

TÁC ĐỘNG CỦA VĂN HÓA TỔ CHỨC ĐẾN HỆ THỐNG KIỂM SOÁT NỘI BỘ TRONG CÁC CÔNG TY CỔ PHẦN VIỆT NAM

Lê Thị Lan Hương

Trường Đại học Kinh tế Quốc dân

Email: lelanhuong@neu.edu.vn

Nguyễn Thị Phương Lan

Trường Đại học Kinh tế Quốc dân

Email: lanbinh@neu.edu.vn

Ngày nhận: 20/7/2018

Ngày nhận bản sửa: 15/8/2018

Ngày duyệt đăng: 05/9/2018

Tóm tắt:

Nghiên cứu nhằm đo lường mức độ ảnh hưởng của văn hóa tổ chức đến hệ thống kiểm soát nội bộ. Kết quả phân tích SEM (Structural Equation Modeling) trên mẫu khảo sát gồm 300 công ty cổ phần thuộc loại hình sản xuất tại Hà Nội và các tỉnh lân cận cho thấy, có sự tác động của văn hóa tổ chức đến hệ thống kiểm soát nội bộ. Trong đó, văn hóa hợp tác tác động đến hệ thống kiểm soát nội bộ mạnh hơn văn hóa thứ bậc, văn hóa sáng tạo và văn hóa cạnh tranh. Bài viết cũng đưa ra hàm ý của kết quả nghiên cứu cho các nhà quản trị doanh nghiệp và đề xuất hướng nghiên cứu tiếp theo.

Từ khóa: công ty cổ phần, hệ thống kiểm soát nội bộ, văn hóa tổ chức.

Mã JEL: M10

Impact of Organizational Culture on Internal Control System in Vietnamese Joint Stock Firms

Abstract:

This research aims to measure the impact of organizational culture on internal control system. Research was conducted with a sample of 300 joint stock production firms in Hanoi and several neighboring provinces. SEM (Structural Equation Modeling) was employed to analyze primary data. The results show that organizational culture has a significant impact on internal control system. Among the components of the organizational culture, clan culture has a stronger impact on the internal control system than others (adhocracy culture, market culture, hierarchy culture). In addition, the study presents implications for managers and proposes some research directions for the future research.

Keywords: Joint stock firms, internal control system, organizational culture.

JEL Code: M10

1. Đặt vấn đề

Trong môi trường kinh tế biến động và nhiều rủi ro, để tồn tại và phát triển, các doanh nghiệp phải dự báo được những biến động của thị trường, biết được các rủi ro và phương pháp khắc phục các rủi. Để làm

được điều trên thì cần phải lựa chọn văn hóa tổ chức phù hợp để nâng cao sức cạnh tranh và tạo ra khả năng phát triển bền vững. Do vậy, văn hóa tổ chức là công cụ quản trị quan trọng không thể thiếu được đối với mỗi tổ chức kinh tế, nó có một ý nghĩa sống

còn đối với sự phát triển và thành công của mỗi tổ chức. Tuy nhiên, để xây dựng văn hóa tổ chức cần phải xem xét đến yếu tố nội tại của doanh nghiệp để từ đó mới có thể giúp các nhà quản trị thấy rõ được mục tiêu và định hướng phát triển cho doanh nghiệp.

Trong các yếu tố của doanh nghiệp, không thể không nhắc đến kiểm soát nội bộ trong doanh nghiệp. Kiểm soát nội bộ có ý nghĩa đặc biệt quan trọng: nhờ nó nhà quản trị có thể kiểm định, điều chỉnh hoạt động quản trị ở các lĩnh vực: mỗi nhân viên có thể tự đánh giá được kết quả công việc; mọi bộ phận, cá nhân sẽ phối hợp chặt chẽ với nhau nhằm đạt mục tiêu đã xác định.

Về mặt lý thuyết, các nghiên cứu trước mới chỉ xem xét ảnh hưởng của văn hóa tổ chức đến hệ thống kiểm soát quản lý, chưa nghiên cứu xem xét ảnh hưởng của nó đến hệ thống kiểm soát nội bộ. Trên cơ sở đó, nghiên cứu này được thực hiện nhằm xác định mức độ ảnh hưởng của từng loại văn hóa tổ chức đến hệ thống kiểm soát nội bộ. Về hướng tác động của các nhân tố, nghiên cứu lựa chọn tác động của các yếu tố đến tính hữu hiệu và tính tuân thủ của hệ thống kiểm soát nội bộ trong phạm vi các vấn đề có liên quan (tức là thay đổi hệ thống kiểm soát nội bộ để thực hiện tốt mục tiêu hoạt động của công ty). Nghiên cứu này sẽ đưa ra mô hình nghiên cứu dựa trên cơ sở lý thuyết, xây dựng giả thuyết nghiên cứu, tiếp đến sẽ kiểm định thang đo. Trên cơ sở dữ liệu sơ cấp và kết quả phân tích dữ liệu, nghiên cứu sẽ chỉ ra sự tác động của văn hóa tổ chức tới hệ thống kiểm soát nội bộ và hướng nghiên cứu tiếp theo.

2. Cơ sở lý thuyết và mô hình nghiên cứu

2.1. Hệ thống kiểm soát nội bộ

Hệ thống kiểm soát nội bộ là yêu cầu bắt buộc đối với doanh nghiệp, nhằm giúp ban lãnh đạo quản trị tốt doanh nghiệp và tuân thủ các quy định của pháp luật. Hệ thống sẽ giúp nhà quản trị duy trì hoạt động kiểm soát để sử dụng hiệu quả hơn các nguồn lực. Hệ thống kiểm soát nội bộ nhằm giúp ngăn chặn, phát hiện và đưa ra các giải pháp kịp thời nhằm hạn chế tối đa tất cả các rủi ro liên quan hoặc từ hành vi của con người hoặc từ các hoạt động kinh doanh.

Nhìn chung, hệ thống kiểm soát nội bộ được sử dụng nhằm giảm sự thất thoát về nguồn lực, chi phí ngoài dự kiến. Hệ thống kiểm soát nội bộ còn giúp cho doanh nghiệp đạt được mục tiêu đặt ra một cách hợp lý và hạn chế được những rủi ro có thể xảy ra.

