

THUÊ NGOÀI KIỂM TOÁN NỘI BỘ: HƯỚNG TIẾP CẬN CHO CÁC DOANH NGHIỆP NHỎ VÀ VỪA VIỆT NAM

OUTSOURCING INTERNAL AUDIT: AN APPROACH FOR VIETNAMESE SMEs

Nguyễn Thị Hồng Nga^{1,*}, Nguyễn Thị Dự¹,
Nguyễn Thị Mai Lan¹, Nguyễn Thị Thanh Loan¹

DOI: <https://doi.org/10.57001/huih5804.2023.027>

TÓM TẮT

Chức năng kiểm toán nội bộ (KTNB) ngày càng có vai trò quan trọng đối với các tổ chức thông qua việc đánh giá kiểm soát nội bộ, quy trình quản lý rủi ro và hiệu quả hoạt động của các tổ chức để khuyến nghị các hoạt động cải tiến. Chức năng này từ có truyền thống được thực hiện trong nội bộ tổ chức đã dần chuyển sang xu hướng thuê ngoài. Bài báo tổng quan các nghiên cứu đã công bố để tìm hiểu lý do hình thành việc thuê ngoài, động cơ thuê ngoài, các bất lợi của việc thuê ngoài, các đối tượng thuê ngoài, các đối tượng cung cấp dịch vụ thuê ngoài và các nhân tố ảnh hưởng đến thuê ngoài KTNB. Từ việc nghiên cứu các lợi ích và bất lợi của việc thuê ngoài KTNB, các đặc điểm chính của doanh nghiệp nhỏ và vừa, vai trò của KTNB, đánh giá thực trạng về thực hiện KTNB của các doanh nghiệp vừa và nhỏ Việt Nam được khảo sát, bài báo đề xuất hướng thuê ngoài cho các doanh nghiệp nhỏ và vừa Việt Nam.

Từ khóa: KTNB, thuê ngoài, doanh nghiệp nhỏ và vừa.

ABSTRACT

The internal audit function plays an increasingly important role for organizations by evaluating internal controls, risk management processes and operational performance of organizations to recommend improvement activities. This function, which was traditionally performed within the organization, has gradually moved to the outsourcing. This paper reviews published papers to find out the reasons for outsourcing, outsourcing motives, disadvantages of outsourcing, outsourcers, outsourcing service providers and factors affecting the outsourcing of internal audit. From studying the boons or banes of outsourcing internal audit, the main characteristics of small and medium enterprises, the role of internal audit, assessing the current status of internal audit performance of surveyed Vietnamese small and medium enterprises, the paper proposes outsourcing for Vietnamese small and medium enterprises.

Keywords: Internal audit, outsourcing, SME.

¹Trường Đại học Công nghiệp Hà Nội

*Email: nguyenthihongnga@haui.edu.vn

Ngày nhận bài: 26/3/2022

Ngày nhận bài sửa sau phản biện: 06/8/2022

Ngày chấp nhận đăng: 24/02/2023

1. GIỚI THIỆU CHUNG

Việt Nam hiện có 758.600 doanh nghiệp đang hoạt động (theo Sách trắng Doanh nghiệp Việt Nam năm 2020, tính đến ngày 31/12/2019 - nghiên cứu này không tiếp cận số liệu

doanh nghiệp tính đến quý 3 năm 2021 do ảnh hưởng của đại dịch Covid từ tháng 01 năm 2020 đến nay trên toàn cầu dẫn đến việc ngừng hoạt động của phần lớn các doanh nghiệp), trên 90% là doanh nghiệp vừa và nhỏ (DNNVV). Vai trò của DNNVV trong tổng thể nền kinh tế có ý nghĩa vô cùng quan trọng là điều không thể phủ nhận. Sự tồn tại và phát triển lâu dài của các doanh nghiệp này có tác động trực tiếp và lâu dài đến tăng trưởng kinh tế, việc làm của từng địa phương và cả nước. Mỗi một năm có gần 100.000 doanh nghiệp rút khỏi thị trường. Có nhiều yếu tố dẫn đến thất bại của các doanh nghiệp này, phân tích các yếu tố thuộc về doanh nghiệp, bao gồm cả kiểm soát nội bộ, chức năng KTNB là quan trọng để cải thiện tỷ lệ sống sót của các doanh nghiệp bởi chức năng KTNB tập trung vào đánh giá kiểm soát nội bộ, nâng cao hiệu quả quản trị rủi ro. Sự phát triển trong các yêu cầu về báo cáo quản trị công ty đã mang lại cơ hội cho sự tính toán và quản trị rủi ro của các nhóm muốn thúc đẩy lợi ích của chính họ, KTNB đã thay đổi để đáp ứng yêu cầu này [30]. Nhận thức được vai trò của KTNB đối với một tổ chức, Chính phủ Việt Nam đã ban hành Nghị định số 05/2019/NĐ-CP về KTNB trong đó quy định về công tác kiểm toán nội bộ trong các cơ quan nhà nước, đơn vị sự nghiệp công lập và các doanh nghiệp. Để thực hiện chức năng KTNB, các doanh nghiệp có thể tự tổ chức trong nội bộ doanh nghiệp, thuê ngoài hoặc kết hợp cả hai. Theo [33], các tổ chức nên kết hợp thuê ngoài KTNB trong kế hoạch chiến lược hàng năm của họ để cải thiện cách tiếp cận chiến lược toàn diện, mà nó đã được chứng minh ảnh hưởng tích cực đến hiệu quả kinh doanh của doanh nghiệp nhỏ. Việc tổ chức chức năng KTNB bên trong có nhiều lợi ích, chẳng hạn như giữ được bí mật, có lợi thế đào tạo tại chỗ, có kiến thức liên quan đến các đặc điểm cụ thể của tổ chức [13]; hòa hợp với văn hóa của tổ chức, quen thuộc hơn với các nhà cung cấp, khách hàng của công ty và các quy trình so với kiểm toán viên bên ngoài, có hiểu biết sâu hơn về tổ chức [1]; cam kết vì lợi ích lâu dài của tổ chức [23, 26]; duy trì toàn quyền kiểm soát đối với cách tiếp cận KTNB của tổ chức và có kiến thức trực tiếp về tất cả các vấn đề quan trọng hiện tại mà tổ chức phải đối mặt [20, 21]. Tuy nhiên, các doanh nghiệp có thể hưởng lợi từ tư vấn bên ngoài khi đối phó với những thách thức kinh doanh đang diễn ra [14]; chuyên môn đặc biệt của các nhà cung cấp bên ngoài, ngoài năng lực của họ,

sẽ tiết kiệm đáng kể và đó là lợi thế của việc thuê ngoài [19, 22, 24]; các tổ chức nhỏ với ít chuyên gia KTNB thì việc thuê ngoài một số hoạt động KTNB có thể làm tăng tính khả dụng của nguồn lực KTNB bên trong [32]. Tăng cường thuê ngoài KTNB có thể góp phần tăng cường năng lực tổng thể của bộ phận KTNB bên trong trong ngắn hạn và có thể có ảnh hưởng lâu dài về mặt kỹ thuật khi chuyển giao kiến thức chuyên môn từ chuyên gia bên ngoài cho kiểm toán viên nội bộ bên trong [16]; thuê ngoài KTNB giúp các tiếp cận chuyên môn công nghệ và chất lượng kiểm toán [25, 29, 31].

