

Mô hình nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến tính hữu hiệu hệ thống KSNB tại các đơn vị sự nghiệp công lập

HUYỀN THANH THÚY*

Tóm tắt

Hiện nay, để quản lý tài chính được hiệu quả, giảm thiểu nguy cơ rủi ro trong quản lý ngân sách nhà nước không thể không nhắc đến tính hữu hiệu của hệ thống kiểm soát nội bộ (KSNB). Tùy vào đặc trưng của mỗi đơn vị, sẽ có các nhân tố tác động đến tính hữu hiệu của hệ thống KSNB là khác nhau. Để có cái nhìn tổng quát hơn về hệ thống KSNB và những nhân tố ảnh hưởng đến tính hữu hiệu hệ thống KSNB tại các đơn vị sự nghiệp công lập, tác giả tìm hiểu các nghiên cứu thực nghiệm của những nhà nghiên cứu trước và xây dựng mô hình nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến tính hữu hiệu của hệ thống KSNB của đơn vị sự nghiệp công lập.

Từ khóa: kiểm soát nội bộ, đơn vị sự nghiệp công lập, hệ thống kiểm soát nội bộ, tự chủ tài chính

Summary

Currently, for effective financial management and risk reduction in state budget management, it should consider the effectiveness of internal control system. Depending on the characteristics of each unit, there will be different factors affecting the effectiveness of internal control system. To have a more general view of internal control system and factors affecting the effectiveness of internal control system in public non-business units, the author explores the empirical studies of previous researchers and builds a research model of factors affecting the effectiveness of internal control in the aforementioned units.

Keywords: internal control, public non-business units, internal control system, financial autonomy

GIỚI THIỆU

Hệ thống KSNB trong các đơn vị sự nghiệp công lập đóng vai trò rất lớn trong việc giảm thiểu nguy cơ rủi ro trong quản lý ngân sách nhà nước, tăng hiệu quả hoạt động của tổ chức và đảm bảo mọi cán bộ, nhân viên trong đơn vị tuân thủ nội quy, quy chế của ngành cũng như các quy định của pháp luật nhằm hoàn thành tốt nhiệm vụ được giao. Tính hữu hiệu của hệ thống KSNB được các nhà nghiên cứu trong nước cũng như nước ngoài tìm hiểu và nghiên cứu rất nhiều. Thông qua đó, các tác giả cũng đã xác định được những nhân tố ảnh hưởng đến tính hữu hiệu của hệ thống KSNB và vai trò của các thành phần cấu thành và công nghệ thông tin đến tính hữu hiệu của hệ thống KSNB trong bối cảnh Cách mạng công nghiệp 4.0 hiện nay. Qua nghiên cứu và phân tích những nghiên cứu thực nghiệm về tính hữu hiệu của hệ thống KSNB trong

nghiên cứu này, tác giả sẽ giúp cho các đơn vị sự nghiệp công lập hiểu rõ hơn về vai trò của hệ thống KSNB và các nhân tố ảnh hưởng đến tính hữu hiệu của hệ thống KSNB. Thông qua đó, lãnh đạo các đơn vị sẽ có những điều chỉnh phù hợp với việc quản lý và vận hành, giúp nâng cao hiệu quả hoạt động của đơn vị.

CƠ SỞ LÝ THUYẾT

Khái niệm KSNB

Có rất nhiều định nghĩa về KSNB, vì nó ảnh hưởng khác nhau đến các bên liên quan trong tổ chức theo những cách khác nhau với những mức độ khác nhau. Theo COSO (2013), “Kiểm soát nội bộ là một quá trình do người quản lý, hội đồng quản trị và các nhân viên của đơn vị chi phối, nó được thiết lập để cung cấp một sự đảm bảo hợp lý nhằm thực hiện các mục tiêu liên quan đến hoạt động, báo cáo và tuân thủ”. Khái niệm này nhấn mạnh đến mục tiêu hoạt động và báo cáo, làm rõ những yêu cầu của việc xác định cái gì góp phần tạo ra sự hữu hiệu của hệ thống KSNB.

