

R

**KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC**  
**HỘI ĐỒNG KHOA HỌC**

---

**ĐỀ TÀI KHOA HỌC CẤP BỘ**  
**NỘI DUNG VÀ PHƯƠNG PHÁP KIỂM TOÁN**  
**HOẠT ĐỘNG ĐỐI VỚI CÁC CHƯƠNG TRÌNH DỰ ÁN ĐẦU TƯ**  
**BẰNG NGUỒN VỐN NGÂN SÁCH NHÀ NƯỚC**

Chủ nhiệm đề tài:	GS. TS. Vương Đình Huệ
Phó chủ nhiệm đề tài:	CN Lê Hùng Minh
Thư ký đề tài:	TS. Trần Duy Thanh
Thành viên:	TS. Cao Văn Bản

Hà Nội, tháng 12 năm 2003

5391  
81/105

# MỤC LỤC

<b>MỞ ĐẦU</b> .....	1
<b>Chương I. CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG</b>	
<b>CHƯƠNG TRÌNH, DỰ ÁN ĐẦU TƯ</b> .....	3
<b>1.1. Những vấn đề lý luận cơ bản về kiểm toán hoạt động (KTHĐ)</b> .....	3
1.1.1. Khái niệm, tiêu chí của kiểm toán hoạt động .....	3
1.1.2. Mục tiêu, đối tượng và phạm vi của kiểm toán hoạt động .....	8
1.1.3. Nội dung của kiểm toán hoạt động .....	10
1.1.4. Đặc điểm quy trình và phương pháp kiểm toán hoạt động .....	14
<b>1.2. Đặc điểm của chương trình, dự án đầu tư tác động đến kiểm toán hoạt động</b> .....	18
1.2.1. Đặc điểm cơ bản của chương trình, dự án đầu tư và quản lý đầu tư XD CB .....	19
1.2.2. Đặc điểm của dự án đầu tư XD CB và quản lý XD CB tác động đến kiểm toán hoạt động chương trình, dự án .....	27
<b>1.3. Các tiêu chí thẩm định tính kinh tế, hiệu lực và hiệu quả của chương trình, dự án đầu tư</b> .....	31
1.3.1. Xác định các yếu tố cơ sở để phân tích, đánh giá tài chính dự án đầu tư .....	31
1.3.2. Các chỉ tiêu đánh giá tài chính dự án đầu tư .....	35
<b>Chương II. THỰC TRẠNG KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG CÁC DỰ ÁN ĐẦU TƯ XÂY DỰNG CƠ BẢN BẰNG NGUỒN VỐN NGÂN SÁCH NHÀ NƯỚC</b> .....	55
<b>2.1. Tình hình đầu tư những năm qua</b> .....	55
2.1.1. Những mặt được trong lĩnh vực đầu tư phát triển.....	57
2.1.2. Một số tồn tại trong đầu tư phát triển.....	58
<b>2.2. Thực trạng kiểm toán hoạt động trong lĩnh vực đầu tư xây dựng cơ bản ở Việt Nam</b> .....	68

2.2.1. Vài nét về kiểm toán hoạt động trong lĩnh vực đầu tư xây dựng cơ bản ở Việt Nam .....	68
2.2.2. Thực trạng kiểm toán hoạt động trong lĩnh vực đầu tư xây dựng cơ bản ở Việt Nam .....	69
2.2.3. Những bài học kinh nghiệm của kiểm toán các chương trình đầu tư xây dựng cơ bản .....	74
<b>2.3. Giới thiệu một số thành quả và xu hướng kiểm toán hoạt động ở một số nước .....</b>	<b>77</b>
2.3.1. Vài nét về sự ra đời và phát triển của kiểm toán hoạt động.....	77
2.3.2. Chức năng, nhiệm vụ và việc áp dụng các chuẩn mực của kiểm toán hoạt động.....	79
2.3.3. Các chuẩn mực kiểm toán của INTOSAI.....	82
<b>Chương III. NHỮNG ĐỊNH HƯỚNG VÀ GIẢI PHÁP KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG CHƯƠNG TRÌNH ĐẦU TƯ DỰ ÁN Ở VIỆT NAM .....</b>	<b>85</b>
<b>3.1. Tính cấp thiết phải tiến hành kiểm toán hoạt động các dự án đầu tư xây dựng cơ bản vốn NSNN .....</b>	<b>85</b>
<b>3.2. Định hướng cơ bản, nguyên tắc kiểm toán hoạt động .....</b>	<b>88</b>
3.2.1. Định hướng kiểm toán hoạt động đến năm 2010 và tầm nhìn 2020 .....	88
3.2.2. Những nguyên tắc kiểm toán hoạt động chương trình dự án .....	92
<b>3.3. Trình tự kiểm toán hoạt động đối với các chương trình dự án .....</b>	<b>95</b>
3.3.1. Lập kế hoạch kiểm toán hoạt động đối với chương trình dự án đầu tư .....	96
3.3.2. Thực hiện cuộc kiểm toán hoạt động .....	102
3.3.3. Lập và công bố báo cáo kết quả kiểm toán .....	104
3.3.4. Kiểm tra thực hiện kiến nghị kiểm toán .....	109
<b>3.4. Các giải pháp cần thiết để tiến hành kiểm toán hoạt động và hoạt động của KTNN trong kiểm toán các chương trình dự án đầu tư .....</b>	<b>110</b>