Các nghiên cứu về KTNB và thuê ngoài chức năng KTNB trong ba thập kỷ qua cho thấy các tổ chức đã chủ động hơn trong việc xác định rủi ro, nhất là những rủi ro trọng yếu có thể tác động xấu đến các hoạt động của họ, KTNB là một công cụ đắc lực cho việc quản trị rủi ro của một tổ chức. Việc tăng cường vai trò người trợ giúp tổ chức hoàn thành mục tiêu qua việc đảm bảo về tính hiệu quả, hiệu lực của các quy trình kiểm soát thông qua chức năng KTNB là vấn đề đặt ra đối với các doanh nghiệp, đặc biệt là các DNNVV. Việc tổ chức chức năng KTNB bên trong hay thuê ngoài cũng là câu hỏi lớn đặt ra với mỗi doanh nghiệp. Có nhiều nghiên cứu bàn về vấn đề này, nhiều quan điểm ủng hộ việc thuê ngoài chức năng KTNB nhưng cũng có các quan điểm phản đối lại việc thuê ngoài. Bài báo này tập trung vào nghiên cứu các lợi ích và bất lợi của việc thuê ngoài KTNB, đặc điểm đặc thù của DNNVV để khuyến nghị các DNNVV Việt Nam chức năng KTNB theo hướng vận dụng thuê ngoài, giúp các doanh nghiệp nâng cao hiệu quả hoạt động, quản trị rủi ro và phát triển bền vững.

2. KTNB VÀ VAI TRÒ CỦA KTNB TRONG TỔ CHỨC

Nhìn chung, các tổ chức nghề nghiệp, các nghiên cứu về KTNB đều cho rằng KTNB là một chức năng đánh giá độc lập, có hệ thống về các hoạt động trong phạm vi một tổ chức trên các khía cạnh như độ tin cậy của thông tin tài chính và thông tin về các hoạt động trong đơn vị; khả năng nhận diện và quản trị rủi ro của tổ chức; việc chấp hành luật pháp, chính sách, các quy định của tổ chức; hiệu quả trong việc sử dụng nguồn lực; kết quả đạt được trong quan hệ với các mục tiêu của tổ chức. KTNB là công cụ quản lý trợ giúp các cấp quản lý và các chức năng định hướng, giám sát trong việc nhận diện các rủi ro và cung cấp cái nhìn thấu đáo về tính hiệu quả của các kiểm soát và về việc tuân thủ các quy trình và các quy định, đồng thời đưa ra các khuyến nghị cải tiến hoạt động của các bộ phận, khẳng định về vai trò chung của KTNB và sự cần thiết phải thực hiện KTNB của một tổ chức được xuất hiện trong hầu hết các nghiên cứu về KTNB [3, 11, 18, 27].

Về cơ bản KTNB có vai trò sau: (i) Đánh giá và đưa ra khuyến nghị cải tiến quy trình quản trị hoặc thực hiện tư vấn các vấn đề quản trị do đơn vị thực hiện. Hoạt động tư vấn thường hay được thực hiện đối với hệ thống quản trị chưa hoàn thiện hoặc các vấn đề quản trị tồn đọng; (ii) Đánh giá tính hiệu quả của quy trình quản lý rủi ro và đưa ra khuyến nghị cải tiến quy trình hoặc tư vấn về các vấn đề liên quan đến quản lý rủi ro do đơn vị thực hiện; (iii) Đưa ra những đánh giá ở các mức độ khác nhau về tính hiệu quả,

hiệu lực của quy trình kiểm soát nội bộ do đơn vị thực hiện, đồng thời, đưa ra những khuyến nghị liên quan đến cải tiến quy trình kiểm soát nội bộ, quy định khung kiểm soát nội bộ, và các khuyến nghị tăng cường môi trường kiểm soát nội bộ trong đơn vị. Vai trò của KTNB được thể hiện rõ qua mô hình phòng vệ 3 lớp của một tổ chức, một tổ chức cần có 3 tuyến phòng vệ nội bộ [17]. Tuyến thứ nhất bao gồm hoạt động kiểm soát được thiết lập trong các quy trình và hoạt động của đơn vị, các phòng ban chức năng. Tuyến phòng vệ thứ hai gồm các chức năng kiểm soát và giám sát được ban điều hành thiết lập, nhằm đảm bảo việc tuân thủ và hiệu quả của các quy trình và hoạt động như: kiểm soát tài chính, đảm bảo an ninh, quản lý rủi ro, quản lý chất lượng, thanh tra, tuân thủ,... Tuyến phòng vệ thứ ba chính là KTNB. KTNB đảm bảo sự hiệu quả của quản trị, quản lý rủi ro và kiểm soát nội bộ, bao gồm cả việc đánh giá một cách độc lập cách thức mà hai tuyến phòng thủ đầu tiên thực hiện mục tiêu quản lý rủi ro và kiểm soát. Nhân sự của bộ phận KTNB phải đảm bảo được đào tạo thường xuyên, có đủ trình độ, năng lực chuyên môn để thực hiện nhiệm vụ.

3. TỔNG QUAN VỀ THUÊ NGOÀI KTNB

Caplan và cộng sự [9] đã chỉ ra thuê ngoài KTNB phát triển rộng rãi do kết quả của hai xu hướng phổ biến là tầm quan trọng ngày càng tăng của dịch vụ tư vấn để làm tăng doanh thu cho các công ty kiểm toán trong điều kiện những người hành nghề kiểm toán coi dịch vụ chứng thực là sản phẩm có tỷ suất lợi nhuận thấp (trong suốt những năm 1980 và 1990) và tầm quan trọng của kiểm soát nội bộ ngày càng tăng trong khi KTNB thực hiện đánh giá hiệu quả của kiểm soát nội bộ (COSO - The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - Ủy ban Chống gian lận khi lập Báo cáo tài chính thuộc Hội đồng quốc gia Hoa Kỳ đã khuyến nghị các công ty đại chúng nên duy trì chức năng KTNB để đánh giá hiệu quả kiểm soát nội bộ 1987, 1992).

Động cơ cụ thể của việc thuê ngoài KTNB là gì? Theo Petravick [25] thì các tổ chức có thể giảm những công việc kiểm toán dư thừa, hưởng lợi từ trách nhiệm nghề nghiệp, uy tín và chuyên môn hóa công nghệ kiểm toán bên ngoài do dịch vụ thuê ngoài KTNB cung cấp. Caplan và Kirschenheiter [8] chỉ ra thuê ngoài KTNB có thể bảo vệ các tổ chức trước những tổn thất tiềm ẩn phát sinh từ sự cố của kiểm soát nội bộ. Các nghiên cứu [29, 31] đều nhận thấy rằng các tổ chức thuê ngoài chức năng KTNB phần lớn vì các lý do phi tài chính, chẳng hạn như tiếp cận chuyên môn công nghệ và chất lượng dịch vụ để cải tiến hiệu suất của tổ chức. Theo [23], Ban Giám đốc có thể không đáp ứng các mối quan tâm của kiểm toán viên nội bộ được như đối với các kiểm toán viên bên ngoài và việc thuê ngoài KTNB có thể giảm thiểu vấn đề này. Thuê ngoài cung cấp cho các tổ chức sự linh hoạt và các chuyên gia mà không cần phải tuyển dụng và duy trì các chuyên gia nội bộ [13, 15]; giúp cho các tổ chức khả năng tập trung vào hoạt động kinh doanh cốt lõi [26]; và khả năng chuyển đổi chi phí cố định thành chi phí biến đổi [13]. Nhìn theo một số khía cạnh khác, nghiên cứu [13] đã phân tích 13 lý do thuê ngoài