Do vậy, việc thiết lập một hệ thống kiểm soát nội bộ trong doanh nghiệp là hết sức cần thiết. Hệ thống kiểm soát nội bộ thực chất là các hoạt động, biện pháp, kế hoạch, quan điểm, nội quy chính sách và nỗ lực của mọi thành viên trong tổ chức để đảm bảo cho tổ chức đó hoạt động hiệu quả và đạt được mục tiêu đặt ra một cách hợp lý. Hệ thống kiểm soát nội bộ có thể được hiểu theo nhiều cách khác nhau:

Theo PricewaterhouseCoopers (2011) hệ thống kiểm soát nội bộ là tập hợp các thủ tục, phương pháp và biện pháp kiểm soát được thiết kế bởi Hội đồng quản trị và nhà quản trị điều hành nhằm đảm bảo đạt được mục tiêu của tổ chức.

Theo Alvin & James (2000), hệ thống kiểm soát nội bộ bao gồm các chính sách, thủ tục được thiết kế nhằm cung cấp cho các nhà quản trị sự đảm bảo hợp lý để thực hiện các mục tiêu đề ra bao gồm: Đảm bảo độ tin cậy của thông tin; Đẩy mạnh tính hiệu quả trong hoạt động; Bảo vệ tài sản và sổ sách; Tăng cường sự gắn bó với các chính sách và thủ tục đề ra”.

Theo Mawanda (2008), hệ thống kiểm soát nội bộ được thiết lập bởi nhà quản trị nhằm giúp cho hoạt động kinh doanh hiệu quả và đạt được mục tiêu của tổ chức.

Theo Liên đoàn kế toán quốc tế (2009), hệ thống kiểm soát nội bộ là một hệ thống chính sách, thủ tục được thiết lập nhằm đạt được bốn mục tiêu: bảo vệ tài sản, đảm bảo độ tin cậy của các thông tin, đảm bảo việc thực hiện các chế độ pháp lý và đảm bảo hiệu quả hoạt động.

Từ các định nghĩa trên, cho thấy có sự đồng thuận giữa các nhà nghiên cứu và cơ quan chuyên môn trên một số khía cạnh: hiệu quả và hiệu lực của kiểm soát tài chính và quá trình hoạt động; Sự tin cậy của các báo cáo tài chính; Áp dụng các chính sách, quy định và luật lệ được đặt ra bởi các nhà quản trị. Như vậy, “Hệ thống kiểm soát nội bộ là một tập hợp các nguồn lực, quy trình thực hiện, phương pháp và biện pháp nhằm đạt được hiệu quả các hoạt động của tổ chức”.

Hiện nay, có nhiều quan niệm khác nhau về yếu tố cấu thành hệ thống kiểm soát nội bộ. Với cách tiếp cận “hệ thống” nhằm tạo nên một thể thống nhất các yếu tố cùng loại và có mối quan hệ chặt chẽ với nhau, quan điểm của COSO (1992) đã được lựa chọn làm định hướng cho việc xác định các yếu tố

cấu thành hệ thống kiểm soát nội bộ. Theo đó, các yếu tố cấu thành hệ thống kiểm soát nội bộ gồm: môi trường kiểm soát, đánh giá rủi ro, hoạt động kiểm soát, thông tin và truyền thông, hoạt động giám sát. Cụ thể:

-Môi trường kiểm soát thiết lập nền tảng cho hệ thống kiểm soát nội bộ bằng cách cung cấp một cấu trúc và quy tắc cơ bản;

-Đánh giá rủi ro bao gồm việc xác định và phân tích rủi ro có liên quan đến việc đạt được mục tiêu đã được xác định của tổ chức;

-Hoạt động kiểm soát bao gồm các chính sách, thủ tục và việc thực hiện nhằm đảm bảo đạt được các mục tiêu của tổ chức;

-Thông tin và truyền thông, hỗ trợ các thành phần kiểm soát khác bằng việc truyền đạt trách nhiệm kiểm soát cho nhân viên và trao đổi các thông tin theo một hình thức và khuôn khổ thời gian nhằm tạo điều kiện cho các thành viên thực hiện các nhiệm vụ của mình;

-Giám sát là quá trình đánh giá chất lượng của hệ thống kiểm soát nội bộ của các nhà quản trị theo thời gian.

2.2. Mối quan hệ giữa văn hóa tổ chức và hệ thống kiểm soát

Văn hóa tổ chức trở nên quan trọng trong việc thiết kế hệ thống kiểm soát quản lý trong 20 năm qua (Chenhall, 2003). Theo Kaplan (1965), văn hóa có một cách hiểu chung đó là, văn hóa bao gồm các truyền thống, liên quan đến nhau được truyền qua không gian và thời gian bằng một cơ chế, cơ chế đó dựa trên khả năng ngôn ngữ và hình tượng hóa mà không có sự tác động của ngôn ngữ. Văn hóa có thể được mô tả theo các cách như: tri thức, tín ngưỡng, nghệ thuật, đạo đức, luật pháp, thông lệ và khả năng khác mà con người thu thập được thông qua đời sống xã hội (Seymour-Smith, 1986). Văn hóa có thể được khái quát hóa như một tập các đặc tính được cách ly để phù hợp với nhu cầu của cộng đồng. Đặc tính được sử dụng rộng rãi nhất đã được phát triển bởi Hofstede (1984), chúng bao gồm các giá trị văn hóa như khoảng cách quyền lực (sự chấp nhận của phân bố quyền lực không công bằng), chủ nghĩa cá nhân so với chủ nghĩa tập thể (đặt lợi ích của bản thân mình lên trên lợi ích của tập thể), tránh khỏi sự bất ổn (dựa trên qui tắc và các cấu trúc để tránh sự bất ổn), nam quyền và nữ quyền (sự thành

đạt, sự quyết đoán và sự thành công về mặt vật chất so với cuộc sống khiêm nhường).

Khái niệm văn hóa tổ chức được giới thiệu lần đầu tiên trong các tài liệu nghiên cứu về quản trị kinh doanh là khoảng giữa những năm 60-70, Burns & Stalker (1961) được công nhận là những người tiên phong trong lĩnh vực này. Họ chia văn hóa tổ chức thành hai loại chính: cơ học và hữu cơ tùy theo môi trường đó là ổn định hay không ổn định. Nói chung, cơ học giống như dạng quan liêu truyền thống và thích hợp cho môi trường ổn định, trong khi hữu cơ nhấn mạnh về kiến thức chuyên gia, thích hợp cho môi trường không ổn định. Mặc dù sự phân loại này không còn được sử dụng sau này, khái niệm văn hóa tổ chức vẫn là một khái niệm có tính ảnh hưởng.

