%	10%
DNNY*	1	0	CMON	33%	33%
CTĐL*	1	0	QĐUH *	1	1
VON	1	0	HSN	0,75	0,37
UBKT*	0	0	BIG4*	1	0
UBRR*	0	0	XNK	57,5%	32,1%
QTRR*	0	0	KTNB*	0,99999	0.00297

Các biến có gán (*) là các biến nhị phân: nhận giá trị bằng 1 khi biến cố này xảy ra tức doanh nghiệp có đặc điểm tương ứng và ngược lại khi biến nhận giá trị 0 thì biến cố không xảy ra hay đặc điểm tương ứng không đúng với doanh nghiệp.

Từ phương trình hồi quy 1.1:

$$\ln\left(\frac{KTNB}{1-KTNB}\right) = -17,704 + 1,566 QMDN + 0,559 CTC + 5,397 DNNY - 5,627 VON + 7,555 N\&H + 5,217 CMON + 4,085 QĐUH + 3,422 BIG4 + 7,169 XNK$$

Xác suất doanh nghiệp có sự hiện hữu của KTNB được xác định như sau:

DN01/003:

$$\ln\left(\frac{KTNB}{1-KTNB}\right) = -17,704 + 1,566 * 11,45 + 0,559 * 2 + 5,397 * 1 - 5,627 * 1 + 7,555 * 0,52 + 5,217 * 0,33 + 4,085 * 1 + 3,422 * 1 + 7,169 * 0,575 = 18.0394085$$

$$\rightarrow KTNB = \frac{e^{18.0394085}}{1 + e^{18.0394085}} = 0.99999998535$$

DN01/040:

$$\ln\left(\frac{KTNB}{1-KTNB}\right) = -17,704 + 1,566 * 0,86 + 0,559 * 3 + 5,397 * 0 - 5,627 * 0 + 7,555 * 0,10 + 5,217 * 0,33 + 4,085 * 1 + 3,422 * 0 + 7,169 * 0,321$$

$$\rightarrow KTNB = \frac{e^{-5.816881}}{1 + e^{-5.816881}} = 0.00296804006$$

Xác suất để doanh nghiệp mã số 01/003 có chức năng KTNB là rất gần 1 tức là gần như 100%, ngược lại doanh nghiệp có mã số 01/040 khả năng có KTNB gần như bằng không và dự đoán này có khả năng đúng rất cao tới 96,1%. Kết quả dự báo này cũng phù hợp với kết quả khảo sát thực tế khi doanh nghiệp có mã số 01/003 đang có KTNB còn doanh nghiệp có mã số 01/040 chưa có KTNB.

Như vậy, dựa vào khả năng dự báo này, các doanh nghiệp có thể xác định xem với điều kiện cụ thể của doanh nghiệp trong hiện tại, khả năng doanh nghiệp có chức năng KTNB có cao không. Một doanh nghiệp với đặc điểm là DNNY, có quy mô lớn với nhiều công ty con, có tỉ lệ nợ phải thu và hàng tồn kho lớn, mức độ giao dịch xuất nhập khẩu cao, sử dụng dịch vụ của các hãng kiểm toán Big4, mức độ sở hữu vốn của thành viên HĐQT/HĐTV cao, nhiều nhà quản trị có chuyên môn về kế toán kiểm toán và ủng hộ việc sử dụng KTNB trong doanh nghiệp thì việc thiết lập chức năng KTNB trong doanh nghiệp đó là cần thiết và phù hợp. Ngược lại, các doanh nghiệp không phải là DNNY, quy mô chưa đủ lớn, ít hoặc không có công ty con; tỉ lệ hàng tồn kho, nợ phải thu và hoạt động xuất nhập khẩu thấp; ít có tương tác với các hãng kiểm toán lớn, thành viên HĐQT/HĐTV không nắm giữ quá nhiều vốn, nhà quản trị không có chuyên môn gần với kế toán-kiểm toán và có nhiều quan ngại với chức năng KTNB thì trong ngắn hạn chưa thể và chưa cần thiết lập chức năng KTNB. Trong tương lai, khi các đặc điểm của doanh nghiệp có sự thay đổi, doanh nghiệp có thể thực hiện lại các bước tính toán trên để xác định liệu KTNB có thực sự cần thiết và phù hợp với điều kiện mới của doanh nghiệp không; từ đó có những quyết định phù hợp và chủ động để có một chức năng KTNB hiệu lực.

5.2.3.2. Đề xuất giải pháp nhằm thiết lập kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp thép Việt Nam

Khi doanh nghiệp thép xác định thuộc diện bắt buộc hoặc nên thiết lập chức năng KTNB thì doanh nghiệp cần chuẩn bị sẵn sàng cho hoạt động KTNB được triển khai trong doanh nghiệp, cụ thể:

❖ *Nâng cao nhận thức của nhà quản trị doanh nghiệp thép về KTNB:*

Một trong những rào cản quan trọng khiến cho KTNB chưa được thiết lập ở những doanh nghiệp được cho là cần hoặc nên có KTNB chính là yếu tố chủ quan từ phía nhà quản trị doanh nghiệp. Mặc dù nhận thức của các nhà quản trị doanh nghiệp thép về KTNB ngày càng được nâng cao nhưng vẫn còn nhiều người nhận thức chưa thực sự đúng đắn và cập nhật về KTNB. Có những ý kiến cho rằng việc duy trì bộ phận KTNB chủ yếu để đáp ứng qui định quản lý của Nhà nước, của cấp trên do đó

hoạt động của KTNB mang tính chất đối phó và hình thức hơn là hoạt động tự thân; Một số ý kiến cho rằng có sự chồng chéo hoặc trùng lặp thậm chí còn nhầm lẫn về chức năng, nhiệm vụ giữa KTNB và một số bộ phận khác như KSNB, BKS. Một vài ý kiến khác cho rằng lợi ích mà KTNB mang lại không thỏa đáng so với chi phí để thiết lập và duy trì chức năng này. Những quan điểm, nhận thức như vậy, vô hình chung đã kìm hãm khả năng xuất hiện của KTNB và làm giảm đáng kể hiệu lực của KTNB tại các doanh nghiệp này. Do vậy, các nhà quản trị cần được trang bị hiểu biết đầy đủ, cập nhật hơn về KTNB từ đó mới có sự thay đổi quan điểm để có được quyết định ủng hộ KTNB đúng đắn hơn.

Các nhà quản trị doanh nghiệp cần nhận thức rằng KTNB là công cụ quản trị quan trọng và hữu hiệu, trong công tác giám sát, quản lý và cải thiện hoạt động quản lý, kiểm soát của doanh nghiệp. KTNB có một vai trò to lớn trong việc nâng cao hiệu quả, hiệu lực hoạt động, gia tăng giá trị và tạo niềm tin trong nội bộ doanh nghiệp. Các nhà quản trị cũng cần thay đổi cách nhìn nhận về vai trò và sự tất yếu của KTNB: KTNB xuất phát từ tự thân của doanh nghiệp và chính từ nhu cầu quản lý và kiểm soát của doanh nghiệp; KTNB có vị trí, chức năng riêng. Nếu như KSNB gồm năm thành phần, có bản chất là tập hợp các cơ chế, chính sách biện pháp, thủ tục, quy trình nhằm đạt được các mục tiêu quản lý doanh nghiệp thì KTNB là một chức năng giám sát độc lập và hiệu quả thuộc hợp phần thứ năm - hoạt động giám sát kiểm soát của KSNB. Đặc biệt, KTNB là một bộ phận thuộc một yếu tố cấu thành KSNB song KTNB lại mang tính độc lập và có đối tượng chính là các yếu tố còn lại của KSNB. Để đạt được những hiểu biết này, bản thân mỗi nhà quản trị cần tự trang bị, cập nhật kiến thức về KTNB qua các kênh khác nhau; về phía doanh nghiệp cần sắp xếp để các nhà quản trị được tham gia các khóa tập huấn hoặc hội thảo chuyên môn có liên quan đến KTNB. Bên cạnh đó, việc tiếp cận và học hỏi từ các chuyên gia từ các hãng kiểm toán độc lập uy tín cũng là một cách thức hiệu quả để tăng cường hiểu biết về KTNB.

❖ *Thiết lập cơ sở hoạt động của KTNB*

Trước hết, doanh nghiệp thép cần chuẩn bị sẵn sàng cơ sở hoạt động cho KTNB, bao gồm: điều lệ KTNB, sổ tay KTNB, quy trình và các giấy tờ, mẫu biểu làm việc cho KTNB. Đây đều là những tài liệu quan trọng, không thể thiếu đối với hoạt động KTNB của bất kỳ doanh nghiệp nào không riêng gì doanh nghiệp ngành thép. Điều lệ hay quy chế KTNB là cơ sở, khuôn khổ để thiết lập bộ phận KTNB và vận hành trơn tru các hoạt động KTNB. Do vậy, quy chế cần quy định rõ chức năng, nhiệm vụ mục tiêu, phạm vi hoạt động của KTNB; vị trí, quyền hạn, trách nhiệm của bộ phận KTNB trong doanh nghiệp; mối quan hệ của bộ phận KTNB với các bộ phận

khác; yêu cầu về đối với KTVNB; vấn đề đảm bảo chất lượng KTNB và các nội dung có liên quan khác. Sổ tay KTNB của doanh nghiệp cần được biên soạn riêng, hướng dẫn những thủ tục, quy trình nghiệp vụ KTNB. Một cơ sở quan trọng nữa là các giấy tờ, mẫu biểu làm việc của KTVNB cũng cần được thiết lập cho phù hợp với yêu cầu công việc kiểm toán của doanh nghiệp dựa trên các mẫu biểu, tài liệu đã được giới thiệu bởi IIA, Bộ Tài chính và Hiệp hội KTV hành nghề Việt Nam (VACPA). Hiện nay, Bộ Tài chính đã và đang phối hợp với các tổ chức hiệp hội nghề nghiệp, các doanh nghiệp kiểm toán Big 4 để soạn thảo và ban hành chính thức quy chế KTNB mẫu, sổ tay KTNB mẫu và quy trình kiểm toán mẫu. Các doanh nghiệp có thể tham khảo các tài liệu mẫu này và điều chỉnh - nếu cần- cho phù hợp với đặc điểm cụ thể của doanh nghiệp.

Bên cạnh đó, doanh nghiệp cần chuẩn bị phương tiện vật chất kỹ thuật và hạ tầng cơ sở phục vụ hoạt động KTNB. Hoạt động KTNB đòi hỏi một số điều kiện nhất định về cơ sở hạ tầng, vật chất kỹ thuật như phòng làm việc và nơi lưu trữ hồ sơ, tài liệu kiểm toán đảm bảo bảo mật, an toàn, thuận tiện; hệ thống thiết bị lưu trữ và xử lý thông tin; ngoài ra còn một số thiết bị khác phục vụ công tác thu thập và tìm kiếm bằng chứng kiểm toán. Trong đó, thiết yếu nhất là không gian và thiết bị trực tiếp phục vụ công tác thu thập minh chứng, lưu trữ, xử lý và báo cáo thông tin kiểm toán; tối ưu hơn là các phần mềm chuyên dụng phục vụ công tác KTNB.

Một số lựa chọn cho các doanh nghiệp để thiết lập cơ sở hoạt động cho KTNB:

- Lựa chọn thứ nhất: doanh nghiệp tham khảo và kế thừa phần lớn nội dung hiện có trong quy chế KTNB, sổ tay KTNB và các mẫu biểu giấy tờ làm việc đang có sẵn do Bộ Tài chính các tổ chức hiệp hội nghề nghiệp hoặc các hãng kiểm toán độc lập uy tín ban hành, chỉ điều chỉnh rất hạn chế những nội dung chưa phù hợp với đặc điểm của doanh nghiệp. Lựa chọn này không tốn nhiều chi phí, không đòi hỏi năng lực nhân sự cao nên phù hợp với doanh nghiệp thép quy mô và tính phức tạp vừa phải, không khác biệt đáng kể về tổ chức hoạt động và quản trị so với mô hình doanh nghiệp được mô phỏng để xây dựng các tài liệu mẫu.

- Lựa chọn thứ hai: doanh nghiệp tự biên soạn, xây dựng mới phần lớn nội dung các văn bản, tài liệu, mẫu biểu về KTNB dựa trên đặc điểm riêng của doanh nghiệp, trên cơ sở tham khảo và sử dụng lại một phần nội dung của các tài liệu mẫu trong nước. Phương án này phù hợp với những doanh nghiệp thép có một số yêu cầu riêng đối với KTNB và có sẵn nhân sự đủ chuyên môn để có thể tự biên soạn quy chế, quy trình và mẫu biểu cho KTNB song doanh nghiệp hoạt động nội địa là chủ yếu và không muốn tốn kém chi phí nhiều cho hạng mục công việc này.

- Lựa chọn thứ ba: doanh nghiệp tự xây dựng phần lớn nội dung các văn bản tài liệu mẫu biểu của KTNB được thiết kế, biên soạn riêng theo đặc thù của doanh nghiệp dựa trên các văn bản mẫu trong nước và cập nhật các thông lệ quốc tế đặc biệt là có tham chiếu đến các chuẩn mực do IIA ban hành và có tham khảo ý kiến của chuyên gia. Lựa chọn này phù hợp với những doanh nghiệp thép hoạt động có tính phức tạp, mang đặc thù riêng, nhà quản trị có quan điểm cởi mở và cầu thị, có yêu cầu tương đối cao về KTNB song lại sẵn có đội ngũ KTVNB có năng lực chuyên môn tốt.

- Lựa chọn thứ tư: Các tài liệu, mẫu biểu của hoạt động KTNB được biên soạn theo thông lệ tiên tiến về KTNB hiện đại được ban hành bởi IIA do đội ngũ chuyên gia đến từ các hãng kiểm toán hoặc từ các tổ chức, hiệp hội kiểm toán danh tiếng trực tiếp biên soạn hoặc tư vấn xây dựng riêng cho doanh nghiệp. Lựa chọn này dành cho những doanh nghiệp quy mô lớn và hoạt động phức tạp, giao dịch thương mại quốc tế nhiều, nhà quản trị có quan điểm hiện đại, có cơ hội tiếp cận với hãng kiểm toán uy tín, có yêu cầu rất cao đối với KTNB và sẵn sàng chi trả cho KTNB.

❖ ***Thiết lập bộ phận KTNB:***

Các vấn đề cần được doanh nghiệp cân nhắc, lựa chọn để thiết lập bộ phận KTNB gồm:

- Xác lập thẩm quyền của KTNB trong cơ cấu tổ chức của doanh nghiệp: Đây là việc đầu tiên cần làm thông qua việc chỉ rõ bộ phận KTNB của doanh nghiệp trực thuộc cấp quản trị nào, cá nhân nhà quản trị nào chịu trách nhiệm trực tiếp quản lý, tiếp nhận thông tin và ra các quyết định liên quan đến KTNB. Theo nguyên tắc, bộ phận KTNB cần được bố trí trực thuộc cấp quản trị cao nhất để đảm bảo tính độc lập và thẩm quyền tối đa. Đối với các công ty cổ phần, bộ phận KTNB nên trực thuộc HĐQT hoặc một ủy ban chuyên trách của HĐQT (theo mô hình quản trị hiện đại là UBKT). Đối với các công ty TNHH từ hai thành viên trở lên, bộ phận KTNB nên trực thuộc HĐQT do chủ tịch HĐQT hoặc một ủy ban chuyên trách của HĐQT trực tiếp quản lý. Đối với các công ty TNHH một thành viên, bộ phận KTNB nên trực thuộc chủ tịch công ty. doanh nghiệp không bố trí bộ phận KTNB thuộc các cấp quản lý điều hành như ban giám đốc, (phó) tổng giám đốc hay trưởng bộ phận chức năng.

- Thiết lập mô hình và cơ cấu tổ chức KTNB: Đầu tiên, các doanh nghiệp cần quyết định việc thiết lập một bộ phận KTNB chuyên trách hay bán chuyên trách; bộ phận KTNB được thiết lập ở dạng một phòng, ban hay tổ KTNB; bộ phận KTNB có được cơ cấu thành các tổ/nhóm chuyên trách không... Tiếp đó, xác định mô hình tổ chức bộ phận và hoạt động của KTNB. doanh nghiệp có thể tổ chức KTNB theo một trong các mô hình gồm: tập trung, phân tán, hỗn hợp. Mô hình tập trung phù hợp với

những doanh nghiệp thép chỉ có một cấp quản lý, không có hoặc ít công ty con, đơn vị trực thuộc. Một doanh nghiệp thép có phân cấp quản lý nhiều cấp, nhiều công ty con và các đơn vị thành viên, hoạt động trải rộng trên nhiều địa bàn, vùng miền thì phù hợp với mô hình phân tán hoặc hỗn hợp. Tùy theo đặc điểm nội tại của bộ phận KTNB, yêu cầu của hoạt động KTNB, cơ cấu tổ chức quản lý và hoạt động của doanh nghiệp để lựa chọn mô hình tổ chức KTNB phù hợp.

- Xác định quy mô, cơ cấu và nguồn nhân lực cho KTNB: Quy mô của bộ phận KTNB là bao nhiêu? Nhân sự KTNB là nguồn lực tại chỗ hay thuê ngoài hay kết hợp hai nguồn lực này? Bộ phận KTNB có trưởng bộ phận hay phụ trách bộ phận không?

Một số mô hình KTNB cho các doanh nghiệp thép lựa chọn:

Mô hình thứ nhất: Không có bộ phận KTNB chuyên trách, nhân sự KTNB được trưng dụng khi phát sinh nhiệm vụ KTNB. Mô hình này phù hợp với một doanh nghiệp nhỏ vẫn có nhu cầu kiểm tra, đánh giá và giám sát. Về cơ bản, chủ sở hữu các doanh nghiệp nhỏ có thể tự thực hiện chức năng giám sát và đánh giá tất cả các hoạt động của doanh nghiệp. Song đôi khi chủ sở hữu vẫn cần sự trợ giúp từ một cơ chế giám sát và đánh giá khách quan hơn. Khi đó, nhiệm vụ KTNB phát sinh và một số lượng nhân sự cần thiết sẽ được huy động từ các bộ phận chức năng khác cho hoạt động KTNB. Vì thế, nhân sự được sử dụng cho mỗi lần có thể khác nhau sao cho phù hợp với tính chất của từng cuộc kiểm toán. Hệ thống này không chính thức song vẫn đảm bảo thực hiện được các nhiệm vụ KTNB cơ bản nhằm cung cấp thông tin thiết yếu và hỗ trợ quản trị, điều hành doanh nghiệp. Mô hình này có ưu điểm là tiết kiệm chi phí duy trì bộ máy KTNB, linh hoạt trong quỹ nhân sự eo hẹp song tính ổn định không cao, nhân sự có thể không thành thạo về kỹ năng, nghiệp vụ kiểm toán,... Một sự lựa chọn khác chuyên nghiệp hơn cho nhà quản trị của doanh nghiệp trong trường hợp này là thuê ngoài dịch vụ KTNB theo từng lần phát sinh. Tuy nhiên, vấn đề cần nhà quản trị cân nhắc là chi phí thuê ngoài.

Mô hình thứ hai: Bộ phận KTNB bán chuyên trách với trưởng bộ phận là nhân sự chuyên trách và một số nhân sự kiêm nhiệm. Đội ngũ nhân sự là nhân viên kiêm nhiệm đang biên chế tại các phòng ban chức năng khác của doanh nghiệp nhưng đã được đào tạo cơ bản và tích lũy đủ kỹ năng, kiến thức chuyên môn nghiệp vụ cần thiết cho nhiệm vụ KTNB. Mô hình tập trung, một cấp được cho là phù hợp cho bộ phận KTNB kiểu này. Mô hình này giúp tiết kiệm chi phí nhân viên, có sự chủ động và ổn định vừa đủ song việc kiêm nhiệm có thể làm giảm tính khách quan của KTVNB khi tham gia vào công tác kiểm toán. Do vậy, việc lựa chọn người từ những nhân viên kiêm nhiệm để tham gia vào từng cuộc kiểm toán cụ thể cần được chú ý không ảnh hưởng đến tính khách quan. Nhân sự thuê ngoài cũng có thể được vận dụng trong mô hình này nhằm thay thế hoặc bổ sung cho đội ngũ nhân sự kiêm nhiệm của doanh

ng nghiệp khi cần thiết. Mô hình này phù hợp với các doanh nghiệp thép quy mô vừa, cơ cấu tổ chức gọn nhẹ, tính chất hoạt động không quá phức tạp, nhân sự không nhiều như công ty chuyên gia công hoặc phân phối kinh doanh sản phẩm thép...

- Mô hình thứ ba: Bộ phận KTNB chuyên trách với nhân sự chuyên trách. Tùy theo điều kiện và yêu cầu cụ thể của từng doanh nghiệp, nhân sự có thể là nhân viên biên chế của doanh nghiệp hoặc thuê ngoài theo các mức độ khác nhau: i) thuê ngoài toàn bộ (Outsourcing), ii) thuê ngoài một phần (Co-outsourcing) và iii) không thuê ngoài mà toàn bộ nhân sự của doanh nghiệp (inhouse). Dù thuê ngoài hay sử dụng nhân sự nội bộ ở mức độ nào, toàn bộ nhân sự KTNB đều là những KTVNB chuyên trách, được đào tạo, có chuyên môn và kỹ năng nghiệp vụ cần thiết. Bộ phận KTNB có thể trực thuộc Chủ tịch HĐQT hoặc UBKT (với công ty cổ phần), chủ tịch HĐTV hoặc chủ tịch công ty (với công ty TNHH) và cần có một nhân sự phụ trách bộ phận. Với các doanh nghiệp có cơ cấu tổ chức đơn giản, không phân cấp, bộ phận KTNB nên tổ chức tập trung một cấp. Trường hợp doanh nghiệp có nhiều cấp quản trị điều hành, có mạng lưới công ty con, đơn vị trực thuộc dày đặc thì có thể tổ chức bộ phận KTNB thành nhiều cấp tương ứng mà cấp tổng có bộ phận KTNB trung tâm với trưởng KTNB và các tổ chuyên môn; cấp dưới hoặc đơn vị trực thuộc có thể có tổ KTNB hoặc một nhân viên KTNB.

Doanh nghiệp căn cứ vào quy mô, tính chất hoạt động, nhu cầu kiểm toán và điều kiện cụ thể của doanh nghiệp để quyết định lựa chọn cách thức xây dựng cơ sở hoạt động và thiết lập bộ phận KTNB sao cho đúng quy định, phù hợp, thuận tiện và hiệu quả nhất.

5.2.4. Đề xuất giải pháp nhằm tăng cường hiệu lực của kiểm toán nội bộ tại các doanh nghiệp ngành thép Việt Nam

Những doanh nghiệp thép đã có KTNB không có nghĩa là KTNB có hiệu lực và đáp ứng kỳ vọng của nhà quản trị cùng các bên có liên quan. Căn cứ trên kết quả khảo sát thực tế về tính hiệu lực của KTNB tại 38 doanh nghiệp thép cùng kết quả nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến hiệu lực của KTNB, luận án đề xuất những nhóm giải pháp sau nhằm tăng cường tính hiệu lực của KTNB trong các doanh nghiệp thép:

5.2.4.1. Tăng cường cơ sở và phương pháp hoạt động của kiểm toán nội bộ

doanh nghiệp thép cần tăng cường cơ sở hoạt động của KTNB theo hướng đầy đủ, tiên tiến và tiệm cận tiêu chuẩn IIA:

1- Rà soát, cập nhật, hoàn thiện quy chế, quy trình KTNB và hệ thống văn bản tài liệu làm việc của KTVNB:

Nhiều doanh nghiệp đang có KTNB nhưng chưa thiết lập những khuôn khổ, chính sách, quy định rõ ràng, chặt chẽ cho hoạt động của bộ phận này, chỉ một số ít doanh nghiệp có quy chế và quy trình KTNB, hầu như các doanh nghiệp chưa có sổ tay KTNB. Một số doanh nghiệp đã có quy chế KTNB và các mẫu biểu, giấy tờ làm việc của KTVNB nhưng nội dung còn khá sơ sài, mang tính hình thức chứ chưa thực sự bám sát đặc thù và yêu cầu hoạt động của KTNB. Do vậy, doanh nghiệp cần hoàn thiện quy chế KTNB, sổ tay KTNB và các giấy tờ, mẫu biểu làm việc của KTNB.

Hiện nay, nền tảng pháp lý về KTNB đã đầy đủ và mạnh hơn với Nghị định 05/2019/NĐ-CP và các văn bản hướng dẫn liên quan. Đặc biệt, việc tiếp cận thông lệ KTNB quốc tế đang là xu thế. Do vậy, các doanh nghiệp nên rà soát lại, chỉnh sửa, cập nhật quy chế và quy trình KTNB, ban hành sổ tay KTNB dựa trên nền các tiêu chuẩn của IIA, các quy định pháp luật hiện hành và cơ cấu tổ chức, hoạt động của đơn vị. Các doanh nghiệp có thể lựa chọn phương án xây dựng quy chế, quy trình và sổ tay KTNB dựa trên tiêu chuẩn IIA. Phương án thuê các đơn vị tư vấn chuyên nghiệp trong việc xây dựng các tài liệu quan trọng này cũng là một sự lựa chọn đáng cân nhắc.

Quy chế KTNB của đơn vị phải bao gồm các nội dung tối thiểu quy định tại khoản 1 Điều 12 Nghị định 05/2019/NĐ-CP, gồm: mục tiêu, phạm vi hoạt động, vị trí, nhiệm vụ, quyền hạn, trách nhiệm của bộ phận KTNB trong đơn vị và mối quan hệ với các bộ phận khác; trong đó có các yêu cầu về tính độc lập, khách quan, các nguyên tắc cơ bản, yêu cầu về trình độ chuyên môn, việc đảm bảo chất lượng của KTNB và các nội dung có liên quan khác. doanh nghiệp được khuyến khích xây dựng quy chế KTNB trên cơ sở tham chiếu quy chế KTNB mẫu do Bộ Tài chính ban hành. Quy chế, quy trình KTNB đã xây dựng cần được thông qua HĐQT hoặc HĐTV, hàng năm được rà soát và chỉnh sửa bổ sung cho phù hợp với tình hình mới và môi trường hoạt động của doanh nghiệp.

2- Xây dựng các kế hoạch KTNB dựa trên đánh giá rủi ro

Các doanh nghiệp thép Việt Nam hiện nay chưa thực sự chú trọng vào việc nhận diện và đánh giá rủi ro, điều này đã ảnh hưởng không nhỏ đến hiệu lực của KTNB. Nghị định 05/2019-Điều 14 quy định: “Kế hoạch KTNB hàng năm của đơn vị phải đáp ứng các yêu cầu sau: a) Định hướng theo mức độ rủi ro: những nghiệp vụ/bộ phận điều hành, tác nghiệp có rủi ro cao phải được kiểm toán ít nhất mỗi năm một lần; b) Phải dự phòng quỹ thời gian đủ để thực hiện các cuộc kiểm toán đột xuất ngay khi có yêu cầu hoặc khi có các thông tin về dấu hiệu sai phạm, dấu hiệu rủi ro cao ở các đối tượng kiểm toán” (Chính phủ, 2019). Do vậy, việc xây dựng kế hoạch cho năm kiểm toán và cho từng cuộc KTNB là cần thiết.

Trưởng KTNB cần có các buổi họp với ban quản trị và ban điều hành doanh nghiệp để thống nhất về các vấn đề, mảng hoạt động, bộ phận có rủi ro trọng yếu và cần thực hiện kiểm toán làm cơ sở lập kế hoạch kiểm toán. Cần phát triển chiến lược KTNB với định hướng đảm bảo hiệu quả và hiệu suất cùng với giá trị gia tăng cho các hoạt động của doanh nghiệp trong lĩnh vực QLRR, BCTC, KSNB và chu trình quản trị doanh nghiệp. Cuối mỗi năm, doanh nghiệp tiến hành xây dựng kế hoạch KTNB cho năm sau; trình HĐQT/ HĐTV/Chủ tịch công ty phê duyệt sau đó gửi cho HĐQT/HĐTV/chủ tịch công ty, BKS và các bộ phận khác theo quy định của Quy chế KTNB của doanh nghiệp để thực hiện (Chính phủ, 2019). Đối với những cuộc kiểm toán phức tạp hoặc kiểm toán đột xuất hoặc kiểm toán theo chuyên đề, trưởng KTNB cần chỉ đạo việc lập kế hoạch KTNB theo từng cuộc, phê duyệt để triển khai thực hiện và làm căn cứ đánh giá hoạt động KTNB sau này.

3- Xây dựng chương trình đảm bảo và cải tiến chất lượng KTNB theo tiêu chuẩn của IIA

Chương trình đảm bảo và cải tiến chất lượng là một cơ sở quan trọng cho việc kiểm tra, đánh giá và cải tiến chất lượng của các cuộc kiểm toán và toàn bộ hoạt động KTNB của một doanh nghiệp. Chuẩn mực quốc tế cho việc hành nghề chuyên nghiệp KTNB có yêu cầu định kỳ năm năm phải có đánh giá độc lập bên ngoài về KTNB nhằm xem xét KTNB có thực sự đem lại lợi ích cho doanh nghiệp không. Nghị định 05/2019 cũng yêu cầu việc đánh giá chất lượng KTNB. Do vậy, doanh nghiệp cần có một chương trình đảm bảo và cải tiến chất lượng KTNB.

Doanh nghiệp nên dựa trên các tiêu chuẩn của IIA để xây dựng chương trình đảm bảo và cải tiến chất lượng nhằm đảm bảo tính hiện đại, tiên tiến. Đặc biệt, doanh nghiệp cần thiết lập cơ chế quản lý chất lượng và đánh giá hoạt động của KTNB, xây dựng khung năng lực để đánh giá đội ngũ. Việc đánh giá KTNB phải bao gồm cả đánh giá nội bộ và đánh giá ngoài qua thông vai trò của các chuyên gia đánh giá ngoài. Đánh giá nội bộ cần được thực hiện liên tục và định kỳ còn đánh giá ngoài cần được tiến hành ít nhất một lần mỗi năm. Riêng đánh giá vị trí trưởng KTNB nên thuộc thẩm quyền của HĐQT hoặc UBKT (AJ Purcell, 2017; Chính phủ, 2019).

Việc đánh giá chất lượng hoạt động KTNB dù được thực hiện bởi nội bộ doanh nghiệp hay bởi chuyên gia bên ngoài thì đều phải xem xét các khía cạnh sau:

- ✓ Tính tuân thủ đối với các quy định hiện hành liên quan đến KTNB;
- ✓ Đáp ứng kỳ vọng của các cấp có thẩm quyền đối với KTNB;

- ✓ Các đóng góp của KTNB đối với ngăn ngừa, phát hiện và xử lý rủi ro; cải tiến quy trình quản trị, KSNB và QLRR;
- ✓ Phạm vi đạt được các mục tiêu hoạt động, mục tiêu chiến lược, kế hoạch và các nhiệm vụ đề ra;
- ✓ Các công cụ và kỹ thuật được sử dụng trong hoạt động KTNB;
- ✓ Năng lực của đội ngũ KTVNB và năng lực của trưởng KTNB;
- ✓ Vị thế của bộ phận KTNB tại doanh nghiệp.