## **BẢNG CHỮ VIẾT TẮT**

KTNN:	Kiểm toán Nhà nước
KTV:	Kiểm toán viên
XDCB:	Xây dựng cơ bản
HMCT:	Hạng mục công trình
KTHĐ:	Kiểm toán hoạt động

## MỞ ĐẦU

Để phát triển kinh tế, xây dựng cơ sở vật chất kỹ thuật cho đất nước, thực hiện thắng lợi các Nghị quyết của Đại hội Đảng, hàng năm Ngân sách nhà nước (NSNN) đã bỏ vào một khoản tiền rất lớn để đầu tư vào các chương trình dự án xây dựng... Song do nhiều nguyên nhân cả chủ quan và khách quan, trong đó có khâu kiểm tra, kiểm soát chưa thật tốt nên đã gây thất thoát, lãng phí, tham ô,... một khoản tiền không nhỏ.

Cùng với các cơ quan kiểm tra, kiểm soát khác trong điều kiện nền kinh tế thị trường ở nước ta, cơ quan Kiểm toán Nhà nước (KTNN) được thành lập. Với chức năng, nhiệm vụ được quy định theo Nghị định 70/CP của Chính phủ ngày 11/7/1994 (nay là Nghị định 93/CP) và Điều lệ hoạt động theo Quyết định 61/TTg ngày 24/01/1995, Kiểm toán Nhà nước đã thực hiện kiểm toán, xác nhận tính đúng đắn, hợp pháp của tài liệu, số liệu kế toán, báo cáo quyết toán của các cơ quan nhà nước, các đơn vị sự nghiệp, đơn vị kinh tế Nhà nước và các đoàn thể quần chúng, các tổ chức xã hội có sử dụng kinh phí do NSNN cấp, từ đó đã góp phần làm lành mạnh nền tài chính ở các đơn vị.

Song, như là sự phát triển tất yếu, cần phải tăng cường năng lực của cơ quan Kiểm toán Nhà nước, không chỉ dừng lại chỉ có tiến hành kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán tuân thủ mà còn phải kiểm toán hoạt động, đặc biệt trong lĩnh vực đầu tư xây dựng để kiểm tra và đánh giá tính kinh tế, tính hiệu lực và tính hiệu quả của các dự án đầu tư xây dựng. Muốn vậy, cần phải xác định được nội dung và phương pháp kiểm toán hoạt động đối với các chương trình dự án đầu tư bằng nguồn vốn NSNN.

Để chuẩn bị cho bước phát triển mới của cơ quan KTNN, nhằm nâng cao năng lực của mình, đáp ứng yêu cầu mới trong vai trò kiểm tra, kiểm soát tài chính công, đặc biệt trong lĩnh vực đầu tư xây dựng, đề tài nghiên cứu về nội dung và phương pháp kiểm toán hoạt động trong đầu tư xây dựng là hết sức cần thiết. Đây là lĩnh vực chẳng những mới với nước ta mà nó mới được hình thành trên thế giới gần đây.

Đối tượng nghiên cứu của đề tài nhằm đánh giá được tính kinh tế, hiệu lực và hiệu quả của các chương trình dự án đầu tư - xây dựng bằng nguồn vốn NSNN. Việc đánh giá này hướng vào các vấn đề cụ thể sau:

- Đánh giá việc thực hiện các mục tiêu của các chương trình, dự án.
- Đánh giá sự tương thích các chi phí về tài chính, nhân lực, vật tư để thực hiện các mục tiêu đó.
- Đánh giá năng lực của các quá trình và năng lực tổ chức, quản lý, điều hành của chủ thể quản lý nhằm sử dụng các nguồn lực đầu tư vào đạt hiệu quả kinh tế nhất.

Phạm vi nghiên cứu: Đề tài này chỉ tập trung nghiên cứu nội dung và phương pháp kiểm toán hoạt động thay đổi với các dự án đầu tư bằng vốn ngân sách Nhà nước không nghiên cứu các chương trình mục tiêu và các dự án chương trình tài trợ bằng các nguồn vốn khác.

Là một đề tài nghiên cứu ứng dụng, mục tiêu chính của đề tài cần đạt được là:

- Làm rõ những luận cứ khoa học của kiểm toán hoạt động nói chung và kiểm toán hoạt động các chương trình, dự án đầu tư bằng nguồn vốn NSNN.
- Nghiên cứu thực trạng Kiểm toán đầu tư - dự án Kiểm toán Nhà nước trong những năm qua và kinh nghiệm tổ chức kiểm toán hoạt động nói chung và kiểm toán hoạt động dự án đầu tư của KTNN một số nước tiêu biểu trên thế giới để đúc rút các bài học kinh nghiệm cho Việt Nam.
- Đề xuất nội dung, trình tự và phương pháp kiểm toán hoạt động các chương trình, dự án đầu tư bằng nguồn vốn NSNN làm cơ sở cho việc xây dựng quy trình kiểm toán hoạt động dự án đầu tư của KTNN.

