ẢNH HƯỞNG CỦA KIỂM SOÁT NỘI BỘ ĐẾN HIỆU QUẢ HOẠT ĐỘNG CỦA CÁC DOANH NGHIỆP THUỘC TỔNG CÔNG TY LÂM NGHIỆP VIỆT NAM

Nguyễn Thị Kim Anh
Đại học Thái Nguyên
Nguyễn Thị Phương Hoa
Trường Đại học Kinh tế Quốc dân
Email: phuonghoaneu@gmail.com

Ngày nhận: 24/6/2018
Ngày nhận bản sửa: 20/7/2018
Ngày duyệt đăng: 05/8/2018

Tóm tắt:
Các doanh nghiệp lâm nghiệp gặp phải nhiều rủi ro khác nhau trong quá trình hoạt động nên nhà quản lý doanh nghiệp khó có thể đạt được mục tiêu đặt ra. Kiểm soát nội bộ được xem là phương sách giúp nhà quản lý *doanh nghiệp theo dõi và hiệu chỉnh hoạt động thực tế nhằm hiện thực hóa mục tiêu đã định. Bài viết vận dụng lý thuyết kiểm soát nội bộ của COSO để nghiên cứu ảnh hưởng của kiểm soát nội bộ đến hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp lâm nghiệp Việt Nam. Kết quả nghiên cứu định lượng cho thấy kiểm soát nội bộ nói chung và từng yếu tố của kiểm soát nội bộ nói riêng có ảnh hưởng tích cực và đáng kể đến hiệu quả của doanh nghiệp lâm nghiệp Việt Nam. Tăng cường kiểm soát nội bộ do đó là biện pháp hữu hiệu giúp doanh nghiệp lâm nghiệp Việt Nam gia tăng hiệu quả và sức cạnh tranh trong bối cảnh nền kinh tế hội nhập và yêu cầu phát triển bền vững.*
Từ khóa: kiểm soát nội bộ, doanh nghiệp lâm nghiệp, hiệu quả hoạt động

Impact of Internal Control on Efficiency of Vietnamese Firms in Forestry

Abstract:
Forestry firms face different types of risk that make their managers difficult to reach the firms' goals. Internal controls are regarded as a means to help management supervise and adjust actual performance so as to realize their targets. The paper uses the COSO framework on internal controls to study impacts of internal controls on efficiency of Vietnamese forestry firms. Empirical results show that internal controls and its components have positive and statistically significant impacts on efficiency of Vietnamese forestry firms. Enhancing internal controls is thus worth doing to increase efficiency and competitiveness of Vietnamese forestry firms in the current context of globalization and sustainable developments.
Keywords: Internal control, Forestry firms, Efficiency

1. Giới thiệu

Kiểm soát nội bộ ngày càng được nhìn nhận rộng rãi là một phương sách hữu hiệu của nhà quản lý trong quản trị rủi ro, quản trị chiến lược, nâng cao năng lực cạnh tranh và phát triển lâu dài. Các doanh nghiệp lâm nghiệp Việt Nam có vai trò đáng kể trong nền kinh tế nhưng gặp phải nhiều rủi ro từ đặc thù kinh doanh cũng như tác động của khoa học công nghệ và thị trường thế giới, dẫn đến việc đạt được mục tiêu hiệu quả ngày càng khó khăn. Kiểm soát nội bộ do đó được cân nhắc như biện pháp giúp doanh nghiệp lâm

nghiệp Việt Nam gia tăng hiệu quả và sức cạnh tranh trong bối cảnh nền kinh tế hội nhập và yêu cầu phát triển bền vững.

