

NGHIÊN CỨU HÌNH THỨC TỔ CHỨC KIỂM TOÁN NỘI BỘ TRONG KHU VỰC CÔNG: THỰC NGHIỆM TẠI TRƯỜNG ĐẠI HỌC CÔNG NGHIỆP HÀ NỘI

RESEARCHING THE FORM TO ORGANIZE THE INTERNAL AUDIT IN THE PUBLIC SECTOR:
AN EMPIRICAL STUDY AT HANOI UNIVERSITY OF INDUSTRY

Nguyễn Thị Hồng Nga^{1,*}, Nguyễn Thị Mai Lan¹, Nguyễn Thị Dự¹,
Phạm Thu Oanh¹, Hoàng Thị Việt Hà¹, Phạm Thị Hồng Diệp¹

TÓM TẮT

Chức năng kiểm toán nội bộ ngày càng có vai trò quan trọng đối với các đơn vị sự nghiệp khu vực công thông qua việc đánh giá kiểm soát nội bộ, quy trình quản lý rủi ro và hiệu quả hoạt động của các đơn vị nhằm khuyến nghị các hoạt động cải tiến. Để thực hiện kiểm toán nội bộ hiệu quả, đòi hỏi các đơn vị sự nghiệp khu vực công phải có hình thức tổ chức bộ phận kiểm toán nội bộ phù hợp. Bài báo nghiên cứu về vai trò của kiểm toán nội bộ trong tổ chức, đặc điểm của đơn vị sự nghiệp tự chủ thuộc khu vực công với yêu cầu đặt ra thực hiện chức năng kiểm toán nội bộ, các hình thức tổ chức kiểm toán nội bộ (bao gồm việc chỉ ra các lợi ích và bất lợi của từng hình thức), đồng thời nghiên cứu thực nghiệm Trường Đại học Công nghiệp Hà Nội để đề xuất hướng khuyến nghị hình thức tổ chức kiểm toán nội bộ cho Nhà trường.

Từ khóa: Kiểm toán nội bộ, tự chủ, khu vực công.

ABSTRACT

The internal audit function plays an increasingly important role for organizations in the public sector by assessing their internal control, risk management processes and operational performance to recommend improvement activities. To perform internal audit function effectively, it is required that organizations in the public sector have an appropriate organizational form of internal audit function. This paper researches on the role of internal audit in organizations, characteristics of autonomous organization in the public sector and the requirements set out to perform the internal audit function, organizational forms of internal audit function (including pointing out the boon and bane of each organizational form), and also conducts empirical research at Hanoi University of Industry to recommending the organizational form of internal audit function for it.

Keywords: Internal Audit, autonomous, public sector

¹Trường Đại học Công nghiệp Hà Nội

*Email: nguyenthihongnga@hau.edu.vn

Ngày nhận bài: 19/9/2021

Ngày nhận bài sửa sau phản biện: 19/10/2021

Ngày chấp nhận đăng: 27/12/2021

1. GIỚI THIỆU CHUNG

Trên thế giới, kiểm toán nội bộ (KTNB) đã có mặt từ rất lâu trong hoạt động của các tổ chức cả khu vực công và tư