Nghiên cứu của Van Maanen & Barley (1984) lại coi văn hóa tổ chức như một tập hợp các quy tắc và luật lệ chưa được viết và nói ra mà ảnh hưởng đến hành vi của các nhân viên trong tổ chức. Denison (1990) cho rằng văn hóa tổ chức bao gồm các giá trị và niềm tin cơ bản mà cung cấp nền tảng giúp cho nhà quản trị phát triển các hoạt động và hành vi nhằm củng cố các nguyên tắc cơ bản của tổ chức. Schein (2010) cho rằng, thậm chí việc nhân viên mặc cái gì cũng phản ánh văn hóa tổ chức trong môi trường họ làm việc.

Nghiên cứu Cameron & Quinn (2006) cho rằng có bốn loại văn hóa trong doanh nghiệp:

(1) Văn hóa hợp tác (Clan Culture) có tính hướng nội và được tăng cường nhờ cấu trúc tổ chức linh hoạt. Văn hóa hợp tác nghĩa là sự liên kết con người tạo ra thái độ của nhân viên có ảnh hưởng tích cực đến tổ chức. Nói cách khác, “tổ chức thành công vì nó tuyển dụng, phát triển và duy trì được cơ sở tài nguyên con người”. Niềm tin cốt lõi trong văn hóa hợp tác là sự tin tưởng của tổ chức đối với sự đóng góp của nhân viên sẽ giúp cải thiện sự giao tiếp cởi mở và sự tham gia của nhân viên. Do đó, các tổ chức có tính gia đình đánh giá cao sự gắn kết, sự hòa hợp, sự tham gia và sự hỗ trợ. Các hành vi gắn với các giá trị này bao gồm làm việc nhóm, sự tham gia của nhân viên và sự giao tiếp cởi mở. Các hành vi này được kỳ vọng sẽ giúp tuyên truyền các kết quả của tinh thần, sự hài lòng và cam kết đóng góp của nhân viên.

(2) Văn hóa sáng tạo (Adhocracy Culture) có tính hướng ngoại và được hỗ trợ bởi cấu trúc tổ chức linh

hoạt. Giả thiết cơ bản trong văn hóa sáng tạo là sự thay đổi sẽ nuôi dưỡng sự sáng tạo và tích lũy các tài nguyên mới. Niềm tin cơ bản trong văn hóa sáng tạo là một tầm nhìn lý tưởng và mới mẻ sẽ khuyến khích sự sáng tạo và dám chấp nhận rủi ro của các thành viên. Do đó, tổ chức có tính sáng tạo đánh giá cao sự tăng trưởng, kích thích, đa dạng, tự chủ và chú ý đến chi tiết. Các hành vi được tạo ra từ văn hóa này bao gồm: chấp nhận rủi ro, sáng tạo và thích ứng. Các hành vi này được dự đoán là sẽ nuôi dưỡng sự sáng tạo và tạo ra sự đột phá;

(3) Văn hóa thị trường (Market Culture), giả thiết cơ bản của văn hóa thị trường là sự tập trung vào thành công sẽ tạo ra cạnh tranh và sự công kích, sẽ dẫn đến sự hiệu quả và giá trị cổ đông trong thời gian ngắn và trung hạn. Niềm tin cơ bản trong văn hóa thị trường là các mục tiêu rõ ràng và phần thưởng xứng đáng sẽ khuyến khích nhân viên trong việc thực hiện và thỏa mãn mong đợi của cổ đông. Do đó, tổ chức có tính thị trường đánh giá cao sự giao tiếp, năng lực và sự thành công. Các hành vi gắn với các giá trị này bao gồm: lập kế hoạch, tập trung vào công việc, quyết định có tính tập trung và trao đổi mục tiêu rõ ràng. Các hành vi sẽ giúp cho công ty có thể đánh bại các đối thủ cạnh tranh, đạt được các mục tiêu, nâng cao chất lượng sản phẩm, làm tăng thị phần và lợi nhuận;

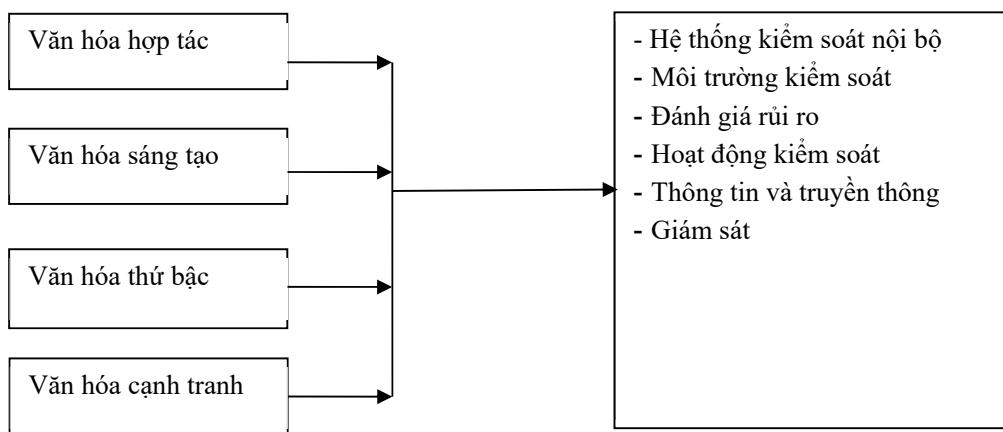
(4) Văn hóa thứ bậc (Hierarchy Culture) có tính hướng nội và được hỗ trợ bởi cấu trúc tổ chức mà được điều khiển bởi các cơ chế kiểm soát. Văn hóa thứ bậc cho rằng sự kiểm soát, ổn định và dự đoán

được sẽ đem đến sự hiệu quả. Niềm tin phổ biến trong văn hóa thứ bậc là nhân viên cảm thấy thỏa mãn khi vai trò của họ được xác định rõ ràng. Do đó, văn hóa thứ bậc đánh giá cao sự giao tiếp chính chu, phân công việc tỉ mỉ, chính thức hóa và sự chắc chắn. Các hành vi xuất phát từ các giá trị này bao gồm sự tuân thủ và dự đoán được. Điều này được cho là sẽ khuyến khích sự hiệu quả, chính xác về thời gian và hoạt động uyển chuyển. Mỗi loại văn hóa tổ chức sẽ tác động khác nhau đến hiệu quả của tổ chức (Hartnell & cộng sự, 2011).