Bài viết hệ thống hóa các nghiên cứu thực nghiệm về tác động của kiểm soát nội bộ đến hiệu quả hoạt động, phân tích đặc điểm của doanh nghiệp lâm nghiệp có ảnh hưởng đến kiểm soát nội bộ, và nghiên cứu định lượng về ảnh hưởng của kiểm soát nội bộ nói chung và từng yếu tố của kiểm soát nội bộ nói riêng đến hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp lâm nghiệp Việt Nam. Phương pháp hồi quy tương quan được sử dụng để lượng hóa ảnh hưởng của kiểm soát nội bộ đến hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp lâm nghiệp Việt Nam. Kết quả nghiên cứu là cơ sở để đề xuất các giải pháp nhằm nâng cao hiệu qủa hoạt động cho doanh nghiệp lâm nghiệp Việt Nam.

2. Cơ sở lý thuyết

2.1. Cơ sở lý thuyết về kiểm soát nội bộ và hiệu quả hoạt động

Theo COSO (Ủy ban các nhà tài trợ cho chống gian lận Báo cáo tài chính của Hoa Kỳ), kiểm soát nội bộ là quá trình do người quản lý, hội đồng quản trị và các nhân viên của đơn vị chi phối, được thiết lập để cung cấp một sự đảm bảo hợp lý nhằm thực hiện các mục tiêu: Đảm bảo sự tin cậy của báo cáo tài chính; Đảm bảo sự tuân thủ các quy định và luật lệ; Đảm bảo các hoạt động được thực hiện hiệu quả (Bộ Tài chính, 2012). Như vậy, kiểm soát nội bộ hữu hiệu có tác dụng tích cực với hiệu quả hoạt động của đơn vị.

Kiểm soát nội bộ gồm có 5 yếu tố cấu thành là Môi trường kiểm soát, Đánh giá rủi ro, Thông tin và Truyền thông, Hoạt động kiểm soát, và Giám sát. Trước diễn tiến không ngừng của thực tế hoạt động, Kiểm soát nội bộ nói chung và các yếu tố của kiểm soát nội bộ nói riêng phải không ngừng điều chỉnh theo những qui định mới cần tuân thủ, các hoạt động mới và rủi ro mới cần kiểm soát,… Tuy nhiên, không có kiểm soát nội bộ hoàn hảo do nhà quản lý luôn so sánh chi phí cho một hoạt động kiểm soát với lợi ích mà hoạt động đó mang lại. Do đó việc ước tính thấp lợi ích ngăn ngừa của hoạt động kiểm soát sẽ thường dẫn đến hoạt động kiểm soát không được nhà quản lý thiết lập.

Về nghiên cứu thực nghiệm, kết quả cũng phản ánh ảnh hưởng tích cực của kiểm soát nội bộ đến hiệu quả hoạt động trong các đơn vị thuộc ngành nghề lĩnh vực khác nhau. ở các nước khác nhau.

Mawanda (2008) nghiên cứu tác động của hệ thống kiểm soát nội bộ đến hiệu quả hoạt động tài chính tại Uganda đã báo cáo có mối quan hệ thuận chiều giữa tính hữu hiệu của hệ thống kiểm soát nội bộ với hiệu quả hoạt động. Ở đó, kiểm soát nội bộ được xem xét dựa trên các yếu tố là Môi trường kiểm soát, Kiểm toán nội bộ và Hoạt động kiểm soát; Hiệu quả hoạt động được đo lường bằng chỉ số tài chính như tỷ số thanh khoản, và các biện pháp phòng ngừa rủi ro hoạt động tài chính. Tác giả Kuo & Ho (2008) sử dụng kỹ thuật phân tích SFA (SFA_ stochastic frontier analysis) để đo lường tác động kiểm soát nội bộ đến hiệu quả sử dụng quỹ của 34 trường đại học công tại Đài Loan (1992-2000). Kết quả nghiên cứu cho thấy có mối quan hệ tuyến tính giữa các yếu tố của kiểm soát nội bộ với hiệu quả hoạt động.