KTNB; đánh giá mức độ quan trọng của các lí do xếp theo thứ tự từ cao xuống thấp như sau: Không đủ bí quyết công nghệ, chất lượng dịch vụ của nhà cung cấp bên ngoài tốt hơn, cải thiện hiệu suất của tổ chức, KTNB không được coi là chức năng cốt lõi, sự phức tạp của quy trình nội bộ, giảm chi phí tổng thể, giảm chi phí kiểm toán báo cáo tài chính, nhân viên dễ tiếp thu ý kiến của bên ngoài hơn bên trong đơn vị, mong muốn bảo vệ thông tin độc quyền của công ty, dễ dàng hơn trong việc quản trị các bất ổn của môi trường, chuyển rủi ro thất bại chức năng KTNB bên trong cho nhà cung cấp bên ngoài, tiếp cận thông tin thị trường, giới thiệu hàng hóa và dịch vụ. Theo [20], chi phí tuyển dụng, bảo hiểm (với đầy đủ lợi ích), đào tạo, duy trì và chấm dứt nhân sự của KTNB có thể vượt qua chi phí thuê ngoài, đặc biệt khi hoạt động KTNB liên quan đến việc di chuyển lao động toàn cầu và luân chuyển nhân sự cấp cao. Theo [17], các tổ chức có thể xem xét việc thuê ngoài trong trường hợp các nguồn lực của KTNB khan hiếm hoặc không có sẵn, bất kể đó là thỏa thuận trong ngắn hạn hay dài hạn; ngoài ra còn một số lí do khác như việc quản lý từ xa các khu vực địa lý khác nhau, nhân sự cho các dự án đặc biệt, nhu cầu nhân sự để đáp ứng cho cuộc kiểm toán để thực hiện đúng hạn và điều này cũng được chỉ ra trong nghiên cứu của Barr-Pulliam [7] khi dựa trên cuộc khảo sát toàn cầu của IIA. Có nhiều nhà nghiên cứu quan tâm về động cơ của việc thuê ngoài KTNB. Mỗi nghiên cứu đưa ra nhóm lí do khác nhau hoặc là đồng quan điểm nhưng nó cho thấy sự đa dạng của các lí do mà một tổ chức quyết định thuê ngoài KTNB.

Việc thuê ngoài chức năng KTNB không phải là không có nhược điểm của nó. Galanis và Woodward cho rằng thuê ngoài sẽ làm mất bí mật, mất lợi thế đào tạo tại chỗ, kiểm toán viên thuê ngoài thiếu kiến thức liên quan đến các đặc điểm cụ thể của tổ chức, chất lượng các dịch vụ được cung cấp giảm một cách đáng kể và sẽ mất độc lập khi cùng một nhà cung cấp cả hai các dịch vụ KTNB và kiểm toán độc lập bên ngoài [13]. Theo [1], kiểm toán viên thuê ngoài có thể thiếu kiến thức cụ thể về công ty mà các kiểm toán viên nội bộ có, và họ cũng không hòa hợp với văn hóa của tổ chức, ít quen thuộc hơn với các nhà cung cấp, khách hàng của công ty và các quy trình so với kiểm toán viên nội bộ tại đơn vị. Người sử dụng tin tưởng vào kiểm toán viên nội bộ thuê ngoài không nâng cao đáng kể vì kiểm toán viên nội bộ thuê ngoài được xem là có ít kiến thức chuyên sâu về bên trong của tổ chức. Kiểm toán viên nội bộ được thuê ngoài có thể không cam kết vì lợi ích lâu dài của tổ chức [23, 26].

"Ai" là người sẽ ý định thuê ngoài KTNB. Carey & cộng sự [5] nhận thấy rằng các tổ chức lớn thì có nhiều khả năng thuê ngoài các dịch vụ KTNB nếu trước đó họ đã có chức năng KTNB trong nội bộ, trong khi các đơn vị nhỏ hơn có khả năng thuê ngoài nếu đó là trải nghiệm đầu tiên của họ với KTNB. KPMG đã khảo sát và chỉ ra các tổ chức mà có ít hơn 15 nhân viên trong bộ phận KTNB thì có nhiều khả năng thuê ngoài [20]. Anderson & cộng sự [4] đã khảo sát các công ty tư nhân và công ty công chúng, chỉ ra quy mô

của bộ phận KTNB có liên quan ngược chiều đối với hoạt động thuê ngoài, các tổ chức có quy mô bộ phận KTNB nhỏ có xu hướng thuê ngoài nhiều hơn. Dựa trên kết quả khảo sát toàn cầu của IIA, các nhà nghiên cứu đã phân tích kết quả và chỉ ra khoảng 38% các tổ chức trên toàn cầu đã thuê ngoài dịch vụ KTNB ở các mức độ khác nhau, trong đó ở mức tỷ lệ cao là Mỹ với 57% và tỷ lệ thấp nhất là 27% ở Châu Phi cận Sahara; các công ty niêm yết, hoạt động trong lĩnh vực tài chính và lĩnh vực phi lợi nhuận có nhiều khả năng thuê ngoài các dịch vụ KTNB hơn.

"Ai" là người cung cấp cung cấp dịch vụ thuê ngoài KTNB. Khoảng 60% dịch vụ thuê ngoài KTNB ở Bắc Mỹ đã được cung cấp bởi 'Big 6' tại thời điểm đó. Aldhizer III & cộng sự [2] đã nghiên cứu và phát hiện 'Big 5' kiểm soát ít nhất 20% dịch vụ thuê ngoài KTNB trong số 500 công ty nằm trong danh sách Fortune. Carey & cộng sự [5] chỉ ra 75% các công ty niêm yết trên thị trường chứng khoán Úc thuê ngoài chức năng KTNB từ kiểm toán viên bên ngoài của họ, cân nhắc về tài chính là động lực chính cho sự lựa chọn của nhà cung cấp của họ. Dịch vụ thuê ngoài KTNB thường được cung cấp từ các công ty kiểm toán độc lập.

Nhiều yếu tố khác nhau tác động đến việc thuê ngoài dịch vụ KTNB của một tổ chức. Sharma & Subramaniam [12] chỉ ra "nhận thức về sự không chắc chắn của môi trường" có ảnh hưởng đến quyết định thuê ngoài KTNB sau khi tác giả nghiên cứu 4 yếu tố bao gồm nhận thức về sự không chắc chắn của môi trường, tính cụ thể của tài sản, quy mô tổ chức, áp lực chi phí. Carey & cộng sự [5] khảo sát 99 công ty niêm yết trên thị trường chứng khoán Úc, kết quả từ phân tích hồi quy logistic cho thấy thuê ngoài KTNB có liên quan đến việc tiết kiệm chi phí và năng lực kỹ thuật của nhà cung cấp bên ngoài, ngoài ra một phát hiện, trái với kỳ vọng ban đầu của nhóm tác giả, chỉ ra tổ chức quy mô càng lớn thì xu hướng thuê ngoài càng lớn. Subramaniam & Peter [31], nghiên cứu thuê ngoài KTNB ở khu vực công Queensland chỉ ra bí quyết công nghệ, chất lượng dịch vụ là các yếu tố chính tác động đến thuê ngoài. Scarlata & cộng sự đã chỉ ra mối liên hệ đáng kể giữa sự tham gia của ủy ban kiểm toán, sức khỏe tài chính của tổ chức và việc thuê ngoài KTNB trong các tổ chức nhỏ. Baatwah & Al-Qadasi [28] khảo sát mẫu gồm 767 đối tượng, chỉ ra tính độc lập của hội đồng quản trị, sự thành thạo chuyên môn kế toán của ủy ban kiểm toán có ảnh hưởng ngược chiều đối với thuê ngoài kiểm toán độc lập; chuyên môn của hội đồng quản trị, sự độc lập của ủy ban kiểm toán, chuyên môn kế toán của giám đốc điều hành, và quy mô của công ty kiểm toán bên ngoài có mối liên hệ thuận chiều với thuê ngoài KTNB, và big 4 hoặc non-big 4 cũng tác động đáng kể đến thuê ngoài KTNB.