Nghiên cứu của Chenhall (2003) với mục đích nhằm giải thích tính hữu hiệu hệ thống kiểm soát quản lý bằng việc kiểm tra những nhân tố ảnh hưởng đến việc hệ thống kiểm soát quản lý. Thông qua việc hệ thống lại các kết quả nghiên cứu trong vòng 20 năm trở lại đây (từ đầu những năm 80); đồng thời, xem xét và đánh giá lại các kết quả đó và đề xuất các hướng nghiên cứu mới trong tương lai. Kết quả nghiên cứu cho thấy, hệ thống kiểm soát quản lý cần phải được thiết kế để có thể phù hợp với các đặc tính văn hóa (Chenhall, 2003). Văn hóa tổ chức mạnh có thể lấn át văn hóa quốc gia trong môi trường làm việc. Khi xem xét các nhân tố ảnh hưởng đến hệ thống kiểm soát quản lý, Teh & Ong (2008) và Batool (2011) đều nhận thấy rằng văn hóa tổ chức ảnh hưởng đến hệ thống kiểm soát quản lý.

Những nghiên cứu trên cho thấy, cho đến nay các nghiên cứu mới chỉ xem xét đến mối quan hệ giữa văn hóa tổ chức và hệ thống kiểm soát quản lý. Do vậy, nghiên cứu xem xét về mối quan hệ giữa văn

Hình 1: Mô hình nghiên cứu



Nguồn: Nhóm tác giả tổng hợp và đề xuất.

hóa tổ chức và hệ thống kiểm soát nội bộ trong các tổ chức là điều cần thiết. Điều này đặc biệt cần thiết cho các doanh nghiệp trong quá trình kinh doanh và hội nhập toàn cầu.

2.3. Mô hình lý thuyết và các giả thuyết nghiên cứu

Mô hình nghiên cứu cùng giả thuyết được xây dựng dựa trên cơ sở kế thừa các nghiên cứu và nền tảng lý thuyết đã trình bày ở trên, kết hợp với việc nghiên cứu các đặc điểm đặc thù của nền kinh tế Việt Nam, mô hình nghiên cứu đề xuất được trình bày tại Hình 1.

Văn hóa tổ chức là một hệ thống những ý tưởng chung được xây dựng bởi thành viên của một doanh nghiệp nhằm phân biệt với các doanh nghiệp khác. Văn hóa tổ chức đem đến cho các thành viên của nó một đặc tính, khuyến khích sự đóng góp có tính tập thể, tăng cường sự ổn định, cung cấp phương hướng hoạt động, và hình thành nên các hành vi tổ chức (Kreitner & Kinicki, 1998). Theo Luthans (1995), sức mạnh văn hóa phụ thuộc vào hai yếu tố chính: sự chia sẻ và cường độ. Sự chia sẻ thường liên quan đến mức độ mà tất cả các thành viên chia sẻ các giá trị cốt lõi. Còn cường độ liên quan đến mức độ cam kết của cá nhân các thành viên cho sự đóng góp vào các giá trị này. Có một sự quan hệ giữa sức mạnh văn hóa và hiệu quả của tổ chức. Nghiên cứu Cameron & Quinn (2006) cho rằng sẽ có bốn loại văn hóa trong doanh nghiệp: Văn hóa hợp tác (Clan Culture); Văn hóa sáng tạo (Adhocracy Culture); Văn hóa cạnh tranh (Market Culture); Văn hóa thứ bậc (Hierarchy Culture). Mỗi loại văn hóa tổ chức sẽ tác động khác nhau đến hiệu quả của tổ chức (Hartnell & cộng sự, 1991).

Nghiên cứu của Harrison & McKinnon (1999) đã xác định được 20 nghiên cứu trong vòng 10 năm ủng hộ cho mối quan hệ giữa văn hóa tổ chức và hệ thống kiểm soát quản lý. Nghiên cứu của Chow & cộng sự (1991) sử dụng cách phân loại văn hóa của Hofstede và các khía cạnh trong hệ thống kiểm soát quản lý đã tìm thấy sự quan trọng của văn hóa trong tổ chức và vận hành hệ thống kiểm soát quản lý. Các kết quả này đề xuất văn hóa tổ chức cần nhấn mạnh tính mở, tính minh bạch, tính bình đẳng thì sự tín nhiệm trong hệ thống kiểm soát sẽ được tăng lên. Đề xuất này cũng phù hợp với nghiên cứu của Fauzi & cộng sự (2008).

Tuy nhiên, các nghiên cứu này đều cho rằng cần phải có thêm các nghiên cứu về mối quan hệ giữa văn hóa tổ chức và hệ thống kiểm soát, từ đó có cái nhìn sâu sắc hơn về đặc tính của hệ thống kiểm soát được thiết lập đặc biệt ở các nước đang phát triển. Từ những lập luận trước và mục đích nghiên cứu, giả thuyết của nghiên cứu như sau:

Giả thuyết H1: Văn hóa hợp tác có mối quan hệ thuận chiều đến hệ thống kiểm soát nội bộ.

Giả thuyết H2: Văn hóa sáng tạo có mối quan hệ thuận chiều đến hệ thống kiểm soát nội bộ.

Giả thuyết H3: Văn hóa thứ bậc có mối quan hệ thuận chiều đến hệ thống kiểm soát nội bộ.

Giả thuyết H4: Văn hóa cạnh tranh có mối quan hệ thuận chiều đến hệ thống kiểm soát nội bộ.