Nghiên cứu của Kakucha (2009) đánh giá mức độ hiệu quả của kiểm soát nội bộ và ảnh hưởng của kiểm soát nội bộ đến hiệu quả hoạt động tài chính, sử dụng một mẫu nghiên cứu là các doanh nghiệp nhỏ. Kết quả nghiên cứu cho thấy kiểm soát nội bộ có ảnh hưởng thuận chiều với hiệu quả hoạt động và có quan hệ nghịch chiều với thời gian thành lập. Nghiên cứu của França & cộng sự (2010), đánh giá tác động của thông tin truyền thông (thông tin bất cân xứng) đến hiệu quả hoạt động của 30 trường đại học tại Brazil, sử dụng hai mô hình DEA (DEA_data envelopment analysis) và phân tích hồi quy OLS để đánh giá. Kết quả nghiên cứu cho thấy có mối quan hệ thuận chiều giữa kiểm soát nội bộ với hiệu quả hoạt động. Nghiên cứu cũng chỉ ra rằng, trường đại học phải cải thiện cơ chế kiểm soát để nâng cao hiệu quả hoạt động.

Nyakundi & cộng sự (2014) nghiên cứu về tác động của kiểm soát nội bộ đến hiệu quả hoạt động của các doanh nghiệp vừa và nhỏ tại Kenya, tác giả sử dụng phương pháp nghiên cứu hỗn hợp để đo lường mối quan hệ giữa các nhân tố thuộc hệ thống kiểm soát nội bộ và lợi nhuận trên vốn đầu tư (ROI). Dữ liệu thu thập là dữ liệu sơ cấp thông qua bảng câu hỏi, phỏng vấn và dữ liệu thứ cấp là các báo cáo tài chính của các doanh nghiệp được lấy mẫu. Dữ liệu được phân tích bằng thống kê mô tả, kết quả cho thấy có ảnh hưởng đáng kể giữa hệ thống kiểm soát nội bộ và hiệu quả hoạt động tài chính của doanh nghiệp.

Wambugu (2014) nghiên cứu ảnh hưởng của kiểm soát nội bộ đến hiệu quả hoạt động của các tổ chức phi chính phủ (NGO) tại Kenya. Kết quả nghiên cứu cho thấy có mối quan hệ thuận chiều giữa tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ với hiệu

quả hoạt động. Nghiên cứu của Zipporah (2015) đo lường tác động của kiểm soát nội bộ đến hiệu quả hoạt động tài chính của các doanh nghiệp tại Nairobi (Kenya). Nghiên cứu sử dụng dữ liệu thứ cấp là các Báo cáo thường niên của 35 doanh nghiệp giai đoạn (2013-2014), thông qua phân tích hồi quy đa biến, với biến phụ thuộc là lợi nhuận trên tài sản (ROA) và các biến độc lập là Môi trường kiểm soát, Đánh giá rủi ro, Hoạt động kiểm soát, Thông tin - truyền thông và Giám sát. Kết quả nghiên cứu cho thấy 04 thành phần (Môi trường kiểm soát, Đánh giá rủi ro, Hoạt động kiểm soát, Thông tin - truyền thông) của kiểm soát nội bộ có tác động tích cực đối với ROA, trong khi yếu tố Giám sát lại có tác động ngược chiều với ROA.

Ở Việt Nam, nghiên cứu của Đặng Thuý Anh (2016) phản ánh ảnh hưởng tích cực và đáng kể của chất lượng kiểm soát nội bộ đến hiệu quả hoạt động của nghiệp xây dựng niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam.

2.2. Đặc điểm doanh nghiệp lâm nghiệp có ảnh hưởng đến kiểm soát nội bộ

Các doanh nghiệp lâm nghiệp có đặc điểm là lượng vốn đầu tư lớn và chu kỳ kinh doanh dài, quay vòng vốn chậm, hoạt động phân tán trên địa bàn rộng, chịu tác động của thời tiết nên rủi ro thu hồi vốn cao, cần giám sát theo các mục tiêu dài hạn của chương trình dự án. Ngoài ra, tính đa dạng và phức tạp trong hoạt động của doanh nghiệp lâm nghiệp từ gây trồng đến khai thác, vận chuyển, lưu kho, chế biến hàm chứa rủi ro cao về kỹ thuật, đòi hỏi kiểm soát nội bộ phải phù hợp với từng lĩnh vực hoạt động (trồng, khai thác, chế biến sản phẩm từ rừng). Bên cạnh đó, các yêu cầu ngày càng cao về bảo vệ môi trường và phát triển bền vững cũng đặt ra yêu cầu kiểm soát kế hoạch trồng và sản lượng khai thác, tận dụng sản phẩm lâm nghiệp trong chế biến, kiểm soát tác động môi trường.