(đến năm 1879, KTNB mới phát triển và trở thành một hoạt động chuyên nghiệp với sự thông qua của Quốc hội Hoa Kỳ về yêu cầu phải thành lập bộ phận KTNB trong doanh nghiệp). Sau các cuộc khủng hoảng kinh tế toàn cầu, các nhà quản lý kinh tế trên thế giới đã đánh giá lại các mô hình và thấy được vai trò của quản trị rủi ro cũng như vai trò của KTNB đã trở nên ngày càng quan trọng. 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. Từ khi ban hành Quyết định số 832-TC/QĐ-CĐKT ngày 28/10/1997, KTNB ở Việt Nam bắt đầu phát triển và đã có một số quy định pháp lý liên quan. Tuy nhiên, cho đến nay, nhìn chung vai trò của chức năng KTNB vẫn còn đang khá mờ nhạt. Tháng 01 năm 2019, Chính phủ ban hành Nghị định số 05/2019/NĐ-CP quy định về công tác KTNB trong các cơ quan nhà nước, đơn vị sự nghiệp công lập và các doanh nghiệp đánh dấu cho mốc phát triển mới của KTNB tại Việt Nam. Nghị định đã quy định rõ các Bộ, cơ quan ngang bộ, cơ quan thuộc Chính phủ, Ủy ban nhân dân các tỉnh, thành phố trực thuộc Trung ương và các đơn vị sự nghiệp công lập (Đơn vị sự nghiệp công lập tự đảm bảo chi thường xuyên và chi đầu tư, đơn vị sự nghiệp công lập tự đảm bảo chi thường xuyên có tổng quỹ tiền lương, phụ cấp và các khoản đóng góp theo lương của số người lao động hiện có trong một năm từ 20 tỷ đồng trở lên hoặc sử dụng từ 200 người lao động trở lên phải thực hiện công tác kiểm toán nội bộ). Như vậy, các đơn vị công phải tổ chức KTNB để đáp ứng yêu cầu của Nghị định số 05/2019/NĐ-CP. Để chuẩn bị các điều kiện tổ chức thực hiện KTNB trong các tổ chức nói chung, các đơn vị khu vực công nói riêng một cách hiệu quả, các cơ quan quản lý Nhà nước, hiệp hội nghề nghiệp và các cơ sở đào tạo đang có những bước đi cần thiết để phát triển hoạt động này, các nhà quản lý đã ngày càng nhận thức rõ hơn về chức năng, vai trò của KTNB đối với quản trị tổ chức mình.

Khẳng định về vai trò chung của KTNB và sự cần thiết phải tổ chức KTNB trong một tổ chức được xuất hiện trong hầu hết các nghiên cứu về KTNB [4, 23, 24, 39]. Các nghiên

cứu đều chỉ ra KTNB có vai trò rất quan trọng đối với một tổ chức trong việc đạt được các mục tiêu đã đặt ra và quản trị rủi ro. Sawyer đã phân tích định nghĩa KTNB do IIA đưa ra năm 1999 nhấn mạnh vai trò của KTNB trong quy trình quản lý rủi ro, kiểm soát và quản trị doanh nghiệp [33]. Theo Spira, 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 [36]. Jenny & Pamela [24] cũng đã nghiên cứu về việc vận dụng KTNB của các công ty niêm yết ở Úc, các tác giả đã dựa vào việc coi KTNB như một cơ chế quản lý rủi ro, kiểm soát và quản trị doanh nghiệp và đưa ra mối quan hệ giữa việc sử dụng KTNB với cam kết quản lý rủi ro tốt; nghiên cứu này đã cho thấy tầm quan trọng của việc tổ chức bộ phận KTNB trong tổ chức đặc biệt đối với các tổ chức lớn. Ngoài ra, rất nhiều nghiên cứu chuyên sâu về các khía cạnh khác nhau của vai trò của KTNB, như nghiên cứu của Spira về vai trò của KTNB trong quản trị rủi ro [36], D Petrascu & A Tieanu về vai trò của KTNB trong phát hiện và ngăn ngừa gian lận [16], AO Enofe & ctg [20], A Alzeban & N Sawan [7] nghiên cứu về vai trò của KTNB trong quản trị hiệu quả trong khu vực công.