Nhiều nghiên cứu đã chỉ ra lợi ích của việc thuê ngoài KTNB, việc thuê ngoài KTNB mang lại cho tổ chức nhiều lợi ích. *Sự độc lập*, kiểm toán viên nội bộ thuê ngoài được xem là độc lập hơn nhân viên KTNB trong tổ chức, những người mà sinh kế của họ có thể phụ thuộc vào việc giữ cho người quản lý của họ hài lòng. Các nhà cung cấp thuê ngoài cũng sẽ không bị ảnh hưởng bởi yếu tố chính trị giữa các bộ

phận trong tổ chức [6]. *Hiệu quả chi phí*, một công ty cần nhu cầu KTNB hạn chế nhất định chỉ cần mua các dịch vụ đó khi cần thiết. Sau đó, công ty sẽ không phải gánh chịu một số lượng đáng kể thời gian không hiệu quả, hơn nữa, chi phí vận hành và tuyển dụng có thể được giảm đáng kể; các nhà cung cấp dịch vụ thuê ngoài thường tiếp thị rằng sự kết hợp của bên ngoài và bên trong sẽ làm giảm chi phí kiểm toán chung cho công ty [6]. Petravick [25] chỉ ra các tổ chức có thể giảm những công việc kiểm toán dư thừa do dịch vụ thuê ngoài KTNB cung cấp từ đó giảm được chi phí cho KTNB. Thuê ngoài cung cấp cho tổ chức các chuyên gia mà không cần phải tuyển dụng và duy trì các chuyên gia nội bộ và như vậy giúp cho tổ chức giảm được chi phí nhân sự cho hoạt động kiểm toán [13, 15]. Theo [20], chi phí tuyển dụng, bảo hiểm (với đầy đủ lợi ích), đào tạo, duy trì và chấm dứt nhân sự của KTNB có thể vượt qua chi phí thuê ngoài nên việc thuê ngoài giúp tổ chức sử dụng hiệu quả chi phí hơn. *Chuyển đổi chi phí*, quyết định thuê ngoài sẽ dẫn đến việc loại bỏ cam kết về chi phí cố định đối với phòng KTNB, do đó, chi phí KTNB trở thành chi phí biến đổi trong cấu trúc chi phí mà các nhà quản lý kiểm soát và việc thuê ngoài sẽ loại bỏ tác động nặng nề về ngân sách vốn do nâng cấp công nghệ định kỳ, vì các cơ sở kiểm toán thường cần được hiện đại hóa để tương thích với môi trường luôn thay đổi của chúng [6]. Galanis & Woodward [13] cũng đã chỉ ra lợi ích của thuê ngoài là khả năng chuyển đổi chi phí cố định thành chi phí biến đổi. *Sự linh hoạt*, bằng cách thuê ngoài KTNB, các công ty hoạt động trong một môi trường năng động sẽ không phải đối mặt với những hạn chế về nhân sự hoặc cơ sở vật chất và do đó có nhiều quyết định trong việc xác định phạm vi kiểm toán, họ cũng sẽ tránh các cam kết đầu tư về việc sử dụng không thường xuyên thiết bị hoặc các cá nhân chuyên môn cao, do đó, cách tiếp cận như vậy có xu hướng đáp ứng tốt hơn với những thay đổi ngắn hạn về nhu cầu và phạm vi kiểm toán [6]. Đồng quan điểm với nghiên cứu của Robert & Chang, thuê ngoài cung cấp cho các tổ chức sự linh hoạt [13, 15]. *Đảm bảo chất lượng*, dịch vụ ký hợp đồng do các chuyên gia có uy tín cung cấp đi kèm với một sự đảm bảo hợp lý về chất lượng [6, 29]. Thuê ngoài KTNB gắn với đảm bảo chất lượng dịch vụ kiểm toán giúp cho tổ chức cải tiến hiệu suất hoạt động [12, 31].

Mặc dù thuê ngoài KTNB có nhiều lợi ích nhưng các nghiên cứu cũng chỉ ra nó cũng có những bất lợi nhất định. *Lòng trung thành*, trong khi tính độc lập có thể được coi là quan trọng lợi thế của thuê ngoài, lòng trung thành là điểm yếu chính, do một phần quan trọng của công việc KTNB liên quan đến các vấn đề hoạt động, nên việc có được những nhân sự gắn bó với tổ chức trong tương lai là một lợi ích nhất định, yếu tố "chăm sóc chuyên nghiệp" (một yếu tố biện minh cần thiết cho chất lượng kiểm toán) có thể như nhau theo cả hai trường hợp kiểm toán được thực hiện bởi nhân viên trong nội bộ hoặc bên ngoài, có thể hiệu quả cũng tương tự; tuy nhiên, "các thành viên gia đình" sẽ có xu hướng đi xa hơn để cải thiện hơn nữa hiệu quả hoạt động của tổ chức của họ, mà cuối cùng sẽ ảnh hưởng đến phúc

lợi của họ [6]. Kiểm toán viên nội bộ được thuê ngoài có thể không cam kết vì lợi ích lâu dài của tổ chức [23, 26]. *Hiểu biết về môi trường*, các nhà cung cấp bên ngoài có thể thực hiện mở rộng các cuộc khảo sát sơ bộ và nghiên cứu ngành cơ bản để hiểu bản chất và môi trường của một tổ chức nhưng kiểm toán viên nội bộ, đặc biệt là những người đã có thời gian dài gắn bó với tổ chức, sẽ có lợi thế trong những lĩnh vực này. Một sự khác biệt kiến thức nền tảng như vậy có thể ảnh hưởng đến "độ sâu" của các thủ tục kiểm toán và kế hoạch kiểm toán và đôi khi có thể có tác động đáng kể đến cả hiệu lực và hiệu quả của nhiệm vụ KTNB [6]. Theo [13] cũng cho rằng kiểm toán viên thuê ngoài thiếu kiến thức liên quan đến các đặc điểm cụ thể của tổ chức do đó sẽ ảnh hưởng đến công việc kiểm toán so với KTNB bên trong. Kiểm toán viên thuê ngoài có thể thiếu kiến thức cụ thể về công ty mà các kiểm toán viên nội bộ có, và họ cũng không hòa hợp với văn hóa của tổ chức, ít quen thuộc hơn với các nhà cung cấp, khách hàng của công ty và các quy trình so với kiểm toán viên nội bộ tại đơn vị [1]. *Mất lợi thế đào tạo tại chỗ*, KTNB thường bao gồm tất cả các khía cạnh của hoạt động, một nhiệm vụ phù hợp trong bộ phận KTNB sẽ đưa ra bức tranh tổng quan rõ ràng về tổ chức, cũng như kiến thức về những người chơi chính trong các bộ phận khác nhau, khi các cá nhân sau đó được chuyển sang các bộ phận khác, kinh nghiệm đó có thể có giá trị lớn trong việc đảm bảo tính thống nhất của mục tiêu và cải thiện mối quan hệ giữa các bộ phận, quyết định thuê ngoài tổng thể sẽ lấy đi nền tảng đào tạo quý giá này của công ty [6]. Đồng quan điểm, nghiên cứu [13] cho rằng thuê ngoài sẽ làm mất lợi thế đào tạo tại chỗ của tổ chức. *Thiếu phát triển tâm xa*, một số nhà cung cấp dịch vụ thuê ngoài, đặc biệt là những cung cấp dịch vụ trên cơ sở sự vụ, có thể đóng vai trò thụ động, phạm vi kiểm toán của họ có thể được quyết định bởi mức phí đã thỏa thuận trong khoảng thời gian đó. Hơn nữa, họ sẽ chỉ hành động theo hướng của ban quản lý, nếu các nhà quản lý (hoặc thành viên ủy ban kiểm toán) không có đánh giá cần thiết về phạm vi và chiều sâu của cuộc kiểm toán, thì việc lập kế hoạch kiểm toán dài hạn sẽ rất hạn chế, các hợp đồng ngắn hạn có thể cản trở phát triển kiểm toán ở tầm xa hơn [6]. Ngoài ra, một bất lợi khác mà nghiên cứu trước đã chỉ ra là thuê ngoài ảnh hưởng đến bí mật của tổ chức [13], đây là một khía cạnh mà các nhà quản lý của các tổ chức quan tâm, cần nhắc khi thuê ngoài KTNB.