Ở Việt Nam các doanh nghiệp lâm nghiệp có vai trò quan trọng vì tạo công ăn việc làm cho người dân ở nhiều tỉnh, góp phần xóa đói giảm nghèo, phát triển kinh tế địa phương và bảo vệ môi trường. Do đó, phát triển bền vững các doanh nghiệp lâm nghiệp có ý nghĩa quan trọng ở Việt Nam. kiểm soát nội bộ cần được đánh giá về ảnh hưởng, sự phù hợp và sự cần thiết hoàn thiện để giúp doanh nghiệp lâm nghiệp Việt Nam nâng cao tính hiệu quả và năng lực cạnh tranh trong bối cảnh kinh tế hội nhập hiện đại.

3. Phương pháp nghiên cứu

Phương pháp nghiên cứu sử dụng gồm có điều tra qua bảng hỏi các doanh nghiệp lâm nghiệp Việt Nam để đánh giá kiểm soát nội bộ và từng yếu tố kiểm soát nội bộ của các doanh nghiệp này. Kiểm soát nội bộ và 5 yếu tố cấu thành, được đo theo thang đo Likert năm cấp độ *Rất tốt, tốt, trung bình, chưa tốt, yếu kém*. Thang đo Likert 5 cấp độ được sử dụng quen thuộc trong nhiều nghiên cứu nên trong nghiên cứu của mình tác giả cũng lượng hoá từng yếu tố kiểm soát nội bộ theo năm cấp độ.

Hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp lâm nghiệp được đo theo chỉ tiêu thông dụng là ROA, và được tính từ Báo cáo tài chính của các doanh nghiệp lâm nghiệp Việt Nam. Mô hình Hiệu quả hoạt động (ROA) phụ thuộc vào các biến ảnh hưởng (vốn, tài sản, năm hoạt động, kiểm soát nội bộ, cấu trúc vốn) được thiết kế từ nghiên cứu tổng quan các công trình có liên quan và được kiểm định với dữ liệu các doanh nghiệp có được từ điều tra. Nghiên cứu định lượng được thực hiện với phần mềm SPSS và AMOS.

Phạm vi nghiên cứu là tất cả các doanh nghiệp lâm nghiệp Việt Nam trực thuộc Tổng công ty Lâm nghiệp Việt Nam. Dữ liệu nghiên cứu được thu thập dưới hình thức phỏng vấn trực tiếp và phỏng vấn qua thư điện tử các cán bộ quản lý đang làm việc ở nhiều vị trí khác nhau trong các doanh nghiệp thuộc VINAFOR. Kết quả khảo sát thu về 486 bản câu hỏi từ 620 bản câu hỏi phát ra. Sau khi loại các bản câu hỏi không hợp lệ do có nhiều ô trống, tác giả chọn để sử dụng là 447 bản câu hỏi. Người tham gia trả lời phỏng vấn là các nhà quản lý ở các lĩnh vực cụ thể: Giám đốc chiếm 6,71%; Phó giám đốc chiếm 7,83%; Kiểm soát chiếm 11,41%; Tài chính kế toán chiếm 20,58%. Các vị trí khác chiếm tỷ trọng ít hơn như Tổ chức cán bộ với 10,29%; Kế hoạch với 9,4% ; Sản xuất với 15,66%; Quản lý chất lượng với 10,74% và 7,38% số người tham gia phỏng vấn còn lại thuộc nhiều vị trí khác trong doanh nghiệp như là những cán bộ quản lý khác.