4- Tăng cường ứng dụng CNTT và phục vụ công tác KTNB:

CNTT đã được các doanh nghiệp vận dụng trong công tác KTNB tại doanh nghiệp song vẫn còn hạn chế khi mới dừng ở mức bán thủ công, vẫn còn nhiều khâu thủ công chưa được công nghệ máy tính hóa. Giải pháp hoàn thiện tổ chức hồ sơ, giấy tờ làm việc KTNB bao gồm:

-Xây dựng phần mềm hoặc hệ thống chung để lưu giữ hồ sơ, giấy tờ làm việc; lưu trữ hồ sơ thành các nhóm: hồ sơ thường xuyên, hồ sơ quản lý, hồ sơ cuộc kiểm toán một cách khoa học và hợp lý.

5.2.4.2. Tăng cường tính độc lập của kiểm toán nội bộ

Độc lập trong tổ chức và hoạt động là nguyên tắc cơ bản đối với hoạt động kiểm toán nói chung và KTNB nói riêng. KTVNB phải độc lập, không phụ thuộc vào các hoạt động hay bộ phận là đối tượng và khách thể kiểm toán của KTNB; KTV phải thực hiện công việc của mình một cách khách quan. Kiểm toán Nhà nước hay kiểm toán độc lập có sử dụng kết quả KTNB hay không trước hết dựa vào tính độc lập cần thiết của các KTVNB trong doanh nghiệp. UBKT sẽ đảm bảo KTNB có được nguồn lực, phạm vi và quyền hạn cần thiết để triển khai công việc có liên quan đến QLRR, KSNB và quản trị doanh nghiệp. CMKTNB của IIA quy định cụ thể mối quan hệ hỗ trợ và báo cáo giữa UBKT và KTNB thông qua người phụ trách KTNB (Chief Audit Executive - CAE) và các kênh báo cáo. UBKT tham gia và chịu trách nhiệm bổ nhiệm CAE, phê duyệt điều lệ và kế hoạch kiểm toán, đảm bảo tính độc lập của KTNB, nhận báo cáo trực tiếp từ KTNB...

Tổ chức các cuộc họp thường kỳ (hàng tháng hoặc quý) giữa HĐQT (hoặc ban giám đốc) và người phụ trách bộ phận KTNB để trao đổi về kế hoạch kiểm toán và những công việc kiểm toán đang thực hiện; Báo cáo về tiến hành và kết quả các cuộc kiểm toán, các ý kiến nhận xét để cải thiện chất lượng công việc và các hoạt động của đơn vị.

Sự độc lập về tổ chức như được mô tả bởi Chapman (2001) là vị trí của KTNB trong một cấu trúc báo cáo trong đó KTNB được tự do xác định phạm vi kiểm toán và thực hiện công việc kiểm toán mà không bị can thiệp. Điều này chỉ xảy ra khi KTNB báo cáo đến một mức độ đủ cao trong công ty. Nếu KTNB báo cáo đến một cấp thấp trong hệ thống phân cấp, sẽ có xu hướng cho những phát hiện được thiên vị bởi hành vi cơ hội của người quản lý giám sát chức năng KTNB. Một KTNB sẽ ít có khả năng báo cáo những phát hiện tiêu cực về cấp trên của mình so với một người quản lý khác.

Vị trí của bộ phận KTNB trong bộ máy quản trị nên tổ chức theo mô hình phù hợp, đảm bảo tính thẩm quyền, độc lập, khách quan đủ để không bị tác động và giới hạn phạm vi kiểm toán.

Tuy nhiên, trên thực tế, các thành viên của UBKT thường không chuyên trách và thường chỉ họp một vài lần trong năm, vì vậy việc quản lý trực tiếp bộ phận KTNB là một điều khó khăn. Do vậy, UBKT chỉ nên chịu trách nhiệm về các quyết sách lớn về bộ phận KTNB như việc phê chuẩn quyết định bổ nhiệm hay bãi nhiệm trưởng bộ phận KTNB, phê duyệt kế hoạch và ngân sách KTNB. Bộ phận KTNB nên được quản lý hành chính bởi ban giám đốc. Mô hình BKS chỉ tồn tại trong các doanh nghiệp của Việt Nam và đang có xu hướng bỏ mô hình này. Theo đó, mô hình KTNB báo cáo trực tiếp cho HĐQT (thông qua UBKT – nếu có) sẽ là phù hợp nhất. Sự độc lập về tổ chức như được mô tả bởi Chapman (2001) là vị trí của KTNB trong một cấu trúc báo cáo trong đó KTNB được tự do xác định phạm vi kiểm toán và thực hiện công việc kiểm toán mà không bị can thiệp. Điều này chỉ xảy ra khi KTNB báo cáo đến một mức độ đủ cao trong công ty. Nếu KTNB báo cáo đến một cấp thấp trong hệ thống phân cấp, sẽ có xu hướng cho những phát hiện được thiên vị bởi hành vi cơ hội của người quản lý giám sát chức năng KTNB. Một KTNB sẽ ít có khả năng báo cáo những phát hiện tiêu cực về cấp trên của mình so với một người quản lý khác.

Mỗi mô hình đều có ưu, nhược điểm và điều kiện áp dụng phù hợp khác nhau, từ đó mang lại mức độ thẩm quyền, độc lập không giống nhau cho KTNB. Khi vận dụng vào việc thiết lập vị trí của KTNB trong hệ thống quản trị, doanh nghiệp cần căn cứ vào đặc thù của doanh nghiệp để lựa chọn cho phù hợp. Đương nhiên, KTNB không bao giờ được thành lập ngay trong bộ phận tài chính hoặc kế hoạch hoặc một bộ phận quản lý chức năng, vì khi đó phạm vi thẩm quyền của KTNB bị thu hẹp quá mức, KTNB không thể thực hiện được hiệu lực của mình đối với các bộ phận chức năng cơ bản nhất trong doanh nghiệp. Bất kể mô hình KTNB nào được lựa chọn đều phải đảm bảo tính độc lập tương đối và thực hiện các nhiệm vụ chính một cách suôn sẻ.

5.2.4.3. Tăng quy mô và năng lực đội ngũ kiểm toán viên nội bộ

Liên quan đến yếu tố nhân sự KTNB trong các doanh nghiệp thép, hai khía cạnh cần tác động để từ đó tăng cường tính hiệu lực của KTNB là số lượng và chất lượng đội ngũ KTVNB.

Đầu tiên, doanh nghiệp cần tập trung nâng cao năng lực của KTVNB đáp ứng yêu cầu của KTNB hiện đại, trong đó tập trung nâng cao trình độ chuyên môn nghiệp vụ và kỹ năng, kinh nghiệm của KTVNB. Các vấn đề về đội ngũ doanh nghiệp thép đang gặp phải và cần thiện như sau:

- KTVNB phải có đủ kiến thức để đánh giá rủi ro gian lận và các cách thức QLRR của tổ chức nhưng không nhất thiết phải có kiến thức chuyên sâu về điều tra gian lận. KTVNB phải có đủ kiến thức về các rủi ro và kiểm soát quan trọng liên quan đến CNTT cũng như các kỹ thuật kiểm toán sử dụng CNTT để thực hiện công việc được giao nhưng không phải tất cả KTVNB đều cần có chuyên môn của một KTVNB chuyên trách về CNTT.

- Phát triển chuyên môn liên tục: KTVNB phải nâng cao kiến thức, kỹ năng và năng lực khác thông qua việc liên tục phát triển chuyên môn. KTVNB được cho rằng cần phải có đầy đủ thẩm quyền. KTVNB phải nâng cao kiến thức, kỹ năng và các năng lực chuyên môn khác bằng cách liên tục bồi dưỡng chuyên môn.

- KTVNB được khuyến khích thể hiện mức độ thành thạo chuyên môn của mình thông qua các bằng cấp và chứng chỉ chuyên môn như chứng chỉ KTVNB công chứng (Certified Internal Auditor-CPA) và các chứng chỉ khác do Hiệp hội KTNB và các tổ chức nghề nghiệp khác cung cấp” (IIA, 2016a, tr.7).

Một số giải pháp để giải quyết những vấn đề trên nhằm tăng cường năng lực đội ngũ KTNB trong các doanh nghiệp thép là:

- + Tăng cường đào tạo và bồi dưỡng chuyên môn nghiệp vụ cho KTVNB và + thường xuyên tổ chức đánh giá chuyên môn: Nội dung kiến thức bồi dưỡng phải cập nhật kiến thức mới và có tính ứng dụng cao tại doanh nghiệp. Liên kết với các hiệp hội kiểm toán như Hội KTV hành nghề Việt Nam (VACPA) và Hội kế toán và kiểm toán Việt Nam (VAA) để phối hợp trong công tác bồi dưỡng kiến thức cho KTVNB.

- + Khuyến khích KTVNB thi các chứng chỉ kiểm toán như chứng chỉ KTV quốc gia (CPA) hoặc chứng chỉ KTVNB quốc tế. Để có được các chứng chỉ đó, các KTVNB phải trang bị một kiến thức nền tảng chắc chắn. Khi có những chứng chỉ trên, các KTVNB sẽ có mối liên hệ chặt chẽ với các tổ chức nghề nghiệp, có điều kiện cập

nhật kiến thức thường xuyên hơn và thực hiện công việc của mình theo những chuẩn mực tốt nhất.

+ Trưởng KTNB phải xây dựng và duy trì một chương trình đảm bảo và nâng cao chất lượng bao phủ tất cả các khía cạnh của bộ phận KTNB nhằm đánh giá mức độ tuân thủ của bộ phận KTNB với các chuẩn mực, cũng như đánh giá liệu KTVNB có áp dụng các quy tắc đạo đức hay không. Chương trình này cũng đánh giá tính hiệu lực và hiệu quả của bộ phận KTNB và xác định các cơ hội cải thiện. Trưởng KTNB nên khuyến khích HĐQT giám sát chương trình đảm bảo và nâng cao chất lượng. Chương trình đảm bảo và nâng cao chất lượng phải bao gồm cả những đánh giá nội bộ và đánh giá độc lập.

+ Xem xét đến việc thuê dịch vụ kiểm toán hoặc chuyên gia trong các lĩnh vực đặc thù từ các tổ chức chuyên nghiệp. Vào một giai đoạn nhất định, với một số lĩnh vực kiểm toán đặc thù mà KTVNB của doanh nghiệp chưa đủ năng lực, doanh nghiệp nên tính đến phương án thuê ngoài (đồng kiểm toán hoặc thuê ngoài toàn bộ). Đây là giải pháp mang lại lợi ích kép: doanh nghiệp vừa tiết kiệm được chi phí cho nhân sự KTNB thường trực, vừa được hưởng dịch vụ kiểm toán chuyên nghiệp, linh hoạt lại có cơ hội tiếp cận và học hỏi kiến thức, kỹ năng chuyên môn từ các chuyên gia hàng đầu về kiểm toán.

+ Thay đổi chính sách tuyển dụng: KTVNB không nhất thiết phải có xuất phát điểm và nền tảng về kế toán-tài chính- kiểm toán, mà có thể là một chuyên gia trong lĩnh vực sản xuất, kỹ thuật hay công nghệ, miễn sao am tường về doanh nghiệp và các đối tượng cần kiểm toán. Khi công việc KTNB có phạm vi rộng, KTVNB phải có nhiều kiến thức bao gồm luật, kỹ thuật, công nghệ, tài chính, thuế, thương mại quốc tế, kế hoạch và thống kê, toán kinh tế và công nghệ máy tính.

Đặc biệt, số lượng KTV cần thiết để đáp ứng yêu cầu công việc KTNB cũng là một yếu tố có tác động tích cực và đáng kể đến hiệu lực của KTNB trong công tác quản trị, KSNB và QLRR của doanh nghiệp thép. Số lượng KTVNB của các doanh nghiệp thép phổ biến ở mức 3-5 KTV mỗi doanh nghiệp, bình quân hơn 3 người/doanh nghiệp. Theo đánh giá của các nhà quản trị, quy mô đó được cho là đủ để đáp ứng yêu cầu của nhiệm vụ KTNB được giao tại các doanh nghiệp thép hiện nay. Tuy nhiên, trong giai đoạn sắp tới, với những cơ hội và thách thức mới, những yêu cầu mới đặt ra cho KTNB kéo theo là khối lượng công việc tăng lên, quy mô KTNB của một số doanh nghiệp thép như hiện tại sẽ không đáp ứng được yêu cầu. Do vậy, các doanh nghiệp thép cần xác định quy mô nhân sự kiểm toán cho phù hợp với tình hình mới. Không có một con số cố định và tối ưu cho mọi doanh nghiệp ở mọi thời kỳ phát triển.

Các doanh nghiệp cần cân đối giữa nhu cầu, yêu cầu công việc kiểm toán và khả năng trang trải để quyết định số lượng KTVNB cần thiết cho từng giai đoạn phát triển của doanh nghiệp. Khi đó, nguyên tắc hiệu quả cần được ưu tiên. Tăng quy mô của bộ phận KTVNB trong mối quan hệ cân đối với chi phí vận hành. Tăng từ nguồn nào là một vấn đề doanh nghiệp cần cân nhắc. Một gợi ý hữu ích cho các doanh nghiệp là phương án thuê ngoài luôn là sự lựa chọn đáng cân nhắc nhất là trong trường hợp nhu cầu nhân lực KTVNB mang tính cục bộ, cấp bách và không lâu dài.

5.2.4.4. Nhóm giải pháp về phạm vi kiểm toán nội bộ

Phạm vi KTVNB có tác động quan trọng theo hướng tích cực đến hiệu lực của KTVNB của các doanh nghiệp thép song lại đang chưa được đánh giá cao cả về nội dung, không gian và thời gian kiểm toán. Để tăng cường hiệu lực của KTVNB, các doanh nghiệp cần mở rộng phạm vi và xác định lại trọng tâm của KTVNB để thực sự phù hợp và hữu ích cho quản trị doanh nghiệp thép trong giai đoạn phát triển mới.

Về nội dung, KTVNB cần giảm bớt tỉ trọng kiểm toán các hoạt động truyền thống, mở rộng và chuyển trọng tâm sang kiểm toán các mảng nội dung mới đang là xu hướng của KTVNB hiện đại đối với các doanh nghiệp nói chung và mang tính thời sự, cấp bách đối với các doanh nghiệp thép nói riêng. Cụ thể, KTVNB cần tập trung vào các nội dung chính sau:

- Một là kiểm toán hoạt động: Kiểm toán hoạt động chưa được đánh giá cao tại các doanh nghiệp thép nơi mà kiểm toán tuân thủ và kiểm toán tài chính vẫn đang là chủ đạo. Do vậy, KTVNB cần được mở rộng phạm vi và chuyển trọng tâm sang kiểm toán hoạt động trong đó nội dung cần được đưa vào kế hoạch định kỳ của KTVNB là kiểm toán việc huy động, sử dụng các nguồn lực trong hoạt động của doanh nghiệp; kiểm toán hiệu quả hoạt động sản xuất kinh doanh, kiểm toán các dự án đầu tư sản xuất kinh doanh mới, kiểm toán hoạt động xuất nhập khẩu sản phẩm thép, hoạt động khai quặng,...

- Hai là kiểm toán môi trường: đặc thù của ngành thép có hoạt động khai quặng và có lượng xả thải ra môi trường lớn và các vụ bê bối về vấn đề môi trường gần đây. Tình trạng ô nhiễm môi trường do ngành sản xuất thép gây ra đã được báo cáo, đề cập, bàn luận trong nhiều công trình nghiên cứu, báo cáo, tài liệu hội thảo của các doanh nghiệp, các cấp, các ngành (Nghiêm Gia, Nguyễn Đức Vinh Nam, 2018; Đỗ Văn Điệp, 2018). Kiểm toán môi trường là nội dung cần được đưa vào trọng tâm của KTVNB trong các doanh nghiệp có hoạt động sản xuất thép nhằm giúp doanh nghiệp thép kiểm soát tốt hơn những rủi ro về môi trường. Nội dung kiểm toán môi trường ở

doanh nghiệp thép bao gồm việc đánh giá công tác lập, thẩm định, phê duyệt các báo cáo đầu tư mới trên khía cạnh môi trường; kiểm tra, đánh giá việc thực thi các cam kết và quy định hiện hành về bảo vệ môi trường; kiểm tra, đánh giá công tác xây dựng các công trình bảo vệ môi trường, xả thải; kiểm tra công tác phân loại-thu gom-xử lý phế thải đặc biệt các chất thải công nghiệp luyện kim với tính chất độc hại cao; thực hiện kiểm tra, khảo sát và đánh giá chất lượng môi trường như đo lường, quan trắc môi trường (các thông số như vi khí hậu, độ ẩm, tiếng ồn, ánh sáng,...).

- Ba là kiểm toán năng lượng và nguyên liệu (khai quặng, than, oxi, điện,...) Hiện nay nhiều doanh nghiệp thép sử dụng công nghệ cũ và tầm trung, có suất tiêu hao nhiên liệu lớn (Ví dụ: Công nghệ gang lò cao của Công ty cổ phần Gang thép Thái Nguyên có tỉ lệ tiêu hao than cốc và than cám rất cao lên đến 20,748 MJ/tấn sản phẩm; công nghệ luyện thép lò thổi ôxy của Công ty TNHH Khoáng sản và Luyện kim Việt Trung có suất tiêu hao điện năng là 136,61MJ lại chạy non tải nên càng tiêu hao lớn; Công ty cổ phần Thép Nhà bè chưa có sự đồng bộ trong kiểm soát vận hành dây chuyền cán mới nên tiêu hao năng lượng khí lớn) (Hiệp hội thép Việt Nam, 2016). Do vậy, KTNB của các doanh nghiệp thép cần đánh giá, kiểm định tính khả thi và hiệu quả của việc thực hiện các giải pháp tiết kiệm năng lượng để giảm tiêu hao năng lượng mà vẫn đảm bảo chất lượng sản phẩm; đánh giá tính hiệu quả và khả thi của các dự án đầu tư, cải tạo dây chuyền công nghệ sản xuất từ góc độ tiêu hao năng lượng; tư vấn việc kiểm soát vận hành các dây chuyền thiết bị mới, nhanh chóng đưa về vận hành tiêu chuẩn.

- Bốn là kiểm toán an toàn lao động trong sản xuất kinh doanh thép: Tai nạn lao động ngành thép là một trong những nỗi lo ngại và ám ảnh lớn đối với người lao động và nhà quản lý. Công tác đảm bảo an toàn lao động hiện nay trong ngành dù đã cải thiện nhiều song vẫn còn rủi ro tiềm ẩn, nguy cơ tai nạn lao động vẫn rất lớn. Kiểm soát rủi ro mất an toàn lao động là mối quan tâm hàng đầu của các doanh nghiệp và các cơ quan quản lý bộ ngành chức năng. KTNB cần thực hiện đánh giá rủi ro, đánh giá hệ thống phòng ngừa và phát hiện sớm nguy cơ; đánh giá công tác đào tạo, tập huấn an toàn lao động, phòng chống cháy nổ định kỳ; đánh giá mức độ tuân thủ và chấp hành nội quy, quy định về vệ sinh môi trường, an toàn lao động; tư vấn các phương án đảm bảo an toàn lao động và tăng cường hỗ trợ phòng ngừa rủi ro cho người lao động thông qua đào tạo, tập huấn và trang bị an toàn lao động đủ tiêu chuẩn.

Phạm vi về khách thể hay không gian của KTNB trong các doanh nghiệp thép chưa đủ bao quát và chưa có trọng tâm. Tại các doanh nghiệp đã khảo sát, khách thể kiểm toán thường được xác định theo cách thức luân phiên, tuần tự hoặc chỉ tập trung

ở những bộ phận, đơn vị lớn, quan trọng; thực hiện kiểm toán theo bộ phận, đơn vị chứ không kiểm toán theo hoạt động. Có thể thấy, kiểm toán bị giới hạn về phạm vi và chưa có trọng tâm nên ảnh hưởng đến hiệu lực của KTNB. Do vậy, doanh nghiệp cần rà soát và xác định lại phạm vi cũng như trọng tâm về khách thể kiểm toán trên cơ sở định hướng rủi ro, ưu tiên kiểm toán những hoạt động, nghiệp vụ, bộ phận, đơn vị điều hành, tác nghiệp có rủi ro cao; cần xác định kết hợp giữa kiểm toán theo bộ phận và theo hoạt động. Một số bộ phận có chức năng phụ trợ hoặc có quy mô nhỏ hoặc hoạt động phát sinh không thường xuyên nhưng có thể lại chứa đựng rủi ro và có tính trọng yếu trong toàn bộ hoạt động của doanh nghiệp.

Về thời gian, hiện nay các doanh nghiệp đang thực hiện KTNB định kỳ (cuối năm và/hoặc giữa năm tài chính) và theo kế hoạch đã lập sẵn là chủ yếu, rất ít các cuộc kiểm toán đột xuất hoặc kiểm toán chuyên đề. Nghị định 05/2019 của Chính phủ cũng quy định rằng doanh nghiệp phải được kiểm toán ít nhất mỗi năm một lần. Bên cạnh đó, các doanh nghiệp cũng cần và thực hiện các cuộc kiểm toán đột xuất ngay khi có yêu cầu (Chính phủ, 2019). Theo kinh nghiệm của Tiến sĩ AJ Purcell-Giám đốc Hiệp hội KTV công chứng Australia, KTNB nên thực hiện kiểm toán theo chuyên đề, các chuyên đề được quay vòng thường xuyên, không nên thực hiện tất cả các chuyên đề trong cùng một khoảng thời gian (AJ Purcell, 2017). Như vậy, việc linh hoạt hoá thời gian, chu kỳ kiểm toán là việc các doanh nghiệp thép cần thực hiện trong đó lấy kiểm toán định kỳ làm nền tảng, đan xen kết hợp với các cuộc kiểm toán chuyên đề và điểm nhấn đột xuất.

5.2.5. Một số khuyến nghị nhằm hỗ trợ việc thực hiện các giải pháp

5.2.5.1. Khuyến nghị đối với ngành thép và các doanh nghiệp thép Việt Nam

doanh nghiệp thép cần vận dụng thông lệ quốc tế về QTDN tốt để triển khai áp dụng. Khung QTDN, KSNB và QLRR đang được vận hành bởi các doanh nghiệp được KTNB coi như một nguồn thông tin đầu vào cho hoạt động kiểm toán (PwC, 2020). Trên thế giới, khung KSNB và QLRR được xây dựng và phát triển bởi COSO và PwC đang được công nhận và áp dụng rộng rãi trên toàn cầu. Ngoài ra, các khung và chuẩn mực khác về KSNB và QLRR như Cadbury (1992), ISO 31000,... cũng được các doanh nghiệp tham khảo áp dụng nhiều. Dựa trên bộ nguyên tắc Quản trị công ty OECD và Ủy ban Basel cùng các thông lệ khác, Việt Nam cũng đã xây dựng Bộ nguyên tắc Quản trị công ty được Ủy ban Chứng khoán Nhà nước ban hành và khuyến khích áp dụng (Chính phủ, 2017). Theo đó, doanh nghiệp cần tự xác định và lựa chọn một khung QTDN, KSNB, QLRR phù hợp.

- doanh nghiệp ngành thép cần xác định và xây dựng một cơ cấu bộ máy QTDN theo mô hình quản trị hiện đại tuân thủ quy định của Nghị định 71/2017/NĐ-CP về quản trị công ty, trong đó chủ tịch HĐQT độc lập, không kiêm nhiệm điều hành.

-Thiết lập UBKT là cơ quan đại diện cho HĐQT trong việc thực hiện nhiệm vụ liên quan đến việc giám sát hệ thống KTNB, BCTC và QLRR. UBKT có nhiệm vụ phụ trách và quyết định các vấn đề về KTNB và kiểm toán ngoài. Khi đó, bộ phận KTNB nên trực thuộc UBKT nhằm phát huy tối đa thẩm quyền để thực hiện tốt chức năng, nhiệm vụ của KTNB.

-Ngoài ra, doanh nghiệp ngành thép cần thiết lập bộ phận QTRR để xác định, đánh giá và ngăn chặn rủi ro trong các bộ phận, nghiệp vụ trên phạm vi toàn doanh nghiệp. Song song với đó, doanh nghiệp cần xây dựng và hoàn thiện quy chế hoạt động của bộ phận QTRR cũng như xây dựng hệ thống các chỉ tiêu đánh giá rủi ro.

Bên cạnh đó, các doanh nghiệp cần có chiến lược phát triển sản xuất kinh doanh, cải tiến công nghệ sản xuất để nâng cao khả năng cạnh tranh, có chiến lược tiếp cận thị trường trong nước, khu vực và thế giới một cách chuyên nghiệp. Khi tăng trưởng quy mô không còn là thế mạnh, các doanh nghiệp thép nên chuyển hướng tập trung tham gia sâu hơn vào chuỗi giá trị ngành theo hướng “tiếp cận thượng nguồn” tức là bắt đầu từ khâu nguyên liệu nhằm thay thế việc nhập khẩu bán thành phẩm tăng sức cạnh tranh.

5.2.5.2. Khuyến nghị đối với tổ chức nghề nghiệp

Hiện nay, Hội KTV hành nghề của Việt Nam (VACPA) là tổ chức nghề nghiệp có chức năng quản lý nghề nghiệp kiểm toán. Với hơn 190 công ty kiểm toán và hơn 13.000 nhân viên, số lượng hội viên là kế toán viên, KTV của Việt Nam hiện nay chưa nhiều. Hội có nhiều đóng góp trong công tác hoạt động thực tiễn, phát triển về kiểm toán độc lập và KTV hành nghề. Hội cũng có những hoạt động liên quan đến lĩnh vực KTNB song chưa mang lại những tác động đáng kể.

Lĩnh vực KTNB nước ta hiện đang rất thiếu một vai trò của một tổ chức hiệp hội nghề nghiệp riêng để định hướng, bồi dưỡng, phát triển hoạt động KTNB đi lên. Do vậy, việc thiết lập tổ chức, hiệp hội nghề nghiệp riêng cho KTNB và KTVNB cần nhanh chóng triển khai và thực hiện các vai trò, nhiệm vụ sau nhằm phát huy tích cực vai trò của tổ chức hiệp hội nghề nghiệp với kiểm toán nói chung, KTNB nói riêng:

Một là, các hiệp hội cần hỗ trợ, tư vấn cho các cơ quan Nhà Nước có thẩm quyền trong việc xây dựng và ban hành chuẩn mực KTNB. Chuẩn mực KTNB cần có sự linh hoạt để phù hợp với nhu cầu thay đổi và phát triển của KTNB. Hiện nay hệ

thống chuẩn mực của KTNB do IIA cũng như một số nước phát triển đã khá đầy đủ và hoàn thiện. Vì vậy, Việt Nam có thể nghiên cứu áp dụng song có sự điều chỉnh cho phù hợp với đặc điểm riêng.

Hai là, các hiệp hội cần tích cực phát huy vai trò nghiên cứu, tư vấn, đề xuất giải pháp cho Chính phủ và Bộ Tài chính trong việc hoàn thiện hệ thống văn bản pháp quy về KTNB nói riêng về kế toán-kiểm toán nói chung.

Ba là, các tổ chức hiệp hội nghề nghiệp cần tham gia tích cực vào công tác đào tạo, bồi dưỡng kỹ năng chuyên môn nghiệp vụ, hướng dẫn nghề nghiệp, cập nhật kiến thức cho các KTVNB của các doanh nghiệp có nhu cầu. Các hiệp hội có thể phối hợp với các hiệp hội nghề nghiệp quốc tế như ACCA, CPA Úc... nhằm xây dựng chương trình, tài liệu đào tạo nâng cao năng lực cho đội ngũ KTV, kiểm soát viên nội bộ; tổ chức các khóa, các kênh bồi dưỡng cập nhật kiến thức chuyên môn nghiệp vụ cho KTVNB. Song song với đó, các hội có thể hỗ trợ tổ chức thi cấp chứng chỉ nghề nghiệp và định kỳ tổ chức đánh giá KTVNB về chuyên môn.

5.2.5.3. Khuyến nghị đối với các cơ quan Nhà nước

Các văn bản pháp lý của Nhà nước về KTNB hiện nay còn rất thiếu, chưa đồng bộ và tính khả thi chưa cao. Đến nay Nghị định 05/2019/NĐ-CP ngày 22 tháng 1 năm 2019 là văn bản pháp lý cao nhất dành riêng cho lĩnh vực KTNB. Nghị định đã ban hành song việc ban hành thông tư hướng dẫn thực hiện Nghị định khá chậm trong khi thời hạn hiệu lực của Nghị định đang đến gần còn các doanh nghiệp vẫn đang chờ thông tư hướng dẫn.

Sau khi Nghị định số 05/2019/NĐ-CP ra đời, Bộ tài chính cần tiếp tục hoàn thiện khuôn khổ pháp lý cho hoạt động nghề nghiệp của KTNB:

Thứ nhất: Cần nhanh chóng ban hành văn bản hướng dẫn thực hiện Nghị định 05/2019/NĐ-CP để các doanh nghiệp chủ động triển khai thực hiện Nghị định trước thời điểm Nghị định có hiệu lực;

Thứ hai: cùng với việc tiếp tục hoàn thiện khuôn khổ pháp lý cho hoạt động KTNB, Bộ Tài chính ban hành văn bản hướng dẫn doanh nghiệp lựa chọn trong việc xây dựng mô hình KTNB, quy định tiêu chuẩn nghề nghiệp đối với KTVNB;

Thứ ba: Sau khi Nghị định đi vào thực tiễn, cơ quan có thẩm quyền cần thực hiện lấy ý kiến doanh nghiệp, hiệp hội nghề nghiệp, KTVNB để đánh giá việc thực hiện cũng như những ảnh hưởng của Nghị định và những điều chỉnh cần thiết;

Thứ tư: Nhà nước cùng các tổ chức hiệp hội nghề nghiệp cần nghiên cứu xây dựng và ban hành chuẩn mực KTNB, các nhà quản lý cũng dựa vào hệ thống chuẩn mực này để kiểm tra, đánh giá hiệu quả hoạt động của bộ phận KTNB và các KTVNB;

Thứ năm: Nhà nước cần xây dựng, chuẩn hóa các tiêu chí, chuẩn mực, qui trình giám sát; tiến tới thành lập cơ quan giám sát kế toán và kiểm toán nhằm tăng cường vai trò chỉ đạo, kiểm tra, giám sát của Nhà nước.

Thứ sáu: cơ quan quản lý Nhà nước cần phối hợp với các hiệp hội nghề nghiệp trong nước, quốc tế xây dựng chương trình, tài liệu đào tạo nâng cao năng lực cho đội ngũ KTV, kiểm soát viên nội bộ;.

Thứ bảy: Nhà nước cần đẩy mạnh công tác thông tin tuyên truyền nhằm giúp các đơn vị nâng cao nhận thức về hiệu lực của kiểm soát, KTNB, nhận thấy rõ sự cần thiết phải xây dựng hệ thống kiểm soát, KTNB hướng tới quản trị rủi ro và coi quản trị rủi ro là vấn đề ưu tiên trong quá trình thiết kế hệ thống kiểm soát, KTNB của doanh nghiệp.

Ngoài ra, Nhà nước cần có chính sách bảo hộ và điều tiết phát triển hợp lý nhằm khuyến khích các doanh nghiệp thép trong nước đầu tư nâng cao trình độ công nghệ, tái cơ cấu lại ngành thép để gia tăng mức độ cạnh tranh. Trong việc phân bổ nguồn lực cho phát triển ngành thép nên ưu tiên nguồn lực cho những doanh nghiệp đang phát huy hiệu quả hoạt động và đóng góp nhiều cho nền kinh tế đất nước-hiện nay đó chính là khối doanh nghiệp tư nhân. Các chính sách chiến lược của Nhà nước cần có sự ổn định, lâu dài nhằm tạo tâm lý yên tâm đầu tư đối với các doanh nghiệp khi có mong muốn nâng cấp trình độ công nghệ hoặc mở rộng quy mô sản xuất.