Đồng thời với những nghiên cứu về vai trò của KTNB, sự cần thiết phải thực hiện chức năng KTNB trong một tổ chức, các nghiên cứu trong ba thập kỷ qua cũng đã quan tâm đến xem xét hình thức tổ chức chức năng KTNB. Chức năng KTNB vốn có truyền thống được thực hiện trong nội bộ của tổ chức hiện nay đã dần chuyển sang xu hướng thuê ngoài. Mặc dù, 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 [18]; 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]; có sự cam kết vì lợi ích lâu dài của tổ chức [29, 32]; 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 [26, 27] nhưng nhiều nghiên cứu đã chỉ ra lí do xu hướng thuê ngoài của KTNB. Các doanh nghiệp có thể hưởng lợi từ tư vấn bên ngoài khi đối phó với những thách thức kinh doanh đang diễn ra [19]; 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 [25, 28, 30]; 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 [39]. 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 [22]; thuê ngoài KTNB giúp các tiếp cận chuyên môn công nghệ và chất lượng kiểm toán [31, 35, 37]. 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 [40]. Như vậy, các nghiên cứu về 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 tổ chức. Để thực hiện chức năng KTNB, trước hết các tổ chức cần lựa chọn hình thức tổ chức chức năng này. Việc thực hiện chức năng KTNB bên trong hay thuê ngoài cũng là câu hỏi lớn đặt ra với mỗi tổ chức. 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 không đi vào nghiên cứu tiếp các lợi ích hay bất lợi của các hình thức tổ chức KTNB mà sẽ tập trung vào nghiên cứu các hình thức tổ chức KTNB để các đơn vị thuộc khu vực công xem xét lựa chọn hình thức phù hợp cho đơn vị mình, cụ thể là sẽ nghiên cứu thực nghiệm tại Trường Đại học Công nghiệp Hà Nội để đề xuất khuyến nghị.

2. 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 qui 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 [13, 14, 16, 24, 33].

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 [23]. 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. CÁC HÌNH THỨC TỔ CHỨC KTNB

Nghiên cứu thực nghiệm KTNB cho thấy, có ba hình thức tổ chức KTNB cơ bản là tổ chức bộ phận kiểm toán trong nội bộ (bao gồm thiết lập nhân sự kiểm toán riêng độc lập hoặc trao đổi nhân viên của các bộ phận khác trong tổ chức để làm việc dưới hoạt động kiểm toán trong một khoảng thời gian nhất định); thuê ngoài 100% KTNB bên ngoài để thực hiện hoạt động KTNB (Outsourcing); phối hợp sử dụng kiểm toán viên bên trong nội bộ và bên ngoài (Co-Outsourcing) (co-outsourcing bao gồm cả trường hợp thuê chuyên gia bổ sung cho từng hoạt động kiểm toán).

Hình thức tổ chức bộ phận kiểm toán trong nội bộ

Hình thức tổ chức bộ phận kiểm toán trong nội bộ là vốn có từ ban đầu khi xuất hiện chức năng KTNB. Hình thức này có một số các lợi ích cơ bản sau:

Lòng trung thành, lòng trung thành là điểm mạnh chính của bộ phận kiểm toán trong nội bộ, 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, "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 hơn là các thành viên bên ngoài [10]. Kiểm toán viên nội bộ được thuê ngoài có thể không cam kết vì lợi ích lâu dài của tổ chức [29, 32] đây là điều mà kiểm toán viên trong nội bộ tổ chức có thể cam kết.

Hiểu biết về môi trường, kiểm toán viên trong 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 [10]. Chính vì vậy, hiểu biết sâu về môi trường của tổ chức là thế mạnh của các kiểm toán viên trong nội bộ. Galanis & Woodward 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 [18]. 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].

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 [10]. Đồng quan điểm, Galanis & Woodward cho rằng thuê ngoài sẽ làm mất lợi thế đào tạo tại chỗ của tổ chức [18]. KTNB bên trong sẽ duy trì được lợi thế đào tạo tại chỗ.

Phát triển tầm xa, các kiểm toán viên trong nội bộ sẽ đóng vai trò chủ động trong việc xây dựng các chiến lược để phát triển KTNB, điều mà KTNB thuê ngoài không làm được do phạm vi kiểm toán của họ có thể được quyết định bởi mức phí đã thỏa thuận trong khoảng thời gian nhất định. Theo Robert & Chang [10], KTNB thuê ngoài 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.

Đảm bảo bí mật, kiểm toán trong nội bộ thường được xem là sẽ đảm bảo tính bí mật cao hơn so với KTNB thuê ngoài, vì việc đảm bảo bí mật của tổ chức chính là bảo vệ quyền lợi, lợi ích lâu dài của họ trong tổ chức đó. Thuê ngoài ảnh hưởng đến bí mật của tổ chức [18].