4. Kết quả nghiên cứu và thảo luận

Phân tích EFA thang đo các yếu tố ảnh hưởng đến hiệu quả hoạt động (ROA) và thang đo kiểm soát nội bộ của doanh nghiệp cho kết quả có 24 biến quan sát thỏa mãn yêu cầu được phân thành 5 nhóm nhân tố, bao gồm: Môi trường kiểm soát, Đánh giá rủi ro, Hoạt động kiểm soát, Thông tin và truyền thông, Hoạt động giám sát; Tổng tài sản (K), Số lao động (L), Số năm hoạt động (Y), Tỷ lệ nợ/ Vốn chủ sở hữu (N).

Bảng 1. Tổng hợp chỉ số phân tích hồi quy bội bộ thang đo Hiệu quả hoạt động (ROA) với Kiểm soát nội bộ

1a. Model Summary

Model	R	R^2	Adjusted R^2	Std. Error of the Estimate	Change Statistics				
					R^2 Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change
1	.620[a]	.384	.381	.80049	.384	141.545	5	1135	.000

a. Predictors: (Constant), kiểm soát nội bộ, N, L, K, Y

1b. ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	453.499	5	90.700	141.545	.000[b]
	Residual	727.288	1135	.641		
	Total	1180.787	1140			

a. Dependent Variable: ROA

b. Predictors: (Constant), kiểm soát nội bộ, N, L, K, Y

1c. Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1	(Constant)	-.381	.225		-1.696	.090		
	K	.124	.047	.065	2.608	.009	.881	1.136
	L	.131	.041	.090	3.237	.001	.702	1.425
	Y	.298	.061	.146	4.884	.000	.604	1.654
	N	.055	.037	.040	1.486	.137	.759	1.317
	kiểm soát nội bộ	.500	.029	.460	17.218	.000	.762	1.312

a. Dependent Variable: ROA

Bảng 1a cho thấy giá trị thống kê F được tính từ R^2 của mô hình với mức ý nghĩa quan sát rất nhỏ (sig = 0). Như vậy, mô hình hồi quy tuyến tính bội phù hợp với tập dữ liệu và có thể sử dụng được.

Hệ số R^2 hiệu chỉnh (Adjusted R^2) được dùng để đánh giá độ phù hợp của mô hình. Kết quả hồi quy cho thấy R^2 đã hiệu chỉnh bằng 0,384 tức là mô hình giải thích được 38,4% sự thay đổi của biến ROA. Mức R^2 hiệu chỉnh này là phù hợp với dữ liệu chéo (cross section data) của mô hình nghiên cứu.

Bảng 2 Tổng hợp chỉ số phân tích hồi quy bội bộ thang đo Hiệu quả hoạt động (ROA) với 5 nhân tố thuộc kiểm soát nội bộ

2a. Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics				
					R Square Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change
1	.615[a]	.379	.374	.80536	.379	76.610	9	1131	.000

a. Predictors: (Constant), HDGS, N, K, DGRR, TTTT, L, MTKS, HDKS, Y

2b. ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	447.210	9	49.690	76.610	.000[b]
	Residual	733.576	1131	.649		
	Total	1180.787	1140			

a. Dependent Variable: ROA

b. Predictors: (Constant), HDGS, N, K, DGRR, TTTT, L, MTKS, HDKS, Y

2c. Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1	(Constant)	-.338	.236		-1.430	.153		
	K	.094	.037	.069	2.582	.010	.774	1.292
	L	.083	.042	.057	2.005	.045	.675	1.481
	N	.062	.052	.033	1.205	.228	.755	1.324
	Y	.154	.076	.076	2.025	.043	.394	2.537
	MTKS	.217	.028	.222	7.788	.000	.673	1.486
	DGRR	.176	.027	.171	6.569	.000	.808	1.237
	HDKS	.069	.032	.064	2.142	.032	.618	1.619
	TTTT	.109	.035	.098	3.129	.002	.560	1.786
	HDGS	.175	.031	.162	5.612	.000	.660	1.516

a. Dependent Variable: ROA

Để kiểm định độ phù hợp của mô hình hồi quy tuyến tính đa bội ta dùng giá trị F ở bảng phân tích ANOVA và mô hình phù hợp dữ liệu ở độ tin cậy 95% (mức ý nghĩa của thống kê F trong ANOVA nhỏ hơn 0,05 – qua bảng ANOVA).