3. Phương pháp nghiên cứu

Nghiên cứu này bao gồm hai bước chính: nghiên cứu sơ bộ và nghiên cứu chính thức. Nghiên cứu sơ bộ được thực hiện thông qua hai phương pháp: định tính và định lượng. Nghiên cứu định tính được sử dụng để hoàn thiện thang đo và thiết kế bảng hỏi. Bước tiếp theo là nghiên cứu định lượng sơ bộ. Nghiên cứu định lượng sơ bộ được thực hiện để đánh giá sơ bộ về độ tin cậy và giá trị của các thang đo đã thiết kế. Nghiên cứu này được thực hiện bằng kỹ thuật “bảng câu hỏi – trả lời”. Theo Hair & cộng sự (2006), kích thước mẫu tối thiểu được tính theo tỷ lệ 5:1 (số quan sát/biến đo lường), 1 biến đo lường cần tối thiểu 5 quan sát. Nghiên cứu này có 41 biến quan sát do vậy kích thước mẫu tối thiểu là $41 \times 5 = 205$ quan sát (bảng hỏi). Các doanh nghiệp được lựa chọn vào mẫu nghiên cứu được lựa chọn theo phương pháp thuận tiện dựa trên cơ sở dữ liệu có của nhóm tác giả. Với phương pháp chọn mẫu như trên, tỷ lệ trả lời khoảng từ 50% trở lên, do vậy nhóm tác giả lựa chọn số doanh nghiệp để nghiên cứu là 200 doanh nghiệp (2 bảng hỏi/doanh nghiệp). Số lượng bảng hỏi thu về và sau khi sàng lọc còn lại là 247 bảng hỏi đưa vào phân tích kiểm định.

Kết quả nghiên cứu định lượng sơ bộ cho thấy 04 biến quan sát bị loại do hệ số tương quan biến tổng trong kiểm định Cronbach alpha nhỏ hơn 0,3. Như vậy, tổng số biến quan sát còn lại là 37 biến quan sát.

Nghiên cứu định lượng chính thức đã được thực hiện. Trong nghiên cứu chính thức, đối tượng trả lời bảng hỏi là Giám đốc/phó giám đốc doanh nghiệp,

Trưởng/phó phòng trong doanh nghiệp (2 bảng hỏi/ doanh nghiệp). Nhóm tác giả đã lựa chọn 300 doanh nghiệp Phương pháp chọn mẫu trong nghiên cứu định lượng chính thức cũng là phương pháp chọn mẫu thuận tiện.. Số bảng hỏi thu về và sau khi sàng lọc là 535 bảng hỏi.

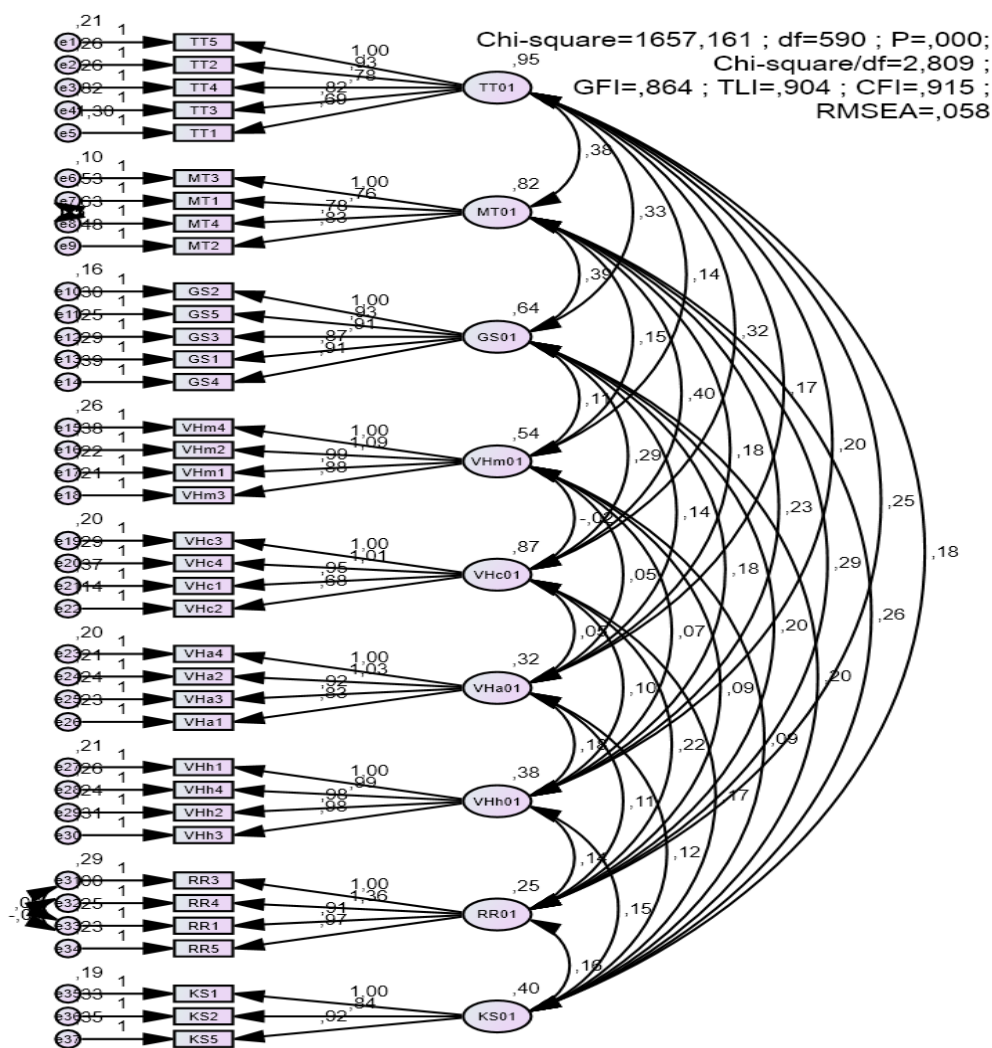
Thang đo các khái niệm nghiên cứu trong mô hình lý thuyết đều là thang đo đa biến. Các biến quan sát được đo lường trên thang đo Likert 5 điểm (từ 1: rất không đồng ý đến 5: rất đồng ý). Các phát biểu trong mỗi thang đo được tham khảo từ các nghiên cứu trước đây.

Để xem xét hệ thống kiểm soát nội bộ, nhóm tác giả sử dụng nghiên cứu được chuyển thể từ nghiên cứu của Adamec & cộng sự (2002) và được kiểm

định lại trong nghiên cứu của Jokipii (2010), Montri & cộng sự (2015), Nguyễn Thị Phương Lan (2017). Hệ thống kiểm soát nội bộ bao gồm các khía cạnh: môi trường kiểm soát, đánh giá rủi ro, hoạt động kiểm soát, thông tin và truyền thông, giám sát. Người được hỏi sẽ đánh giá tình hình của công ty và trả lời câu hỏi nội dung về hệ thống kiểm soát.