Nội dung đề tài gồm:

Ngoài phần mở đầu, kết luận, phụ lục, đề tài gồm 3 chương sau:

**Chương 1. Cơ sở lý luận về kiểm toán hoạt động chương trình dự án đầu tư**

**Chương 2. Thực trạng kiểm toán các chương trình dự án đầu tư bằng nguồn vốn NSNN của KTHĐ và kinh nghiệm của một số nước tiên tiến trên thế giới.**

**Chương 3. Giải pháp kiểm toán hoạt động chương trình đầu tư dự án ở Việt Nam**

## Chương I

# CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG CHƯƠNG TRÌNH, DỰ ÁN ĐẦU TƯ

### 1.1 Những vấn đề lý luận cơ bản về kiểm toán hoạt động (KTHĐ)

#### 1.1.1. Khái niệm, tiêu chí của kiểm toán hoạt động

##### 1.1.1.1 Khái niệm kiểm toán hoạt động

Kiểm toán hoạt động là một loại hình kiểm toán mới mẻ, là một lĩnh vực phản ánh sự tiến bộ, cách tân về phương thức kiểm toán, hệ quả của quá trình phát triển kinh tế thời hiện đại. Hiện có nhiều cách hiểu khác nhau về kiểm toán hoạt động.

Trong Tuyên bố Lima năm 1997 về kiểm tra tài chính của Tổ chức quốc tế các Cơ quan Kiểm toán tối cao (INTOSAI) đã đề cập đến kiểm toán hoạt động như sau: *Còn có một loại hình kiểm toán khác nhằm vào sự hoạt động, tính hiệu lực, hiệu quả và tính kinh tế của việc quản lý hành chính công. Loại hình kiểm toán này không chỉ bao gồm các khía cạnh của sự quản lý mà còn bao gồm tất cả hoạt động quản lý, kể cả hệ thống tổ chức và hành chính.*

Sổ tay hướng dẫn về Kiểm toán Chính phủ của Liên Hợp Quốc đã định nghĩa: *Kiểm toán hoạt động là một cuộc kiểm tra khách quan nhằm vào các mục tiêu tài chính và hoạt động của một tổ chức, một chương trình, một hoạt động, một chức năng và hướng vào xác định các cơ hội nhằm thu được tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực cao hơn.*

Tại Khoản 3, Điều 4. Tiêu chí kiểm toán, Quy chế Kiểm toán CHLB Đức đã viết: *Kiểm toán tính hiệu quả là kiểm tra xem giữa chi phí và mục đích theo đuổi có hướng tới và có đạt được mối tương quan hợp lý nhất hay không. Nó bao gồm tính hiệu lực và tính hợp mục đích của hoạt động quản lý, kể cả mục đích đạt được (kiểm tra kết quả) và việc kiểm tra xem chi phí sử dụng có giới hạn trong phạm vi cần thiết để thực thi nhiệm vụ không (nguyên tắc tiết kiệm).*

Khái niệm kiểm toán hoạt động không chỉ có trong lĩnh vực công mà còn áp dụng cho mọi tổ chức, cơ quan. Theo Alvin A. Arens và Loebbecke trong cuốn **Kiểm toán** (Tài liệu dịch, NXB Thống kê 1995) thì : *Kiểm toán hoạt động là sự xem xét lại tất cả các thủ tục và phương pháp kiểm toán của một tổ chức nhằm mục đích đánh giá tính hiệu quả và hiệu lực. Tại giai đoạn hoàn thành một cuộc kiểm toán hoạt động, kiểm toán viên thường có những kiến nghị để cải tiến hoạt động của tổ chức.*

Như vậy, tuy có cách hiểu và định nghĩa cụ thể khác nhau, nhưng các quan điểm trên đều thống nhất những vấn đề cơ bản là:

+ Kiểm toán hoạt động là việc kiểm tra để **đánh giá tính kinh tế, tính hiệu lực và tính hiệu quả** trong hoạt động của một tổ chức, một đơn vị;

+ Nội hàm của kiểm toán hoạt động dù nhằm vào *các mục tiêu tài chính hay các hoạt động khác* của một tổ chức, một đơn vị thì đều là các hoạt động (Performance) của tổ chức, đơn vị đó nhưng đều và chỉ liên quan đến các tiêu chí *tính kinh tế, tính hiệu lực và tính hiệu quả*. Vì vậy, loại hình kiểm toán này được gọi là kiểm toán hoạt động (Operational Audit hoặc Performance Audit), đôi khi được gọi là kiểm toán giá trị đồng tiền (Value for Money Audit). Từ khía cạnh này, có thể thấy quan điểm của một số tác giả cho rằng kiểm toán hoạt động là *kiểm toán nghiệp vụ* là không chính xác.