Phương trình hồi quy đối với các biến đã được chuẩn hoá được lấy từ Bảng 1c:

ROA = -3,81 + 0,124K* + 0,131L*** +**

0,298Y* + 0,055N + 0,500kiểm soát nội bộ*****

(***: đáng kể ở mức 99% độ tin cậy thống kê)

Qua kết quả khảo sát cho thấy, trong 05 nhân tố ảnh hưởng của mô hình thì 04 nhân tố: Tổng tài sản (K), Số lao động (L), Số năm hoạt động (Y), và kiểm soát nội bộ (kiểm soát nội bộ) có hệ số dương và đáng kể. Như vậy, 4 nhân tố này đều có ảnh hưởng thuận chiều đến ROA và có ý nghĩa thống kê. Chỉ có một nhân tố Tỷ lệ nợ/ Vốn chủ sở hữu (N) có ảnh hưởng ngược chiều đến ROA, nhưng không đáng kể. Điều này có thể do các doanh nghiệp lâm nghiệp được vay vốn ưu đãi với lãi suất thấp, nên chi phí tài chính từ khoản vay không ảnh hưởng đáng kể đến hiệu quả hoạt động.

4 nhân tố: Tổng tài sản (K), Số lao động (L), Số năm hoạt động (Y), và kiểm soát nội bộ (kiểm soát nội bộ) có ảnh hưởng tích cực và đáng kể đến ROA của doanh nghiệp lâm nghiệp nhưng mức độ tác động của 4 nhân tố này khác nhau. Nhân tố kiểm soát nội bộ được ước lượng là có mức độ ảnh hưởng tích cực lớn nhất đến ROA với hệ số $\beta_5 = 0,500$. Như vậy, việc thiết lập và vận hành kiểm soát nội bộ hữu hiệu có ý nghĩa thiết thực với gia tăng hiệu quả hoạt động của các doanh nghiệp lâm nghiệp Việt Nam.

Do kiểm soát nội bộ gồm có 5 yếu tố cấu thành, bài báo tiếp tục đi sâu đánh giá ảnh hưởng của từng yếu tố kiểm soát nội bộ đến hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp lâm nghiệp Việt Nam. Kết quả hồi quy được thể hiện ở Bảng 2.

Bảng 2a cho thấy, giá trị thống kê F được tính từ R^2 của mô hình với mức ý nghĩa quan sát rất nhỏ (sig = 0) cho thấy mô hình hồi quy tuyến tính bội phù hợp với tập dữ liệu và có thể sử dụng được.

Phương pháp Enter được sử dụng để phân tích hồi quy các nhân tố ảnh hưởng đến hiệu quả hoạt động ROA, với 9 nhân tố ảnh hưởng của ROA được đưa vào phân tích. Hệ số R^2 hiệu chỉnh (Adjusted R^2) được dùng để đánh giá độ phù hợp của mô hình. Kết quả hồi quy cho thấy R^2 đã hiệu chỉnh bằng 0,379, tức là mô hình giải thích được 37,9% sự thay đổi của biến ROA. Mức này là phù hợp với mô hình hồi quy sử dụng dữ liệu chéo (cross section data).

Để kiểm định độ phù hợp của mô hình hồi quy tuyến tính đa bội ta dùng giá trị F ở bảng phân tích ANOVA và mô hình phù hợp dữ liệu ở độ tin cậy 95% (mức ý nghĩa của thống kê F trong ANOVA nhỏ hơn 0,05 – qua bảng ANOVA).