Tóm tắt chương 5

Chương 5 bàn luận về kết quả thu được trong nghiên cứu 2 mô hình, so sánh với các kết quả nghiên cứu trước để làm rõ những kết quả riêng của luận án làm cơ sở cho việc đề xuất những giải pháp vận dụng kết quả nghiên cứu. Trong phần thứ hai, luận án tổng hợp những nét chính về bối cảnh của thế giới, trong nước và bối cảnh của ngành thép. Trên cơ sở đó, chương 5 đã đề xuất những nhóm giải pháp cho hai nhóm doanh nghiệp gồm: các giải pháp cho các doanh nghiệp chưa có KTNB nhằm xác định khả năng hiện hữu của KTNB và thiết lập KTNB nếu cần; các giải pháp cho các doanh nghiệp đã có KTNB nhằm tăng cường hiệu lực của KTNB thông qua việc tăng cường cơ sở và phương pháp hoạt động của KTNB, tăng cường năng lực đội ngũ KTVNB, xác định lại nội dung và phạm vi kiểm toán và cải thiện cơ cấu quản trị doanh nghiệp. Đồng thời, chương 5 cũng đưa ra những khuyến nghị đối với các cơ quan Nhà nước, tổ chức hiệp hội nghề nghiệp và các doanh nghiệp ngành thép nhằm hỗ trợ việc thực hiện các nhóm giải pháp được đề xuất trong luận án này tại các doanh nghiệp thép. đương nhiên, những giải pháp và khuyến nghị được đề xuất dựa trên những nguyên tắc nhất định và đã được nêu rõ trong chương này.

KẾT LUẬN

Trên thế giới, KTNB ngày càng chứng tỏ được vai trò, tầm quan trọng và sự tất yếu trong quá trình phát triển doanh nghiệp. Ở Việt Nam, KTNB đang dần được quan tâm nhiều hơn cả về học thuật và thực tiễn. Đến nay, Nghị định 05/2019/NĐ-CP ngày 22 tháng 1 năm 2019 đã được ban hành và thời hạn hiệu lực của Nghị định đang đến rất gần. Theo đó một bộ phận các doanh nghiệp thép thuộc diện bắt buộc phải có KTNB cần nhanh chóng nghiên cứu, triển khai thiết lập các điều kiện và cơ sở để có một chức năng KTNB. Các doanh nghiệp thép đã có KTNB cần tăng cường hơn nữa tính hiệu lực của chức năng này nhằm hỗ trợ QTDN, KSNB và QLRR trong bối cảnh đầy rủi ro và thách thức hiện nay.

Với ý nghĩa đó, luận án được thực hiện và đã đạt được các mục tiêu nghiên cứu ban đầu với những kết quả chính như sau:

Một là, luận án đã hệ thống hóa, làm rõ bản chất và các đặc điểm của KTNB theo quan điểm hiện đại góp phần làm giàu và phát triển vốn tri thức chung về KTNB;

Hai là, luận án đã chỉ ra những dấu hiệu xác định sự hiện hữu và tính hiệu lực của KTNB trong doanh nghiệp;

Ba là, luận án đã khảo sát, mô tả và đánh giá được thực trạng hiện hữu, các đặc điểm và hiệu lực của KTNB trong các doanh nghiệp ngành thép;

Bốn là, luận án đã xác định được những nhân tố là đặc điểm của doanh nghiệp có ảnh hưởng đến khả năng hiện hữu của KTNB trong doanh nghiệp thép Việt Nam gồm các đặc điểm về quy mô và tính phức tạp của doanh nghiệp, các đặc điểm về rủi ro và QLRR, đặc điểm về QTDN và đặc điểm tương tác với môi trường bên ngoài.

Năm là, luận án đã xác định được những nhân tố là đặc điểm của KTNB có ảnh hưởng đến hiệu lực của KTNB trong doanh nghiệp thép Việt Nam gồm cơ sở-phương pháp hoạt động của KTNB, năng lực của KTVNB, quy mô KTNB, phạm vi của KTNB và tính độc lập của KTNB.

Sáu là luận án đã đề xuất hai nhóm giải pháp dành cho hai nhóm doanh nghiệp thép đã có KTNB và chưa có KTNB thông qua các nhóm giải pháp, khuyến nghị có căn cứ khoa học và cơ sở thực tiễn giúp xác định khả năng hiện hữu, thiết lập KTNB và tăng cường tính hiệu lực của KTNB trong các doanh nghiệp thép Việt Nam.

Bên cạnh những kết quả đã đạt được, luận án cũng còn một số hạn chế nhất định liên quan đến việc sử dụng thang đo cho các nhân tố mô hình hồi quy tuyến tính. Do số doanh nghiệp thép có KTNB trong mẫu khảo sát không đủ lớn để sử dụng đơn

vị khảo sát là doanh nghiệp nên tác giả phải xác định quy mô khảo sát theo số phiếu do những người tham gia khảo sát được chọn ra từ các doanh nghiệp trả lời. Theo đó, các biến mô tả đặc điểm và hiệu lực của KTNB được đo lường theo quan điểm của người trả lời thay vì đo bằng các thông số phản ánh thực trạng của chúng. Thêm vào đó, nhận thức của các đối tượng tham gia khảo sát không đồng đều, một bộ phận nhận thức về KTNB chưa thực sự đúng đắn và đầy đủ. Điều đó làm giảm đi tính khách quan và chất lượng của dữ liệu khảo sát thu được.

Kết quả nghiên cứu của luận án góp phần làm rõ hơn những vấn đề lý luận, bổ sung và làm phong phú thêm những hiểu biết về KTNB, đồng thời cung cấp những khuyến nghị khả thi cho các nhà quản trị doanh nghiệp thép nói riêng và các doanh nghiệp của nước ta nói chung. Bên cạnh đó, luận án cung cấp cho các nghiên cứu sau những gợi ý hữu ích về định hướng nghiên cứu. Những khoảng trống mà các nghiên cứu sau có thể khai thác đề cập như:

- Các nghiên cứu có thể khai thác sâu hơn hướng nghiên cứu của luận án này như: Phân tích sự khác biệt về khả năng hiện hữu của KTNB giữa các nhóm doanh nghiệp thép; Phân tích ảnh hưởng của từng nhân tố thuộc đặc điểm của doanh nghiệp đến sự hiện hữu của KTNB trong doanh nghiệp thép; Phân tích sự khác biệt về hiệu lực của KTNB giữa các nhóm doanh nghiệp khác nhau hoặc giữa các nhóm người tham gia khảo sát khác nhau;

- Các nghiên cứu có thể khai thác mở rộng từ luận án này với cùng chủ đề về KTNB và theo hướng nghiên cứu thực nghiệm như: Nghiên cứu nhân tố ảnh hưởng đến nhu cầu thuê ngoài chức năng KTNB; Nghiên cứu nhân tố ảnh hưởng đến hiệu lực của KTNB trong đó hiệu lực của KTNB được đo lường bằng các thông số phản ánh thực tiễn khách quan tại doanh nghiệp (như số khuyến nghị, tỉ lệ khuyến nghị được thực hiện, tỉ lệ hoàn thành kế hoạch kiểm toán,...); Nghiên cứu ảnh hưởng của đặc điểm quản trị doanh nghiệp đến hiệu lực của KTNB; Nghiên cứu nhân tố ảnh hưởng đến từng đặc điểm của KTNB như năng lực đội ngũ KTVNB, tính độc lập của KTNB, quy mô KTNB, ...

DANH MỤC CÔNG TRÌNH ĐÃ CÔNG BỐ CỦA TÁC GIẢ

1. Nguyễn Thị Tuân, Đặng Thị Dịu (2016), “Phát huy vai trò của kiểm toán nội bộ trong quản trị rủi ro của các doanh nghiệp”, *Tạp chí Tài chính*, 005-06, số 634, kỳ 1, tháng 6/2016, tr.77-79
2. Nguyễn Thị Tuân, Đặng Thị Dịu (2016), “Sự cần thiết của kiểm toán nội bộ đối với Bảo hiểm xã hội Việt Nam”, *Tạp chí Kinh tế Châu Á Thái Bình Dương*, 0868-3808, số 471 (I), tháng 6/2016, tr.72-74
3. Nguyễn Thị Tuân (2016), “Thiết lập chức năng kiểm toán nội bộ - Chìa khóa thành công cho doanh nghiệp khởi sự”, *Kỷ yếu hội thảo khoa học quốc gia “Khởi sự doanh nghiệp”*, Nhà xuất bản Khoa học kỹ thuật, 978-604-67-0811-7, Tháng 12/2016, tr.81-86
4. Nguyễn Thị Tuân, Nguyễn Mai Hương (2016), “Đo lường và đánh giá rủi ro thông qua kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp”, *Kỷ yếu hội thảo khoa học quốc tế tại Việt Nam “Năng lực doanh nghiệp-Mô hình và công cụ đánh giá”*, Nhà xuất bản Thanh niên, 978-604-67-4064-2, Tháng 10/2016, tr.175-188
5. Nguyễn Thị Tuân (2018), “Tiếp cận kiểm toán nội bộ theo thông lệ quốc tế”, *Tạp chí Tài chính*, Số 680, tháng 5/2018, tr.64-67
6. Nguyễn Thị Tuân, Nguyễn Thị Dung (2019), “Tăng cường vai trò của kiểm toán nội bộ trong Công ty Cổ phần Gang thép Thái Nguyên”, *Tạp chí Kinh tế và Quản trị kinh doanh*, số 8, tháng 12.2018, tr.85-90.
7. Nguyễn Thị Tuân (2019), “Mô hình tổ chức bộ phận kiểm toán nội bộ-Vận dụng tại Tổng công ty Thép Việt Nam”, *Tạp chí Kinh tế Châu Á-Thái Bình Dương*, Số 541, tháng 5/2019, tr.104-106
8. Nguyễn Thị Tuân (2019), “Kinh nghiệm thực hiện chức năng kiểm toán nội bộ của các nước trên thế giới”, *Tạp chí Tài chính*, Số 707, tháng 6/2019, tr.49-52

DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. Abbott L. J., Daugherty B., Parker S. and Peters G. F. (2016), “Internal audit quality and financial reporting quality the joint importance of independence and competence”, *Journal of Accounting Research*, 54 (1).
2. Adams, M. B. (1994), "Agency Theory and the Internal Audit", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 9 Iss 8 pp. 8-12
3. AICPA (1997), *SAS 65: The auditor's consideration of the internal audit function in an audit of financial statements*, New York: AICPA.
4. AJ Purcell (2017), “Ở Việt Nam: Các bước xây dựng bộ phận kiểm toán nội bộ”, *Internal audit training VAA and CPA Australia Hanoi*, August 2017.
5. Al-Twaijry, A.A.M., Brierley, J. A. and Gwilliam, D.R. (2003), “The development of internal audit in Saudi Arabia: An institutional theory perspective”, *Critical Perspectives on Accounting*, 14 (5), pp. 507-531.
6. Albrecht, W.S., Howe, K.R., Schueler, D.R., and Stocks, K.D. (1988), *Evaluating the Effectiveness of Internal Audit Departments*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, FL.
7. Ali, O.A and Owais, W.O., (2013), “Internal auditors’ intellectual (knowledge) dimension in creating value for companies empirical study of Jordanian industrial public shareholding companies”, *International Bussiness Research*, 6 (1), pp. 118–129.
8. Alzeban, A. (2015), “Influence of Audit Committee Industry Expertise on Internal Audit”, *International Journal of Business and Management*, Vol. 10, No. 4; 2015, Published by Canadian Center of Science and Education
9. Alzeban, A. and Gwilliam, David (2014), “Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector”, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 23 (2014), pp.74-86
10. Alzeban A. and Gwilliam S. (2013), “The role of internal audit function in public sector context in Saudi Arabia”, *African Journal of Business Management*, 7 (6), pp. 30-39.
11. Allegrini, M. and D’Onza, G. (2003), “Internal auditing and risk assesement in large Italian companies: an empirical survey”, *International Journal of Auditing*, Vol. 7 No. 3, pp. 191-208

12. Allegrini, M., D'Onza G., Paape, L. Melville, R. and Sarens, G. (2006), "The European literature review on internal Audit", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21 No. 8, 2006, pp. 845-853
13. Anderson, D. (2005), *Strengthening Internal Audit Effectiveness*, Pricewaterhouse Coopers' Website.
14. Arena, M. and Azzone, G. (2007), "Internal Audit Departments: Adoption and Characteristics in Italian Companies", *International Journal of Auditing*, 11(2), pp.91-114.
15. Arena, M. and Azzone, G., (2009), "Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness", *International Journal of Auditing*, 13, pp.43-60.
16. Arena, M., Arnaboldi, M. and Azzone, G. (2006), "Internal audit in Italian organizations: A multiple case study", *Managerial Auditing Journal*, 21(3), pp. 275-292
17. Arum, E. D. P., (2015), "Determinants of internal audit function effectiveness and its implication on financial reporting quality", *Serials Publications*, 12 (5), 1989-2000
18. Baiman, S. (1990), "Agency research in managerial accounting: A second look", *Accounting-Organizations and Society*, Vol 15, pp.341-371
19. Bam (2017), *Xu hướng phát triển của ngành thép Việt Nam*, <http://www.vnsteel.vn/loi-dung/tin-hoat-dong-khac/xu-huong-phat-trien-cua-nganh-thep-viet-nam/default.aspx>, truy cập ngày 20 tháng 12 năm 2017.
20. Bédard, J., Chtourou, S. M, and Courteau, L., (2004), "The effect of audit committee expertise, independence, and activity on aggressive earnings management" *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 23 (2), pp.13-35.
21. Birkett, W.P., M.R. Barbera, B.S. Leithhead, M. Lower, and P.J. Roebuck, (1999), *Competency Framework for Internal Auditing (CFIA)*, The 1st, 2nd and 3rd volume, The IIA Research Foundation, Altamonte Springs.
22. Bộ Tài chính (1997), *Quyết định Số 832/TC/QĐ/CĐKT về việc ban hành quy chế kiểm toán nội bộ*, ban hành ngày 28 tháng 10 năm 1997.
23. Bộ Tài chính (1998a), *Thông tư Số 52/1998/TT-BTC, hướng dẫn tổ chức bộ máy KTNB tại doanh nghiệp Nhà nước*.

24. Bộ Tài chính (1998b), *Thông tư số 171/1998/TC-BTC, Hướng dẫn thực hiện kiểm toán nội bộ tại doanh nghiệp Nhà nước*
25. Bộ Tài chính (2012), *Thông tư số 214/2012/TT-BTC, Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 610 – Sử dụng công việc của kiểm toán viên nội bộ*, Nhà xuất bản Tài chính, Hà Nội.
26. Bota-Avram. C, Palfi. C, (2009), “Measuring and Assessment of Internal Audit’s Effectiveness”, *Ann. Faculty Economy*, 3(1), pp.784-790.
27. Braiotta, L. (1999), *The Audit Committee Handbook*, 3rd ed., Wiley, New York
28. Brandon, D.M. (2010), “External Auditor Evaluations of Outsourced Internal Auditors”, *Auditing*, Vol. 29 No. 2, pp.159–173.
29. Brink, V.Z., (1942), *Modern Internal Auditing*, John Wiley and Sons, Inc., New York
30. Brink, V.Z. and J.A. Cashin (1958), *Internal Auditing*, Ronald Press, New York
31. Brody, R.G. and Lowe, D.J. (2000), “The new role of the internal auditor: Implications for internal auditor objectivity”, *International Journal of Auditing*, Vol. 4 No. 3, pp.169-76
32. Brown, P. B., (1983), “Independent auditor judgment in the evaluation of internal audit functions”, *Journal of Accounting Research*, 21 (2), pp.444-455.
33. Cadbury Committee (1992), *Report of the committee on the financial aspects of corporate governance*, Gee and Co, London.
34. Cai, C. (1997) “On the functions and objectives of internal audit and their underlying conditions”, *Managerial Auditing Journal*, 12(4), pp. 247-250.
35. Carcello J. V, Hermanson D. R., and Raghunandan K., (2005), “Factors associated with US. public companies’s investment in internal auditing”, *Accounting Horizons*, pp.69-84.
36. Carey, P. and Tanewski, G. (2013), “Voluntary demand for auditing by farm businesses: an Australian perspetivte”, *Auditing*, Vol. 19 No. 1, pp.37
37. Carey, P., Simnett, R. and Tanewski, G. (2000), “Voluntary demand for internal and external auditing by family businesses”, *Auditing: A Journal of Practiceand Theory*, Vol. 19, pp.37-51.

38. Carey, P., Subramanaim, N. and Ching, K. (2006), "Internal audit outsourcing in Australia", *Accounting and Finance*, Vol. 46 No. 1, pp.11-30.
39. CBOK (2006), "Common Body of Knowledge in Internal Auditing Data Base", *The IIA Research Foundation*, Altamonte Springs, FL
40. Chambers, A.D. (1981), *Internal Auditing: Theory and Practice*, Pitman, London.
41. Chapman, C. (2001), "Raising the BAR-newly revised standards for the professional practice of internal auditing", *Internal auditor*, vol.58(21), pp. 55-61.
42. Chi, T.C. and Chen, Q. (1997), "Internal audit at Guangdong Nuclear Power Joint Venture Company Limited", *Managerial Auditing Journal*, vol. 12(4), pp. 219-226.
43. Chính phủ (2017), *Nghị định số 71/2017/NĐ-CP-Hướng dẫn về quản trị công ty áp dụng đối với công ty đại chúng*.
44. Chính phủ (2018), *Nghị định 38/2018/NĐ-CP ngày 11 tháng 3 năm 2018 - Quy định chi tiết về đầu tư cho doanh nghiệp nhỏ và vừa khởi nghiệp sáng tạo*.
45. Chính phủ (2019), *Nghị định số 05/2019/NĐ-CP ngày 22 tháng 1 năm 2019 của Chính phủ về kiểm toán nội bộ*.
46. Chow, C.W. (1982), "The demand for external auditing: size, debt and ownership influences", *The Accounting Review*, Vol. 57 No. 2, pp. 272-291.
47. Christopher, J., Sarens, G. and Leung, P. (2009), "A critical analysis of the independence of the internal audit function: evidence from Australia", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 22(2), pp. 200-220.
48. Christ, M. H., A. Masli, Sharp N. Y., and Wood D. A., (2012), "Using the internal audit function as a management training ground: is the monitoring effectiveness of internal auditors compromised?", *Working paper*, The University of Georgia.
49. Coderre, D., (2005), *GTAG 3 - Continuous auditing implications for assurance, monitoring, and risk assessment*, 1st ed, Altamonte Springs, Florida, IIA.
50. Cohen, A. and Sayag, G. (2010), "The effectiveness of internal auditing: an empirical examination of its determinants in Israeli organisations", *Australian Accounting Review*, Vol. 20 No. 3, pp. 296-307

51. Cohen J., Krishnamoorthy G. and Wright A. (2002), "Corporate governance and the audit process", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 19 No. 4, pp. 573-594.
52. Cooper, Barry J., Leung, Philomena and Wong, G. (2006), "The Asia Pacific literature review on internal auditing", *Managerial auditing journal*, Vol. 21, no. 8, pp. 822-834.
53. COSO (1992), *Internal Control - Integrated Framework*, American Institute of Certified Public Accountants-IACPA, New York.
54. COSO (2002), *Enterprise Risk Management -Integrated Framework*, IACPA, New York.
55. Craswell, A., Francis, J. and Taylor, S. (1995), "Auditor brand name reputations and industry specializations", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 20, pp. 297-322.
56. Dellai H., Omri M. A. B. (2016), "Factors affecting the internal audit effectiveness in Tunisian organizations", *Research Journal of Finance and Accounting*, Vol.7, No.16,
57. Desai, V., Roberts, R. W., and Srivastava, R., (2011), "An analytical model for external auditor evaluation of the internal audit function using belief functions", *Contemporary Accounting Research*, 27 (2), pp. 537-575.
58. Dittenhofer, M. (2001), "Internal audit effectiveness: an expansion of present methods". *Managerial Auditing Journal*, 16(8), pp.443-450.
59. Dominic S.B. Soh and Nonna Martinov-Bennie (2011), "The internal audit function: Perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation", *Managerial Auditing Journal*,
60. Drogalas G., Karagiorgos T., Christodoulou P., and Pazarskis M. (2006), "Conceptual framework, development trends and future prospects of internal audit: Theoretical approach", *Managerial Auditing Journal*,
61. Drogalas G, Karagiorgos T., and Konstantinos A., (2015), "Factors associated with Internal Audit Effectiveness: Evidence from Greece", *Journal of Accounting and Taxation*, Vol. 7(7), pp. 113-122.

62. Đặng Đình Tân (2017), *Nhân tố ảnh hưởng đến sự hình thành và phát triển Kiểm toán liên tục ở Việt Nam*, Luận án tiến sĩ, Trường Đại học Kinh tế TP Hồ Chí Minh.
63. Đình Long (2014), *Phân tích chuỗi giá trị ngành thép nước ta và những thách thức (Vietnam steel industry value chain and challenges-flat products)*, <http://www.vssi.com.vn/2014/11/chuoi-gia-tri-nganh-thep-viet-nam-va.html>, truy cập ngày 17 tháng 7 năm 2017.
64. Đỗ Văn Điệp (2018), *Ô nhiễm môi trường trong sản xuất thép và chế tài xử lý*, Tạp chí Lý luận chính trị, <http://lyluanchinhtri.vn/home/index.php/thuc-tien/item/2623-o-nhiem-moi-truong-trong-san-xuat-thep-va-che-tai-xu-ly.html>, truy cập ngày 15 tháng 12 năm 2018.
65. Edge, W. R., and Farley, A. A., (1991), “External auditor evaluation of the internal audit function”, *Accounting and Finance Journal*, 31 (1), pp.69-83.
66. Enyue, Z. (1997), “Development trends of internal auditing in China”, *Managerial Auditing Journal*, 12(4), pp.205-209.
67. Ettredge, M., Reed, M. and Stone, M. (2000), “An examination of substitution among monitoring devices: the case of internal and external audit expenditures”, *Review of Quantitative Finance and Accounting*, Vol. 15, No. 1, pp. 57-79
68. Ernst and Young, (2008), *Escalating the Role of Internal Audit*, Ernst and Young’s 2008 Global Internal Audit Survey, Ernst and Young, London.
69. Ege, M. S., (2015), “Does internal audit function quality deter management misconduct?”, *The Accounting Review*, 90 (2), pp. 495-527
70. Eya et al., (2015), *Internal audit characteristics, financial reporting quality:tunisian case*, Institut des Hautes Etudes Commerciales.
71. Fadzil, F. H., Haron, H., and Jantan, M., (2005), “Internal auditing practices and internal control system”, *Managerial Auditing Journal*, 20 (8), pp.844-866.
72. Felix,W. L. Jr, A.A. Gramling, and M. J. Maletta (2001), “The contribution of internal audit as a determinant of external audit fees and factors influencing this contribution”, *Journal of Accounting Research*, No 39, pp.513-534

73. FPT Securities (2019), *Báo cáo ngành thép*, http://www.fpts.com.vn/FileStore2/File/2019/3/12/FPA_Cap_nhat_nganh_Thep_T.pdf, truy cập ngày 08 tháng 11 năm 2019.
74. Gibbs et al., (1979), *Evaluating the competence of internal audit department symposium on auditing research III*, pp.207-225, Urbana Department of Accountancy, University of Illinois.
75. Gibbs and Schroeder, (1980), “External auditor criteria for evaluating internal audit department”, *The Internal Auditor*, pp. 34-42.
76. Goodwin, J. (2003), “The relationship between the audit committee and the internal audit function: evidence from Australia and New Zealand”, *International Journal of Auditing*, Vol. 7 No. 3, pp. 263-76.
77. Goodwin, J. (2004), “A comparison of internal audit in the private and public sectors”, *Managerial Auditing Journal*, 19(5), pp. 640-650
78. Goodwin, J. and Yeob, T. Y. (2001), “Two Factors Affecting Internal Audit Independence and Objectivity: Evidence from Singapore”, *International Journal of Auditing*, 5(2), pp. 107-125.
79. Goodwin-Stewart, J. and Kent, P. (2006), “The use of internal audit by Australian companies”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21 No. 1, pp.81-101
80. Gramling, A. A., Maletta, M. J., A., and Church, B. K., (2004), “The role of the internal audit function in corporate governance: A synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research”, *Journal of Accounting Literature*, 23, pp.194-244.
81. Gramling, A. A. and Myers, P. M. (1997), “Practitioners' and Users' Perceptions of the Benefits of Certification of Internal Auditors”, *Accounting Horizons*, 11(1), pp. 39-53.
82. Griffiths, D. (2006a), *Risk based internal auditing-An Introduction*. <https://www.internalaudit.biz/files/introduction/rbiainroduction.pdf>, truy cập ngày 20 tháng 9 năm 2017.
83. Griffiths, D. (2006b), *Risk Based Internal Auditing – Three views on implementation*, <https://www.internalaudit.biz/files/introduction/rbiainroduction.pdf>, truy cập ngày 20 tháng 9 năm 2017.

84. Griffiths,P. (2005), *Risk-based Auditing*, Gower E-book, www.internalaudit.biz, truy cập ngày 20 tháng 9 năm 2017.
85. Hair Jr., J. F., Babin J. B., Anderson, R. E. and Black, W. C. (2010), *Multivariate Data Analysis*, Pearson Prentice Hall, Upper Saddle River, New Jersey, 7th edition, Pearson prentice Hall.
86. Hass, S., Abdolmohammadi, M., and Burnaby, P. (2006), “The Americas literature review on internal auditing” *Managerial Auditing Journal*, 21(8), pp. 835-844
87. Havers, H.S (1998), *The Role of Internal Auditing in Management Control System in Government: A U.S. Perspective*, OECD.
88. Hiệp hội thép Việt Nam-VSA (2016), *Cần chiến lược dài hạn với ngành thép*, <http://vsa.com.vn/can-chien-luoc-phat-trien-dai-han-voi-nganh-thep/>, truy cập ngày 18 tháng 12 năm 2016
89. Hoàng Thị Hồng Vân (2017), *Nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng đến quyết định lựa chọn doanh nghiệp kiểm toán của các công ty tài chính niêm yết trên Thị trường chứng khoán Việt Nam*, Luận án tiến sĩ, Đại học Kinh tế quốc dân, Hà Nội
90. Hoàng Trọng và Chu Nguyễn Mộng Ngọc (2008), *Phân tích dữ liệu với SPSS*, Nhà xuất bản Hồng Đức.
91. ICAEW (2005), *Agency theory and the role of audit*, London: ICAEW.
92. IIA (1978), *The standards for the Professional Practice of Internal Auditing*.
93. IIA (1999), *Definition of Internal Auditing*, The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, FL.
94. IIA (2000a), *Internal Auditing: Adding value across the board*, IIA ed. (corporate brochure).
95. IIA (2000b), *Code of Ethics*, <http://www.ii.org/guidance/standardsandpractices/professional-practicesframework/code-of-ethics/>, truy cập: ngày 02 tháng 08 năm 2017.
96. IIA (2001), *Standards for the professional practice of internal auditing*, The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, <http://www.theiia.org>, truy cập ngày 15 tháng 8 năm 2017.
97. IIA (2004), *Position statement: The role of Internal audit in enterprise-wide risk management*, <http://www.theiia.org>, truy cập ngày 15 tháng 8 năm 2017.

98. IIA (2005), *The Role of Internal Audit in Corporate Governance in Europe*, <http://www.theiia.org>, truy cập ngày 15 tháng 8 năm 2017
99. IIA (2009), *Performance Standard 2100-Nature of Work*, IIA, 2009
100. IIA Research Foundation (2010), *Characteristics of an Internal Audit Activity - The IIA's Global Internal Audit Survey*.
101. IIA (2013), *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*, <https://na.theiia.org/standardsguidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20English.pdf>, truy cập ngày 22 tháng 10 năm 2017.
102. IIA (2016a), *International Professional Practice Framework (IPPF)*, http://www.theiia.org/bookstore/downloads/freetomembers/0_2032.dl_pas.pdf, truy cập ngày 22 tháng 10 năm 2017.
103. IIA (2016b), *Definition of Internal Audit*, Retrieved 2016, from <https://global.theiia.org/standards-guidance/mandatoryguidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>, truy cập ngày 22 tháng 10 năm 2017.
104. Ismael H.R. (2013), *Internal auditing in the UK: factors affecting its use and its effectiveness*, Thesis presented for the degree of Doctor of Philosophy in Accounting, University of Aberdeen Business School University of Aberdeen.
105. Ismael. H.R., Roberts. C. (2018), "Factors affecting the voluntary use of internal audit: evidence from the UK", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 33 No. 3, 2018, pp. 288-317
106. Jane F. Mutchler (2017), *Independence and objectivity: a framework for research opportunities in internal auditing*, Chapter 7- Independence and objectivity, research opportunities in internal auditing, IIA research foundation.
107. Jensen, M.C. and Meckling, W.H. (1976), "Theory of the firm: management behaviour, agency costs and ownership structure", *Journal of Financial Economics*, Vol. 3 No. 3, pp. 305-360
108. Jin'e, Yan; Dunjia, Li (1997), "Performance audit in the service of internal audit", *Managerial Auditing Journal*, 12.4/5, pp.192-198.
109. Jie Liu, (2012), *The Enterprise Risk Management and the Risk Oriented Internal Audit*, 10.4236/ib.2012.43036 Published Online September 2012, iBusiness, 2012, 4, pp.287-292

110. Kirsten Rae, Nava Subramaniam and John Sands (2008), “Risk Management and Ethical Environment: Effects on Internal Audit and Accounting Control Procedures”, *JAMAR*, Vol. 6, No.1.
111. Khalil, M., and Ozkan, A., (2016), “Board independence, audit quality and earnings management: Evidence from Egypt”, *Journal of Emerging Market Finance*, 15(1), pp.84-118.
112. KPMG Audit Committee Institute (2009), *The Audit Committee Journey*, KPMG Audit Committee Institute, New York.
113. Krogstad, J., Ridley, A. and Rittenberg, L. (1999), “Where we're going”, *Internal Auditor*, October, 1999, pp. 27-33.
114. Kwan,W.K.(1999), “Risk management–needed: an integrated approach”, *Australian CPA*, Vol. 69 No. 5, pp. 20-21.
115. Lê Thị Thu Hà (2011), *Tổ chức kiểm toán nội bộ tại các công ty tài chính Việt Nam*, Luận án Tiến sĩ, Trường Đại học Kinh tế Quốc Dân, Hà Nội.
116. Lê Thị Ngọc Phương (2017), *Kiểm toán hoạt động do kiểm toán nội bộ thực hiện tại Tập đoàn Bưu chính Viễn thông Việt Nam*, Luận án tiến sĩ, Trường Đại họcThương Mại, Hà Nội.
117. Lin, S., Pizzini, M., Vargus, M., and Bardhan I. R., (2011), “The role of the internal audit function in the disclosure of material weaknesses”, *The Accounting Review*, 86 (1), pp.287-323.
118. Messier, W., Reynolds, J., Simon, C., and Wood, D. (2011), “The effect of using the internal audit function as a management training ground on the external auditor’s reliance decision”, *The Accounting Review*, 86(6), pp. 2131-2154
119. Mihret, D. G. and Yismaw, A. W. (2007), “Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study”, *Managerial Auditing Journal*, 22 (5). pp. 470-484. ISSN 0268- 6902
120. Mihret D. G. (2010), “Factors associated with attributes of Internal audit departments: a conanical analysis”, *African Journal of Accounting, Economics, Finance and Banking Research*, Vol. 6, No. 6.