Hình thức tổ chức kiểm toán trong nội bộ mặc dù có những lợi ích như đã chỉ ra ở trên nhưng cũng có những bất lợi nhất định, những lợi ích của thuê ngoài KTNB dưới đây được xem như là các bất lợi của hình thức tổ chức kiểm toán trong nội bộ.

Hình thức tổ chức thuê ngoài KTNB

Thuê ngoài KTNB ở đây bao gồm cả hai trường hợp thuê ngoài 100% KTNB bên ngoài để thực hiện hoạt động KTNB và phối hợp sử dụng kiểm toán viên bên trong nội bộ và bên ngoài. Caplan và cộng sự [13] 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 của việc thuê ngoài phần nào giải thích cho các lợi ích của việc thuê ngoài. Theo Petravick 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 [31]. Caplan & Kirschenheiter, 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 [12]. Selim & Yiannakas [33] và Subramaniam & cộng sự [37] 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 Martin & Lavine [29], 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 [18, 21]; giúp cho các tổ chức khả năng tập trung vào hoạt động kinh doanh cốt lõi [32]; và khả năng chuyển đổi chi phí cố định thành chi phí biến đổi [18]. Nhìn theo một số khía cạnh khác, trong [17] đã nghiên cứu và phân tích 13 lí 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 [26], 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 [23], 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 [11] 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. Các lợi ích chính của việc thuê ngoài KTNB bao gồm:

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 [10].

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 [10]. Petravick 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 [31]. 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 [18, 21]. Theo KPMG [26], 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 [10]. Galanis & Woodward cũng đã chỉ ra lợi ích của thuê ngoài là khả năng chuyển đổi chi phí cố định thành chi phí biến đổi [18].

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 [10]. Đồng quan điểm với nghiên cứu của Robert & Chang, thuê ngoài cung cấp cho các tổ chức sự linh hoạt [18, 21].

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 [10], 35. Thuê ngoài KTNB gắn với đảm bảo chất lượng dịch vụ kiểm toán giúp cho tổ chức cải tiến hiệu suất hoạt động [17, 37].

Hình thức thuê ngoài KTNB mặc dù có nhiều lợi ích như đã chỉ ra ở trên nhưng cũng có những bất lợi nhất định, những bất lợi của thuê ngoài KTNB chính là các lợi ích của hình thức tổ chức kiểm toán trong nội bộ như đã phân tích ở trên.

4. HÌNH THỨC TỔ CHỨC CHỨC NĂNG KTNB VỚI ĐƠN VỊ THUỘC KHU VỰC CÔNG

Các đơn vị thuộc khu vực công có rất nhiều các loại hình khác nhau, mỗi nhóm có mục đích hoạt động khác nhau, cách thức tổ chức quản lý các hoạt động khác nhau. Trong phạm vi nghiên cứu này, nhóm tác giả tập trung chủ yếu vào nghiên cứu các đơn vị sự nghiệp công lập tự chủ (tự