Phương trình hồi quy đối với các biến đã được chuẩn hoá được lấy từ Bảng 2c:

ROA=-0,338+0,094K+0,083L**+0,154Y** + 0,062N + 0,217MTKS*** + 0,176DGRR*** + 0,069HDKS**+0,109TTTT***+0,175HDGS*****

(***: đáng kể ở mức 99% độ tin cậy thống kê, **: đáng kể ở mức 95% độ tin cậy thống kê)

Kết quả lượng hóa cho thấy, trong số 09 nhân tố ảnh hưởng trong mô hình thì 08 nhân tố là: Tổng tài sản (K), Số lao động (L), Số năm hoạt động (Y), Tỷ lệ nợ/Vốn chủ sở hữu (N), Môi trường kiểm soát (MTKS), Đánh giá rủi ro (ĐGRR), Hoạt động kiểm soát (HDKS), Thông tin và truyền thông (TTTT), Hoạt động giám sát (HDGS) đều có hệ số dương và đáng kể với độ tin cậy 95%. Như vậy, 08 nhân tố này đều có ảnh hưởng tích cực đến ROA và có ý nghĩa thống kê. Chỉ có 01 nhân tố Tỷ lệ nợ/Vốn chủ sở hữu (N) có ảnh hưởng ngược chiều đến ROA, nhưng ảnh hưởng này là không đáng kể, giống như mô hình ở Bảng 1c.

Cả 5 yếu tố của kiểm soát nội bộ đều có ảnh hưởng tích cực và đáng kể đến ROA, cho thấy việc thiết lập và vận hành hữu hiệu từng yếu tố của kiểm soát nội bộ đều có ý nghĩa thiết thực với gia tăng hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp lâm nghiệp.

Trong số 5 yếu tố của kiểm soát nội bộ, MTKS được ước lượng là có mức độ ảnh hưởng tích cực lớn nhất với hệ số $\beta_5 = 0,217$. Sau đó là ảnh hưởng của Đánh giá rủi ro, Giám sát, Thông tin và truyền thông (lần lượt là 0,176; 0,175; 0,109). Yếu tố Hoạt động kiểm soát có ảnh hưởng rất yếu (0,069) đến hiệu quả hoạt động (ROA) của doanh nghiệp lâm nghiệp. Kết quả này có xu hướng ngược với nhiều nghiên cứu đã công bố về kiểm soát nội bộ trong các ngành khác (Đặng Thúy Anh, 2016). Ở các nghiên cứu đó, Hoạt động kiểm soát có ảnh hưởng mạnh trong khi Đánh giá rủi ro và Giám sát có ảnh hưởng yếu hơn. Ảnh hưởng mạnh của Đánh giá rủi ro và Giám sát Hiệu quả hoạt động ở các doanh nghiệp lâm nghiệp đến có thể là do nhiều loại rủi ro mà doanh nghiệp lâm nghiệp gặp phải, và tính chất phân tán rộng khắp của hoạt động lâm nghiệp nên cần phải tăng cường giám sát. Tuy nhiên, ảnh hưởng mạnh của Môi trường kiểm soát đến Hiệu qủa hoạt động thì phù hợp với các nghiên cứu khác, và khẳng định vai trò chi phối của Quan điểm của Nhà quản lý đến các yếu tố khác của kiểm soát nội bộ.

Như vậy, theo kết quả ước lượng được, các doanh nghiệp lâm nghiệp cần quan tâm ưu tiên thiết lập và vận hành yếu tố Môi trường kiểm soát, Đánh giá rủi

ro và Giám sát trong các yếu tố của Kiểm soát nội bộ. Tuy nhiên, việc thiết lập và hoàn thiện các yếu tố của kiểm soát nội bộ cần gắn với yêu cầu mới và rủi ro mới của doanh nghiệp nảy sinh từ quá trình hội nhập kinh tế.

5. Kết luận và khuyến nghị

Như vậy, trước các yêu cầu của nền kinh tế xanh, khai thác và phát triển rừng bền vững, các doanh nghiệp lâm nghiệp cần quan tâm đến kiểm soát thực hiện kế hoạch trồng rừng và sản lượng khai thác, kiểm soát các rủi ro (như rủi ro cháy rừng, rủi ro từ yêu cầu sản phẩm thân thiện môi trường và an toàn sức khỏe), kiểm soát chi phí để hạ giá thành nâng cao sức cạnh tranh.