+ Mục tiêu của kiểm toán hoạt động không chỉ là việc **đánh giá** mà quan trọng hơn, thông qua việc kiểm tra, đánh giá để đưa ra, đề xuất các giải pháp để *cải tiến hoạt động* nhằm làm cho hoạt động có tính kinh tế, tính hiệu lực và hiệu quả cao hơn. Vì vậy, kiểm toán hoạt động có chức năng **tư vấn** rất rõ rệt.

Qua nghiên cứu và phân tích trên đây, có thể rút ra khái niệm về kiểm toán hoạt động như sau:

*Kiểm toán hoạt động là việc kiểm toán để xem xét, đánh giá tính kinh tế, tính hiệu lực và tính hiệu quả trong hoạt động của một tổ chức, một đơn vị nhằm đề xuất cải tiến các hoạt động của tổ chức, đơn vị đó.*



Trong lĩnh vực kiểm toán đầu tư, dự án có thể nói kiểm toán hoạt động chương trình, dự án đầu tư là một **dạng rất điển hình** của kiểm toán hoạt động. *Kiểm toán hoạt động chương trình, dự án là việc xem xét, kiểm tra, đánh giá tính kinh tế, tính hiệu lực và hiệu quả của việc thực hiện một dự án đầu tư.*

#### **1.1.1.2. Các tiêu chí của kiểm toán hoạt động**

Các tiêu chí của kiểm toán hoạt động là tính kinh tế, tính hiệu lực và tính hiệu quả. Các tiêu chí này tuy có ý nghĩa riêng nhưng liên quan chặt chẽ với nhau và đều liên quan đến tính hiệu quả nên trình tự xem xét trước hết là đối với tính hiệu quả:

+*Tính hiệu quả*: “Hiệu quả” là mối tương quan hợp lý giữa mục đích cần đạt được của một hoạt động và lượng chi phí cho mục đích đó. Như vậy, cần phân biệt giữa **nguyên tắc tối đa** (phần đầu đạt kết quả cao nhất với một lượng kinh phí nhất định) và **nguyên tắc tối thiểu** (còn gọi là nguyên tắc tiết kiệm - đạt một kết quả nhất định với lượng kinh phí tối thiểu).

Đối với các chương trình, dự án đầu tư, thông thường thì **kiểm toán tính hiệu quả của một dự án** có thể định hướng vào một yếu tố hiệu quả (ví dụ, hiệu quả về tài chính) hoặc định hướng vào hiệu quả tổng thể, khi mà các dự án có thể đưa lại những tác động lớn vào tổng thể nền kinh tế (ví dụ, các tác động về môi trường, sinh thái, an ninh, quốc phòng...). Do việc đánh giá hiệu quả tổng thể sẽ rất phức tạp và mang nặng tính chất chủ quan, nên trừ khi mọi việc đã rất rõ ràng, các cơ quan kiểm toán nhà nước thường không lựa chọn cách thức đánh giá mang tính tổng thể nền kinh tế mà chỉ lựa chọn cách thức đánh giá từng yếu tố hiệu quả khi tiến hành so sánh những tác động của các khả năng sử dụng đội ngũ kiểm toán viên và các cộng tác viên.

Một đặc điểm nữa cần chú ý là các chỉ tiêu để tính toán hiệu quả của một chương trình, dự án đầu tư không phải chờ đến khi hoàn thành chương trình, dự án đó mới có thể đánh giá được mà nó *nằm ngay trong các luận chứng kinh tế, trong các dự án tiền khả thi và khả thi*. Mặt khác, đối với các hoạt động kinh doanh, hoạt động sinh lời, hoặc một hoạt động khác, thường chỉ tiêu hiệu quả được đo lường giữa yếu tố **đầu ra** (doanh thu) với yếu tố **đầu vào** (chi phí) thì

đối với các dự án đầu tư được tính theo các dòng tiền liên quan đến việc tính toán kỳ thu hồi vốn đầu tư.

Một điều đặc biệt quan trọng là các dự án đầu tư từ nguồn vốn ngân sách nhà nước thường là *các dự án không thể thu hồi lại vốn* (trừ một số dự án cầu đường có thu phí giao thông hoặc một số dự án khác). Vì vậy, việc tính toán, đánh giá hiệu quả của dự án đầu tư không chỉ (hoặc không thể) xem xét hiệu quả kinh tế thông thường mà còn phải đánh giá hiệu quả tổng thể của dự án.