Theo Chuẩn mực kiểm toán số 315 được ban hành theo Thông tư số 214/2012/TT-BTC, ngày 6/12/2012

* Viện Đào tạo Sau Đại học, Trường Đại học Thủ Dầu Một

Ngày nhận bài: 14/3/2022; Ngày phản biện: 16/4/2022; Ngày duyệt đăng: 22/4/2022

của Bộ Tài chính ban hành Hệ thống chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, hệ thống KSNB được định nghĩa là “quy trình do ban quản trị, ban Giám đốc và các cá nhân khác trong đơn vị thiết kế, thực hiện và duy trì để tạo sự đảm bảo hợp lý về khả năng đạt được mục tiêu của đơn vị trong việc đảm bảo độ tin cậy của báo cáo tài chính, đảm bảo hiệu quả, hiệu suất hoạt động, tuân thủ pháp luật và các quy định liên quan”.

Theo Luật Kế toán (năm 2015), “Kiểm soát nội bộ là việc thiết lập và tổ chức thực hiện trong nội bộ đơn vị kế toán các cơ chế, chính sách, quy trình, quy định nội bộ phù hợp với quy định của pháp luật nhằm bảo đảm phòng ngừa, phát hiện, xử lý kịp thời rủi ro và đạt được yêu cầu đề ra”.

Tổng quan nghiên cứu

Các nghiên cứu thực nghiệm trong nước

Nghiên cứu của Nguyễn Thị Sương (2018) phân tích các nhân tố ảnh hưởng đến tính hữu hiệu của KSNB tại các trường THCS trên địa bàn TP. Biên Hòa, tỉnh Đồng Nai. Trước thực trạng khá phổ biến là việc xây dựng một hệ thống KSNB tại các trường THCS chưa được quan tâm đúng mức. Điều này đặt ra vấn đề cần một hệ thống KSNB vững mạnh sẽ giúp trường học đạt hiệu quả trong hoạt động. Tác giả sử dụng phương pháp nghiên cứu định tính kết hợp định lượng đối chiếu thực tế và chỉ ra, có 5 nhân tố ảnh hưởng đến tính hữu hiệu của hệ thống KSNB tại các trường THCS trên địa bàn TP. Biên Hòa, tỉnh Đồng Nai. Mức độ tác động từ cao đến thấp đó là: Hoạt động kiểm soát; Môi trường kiểm soát; Thông tin và truyền thông; Hoạt động giám sát; Đánh giá rủi ro. Từ đó, tác giả đưa ra một số kiến nghị nhằm nâng cao tính hữu hiệu của hệ thống KSNB tại các trường THCS trên địa bàn TP. Biên Hòa, tỉnh Đồng Nai.

Nghiên cứu của Đào Duy Huân và Dương Hồng Chiến (2019) hướng đến mục tiêu xác định các nhân tố thuộc KSNB ảnh hưởng đến tính hữu hiệu của hệ thống KSNB tại Kho bạc nhà nước tỉnh An Giang theo tiêu chuẩn INTOSAI GOV 9100. Thông qua phân tích hồi quy đa biến với khảo sát 212 mẫu đã khẳng định tính hữu hiệu của hệ thống KSNB tại các Kho bạc nhà nước tỉnh An Giang chịu sự tác động của 4 nhân tố đó là: Đánh giá rủi ro; Môi trường kiểm soát; Hoạt động kiểm soát; Giám sát. Trong đó, nhân tố Môi trường kiểm soát có ảnh hưởng lớn nhất. Trên cơ sở đó, nhóm tác giả đề xuất các hàm ý quản trị nhằm nâng cao tính hữu hiệu của hệ thống KSNB tại Kho bạc nhà nước trên địa bàn tỉnh An Giang.