Do kiểm soát nội bộ nói chung và 5 yếu tố kiểm soát nội bộ nói riêng có ảnh hưởng tích cực và đáng kể đến hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp lâm nghiệp, các doanh nghiệp cần không ngừng hoàn thiện kiểm soát nội bộ theo các yêu cầu mới của kiểm soát nói trên để đạt được hiệu quả. Yếu tố Đánh giá rủi ro trong Kiểm soát nội bộ cần được tăng cường để nhận diện các rủi ro mới từ yêu cầu phát triển xanh và bền vững, từ đó đánh giá rủi ro và xác định các biện pháp ứng phó với rủi ro phù hợp, và giám sát việc thực hiện các biện pháp ứng phó đó. Các doanh nghiệp cần tăng cường đào tạo để cán bộ quản lý rủi ro được cập nhật các kỹ thuật và nội dung đánh giá rủi ro của ngành lâm nghiệp. Yếu tố Giám sát trong Kiểm soát nội bộ cũng cần được hiện đại hóa theo tiến bộ của khoa học công nghệ và cách mạng công nghiệp lần thứ 4. Cụ thể, việc sử dụng công nghệ viễn thám (*remote sensing*), máy bay không người lái (*drone*) sẽ giúp giám sát nhanh chóng và hiệu quả tiến trình phát triển của rừng trồng và phát hiện nguy cơ cháy rừng… Để đẩy mạnh yếu tố Giám sát trong kiểm soát nội bộ, tăng cường vai trò của Ban kiểm soát cũng là một nội dung cần thực thi, do thực tế các công ty cổ phần phần đông đều thành lập Ban Kiểm soát để giám sát hoạt động của Ban Giám đốc và bảo vệ lợi ích của cổ đông, nhưng hoạt động của Ban Kiểm soát hiện vẫn mang nặng tính hình thức, chưa phát huy tác dụng nhiều như dự kiến.

Tài liệu tham khảo:

Bộ Tài chính (2012), *Chuẩn mực Kiểm toán số 315: Xác* định *và* đánh *giá rủi ro có sai sót trọng yếu thông qua hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị*, *Hệ thống Chuẩn mực Kiểm toán Việt Nam*, Nhà xuất bản Tài chính, Hà Nội.

Đặng Thuý Anh (2016), 'Ảnh hưởng của chất lượng kiểm soát nội bộ đến khả năng sinh lời trong các doanh nghiệp xây dựng niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam', *Tạp chí Nghiên cứu Tài chính Kế toán*, 10/2016, 59-63.

França, J., de Figueiredo, J. & Lapa, J.S. (2010), 'A DEA methodology to evaluate the impact of information asymmetry on the efficiency of not-for-profit organizations with an application to higher education in Brazil', *Annals of Operation Research*, 173(1), 39–56.

Kakucha, W. (2009) 'An evaluation of internal controls: the case of Nairobi small businesses', Unpublished MBA Thesis, Strathmore University, Kenya.

Kuo, J.S. & Ho, Y.C. (2008), 'The cost efficiency impact of the university operation fund on public universities in Taiwan', *Economics of Education Review*, 27, 603-612.

Mawanda, S.P. (2008), 'Effects of internal control systems on financial performance an institution of higher learning in Uganda', Master Thesis, Uganda Martyrs University, Uganda.

Nyakundi, D.O., Nyamita, M. O. & Tinega, T.M. (2014), 'Effect of internal control systems on financial performance of small and medium scale business enterprises in Kisumu City, Kenya', *International Journal of Social Sciences and Entrepreneurship*, 1(11), 719-734.

Wambugu, E.M. (2014), 'Influence of internal controls on operational efficiency in nongovermential organizations; A case of Amref health Africa in Kenya', Unpublished MBA Project, University of Nairobi.

Zipporah, N. (2015), 'The effect of internal controls on the financial performance of manufacturing firms in Kenya', Master Thesis, MSc in Finance, University of Nairobi, Kenya.