Bài báo đã tổng quan về thuê ngoài KTNB ở trên theo các khía cạnh: (1) Lý do của việc phát triển hoạt động thuê ngoài KTNB; (2) Động cơ của việc thuê ngoài KTNB; (3) Những bất lợi của việc thuê ngoài KTNB; (4) Đối tượng có nhu cầu thuê ngoài KTNB; (5) Đối tượng cung cấp dịch vụ KTNB; (6) Các nhân tố ảnh hưởng đến thuê ngoài KTNB của các doanh nghiệp. Các nghiên cứu hầu hết được thực hiện ở các doanh nghiệp nước ngoài. Bài báo tập trung nghiên cứu tại các DNNVV Việt Nam, với những đặc điểm có sự khác biệt để tìm hiểu lý do của việc thuê ngoài và không thuê ngoài KTNB, nhận thức của doanh nghiệp đối với việc thuê ngoài và mức độ sẵn sàng đối với việc thuê ngoài KTNB.

4. PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU

Chúng tôi đã thực hiện nghiên cứu các tài liệu thứ cấp và khảo sát đặc điểm của các doanh nghiệp vừa và nhỏ Việt Nam; đồng thời khảo sát một số thông tin về thực hiện KTNB DNNVV Việt Nam. Phiếu khảo sát được thiết kế và gửi đến các doanh nghiệp khảo sát theo hình thức online, mỗi doanh nghiệp khảo sát 01 phiếu. Số phiếu nhận về và sử dụng được cho nghiên cứu là 64 phiếu tương ứng với 64 doanh nghiệp. Nhóm nghiên cứu thực hiện phân tích thống kê về đánh giá mức độ quan trọng của yếu tố đến việc quyết định thuê ngoài KTNB của doanh nghiệp, đánh giá mức độ quan trọng của yếu tố đến việc quyết định không thuê ngoài KTNB của doanh nghiệp, nhận thức về sự hữu ích của thuê ngoài KTNB, lí do doanh nghiệp chưa tổ chức bộ phận KTNB. Mẫu khảo sát như bảng 1.

Bảng 1. Mẫu khảo sát

	Số người khảo sát	Nhóm	Số lượng	Tỷ lệ
Độ tuổi của người trả lời	64	Dưới 30	8	12,5%
		Từ 30 đến 49	46	71,9%
		Từ 50 đến 59	6	9,4%
		Trên 60	4	6,2%
Bộ phận công tác của người trả lời	64	Ban Giám đốc	22	34,4%
		Hội đồng quản trị	4	6,2%
		Ban Kiểm soát	8	12,5%
		Phòng Kế toán	30	46,9%
		Khác	0	0%
Năm kinh nghiệm của người trả lời	64	Dưới 3 năm	0	0%
		Từ 3 năm đến dưới 5 năm	8	12,5%
		Từ 5 năm đến dưới 10 năm	28	43,4%
		Từ 10 năm đến dưới 20 năm	12	15,6%
		Từ 20 năm trở lên	16	28,5%
Quy mô của DN	64	Vừa	22	34,4%
		Nhỏ	42	65,6%
Lĩnh vực hoạt động	64	Sản xuất công nghiệp	10	15,6%
		Thương mại, dịch vụ	38	59,4%
		Xây lắp	16	25,0%

5. THỰC TRẠNG THUÊ NGOÀI KTNB CỦA CÁC DOANH NGHIỆP VỪA VÀ NHỎ VIỆT NAM

Đặc điểm có tính bất lợi của các DNNVV của Việt Nam

DNNVV ở mỗi quốc gia, khu vực được định nghĩa khác nhau có thể dựa vào thu nhập bình quân đầu người, số lượng nhân viên, giá trị tài sản ròng, doanh thu hàng năm hoặc lĩnh vực kinh doanh. Mỹ không có khái niệm các doanh nghiệp “vừa” mà chỉ có các doanh nghiệp nhỏ. Theo quy định của Cơ quan Quản lý các doanh nghiệp nhỏ của Mỹ (The U.S Small Business Administration) các doanh nghiệp được cho là nhỏ nếu số lượng lao động bình quân năm dưới 500 người. Ở các nước thuộc cộng đồng Châu Âu

(EU), ngoài các chỉ tiêu về số lượng nhân viên và giá trị tài sản ròng, khái niệm doanh nghiệp nhỏ và vừa còn bao gồm chỉ tiêu doanh thu bình quân hàng năm của doanh nghiệp. Một số nước, trong đó có Việt Nam quy định rõ theo 3 nhóm là doanh nghiệp siêu nhỏ, doanh nghiệp nhỏ, doanh nghiệp vừa, việc phân nhóm dựa theo quy mô về vốn, số lượng lao động theo nhóm ngành hoạt động. DNNVV có nhiều đặc điểm đặc thù khác nhau, có những đặc điểm là lợi thế nhưng có đặc điểm là bất lợi cho doanh nghiệp. Trong phạm vi nghiên cứu, bài báo này tập trung chủ yếu vào các đặc điểm có tính bất lợi của DNNVV để gắn với hướng khuyến nghị.

DNNVV hạn chế về vốn và con người.

Do quy mô vốn nhỏ nên DNNVV bị hạn chế trong khả năng đầu tư vào cơ sở hạ tầng, máy móc thiết bị. Các DNNVV thường không đạt được lợi thế về quy mô như các doanh nghiệp lớn. Hơn nữa, quy mô nhỏ cộng với vấn đề minh bạch thông tin hạn chế cũng khiến cho các doanh nghiệp khó khăn trong việc tiếp cận với các nhà đầu tư để huy động vốn từ thị trường tài chính, vốn vay tín dụng. Tại Việt Nam, để đầu tư mở rộng sản xuất cần vay vốn phải có tài sản thế chấp, cơ chế tiếp cận vốn là rào cản để các DNNVV không có nguồn lực tài chính. Với bất lợi về vốn càng đòi hỏi các doanh nghiệp này phải tìm cách tổ chức và quản lý hiệu quả các hoạt động. Nhiều rủi ro của DNNVV liên quan đến thiếu nhân viên có kỹ năng. Hạn chế về vốn và con người dẫn đến các DNNVV thiếu thông tin thị trường, yếu trong hội nhập, khó tham gia chuỗi thị trường của các ngành hàng. Các DNNVV không đủ nguồn lực để có thông tin đầu vào và tiêu thụ sản phẩm, hàng hóa. Ngay cả, việc sử dụng công nghệ thông tin, công nghệ số trong quản lý, tiếp cận thị trường cũng là điểm yếu của các DNNVV, đặc biệt là ở các nước đang phát triển trong đó có Việt Nam. Từ đó, mà khả năng hội nhập thị trường khu vực và các nước của các DNNVV Việt Nam còn rất nhiều khó khăn. Thiếu những năng lực trên làm cho các DNNVV Việt Nam khó tham gia được các chuỗi thị trường của ngành hàng nên khó tiêu thụ sản phẩm trong nước cũng như tham gia vào thị trường các nước.