chủ tài chính, tự chủ tổ chức thực hiện nhiệm vụ, tự chủ về nhân sự,...). Lí do, thực hiện tự chủ đòi hỏi các đơn vị này phải thay đổi nhận thức và cách thức quản trị tổ chức cho phù hợp. Trong đó, cơ chế tự chủ tài chính quy định về quyền tự chủ, tự chịu trách nhiệm trong việc thực hiện quy định về giá, phí và lộ trình tính giá dịch vụ sự nghiệp công; phân loại mức độ tự chủ tài chính; tự chủ sử dụng nguồn tài chính; tự chủ trong hoạt động liên doanh, liên kết; quản lý, sử dụng tài sản công và các quy định khác có liên quan (Nghị định số 60/2021/NĐ-CP). Thực hiện cơ chế tự chủ, các đơn vị sự nghiệp công sẽ phải quan tâm nhiều hơn đến hiệu quả hoạt động, quản lý tài chính theo tiếp cận lấy thu bù chi để đảm bảo duy trì các hoạt động và chênh lệch thu chi là cơ sở tích lũy để đầu tư cơ sở hạ tầng, thiết bị phục vụ cho các hoạt động và phát triển đơn vị. Mặt khác, mức độ cạnh tranh của các đơn vị trong môi trường hoạt động của ngành/lĩnh vực khi tự chủ sẽ khốc liệt hơn, đây là những yếu tố mới mà trước khi tự chủ ít xuất hiện hoặc ảnh hưởng nhưng không đáng kể. Do đó, các đơn vị sự nghiệp công lập tự chủ cũng sẽ phải đối mặt nhiều hơn với các rủi ro từ môi trường hoạt động và các rủi ro nội tại từ chính bên trong đơn vị. Để hỗ trợ cho việc quản trị rủi ro, đánh giá hiệu quả các hoạt động của các bộ phận, hiệu quả của kiểm soát nội bộ, yêu cầu đặt ra tổ chức bộ phận kiểm toán nội bộ trong các đơn vị sự nghiệp công lập là tất yếu. Áp dụng kiểm toán nội bộ như một cơ chế kiểm soát quản trị trong các trường đại học công lập của Úc [15]. Trong hai thập kỷ vừa qua, các nghiên cứu tập trung nhiều hơn vào KTNB khu vực công đã cho thấy yêu cầu đặt ra đối KTNB trong khu vực công ngày càng lớn hơn. Nhiều nghiên cứu về KTNB tại các đơn vị ở khu vực công đã chỉ rõ vai trò của KTNB, KTNB giúp cải tiến hiệu quả hoạt động và quản trị tốt trong đơn vị thuộc khu vực công [2, 5, 6, 7, 15, 20, 38].

Các đơn vị thuộc khu vực công nói chung, các đơn vị sự nghiệp công lập tự chủ Việt Nam nói riêng nên lựa chọn hình thức tổ chức chức năng KTNB nào. Carey & cộng sự 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 [9]. 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 [26]. Anderson & cộng sự, 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 [8]. Dựa trên kết quả khảo sát toàn cầu của IIA [23], 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. Các nghiên cứu về thuê ngoài KTNB đối với khu vực công cũng chỉ ra xu hướng thuê ngoài ngày càng gia tăng. Ngoài ra, các nghiên

cứ chỉ ra có nhiều yếu tố khác nhau tác động đến việc thuê ngoài dịch vụ KTNB của một tổ chức. Sharma & Subramaniam chỉ ra “nhận thức về sự không chắc chắn của môi trường” có ảnh hưởng đến quyết định thuê ngoài KTNB [17]. Carey & cộng sự 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 [9]. Subramaniam & Peter 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 [37]. 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 [5]. Baatwah & Al-Qadasi 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; 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 [34]. Như vậy, lựa chọn hình thức tổ chức KTNB trong nội bộ hay thuê ngoài phụ thuộc vào nhiều các yếu tố khác nhau, các tổ chức trong khu vực công cần dựa vào đặc thù tổ chức quản lý, hoạt động, quy mô, nhân sự, ngân sách dự kiến cho chức năng KTNB,... trong từng giai đoạn cụ thể để lựa chọn hình thức phù hợp.

5. ĐẶC ĐIỂM CƠ BẢN CỦA TRƯỜNG ĐẠI HỌC CÔNG NGHIỆP HÀ NỘI VÀ HƯỚNG KHUYẾN NGHỊ HÌNH THỨC TỔ CHỨC KTNB

Trường Đại học Công nghiệp Hà Nội có gần 1500 cán bộ giảng viên, theo hướng dẫn của Nghị định số 05/2019/NĐ-CP về kiểm toán nội bộ, Nhà trường là đối tượng bắt buộc phải tổ chức chức năng KTNB. Mặt khác, Nhà trường đã thực hiện tự chủ đại học từ năm 2017, không chỉ tự chủ về tài chính mà Nhà trường còn tự chủ về hoạt động điều hành quản lý, tự chủ trong tuyển dụng và quản lý đội ngũ cán bộ và xác định điều kiện làm việc của họ, tự chủ trong hoạt động đào tạo tuyển sinh, tự chủ trong xác định các chuẩn mực và phương pháp đánh giá.