121. Mihret. D.G, James K., and Mula J. M, (2010), “Antecedents and organizational performance implications of internal audit effectiveness: some propositions and research agenda”, *Pacific Accounting Review*, 22(3), pp. 224-252.
122. Moeller, R. (2004), *Sarbanes-Oxley and the new internal audit ruler*, John Wiley and Son, Inc.
123. Moeller, R (2005),. *Brink's Modern Internal Auditing*, 6 ed., John Wiley and Sons, Inc.
124. Moeller, R. (2009), *Brink's Modern Internal Auditing-A common Body of knowndedge*, 7 ed., John Wiley and Sons, Inc.
125. Nghiêm Gia, Nguyễn Đức Vinh Nam (2018), *Giảm thiểu khí bụi thải - Mục tiêu quan trọng trong Chiến lược Tăng trưởng xanh của ngành thép Việt Nam*, Tạp chí môi trường chuyên đề “Tăng trưởng xanh 2018”, <http://tapchimoitruong.vn/pages/article.aspx?item=Giảm-thiểu-bụi-khí-thải---Mục-tiêu-quan-trong-trong-Chiến-lược-Tăng-trưởng-xanh-của-ngành-thép-Việt-Nam-49084>, truy cập ngày 15 tháng 06 năm 2019.
126. Nguyễn Đình Thọ (2013), *Phương pháp nghiên cứu khoa học trong kinh doanh*, 2nd ed. Hà Nội, Nhà xuất bản Tài chính.
127. Nguyễn Quang Dong, Nguyễn Thị Minh (2012), *Giáo trình Kinh tế lượng*, Nhà xuất bản Đại học Kinh tế quốc dân.
128. Nguyễn Quang Quynh, Ngô Trí Tuệ (2013), *Giáo trình Kiểm toán tài chính*, Nhà xuất bản Đại học Kinh tế quốc dân.
129. Nguyễn Thị Đào (2014), *Hoàn thiện tổ chức phân tích với việc tăng cường hiệu lực của kiểm toán nội bộ trong các doanh nghiệp xây lắp*, Luận án tiến sĩ, Đại học Kinh tế quốc dân, Hà Nội.
130. Nguyễn Thị Hồng Thúy (2010), *Tổ chức kiểm toán nội bộ trong các tập đoàn kinh tế Việt Nam*, Luận án tiến sĩ, Trường ĐH Kinh tế quốc dân, Hà Nội.
131. Nguyễn Thị Hồng Thúy (2013), “Một số vấn đề lựa chọn thuê ngoài dịch vụ kiểm toán nội bộ”, *Tạp chí Kinh tế và Phát triển*, số 196, kỳ 2, tháng 10 năm 2013, tr. 32-44
132. Nguyễn Thị Khánh Vân (2018), “Thực hiện nghiên cứu về thực trạng tổ chức hoạt động kiểm toán nội bộ tại các công ty Việt Nam”, *Tạp chí Tài chính*, số 677, kỳ 2 - 03/2018, tr.55-58.

133. Nguyễn Tô Tâm và Nguyễn Thị Thanh Diệp, 2014, “Đánh giá KTNB tại các công ty niêm yết trên sở giao dịch chứng khoán TP HCM”, *Tạp chí Kinh tế và Phát triển*, số đặc biệt tháng 2/2014, tr.78-85
134. Nguyễn Văn Thắng (2013), *Thực hành nghiên cứu trong kinh tế và quản trị kinh doanh*, Nhà xuất bản Đại học Kinh tế quốc dân.
135. NYSE (2002), *The Newyork stock exchange Rules* http://nyserules.nyse.com/NYSETools/PlatformViewer.asp?selectednode=chp_1_5_12_3&manual=%2Fnyse%2Frules%2Fnyse-rules%2F, truy cập ngày 22 tháng 10 năm 2017.
136. Paape, L., Scheffe, J. and Snoep, P. (2003), *The relationship between the internal audit function and corporate governance in the EU – a survey*, *International Journal of Auditing*, Vol. 7, No. 3, pp. 247-62
137. Penno, M. (1990), "Auditing for Performance Evaluation", *The Accounting Review*, Vol. 65, no. 3, pp. pp. 520-536.
138. Pickett K.H.S. (2004), *The Internal Auditor at Work – A Practical Guide to Everyday Challenges*, John Wiley and Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, 2004
139. Pickett K.H.S. (2010), *The internal audit handbook*, The 3rd edition, A John Wiley and Sons, Ltd., Publication
140. Peter Tickner (2011), *Considerations when outsourcing internal audit*, <http://www.qfinance.com/contentFiles/QF01/gsinzyar/10/0/considerations-when-outsourcing-internal-audit.pdf>, ngày truy cập 22 tháng 10 năm 2017.
141. Phan Trung Kiên (2008), *Hoàn thiện tổ chức kiểm toán nội bộ trong các công ty xây dựng Việt Nam*, Luận ánTiến sĩ, Đại học Kinh tế quốc dân, Hà Nội.
142. Phan Trung Kiên (2014), “Phát triển bộ phận kiểm toán nội bộ trong các doanh nghiệp Việt Nam”, *Tạp chí Kinh tế và Phát triển*, số 206 (II), 8/2014, tr. 63-71
143. Porter, Michael E. (1985), *Competitive advantage-creating and sustaining superior performance*, A division of macmillan, Inc. New York
144. Prawitt, D. F., Smith, J.L., and Wood, D.L. (2009), “Internal audit quality and earning management”, *The Accounting Review*, 84(4), pp.1255-1280.
145. PwC (2020), *Tài liệu tham khảo về kiểm toán nội bộ*, <https://www.pwc.com/vn/vn/publications/2020/pwc-vietnam-faq-hose.pdf>, truy cập ngày 15 tháng 4 năm 2020

146. Quốc hội (2014), *Luật Doanh nghiệp số 68/2014/QH13* ngày 26 tháng 11 năm 2014
147. Quốc hội (2015), *Luật Kế toán số 88/2015/QH13* ngày 20 tháng 11 năm 2015
148. Quốc hội (2020), *Luật Doanh nghiệp số 59/2020/QH14* ngày 17 tháng 06 năm 2020
149. Radu, M. (2012), "Corporate governance, internal audit and environmental audit- the performance tools in Romanian companies", *Accounting and Management Information Systems*, 11(1), pp. 112-130.
150. Raghunandan, K. R., Read, J. and Rama, D. V. (2001), "Audit committee composition, gray directors, and interaction", *Accounting Horizons*, Vol. 15, No. 2, pp. 105–118
151. Ramamoorti, S. (2003), "Internal auditing: history, evolution, and prospects", in Bailey, A.D., Gramling, A.A. and Ramamoorti, S. (Eds), *Research Opportunities in Internal Auditing*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, FL, pp. 1-23.
152. Rezaee, Z., Sharbatoghlie, A., Elam, R. & McMickle, P. L., (2002), "Continuous auditing: Building automated auditing capability", *Auditing*, 21(1), pp. 147-163.
153. Rose M. Thompson (2013), "A conceptual framework of potential conflicts with the role of the internal auditor in enterprise risk management", *Accounting and Finance Research*, Vol. 2, No. 3.
154. Ruud, T. F. (2003), "The internal audit function: An integral part of organizational governance", in Jr., A. D. B., Gramling, A. A. and Ramamoorti, S. (Eds.), *Research Opportunities in Internal Auditing*, The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, Florida.
155. San Miguel, J.G. and Govindarajan, V. (1984), "The contingent relationship between the controller and internal audit functions in large organizations", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 9 No. 2, pp. 179-188.
156. Sarens G. (2007), *The role of internal auditing in corporate governance: qualitative and quantitative insights on the influence of organisational characteristics*, The dissertation of Doctor in Applied Economics, Ghent University (Belgium).

157. Sarens, G. and Abdolmohammadi M.J. (2010), "Monitoring Effects of the Internal Audit Function: Agency Theory versus other Explanatory Variables", *Internal journal of Auditing*, 08 October 2010 <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2010.00419.x>
158. Sarens, G. (2009), "Editorial note – internal auditing research: where are we going?", *International Journal of Auditing*, Vol. 13 No. 1, pp. 1-7
159. Sarens, G. and De Beelde, I. (2006), "Internal auditors' perception about their role in risk management: a comparison between US and Belgian companies", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21 No. 1, pp. 63.
160. Sawyer, L.B.(2003), *Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing*, 5 ed, Altamonte Springs, Fla: Institute of Internal Auditors.
161. Sawyer, L.B. (1995), "An internal audit philosophy", *Internal Auditor*, pp. 46-55.
162. Sawyer, L. B., (1996). *The practice of modern internal auditing*, 4th Edition, Altamonte Springs, Florida: The Institute of Internal Auditors.
163. Selim. G and Yiannakas A., (2001), "Outsourcing the internal audit function: a survey of the UK public and private sectors", *International Journal of Auditing*, Vol. 5 No. 1, pp. 213-26
164. Spira, L.F. and Page, M. (2003), "Risk management: the reinvention of internal control and the changing role of internal audit", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 16 No. 4, pp. 640.
165. Spraakman, G. (1997), "Transaction cost economics: a theory for internal audit?", *Managerial Auditing Journal*, vol. 12, no. 7, pp. 323.
166. Staden, M., and Steyn, B, (2009), "The profile of the chief audit executive as a driver of internal audit quality", *African Journal of Business Management*, 3(13), pp.918-925.
167. Subramaniam N., McManus L., Zhang J. (2009), "Corporate governance, firm characteristics and risk management committee formation in Australian companies", *Managerial Auditing Journal*, 17 April 2009
168. Tamosiuniene, R., and Savcuk, O. (2007), "Internal Audit Subordination Principles for Lithuanian Companies", *Engineering Economics*, 5 (55), 37-43.
169. Van Peurse, K.A. (2004), "Internal auditors' role and authority – New Zealand evidence", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 19 No. 3, pp. 378-93.

170. Victor Z. Brink, Herbert Witt (2000), *Kiểm toán nội bộ hiện đại: Đánh giá các hoạt động và hệ thống kiểm soát* (bản dịch của Nguyễn Đình Hương và cộng sự), Nhà xuất bản Tài chính, Hà Nội.
171. Vietinbank Security (2019), *Báo cáo cập nhật ngành thép*, <https://www.vietinbank.vn/investmentbanking/resources/reports/072019-CTS-BCnganhthep.pdf>, truy cập ngày 08 tháng 11 năm 2019.
172. Vũ Thúy Hà (2016), “Nghiên cứu những nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán nội bộ trong các Tổng công ty thuộc Tập đoàn Than-Khoáng sản Việt Nam”, *Tạp chí Kinh tế và phát triển*, Số 228(II), tháng 6/2016, tr. 97-103.
173. Vũ Thúy Hà (2017), *Hoàn thiện kiểm toán nội bộ tại các Tổng công ty thuộc Tập đoàn Than khoáng sản Việt Nam*, Luận án tiến sĩ, Đại học Thương mại, Hà Nội.
174. Yu Tzu. C., Hanchung C., Rainbow K. C., and Wuchun C., (2019), “The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance”, *Journal of Contemporary Accounting and Economics*, 15, pp.10-19.
175. Wallace, W.A. and Kreutzfeldt, R.W. (1991), “Distinctive characteristics of entities with an internal audit department and the association of the quality of such departments with errors”, *Contemporary Accounting Research*, Vol.7 No.2, pp. 485-512.
176. Walter, O.B., and Guandaru, K.C, (2012), “A study to explore internal auditors’ compliance with Quality Assurance Standards: A case of state owned corporations in Kenya”, *International Journal of Research Studies in Management*, 1(1), pp.109-126.
177. Wang, X.(1997), “Development trends and future prospects of internal audit”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 12 Nos 4/5, pp. 200-204
178. Yee, C.S., Sujana, A., James, K., and Leung, J.K. (2008), “The perception of the Singaporean internal audit customers regarding the role and effectiveness of internal audit”, *Asian Journal of Business and Accounting*, 1(2), pp. 147-174.
179. Zwaan, L., Stewart, J. and Subramaniam, N. (2011), “Internal audit involvement in enterprise risk management”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 26, No. 7, pp. 586-604, Emerald Group Publishing Limited.

PHỤ LỤC

PHỤ LỤC 1-01: TỔNG HỢP CÁC NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG ĐẾN KHẢ NĂNG HIỆN HỮU CỦA KTNB TRONG doanh nghiệp
QUA CÁC NGHIÊN CỨU TRONG NƯỚC VÀ QUỐC TẾ

	Nhân tố	Biến quan sát (Proxy)	Phương pháp nghiên cứu	Chiều tác động	Mức độ ảnh hưởng	Nguồn
1	Quy mô doanh nghiệp	Tổng tài sản	Định lượng	Không có	Không có	Arena và Azzone (2007); Carcello và cộng sự (2005), Knechel và Willekens (2006), Hay và Davis (2004); Carey và cộng sự (2000)
		Tổng tài sản	Định lượng, hồi quy BL	Cùng chiều	Yếu	Goodwin và Kent (2004); Wallace và Kreutzfeldt (1991)
		Tổng tài sản (Doanh thu thuần, Vốn hóa thị trường)	Định lượng, hồi quy BL	Cùng chiều	Mạnh	Ismael (2013, 2018); Goodwin và Kent (2006);
		Doanh thu, sản lượng, số lao động	Định tính	Cùng chiều	Mạnh	Phan Trung Kiên, 2008
2	Tính chất phức tạp	Số phân đoạn hoạt động	Định lượng	Cùng chiều	Yếu	Carcello và cộng sự (2005), Arena và Azzone (2007), Wallace và Kreutzfeldt (1991), Michael B. Adams, (1994), Knechel và Willekens (2006), Hay và Davis (2004)
		Số phân khúc hoạt động	Định lượng, hồi quy BL	Cùng chiều	Yếu	Goodwin và Kent (2006); Ismael. (2013), (2018)
		Số công ty con	Định lượng, hồi quy BL	Cùng chiều	Yếu	Ismael. (2013), (2018)
		Mô hình và cơ cấu tổ chức	Định tính	Cùng chiều		Phan Trung Kiên, 2008; Nguyễn Thị Hồng Thuý, 2010
		Đặc điểm phân bố địa bàn	Định tính	Cùng chiều		Phan Trung Kiên, 2008; Nguyễn Thị Hồng Thuý, 2010
3	Sự tồn tại của một UBKT	Biến giả	Định lượng, hồi quy BL			Ismael. (2013), (2018)
		Biến giả	Định lượng, hồi quy BL	Cùng chiều	Mạnh	Knechel và Willekens (2006); Goodwin và Kent (2006)
4	Hiệu lực của UBKT	Quy mô UBKT	Định lượng, hồi quy BL	Cùng chiều	Mạnh	Ismael. (2013), (2018)
		Tỉ lệ Thành viên UBKT độc lập.		Cùng chiều	Mạnh	Goodwin và Yeo (2001) (100% độc lập)

		Tỉ lệ thành viên có chuyên môn về kế toán tài chính		Không có	Không có	Goodwin và Kent (2006)
		Số cuộc họp trong năm	Định lượng, hồi quy BL	Ngược chiều	Yếu	Goodwin và Kent (2006)
			Định lượng, hồi quy BL	Ngược chiều	Yếu	Goodwin và Kent (2006)
			Định lượng, hồi quy BL	Cùng chiều	Mạnh	Ismael. (2013), (2018)
	Chủ tịch HĐQT độc lập	Biến giả	Định lượng, hồi quy BL	Cùng chiều	Mạnh	Goodwin và Kent (2006)
		Biến giả	Định lượng, hồi quy BL	Ngược chiều	Yếu	Ismael. (2013), (2018)
	Thành viên HĐQT độc lập	Tỉ lệ thành viên HĐQT độc lập	Định lượng	Không có	Không có	Goodwin và Kent (2006)
5		Tỉ lệ thành viên HĐQT độc lập	Định lượng	Ngược chiều	Yếu	Ismael. (2013), (2018);
	Vốn của HĐQT	Biến giả	Định lượng	Không có	Không có	Goodwin và Kent (2006)
		= 1 khi cổ phần của HĐQT > 5% và = 0 khi ngược lại.	Định lượng	Ngược chiều	Mạnh	Ismael. (2013), (2018);
	Mức tập trung cổ đông	Tỉ lệ cổ phần nắm giữ bởi 20 cổ đông lớn nhất	Định lượng	Không có	Không có	Goodwin và Kent (2006)
		Tỉ lệ cổ phần đang lưu hành của cổ đông lớn từ 3%	Định lượng	Cùng chiều	Yếu	Ismael. (2013), (2018);
6	NQL quản lý không có quan hệ gia đình trong công ty		Định lượng	Không có	Không có	Carey và cộng sự (2000)
	NQL không có quan hệ gia đình trong BDH		Định lượng	Không có	Không có	Carey và cộng sự (2000)
	Đặc điểm rủi ro của doanh nghiệp					Carcello và cộng sự (2005)
7	Tồn tại một ủy ban QLRR	Biến giả		Không có	Không có	Knechel và Willekens (2006)
		Biến giả		Cùng chiều	Mạnh	Ismael. (2013), (2018); Goodwin và Kent (2006)
	Sử dụng quy trình QLRR	Biến giả		Cùng chiều	Mạnh	Goodwin và Kent (2006)
	Mức độ đầu tư vào Tài sản	Giá trị TSCD/tổng tài sản		Ngược	Mạnh	Goodwin và Kent (2006)

8	tại chỗ						
	Lĩnh vực hoạt động	Hoạt động TCNH: biến giả		Cùng chiều	Mạnh		Arena và Azzone (2007)
		Hoạt động TCNH: biến giả		Cùng chiều	Mạnh		Goodwin và Kent (2006)
	Dòng tiền hoạt động(OCF)	Tỉ lệ dòng tiền hoạt động/Tổng tài sản (OCF)		Cùng chiều	Mạnh		Goodwin và Kent (2006);Carcello và cộng sự (2005), Knechel và Willekens (2006), Hay và Davis (2004)
9	NPTThu và HTK	Tỉ lệ NPTThu và HTK/Tổng TS;	Định lượng	Cùng chiều	Mạnh		Ismael. (2013), (2018); Carcello và cộng sự (2005), Knechel và Willekens (2006), Hay và Davis (2004)
	Đòn bẩy (Hệ số nợ)	Mức nợ/Tổng TS (NDH/Tổng tài sản)	Định tính	Cùng chiều			Jensen và Meckling (1976)
		Mức nợ/Tổng TS (NDH/Tổng tài sản)	Định lượng	Không có	Không có		Goodwin và Kent (2006) ;Carey và cộng sự (2000)
		Mức nợ/Tổng TS (NDH/Tổng tài sản)	Định lượng	Cùng chiều	Mạnh		Hay và Davis (2004)
10	Phí kiểm toán		Định lượng	Không có	Không có		Goodwin và Kent (2006)
	Chi phí-lợi ích	Định tính	Định tính				Phan Trung Kiên, 2008
	Phí kiểm toán	Tỉ lệ phí kiểm toán ngoài/Tổng tài sản	Định lượng	Ngược chiều	Yếu		Ismael. (2013), (2018);
	Khả năng chi trả cho việc giám sát		Định lượng				Carcello và cộng sự (2005)
11	Sử dụng Big4, Big 5	<i>Biến giả: sử dụng Big 5</i>	Định lượng	Không có	Không có		Goodwin và Kent (2006)
	Mối liên kết với IIA	<i>Biến giả: sử dụng Big 4</i>	Định lượng	Cùng chiều	Yếu		Ismael. (2013), (2018);
	Mức độ phát triển và hội nhập chung		Định lượng	Không có	Không có		Arena và Azzone (2007)
	Quan điểm của nhà quản lý	Mối lo ngại về sự phức tạp, quan liêu	Định tính				Phan Trung Kiên, 2008; Nguyễn Thị Hồng Thuý, 2010
11	Nhu cầu của quản lý	Mối lo ngại về lợi ích và chi phí	Định lượng	Ngược chiều	Mạnh		Arena và Azzone (2007)
	Nhận thức của nhà quản lý		Định tính				Phan Trung Kiên, 2008; Nguyễn Thị Hồng Thuý, 2010
			Định tính				Nguyễn Thị Hồng Thuý, 2014, Phan Trung Kiên, 2008;

PHỤ LỤC 1-02: TỔNG HỢP CÁC NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG ĐẾN HIỆU LỰC CỦA KTNB TRONG doanh nghiệp
QUA CÁC NGHIÊN CỨU TRONG NƯỚC VÀ QUỐC TẾ

Nhân tố	Nhân tố và thang đo	Tác động đến hiệu lực KTNB		Nội dung	Phương pháp	Nguồn
		Trực tiếp	Gián tiếp			
A.	Các yếu tố bên trong, thuộc về KTNB, là đặc điểm của KTNB					
	Số KTVNB	x		Có ảnh hưởng tích cực đến hiệu lực của KTNB trong các công ty lớn của Italia	Định lượng	Arena và Azzone (2009)
	Số KTVNB	x		Có ảnh hưởng đáng kể đến hiệu lực của KTNB trong các doanh nghiệp niêm yết của Anh (3 vai trò: KSNB, QTDN, QLRR)	Định lượng	Ismael (2013)
	Số KTVNB		x	Ảnh hưởng tích cực đến chất lượng KTNB của tổ chức khu vực công Á Rập	Định tính	Alzeban và Gwilliam (2014)
	Mức đầu tư cho KTNB		x	Ảnh hưởng đến vai trò của KTNB trong việc thực hiện các mục tiêu hoạt động, báo cáo và tuân thủ của doanh nghiệp	Định lượng	Yu và cộng sự (2019)
Quy mô KTNB	Số KTVNB		x	Ảnh hưởng tích cực đến những đóng góp của KTNB trong kiểm toán BCTC (đo bằng quan điểm của KTV) của các công ty niêm yết tại Malaysia	Định lượng	Zain và Stewart (2006)
	Năng lực chuyên môn của KTVNB	x		Có ảnh hưởng tích cực đến hiệu lực của KTNB trong các tổ chức của Israel	Định lượng	Sayag (2010)
	Năng lực của KTVNB	x		Có ảnh hưởng đáng kể đến hiệu lực của KTNB trong các doanh nghiệp niêm yết của Anh (3 vai trò: KSNB, QTDN, QLRR)	Định lượng	Ismael (2013)
	Năng lực		x	Ảnh hưởng quan trọng đến vai trò KTNB đối với công việc kiểm toán ngoài tại các công ty Ả Rập Saudi.	Định lượng	Al-Twaijry và cộng sự (2003)
	Năng lực KTVNB		x	Ảnh hưởng tích cực đến chất lượng KTNB của tổ chức khu vực công Á Rập	Định tính	Alzeban và Gwilliam (2014)
Năng lực KTVNB	Năng lực chuyên môn của KTVNB		x	Ảnh hưởng đến việc thực hiện chức năng, vai trò của KTNB (một biểu hiện của tính hiệu lực) tại các tổ chức khu vực công và các KTV thuộc kiểm toán Nhà nước của Ả-rập Xê Út	Định lượng	Alzeban và Gwilliam (2013)

	Năng lực chuyên môn		x	Ảnh hưởng đến chất lượng KTNB tại các công ty tài chính	Định tính	Lê Thị Thu Hà (2011)
	Năng lực chuyên môn		x	Ảnh hưởng đến chất lượng KTNB tại các DNNY	Định tính	Nguyễn Thị Thu Thủy (2016)
	Kinh nghiệm của KTVNB		x	Không có ảnh hưởng đáng kể đến đóng góp của KTNB trong kiểm toán BCTC (đồ bảng quan điểm của KTV) của các công ty niêm yết tại Malaysia	Định lượng	Zain và Stewart (2006)
	Kinh nghiệm KTVNB		x	Không có ảnh hưởng đến hiệu lực của KSNB và sự hài lòng của UBKT trong các công ty ở Bỉ	Định lượng	Sarens và cộng sự (2009)
	Kinh nghiệm làm việc		x	Ảnh hưởng quan trọng đến vai trò KTNB đối với công việc kiểm toán ngoài tại các công ty Ả Rập Saudi.	Định lượng	Al-Twaijry và cộng sự (2003)
	Kinh nghiệm của KTVNB		x	Ảnh hưởng mạnh nhất đến chất lượng kiểm toán	Hỗn hợp	Vũ Thúy Hà (2016,2017)
	Kinh nghiệm		x	Ảnh hưởng đến vai trò của KTNB trong việc thực hiện các mục tiêu hoạt động, báo cáo và tuân thủ của doanh nghiệp	Định lượng	Yu và cộng sự (2019)
	Kinh nghiệm công tác		x	Ảnh hưởng lớn đến chất lượng KTNB tại các tập đoàn kinh tế Việt Nam	Định tính	Nguyễn Thị Hồng Thúy (2010)
	Kinh nghiệm của KTVNB		x	Ảnh hưởng đến chất lượng KTNB tại các DNNY	Định tính	Nguyễn Thị Thu Thủy (2016)
	Kỹ năng		x	Không có tác động đến KSNB, QLRR, quy trình quản trị	Định tính	Sarens (2009)
	Kỹ năng	x		Tác động tích cực đến hiệu lực của KSNB và sự hài lòng của UBKT trong các công ty ở Bỉ	Định lượng	Sarens và cộng sự (2009)
	Trình độ KTV (thành thạo)	x		Có ảnh hưởng lớn nhất trong các yếu tố đến hiệu lực của KTNB trong các (DNNN rõ hơn DNTN)	Định lượng	Mihret (2010)
	Thẩm quyền của KTNB	x		Có ảnh hưởng tích cực đến hiệu lực của KTNB trong các doanh nghiệp Hy Lạp niêm yết trên sàn chứng khoán Athens	Định lượng	Drogalas và cộng sự (2015)
	Là thành viên của IIA		x	Không có ảnh hưởng đến vị thế và năng lực của KTVNB trong các công ty cỡ vừa của Hoa Kỳ	Hỗn hợp	Myers và Gramling (1997)
	Thời gian là thành viên IIA		x	Ảnh hưởng tích cực đến việc sử dụng tiêu chuẩn IIA về hiệu lực KTNB tại các doanh nghiệp Australia, New Zealand, Canada, Anh và Hoa Kỳ	Định lượng	Abdolmohammadi (2012)
	Là thành viên của IIA	x		Có ảnh hưởng tích cực đến hiệu lực của KTNB trong các công ty lớn của Italia	Định lượng	Arena và Azzone (2009)
	Có chứng chỉ IIA		x	Tạo thuận lợi cho vị thế và năng lực của KTVNB trong các công ty cỡ vừa của Hoa Kỳ	Hỗn hợp	Myers và Gramling (1997)

	Chứng nhận KTNB của IIA		x	Ảnh hưởng tích cực đến việc sử dụng tiêu chuẩn IIA về hiệu lực KTNB tại các doanh nghiệp Australia, New Zealand, Canada, Anh và Hoa Kỳ	Định lượng	Abdolmohammadi (2012)
	Chứng chỉ chuyên môn		x	Ảnh hưởng đến vai trò của KTNB trong việc thực hiện các mục tiêu hoạt động, báo cáo và tuân thủ của doanh nghiệp	Định lượng	Yu và cộng sự (2019)
	Chứng chỉ, bằng cấp nghề nghiệp		x	Ảnh hưởng đến chất lượng KTNB tại các DNYY	Định tính	Nguyễn Thị Thu Thủy (2016)
	Quá trình đào tạo		x	Không có ảnh hưởng đến hiệu lực của KSNB và sự hài lòng của UBKT trong các công ty ở Bỉ	Định lượng	Sarens và cộng sự (2009)
	Số giờ đào tạo KTVNB hàng năm		x	Ảnh hưởng lớn đến chất lượng KTNB tại các tập đoàn kinh tế Việt Nam	Định tính	Nguyễn Thị Hồng Thúy (2010)
	Thời gian đào tạo KTVNB		x	Ảnh hưởng tích cực đến việc sử dụng tiêu chuẩn IIA về hiệu lực KTNB tại các doanh nghiệp Australia, New Zealand, Canada, Anh và Hoa Kỳ	Định lượng	Abdolmohammadi (2012)
	Đào tạo chuyên môn		x	Ảnh hưởng đến vai trò của KTNB trong việc thực hiện các mục tiêu hoạt động, báo cáo và tuân thủ của doanh nghiệp	Định lượng	Yu và cộng sự (2019)
	Trình độ giáo dục		x	Ảnh hưởng lớn đến chất lượng KTNB tại các tập đoàn kinh tế Việt Nam	Định tính	Nguyễn Thị Hồng Thúy (2010)
	Kiến thức		x	Không có tác động đến KSNB, QLRR, quy trình quản trị	Định tính	Sarens (2009)
	Sự chuyên nghiệp		x	Không có ảnh hưởng đến hiệu lực của KSNB và sự hài lòng của UBKT trong các công ty ở Bỉ	Định lượng	Sarens và cộng sự (2009)
	Trình độ KTV (chuyên nghiệp)	x		Có ảnh hưởng lớn nhất trong các yếu tố đến hiệu lực của KTNB trong các (DNNN rõ hơn DNNTN)	Định lượng	Mihret (2010)
	Độc lập, khách quan	x		Có ảnh hưởng đáng kể đến hiệu lực của KTNB trong các doanh nghiệp niêm yết của Anh (3 vai trò: KSNB, QTDN, QLRR)	Định lượng	Ismael (2013)
	Độc lập trong tổ chức KTNB (3 khâu)	x		Có ảnh hưởng tích cực đến hiệu lực của KTNB trong các tổ chức của Israel	Định lượng	Sayag (2010)
	Độc lập, khách quan	x		Có ảnh hưởng lớn nhất trong các yếu tố đến hiệu lực của KTNB trong các (DNNN rõ hơn DNNTN)	Định lượng	Mihret (2010)
	Tính độc lập KTNB	x		Có ảnh hưởng quan trọng nhất đến hiệu lực của KTNB trong các doanh nghiệp Hy Lạp niêm yết trên sàn chứng khoán Athens	Định lượng	Drogalas và cộng sự (2015)
	Tính độc lập, khách quan		x	Không có tác động đến KSNB, QLRR, quy trình quản trị	Định tính	Sarens (2009)
	Tính khách quan		x	Ảnh hưởng quan trọng đến vai trò KTNB đối với công việc kiểm	Định lượng	Al-Twajry và cộng sự