Chiến lược sản xuất kinh doanh, trình độ khoa học kỹ thuật và năng lực cạnh tranh của DNNVV hạn chế

Nhiều DNNVV thiếu một chiến lược kinh doanh rõ ràng, phù hợp với sứ mệnh, mục tiêu của doanh nghiệp, đa phần chỉ xây dựng các kế hoạch sản xuất kinh doanh mang tính tạm thời, ngắn hạn, đáp ứng nhu cầu biến động của thị trường, trong điều kiện năng lực cạnh tranh hạn chế các DNNVV chịu rất nhiều rủi ro trong kinh doanh. Mặt khác, do từ yếu tố quy mô vốn nhỏ, khó khăn trong tiếp cận vốn nên các DNNVV không có điều kiện để đầu tư cho khoa học kỹ thuật hiện đại, với việc sử dụng các công nghệ lạc hậu dẫn đến chi phí hoạt động cao và không có lợi thế kinh tế theo qui mô cũng là yếu tố làm giảm năng lực cạnh tranh của doanh nghiệp. Hiệu quả kinh tế theo qui mô làm cho doanh nghiệp giảm chi phí sản xuất và kinh doanh dễ dàng hơn so với các đối thủ, nhờ đó khả năng cạnh tranh trên thương trường thông qua chính sách giá là một ưu thế.

Hoạt động của DNNVV phụ thuộc nhiều vào những biến động của môi trường kinh doanh.

Quy mô vốn nhỏ, hoạt động sản xuất kinh doanh mang tính thời vụ, thiếu chiến lược kinh doanh dài hạn dẫn đến mức độ đa dạng hóa hoạt động kinh doanh và tính ổn định của DNNVV tương đối thấp. Chính vì vậy, những thay đổi trong môi trường kinh tế vĩ mô và môi trường kinh doanh thường có những ảnh hưởng đáng kể đến hoạt động của DNNVV. Nhiều nguy cơ tiềm ẩn rủi ro kinh doanh.

Năng lực quản trị doanh nghiệp của các nhà quản lý chưa cao

DNNVV thường áp dụng mô hình quản lý trực tiếp nên các quyết định thường đưa được đưa ra nhanh chóng, nhạy bén với những thay đổi trong môi trường kinh doanh. Tuy nhiên, việc đưa ra các quyết định nhanh chóng kết hợp với việc thiếu nghiên cứu tình hình thị trường thường dẫn tới rủi ro cho doanh nghiệp khi các quyết định đưa ra thiếu tính chuẩn xác. Đây là một hạn chế xuất phát từ thực tế một bộ phận lãnh đạo DNNVV thiếu năng lực và kỹ năng quản lý, thiếu những kiến thức cơ bản về tài chính, luật pháp, quản trị kinh doanh,... Hiện tượng này phổ biến ở một tỷ lệ không nhỏ các DNNVV Việt Nam. Đa số các DNNVV, đặc biệt là doanh nghiệp nhỏ và siêu nhỏ thường là doanh nghiệp cá nhân hay gia đình, nên việc điều hành chủ yếu từ các thành viên gia đình nên sẽ không có khả năng thu hút những nhà quản lý giỏi.

Kết quả khảo sát về thuê ngoài KTNB của DNNVV Việt Nam

Trong 64 doanh nghiệp được khảo sát có 42 doanh nghiệp (65,6%) có thực hiện KTNB, trong đó, có 22 doanh nghiệp tự tổ chức thực hiện KTNB (chiếm 52,4%), 16 doanh nghiệp thuê ngoài KTNB (38%) và 4 doanh nghiệp kết hợp vừa tự tổ chức KTNB vừa thuê ngoài KTNB. Tuy nhiên, chỉ có 8/42 doanh nghiệp (19%) có tổ chức bộ phận chuyên trách KTNB còn lại 81% là chưa có bộ phận chuyên trách KTNB.

Khi được hỏi về lý do dẫn đến doanh nghiệp chưa tổ chức bộ phận chuyên trách KTNB thì 13 doanh nghiệp trả lời nhận thấy không cần thiết, 33 doanh nghiệp trả lời chưa có đủ nguồn nhân sự, 9 doanh nghiệp chưa có đủ nguồn lực tài chính, 17 doanh nghiệp cân nhắc giữa lợi ích và chi phí (đây là câu hỏi doanh nghiệp có thể có nhiều hơn 1 lý do trong các lý do được hỏi).

Bảng 2. Kết quả khảo sát về đánh giá mức độ quan trọng của các yếu tố đến quyết định thuê ngoài KTNB

TT	Nội dung	Điểm TB
1	Đảm bảo được tính độc lập của hoạt động KTNB	4,90/7
2	Thuê ngoài KTNB giảm chi phí kiểm toán BCTC	4,50/7
3	Cải thiện tính linh hoạt trong thực hiện hoạt động kiểm toán	4,44/7
4	Chất lượng KTNB tốt hơn do sử dụng nhiều chuyên gia trong các lĩnh vực chuyên môn	4,40/7
5	Giảm được chi phí vận hành và đào tạo KTNB	4,38/7
6	KTNB thuê ngoài giúp cải thiện tốt hơn hoạt động của DN	4,38/7

7	Giảm chi phí tổng thể cho doanh nghiệp	4,34/7
8	Doanh nghiệp tập trung được vào nhiệm vụ cốt lõi	4,28/7
9	Thuê ngoài KTNB giảm chi phí kiểm toán tổng thể	4,19/7
10	Thuê ngoài KTNB cho chất lượng dịch vụ KTNB tốt hơn bên trong	4,16/7
11	Đáp ứng được yêu cầu tương tác cao với nhà quản lý	4,16/7
12	KTNB thuê ngoài có mối quan hệ làm việc tốt hơn so với KTNB tự tổ chức	4,09/7

Kết quả khảo sát cho thấy, đánh giá mức độ quan trọng của các yếu tố đến thuê ngoài KTNB là chủ yếu là 4/7, trong đó cao nhất là lý do “Đảm bảo được tính độc lập của hoạt động KTNB” 4,9/7. Lý do “KTNB thuê ngoài có mối quan hệ làm việc tốt hơn so với KTNB tự tổ chức” được đánh giá quan trọng ở mức thấp nhất, nghĩa là đó không phải là lý do quan trọng để dẫn đến việc thuê ngoài KTNB hoặc lý do “Thuê ngoài KTNB cho chất lượng dịch vụ KTNB tốt hơn bên trong” cũng tương tự.

Nhóm nghiên cứu cũng khảo sát ý kiến đánh giá mức độ quan trọng của yếu tố dưới đây đến việc quyết định không thuê ngoài KTNB của doanh nghiệp. Với 6 lý do được đưa ra gợi ý cho người được khảo sát

Bảng 3. Kết quả khảo sát về đánh giá mức độ quan trọng của các yếu tố đến quyết định không thuê ngoài KTNB

TT	Nội dung	Điểm TB
1	Lộ bí mật thông tin của doanh nghiệp	4,97/7
2	Tính chủ động trong thực hiện hoạt động kiểm toán	4,66/7
3	Kiểm toán viên thuê ngoài thiếu kiến thức liên quan đến các đặc điểm cụ thể của tổ chức	4,50/7
4	Giảm cơ hội đào tạo nhân sự và phát triển đội ngũ tại chỗ của DN	4,34/7
5	Kiểm toán viên thuê ngoài không cam kết vì lợi ích lâu dài của tổ chức	4,28/7
6	KTV bên ngoài không hòa hợp với văn hóa của tổ chức	4,22/7

Kết quả khảo sát chỉ ra các doanh nghiệp quan ngại nhất về việc “Lộ bí mật thông tin của doanh nghiệp” khi thuê ngoài KTNB, hạn chế “tính chủ động trong thực hiện kiểm toán” và “kiểm toán viên thuê ngoài thiếu kiến thức liên quan đến các đặc điểm cụ thể của tổ chức”. Các yếu tố này về cơ bản cũng được đánh giá như các nghiên cứu trước chỉ ra.