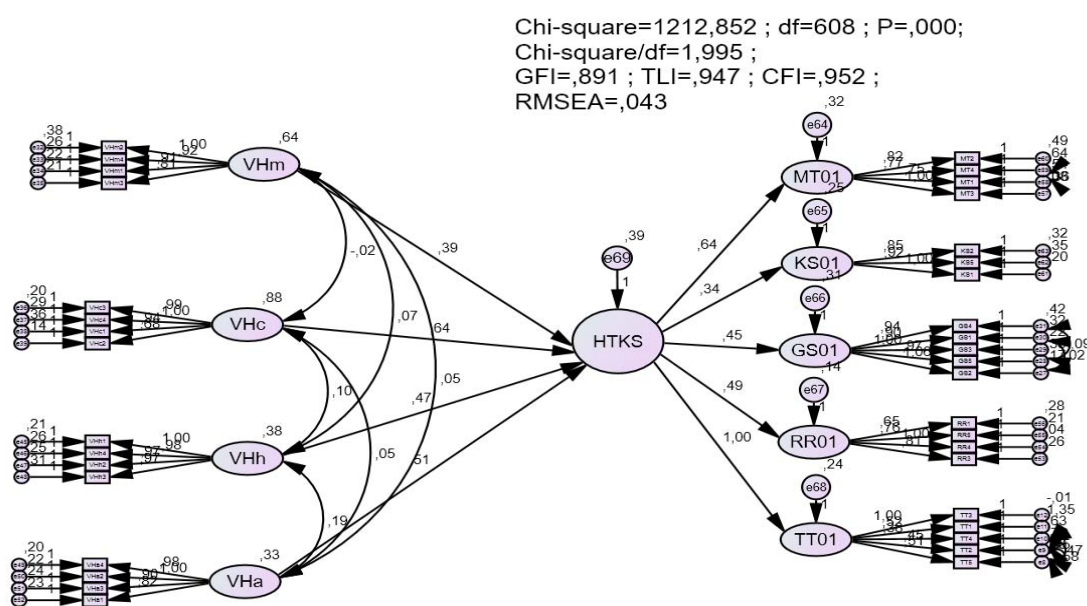
Thang đo văn hóa tổ chức, nhóm tác giả sử dụng nghiên cứu được chuyển thể từ nghiên cứu của Cameron & Freeman (1991) và đã được kiểm định lại trong nghiên cứu của Deshpandé & cộng sự (1993), Racelis (2005). Thang đo được điều chỉnh cho phù hợp với điều kiện của các doanh nghiệp Việt Nam dựa trên kết quả phỏng vấn sâu các chuyên gia và các nhà quản lý doanh nghiệp.

Hình 2: Kết quả phân tích CFA



Nguồn: Dữ liệu sau khi thu thập và phân tích, 2017.

Hình 3: Kết quả phân tích SEM mô hình nghiên cứu lý thuyết



Nguồn: Dữ liệu sau khi thu thập và phân tích, 2017.

Thang đo được đánh giá sơ bộ bằng phương pháp phân tích nhân tố khám phá EFA (Exploratory Factor Analysis) và hệ số tin cậy Cronbach's Alpha cho từng thành phần, với sự trợ giúp của phần mềm SPSS. Tiếp theo, các thang đo được tiếp tục kiểm định bằng phương pháp phân tích nhân tố khẳng định CFA (Confirmatory Factor Analysis). Phương pháp SEM thông qua phần mềm AMOS được sử dụng để kiểm định mô hình lý thuyết và các giả thuyết.

4. Kết quả nghiên cứu

4.1. Đánh giá thang đo với EFA

Phương pháp rút trích nhân tố dựa vào giá trị Eigenvalue được sử dụng để xác định những nhân tố chính. Tiêu chuẩn Eigenvalue nhóm nghiên cứu sử dụng là 1, tức là chỉ những nhân tố nào có giá trị Eigenvalue lớn hơn 1 mới được giữ lại trong mô hình phân tích (Hoàng Trọng & Chu Nguyễn Mộng Ngọc, 2008). Kết quả phân tích cho thấy với 37 tiêu chí đánh giá các thang đo về Hệ thống kiểm soát nội bộ và văn hóa tổ chức có thể rút trích được 9 nhân tố chính. Theo kết quả tính toán từ mẫu điều tra, 9 nhân tố này giải thích được 68,116% sự biến thiên của bộ dữ liệu.

4.2. Kiểm định mô hình thang đo với CFA

Từ kết quả phân tích EFA, ta có 9 nhân tố chính

sử dụng trong mô hình nghiên cứu, trong đó 4 nhân tố đầu tiên là các khái niệm thành phần của các loại hình văn hóa tổ chức, 5 nhân tố sau là các yếu tố cấu thành của hệ thống kiểm soát nội bộ. Để đánh giá mô hình và các thang đo có đạt yêu cầu của một mô hình, thang đo tốt hay không cần sử dụng phương pháp phân tích nhân tố khẳng định (CFA). Trong mô hình, với biến phụ thuộc Hệ thống kiểm soát (HTKS) bao gồm MT là môi trường kiểm soát, RR là đánh giá rủi ro, KS là hoạt động kiểm soát, TT là thông tin và truyền thông, GS là giám sát; biến độc lập bao gồm VHC là văn hóa hợp tác, VHA là văn hóa sáng tạo, VHM là văn hóa cạnh tranh, VHH là văn hóa thức bậc.