	Tính độc lập của KTNB			toán ngoài tại các công ty Ả Rập Saudi.	Ảnh hưởng tích cực đến chất lượng KTNB của tổ chức khu vực công Ả Rập	Định tính	Alzeban và Gwilliam (2014)
	Tính độc lập, khách quan		x		Không có ảnh hưởng đến việc thực hiện chức năng, vai trò của KTNB tại các tổ chức khu vực công Ả-rập Xê Út	Định lượng	Alzeban và Gwilliam (2013)
	Tính độc lập của KTNB		x		Không có ảnh hưởng đến chất lượng BCTC -một trong những mục tiêu đảm bảo của KTNB tại công ty lớn thuộc nhóm FORTUNE 1000	Định lượng	Abbott và cộng sự (2016)
	Tính độc lập, khách quan		x		Ảnh hưởng lớn đến chất lượng KTNB tại các tập đoàn kinh tế Việt Nam	Định tính	Nguyễn Thị Hồng Thúy (2010)
	Tính độc lập, khách quan		x		Ảnh hưởng đến chất lượng KTNB tại các công ty tài chính	Định tính	Lê Thị Thu Hà (2011)
	HĐQT bổ nhiệm, miễn nhiệm trưởng KTNB		x		Ảnh hưởng đến chất lượng KTNB tại các DNYY	Định tính	Nguyễn Thị Thu Thủy (2016)
	Báo cáo chuyên môn cho BKS		x		Ảnh hưởng đến chất lượng KTNB tại các DNYY	Định tính	Nguyễn Thị Thu Thủy (2016)
	Quy trình hoạt động KTNB	x			Có ảnh hưởng tích cực đến hiệu lực của KTNB trong các công ty lớn của Italia	Định lượng	Arena và Azzone (2009)
	Phạm vi kiểm toán	x			Không có ảnh hưởng đáng kể đến hiệu lực của KTNB trong doanh nghiệp	Định lượng	Mihret (2010)
	Phương pháp kỹ thuật KTNB	x			Có ảnh hưởng đáng kể đến hiệu lực của KTNB trong các doanh nghiệp niêm yết của Anh (3 vai trò: KSNB, QTDN, QLRR)	Định lượng	Ismael (2013)
Phương pháp KTNB	Phương pháp, kỹ thuật KTNB		x		Không có tác động đến KSNB, QLRR, quy trình quản trị	Định tính	Sarens (2009)
	Chất lượng BCKT và thực hiện khuyến nghị	x			Không có ảnh hưởng đáng kể đến hiệu lực của KTNB trong doanh nghiệp	Định lượng	Mihret (2010)
	Chất lượng KHKT và thực hiện KHKT	x			Không có ảnh hưởng đáng kể đến hiệu lực của KTNB trong doanh nghiệp	Định lượng	Mihret (2010)
	Chất lượng KTNB	x			Có ảnh hưởng tích cực đến hiệu lực của KTNB trong các doanh nghiệp Hy Lạp niêm yết trên sàn chứng khoán Athens	Định lượng	Drogalas và cộng sự (2015)
	Chất lượng của công việc KTNB	x			Có ảnh hưởng tích cực đến hiệu lực của KTNB trong các tổ chức của Israel	Định lượng	Sayag (2010)
	Chất lượng KTNB		x		Tác động tích cực đến KSNB, QLRR, quy trình quản trị	Định tính	Sarens (2009)

B .	Các yếu tố bên ngoài, thuộc về môi trường của KTNB						
Sự hỗ trợ, ủng hộ đối với KTNB	Sự ủng hộ của ban quản lý	x		Có ảnh hưởng tích cực đến hiệu lực của KTNB trong các doanh nghiệp Hy Lạp niêm yết trên sàn chứng khoán Athens	Định lượng	Drogalas và cộng sự (2015)	
	Sự ủng hộ từ các lãnh đạo cấp cao	x		Có ảnh hưởng lớn nhất trong các yếu tố đến hiệu lực của KTNB trong các tổ chức của Israel	Định lượng	Sayag (2010)	
	Sự hỗ trợ của quản lý		x	Ảnh hưởng quan trọng nhất đến chất lượng KTNB của tổ chức khu vực công Á Rập	Định tính	Alzeban và Gwilliam (2014)	
	Sự hỗ trợ của ban quản lý		x	Không có ảnh hưởng đến việc thực hiện chức năng, vai trò của KTNB tại các tổ chức khu vực công Á-rập Xê Út	Định lượng	Alzeban và Gwilliam (2013)	
	Quan điểm của nhà quản lý		x	Ảnh hưởng đến hiệu quả tổ chức KTNB tại các công ty niêm yết	Hỗn hợp	Nguyễn Thị Khánh Vân (2018)	
Mối quan hệ	KTVNB tham gia vào QLRR	x		Có ảnh hưởng tích cực đến hiệu lực của KTNB trong các công ty lớn của Italia	Định lượng	Arena và Azzone (2009)	
	UBKT tham gia vào KTNB	x		Có ảnh hưởng tích cực đến hiệu lực của KTNB trong các công ty lớn của Italia	Định lượng	Arena và Azzone (2009)	
	Các liên kết tổ chức	x		Có ảnh hưởng tích cực đến hiệu lực của KTNB trong các công ty lớn của Italia	Định lượng	Arena và Azzone (2009)	
	Quan hệ của KTNB với bên trong và bên ngoài		x	Ảnh hưởng tích cực đến chất lượng KTNB của tổ chức khu vực công Á Rập	Định tính	Alzeban và Gwilliam (2014)	
	Quan hệ giữa các tổ chức được kiểm toán và KTNB		x	Không có ảnh hưởng đến việc thực hiện chức năng, vai trò của KTNB tại các tổ chức khu vực công Á-rập Xê Út	Định lượng	Alzeban và Gwilliam (2013)	
	Các nhân tố về công ty (Likert 5 điểm)		x	Không có ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán	Hỗn hợp	Vũ Thúy Hà (2016, 2017)	

PHỤ LỤC 3.01- TỔNG HỢP NHẬN TÓ-BIẾN QUAN SÁT VÀ THANG ĐO TRONG MÔ HÌNH 1.0					
STT	Nhân tố	Mã hóa	Đo lường	Nguồn	Ảnh hưởng dự kiến
1	Quy mô doanh nghiệp	Tongtaisan	Tổng tài sản (nghìn tỉ đồng)	Ismael. (2013); Goodwin và Kent (2006), Carcello và cộng sự (2005), Knechel và Willekens (2006), Hay và Davis (2004), Wallace và Kreutzfeldt (1991)	Thuận chiều
2	Công ty con	CTC	Số công ty con, đơn vị trực thuộc	Ismael (2013); Goodwin và Kent (2006), Carcello và cộng sự (2005), Arena và Azzone (2007), Wallace và Kreutzfeldt (1991), Adams, (1994), Knechel và Willekens (2006)	Thuận chiều
3	Chuỗi giá trị	CGT	Số khâu trong chuỗi giá trị ngành thép mà doanh nghiệp tham gia vào (từ 1 đến 6)	Nghiên cứu định tính	Thuận chiều
4	Loại hình pháp lý	DNNY	1=DNTN, 2= TNHH, 3=Liên doanh, 4=CTCP chưa niêm yết, 5= CTCP niêm yết	Nghiên cứu định tính	Thuận chiều
5	Chủ tịch độc lập	CTĐL	Biến giả: = 1 nếu chủ tịch độc lập, = 0 nếu chủ tịch không độc lập	Ismael. (2013), Goodwin và Kent (2006)	Thuận chiều
6	Vốn của HĐQT	VON	Biến giả: = 1 khi cổ phần của HĐQT > 5% và = 0 khi ngược lại.	Ismael. (2013)	Ngược chiều
7	Tồn tại UBKT	UBKT	Biến giả = 1 khi tồn tại UBKT, = 0 nếu ngược lại	Goodwin và Kent (2006), Knechel và Willekens (2006)	Thuận chiều
8	Tồn tại một UB QLRR	UBRR	Biến giả = 1 khi tồn tại UBRR, = 0 nếu ngược lại	Ismael. (2013); Goodwin và Kent (2006)	Thuận chiều
9	Tồn tại một qui trình QLRR	QuitrinhQLRR	Biến giả = 1 khi tồn tại qui trìnhQLRR, = 0 nếu ngược lại	Ismael. (2013); Goodwin và Kent (2006)	Thuận chiều
10	Tỉ lệ nợ phải thu và hàng tồn kho	N&H	Tỉ lệ Nợ phải thu và hàng tồn kho trong tổng tài sản	Carcello và cộng sự (2005), Knechel và Willekens (2006), Hay và Davis (2004)	Thuận chiều
11	Hệ số nợ	HSN	Tỉ lệ nợ phải trả trong tổng nguồn vốn	Ismael. (2013); Carey và cộng sự (2000): Hay và Davis (2004):	Thuận chiều
12	Sử dụng dịch vụ của Big 4	Big 4	Biến giả: Có sử dụng: =1, không sử dụng: =0	Ismael. (2013), Goodwin và Kent (2006)	
13	Sự ủng hộ của nhà quản trị	Ungho	Biến giả = 1 khi ủng hộ, = 0 nếu ngược lại	Nghiên cứu định tính	Thuận chiều
14	Mức độ hội nhập	XNK	Tỉ lệ giá trị xuất nhập khẩu bình quân	Nghiên cứu định tính	Thuận chiều

PHỤ LỤC số 3.02-DANH SÁCH DOANH NGHIỆP THAM GIA KHẢO SÁT

STT	TÊN DOANH NGHIỆP	ĐỊA BÀN	LOẠI HÌNH
1	CÔNG TY CỔ PHẦN THÉP PHƯƠNG BẮC	BẮC GIANG	CỔ PHẦN
2	CÔNG TY CỔ PHẦN KHOÁNG SẢN VÀ LUYỆN KIM BẮC Á (BAM-HNX)	BẮC KẠN	DNNY
3	CÔNG TY CỔ PHẦN LUYỆN CÁN THÉP SÓC SƠN	BẮC NINH	CỔ PHẦN
4	CÔNG TY CỔ PHẦN TÔN MẠ MÀU FUJITON	BẮC NINH	CỔ PHẦN
5	CÔNG TY TNHH KIM TÍN STEEL	BẮC NINH	TNHH
6	CÔNG TY TNHH QUỐC TẾ TYG	BẮC NINH	TNHH
7	CÔNG TY TNHH SẢN XUẤT VÀ THƯƠNG MẠI THÉP HIỆN ĐƯỜNG	BẮC NINH	TNHH
8	CÔNG TY TNHH SẢN XUẤT VÀ THƯƠNG MẠI THÉP HIỆP NGHĨA	BẮC NINH	TNHH
9	CÔNG TY TNHH SẢN XUẤT VÀ THƯƠNG MẠI THÉP XUÂN THẬN	BẮC NINH	TNHH
10	CÔNG TY TNHH THÉP CHÍNH HƯNG	BẮC NINH	TNHH
11	CÔNG TY TNHH THÉP ĐẶC BIỆT HÙNG PHONG	BẮC NINH	TNHH
12	CÔNG TY TNHH THÉP HẢI ĐĂNG PHÁT	BẮC NINH	TNHH
13	CÔNG TY TNHH THÉP MINH TÚ	BẮC NINH	TNHH
14	CÔNG TY TNHH THÉP VIỆT PHÁP	BẮC NINH	TNHH
15	CÔNG TY TNHH XUẤT NHẬP KHẨU THÉP TRUNG TÍN	BẮC NINH	TNHH

16	CÔNG TY CỔ PHẦN GANG THÉP CAO BẢNG	CAO BẢNG	CỔ PHẦN
17	CÔNG TY CỔ PHẦN NAM VANG HÀ NAM	HÀ NAM	CỔ PHẦN
18	CÔNG TY CỔ PHẦN THÉP HƯNG THỊNH	HÀ NAM	CỔ PHẦN
19	CÔNG TY TNHH KẾT CẤU THÉP HỒNG PHÚC	HÀ NAM	TNNH
20	CÔNG TY CỔ PHẦN XUẤT NHẬP KHẨU THÉP BÌNH PHÁT	HÀ NỘI	CỔ PHẦN
21	CÔNG TY CỔ PHẦN ĐẦU TƯ PHÁT TRIỂN CÔNG NGHIỆP	HÀ NỘI	CỔ PHẦN
22	CÔNG TY CỔ PHẦN KIM KHÍ HÀ NỘI	HÀ NỘI	CỔ PHẦN
23	CÔNG TY CỔ PHẦN KINH DOANH THÉP HÌNH	HÀ NỘI	CỔ PHẦN
24	CÔNG TY CỔ PHẦN KHOÁNG SẢN VÀ LUYỆN KIM VIỆT NAM	HÀ NỘI	CỔ PHẦN
25	CÔNG TY CỔ PHẦN QUỐC TẾ SƠN HÀ	HÀ NỘI	CỔ PHẦN
26	CÔNG TY CỔ PHẦN SẢN XUẤT VÀ THƯƠNG MẠI THÉP PHÚ THÀNH	HÀ NỘI	CỔ PHẦN
27	CÔNG TY CỔ PHẦN TẬP ĐOÀN ĐẠI DƯƠNG	HÀ NỘI	CỔ PHẦN
28	CÔNG TY CỔ PHẦN TẬP ĐOÀN ĐỒNG THIÊN PHÚ	HÀ NỘI	CỔ PHẦN
29	CÔNG TY CỔ PHẦN THÉP BẮC VIỆT (UPCOM-BVG)	HÀ NỘI	DNNY
30	CÔNG TY CỔ PHẦN THÉP CÔNG NGHIỆP HÀ NỘI	HÀ NỘI	CỔ PHẦN
31	CÔNG TY CỔ PHẦN THÉP TÂN ĐẠI PHÁT	HÀ NỘI	CỔ PHẦN
32	CÔNG TY CỔ PHẦN THÉP VẠN LỢI	HÀ NỘI	CỔ PHẦN
33	CÔNG TY CỔ PHẦN THƯƠNG MẠI DỊCH VỤ HÀ NỘI (HANITSCO)	HÀ NỘI	CỔ PHẦN

34	CÔNG TY CỔ PHẦN THƯƠNG MẠI VÀ SẢN XUẤT TÔN TÂN PHƯỚC KHANH	HÀ NỘI	CỔ PHẦN
35	CÔNG TY CỔ PHẦN VẬT TƯ THÉP MIỀN BẮC	HÀ NỘI	CỔ PHẦN
36	CÔNG TY CỔ PHẦN VẬT TƯ VÀ THIẾT BỊ TOÀN BỘ	HÀ NỘI	CỔ PHẦN
37	CÔNG TY TNHH KIM KHÍ HOÀNG CHUÔNG	HÀ NỘI	TNHH
38	CÔNG TY TNHH KIM KHÍ NAM CƯỜNG	HÀ NỘI	TNHH
39	CÔNG TY TNHH MTV THÉP PHÚC TIẾN	HÀ NỘI	TNHH
40	CÔNG TY TNHH MTV THÉP TECHMART	HÀ NỘI	TNHH
41	CÔNG TY TNHH TAM LONG	HÀ NỘI	TNHH
42	CÔNG TY TNHH THÉP HÌNH ĐỨC GIANG	HÀ NỘI	TNHH
43	CÔNG TY TNHH THÉP VSC POSCO	HÀ NỘI	TNHH
44	CÔNG TY TNHH THƯƠNG MẠI VĨNH LONG	HÀ NỘI	TNHH
45	TỔNG CÔNG TY THÉP VIỆT NAM -CTCP (VNSTEEL) (TVN-UPCOM)	HÀ NỘI	DNNY
46	CÔNG TY CỔ PHẦN KẾT CẤU THÉP VÀ THIẾT BỊ NẶNG VIỆT NAM	HẢI DƯƠNG	CỔ PHẦN
47	CÔNG TY CỔ PHẦN THÉP ÓNG VẠN XUÂN	HẢI DƯƠNG	CỔ PHẦN
48	CÔNG TY CỔ PHẦN VẬT TƯ KỸ THUẬT CÔNG NGHIỆP TMT VIỆT NAM	HẢI DƯƠNG	CỔ PHẦN
49	CÔNG TY CỔ PHẦN PHÁT TRIỂN CÔNG NGHIỆP VIỆT Á	HẢI PHÒNG	CỔ PHẦN
50	CÔNG TY CỔ PHẦN SẢN XUẤT VÀ KINH DOANH KIM KHÍ KKC (KKC-HNX)	HẢI PHÒNG	DNNY
51	CÔNG TY CỔ PHẦN THÉP CỬU LONG VINASHIN	HẢI PHÒNG	CỔ PHẦN

52	CÔNG TY CỔ PHẦN THÉP ĐÌNH VŨ	HẢI PHÒNG	CỔ PHẦN
53	CÔNG TY CỔ PHẦN THÉP HPSC	HẢI PHÒNG	CỔ PHẦN
54	CÔNG TY CỔ PHẦN THÉP HÙNG CUÔNG	HẢI PHÒNG	CỔ PHẦN
55	CÔNG TY CỔ PHẦN THÉP MIỀN BẮC	HẢI PHÒNG	CỔ PHẦN
56	CÔNG TY CỔ PHẦN THÉP THẮNG LONG KANSAI	HẢI PHÒNG	CỔ PHẦN
57	CÔNG TY CỔ PHẦN THÉP VẠN LỢI	HẢI PHÒNG	CỔ PHẦN
58	CÔNG TY CỔ PHẦN THÉP VIỆT NHẬT (HPS)	HẢI PHÒNG	CỔ PHẦN
59	CÔNG TY CỔ PHẦN THÉP VIỆT TRUNG	HẢI PHÒNG	CỔ PHẦN
60	CÔNG TY TNHH CÔNG NGHIỆP – THƯƠNG MẠI THÁI SƠN	HẢI PHÒNG	TNHH
61	CÔNG TY TNHH CƠ KHÍ VIỆT NHẬT	HẢI PHÒNG	TNHH
62	CÔNG TY TNHH LIÊN DOANH SẢN XUẤT THÉP VIỆT ÚC	HẢI PHÒNG	TNHH
63	CÔNG TY TNHH LIÊN DOANH THÉP VIỆT HÀN (VPS)	HẢI PHÒNG	TNHH
64	CÔNG TY TNHH ỐNG THÉP 190	HẢI PHÒNG	TNHH
65	CÔNG TY TNHH ỐNG THÉP VIỆT NAM (VINAPIPE)	HẢI PHÒNG	TNHH
66	CÔNG TY TNHH THÉP DONGBU VIỆT NAM	HẢI PHÒNG	TNHH
67	CÔNG TY TNHH THÉP KẾT CẤU SSE	HẢI PHÒNG	TNHH
68	CÔNG TY TNHH THÉP VINAUSTEEL	HẢI PHÒNG	TNHH
69	CÔNG TY CỔ PHẦN QUỐC TẾ PHƯƠNG ANH	HUNG YÊN	CỔ PHẦN

70	CÔNG TY CỔ PHẦN TẬP ĐOÀN HOÀ PHÁT (HPG-HOSE)		HUNG YÊN	DNNY
71	CÔNG TY CỔ PHẦN TẬP ĐOÀN THIÊN QUANG		HUNG YÊN	CỔ PHẦN
72	CÔNG TY CỔ PHẦN THÉP DỰ ỨNG LỰC VIỆT NHẬT		HUNG YÊN	CỔ PHẦN
73	CÔNG TY CỔ PHẦN THÉP VIỆT Ý (VIS-HOSE)		HUNG YÊN	DNNY
74	CÔNG TY TNHH CÔNG NGHIỆP CHÍNH ĐẠI		HUNG YÊN	CỔ PHẦN
75	CÔNG TY TNHH INOX THÀNH NAM		HUNG YÊN	TNHH
76	CÔNG TY TNHH SẢN XUẤT KẾT CẤU THÉP THÀNH LONG		HUNG YÊN	TNHH
77	CÔNG TY TNHH SẢN XUẤT VÀ THƯƠNG MẠI MINH NGỌC		HUNG YÊN	TNHH
78	CÔNG TY TNHH THÉP NHẬT QUANG		HUNG YÊN	TNHH
79	CÔNG TY TNHH THƯƠNG MẠI ANH TRANG		HUNG YÊN	TNHH
80	CÔNG TY TNHH KHOÁNG SẢN VÀ LUYỆN KIM VIỆT TRUNG		LÀO CAI	TNHH
81	CÔNG TY CỔ PHẦN DÂY LƯỚI THÉP NAM ĐỊNH		NAM ĐỊNH	CỔ PHẦN
82	CÔNG TY TNHH CÁN THÉP KYOEI VIỆT NAM		NINH BÌNH	TNHH
83	CÔNG TY TNHH CÁN THÉP TAM ĐIẾP		NINH BÌNH	TNHH
84	CÔNG TY CỔ PHẦN THÉP SÔNG HỒNG		PHÚ THỌ	CỔ PHẦN
85	CÔNG TY CỔ PHẦN XUẤT NHẬP KHẨU THÉP VÀ KHOÁNG SẢN MIỀN BẮC		QUẢNG NINH	CỔ PHẦN
86	CÔNG TY TNHH GANG THÉP TUYÊN QUANG		TUYÊN QUANG	TNHH
87	CÔNG TY CỔ PHẦN CÁN THÉP THÁI TRUNG (TTS-UPCOM)		THÁI NGUYÊN	DNNY

88	CÔNG TY CỔ PHẦN CƠ KHÍ GANG THÉP		THÁI NGUYỄN	CỔ PHẦN
89	CÔNG TY CỔ PHẦN GANG THÉP THÁI NGUYỄN (TISCO) (TIS-UPCOM)		THÁI NGUYỄN	DNNY
90	CÔNG TY CỔ PHẦN KIM KHÍ BẮC THÁI		THÁI NGUYỄN	CỔ PHẦN
91	CÔNG TY CỔ PHẦN TẬP ĐOÀN TIẾN BỘ (TTB-HOSE)		THÁI NGUYỄN	DNNY
92	CÔNG TY CỔ PHẦN THÉP THÁI NGUYỄN (TNS)		THÁI NGUYỄN	CỔ PHẦN
93	CÔNG TY CỔ PHẦN THƯƠNG MẠI THÁI HUNG		THÁI NGUYỄN	CỔ PHẦN
94	CÔNG TY CỔ PHẦN THƯƠNG MẠI THÉP VIỆT CƯỜNG		THÁI NGUYỄN	CỔ PHẦN
95	CÔNG TY TNHH CÁN THÉP NAM PHONG		THÁI NGUYỄN	TNHH
96	CÔNG TY TNHH ĐÚC GANG NGỌC HÙNG		THÁI NGUYỄN	TNHH
97	CÔNG TY TNHH HÀ LINH		THÁI NGUYỄN	TNHH
98	CÔNG TY TNHH KIM KHÍ GIA SÁNG		THÁI NGUYỄN	TNHH
99	CÔNG TY TNHH NAM NINH		THÁI NGUYỄN	TNHH
100	CÔNG TY TNHH NATSTEEL VINA		THÁI NGUYỄN	TNHH
101	CÔNG TY TNHH SẢN XUẤT VÀ THƯƠNG MẠI ĐẠI LỘC THÀNH		THÁI NGUYỄN	TNHH
102	CÔNG TY TNHH THƯƠNG MẠI HẢI NHUNG		THÁI NGUYỄN	TNHH
103	CÔNG TY TNHH THƯƠNG MẠI THÉP HÀ CÁN		THÁI NGUYỄN	TNHH
104	DNTN TRUNG THÀNH		THÁI NGUYỄN	DNTN
105	CÔNG TY CỔ PHẦN ÓNG THÉP VIỆT ĐỨC (VGS-HNX)		VĨNH PHÚC	DNNY

106	CÔNG TY CỔ PHẦN THÉP MÊ LINH	VĨNH PHÚC	CỔ PHẦN
107	DOANH NGHIỆP KIM KHÍ HẢI HÀ	VĨNH PHÚC	DNTN
108	CÔNG TY CỔ PHẦN THÉP VÀ ĐẦU TƯ THUY SỸ	ĐÀ NẴNG	CỔ PHẦN
109	CÔNG TY CỔ PHẦN DANA – Ý (DNY-HNX)	ĐÀ NẴNG	DNNY
110	CÔNG TY CỔ PHẦN ĐẦU TƯ VÀ KINH DOANH THÉP NHÂN LUẬT	ĐÀ NẴNG	CỔ PHẦN
111	CÔNG TY CỔ PHẦN KẾT CẤU THÉP (SSM-HNX)	ĐÀ NẴNG	CỔ PHẦN
112	CÔNG TY CỔ PHẦN KIM KHÍ MIỀN TRUNG (CEVIMETAL) (KMT-HNX)	ĐÀ NẴNG	DNNY
113	CÔNG TY CỔ PHẦN THÉP ĐÀ NẴNG (DNS-UPCOM)	ĐÀ NẴNG	DNNY
114	CÔNG TY CỔ PHẦN THÉP KIM HƯNG PHÁT	ĐÀ NẴNG	CỔ PHẦN
115	CÔNG TY TNHH KHỐI VĨNH TÂM	ĐÀ NẴNG	TNHH
116	CÔNG TY TNHH MTV HOÀNG TRỌNG TÍN	ĐÀ NẴNG	TNHH
117	CÔNG TY TNHH THƯƠNG MẠI KHÁNH DƯ	ĐÀ NẴNG	TNHH
118	CÔNG TY TNHH THƯƠNG MẠI TRƯỜNG BIÊN	ĐÀ NẴNG	TNHH
119	CÔNG TY TNHH TẤN QUỐC	ĐẮC LẮC	TNHH
120	CÔNG TY CỔ PHẦN THÉP ĐÔNG NAM Á	HÀ TĨNH	CỔ PHẦN
121	CÔNG TY CỔ PHẦN CÁN THÉP CƠ KHÍ ĐỨC HỒNG LĨNH	KHÁNH HÒA	CỔ PHẦN
122	CÔNG TY CỔ PHẦN TÔN THÉP MINH QUANG	KHÁNH HÒA	CỔ PHẦN
123	CÔNG TY TNHH TỈNH HỒNG	KHÁNH HÒA	TNHH

124	CÔNG TY TNHH MTV SẮT THÉP BẢO NGUYỄN PHÁT		NINH THUẬN	TNHH
125	CÔNG TY CỔ PHẦN ĐA PHÚC		NGHỆ AN	CỔ PHẦN
126	CÔNG TY CỔ PHẦN THÉP AN PHÁT		NGHỆ AN	CỔ PHẦN
127	CÔNG TY TNHH SẢN XUẤT TÔN VÀ SẮT THÉP		NGHỆ AN	TNHH
128	CÔNG TY TNHH SẢN XUẤT VÀ THƯƠNG MẠI ĐĂNG QUANG		NGHỆ AN	TNHH
129	CÔNG TY TNHH THƯƠNG MẠI HOÀN SINH		NGHỆ AN	TNHH
130	CÔNG TY TNHH THÉP BÌNH HƯƠNG		QUẢNG NAM	TNHH
131	CÔNG TY CỔ PHẦN GANG THÉP NGHI SƠN		THANH HÓA	CỔ PHẦN
132	CÔNG TY CỔ PHẦN GANG THÉP THANH HÓA		THANH HÓA	CỔ PHẦN
133	CÔNG TY CỔ PHẦN THƯƠNG MẠI VÀ SẢN XUẤT TÔN TÂN PHƯỚC KHANH		BÀ RỊA_VŨNG TÀU	CỔ PHẦN
134	CÔNG TY TNHH ÓNG THÉP NIPPON STEEL VÀ SUMIKIN VIỆT NAM		BÀ RỊA_VŨNG TÀU	TNHH
135	CÔNG TY CỔ PHẦN CHINA STEEL SUMIKIN VIỆT NAM		BÀ RỊA_VŨNG TÀU	CỔ PHẦN
136	CÔNG TY CỔ PHẦN TÂN THÀNH MỸ		BÀ RỊA_VŨNG TÀU	CỔ PHẦN
137	CÔNG TY CỔ PHẦN THÉP TÂM LÁ PHÚ MỸ		BÀ RỊA_VŨNG TÀU	CỔ PHẦN
138	CÔNG TY CỔ PHẦN THÉP TÂM LÁ THỐNG NHẤT (TNS-UPCOM)		BÀ RỊA_VŨNG TÀU	DNNY
139	CÔNG TY CỔ PHẦN THÉP TÂM MIỀN NAM		BÀ RỊA_VŨNG TÀU	CỔ PHẦN
140	CÔNG TY TNHH MTV THÉP MIỀN NAM		BÀ RỊA_VŨNG TÀU	TNHH
141	CÔNG TY TNHH NS BLUESCOPE VIỆT NAM		BÀ RỊA_VŨNG TÀU	TNHH

142	CÔNG TY TNHH THÉP VINA KYOEI (VKS)	BÀ RỊA- VŨNG TÀU	TNHH
143	CÔNG TY CỔ PHẦN ĐẠI THIÊN LỘC (DTL-HOSE)	BÌNH DƯƠNG	DNNY
144	CÔNG TY CỔ PHẦN SARUICHI SUN STEEL	BÌNH DƯƠNG	CỔ PHẦN
145	CÔNG TY CỔ PHẦN TẬP ĐOÀN HOA SEN (HSG-HOSE)	BÌNH DƯƠNG	DNNY
146	CÔNG TY CỔ PHẦN TÔN ĐỒNG Á	BÌNH DƯƠNG	CỔ PHẦN
147	CÔNG TY CỔ PHẦN THÉP POMINA (POM-HOSE)	BÌNH DƯƠNG	DNNY
148	CÔNG TY TNHH LUYỆN CÁN THÉP VIỆT SINH	BÌNH DƯƠNG	TNHH
149	CÔNG TY TNHH MANGALAM THÉP VÀ HỘP KIM	BÌNH DƯƠNG	TNHH
150	CÔNG TY TNHH PERSTIMA VIỆT NAM	BÌNH DƯƠNG	TNHH
151	CÔNG TY TNHH POSCO VIỆT NAM	BÌNH DƯƠNG	TNHH
152	CÔNG TY TNHH SUN STEEL	BÌNH DƯƠNG	TNHH
153	CÔNG TY TNHH THÉP BÌNH MINH	BÌNH DƯƠNG	TNHH
154	CÔNG TY TNHH VINAKYOEI	BÌNH DƯƠNG	TNHH
155	CÔNG TY TNHH THÉP TÚ SƠN	BÌNH PHƯỚC	TNHH
156	CÔNG TY TNHH VIỆT NAM MAYER	BÌNH PHƯỚC	TNHH
157	CÔNG TY TNHH CÁN LUYỆN THÉP TÂN THÀNH PHÁT	CẦN THƠ	TNHH
158	CÔNG TY CỔ PHẦN CƠ KHÍ LUYỆN KIM (SADAKIM)	ĐỒNG NAI	CỔ PHẦN
159	CÔNG TY CỔ PHẦN TẬP ĐOÀN THÉP TIẾN LÊN (TLH_HOSE)	ĐỒNG NAI	DNNY

160	CÔNG TY CỔ PHẦN THÉP BIÊN HOÀ(VICASA) (VCA-UPCOM)		ĐỒNG NAI	DNNY
161	CÔNG TY TNHH THÉP ĐỒNG SƠN		ĐỒNG NAI	TNHH
162	CÔNG TY TNHH THÉP TÂY ĐỒ		ĐỒNG NAI	TNHH
163	CÔNG TY CỔ PHẦN SẢN XUẤT THÉP VINA ONE		LONG AN	CỔ PHẦN
164	CÔNG TY TNHH THÉP SEAH VIỆT NAM		LONG AN	TNHH
165	CÔNG TY CỔ PHẦN THÉP TVP		TÂY NINH	CỔ PHẦN
166	CÔNG TY TNHH THÉP ÓNG HỮU NGHỊ		TÂY NINH	TNHH
167	CÔNG TY CỔ PHẦN SẢN XUẤT THÉP ĐẠI NAM		TP HCM	CỔ PHẦN
168	CÔNG TY CỔ PHẦN SẢN XUẤT XNK INOX KIM VĨ (KVC-HNX)		TP HCM	DNNY
169	CÔNG TY CỔ PHẦN TẬP ĐOÀN THÉP NGUYỄN MINH		TP HCM	CỔ PHẦN
170	CÔNG TY CỔ PHẦN THÉP THUẬN THIÊN		TP HCM	CỔ PHẦN
171	CÔNG TY TNHH KIM KHÍ THYSENKRUPP VIỆT NAM		TP HCM	TNHH
172	CÔNG TY TNHH LƯỚI THÉP HÀN VRC		TP HCM	TNHH
173	CÔNG TY TNHH METAL ONE VIỆT NAM		TP HCM	TNHH
174	CÔNG TY TNHH SẢN XUẤT KINH DOANH THÉP KIM LONG		TP HCM	TNHH
175	CÔNG TY TNHH SẮT THÉP ĐỒNG DƯƠNG		TP HCM	TNHH
176	CÔNG TY TNHH THÉP NAM KHA		TP HCM	TNHH
177	CÔNG TY TNHH THÉP TRẮNG BÀNG		TP HCM	TNHH