Giữa tính "tuân thủ" và tính "hiệu quả" có quan hệ mật thiết với nhau. Thông thường, nếu các đơn vị, các tổ chức tuân thủ nghiêm các quy trình, quy tắc, tiêu chuẩn, luật lệ... thì sẽ đảm bảo cho các hoạt động có hiệu quả. Ngược lại, nếu các yêu cầu mang tính pháp lý bị vi phạm thì các hoạt động sẽ dẫn đến không hiệu quả. Đồng thời, kể cả những *vi phạm tính hiệu quả* cũng đồng thời là vi phạm tính tuân thủ, vì bản thân Luật ngân sách nhà nước yêu cầu hoạt động quản lý phải hiệu quả. Tuy *tiêu chí tuân thủ* đã có từ lâu và có trước nhưng triết lý kiểm toán hiện đại thường đưa tiêu chí *tính hiệu quả* lên vị trí số 1. Trong trường hợp có sự mâu thuẫn giữa hai tiêu chí thì có thể phải đặt tiêu chí hiệu quả làm đầu. Chẳng hạn, trong quá trình nghiên cứu một quy định hành chính, cơ quan X đã không chấp hành quy định hành chính Y, như vậy cơ quan X đã vi phạm tính tuân thủ. Quy định Y lại gây ra cho quy trình làm việc một trình tự phức tạp, mà cơ quan X không tác động để cải thiện tình trạng phức tạp ấy. Trong trường hợp này, cơ quan KTNN tuy chỉ ra sự vi phạm tính tuân thủ nhưng cũng kiến nghị điều chỉnh hoặc bãi bỏ quy định Y, để đạt được tính hiệu quả. Chính vì điều này nên trong thực tế, KTNN thường tiến hành đồng thời, hoặc kết hợp kiểm toán hoạt động và kiểm toán tuân thủ trong cùng một cuộc kiểm toán, tuy báo cáo kiểm toán có thể được lập cho từng mục đích khác nhau.

+ *Tính hiệu lực*: "Hiệu lực" là kết quả thực hiện các mục tiêu, các nhiệm vụ cụ thể trong hoạt động của một tổ chức, một đơn vị. Vì vậy, kiểm toán tính hiệu lực còn được gọi là **kiểm toán kết quả**. Đánh giá tính hiệu lực là việc xem xét kết quả đạt được mục tiêu, nhiệm vụ trong tương quan so sánh với mục tiêu dự kiến. Kiểm toán hoạt động được tiến hành ở các loại hình đơn vị, tổ chức khác nhau.

Tuy nhiên, kiểm toán tính hiệu lực thường được thực hiện ở các đơn vị, tổ chức thuộc lĩnh vực công nên còn được gọi là **kiểm toán tính hiệu năng**, nhằm nâng cao năng lực quản lý và hiệu lực hoạt động của các đơn vị được kiểm toán.

Nhiệm vụ của các kiểm toán viên (KTV) không chỉ là việc đánh giá tính hiệu lực của các hoạt động mà thông thường còn bao gồm cả đánh giá *công tác đánh giá tính hiệu lực* của các cơ quan, đơn vị có đầy đủ không, có đúng trình tự không và phương thức tiến hành có chính xác không. Như vậy, bản thân kiểm toán hoạt động cũng có liên quan đến việc đánh giá *hệ thống kiểm soát nội bộ* của đơn vị, tổ chức được kiểm toán.

Trong kiểm toán hoạt động dự án đầu tư, tính hiệu lực được cụ thể hoá bằng việc xem xét đánh giá mục đích đầu tư của dự án và sản phẩm đầu tư có đáp ứng, thoả mãn mục đích đầu tư hay không. Điều này liên quan đến một loạt vấn đề như: Chất lượng và thẩm mỹ công trình so với yêu cầu thiết kế; công năng của công trình khi đưa vào sử dụng; thời gian và thời hạn hoàn thành công trình, dự án; tính đồng bộ của dự án này với dự án khác...

Việc xem xét, đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ trong việc thực hiện một chương trình, dự án đầu tư cũng có đặc điểm riêng do có nhiều đơn vị, tổ chức cùng tham gia vào quá trình thực hiện dự án. thông thường, việc đánh giá này không chỉ liên quan đến chủ đầu tư, ban quản lý dự án mà còn liên quan đến các nhà thầu thực hiện dự án đầu tư.

+ *Tính kinh tế*: "Kinh tế" còn gọi là "Sự tiết kiệm". Vì vậy, tính kinh tế được hiểu là việc tiết kiệm và giảm tối đa các nguồn lực được sử dụng cho một hoạt động nhất định. Đây cũng là một khía cạnh của tính hiệu quả nhưng có ý nghĩa **riêng biệt** khi xem xét, đánh giá các hoạt động, đặc biệt là trong lĩnh vực **công vụ**. Chẳng hạn, thủ trưởng của một cơ quan đã trang bị cho văn phòng làm việc của mình những thiết bị đã được mua với giá rất rẻ, có giá trị hơn rất nhiều so với lượng kinh phí ngân sách đã chi. Theo *nguyên tắc tối đa* thì lẽ ra việc mua sắm này là hiệu quả. Tuy nhiên, khoản ngân sách này nên dùng vào việc khác hơn là trang bị cho phòng làm việc, vì vậy việc mua sắm này có thể bị coi là là vi phạm nguyên tắc tiết kiệm.

Đối với các chương trình, dự án đầu tư bằng vốn ngân sách nhà nước, các KTV phải phân tích, đánh giá xem liệu để cho các thành phần kinh tế khác thực hiện dự án thì có kinh tế hơn không. Hoặc đánh giá việc sử dụng các nguồn lực của nhà nước trong khi thực hiện dự án như thế nào.