Trong khi đó, Phạm Hữu Vinh (2020) phân tích các nhân tố ảnh hưởng đến tính hữu hiệu của hệ thống KSNB tại Trường Đại học Thủ Dầu Một. Tác giả sử dụng phương pháp nghiên cứu định tính kết hợp định lượng, thông qua việc sử dụng mô hình nghiên cứu nhân tố khám phá, tác giả kiểm định độ tin cậy thang đo, phân tích nhân tố khám phá (EFA) và kiểm định hồi quy, kết quả nghiên cứu cho thấy, có 5 nhân tố ảnh hưởng cùng chiều đến tính hữu hiệu của hệ thống KSNB tại Trường Đại học Thủ Dầu Một theo thứ tự tác động từ cao đến thấp như sau: Hoạt động kiểm soát;

Môi trường kiểm soát; Đánh giá rủi ro; Giám sát; Thông tin và truyền thông.

Nghiên cứu của Lê Thị Kim Ngọc, Nguyễn Thiện Phong (2020) với mục tiêu khám phá các nhân tố ảnh hưởng đến tính hữu hiệu của hệ thống KSNB tại Bệnh viện Hoàn Mỹ Cửu Long. Với phương pháp nghiên cứu định tính kết hợp định lượng, kết quả phân tích hồi quy đa biến cho thấy, có 5 nhân tố có tác động cùng chiều đến tính hữu hiệu của hệ thống KSNB, đó là: Môi trường kiểm soát; Đánh giá rủi ro; Hoạt động kiểm soát; Thông tin và truyền thông; Hoạt động giám sát. Trên cơ sở kết quả nghiên cứu, tác giả đã đề xuất các giải pháp nâng cao mức độ thực hiện KSNB, góp phần nâng cao tính hữu hiệu của KSNB tại Bệnh viện Hoàn Mỹ Cửu Long.

Nghiên cứu của Nguyễn Hữu Tấn (2021) thông qua khung lý thuyết về tính hữu hiệu của hệ thống KSNB, nhằm đánh giá tính hữu hiệu của hệ thống KSNB tại các đài phát thanh - truyền hình cấp tỉnh tại Việt Nam, qua đó, đưa ra các khuyến nghị nhằm nâng cao năng lực quản trị của các đài phát thanh - truyền hình trong bối cảnh đổi mới cơ chế hoạt động tại các đơn vị sự nghiệp công lập. Nghiên cứu sử dụng phương pháp nghiên cứu định tính kết hợp định lượng, với phạm vi nghiên cứu là 63 đài phát thanh - truyền hình cấp tỉnh, thành phố tại Việt Nam, tác giả đã xây dựng mô hình về các thành phần của hệ thống KSNB ảnh hưởng đến mục tiêu kiểm soát tại các đài phát thanh - truyền hình cấp tỉnh tại Việt Nam. Kết quả nghiên cứu cho thấy, có 3 nhân tố là: Truyền thông giám sát; Hoạt động kiểm soát; Môi trường kiểm soát có tác động mạnh mẽ đến mục tiêu tài chính, mục tiêu hoạt động, mục tiêu tin cậy của báo cáo quyết toán của các đài phát thanh - truyền hình cấp tỉnh, thành phố tại Việt Nam. Kết quả là nền tảng để lãnh đạo các đài phát thanh - truyền hình có cái nhìn tổng quan và định hướng đúng đắn trong công tác tổ chức, quản lý, điều hành hoạt động tại các đài phát thanh - truyền hình một cách hiệu quả, phát huy tối đa mọi nguồn lực, hạn chế rủi ro trong quá trình điều hành hoạt động của đơn vị mình.

Các nghiên cứu thực nghiệm nước ngoài

Nghiên cứu của Angella Amudo và Eno L. Inanga (2009) đã thực hiện đánh giá hệ thống KSNB: Trường hợp nghiên cứu ở Uganda. Nghiên cứu được thực hiện ở các nước thành viên của Ngân