Mức độ phù hợp của mô hình được phản ánh qua các chỉ tiêu Chi-square (CMIN); Chi-square điều chỉnh theo bậc tự do (CMIN/df); Chỉ số thích hợp so sánh (CFI – Comparative Fit Index); Chỉ số Tucker & Lewis (TLI – Tucker & Lewis Index); Chỉ số RMSEA (Root Mean Square Error Approximation). Mô hình được xem là thích hợp khi kiểm định các giá trị GFI, TLI, CFI đều lớn hơn hoặc bằng 0,9 (Bentler & Bonnet, 1980); CMIN/df nhỏ hơn hoặc bằng 2; RMSEA nhỏ hơn hoặc bằng 0,08 (Steiger, 1990). Nguyễn Đình Thọ & Nguyễn Thị Mai Trang (2008) cho rằng nếu mô hình nhận được các giá trị

Bảng 1: Kết quả kiểm định mối quan hệ giữa các khái niệm trong mô hình nghiên cứu

	Ước lượng	Sai lệch chuẩn	Giá trị tới hạn	Giá trị P
HTKS <--- VHm	,393	,047	8,317	***
HTKS <--- VHc	,639	,041	15,403	***
HTKS <--- Vha	,465	,076	6,099	***
HTKS <--- VHh	,505	,082	6,195	***

Nguồn: Dữ liệu sau khi thu thập và phân tích, 2017.

TLI, CFI $\geq 0,9$, CMIN/df ≤ 2 , RMSEA $\leq 0,08$ thì mô hình được coi là thích hợp với dữ liệu. Theo Awang (2012), Forza & Filippini (1998), mô hình ở mức chấp nhận được nếu như các giá trị $0,8 < \text{TLI, CFI} < 0,9$, CMIN/df < 5 , RMSEA $\leq 0,08$.

Kết quả phân tích CFA thu được ở hình 2 cho thấy: giá trị Chi – bình phương = 1657,161; bậc tự do 590 với giá trị P-value = 0,000. Ngoài ra, các chỉ tiêu đo lường sự phù hợp khác của mô hình đều chấp nhận được với TLI = 0,864 $> 0,8$; CFI = 0,915 $> 0,9$, CMIN/df = 2,809 < 5 và RMSEA = 0,058 $< 0,08$. Như vậy, với kết quả tính toán được từ dữ liệu nghiên cứu có thể thấy các chỉ số tính được đều thỏa mãn, mô hình được chấp nhận với dữ liệu nghiên cứu.

4.3. Kiểm định mô hình lý thuyết

Kết quả chạy mô hình SEM đánh giá ảnh hưởng của các loại hình văn hóa đến hệ thống kiểm soát nội bộ như trình bày tại Hình 3.

Các chỉ số đánh giá sự phù hợp của mô hình cấu trúc xác định được từ dữ liệu nghiên cứu có giá trị như sau: CMIN/df = 1,995 < 2 ; GFI = 0,891 $> 0,8$; TLI = 0,947 $> 0,9$; CFI = 0,952 $> 0,9$ và RMSEA = 0,043 $< 0,05$. Như vậy, mô hình được coi là phù hợp để phân tích SEM.

Kết quả trong Bảng 1 cho thấy, các mối quan hệ đều có ý nghĩa thống kê ở mức P $< 5\%$. Như vậy các giả thuyết đã đề xuất H1, H2, H3, H4 đều được chấp nhận: Văn hóa hợp tác; Văn hóa sáng tạo; Văn hóa thứ bậc; Văn hóa cạnh tranh đều có tác động thuận chiều đến hệ thống kiểm soát nội bộ.

5. Kết luận

Kết quả nghiên cứu đã khẳng định có sự tác động của văn hóa tổ chức đến hệ thống kiểm soát nội bộ. Mối quan hệ này đã được một số nhà nghiên cứu đề nghị như Birnberg & Snodgrass (1983); Covalski & cộng sự (1996). Trong đó, văn hóa hợp tác tác động đến hệ thống kiểm soát nội bộ mạnh hơn văn

hóa thứ bậc, văn hóa thị trường và văn hóa sáng tạo (thứ tự tác động là văn hóa hợp tác, văn hóa thị trường, văn hóa thứ bậc, văn hóa sáng tạo với trọng số hồi quy đã chuẩn hóa 0,541; 0,282; 0,262; 0,259).

Văn hóa tổ chức là sự kết dính của xã hội, giúp các thành viên trong doanh nghiệp đoàn kết với nhau bằng cách đưa ra những chuẩn mực thích hợp về những gì nhân viên nên nói và làm. Hệ thống kiểm soát phụ thuộc vào loại văn hóa tổ chức mà công ty lựa chọn (thứ tự tác động là văn hóa hợp tác, văn hóa cạnh tranh, văn hóa thứ bậc, văn hóa sáng tạo với trọng số hồi quy đã chuẩn hóa 0,541; 0,282; 0,262; 0,259). Hệ thống kiểm soát nên thay đổi để phù hợp với các đặc tính văn hóa tổ chức (Chenhall, 2003). Chính vì vậy, mỗi loại văn hóa tổ chức khác nhau sẽ có mức độ tác động khác nhau đến các yếu tố cấu thành của hệ thống kiểm soát nội bộ. Công ty cần quan tâm đến mức độ tác động của từng yếu tố cấu thành đến hệ thống kiểm soát nội bộ nhằm phù hợp với văn hóa tổ chức mà công ty lựa chọn. Kết quả nghiên cứu đã đưa ra những gợi ý với các nhà quản trị nhằm giúp doanh nghiệp thiết kế, tổ chức và vận hành thành công hệ thống kiểm soát nội bộ hiệu quả như: (1) tạo dựng môi trường kiểm soát chú trọng đến tính chính trực và các giá trị đạo đức; (2) điều chỉnh quy trình đánh giá rủi ro; (3) tăng cường hiệu quả của các hoạt động kiểm soát; (4) thực hiện hiệu quả các kênh thông tin nội bộ và bên ngoài; (5) cần phải xem xét đến mối quan hệ giữa văn hóa tổ chức và hệ thống kiểm soát nội bộ, với mỗi loại văn hóa tổ chức sẽ tác động khác nhau đến từng thành phần của hệ thống kiểm soát nội bộ.

Nghiên cứu cũng gợi mở những hướng mới cho các nghiên cứu tiếp theo, cụ thể: (1) cần mở rộng phạm vi nghiên cứu cho nhiều đối tượng khác; (2) cần có thêm các nghiên cứu xem xét những nhân tố khác có thể ảnh hưởng đến hệ thống kiểm soát nội bộ.