### **1.1.2. Mục tiêu, đối tượng và phạm vi của kiểm toán hoạt động**

#### ***1.1.2.1 Mục tiêu của kiểm toán hoạt động***

Qua nghiên cứu khái niệm, bản chất của kiểm toán hoạt động cũng như các tiêu chí đánh giá trong kiểm toán hoạt động, có thể thấy mục tiêu kiểm toán hoạt động là rất rộng, gồm:

- Kiểm tra tính kinh tế, tính hiệu lực và tính hiệu quả của các hoạt động;
- Kiểm tra trách nhiệm của thủ trưởng đơn vị trong quản lý, sử dụng các nguồn lực của đơn vị;
- Kiểm tra hiệu năng của bộ máy quản lý, bộ máy điều hành các hoạt động của đơn vị;
- Đề xuất các ý kiến giúp đơn vị được kiểm toán cải tiến, nâng cao hiệu quả các hoạt động;
- Cung cấp thông tin cho các đối tượng liên quan (cơ quan cấp trên, cơ quan quản lý chức năng của nhà nước...) về tình hình và kết quả thực hiện các chương trình mục tiêu đã được phê duyệt của đơn vị để các đối tượng này thấy được tính kinh tế, tính hiệu lực và tính hiệu quả thực tế của các quyết định (đặc biệt là các quyết định và chủ trương đầu tư), các hoạt động nhằm rút kinh nghiệm cho kỳ tới hoặc ra các quyết định điều chỉnh;
- Cung cấp thông tin cho các cơ quan chức năng, các cơ quan bảo vệ pháp luật thông tin và các khuyến nghị xác thực để ra quyết định phù hợp, trong đó có việc nghiên cứu, hoàn thiện, sửa đổi chính sách hoặc điều tra, xử lý các vi phạm về tính kinh tế, tính hiệu lực và hiệu quả trong hoạt động của đơn vị, tổ chức được kiểm toán.

#### ***1.1.2.2. Đối tượng của kiểm toán hoạt động***

Đối tượng kiểm toán hoạt động rất phong phú, đa dạng nên khó có thể đưa ra một khuôn mẫu chung cho loại hình kiểm toán này. Xuất phát từ bản chất,

chức năng và mục tiêu của kiểm toán hoạt động có thể thấy kiểm toán hoạt động hướng vào các đối tượng chủ yếu là:

- Việc đánh giá mục tiêu của các chương trình, các dự án, các hoạt động của đơn vị mà những mục tiêu này phải hết sức rõ ràng để có thể xác định được kết quả (đầu ra) mong muốn.

- Các chi tiêu (tiêu hao) nguồn lực (tài chính, nhân lực, vật lực) cần có và đã thực hiện cho các mục tiêu định trước.

- Các quá trình hoặc bản thân các hoạt động mà chủ thể quản lý đã tiến hành để thực thi dự án, tức là sự chuyển hoá "đầu vào" thành "đầu ra".

- Các hàng hoá, dịch vụ, lao vụ hoặc sản phẩm quản lý và các kết quả khác đã được tạo ra là minh chứng cho hiệu lực và hiệu quả của các chương trình, dự án hoặc các hoạt động.

- Các hiệu quả mang tính hiệu ứng (tích cực hoặc tiêu cực) của các dự án, các hoạt động có mục tiêu nói trên đưa lại, thể hiện trong đời sống kinh tế, xã hội hoặc tại các đơn vị thực hiện, chủ trì dự án, hoạt động đó.

Như vậy, có thể khái quát về đối tượng của kiểm toán hoạt động là: *Đối tượng của kiểm toán hoạt động là những chương trình, dự án, những hoạt động cụ thể được các cấp có thẩm quyền phê duyệt, có mục tiêu, có nội dung, yêu cầu cụ thể, có dự toán chi phí về nguồn lực cùng quá trình thực hiện và kết quả của chúng thông qua tính kinh tế, tính hiệu lực và tính hiệu quả cũng như tính hiệu năng của bộ máy quản lý chương trình, dự án, hoạt động đó.*

### ***1.1.2.3. Phạm vi của kiểm toán hoạt động***

Do đối tượng kiểm toán rất đa dạng nên phạm vi kiểm toán rất rộng và mức độ có thể khác nhau tùy vào từng cuộc kiểm toán cụ thể. Tuy nhiên có thể xác định phạm vi kiểm toán hoạt động là từng nội dung hoặc bất cứ sự kết hợp nào các nội dung cơ bản sau đây:

- Cơ cấu tổ chức và hoạt động của đơn vị được kiểm toán;
- Các chương trình, dự án, các chương trình phụ hoặc các thành phần chương trình dự án của đơn vị được kiểm toán;

- Các hệ thống quản lý của đơn vị được kiểm toán và hoạt động của chúng có liên quan đến chương trình, dự án;
- Các dịch vụ hoặc các dây chuyền sản xuất của đơn vị được kiểm toán và hoạt động thực tiễn của chúng;
- Toàn bộ các chi phí trực tiếp, gián tiếp cho sự vận hành của các chương trình, dự án;
- Khối lượng hàng hoá, sản phẩm, lao vụ, dịch vụ cung cấp là kết quả của các chương trình, dự án, hoạt động của đơn vị mang lại;
- Các khía cạnh cụ thể khác của chương trình, dự án, hoạt động của đơn vị tác động đến đời sống kinh tế, xã hội.