hàng Phát triển châu Phi. Nghiên cứu dựa vào khuôn khổ KSNB của Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) (2013) và COBIT (Control Objectives for Information and Related Technology) là một chuẩn quốc tế về quản lý công nghệ thông tin gồm những khuôn mẫu (framework) về các thực hành tốt nhất về quản lý công nghệ thông tin do ISACA và ITGI xây dựng năm 1996), phát triển một số mô hình thực nghiệm các biến độc lập là các thành phần của KSNB, đồng thời bổ sung thêm biến công nghệ thông tin. Nghiên cứu nhằm đánh giá hệ thống KSNB tồn tại trong những dự án khu vực công ở Uganda được hỗ trợ tài chính bởi Ngân hàng Phát triển châu Phi. Nhóm tác giả đề xuất mô hình thực nghiệm gồm: Biến độc lập là các thành phần của KSNB, bổ sung biến Công nghệ thông tin theo COBIT: (1) Môi trường kiểm soát; (2) Đánh giá rủi ro; (3) Hệ thống thông tin truyền thông; (4) Các hoạt động kiểm soát; (5) Giám sát; (6) Công nghệ thông tin. Biến phụ thuộc là Sự hữu hiệu của hệ thống KSNB. Biến điều tiết gồm: Ủy quyền; Mối quan hệ công tác. Thông qua việc thu thập số liệu bằng bảng câu hỏi, phỏng vấn quan sát, phân tích tài liệu, đồng thời xếp hạng các thành phần theo các biến độc lập, nhóm tác giả đã phân tích được mối quan hệ giữa các biến và đánh giá được thực trạng hệ thống KSNB trong các dự án. Đồng thời, nhóm tác giả đã đề xuất, khám phá được một nhân tố mới ảnh hưởng đến hệ thống KSNB là Công nghệ thông tin và các biến điều tiết là Ủy quyền và Mối quan hệ công tác. Kết quả nghiên cứu cho thấy, sự thiếu hụt một số thành phần của KSNB dẫn đến kết quả vận hành của hệ thống KSNB chưa đạt hữu hiệu. Nói cách khác, để phát huy được tính hữu hiệu của hệ thống KSNB, một tổ chức cần vận hành hệ thống một cách đầy đủ các nhân tố cấu thành nên nó.

Nghiên cứu của Daniel Kiplangat Sigilai (2016) với mục tiêu đánh giá tác động của hệ thống KSNB đối với việc thu ngân sách tại bệnh viện cấp 5 Nakuru. Nghiên cứu cho thấy, sự thiếu vắng của các thành phần của KSNB góp phần vào việc kết hợp với gian lận, mất doanh thu và tham ô thu nhập. Nghiên cứu đã chỉ ra rằng, môi trường kiểm soát, đánh giá rủi ro, thông tin truyền thông, hoạt động kiểm soát và giám sát

và đánh giá trong môi trường ứng dụng công nghệ thông tin ảnh hưởng đáng kể đến nguồn thu ở bệnh viện cấp 5 Nakuru ở Kenya.

Trong khi đó, Babatunde và Shakirat Adepeju (2013) khi nghiên cứu hệ thống KSNB trong khu vực công của Nigeria đã chỉ ra rằng, hệ thống KSNB có tác động tích cực đến trách nhiệm giải trình tài chính. Nhóm tác giả cũng đưa ra khuyến nghị, Chính phủ nên áp dụng hình thức khen thưởng phù hợp và xử phạt nghiêm ngặt nhằm gia tăng tính hiệu quả của hệ thống KSNB trong khu vực công của Nigeria. Điều này cho thấy, việc tăng cường hiệu quả hoạt động của nhân tố môi trường kiểm soát được nhóm tác giả rất quan tâm nhằm hoàn thiện, nâng cao tính hữu hiệu của hệ thống KSNB.

Bên cạnh đó, Babatunde S.A và Dandago K.I. (2014) đã phân tích tác động của sự thiếu hụt hệ thống KSNB đối với việc quản lý dự án vốn trong khu vực công của Nigeria. Nhóm tác giả kiểm định mẫu nghiên cứu gồm 228 dự án vốn thuộc khu vực công và cho thấy, sự thiếu hụt của hệ thống KSNB có tác động tiêu cực đến hiệu quả quản lý dự án vốn thuộc khu vực công Nigeria. Đồng thời, nhóm tác giả đã đưa ra khuyến nghị, cần tuân thủ nghiêm ngặt các thủ tục của hoạt động KSNB để bảo đảm lợi ích của cộng đồng.