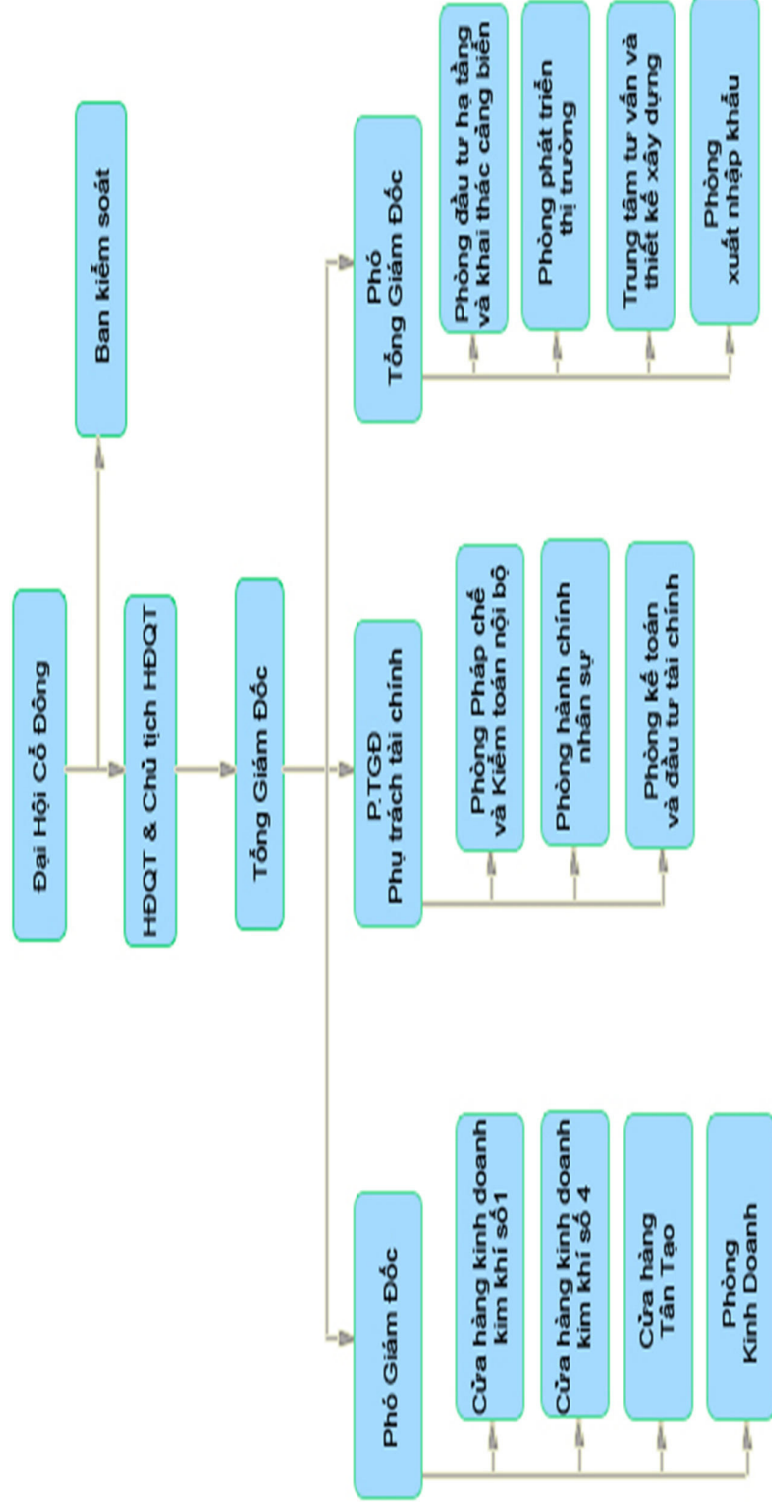
178	DNTN PHƯỚC HẬU		TP HCM	DNTN
179	CÔNG TY CỔ PHẦN ĐẦU TƯ THƯƠNG MẠI SMC (SMC-HOSE)		TPHCM	DNNY
180	CÔNG TY CỔ PHẦN ĐẦU TƯ VÀ XD MIỀN NAM		TPHCM	CỔ PHẦN
181	CÔNG TY CỔ PHẦN KIM KHÍ TP. HỒ CHÍ MINH (HNC-HOSE)		TPHCM	DNNY
182	CÔNG TY CỔ PHẦN LUYỆN CÁN THÉP PHÚ THỌ		TPHCM	CỔ PHẦN
183	CÔNG TY CỔ PHẦN LƯỚI THÉP BÌNH TÂY (VDT-UPCOM)		TPHCM	DNNY
184	CÔNG TY CỔ PHẦN THÉP NAM KIM (NKG-HOSE)		TPHCM	CỔ PHẦN
185	CÔNG TY CỔ PHẦN THÉP NHÀ BÈ (TNB-UPCOM)		TPHCM	CỔ PHẦN
186	CÔNG TY CỔ PHẦN THÉP TÂN THUẬN		TPHCM	CỔ PHẦN
187	CÔNG TY CỔ PHẦN THÉP THỦ ĐỨC (TDS-UPCOM)		TPHCM	DNNY
188	CÔNG TY CỔ PHẦN THƯƠNG MẠI XUẤT NHẬP KHẨU THIÊN NAM		TPHCM	CỔ PHẦN
189	CÔNG TY TNHH SẮT THÉP VINH ĐÀ		TPHCM	TNHH
190	CÔNG TY TNHH TƯ VẤN THIẾT KẾ LUYỆN KIM		TPHCM	TNHH
191	CÔNG TY TNHH THÉP TRUNG NGUYÊN		TPHCM	TNHH
192	CÔNG TY TNHH THƯƠNG MẠI VÀ SẢN XUẤT TÔN TÂN PHƯỚC KHANH		TPHCM	TNHH
193	CÔNG TY TNHH THƯƠNG MẠI VÀ SẢN XUẤT THÉP VIỆT		TPHCM	TNHH

**PHỤ LỤC 4.01-THỐNG KÊ CÁC ĐẶC ĐIỂM doanh nghiệp TRONG MẪU
KHẢO SÁT**

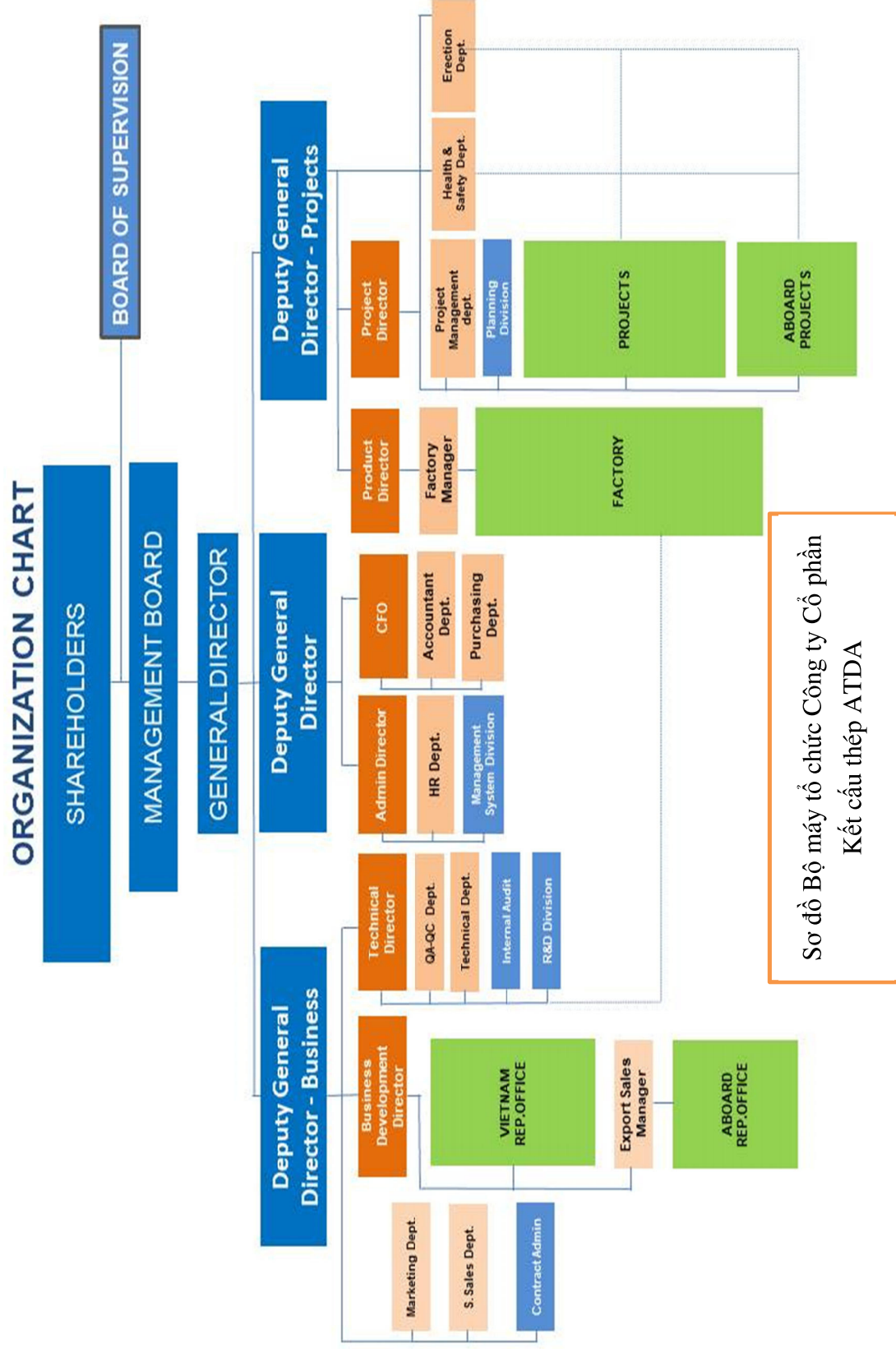
Thống kê tần suất doanh nghiệp trong mẫu theo các đặc điểm định lượng

Tiêu chí thống kê	Số doanh nghiệp	Tỉ lệ	Tiêu chí thống kê	Số doanh nghiệp	Tỉ lệ
Tổng	178	100	Tổng	178	100
Thống kê doanh nghiệp theo quy mô doanh nghiệp tổng tài sản (nghìn tỉ đồng)			Thống kê doanh nghiệp theo số công ty con		
Từ 10 trở lên	5	2,81	Từ 10 trở lên	2	1,12
Từ 5 đến cận 10	3	1,69	Từ 5 đến 10	30	16,85
Từ 1 đến cận 5	77	43,26	Từ 1 đến 5	100	56,18
Từ 0,1 đến cận 1	93	52,25	Không có	46	25,84
Thống kê theo hệ số nợ			Thống kê doanh nghiệp theo chuỗi giá trị		
Từ 75% trở lên	3	1,69	1 khâu	2	1,12
Từ 50% đến cận 75%	18	10,11	2 khâu	38	21,35
Từ 25% đến cận 50%	129	72,47	3 khâu	103	57,87
Dưới 25%	28	15,73	4 khâu	23	12,92
Thống kê theo tỉ lệ NPT và HTK trong tổng tài sản			5 khâu	8	4,49
Từ 75% trở lên	5	2,81	6 khâu	4	2,25
Từ 50% đến cận 75%	25	14,04	Thống kê theo Tỉ lệ xuất nhập khẩu (Tỉ lệ xuất nhập khẩu bình quân)		
Từ 25% đến cận 50%	122	68,54	Trên 50%	32	17,98
Dưới 25%	26	14,61	Từ 40% đến 50%	19	10,67
Thống kê theo tỉ lệ nhà quản trị có chuyên môn về kế toán-kiểm toán			Từ 30% đến 40%	37	20,79
Từ 75% trở lên	2	1,12	Từ 20% đến 30%	38	21,35
Từ 50% đến cận 75%	28	15,73	Từ 10% đến 20%	6	3,37
Từ 25% đến cận 50%	42	23,60	Dưới 10%	46	25,84
Dưới 25%	106	59,55			

PHỤ LỤC 4.02-MỘT SỐ SƠ ĐỒ TỔ CHỨC BỘ MÁY QUẢN TRỊ CỦA CÁC doanh nghiệp CỔ KTNB



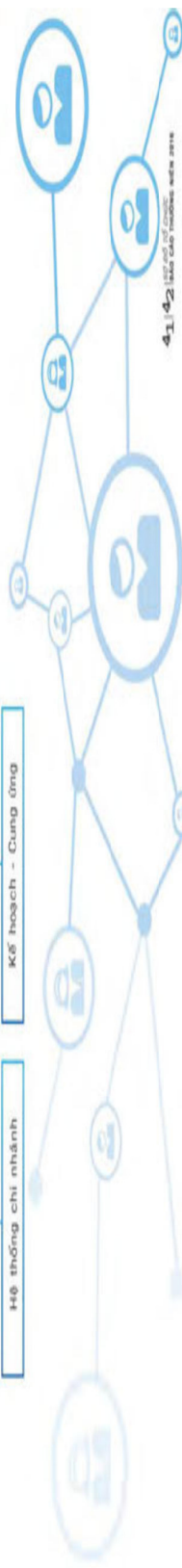
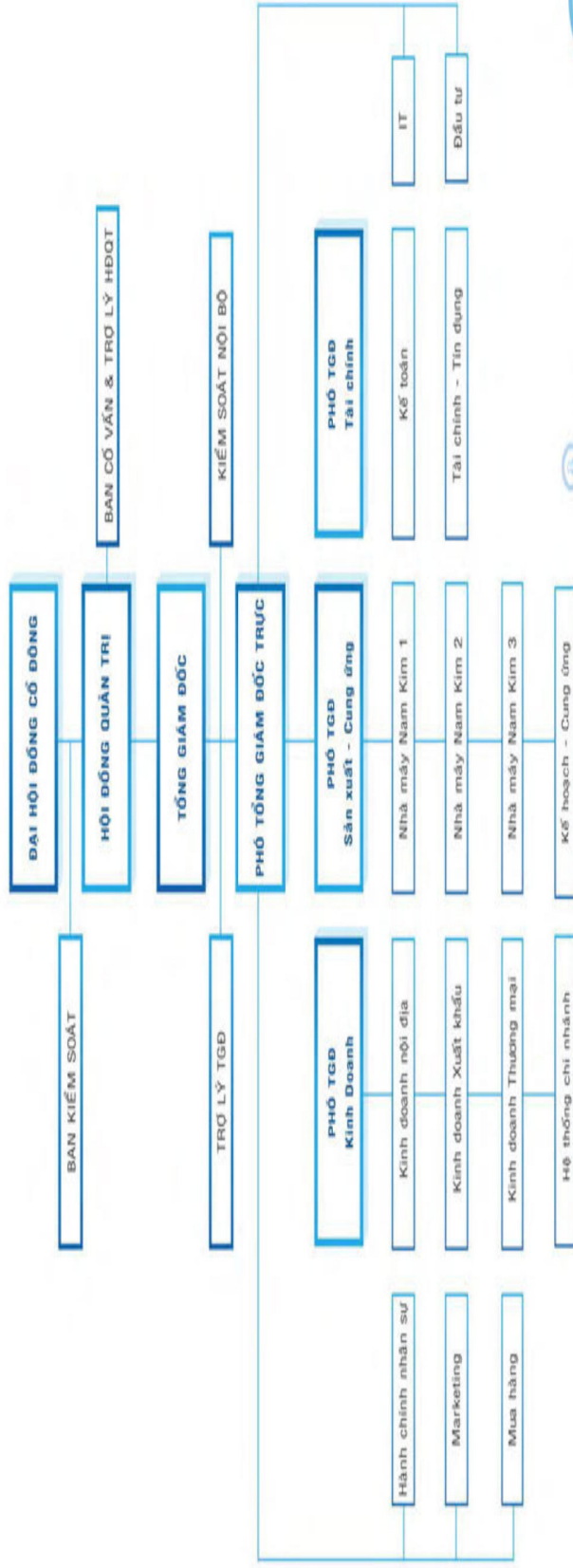
Sơ đồ Bộ máy tổ chức Công ty Cổ phần Tập đoàn thép
Tiến Lên

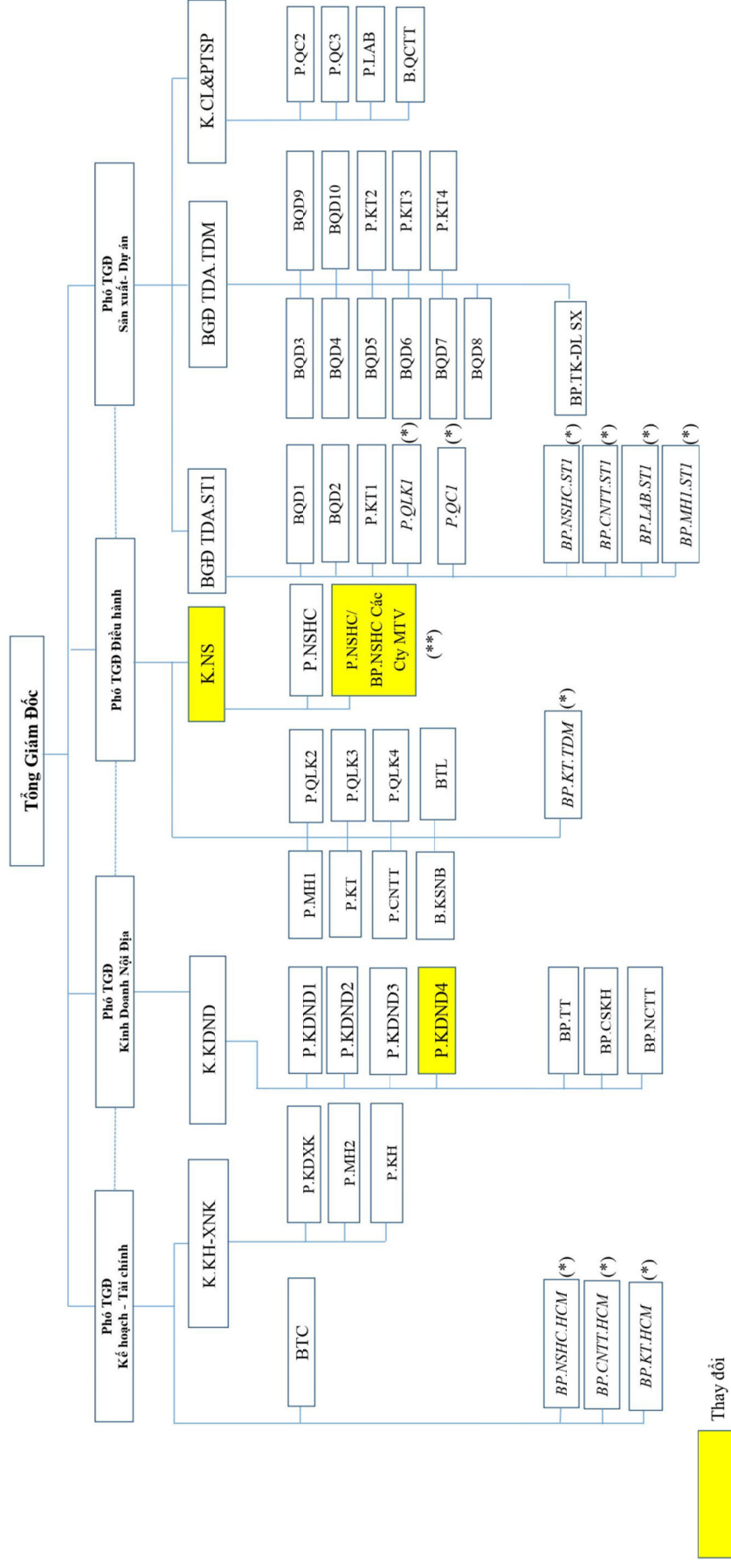




SƠ ĐỒ TỔ CHỨC

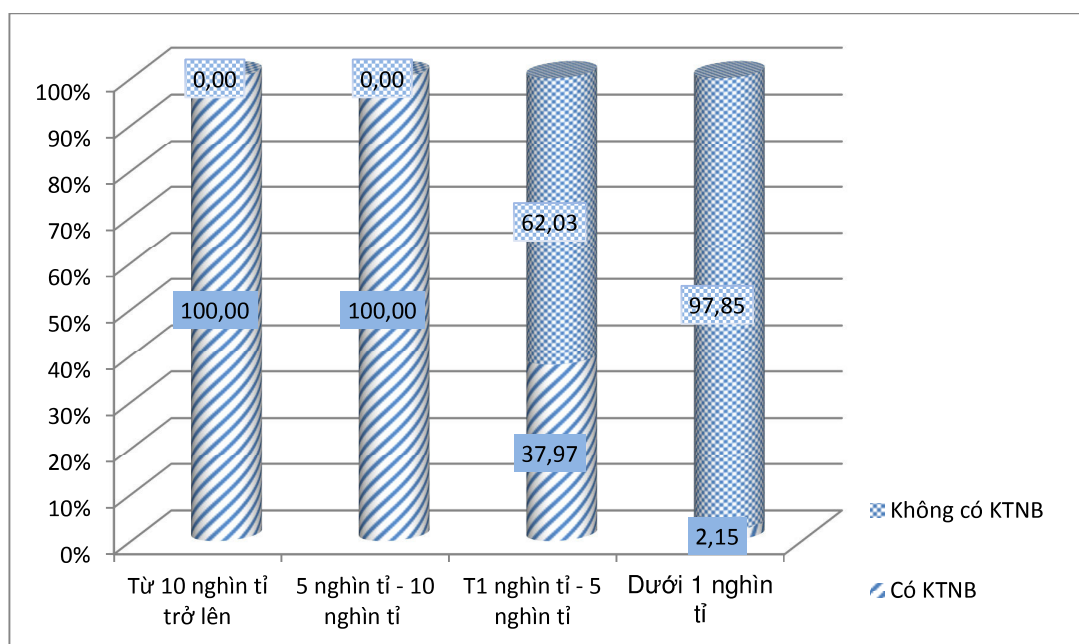
CÔNG TY CỔ PHẦN THIẾT NAM KIM



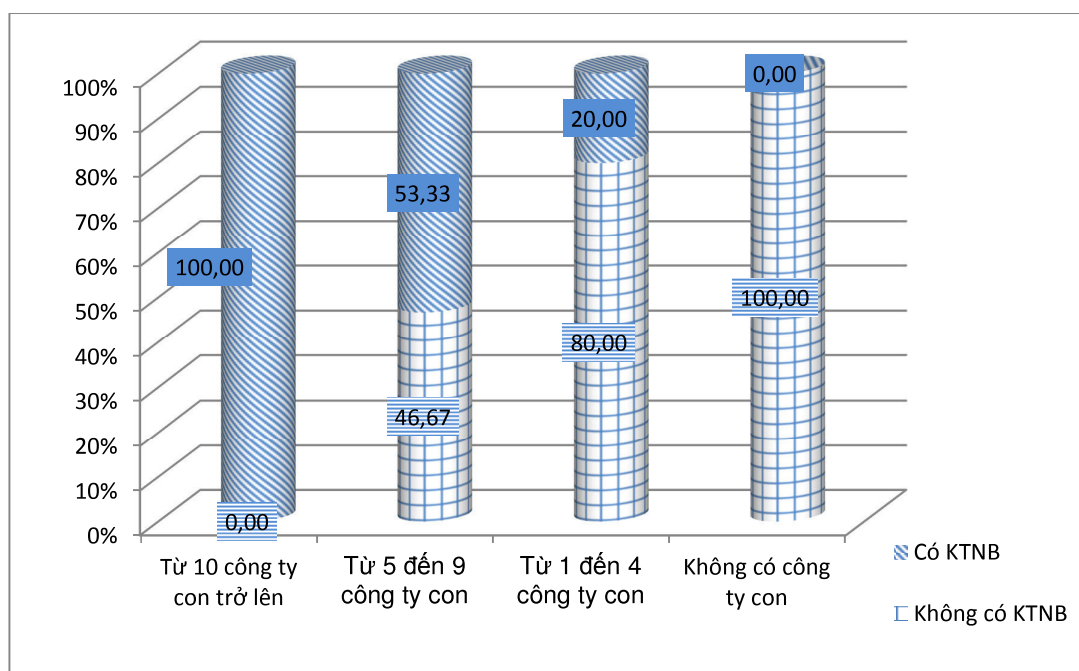


Sơ đồ Bộ máy quản lý Công ty Cổ phần Tôn Đông Á

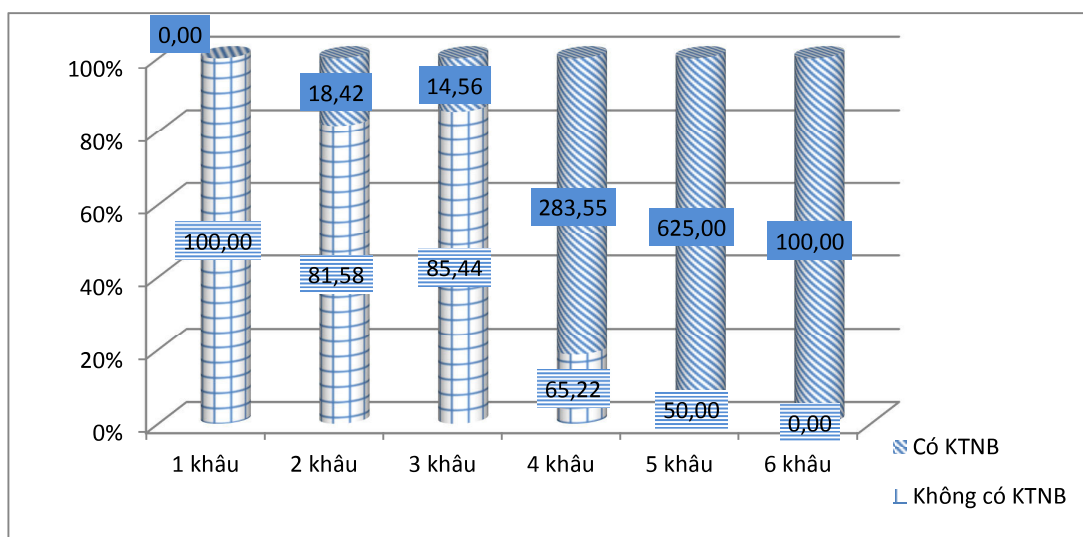
PHỤ LỤC SỐ 4.03- CÁC BIỂU ĐỒ THỐNG KÊ TỈ LỆ HIỆN HỮU KTNB TRONG CÁC doanh nghiệp THÉP



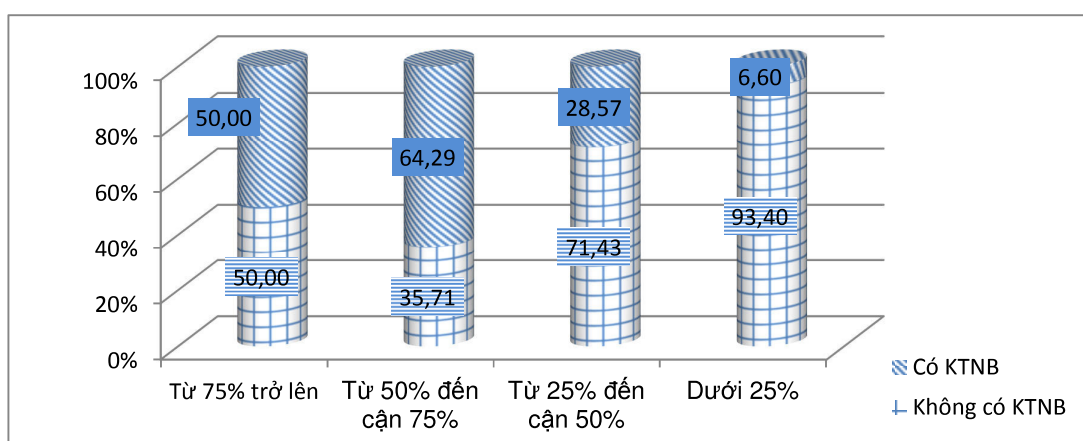
Biểu đồ PLa: Tỉ lệ doanh nghiệp sử dụng KTNB theo từng nhóm quy mô



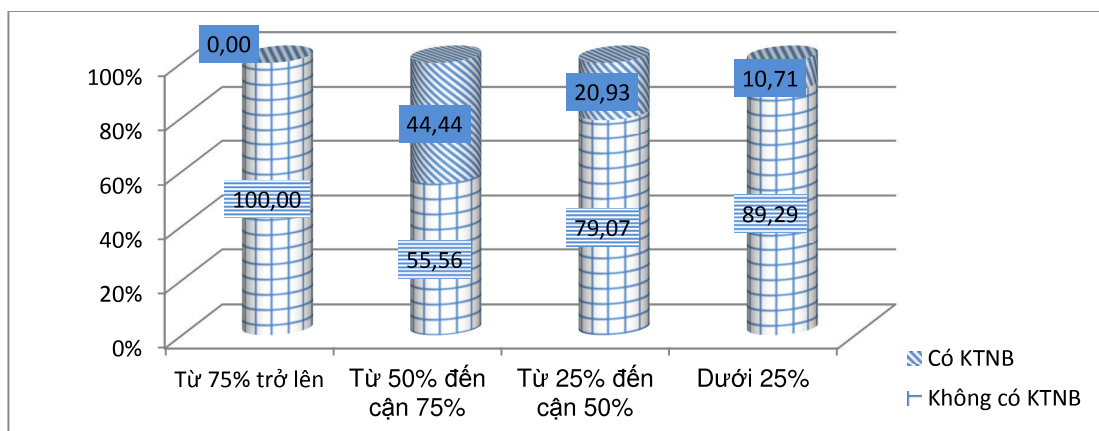
Biểu đồ PLb: Tỉ lệ doanh nghiệp sử dụng KTNB theo số công ty con