Cần chú ý là phạm vi thu thập, đánh giá bằng chứng của kiểm toán hoạt động còn phụ thuộc vào thời điểm tiến hành kiểm toán. Khác với kiểm toán báo cáo tài chính thường được tiến hành khi đã kết thúc một chu kỳ hoạt động (hậu kiểm), do bản chất và mục tiêu của nó nên kiểm toán hoạt động có thể được thực hiện trước (tiền kiểm), trong và sau (hậu kiểm) khi kết thúc hoạt động được kiểm toán. Trong thực tế, kiểm toán hoạt động quan tâm đến các mục tiêu dự kiến về mục đích và hiệu quả của các chương trình, dự toán chi phí, các giải pháp lựa chọn dự án. Sau đó tiến hành kiểm tra thực trạng các giải pháp về tổ chức quản lý, về kinh tế, kỹ thuật, tài chính và kế toán ... nhằm đạt được mục tiêu dự kiến. Sau cùng, kiểm toán hoạt động ngoài xem xét tính thực thi các nguyên tắc, sự tuân thủ pháp luật còn đặt trọng tâm xem xét kết quả của các mục tiêu dự kiến và hiệu quả cụ thể của chi phí đã bỏ ra để đạt được những kết quả tương ứng.

### **1.1.3. Nội dung của kiểm toán hoạt động**

Nội dung của kiểm toán hoạt động rất rộng, liên quan đến mọi khía cạnh về tính kinh tế, tính hiệu lực và hiệu quả trong toàn bộ hoạt động của một đơn vị. Tùy thuộc vào mục đích kiểm toán mà nội dung cụ thể của mỗi cuộc kiểm toán hoạt động có thể khác nhau nhưng trên góc độ chung nhất, nội dung của kiểm toán hoạt động bao gồm:

#### ***1.1.3.1 Kiểm tra, đánh giá việc thực hiện mục tiêu hoạt động của tổ chức, đơn vị***

Mỗi tổ chức, đơn vị đều có một hoặc nhiều mục tiêu hoạt động. Các mục tiêu này thường được xác định cụ thể, rõ ràng trong các văn bản pháp quy, các quy chế, điều lệ hay kế hoạch hoạt động. Các mục tiêu của đơn vị đều được thể hiện thông qua các chỉ tiêu số lượng, chất lượng nhất định. Để thực hiện nội dung này, KTV phải giải quyết được hai vấn đề cụ thể sau:

- Đánh giá tính phù hợp của bản thân các chỉ tiêu thể hiện mục tiêu của đơn vị;

- Đánh giá kết quả hoạt động thực tế của đơn vị trong quan hệ với các mục tiêu định trước.

Do mục tiêu hoạt động của mỗi tổ chức, đơn vị là không giống nhau nên nội dung kiểm tra, đánh giá việc thực hiện mục tiêu hoạt động đối với mỗi tổ chức cũng khác nhau. Khác với các doanh nghiệp, việc đánh giá kết quả hoạt động có thể dựa vào các chỉ tiêu định lượng rất rõ ràng như giá trị tổng sản lượng, doanh thu, lợi nhuận..., trong khi đó đối với các cơ quan quản lý nhà nước việc thực hiện và đánh giá mục tiêu thực hiện mang tính chủ quan nhiều hơn vì phần lớn là các tiêu chí định tính và việc thực hiện mục tiêu của các đơn vị này còn phụ thuộc vào rất nhiều nhân tố khác của nền kinh tế xã hội. Mặt khác, tùy thuộc vào mục đích và phạm vi của từng cuộc kiểm toán hoạt động mà nội dung kiểm tra, đánh giá việc thực hiện mục tiêu hoạt động của đơn vị ở mức độ khác nhau. Đối với một cuộc kiểm toán hoạt động toàn diện, các KTV sẽ phải kiểm tra, đánh giá việc thực hiện mục tiêu hoạt động trên tất cả các mặt. Đối với một cuộc kiểm toán chuyên đề thì chỉ kiểm tra, đánh giá việc thực hiện một hoặc một số mục tiêu cụ thể nào đó, ở một bộ phận nào đó của đơn vị. Đối với chương trình, dự án đầu thì thường tập trung đánh giá việc thực hiện mục tiêu của dự án.