Nhà trường thực hiện đa dạng các hoạt động, bao gồm: Hoạt động đào tạo (bao gồm hoạt động tuyển sinh, hoạt động giảng dạy, hoạt động khảo thí); Hoạt động khoa học công nghệ (gồm hoạt động nghiên cứu khoa học, hoạt động chuyển giao công nghệ); Hoạt động hợp tác, đối ngoại (gồm hoạt động hợp tác đối ngoại, hoạt động hợp tác doanh nghiệp); Hoạt động tài chính (gồm hoạt động kế toán tài chính, hoạt động đầu tư mua sắm thiết bị tài sản); Hoạt động đảm bảo chất lượng; Hoạt động quản lý sinh viên.

Đại học điện tử đã được Nhà trường triển khai sâu rộng trong nhiều năm. Nhà trường đã xây dựng và vận hành hệ thống đại học điện tử vào các hoạt động. Hiện nay, Nhà trường đã xây dựng được 23 phân hệ, 517 quy trình tác

nghiệp, 6.700 chức năng, 03 hệ hỗ trợ (DSS), 04 app di động, 05 ứng dụng thành phần, 95 báo cáo tổng hợp, 291 bản in từ hệ thống. Hệ thống đang được vận hành với 150 triệu lượt sử dụng, 106 nghìn lượt tải App, 344 dung lượng cơ sở dữ liệu hệ thống.

Cơ cấu tổ chức phức tạp với nhiều đơn vị trực thuộc, Nhà trường hiện có 07 phòng chức năng, 13 khoa chuyên môn, 16 trung tâm, 01 công ty, 01 Viện nghiên cứu, 01 trạm Y tế; các hội đồng cố vấn.

Quy mô tuyển sinh và đào tạo hàng năm khoảng 8.000 sinh viên, học viên cao học, nghiên cứu sinh, tổng số vào khoảng 32.000, đào tạo đa ngành, đa nghề, đa cấp trình độ; hoạt động của công ty Letco liên quan đến giới thiệu việc làm, du học và tu nghiệp sinh nhiều thị trường quốc tế.

Chiến lược phát triển Nhà trường từ Trường Đại học Công nghiệp Hà Nội thành Đại học Công nghiệp Hà Nội với 3 - 4 trường đại học trực thuộc đã được phê duyệt và đang được triển khai thực hiện.

Với một số các đặc điểm cơ bản trên thì việc tổ chức bộ phận KTNB là yêu cầu có tính tất yếu. Tuy nhiên, lựa chọn hình thức tổ chức như thế nào cho phù hợp với đặc điểm đặc thù là rất quan trọng để thực hiện tốt và hiệu quả chức năng KTNB. Trường Đại học Công nghiệp Hà Nội có truyền thống phát triển lâu đời (gần 125 năm), có quy mô lớn, đặc điểm tổ chức quản lý hoạt động phức tạp, văn hóa tổ chức có đặc thù nhất định nên cần những kiểm toán viên có sự am hiểu sâu về môi trường của Nhà trường đặc biệt là hoạt động đào tạo đa ngành, đa nghề, đa cấp trình độ. Mặt khác nhà trường cũng cần có hướng phát triển bộ phận KTNB ở tầm xa. Việc chuyển đổi mô hình từ Trường Đại học Công nghiệp Hà Nội thành Đại học Công nghiệp Hà Nội cộng với thực hiện tự chủ đại học đòi hỏi Nhà trường cần thực hiện công cụ quản trị đại học ngày càng hiệu quả hơn, phù hợp hơn. Để đáp ứng được điều đó, kiểm soát nội bộ của Nhà trường trong quá trình vận hành cần phải được đánh giá hiệu quả thường xuyên, các hoạt động, các bộ phận cũng cần được đo lường, đánh giá hiệu quả để tiếp tục cải tiến nên phát triển bộ phận KTNB phải có kế hoạch lâu dài. Các yếu tố này đòi hỏi cần thiết lập bộ phận kiểm toán trong nội bộ Nhà trường. Thêm vào đó, định kỳ Nhà trường vẫn có các đoàn kiểm toán Nhà nước thực hiện kiểm toán báo cáo quyết toán và kiểm toán tuân thủ. Ngoài ra, trong một số trường hợp Nhà trường vẫn thực hiện thuê ngoài kiểm toán độc lập để thực hiện kiểm toán một số dự án của Nhà trường. Tuy nhiên, do lần đầu thiết lập chức năng KTNB nên vấn đề nhân sự kiểm toán gặp khó khăn nhất định. Nếu tuyển dụng mới toàn bộ và duy trì một đội ngũ chuyên gia kiểm toán có năng lực chuyên môn sẽ phát sinh khoản chi phí nhân sự lớn, nếu sử dụng nguồn nhân sự từ đội ngũ của Nhà trường hiện có thì khó để tuyển chọn được nhân sự kiểm toán có đủ năng lực, kinh nghiệm đáp ứng yêu cầu công việc ngay trong thời điểm đầu mới thành lập, đặc biệt là các lĩnh vực đòi hỏi hiểu biết chuyên sâu như công nghệ thông tin, kiểm soát chất lượng, quản trị nguồn lực,... dẫn đến ảnh hưởng chất lượng kiểm toán, hoặc làm giảm đóng