Bảng 4. Kết quả khảo sát về niềm tin của doanh nghiệp đối với việc thuê ngoài KTNB

TT	Nội dung	Trung bình
1	Thuê ngoài KTNB là hướng đi đúng của doanh nghiệp	3,65
2	Thuê ngoài KTNB giúp doanh nghiệp phát triển bền vững	3,40
3	Thuê ngoài KTNB mang lại nhiều giá trị mới cho doanh nghiệp	3,50
4	Thuê ngoài KTNB giúp doanh nghiệp hoạt động hiệu quả hơn	3,50

Với câu hỏi về quan điểm của doanh nghiệp đối với thuê ngoài KTNB (1. Rất không đồng ý, 2. Ít đồng ý, 3. Khá đồng ý, 4. Đồng ý, 5. Rất đồng ý), kết quả khảo sát đã chỉ ra các doanh nghiệp tin tưởng thuê ngoài KTNB là hướng đi đúng của doanh nghiệp, giúp doanh nghiệp phát triển bền

vững, mang lại nhiều giá trị mới cho doanh nghiệp, giúp doanh nghiệp hoạt động hiệu quả hơn.

Bảng 5. Kết quả khảo sát về mức độ sẵn sàng của doanh nghiệp đối với việc thuê ngoài KTNB

TT	Nội dung	Trung bình
1	Chúng tôi sẵn sàng cho việc thuê ngoài KTNB	3,4
2	Chúng tôi sẽ nghiên cứu để thuê ngoài KTNB	3,9
3	Chúng tôi mong muốn thuê ngoài KTNB	3,5
4	Chúng tôi sẽ truyền thông thuê ngoài KTNB cho các thành viên trong doanh nghiệp	3,4

Với câu hỏi về ý định của doanh nghiệp đối với thuê ngoài KTNB (1. Rất không đồng ý, 2. Ít đồng ý, 3. Khá đồng ý, 4. Đồng ý, 5. Rất đồng ý), kết quả khảo sát đã chỉ ra doanh nghiệp sẽ nghiên cứu để thuê ngoài KTNB, cũng khá sẵn sàng cho việc thuê ngoài KTNB.

6. KẾT LUẬN VÀ KHUYẾN NGHỊ

Với số lượng khoảng trên 750.000 doanh nghiệp đang hoạt động, trong đó hơn 90% là DNNVV, mỗi năm có khoảng 100.000 dời khỏi thị trường là con số đáng quan tâm. Có nhiều yếu tố ảnh hưởng dẫn đến sự thất bại của các doanh nghiệp này bao gồm cả những yếu tố bên trong và bên ngoài doanh nghiệp. Để tồn tại và phát triển bền vững, không còn cách nào khác là các doanh nghiệp nói chung, DNNVV nói riêng phải nâng cao hiệu quả hoạt động, tăng sức cạnh tranh, giảm thiểu rủi ro trong môi trường kinh doanh nhiều biến động, cạnh tranh ngày càng khốc liệt như hiện nay. KTNB với vai trò là công cụ trợ giúp việc nhận diện các rủi ro và cung cấp cái nhìn thấu đáo về tính hiệu quả của các kiểm soát, về việc tuân thủ các quy trình và các quy định, đồng thời đưa ra các khuyến nghị cải tiến hoạt động của các bộ phận. Tuy nhiên, đối với các DNNVV với những đặc điểm đặc thù bao gồm: Hạn chế về vốn và con người, chiến lược sản xuất kinh doanh, trình độ khoa học kỹ thuật và năng lực cạnh tranh hạn chế, hoạt động phụ thuộc nhiều vào những biến động của môi trường kinh doanh, năng lực quản trị doanh nghiệp của các nhà quản lý chưa cao rất cần có chức năng KTNB để nhận diện rủi ro, đánh giá hiệu quả của các quy trình hoạt động, hỗ trợ cải tiến nâng cao hiệu quả hoạt động của các bộ phận nhưng với đặc thù đa số DNNVV có quy mô vốn nhỏ, nhân sự ít, năng lực nhân sự hạn chế việc thiết lập chức năng KTNB là khó khăn. Mặc dù, nhận thức được vai trò hết sức quan trọng của KTNB đối với doanh nghiệp nhưng cho đến thời điểm này cơ quan quản lý Nhà nước Việt Nam mới ban hành Nghị định số 05/2019/NĐ-CP về KTNB áp dụng bắt buộc cho doanh nghiệp là công ty niêm yết, doanh nghiệp Nhà nước sở hữu trên 50% vốn điều lệ là công ty mẹ hoạt động theo mô hình công ty mẹ - công ty con, doanh nghiệp nhà nước là công ty mẹ hoạt động theo mô hình công ty mẹ - công ty con, các doanh nghiệp còn lại được khuyến khích thực hiện.

Đối với các DNNVV, kết quả khảo sát các doanh nghiệp về ý định thực hiện chức năng KTNB, các DNNVV đã nhận

thức được vai trò của thuê ngoài KTNB, lợi ích của việc thuê ngoài KTNB. Việc thuê ngoài KTNB (như đã phân tích ở trên) giúp cho doanh nghiệp tiết kiệm chi phí liên quan đến tuyển dụng, sử dụng kiểm toán viên nội bộ, chi phí vận hành chức năng này (chi phí đầu tư công nghệ sử dụng trong kiểm toán,...); doanh nghiệp có thể linh hoạt trong lựa chọn các dịch vụ KTNB phù hợp với mục tiêu, ngân sách của doanh nghiệp trong từng giai đoạn/thời kỳ nhất định. Thuê ngoài KTNB trong giai đoạn hiện nay với chất lượng cam kết từ các hợp đồng thuê ngoài, từ các nhà cung cấp dịch vụ có uy tín cũng giúp cho các nhà quản lý doanh nghiệp nhận thức được rõ ràng và đầy đủ hơn vai trò, sự cần thiết thực hiện chức năng KTNB trong tổ chức, từ đó có kế hoạch triển khai thực hiện chức năng này. Để hạn chế các bất lợi trong việc thuê ngoài KTNB, các doanh nghiệp có thể cân nhắc hình thức thuê ngoài bao gồm: Thuê ngoài toàn bộ (outsourcing), phối hợp với bên ngoài (co-outsourcing). Hình thức phối hợp với bên ngoài sẽ giảm được bất lợi về mất lợi thế đào tạo tại chỗ, các kiểm toán viên thuê ngoài sẽ là nguồn hỗ trợ phát triển đội ngũ kiểm toán viên bên trong tổ chức về chuyên môn, kỹ năng; ngược lại các kiểm toán viên bên trong sẽ hỗ trợ với kiểm toán viên bên ngoài hiểu biết về môi trường doanh nghiệp, hòa hợp hơn với văn hóa của tổ chức,... Việc lựa chọn thuê ngoài toàn bộ hay thuê ngoài một phần các dịch vụ, thuê ngoài toàn bộ nhân sự thực hiện dịch vụ KTNB hay thuê dưới dạng hợp tác tùy thuộc vào mục tiêu của doanh nghiệp, vào những điều kiện hiện tại về cơ sở vật chất, nguồn lực con người, ngân sách cho hoạt động này.