Tài liệu tham khảo:

- Adamec, B.A, Rexroad, W.M., Leinicke L.M. & Ostrosky, J.A (2002), 'Internal reflection', *The Internal Auditor*, 59(6), 56 – 63.
- Racelis, A.D. (2005), 'An Exploratory Study of Organizational Culture in Philippine Firms', *Philippine Management Review*, 12, 72 – 86.
- Alvin, A.A. & James, K.L (2000), *Kiểm toán – một phương pháp liên kết*, Bản dịch của Đặng Kim Cương và Phạm Văn Dực, Nhà xuất bản Thống kê, Hà Nội.
- Awang, Z. (2012), *Structural equation modeling using AMOS graphic*, Malaysia, Penerbit Universiti Teknologi MARA Press
- Batool, S. (2011), 'Analyze the Factors that have an Influence on the Management Control System', *Research Journal of Finance and Accounting*, 3(2), 48 - 56.
- Burns, T. & Stalker, G.M. (1961), *The Management of Innovation*, Tavistock Publications, London.
- Birnberg, J.G. & Snodgrass, C. (1988), 'Culture and control: a field study', *Accounting, Organizations and Society*, 13(5), 447-464.
- Cameron, K.S. & Freeman, S.J. (1991), 'Cultural congruence, strength, and type: Relationships to effectiveness', *Research in Organizational Change and Development*, 5, 23-58.
- Cameron, K.S. & Quinn, R.E. (2006), *Diagnosing and changing organization culture*, The Jossey-Bass Business and Management series, A Wiley Imprint, San Francisco.
- COSO (1992), *Internal Control -Integrated Framework*, COSO, Durham.
- Chenhall, R.H. (2003), 'Management control systems design with in its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future', *Accounting, Organizations and Society*, 28(2), 127-168.
- Chow, C.W., Shields, M.D. & Chan, Y.K. (1991), 'The effects of management controls and national culture on manufacturing performance: an experimental investigation', *Accounting, Organizations and Society*, 16(3), 209-226.
- Covaleski, M.A., Dirsmith, M.W. & Samuel, S. (1996), 'Managerial Accounting Research: The Contributions of Organizational and Sociological Theories', *Management Accounting Research*, 8, 1-36
- Denison, D.R. (1990), *Corporate culture and organizational effectiveness*, John Wiley & Sons, New York.
- Deshpandé, R., Farley, J.U. & Webster, F.E. (1993), 'Corporate Culture, Customer Orientation, and Innovativeness in Japanese Firms: A Quadrad Analysis', *Journal of Marketing*, 57(1), 23-37.
- Fauzi, H., Hussain, M.M & Mahoney, L. (2011), 'Management Control Systems and Contextual Variables in the Hospitality Industry', *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, 6(2), 63-83.
- Forza, C. & Filippini, R. (1998), 'TQM impact on quality conformance and customer satisfaction: a causal model', *International Journal of Production Economics*, 55(1), 1 - 20.
- Hair, J.F., Anderson, R.E., Barry, B.J. & Black, W.C. (2006), *Multivariate data analysis*, 6 edition, Prentice-Hall, International, Inc, New Jersey, USA
- Harrison, G.L. & McKinnon, J.L. (1999), 'Cross cultural research in management accounting systems design: a review of the current state', *Accounting, Organizations and Society*, 24(5), 483-506.
- Hartnell, C.A., Ou, A.Y. & Kinicki, A. (2011), 'Organizational culture and organizational effectiveness: A meta-analytic review', *Journal of Applied Psychology*, 96(4), 677-694.
- Hoàng Trọng & Chu Nguyễn Mộng Ngọc (2008), *Phân tích dữ liệu nghiên cứu với SPSS*, Nhà Xuất bản Hồng Đức, Hà Nội.
- Hofstede, G.H. (1984), 'The cultural relativity of the quality of life concept', *The Academy of Management Review*, 9(3), 389-398.

- Jokipii, A. (2010), 'Determinants and consequences of internal control in firms: a contingency theory based analysis', *Journal of Management & Governance*, 14(2), 115-144.
- Kaplan, D. (1965), *The superorganic: Science or Metaphysics*, DOI:<https://doi.org/10.1525/aa.1965.67.4.02a00060>.
- Kreitner, R. & Kinicki, A. (1998), *Organizational Behavior*, 4th edition, Irwin/McGraw – Hill, Boston, USA
- Luthans, F. (1995), *Organisational Behaviour*, 3rd edition, McGraw Hill, NewYork.
- Mawanda, S.P. (2008), 'Effects of internal control system and financial performance in institutions of higher learning in Uganda', Postgraduate Dissertation, Uganda Martyrs University, retrieved on August 20th, 2018, from <http://www.academia.edu/4812543/EFFECTS_OF_INTERNAL_CONTROL_SYSTEMS_ON_FINANCIAL_PERFORMANCE>.
- Nguyễn Thị Phương Lan (2017), 'Nghiên cứu tác động của chiến lược kinh doanh đến hệ thống kiểm soát trong các công ty cổ phần Việt Nam', Đề tài nghiên cứu khoa học cấp cơ sở, trường Đại học Kinh tế Quốc dân, Hà Nội, Mã số: KTQD/2016.39
- Nguyễn Đình Thọ & Nguyễn Thị Mai Trang (2009), *Nghiên cứu khoa học trong Quản trị kinh doanh*, Nhà xuất bản thống kê Thành phố Hồ Chí Minh, Thành phố Hồ Chí Minh.
- Montri, P., Sirisuthi, C. & Lammana, P. (2015), 'A study on components of internal control – based administrative system in secondary school', *Educational Research and Reviews*, 10(19), p. 2617-2623.
- PricewaterhouseCoopers (2011), '*Risk management and internal control*', retrieved on August 20th, 2018, from: <<https://www.pwc.com.au/assurance/assets/audit-committee-guide/ac-guide-dec11-ch-3.pdf>>.
- Schein, E.H. (2010), *Organizational Culture and Leadership*, 4th edition, Jossey-Bass, John Wiley & Sons. San Francisco, USA.
- Seymour-Smith, C. (1986), *Macmillan dictionary of anthropology*, Macmillan Press Lmt., London.
- Teh, B.H. & Ong, T.S. (2008), 'Factors Influencing the Design and Use of Performance Measurement Systems in the Malaysian Electrical and Electronics Industry', *International Journal of Economics and Management*, 2(2), 437-457
- Van Maanen, J. & Barley, S. (1984), 'Occupational Communities: Culture and control in organizations', *Research in Organizational Behavior*, 6, 287-365.