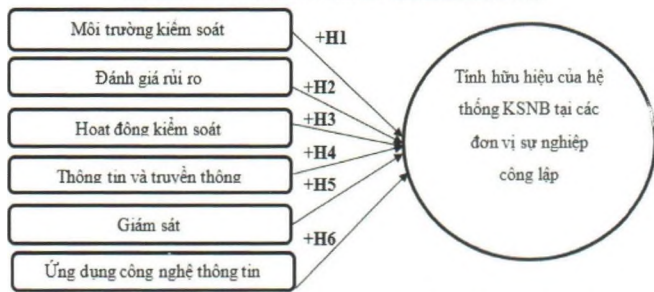
Nghiên cứu của Cecilia Lelly Kewo và Nunuy Nur Afiah (2017) với mục tiêu chính yếu là đo lường mức độ thực hiện của hệ thống KSNB trong các đơn vị công lập tại Indonesia. Nghiên cứu định lượng với phương pháp khảo sát trên mẫu khảo sát bao gồm 66 đơn vị chính quyền địa phương tại 15 huyện và thành phố ở tỉnh Bắc Sulawesi của Indonesia được sử dụng để thu thập dữ liệu giúp thực hiện mục tiêu nghiên cứu đã đề ra. Dựa vào khung lý thuyết chính là khái niệm hệ thống KSNB của American Institute of Certified Public Accountants Professional Standards (Hoa Kỳ) và COSO (2013), nhóm tác giả đã chỉ ra rằng, hệ thống KSNB là quy trình do ban giám đốc, nhà quản lý và các nhân sự khác của đơn vị thiết lập. Hệ thống KSNB nhằm cung cấp sự đảm bảo hợp lý về việc đạt được các mục tiêu được phân loại như sau: (i) Các kiểm soát tuân thủ liên quan đến việc tuân thủ của đơn vị đối với các luật và quy định hiện hành; (ii) Kiểm soát hoạt động liên quan đến việc sử dụng một cách hiệu quả và tránh lãng phí các nguồn lực của đơn vị; (iii) Các biện pháp kiểm soát báo cáo tài chính liên quan đến việc lập và công bố báo cáo tài chính đáng tin cậy.

GIẢ THUYẾT NGHIÊN CỨU VÀ MÔ HÌNH NGHIÊN CỨU ĐỀ XUẤT

Từ việc xác định vai trò, nhiệm vụ và chức năng của các đơn vị sự nghiệp công lập, bên cạnh đó, tác giả nghiên cứu cơ sở lý thuyết về KSNB cũng như tìm hiểu các nghiên cứu trước có liên quan, kết hợp với nghiên cứu định tính, tác giả xây dựng 6 giả thuyết nghiên cứu như sau:

H1: Nhân tố Môi trường kiểm soát có ảnh hưởng cùng chiều (+) đến Tính hữu hiệu của hệ thống KSNB của các đơn vị sự nghiệp công lập.

HÌNH: MÔ HÌNH NGHIÊN CỨU ĐỀ XUẤT



Nguồn: Đề xuất của tác giả

H2: Nhân tố Đánh giá rủi ro có ảnh hưởng cùng chiều (+) đến Tính hữu hiệu của hệ thống KSNB của các đơn vị sự nghiệp công lập.

H3: Nhân tố Hoạt động kiểm soát có ảnh hưởng cùng chiều (+) đến Tính hữu hiệu của hệ thống KSNB của các đơn vị sự nghiệp công lập.

H4: Nhân tố Thông tin và truyền thông có ảnh hưởng cùng chiều (+) đến Tính hữu hiệu của hệ thống KSNB của các đơn vị sự nghiệp công lập.

H5: Nhân tố Giám sát có ảnh hưởng cùng chiều (+) đến Tính hữu hiệu của hệ thống KSNB của các đơn vị sự nghiệp công lập.

H6: Nhân tố Ứng dụng CNTT có ảnh hưởng cùng chiều (+) đến Tính hữu hiệu của hệ thống KSNB của các đơn vị sự nghiệp công lập.

Từ các giả thuyết trên, tác giả xây dựng mô hình nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến tính hữu hiệu hệ thống KSNB tại các đơn vị sự nghiệp công lập (Hình).