góp của KTNB đối với Nhà trường, từ đó ảnh hưởng đến nhận thức của các nhà quản lý về vai trò của chức năng này đối với quản trị tổ chức. Chúng tôi cho rằng, để phù hợp với giai đoạn đầu, vừa xây dựng, vừa bồi dưỡng, phát triển nhân sự cho bộ phận KTNB, Nhà trường nên áp dụng hình thức phối hợp giữa bên trong và bên ngoài (Co-outsourcing) vừa đảm bảo chất lượng, vừa đảm bảo sự linh hoạt, tiết kiệm chi phí, không mất lợi thế đào tạo tại chỗ.

6. KẾT LUẬN

Để tồn tại và phát triển bền vững, không còn cách nào khác là các đơn vị sự nghiệp công lập tự chủ nói chung, trường Đại học Công nghiệp Hà Nội nói riêng phải nâng cao hiệu quả các hoạt động, tăng sức cạnh tranh, giảm thiểu rủi ro trong môi trường hoạt động nhiều biến động, cạnh tranh ngày càng khốc liệt như hiện nay. KTNB 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, để tổ chức hiệu quả chức năng KTNB, mỗi đơn vị cần xem xét cẩn trọng những đặc điểm đặc thù để cân nhắc hình thức tổ chức bộ phận KTNB cho phù hợp Tổ chức KTNB bên trong hay thuê ngoài KTNB (như đã phân tích ở trên) đều có những lợi ích và bất lợi nhất định, không có hình thức nào đảm bảo sự phù hợp vượt trội. Tùy từng điều kiện đặc thù, trong từng giai đoạn nhất định các tổ chức lựa chọn hình thức phù hợp nhất để đảm bảo phát huy được chức năng, vai trò của KTNB tốt nhất.

Bài viết mới chỉ dừng lại ở việc khuyến nghị hình thức tổ chức bộ phận KTNB theo khía cạnh định hướng. Hạn chế của bài nghiên cứu này là chưa nghiên cứu thực trạng nhu cầu thực hiện chức năng KTNB của các đơn vị sự nghiệp công lập Việt Nam, nhận thức của các nhà quản lý về việc tổ chức thực hiện chức năng KTNB trong đơn vị mình và hướng lựa chọn hình thức tổ chức KTNB (nếu có nhu cầu thực hiện) và đó cũng là những hướng mà nhóm nghiên cứu sẽ tiếp tục thực hiện trong tương lai.

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]. Aikins S., 2011. *An examination of government internal audits' role in improving financial performance*. Public Finance and Management, Vol. 11 No. 4, pp. 306-337.
- [3]. Aldhizer III G.R., Cashell J.D., Martin D.R., 2003. *Internal Audit Outsourcing*. The CPA Journal, 73 (8): 38
- [4]. 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
- [5]. Alqudah H.M., Amran N.A., Hassan H., 2019. *Factors affecting the internal auditors' effectiveness in the Jordanian public sector*. EuroMed Journal of Business, Vol. 14 No. 3, pp. 251-273.