Đối với các doanh nghiệp cung cấp dịch vụ KTNB, tập trung vào phát triển nhân sự cho việc cung cấp dịch vụ KTNB cho các doanh nghiệp trong tương lai vì nhu cầu về KTNB của các DNNVV trong thời gian tới là lớn, số lượng các DNNVV của doanh nghiệp Việt Nam rất lớn, nhận thức của các doanh nghiệp về vai trò của KTNB đối với sự phát triển của doanh nghiệp ngày càng rõ ràng hơn, tốt hơn. Đây là thị trường tiềm năng cho các công ty cung cấp dịch vụ.

Đối với các cơ sở đào tạo và hiệp hội nghề nghiệp, tăng cường đào tạo kiểm toán nội bộ để cung cấp nhân sự có chất lượng cao cho thị trường. Tăng cường các hội thảo, hội nghị trao đổi chuyên môn về KTNB, kinh nghiệm tổ chức thực hiện KTNB cho các doanh nghiệp và người làm KTNB.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

- [1]. Abbott L.J., Parker S., Peters G.F., 2011. *Does Mandated Disclosure Induce a Structural Change in the Determinants of Nonaudit Service Purchases?*. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 30 (2): 51-76.
- [2]. Aldhizer III G.R., Cashell J.D., Martin D.R., 2003. *Internal Audit Outsourcing*. The CPA Journal, 73 (8): 38
- [3]. Allegrini M., D'Onza G., Paape L., Melville R., Sarens G., 2006. *The European literature review on internal auditing*. Managerial Auditing Journal, Vol. 21 No. 8, pp. 845-853

- [4]. Anderson U.L., Christ M.H., Johnstone K.M., Rittenberg L.E., 2012. *A Post-SOX Examination of Factors Associated with the Size of Internal Audit Functions*. Accounting Horizons, 26 (2): 167–91.
- [5]. Carey P., Subramaniam N., Ching K.C.W., 2006. *Internal Audit Outsourcing in Australia*. Accounting & Finance, 46 (1): 11–30
- [6]. Barr R.H., Chang S.Y., 1993. *Outsourcing Internal Audits: A Boon or Bane?*. Managerial Auditing Journal, Vol. 8, No. 1.
- [7]. Barr-Pulliam D., 2016. *Engaging Third Parties for Internal Audit Activities*. The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Austi
- [8]. Caplan D.H., Kirschenheiter M., 2000. *Outsourcing and Audit Risk for Internal Audit Services*. Contemporary Accounting Research, 17 (3): 387–428.
- [9]. Caplan D., Janvrin D., Kurtenbach J., 2007. *Internal Audit Outsourcing: An Analysis of Self-regulation by the Accounting Profession*. Research in Accounting Regulation, 19: 3–34
- [10]. Caplan D., Emby C., 2004. *An Investigation of Whether Outsourcing the Internal Audit Function Affects Internal Controls*. Working Paper, Iowa State University.
- [11]. Daniela Petraşcu, Alexandratieanu, 2014. *The role of internal audit in fraud prevention and detection*. Procedia Economics and Finance, volume 16, pp 489 – 497, [https://doi.org/10.1016/s2212-5671\(14\)00829-6](https://doi.org/10.1016/s2212-5671(14)00829-6).
- [12]. Divesh S. Sharma, Nava Subramaniam, 2005. *Outsourcing of internal audit services in australian firms: some preliminary evidence*. Asian academy of management journal of accounting and finance, Vol. 1, 33–52
- [13]. Galanis A., Woodward D.G., 2006. *A Greek Perspective on the Decision to Outsource or Retain the Internal Audit Function*. Journal of Applied Accounting Research, 8 (1): 1–71.
- [14]. Gonzalez A. C., Rodriguez Y., Sossa A., 2017. *Leadership and governance decisions in family business performance: An application of fuzzy sets logic*. Journal of Small Business Strategy, 27(1), 51–66.
- [15]. Fadzil F.H., Haron H., Jantan M., 2005. *Internal Auditing Practices and Internal Control Systems*. Managerial Auditing Journal, 20 (8): 844–66.
- [16]. Feng M., Li C., McVay S., 2009. *Internal control and management guidance*. Journal of Accounting and Economics, 48(2-3), 190–209.
- [17]. IIA. 2014. *Risk based internal auditing*.
- [18]. Jenny Goodwin-Stewart, Pamela Kent, 2006. *The Use of Internal Audit by Australian Companies*. Managerial Auditing Journal, Vol. 21 No. 1, pp. 81–101, DOI: 10.1108/02686900610634775
- [19]. Kamyabi Y., Devi S., 2011. *The impact of accounting outsourcing on Iranian SME performance: Transaction cost economics and resource-based perspectives*. World Applied Sciences Journal 15(2).
- [20]. KPMG, 2008a. *The Case for Sourcing Internal Audit*. KPMG International.
- [21]. KPMG, 2008b. *Strategic Sourcing Options for Internal Audit: Reducing Costs and Enhancing Returns*. KPMG International
- [22]. Majdalawieh M., Alkafaji Y., 2012. *Outsourcing the internal audit activities: An empirical study of practices in the United Arab Emirates (UAE)*. Internal Auditing-Boston, 27(6), 25.
- [23]. Martin C.L., Lavine M.K., 2000. *Outsourcing the Internal Audit Function*. The CPA Journal, 70 (2): 58–9
- [24]. Okpara E., Ezirim C. B., Mohammed U., 2017. *Firm size, industry type and internal audit outsourcing in Nigeria: Evidence from SMEs*. International Journal of Business, Accounting, & Finance, 11(1).
- [25]. Petravick S., 1997. *Internal Auditor Outsourcing: Who and Why?*. Internal Auditing, Winter: 16–21.
- [26]. Rittenberg L.E., Covalski M.A., 1997. *The Outsourcing Dilemma: What's Best for Internal Auditing*. The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, FL
- [27]. Sawyer L. B., 2003, *Sawyer's Internal Auditing*. The IIA Research Foundation.
- [28]. Saeed Rabea Baatwah, Adel Ali Al-Qadasi, 2020. *Determinants of outsourced internal audit function: a further analysis*. Eurasian Business Review, volume 10, pages 629–659
- [29]. Selim G., Yiannakas A., 2000. *Outsourcing the Internal Audit Function: A Survey of the UK Public and Private Sectors*. International Journal of Auditing, 4 (3): 213–26
- [30]. Spira, 2003. *The reinvention of internal control and the changing role of internal audit*. Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 16 No. 4, 2003 pp. 640–661, DOI 10.1108/09513570310492335
- [31]. Subramaniam N., Ng. C., Carey P., 2004. *Outsourcing Internal Audit Services: An Empirical Study on Queensland Public-Sector Entities*. Australian Accounting Review, 14 (34): 86–95
- [32]. Van Peurseem K., Jiang L., 2008. *Internal audit outsourcing practice and rationales: SME evidence from New Zealand*. Asian Review of Accounting, 16(3), 219–245
- [33]. Williams Jr R. I., Manley S. C., Aaron J. R., Daniel F., 2018. *The relationship between a comprehensive strategic approach and small business performance*. Journal of Small Business Strategy, 28(2), 33–48.

AUTHORS INFORMATION

**Nguyen Thi Hong Nga, Nguyen Thi Du, Nguyen Thi Mai Lan,
Nguyen Thi Thanh Loan**
Hanoi University of Industry