KẾT LUẬN

Bài viết đã khái quát được tổng quan nghiên cứu và xây dựng được mô hình nghiên cứu cùng các giả thuyết nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng đến tính hữu hiệu của hệ thống KSNB tại các đơn vị sự nghiệp công lập. Các nhân tố được đề xuất gồm: Môi trường kiểm soát; Đánh giá rủi ro; Hoạt động kiểm soát; Giám sát; Thông tin và truyền thông; Ứng dụng công nghệ thông tin. Đây là cơ sở để tác giả tiếp tục triển khai việc tìm ra các nhân tố và mức độ ảnh hưởng các nhân tố ảnh hưởng đến tính hữu hiệu của hệ thống KSNB tại các đơn vị sự nghiệp công lập. Từ đó, đề xuất một số giải pháp nhằm điều chỉnh từng nhân tố sao cho phù hợp với từng loại hình đơn vị sẽ giúp đơn vị ngày càng cải thiện được hiệu quả hoạt động của đơn vị. □

TÀI LIỆU THAM KHẢO

- Đào Duy Huân và Dương Hồng Chiến (2019). Các nhân tố ảnh hưởng đến tính hữu hiệu của HTKSNB tại kho bạc trên địa bàn tỉnh An Giang, *Tạp chí Nghiên cứu khoa học và Phát triển kinh tế Trường Đại học Tây Đô*, số 06
- Lê Thị Kim Ngọc, Nguyễn Thiện Phong (2020). Nhân tố ảnh hưởng đến tính hữu hiệu của HTKSNB tại Bệnh viện Hoàn Mỹ Cửu Long, *Tạp chí Công thương*, số tháng 6
- Nguyễn Thị Sương (2018). *Các nhân tố ảnh hưởng đến tính hữu hiệu của KSNB tại các trường THCS trên địa bàn thành phố Biên Hòa, tỉnh Đồng Nai*, Luận văn thạc sĩ, Trường Đại học Lạc Hồng
- Lê Đoàn Minh Đức, Hà Hữu Phước, Nguyễn Cao Ngọc Thảo (2016). Khảo sát hệ thống KSNB tại các cơ quan hành chính, *Tạp chí Tài chính*, kỳ I, tháng 8
- Nguyễn Tố Tâm, Nguyễn Thị Kiều Trang (2017). Đánh giá KSNB trong các trường đại học chuyển đổi theo cơ chế tự chủ tài chính: nghiên cứu tại Trường Đại học Điện lực, *Tạp chí Công thương*, số 13, tháng 12/2017
- Nguyễn Hữu Tấn (2021). *Đánh giá tính hữu hiệu của hệ thống KSNB tại các Đài Phát thanh - Truyền hình cấp tỉnh tại Việt Nam*, Luận án tiến sĩ, Trường Đại học Kinh tế - Đại học Đà Nẵng
- Phạm Hữu Vinh (2020). *Các nhân tố ảnh hưởng đến tính hữu hiệu của hệ thống KSNB tại Trường Đại học Thủ Dầu Một*, Luận văn thạc sĩ, Trường Đại học Thủ Dầu Một
- Angella Amudo, Eno L. Inanga (2009). Evaluation of Internal Control Systems: A Case Study from Uganda, *International Research Journal of Finance and Economics*, 27, 125-144
- Babatunde, Shakirat Adepeju (2013). Stakeholders perception on the effectiveness of internal control system on financial accountability in the Nigerian public sector, *International Journal of Business and Management Invention ISSN (Online)*, 2319 - 8028, ISSN (Print): 2319 - 801X www.ijbmi.org, 2(1), January. 2013, 16-33
- Babatunde S.A, Dandago K.I. (2014). Internal Control System Deficiency and Capital Project Mis-management in the Nigerian Public Sector, *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 164, 208-221
- COSO (2013). *Internal Control - Integrated Framework*, retrieved from <http://www.coso.org>
- Kewo, C. L., Afiah, N. N. (2017). Does Quality of Financial Statement Affected by Internal Control System and Internal Audit?, *International Journal of Economics and Financial Issues*, 7(2), 568-573