- [6]. Alzeban A., Gwilliam D., 2014. *Factors affecting the internal audit effectiveness: a survey of the Saudi public sector*. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Vol. 23 No. 2, pp. 74-86
- [7]. Alzeban A., Sawan N., 2013. *The role of internal audit function in the public sector context in Saudi Arabia*. African Journal of Business Management, Vol. 7 No. 6, pp. 443-454.
- [8]. 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.
- [9]. Carey P., Subramaniam N., Ching K.C.W., 2006. *Internal Audit Outsourcing in Australia*. Accounting & Finance, 46 (1): 11-30
- [10]. Barr R.H., Chang S.Y., 1993. *Outsourcing Internal Audits: A Boon or Bane?*. Managerial Auditing Journal, Vol. 8 No. 1.
- [11]. Barr-Pulliam D., 2016. *Engaging Third Parties for Internal Audit Activities*. The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Austi
- [12]. Caplan D.H., Kirschenheiter M., 2000. *Outsourcing and Audit Risk for Internal Audit Services*. Contemporary Accounting Research, 17 (3): 387-428.
- [13]. 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
- [14]. Caplan D., Emby C., 2004. *An Investigation of Whether Outsourcing the Internal Audit Function Affects Internal Controls*. Working Paper, Iowa State University
- [15]. Christopher J., 2015. *Internal audit: does it enhance governance in the Australian public university sector?*. Educational Management Administration and Leadership, Vol. 43 No. 6, pp. 954-971.
- [16]. Daniela Petraşcu, AlexandraTieanu, 2014. *The Role of Internal Audit in Fraud Prevention and Detection*. Procedia Economics and Finance, Volum 16 (2014), pp 489 – 497, [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(14\)00829-6](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(14)00829-6)
- [17]. 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
- [18]. 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.
- [19]. 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
- [20]. Enofe A.O., Mgbame C.J., Osa-Erhabor V.E., Ehiorobo A.J., 2013. *The role of internal audit in effective management in public sector*. Research Journal of Finance and Accounting, Vol. 4 No. 6, pp. 162-168.
- [21]. Fadzil F.H., Haron H., Jantan M., 2005. *Internal Auditing Practices and Internal Control Systems*. Managerial Auditing Journal, 20 (8): 844-66
- [22]. Feng M., Li C., McVay S., 2009. *Internal control and management guidance*. Journal of Accounting and Economics, 48(2-3), 190-209.
- [23]. IIA, 2014. *Risk based internal auditing*.
- [24]. 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
- [25]. Kamyabi Y., Devi S., 2011. *The impact of accounting outsourcing on Iranian SME performance: Transaction cost economics and resource-based perspectives*.
- [26]. KPMG, 2008a. *The Case for Sourcing Internal Audit*, KPMG International.
- [27]. KPMG, 2008b. *Strategic Sourcing Options for Internal Audit: Reducing Costs and Enhancing Returns*. KPMG International
- [28]. 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.
- [29]. Martin C.L., Lavine M.K., 2000. *Outsourcing the Internal Audit Function*. The CPA Journal, 70 (2): 58-9
- [30]. 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).
- [31]. Petravick S., 1997. *Internal Auditor Outsourcing: Who and Why?*. Internal Auditing, Winter: 16-21.
- [32]. Rittenberg L.E., Covalesski M.A., 1997. *The Outsourcing Dilemma: What's Best for Internal Auditing*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation. Altamonte Springs, FL
- [33]. Sawyer L. B., 2003. *Sawyer's Internal Auditing*. The IIA Research Foundation.
- [34]. 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
- [35]. 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
- [36]. 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
- [37]. 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
- [38]. Thomas Asare, 2009. *Internal Auditing in the Public Sector Promoting Good Governance and Performance Improvement*. International Journal on Governmental Financial Management, Vol IX, No.1, page 15-30
- [39]. 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
- [40]. 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 Mai Lan, Nguyen Thi Du, Pham Thu Oanh, Hoang Thi Viet Ha, Pham Thi Hong Diep
Hanoi University of Industry