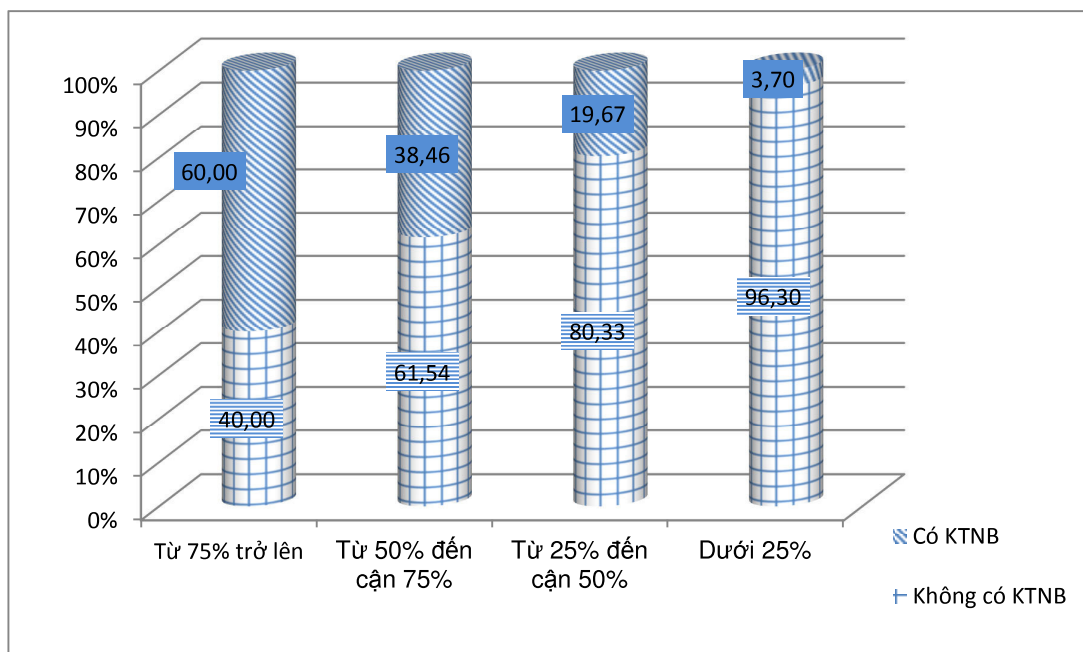
Biểu đồ PLc: Tỉ lệ doanh nghiệp sử dụng KTNB theo số khâu tham gia chuỗi giá trị ngành



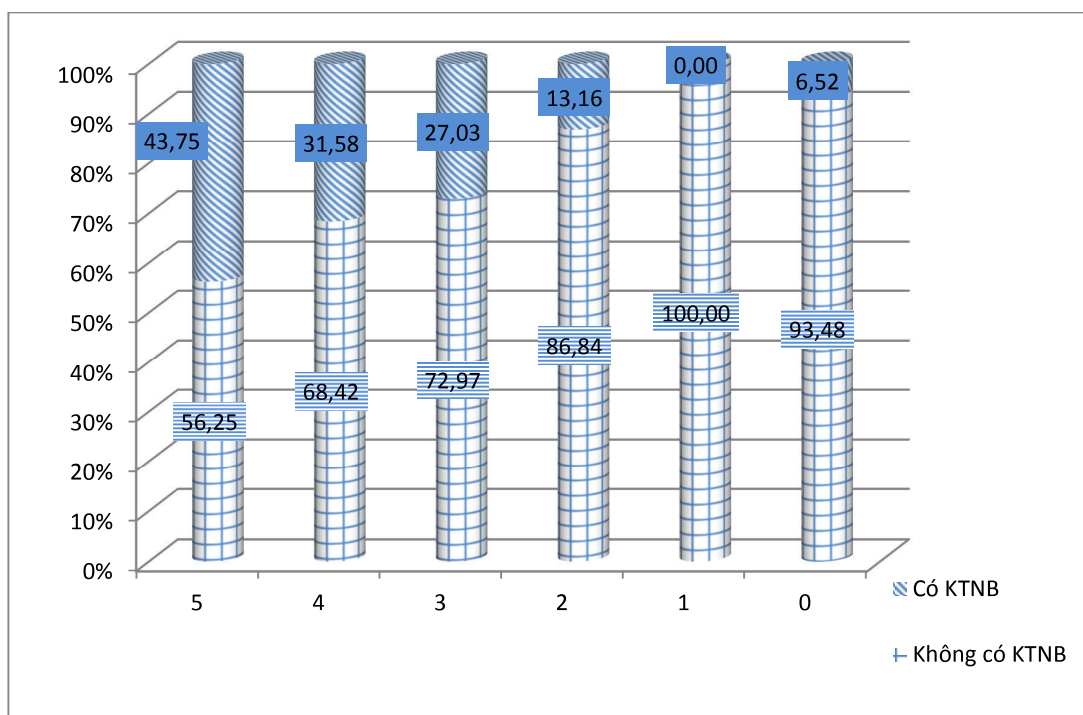
Biểu đồ PLd: Tỉ lệ doanh nghiệp sử dụng KTNB theo chuyên môn của nhà quản trị



Biểu đồ PLe: Tỉ lệ doanh nghiệp sử dụng KTNB theo hệ số nợ



Biểu đồ PLf: Tỷ lệ doanh nghiệp sử dụng KTNB theo tỷ lệ hàng tồn kho và nợ phải thu



Biểu đồ PLh: Tỷ lệ doanh nghiệp sử dụng KTNB theo Tỷ lệ xuất nhập khẩu

PHỤ LỤC SỐ 4.04- PHÂN TÍCH TƯƠNG QUAN GIỮA CÁC BIẾN ĐỊNH LƯỢNG MÔ HÌNH 1.0

Correlations								
	QMDN	CTC	CGT	CMON	N&H	HSN	XNK	
QMDN	Pearson Correlation	1	,536**	,421**	,289**	,024	,238**	,200**
	Sig. (2-tailed)		,000	,000	,000	,752	,001	,007
	N	178	178	178	178	178	178	178
CTC	Pearson Correlation	,536**	1	,367**	,434**	,120	,204**	,152*
	Sig. (2-tailed)	,000		,000	,000	,110	,006	,043
	N	178	178	178	178	178	178	178
CGT	Pearson Correlation	,421**	,367**	1	,267**	,127	,110	,216**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000		,000	,092	,142	,004
	N	178	178	178	178	178	178	178
CMON	Pearson Correlation	,289**	,434**	,267**	1	,071	,162*	,169*
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000		,348	,031	,024
	N	178	178	178	178	178	178	178
N&H	Pearson Correlation	,024	,120	,127	,071	1	,033	-,092
	Sig. (2-tailed)	,752	,110	,092	,348		,658	,224
	N	178	178	178	178	178	178	178
HSN	Pearson Correlation	,238**	,204**	,110	,162*	,033	1	,071
	Sig. (2-tailed)	,001	,006	,142	,031	,658		,344
	N	178	178	178	178	178	178	178
XNK	Pearson Correlation	,200**	,152*	,216**	,169**	-,092	,071	1
	Sig. (2-tailed)	,007	,043	,004	,024	,224	,344	
	N	178	178	178	178	178	178	178

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

PHỤ LỤC 4.05- CÁC BIỂU KẾT QUẢ PHÂN TÍCH HỒI QUI MÔ HÌNH 1.0

(Khi đưa biến vào theo phương pháp Enter)

Omnibus Tests of Model Coefficients

		Chi-square	df	Sig.
Step		156,123	15	,000
Step 1	Block	156,123	15	,000
	Model	156,123	15	,000

Model Summary

Step	-2 Log likelihood	Cox & Snell R Square	Nagelkerke R Square
1	28,476 ^a	,584	,905

a. Estimation terminated at iteration number 20 because maximum iterations has been reached. Final solution cannot be found.

Classification Table^a

	Observed	Predicted		
		KTNB		Percentage Correct
		Khong co kha nang su dung KTNB	Co kha nang su dung KTNB	
Step 1	Khong co kha nang su dung KTNB	138	2	98,6
	Co kha nang su dung KTNB	1	37	97,4
	Overall Percentage			98,3

a. The cut value is ,500

Variables in the Equation

	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
QMDN	2,790	1,078	6,699	1	,010	16,281
CTC	1,020	,437	5,439	1	,020	2,773
DNNY	6,888	2,817	5,978	1	,014	980,556
VON	-5,298	2,869	3,409	1	,065	,005
N&H	12,125	5,541	4,789	1	,029	184428,625
CMON	9,911	4,584	4,675	1	,031	20159,488
QDUH	7,258	3,121	5,409	1	,020	1419,887
BIG4	5,151	2,042	6,364	1	,012	172,636
XNK	14,824	6,396	5,372	1	,020	2740902,438
CTDL	-,392	1,310	,090	1	,765	,675
UBKT	2,065	16806,573	,000	1	1,000	7,883
QTRR	-4,698	2,289	4,212	1	,040	,009
CGT	,161	,615	,069	1	,793	1,175
HSN	1,186	3,693	,103	1	,748	3,272
UBRR	4,864	3,368	2,086	1	,149	129,543
Constant	-31,696	11,258	7,927	1	,005	,000

a. Variable(s) entered on step 1: QMDN, CTC, DNNY, VON, N&H, CMON, QDUH, BIG4, XNK, CTDL, UBKT, QTRR, CGT, HSN, UBRR.

PHỤ LỤC 4.06- CÁC BIỂU KẾT QUẢ PHÂN TÍCH HỒI QUI MÔ HÌNH 1.0

(Khi loại biến dần qua 7 bước theo phương pháp Backward Wald or Stepwise)

Omnibus Tests of Model Coefficients				
		Chi-square	df	Sig.
Step 1	Step	156,123	15	,000
	Block	156,123	15	,000
	Model	156,123	15	,000
Step 2 ^a	Step	,000	1	1,000
	Block	156,123	14	,000
	Model	156,123	14	,000
Step 3 ^a	Step	-,070	1	,792
	Block	156,053	13	,000
	Model	156,053	13	,000
Step 4 ^a	Step	-,060	1	,807
	Block	155,993	12	,000
	Model	155,993	12	,000
Step 5 ^a	Step	-,071	1	,789
	Block	155,922	11	,000
	Model	155,922	11	,000
Step 6 ^a	Step	-4,065	1	,044
	Block	151,857	10	,000
	Model	151,857	10	,000
Step 7 ^a	Step	-3,062	1	,080
	Block	148,796	9	,000
	Model	148,796	9	,000

a. A negative Chi-squares value indicates that the Chi-squares value has decreased from the previous step.

Model Summary			
Step	-2 Log likelihood	Cox & Snell R Square	Nagelkerke R Square
1	28,476 ^a	,584	,905
2	28,476 ^b	,584	,905
3	28,545 ^b	,584	,904
4	28,605 ^b	,584	,904
5	28,676 ^b	,584	,904
6	32,741 ^c	,574	,889
7	35,803 ^c	,567	,878

a. Estimation terminated at iteration number 20 because maximum iterations has been reached. Final solution cannot be found.

b. Estimation terminated at iteration number 11 because parameter estimates changed by less than ,001.

c. Estimation terminated at iteration number 10 because parameter estimates changed by less than ,001.

Classification Table ^a					
	Observed		Predicted		
			KTNB		Percentage Correct
			Khong co kha nang su dung KTNB	Co kha nang su dung KTNB	
Step 1	KTNB	Khong co kha nang su dung KTNB	138	2	98,6
		Co kha nang su dung KTNB	1	37	97,4
	Overall Percentage				98,3
Step 2	KTNB	Khong co kha nang su dung KTNB	138	2	98,6
		Co kha nang su dung KTNB	1	37	97,4
	Overall Percentage				98,3
Step 3	KTNB	Khong co kha nang su dung KTNB	138	2	98,6
		Co kha nang su dung KTNB	1	37	97,4
	Overall Percentage				98,3
Step 4	KTNB	Khong co kha nang su dung KTNB	138	2	98,6
		Co kha nang su dung KTNB	1	37	97,4
	Overall Percentage				98,3
Step 5	KTNB	Khong co kha nang su dung KTNB	138	2	98,6
		Co kha nang su dung KTNB	1	37	97,4
	Overall Percentage				98,3
Step 6	KTNB	Khong co kha nang su dung KTNB	138	2	98,6
		Co kha nang su dung KTNB	3	35	92,1
	Overall Percentage				97,2
Step 7	KTNB	Khong co kha nang su dung KTNB	137	3	97,9
		Co kha nang su dung KTNB	4	34	89,5
	Overall Percentage				96,1
a. The cut value is ,500					

Variables in the Equation							
		B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Step 1 ^a	QMDN	2,790	1,078	6,699	1	,010	16,281
	CTC	1,020	,437	5,439	1	,020	2,773
	DNNY	6,888	2,817	5,978	1	,014	980,556
	VON	-5,298	2,869	3,409	1	,065	,005
	N&H	12,125	5,541	4,789	1	,029	184428,625
	CMON	9,911	4,584	4,675	1	,031	20159,488
	QDUH	7,258	3,121	5,409	1	,020	1419,887
	BIG4	5,151	2,042	6,364	1	,012	172,636
	XNK	14,824	6,396	5,372	1	,020	2740902,438
	CTDL	-,392	1,310	,090	1	,765	,675
	UBKT	2,065	16806,573	,000	1	1,000	7,883
	QTRR	-4,698	2,289	4,212	1	,040	,009
	CGT	,161	,615	,069	1	,793	1,175
	HSN	1,186	3,693	,103	1	,748	3,272
	UBRR	4,864	3,368	2,086	1	,149	129,543
	Constant	-31,696	11,258	7,927	1	,005	,000
Step 2 ^a	QMDN	2,790	1,078	6,699	1	,010	16,281
	CTC	1,020	,437	5,439	1	,020	2,773
	DNNY	6,888	2,817	5,978	1	,014	980,556
	VON	-5,298	2,869	3,409	1	,065	,005
	N&H	12,125	5,541	4,789	1	,029	184428,757
	CMON	9,911	4,584	4,675	1	,031	20159,502
	QDUH	7,258	3,121	5,409	1	,020	1419,888
	BIG4	5,151	2,042	6,364	1	,012	172,636
	XNK	14,824	6,396	5,372	1	,020	2740905,061
	CTDL	-,392	1,310	,090	1	,765	,675
	QTRR	-4,698	2,289	4,212	1	,040	,009
	CGT	,161	,615	,069	1	,793	1,175
	HSN	1,186	3,693	,103	1	,748	3,272
	UBRR	4,864	3,368	2,086	1	,149	129,543
	Constant	-31,696	11,258	7,927	1	,005	,000
Step 3 ^a	QMDN	2,827	1,095	6,669	1	,010	16,896
	CTC	1,062	,422	6,348	1	,012	2,894
	DNNY	6,959	2,875	5,859	1	,015	1052,183
	VON	-5,402	2,956	3,340	1	,068	,005
	N&H	12,274	5,590	4,821	1	,028	214076,254
	CMON	10,001	4,595	4,737	1	,030	22058,065
	QDUH	7,549	3,065	6,067	1	,014	1899,759
	BIG4	5,155	2,052	6,307	1	,012	173,233
	XNK	14,830	6,289	5,559	1	,018	2756591,524

	CTDL	-,307	1,260	,059	1	,807	,736
	QTRR	-4,682	2,261	4,289	1	,038	,009
	HSN	,932	3,517	,070	1	,791	2,539
	UBRR	5,188	3,271	2,515	1	,113	179,071
	Constant	-31,712	11,355	7,800	1	,005	,000
Step 4 ^a	QMDN	2,819	1,096	6,613	1	,010	16,768
	CTC	1,054	,420	6,292	1	,012	2,868
	DNNY	7,132	2,832	6,343	1	,012	1251,842
	VON	-4,145	2,486	2,780	1	,095	,016
	N&H	12,189	5,584	4,765	1	,029	196666,954
	CMON	9,836	4,561	4,651	1	,031	18698,827
	QDUH	7,598	3,133	5,883	1	,015	1995,169
	BIG4	5,173	2,033	6,476	1	,011	176,360
	XNK	14,678	6,168	5,663	1	,017	2369879,836
	QTRR	-4,605	2,227	4,277	1	,039	,010
	HSN	,951	3,542	,072	1	,788	2,589
	UBRR	5,068	3,290	2,374	1	,123	158,923
	Constant	-31,656	11,401	7,710	1	,005	,000
Step 5 ^a	QMDN	2,823	1,083	6,800	1	,009	16,835
	CTC	1,066	,419	6,487	1	,011	2,905
	DNNY	7,281	2,792	6,798	1	,009	1451,821
	VON	-4,388	2,540	2,986	1	,084	,012
	N&H	11,854	5,336	4,936	1	,026	140668,163
	CMON	9,759	4,492	4,720	1	,030	17307,341
	QDUH	7,723	3,082	6,278	1	,012	2258,643
	BIG4	5,231	2,035	6,605	1	,010	186,940
	XNK	14,539	6,046	5,782	1	,016	2060918,943
	QTRR	-4,626	2,217	4,353	1	,037	,010
	UBRR	5,048	3,226	2,449	1	,118	155,730
	Constant	-31,223	11,076	7,947	1	,005	,000
Step 6 ^a	QMDN	2,004	,717	7,823	1	,005	7,419
	CTC	,815	,341	5,721	1	,017	2,260
	DNNY	6,297	2,658	5,611	1	,018	542,979
	VON	-5,788	2,821	4,211	1	,040	,003
	N&H	8,389	3,828	4,802	1	,028	4396,887
	CMON	6,480	3,128	4,291	1	,038	651,684
	QDUH	5,501	2,288	5,782	1	,016	244,951
	BIG4	3,887	1,602	5,884	1	,015	48,766
	XNK	10,310	4,549	5,137	1	,023	30030,067
	QTRR	-2,344	1,472	2,535	1	,111	,096
	Constant	-22,442	7,242	9,604	1	,002	,000

Step 7 ^a	QMDN	1,566	,572	7,501	1	,006	4,789
	CTC	,559	,263	4,522	1	,033	1,750
	DNNY	5,397	2,492	4,690	1	,030	220,761
	VON	-5,627	2,863	3,864	1	,049	,004
	N&H	7,555	3,446	4,806	1	,028	1910,826
	CMON	5,217	2,370	4,847	1	,028	184,379
	QDUH	4,085	1,505	7,363	1	,007	59,417
	BIG4	3,422	1,528	5,015	1	,025	30,632
	XNK	7,169	3,541	4,099	1	,043	1298,447
	Constant	-17,704	4,928	12,907	1	,000	,000

a. Variable(s) entered on step 1: QMDN, CTC, DNNY, VON, N&H, CMON, QÐUH, BIG4, XNK, CTÐL, UBKT, QTRR, CGT, HSN, UBRR.

Step number: 7

Observed Groups and Predicted Probabilities

Observed Groups and Predicted Probabilities

Observed Group	Predicted Probability (approx.)
+	0.00
I	0.05
I	0.05
I	0.05
F	0.05
I	0.05
R	0.05
+	0.05
E	0.05
I	0.05
Q	0.05
I	0.05
U	0.05
I	0.05
E	0.05
+	0.05
N	0.05
I	0.05
C	0.05
I	0.05
Y	0.05
I	0.05
+	0.05
I	0.05
CI	0.05
CI	0.05

Prob: 0 0.1 0.2 0.3 0.4 0.5 0.6 0.7

Group:

KKCCCCCCCCCCCCCCCCCCCCCC
CCCCCCCCCCCCCCCCCCCCCCCC

Predicted Probability is of Membership for Co kha nang su dung KTNB

The Cut Value is ,50

Symbols: K - Không có khả năng sử dụng KTNB

C - Co kha nang su dung KTNB

Each Symbol Represents 10 Cases.

**PHỤ LỤC SỐ 4.07- ĐÁNH GIÁ ĐỘ TIN CẬY CỦA THANG ĐO CÁC BIẾN TRONG
MÔ HÌNH 2.0**

Cronbach anpha biến phụ thuộc HL

Reliability Statistics		
Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
,843	,844	8

Item-Total Statistics					
Items	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item- Total Correlation	Squared Multiple Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
HL1-Nguồn lực	23,23	15,824	,561	,445	,826
HL2-Tuân thủ	23,08	15,702	,647	,607	,815
HL3-Gian lận	22,79	16,522	,567	,443	,826
HL4-Thông tin	22,81	17,060	,422	,320	,842
HL5-Mục tiêu	24,41	14,722	,659	,541	,813
HL6-QLRR	23,94	15,580	,571	,430	,825
HL7-KSNB	22,85	16,146	,582	,474	,823
HL8-QTDN	23,56	16,319	,615	,489	,821

Cronbach anpha các biến độc lập (lần 1)

Variances	Item-Total Statistics			Reliability Statistics		Case Processing Summary (N)	Std. Deviation
	Items	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted	Cronbach's Alpha	N of Items		
NL	NL1-Kinh nghiệm KTVNB	,516	,536	,672	3	114	1,511
	NL2-Kỹ năng KTVNB	,486	,584				
	NL3-Kiến thức của KTVNB	,463	,608				
PV	PV1-Nội dung/Loại hình KTNB	,600	,372		3	114	1,466
	PV2-Khách thể/Không gian KTNB	,396	,659				
	PV3-Chu kỳ/Thời gian KTNB	,435	,613				
ĐL	ĐL1-Quyền truy cập	,642	,612	,740	4	114	2,313
	ĐL2-Kênh báo cáo	,486	,708				
	ĐL3-Thẩm quyền phê duyệt	,534	,683				
	ĐL4-Vị trí bộ máy	,492	,710				
PP	PP1-Đánh giá rủi ro	,428	,401	,689	3	114	1,686
	PP2-Ứng dụng công nghệ	,537	,591				
	PP3-Kiểm toán liên tục	,553	,635				
CS	CS1-Quy chế, quy trình	,576	,401	,657	3	114	1,490
	CS2-Kế hoạch kiểm toán	,447	,591				
	CS3- Đảm bảo chất lượng	,420	,635				

Cronbach anpha các biến độc lập (lần 2)

Item-Total Statistics									
Items	Variances	N of Items	Cronbach's Alpha	Std. Deviation	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Squared Multiple Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
NL1-Kinh nghiệm KTVNB	NL				6,89	1,164	,516	,266	,536
NL2-Kỹ năng KTVNB		3	,672	1,511	6,99	1,053	,486	,238	,584
NL3-Kiến thức của KTVNB					7,00	1,327	,463	,217	,608
PV2-Khách thể/Không gian KTVNB	PV				6,00	,903	,600	,361	,372
PV1-Nội dung/Loại hình KTVNB		3	,661	1,466	6,22	1,270	,396	,199	,659
PV3-Chu kỳ/Thời gian KTVNB					5,99	1,177	,435	,243	,613
ĐL1-Quyền truy cập	ĐL				8,92	2,799	,642	,427	,612
ĐL2-Kênh báo cáo		4	,740	2,313	8,98	3,663	,486	,241	,708
ĐL3-Thẩm quyền phê duyệt					8,98	3,486	,534	,324	,683
ĐL4-Vị trí bộ máy	CSPP				9,30	3,132	,492	,248	,710
PP3-Kiểm toán liên tục					13,38	6,025	,508	,285	,764
PP2-Ứng dụng công nghệ					12,99	5,584	,598	,380	,741
PP1-Đánh giá rủi ro		6	,788	2,850	13,32	5,549	,552	,348	,754
CS1-Quy chế, quy trình					13,68	5,602	,567	,370	,750
CS2-Kế hoạch kiểm toán					13,84	5,975	,520	,325	,761
CS3-Đảm bảo chất lượng					14,50	6,535	,511	,292	,767

PHỤ LỤC SỐ 4.08- PHÂN TÍCH EFA CÁC BIẾN TRONG MÔ HÌNH 2.0

Kết quả EFA biến phụ thuộc HL

KMO and Bartlett's Test

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,753
Approx. Chi-Square		339,881
Bartlett's Test of Sphericity	df	28
	Sig.	,000

Total Variance Explained

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	3,754	50,178	50,178	3,754	50,178	50,178
2	,925	11,567	59,745			
3	,829	10,357	70,102			
4	,755	9,441	79,543			
5	,640	8,000	87,543			
6	,479	5,992	93,535			
7	,295	3,690	97,225			
8	,222	2,775	100,000			

Extraction Method: Principal Component Analysis.

**Rotated
Component
Matrix^a**

--

a. Only one component was extracted. The solution cannot be rotated.

Kết quả EFA các biến độc lập

KMO and Bartlett's Test

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,835
Approx. Chi-Square		540,366
Bartlett's Test of Sphericity	df	120
Sig.		,000

Rotated Component Matrix^a

	Component			
	1	2	3	4
PP1-Đánh giá rủi ro	,796			
PP2-Ứng dụng công nghệ	,620			
CS3-Đảm bảo chất lượng	,608			
PP3-Kiểm toán liên tục	,604			
CS2-Kế hoạch kiểm toán	,575			
CS1-Quy chế, quy trình	,558			
ĐL3-Thẩm quyền phê duyệt		,780		
ĐL1-Quyền truy cập		,772		
ĐL2-Kênh báo cáo		,659		
ĐL4-Vị trí bộ máy		,526		
NL1-Kinh nghiệm KTVNB			,804	
NL3-Kiến thức của KTVNB			,743	
NL2-Kỹ năng KTVNB			,622	
PV3-Chu kỳ/Thời gian KTNB				,832
PV2-Khách thể/Không gian KTNB				,761
PV1-Nội dung/Loại hình KTNB				,519

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization.

a. Rotation converged in 5 iterations.

Total Variance Explained

Component	Initial Eigenvalues		Extraction Sums of Squared Loadings		Rotation Sums of Squared Loadings	
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	5,287	33,044	33,044	5,287	33,044	33,044
2	1,474	9,211	42,255	1,474	9,211	42,255
3	1,272	7,951	50,206	1,272	7,951	50,206
4	1,112	6,952	57,158	1,112	6,952	57,158
5	,908	5,678	62,836			
6	,862	5,386	68,222			
7	,736	4,602	72,824			
8	,695	4,341	77,166			
9	,614	3,836	81,002			
10	,559	3,492	84,494			
11	,552	3,452	87,946			
12	,478	2,987	90,933			
13	,461	2,878	93,812			
14	,381	2,379	96,191			
15	,351	2,193	98,384			
16	,259	1,616	100,000			

Extraction Method: Principal Component Analysis.

PHỤ LỤC SỐ 4.09- PHÂN TÍCH TƯƠNG QUAN ĐƠN BIẾN CÁC BIẾN TRONG MÔ HÌNH 2.0

Correlations

	QMDN	PV	NL	CSPP	ĐL	HL
QM	Pearson Correlation	1	,233*	,587**	,395**	,731**
	Sig. (2-tailed)		,044	,000	,000	,000
PV	N	114	114	114	114	114
	Pearson Correlation	,044	1	,000	,000	,568**
NL	Sig. (2-tailed)	,640	1,000	1,000	1,000	,004
	N	114	114	114	114	114
CSPP	Pearson Correlation	,233*	1	,000	,000	,552**
	Sig. (2-tailed)	,012	114	1,000	1,000	,000
ĐL	N	114	114	114	114	114
	Pearson Correlation	,587**	,000	1	,000	,648**
HL	Sig. (2-tailed)	,000	1,000	1,000	1,000	,000
	N	114	114	114	114	114
ĐL	Pearson Correlation	,395**	,000	,000	1	,558**
	Sig. (2-tailed)	,000	1,000	1,000	1,000	,000
HL	N	114	114	114	114	114
	Pearson Correlation	,731**	,552**	,648**	,558**	1
HL	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000
	N	114	114	114	114	114

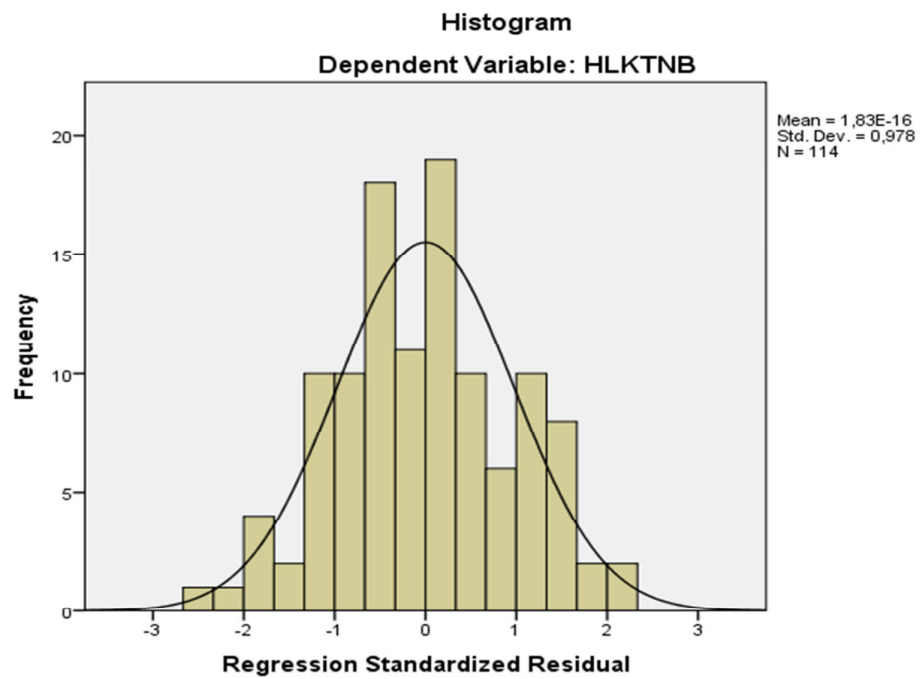
*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

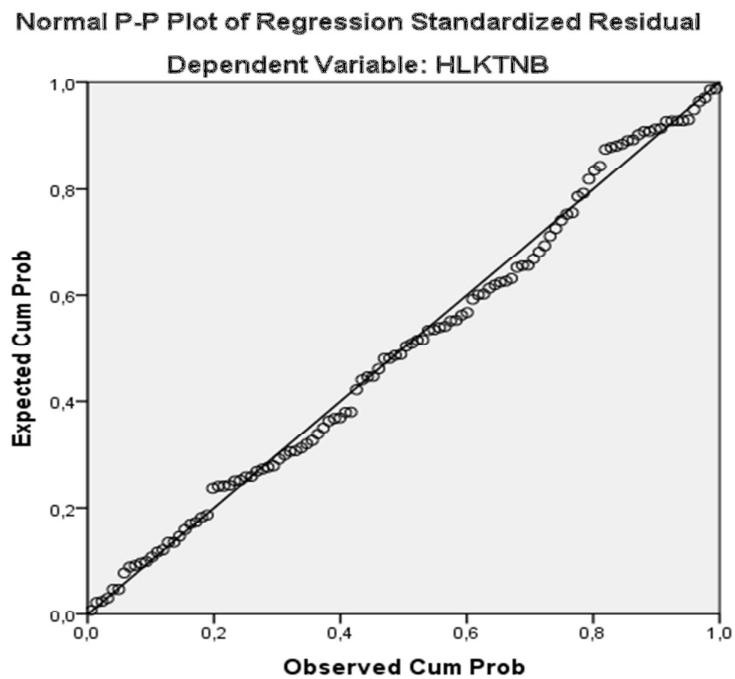
PHỤ LỤC SỐ 4.10- KẾT QUẢ PHÂN TÍCH MÔ HÌNH HỒI QUY TUYẾN TÍNH MÔ HÌNH 2.0

Model	Coefficients ^a							Collinearity Statistics	
	Unstandardized Coefficients		Std. Error	Beta	t	Sig.	95,0% Confidence Interval for B		VIF
	B						Lower Bound	Upper Bound	
(Constant)	-,655		,179		-3,669	,000	-1,009	-,301	
CSPP	,495		,061	,495	8,098	,000	,373	,616	,562
ĐL	,254		,053	,254	4,777	,000	,149	,360	,739
NL	,291		,049	,291	6,002	,000	,195	,387	,890
PV	,256		,046	,256	5,583	,000	,165	,347	,996
QM	,267		,070	,261	3,795	,000	,127	,406	,510

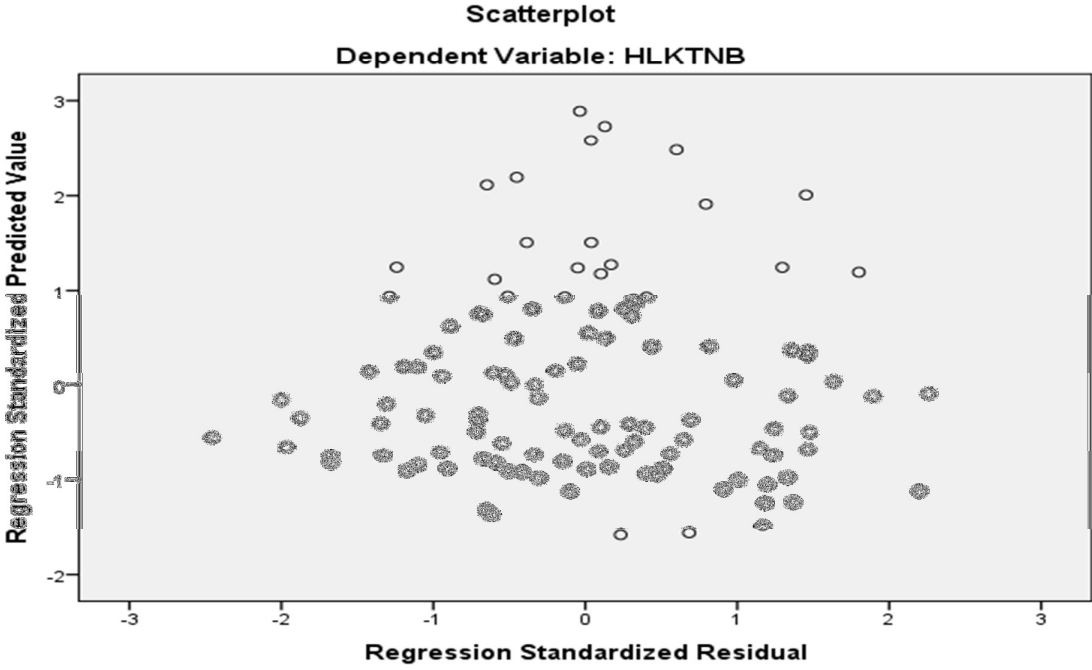
a. Dependent Variable: HL

PHỤ LỤC 4.11- CÁC BIỂU ĐỒ KIỂM TRA CÁC GIẢ ĐỊNH HỒI QUY

Biểu đồ Histogram



Biểu đồ Normal P-P Plot



Biểu đồ Scatterplot

PHỤ LỤC 4.12- QUY ĐỊNH CHỨC NĂNG, NHIỆM VỤ CỦA KTNB (trích)

“Phòng KSNB 1

- Kiểm tra tính trung thực, hợp lý, chính xác của các số liệu và thông tin và tình hình tài chính, hoạt động sản xuất kinh doanh, giám sát việc thực hiện các chức năng, nhiệm vụ, quy trình nghiệp vụ của các phòng ban/bộ phận, thẩm định các kết quả đánh giá từ bên trong và bên ngoài công ty.

- Kiểm soát việc chấp hành nội quy, quy định quy chế của các phòng ban trong công ty.

- Tư vấn, đánh giá tính hiệu lực và hiệu quả của hệ thống KSNB, đưa ra nhận xét về thực trạng, tính an toàn và hiệu quả trong hoạt động sản xuất kinh doanh của Công ty cũng như những rủi ro tiềm ẩn. Dựa vào kết quả, đánh giá và kết luận, xuất những giải pháp kịp thời và thích hợp”.

“Phòng KSNB 2-Kiểm soát hoạt động cán ử

KSNB 2 là bộ phận trung gian không có quyền quyết định hoặc xử phạt mà chỉ tiến hành kiểm tra kiểm soát, xác nhận, điều tra, tìm hiểu, nhắc nhở và lập biên bản khi có sự cố hoặc sai phạm đối với CBCNV phân xưởng cán ử để trình lên Ban Tổng Giám đốc công ty quyết định, xử lý.

KSNB 2 tiến hành kiểm soát tất cả hoạt động của phân xưởng sản xuất cán ử, điển hình như:

- Kiểm tra giờ ra vào, thời gian làm việc nghỉ ngơi của CBCNV và sẽ tiến hành nhắc nhở hoặc lập biên bản xác nhận sự việc.

- Kiểm tra giám sát và việc thực hiện nội quy công ty đối với CBCNV phân xưởng cán ử (ví dụ như quần áo, giày, hút thuốc không đúng nơi quy định ...) nếu sai phạm thì nhắc nhở hoặc tiến hành lập biên bản.

- Kiểm tra giám sát và tiến hành lập biên bản xác nhận khi máy móc bị hư hay ngừng hoạt động quá thời gian cho phép trong quá trình làm việc. Điều tra nguyên nhân dẫn đến sự việc trên. Kiểm tra giám sát việc sử dụng vật tư phụ tùng, công cụ dụng cụ, nguyên vật liệu của phân xưởng cán ử có đúng theo yêu cầu của công ty hay không (ví dụ như vật tư sử dụng không hết, công cụ dụng cụ sử dụng không đúng mục đích dẫn đến hư hỏng hoặc giảm tuổi thọ; vật tư phụ tùng, công cụ dụng cụ, nguyên liệu chính, phụ vớt bỏ lung tung...).

Nếu sai phạm thì tiến hành lập biên bản xác nhận sự việc.

- Kiểm tra giám sát về việc thực hiện vệ sinh trong phân xưởng cán ủ.
- Kiểm tra đối chiếu sản lượng ngoài thực tế cũng như trên hệ thống ERP.
- Tham mưu, xuất, báo cáo với Ban Tổng Giám Đốc về những cải tiến, thay đổi trong bộ phận.
- Phối hợp tốt với các bộ phận, phòng ban liên quan tạo sự liên kết thống nhất để đạt mục tiêu tốt.
- Kiểm soát việc thực thi và chế tài, việc thực hiện các quy chế, quy định, quy trình vận hành, TQM, ERP, barcode, quy trình sản xuất và các chỉ đạo khác liên quan đến quy trình sản xuất cán ủ”.

“Phòng KSNB 3- Kiểm soát hoạt động sản xuất ống

KSNB 3 là bộ phận trung gian không có quyền quyết định hoặc xử phạt mà chỉ tiến hành kiểm tra kiểm soát, xác nhận, điều tra, tìm hiểu, nhắc nhở và lập biên bản khi có sự cố hoặc sai phạm đối với công nhân viên phân xưởng ống để trình lên Ban Tổng Giám Đốc công ty quyết định, xử lý.

KSNB 3 tiến hành kiểm soát tất cả hoạt động của phân xưởng sản xuất ống, điển hình như:

- Kiểm tra giờ ra vào, thời gian làm việc nghỉ ngơi của công nhân viên phân xưởng ống và sẽ tiến hành nhắc nhở hoặc lập biên bản xác nhận sự việc.
 - Kiểm tra giám sát về việc thực hiện nội quy công ty đối với công nhân viên phân xưởng ống (như quần áo, giày, hút thuốc không đúng nơi quy định ...) nếu sai phạm thì nhắc nhở hoặc tiến hành lập biên bản.
 - Kiểm tra giám sát và tiến hành lập biên bản xác nhận khi máy móc bị hư hay ngừng hoạt động quá thời gian cho phép trong quá trình làm việc. Điều tra nguyên nhân dẫn đến sự việc trên.
 - Kiểm tra giám sát việc sử dụng vật tư phụ tùng, công cụ dụng cụ, nguyên vật liệu của phân xưởng ống có đúng theo yêu cầu của công ty hay không (như vật tư sử dụng không hết, công cụ dụng cụ sử dụng không đúng mục đích dẫn đến hư hỏng hoặc giảm tuổi thọ; vật tư phụ tùng, công cụ dụng cụ, nguyên liệu chính, phụ vớt bỏ lung tung...).
- Nếu sai phạm thì tiến hành lập biên bản xác nhận sự việc.
- Kiểm tra giám sát về việc thực hiện vệ sinh trong phân xưởng ống.

- Kiểm tra đối chiếu sản lượng ngoài thực tế cũng như trên hệ thống ERP.
- Tham mưu, đề xuất, báo cáo với Ban Tổng Giám đốc về những cải tiến, thay đổi trong bộ phận.
- Phối hợp tốt với các bộ phận, phòng ban liên quan tạo sự liên kết thống nhất để đạt mục tiêu tốt.
- Kiểm soát việc thực thi và chế tài, việc thực hiện các quy chế, quy định, quy trình vận hành, TQM, ERP, barcode, quy trình sản xuất và các chỉ đạo khác liên quan đến quy trình sản xuất ống”.

(Nguồn: *Bản cáo bạch Công ty cổ phần Xuất nhập khẩu Inox Kim Vĩ*)

PHỤ LỤC 4.13- BÁO CÁO KTNB (trích)

“Hoạt động kiểm tra, kiểm soát là một phần không thể tách rời hoạt động nghiệp vụ, được thực hiện thường xuyên nhằm đảm bảo cho hoạt động của Tập đoàn an toàn, hiệu quả và bền vững. Trong năm 2017, hoạt động KSNB được thực hiện trên cơ sở định hướng và kiểm soát rủi ro. Ban KSNB đã phát hiện và cảnh báo các sai sót, rủi ro và thường xuyên rà soát các quy trình kinh doanh và hoạt động nghiệp vụ, nêu ra các đánh giá độc lập, khách quan, kiến nghị cảnh báo phòng ngừa rủi ro, kiến nghị để hoàn thiện các hoạt động của Tập đoàn theo hướng an toàn và hiệu quả hơn.

Hoạt động kiểm tra của Ban KSNB năm 2017:

Ban KSNB đã tìm hiểu các quy định và chính sách ưu đãi của Nhà nước với các dự án, lĩnh vực mới (khối Nông nghiệp), đồng thời hỗ trợ xây dựng quy chế kiểm soát cho các Công ty mới thành lập. Hoạt động kiểm tra, kiểm soát của Ban tại các Công ty thành viên trong Tập đoàn tập trung vào các nội dung: Kiểm soát việc ban hành và thực hiện các quy chế, quy trình nghiệp vụ; việc tuân thủ pháp luật, điều lệ và các quy định; thực hiện chế độ báo cáo với tập đoàn; tính hình quản lý tài chính tại các đơn vị. Mặt khác, Ban KSNB kết hợp với bộ phận xây dựng kiểm tra hoạt động xây dựng cơ bản tại các dự án đang triển khai, đảm bảo hoạt động xây dựng cơ bản thực hiện phù hợp với các quy định và đảm bảo về chất lượng. Qua quá trình kiểm soát, Ban KSNB nhận thấy không có rủi ro đáng kể trong hệ thống quy trình quản lý của tập đoàn cũng như việc tuân thủ pháp luật, điều lệ và quy định của các cá nhân và đơn vị liên quan. Các kế hoạch hành động nhằm hoàn thiện hệ thống kiểm soát theo khuyến nghị của Ban KSNB cũng đang được các khối điều hành trong tập đoàn triển khai đầy đủ

Hoạt động của các Công ty thành viên trong năm 2017 từ hoạt động sản xuất trực tiếp đến các hoạt động gián tiếp đều vận hành tốt và được kiểm soát chặt chẽ: hoạt động xây dựng cơ bản đều được thực hiện đúng kế hoạch; có một số sai phạm nhỏ mức độ ảnh hưởng không đáng kể; nguồn cung nguyên vật liệu, vật tư luôn được đảm bảo và đánh giá là giá tốt trên thị trường; BCTC của các công ty được lập không chứa đựng các sai sót trọng yếu.

Phối hợp thực hiện

Ban KSNB phối hợp với các Công ty thành viên, phòng ban khác triển khai thực hiện các quy trình nhằm nâng cao vai trò quy trình KSNB tại các đơn vị; phối hợp với Phòng kế toán các Công ty và Ban Tài chính triển khai phần mềm kế toán hợp nhất và quản trị nội bộ nhằm đảm bảo tính chính xác, kịp thời của BCTC hợp nhất và các báo cáo quản trị và tính thống nhất hệ thống kế toán toàn Tập đoàn. Bên cạnh đó, Ban

đã thực hiện định kỳ trao đổi với kiểm toán độc lập về phạm vi kiểm toán, kết quả kiểm toán và các vấn đề khác cần quan tâm trong hệ thống KSNB, định kỳ rà soát phân tích thông tin, số liệu trên các BCTC. Duy trì sự hợp tác chặt chẽ với kiểm toán độc lập để bảo đảm công tác giám sát chất lượng kiểm toán BCTC, cũng như cập nhật kịp thời các kết quả kiểm toán BCTC.

Kết luận và kiến nghị:

Kết luận:

Trong năm 2017, Ban KSNB không phát hiện sai sót trọng yếu nào trong các hoạt động của Tập đoàn và các công ty thành viên. Các hoạt động của Công ty trong năm 2017 đều tuân thủ quy định của pháp luật, Điều lệ và Nghị quyết của Đại hội đồng Cổ đông.

Kiến nghị:

Để không ngừng nâng cao tính hiệu quả trong quản trị công ty, Ban KSNB kiến nghị các công ty thành viên hoàn thiện các quy chế xây dựng hệ thống kiểm tra nội bộ để đảm bảo các hoạt động hiệu quả, chặt chẽ; liên tục củng cố đào tạo, hoàn thiện bộ máy nhân sự có chuyên môn cao để đáp ứng định hướng phát triển của Tập đoàn, thêm vào đó là thực hiện nghiêm túc các kiến nghị của Ban KSNB tại các Biên bản làm việc cụ thể.

Kế hoạch công việc thực hiện năm 2018:

Nhằm thực hiện tốt mục tiêu năm 2018, Ban KSNB đưa ra phương hướng hoạt động theo chức năng nhiệm vụ đã được phân công như sau:

- Lên kế hoạch soát xét tại từng công ty thành viên theo chế độ kiểm tra định kỳ và kiểm tra đột xuất, với từng nội dung làm việc cụ thể.
- Cập nhật thường xuyên các cơ chế, chính sách Pháp luật ban hành nhằm kiến nghị áp dụng, giảm thiểu những rủi ro trong việc thực hiện”

(Nguồn: Báo cáo thường niên 2017, Công ty cổ phần tập đoàn Hòa Phát)

PHỤ LỤC 4.14- Mẫu phiếu khảo sát

Số: Ngày..... **Mẫu số 01**

PHIẾU KHẢO SÁT (Mẫu số 01)

**NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG ĐẾN KHẢ NĂNG HIỆN HỮU CỦA KIỂM TOÁN NỘI BỘ
TRONG DOANH NGHIỆP THÉP VIỆT NAM**

(Dành cho đại diện của doanh nghiệp)

A. GIỚI THIỆU

Tôi là

Hiện nay, tôi đang thực hiện đề tài nghiên cứu về ảnh hưởng của các đặc điểm của doanh nghiệp đến khả năng hiện hữu của Kiểm toán nội bộ (KTNB) trong các doanh nghiệp thép Việt Nam.

Tôi cần sự giúp đỡ của Ông/Bà trong việc tìm hiểu một số thông tin cơ bản về doanh nghiệp và hoạt động KTNB trong doanh nghiệp của Ông/Bà để phục vụ cho nghiên cứu. Phiếu trả lời của Ông/Bà cùng các phiếu trả lời khác sẽ được tổng hợp, phân tích trên phần mềm chuyên dụng. Kết quả thu được chỉ sử dụng cho mục đích nghiên cứu khoa học; sẽ không có bất cứ nội dung nào được trích dẫn trực tiếp, đích danh mà không được sự nhất trí của Ông/Bà.

Sự giúp đỡ của Ông/Bà là cơ sở quan trọng để tác giả hoàn thành nghiên cứu.

B. CÁC ĐẶC ĐIỂM CỦA DOANH NGHIỆP

Ông/Bà vui lòng điền vào phần còn trống hoặc tích vào lựa chọn phù hợp nhất với đặc điểm doanh nghiệp của Ông/Bà trong mỗi vấn đề sau:

(Ghi chú: Những câu có dấu * Ông/Bà vui lòng chỉ lựa chọn 1 phương án)

Câu 1: Theo số liệu báo cáo năm 2017, doanh nghiệp của Ông/Bà có:

1.1/ Tổng tài sản (trên BCTC) là.....nghìn tỉ đồng

1.2/ Doanh thu thuần của doanh nghiệp (theo BCTC) là.....nghìn tỉ đồng

Câu 2: Số công ty con của doanh nghiệp của Ông/Bà là:

Câu 3: doanh nghiệp của Ông/Bà tham gia sản xuất kinh doanh bao nhiêu khâu/giai đoạn trong chuỗi giá trị ngành thép (gồm 6 khâu: Khai quặng-Luyện gang-Luyện thép-Cán thép-Gia công-Phân phối):.....

Câu 4: Loại hình doanh nghiệp của doanh nghiệp là: *

☐ 1- DNNY (Sàn giao dịch cụ thể:.....)

☐ 0- doanh nghiệp chưa niêm yết (loại hình cụ thể:

Câu 5: Chủ tịch HĐQT/ HĐTV của doanh nghiệp của Ông/Bà: *

- ☐ 0- Không có hoặc có nhưng kiêm nhiệm điều hành
☐ 1- Độc lập (không điều hành doanh nghiệp)

Câu 6: Tỷ lệ vốn của các thành viên HĐQT chiếm trong tổng vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp của Ông/Bà: *

- ☐ 0- Dưới 5% ☐ 1- Từ 5% trở lên

Câu 7: doanh nghiệp của Ông/Bà có tồn tại UBKT hoặc bộ phận có chức năng tương đương không: *

- ☐ 0- Không ☐ 1- Có

Câu 8: doanh nghiệp của Ông/Bà có tồn tại ủy ban QLRR không: *

- ☐ 0- Không ☐ 1- Có

Câu 9: doanh nghiệp của Ông/Bà có tồn tại một quy trình QLRR không: *

- ☐ 0- Không ☐ 1- Có

Câu 10: Tỷ lệ nợ phải thu và hàng tồn kho chiếm trong tổng tài sản của doanh nghiệp của Ông/Bà theo BCTC năm 2017 là.....%

Câu 11: Hệ số nợ phải trả (ngắn hạn và dài hạn) trong tổng nguồn vốn của doanh nghiệp của Ông/Bà theo BCTC năm 2017 là.....%

Câu 12: Ông/Bà có ủng hộ việc thiết lập KTNB trong doanh nghiệp không? *

- ☐ 0- Không ☐ 1- Có

(Vui lòng cho biết lý do:.....
)

Câu 13: Tỷ lệ các nhà quản trị và quản lý cấp cao trong HĐQT/HĐTV và Ban giám đốc của doanh nghiệp của Ông/Bà có chuyên môn về kế toán-kiểm toán-tài chính là.....

Câu 14: Mức độ phụ thuộc vào thị trường nước ngoài trong hoạt động tiêu thụ và cung ứng của doanh nghiệp của Ông/Bà thể hiện qua:

- ☐ 1- Tỷ lệ giá trị vật tư, thiết bị nhập khẩu trong tổng giá trị vật tư thiết bị mua vào năm 2017 của doanh nghiệp là
- ☐ 2- Tỷ lệ doanh thu các sản phẩm thép xuất khẩu trong tổng giá trị các sản phẩm thép tiêu thụ năm 2017 của doanh nghiệp là

Câu 15: doanh nghiệp của Ông/Bà có sử dụng dịch vụ kiểm toán (không riêng dịch vụ KTNB) được cung cấp bởi các hãng kiểm toán thuộc nhóm Big4 không? *

☐ 0- Không ☐ 1- Có

Vui lòng cho biết tên hãng kiểm toán độc lập đã cung ứng dịch vụ cho doanh nghiệp Ông/Bà trong giai đoạn 2017-2018:.....

C. SỰ HIỆN HỮU CỦA KTNB TRONG DOANH NGHIỆP

Câu 16: doanh nghiệp của Ông/Bà có tài liệu nào đề cập đến thực tế hoạt động và nhân sự/bộ phận KTNB của doanh nghiệp theo mô tả sau đây? (*: Mỗi mô tả chỉ có một lựa chọn)

Tài liệu về thực tế hoạt động và nhân sự KTNB của doanh nghiệp	Có	Không	Không rõ
I. Tài liệu về thực tế hoạt động KTNB tại doanh nghiệp			
1. Kế hoạch/chương trình/đề cương KTNB hoặc Quyết định kiểm toán (KTNB)			
2. Biên bản/báo cáo KTNB			
3. Tài liệu khác liên quan (xin nêu cụ thể:.....)			
II. Tài liệu về nhân sự và bộ phận KTNB của doanh nghiệp			
1. Quyết định thành lập bộ phận KTNB			
2. Quy định chức năng, nhiệm vụ của bộ phận KTNB			
3. Hợp đồng về việc thuê ngoài dịch vụ KTNB			
4. Quyết định bổ nhiệm chức vụ trưởng KTNB			
5. Quyết định tuyển dụng KTVNB			
6. Tài liệu khác liên quan (xin nêu cụ thể:.....)			

D. THÔNG TIN NGƯỜI ĐIỀN PHIẾU

Ông/Bà xin vui lòng cho biết một số thông tin về bản thân Ông/Bà :

1/Giới tính:

☐ Nam ☐ Nữ ☐ Không trả lời

2/ Đơn vị công tác :

Tên doanh nghiệp:.....

Địa chỉ trụ sở chính:.....

Bộ phận công tác:.....

3/ Chức danh nghề nghiệp/chức vụ hiện tại:.....

Thời gian giữ vị trí hiện tại:(năm)

4/ Chuyên môn được đào tạo:

☐ Kế toán-kiểm toán ☐ Tài chính – Kinh tế ☐ Kỹ thuật
☐ Pháp luật ☐ CNTT ☐ Khác: (cụ thể: ..)

Trân trọng cảm ơn Ông/Bà đã dành thời gian quý báu cho việc hoàn thành phiếu khảo sát này.

Trường hợp Ông/Bà muốn trực tiếp nhận được kết quả khảo sát và thông tin về nghiên cứu này, xin vui lòng để lại địa chỉ liên lạc:.....

Mã số: Ngày:.....

PHIẾU KHẢO SÁT (Mẫu số 02)**CÁC ĐẶC ĐIỂM CỦA KIỂM TOÁN NỘI BỘ ẢNH HƯỞNG ĐẾN HIỆU LỰC CỦA
KIỂM TOÁN NỘI BỘ TRONG DOANH NGHIỆP THẾP VIỆT NAM***(Dành cho các doanh nghiệp có Kiểm toán nội bộ)***A. GIỚI THIỆU**

Tôi là

*Hiện nay, tôi đang thực hiện đề tài nghiên cứu về các đặc điểm của KTNB ảnh hưởng đến hiệu lực của KTNB trong các doanh nghiệp thép Việt Nam.**Tôi cần sự giúp đỡ của Ông/Bà trong việc tìm hiểu các thông tin về đặc điểm và hiệu lực của KTNB trong doanh nghiệp của Ông/Bà để phục vụ cho nghiên cứu. Phiếu trả lời của Ông/Bà cùng các phiếu trả lời khác sẽ được tổng hợp, phân tích trên phần mềm chuyên dụng. Kết quả thu được chỉ sử dụng cho mục đích nghiên cứu khoa học, sẽ không có bất cứ nội dung nào được trích dẫn trực tiếp, đích danh mà không được sự nhất trí của Ông/Bà.**Sự giúp đỡ của Ông/Bà là cơ sở quan trọng để tác giả hoàn thành nghiên cứu.***B. BỘ PHẬN VÀ HOẠT ĐỘNG KIỂM TOÁN NỘI BỘ****Câu 1:** Điều gì sau đây mô tả đúng về bộ phận KTNB trong doanh nghiệp của Ông/Bà:

Đặc điểm nhân sự/bộ phận KTNB của doanh nghiệp	Đúng	Sai	Không rõ
1. Không có bộ phận KTNB chuyên trách, không có nhân sự KTNB chuyên trách.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2. Không có bộ phận KTNB riêng, chỉ có một (một số) nhân sự thực hiện chức năng KTNB thuộc biên chế các bộ phận chức năng khác.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
3. Có bộ phận KTNB chuyên trách với nhân sự chuyên trách của doanh nghiệp	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4. Có bộ phận KTNB chuyên trách với trưởng bộ phận là nhân sự của doanh nghiệp và các nhân sự khác thuê ngoài	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5. Có bộ phận KTNB chuyên trách với toàn bộ nhân sự thuê ngoài	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
6. Trường hợp khác:.....	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Câu 1a: Số lượng KTVNB ở doanh nghiệp của Ông/Bà là:người (trong đó số KTVNB thuê ngoài làngười)

Câu 1b: Bộ phận KTNB ở doanh nghiệp của Ông/Bà trực thuộc cấp nào trong bộ máy quản trị của doanh nghiệp:.....

Câu 1c: Nhân sự, bộ phận KTNB được thành lập, bổ nhiệm, tuyển dụng và phân công chức năng, nhiệm vụ như thế nào và thể hiện trong tài liệu nào (xin nêu cụ thể):

.....

.....

.....

.....

Câu 2: Điều gì sau đây mô tả đúng về hoạt động KTNB trong doanh nghiệp của Ông/Bà:

KTNB của doanh nghiệp có thực hiện hoạt động:	Kiểm tra	Đánh giá	Tư vấn cải thiện	Khác
Đối với:				
1. Quy trình quản trị trong việc giám sát QLRR và kiểm soát.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2. Quy trình quản trị trong việc đảm bảo quản lý hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
3. Quy trình quản trị trong việc đưa ra quyết định chiến lược và hoạt động.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4. Quy trình QLRR liên quan đến độ tin cậy và tính minh bạch của thông tin.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5. Quy trình QLRR liên quan đến hiệu lực và hiệu quả của các hoạt động và chương trình.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
6. Quy trình QLRR liên quan đến tuân thủ pháp luật, quy định, chính sách, thủ tục, hợp đồng.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
7. Quy trình QLRR liên quan đến việc bảo vệ tài sản.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
8. Các biện pháp kiểm soát việc thực hiện mục tiêu chiến lược của doanh nghiệp	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
9. Các biện pháp kiểm soát mức độ tin cậy và tính minh bạch của hệ thống thông tin.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
10. Các biện pháp kiểm soát tính hiệu lực, hiệu quả của các hoạt động và chương trình.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
11. Các biện pháp kiểm soát việc tuân thủ pháp luật, qui định, chính sách, thủ tục và hợp đồng.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
12. Các biện pháp kiểm soát bảo vệ tài sản.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

C. CÁC ĐẶC ĐIỂM CỦA KIỂM TOÁN NỘI BỘ

Ông/Bà vui lòng cho biết mức độ đồng ý của bản thân đối với mỗi đặc điểm của KTNB sau đây tại doanh nghiệp của Ông/Bà:

1-Hoàn toàn không đồng ý; 2-Không đồng ý; 3- Phân vân; 4- Đồng ý; 5-Hoàn toàn đồng ý

Các đặc điểm KTNB:	1	2	3	4	5
Năng lực KTVNB					
1. KTVNB có đủ kinh nghiệm phù hợp để thực hiện KTNB	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2. KTVNB có đủ kỹ năng nghề nghiệp và kỹ năng khác để thực hiện KTNB	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
3. KTVNB có đủ kiến thức chuyên môn và các kiến thức bổ trợ khác cần thiết để thực hiện KTNB.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Cơ sở thực hiện KTNB					
4. Có điều lệ/quy chế, sổ tay và quy trình KTNB được xây dựng phù hợp, tiên tiến	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5. Có kế hoạch KTNB theo định hướng rủi ro	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
6. Có chương trình đảm bảo và cải tiến chất lượng KTNB	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Tính độc lập của KTNB					
7. Vị trí của bộ phận KTNB trong cơ cấu quản trị của doanh nghiệp đảm bảo tính độc lập và thẩm quyền cao nhất (Cụ thể bộ phận KTNB trực thuộc.....)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
8. Thẩm quyền phê duyệt ngân sách và các kế hoạch KTNB; tuyển dụng nhân sự; bổ nhiệm/ miễn nhiệm trưởng KTNB đảm bảo tính độc lập của KTNB (Cơ quan/cá nhân có thẩm quyền đó là.....)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
9. Thẩm quyền nhận báo cáo của KTNB đảm bảo tính độc lập của KTNB (Cụ thể cơ quan/cá nhân có thẩm quyền đó là.....)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
10. KTNB có quyền truy cập trực tiếp và không giới hạn đối với các thông tin, bộ phận, hoạt động và các cấp quản lý trong doanh nghiệp.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Phương pháp kỹ thuật KTNB					
11. Phương pháp tiếp cận theo định hướng rủi ro được KTNB sử dụng và coi là chủ đạo	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
12. CNTT được ứng dụng đồng bộ, thường xuyên và hiệu quả trong KTNB	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
13. Thực hiện kiểm toán liên tục và kết hợp linh hoạt	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Các đặc điểm KTNB:	1	2	3	4	5
các kỹ thuật kiểm toán					
Phạm vi KTNB					
14. Phạm vi KTNB đầy đủ các loại hình và bao trùm các nội dung, đối tượng cần kiểm toán.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
15. Phạm vi KTNB đầy đủ, bao trùm các khách thể cần kiểm toán	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
16. Thời điểm, chu kỳ KTNB đa dạng, hợp lý	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

D. ĐÁNH GIÁ HIỆU LỰC CỦA KIỂM TOÁN NỘI BỘ

Ông/Bà vui lòng đánh giá về mức độ hiệu lực của KTNB tại doanh nghiệp của Ông/Bà theo mỗi khía cạnh sau đây:

*1-Hoàn toàn không hiệu lực; 2- Không thực sự hiệu lực; 3- Trung bình;
4-Tương đối hiệu lực; 5-Hoàn toàn hiệu lực*

Mức độ hiệu lực của KTNB trong việc:	1	2	3	4	5
1. Giám sát, đánh giá hiệu quả huy động và sử dụng các nguồn lực của doanh nghiệp	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2. Đánh giá và đảm bảo việc tuân thủ quy định, quy trình, chính sách, pháp luật, hợp đồng	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
3. Ngăn chặn tổn thất, phát hiện gian lận, bảo vệ tài sản	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4. Đảm bảo hệ thống thông tin và thông tin an toàn, tin cậy, minh bạch	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5. Giám sát và đảm bảo đạt được các mục tiêu chiến lược và hoạt động của tổ chức	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
6. Giám sát và cải thiện quy trình QLRR	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
7. Giám sát và cải thiện các quy trình, thủ tục KSNB	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
8. Giám sát và cải thiện các quy trình quản trị	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

E. THÔNG TIN NGƯỜI ĐIỀN PHIẾU

Ông/Bà vui lòng cho biết một số thông tin về bản thân Ông/Bà :

1/Giới tính:

☐ Nam ☐ Nữ ☐ Không trả lời

2/ Đơn vị công tác :

Tên doanh nghiệp:.....

Địa chỉ trụ sở chính:.....

Bộ phận công tác:.....

3/ Chức danh nghề nghiệp/chức vụ hiện tại:.....

Thời gian giữ vị trí hiện tại:(năm)

4/ Chuyên môn được đào tạo:



Kế toán-kiểm toán



Tài chính – Kinh tế



Kỹ thuật



Pháp luật



CNTT



Khác: (cụ thể:

.....)

5/ Thâm niên công tác trong lĩnh vực KTNB:..... năm

Trân trọng cảm ơn Ông/Bà đã dành thời gian quý báu cho việc hoàn thành phiếu khảo sát này.