Nội dung kiểm tra, đánh giá kết quả thực hiện mục tiêu hoạt động cũng có thể khác nhau tùy thuộc thời điểm tiến hành kiểm toán. Đối với phương thức *tiền kiểm* thường tập trung vào xem xét, đánh giá tính hợp lý, tính kinh tế và tính hiệu lực của các mục tiêu hoạt động mà đơn vị đã đề ra, cũng như sự phù hợp của các biện pháp cụ thể mà đơn vị đó dự kiến sẽ thực hiện để đạt mục tiêu đó. Với cuộc kiểm toán *trong quá trình hoạt động*, KTV thường tập trung xem xét

tiến độ và mức độ của việc thực hiện các mục tiêu trong từng giai đoạn cụ thể cũng như đánh giá lại sự phù hợp cũng như tính kinh tế và hiệu quả đối với các mục tiêu định trước. Trong trường hợp cần thiết, KTV có thể đề nghị đơn vị điều chỉnh lại các mục tiêu cho phù hợp. Còn loại hình *hậu kiểm* thì nội dung chủ yếu là kiểm tra, xem xét và đánh giá kết quả thực hiện các mục tiêu, trên cơ sở đó xem xét sự phù hợp của các mục tiêu hoạt động trong kỳ tiếp theo của đơn vị. Trong lĩnh vực kiểm toán hoạt động chương trình, dự án, do đặc điểm vốn có của nó nên rất cần thiết và hoàn toàn có thể áp dụng phổ biến cả hình thức tiền kiểm và hậu kiểm cũng như kiểm toán trong quá trình thực hiện dự án.

#### ***1.1.3.2. Kiểm tra, đánh giá việc đảm bảo, quản lý và sử dụng các nguồn lực của đơn vị***

Các nguồn lực cần sử dụng cho các đơn vị là rất khác nhau tùy thuộc mục đích và tính chất hoạt động của chúng. Tuy vậy, có thể khái quát nội dung kiểm tra, đánh giá việc đảm bảo, quản lý và sử dụng các nguồn lực trong kiểm toán hoạt động như sau:

- Kiểm tra, đánh giá việc đảm bảo, quản lý và sử dụng nguồn lực vật chất (máy móc, thiết bị, nguyên vật liệu, nhà, đất ...):

+ Kiểm tra việc mua sắm, đầu tư của đơn vị có phù hợp với mục đích và nhu cầu hoạt động của đơn vị hay không; kế hoạch cụ thể của đơn vị để mua sắm, đầu tư các nguồn lực này;

+ Kiểm tra tính chất, quy cách, phẩm chất và giá cả các nguồn lực vật chất đã đầu tư, mua sắm;

+ Kiểm tra, xem xét quá trình quản lý, bảo quản các nguồn lực tại đơn vị trong thời gian chuẩn bị sử dụng các nguồn lực vào hoạt động của đơn vị;

+ Kiểm tra, đánh giá việc phân bổ, sử dụng các nguồn lực cho các hoạt động về các khía cạnh kinh tế, hợp lý và hiệu quả.

- Kiểm tra, đánh giá việc đảm bảo, quản lý và sử dụng các nguồn lực tài chính: Nội dung cơ bản là xem xét, đánh giá khả năng huy động vốn, khả năng quản lý và hiệu quả của quá trình sử dụng các nguồn lực tài chính.



- Kiểm tra, đánh giá việc bảo đảm, quản lý và sử dụng các nguồn nhân lực (cán bộ quản lý, công nhân viên và các loại nhân viên khác): Kiểm tra, đánh giá chính sách tuyển dụng, cách thức, phương pháp tuyển dụng; chính sách đào tạo, bồi dưỡng và đào tạo lại; chính sách tổ chức, sắp xếp bố trí và sử dụng lao động; việc huy động và sử dụng nguồn nhân lực về số lượng, thời gian, năng suất, chất lượng và hiệu quả công tác...

#### ***1.1.3.3. Kiểm tra, đánh giá hệ thống kiểm soát, quản lý của đơn vị, của tổ chức***

Mục tiêu cơ bản của KTV khi nghiên cứu, đánh giá hệ thống kiểm soát, quản lý của đơn vị là nhằm xem xét ảnh hưởng của hệ thống này tới hiệu lực và hiệu quả hoạt động; đồng thời cũng có thể tư vấn cho đơn vị cải tiến hệ thống kiểm soát, quản lý.

Việc đánh giá hệ thống kiểm soát cần phải được xem xét đối với tất cả các yếu tố cấu thành của chúng (môi trường kiểm soát chung; hệ thống kế toán và thông tin; các thủ tục và quy chế kiểm soát), đồng thời cần đánh giá cả khía cạnh thiết kế và tổ chức vận hành hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị.

Như phân trên đã trình bày, việc đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ của chương trình, dự án bao gồm của cả chủ quản đầu tư, chủ đầu tư, ban quản lý dự án (đại diện chủ đầu tư), nhà thầu và các bên có liên quan.

#### ***1.1.3.4 Kiểm tra, đánh giá các chương trình, dự án và các hoạt động của toàn đơn vị cũng như từng bộ phận cấu thành***

Để đạt mục tiêu chung, các đơn vị đều phân chia công việc, quy định chức năng, nhiệm vụ cho từng bộ phận hay theo từng chương trình, dự án, giai đoạn công việc...

Việc đánh giá tính kinh tế, hiệu lực và hiệu quả hoạt động của toàn bộ đơn vị là một công việc khó khăn, phức tạp và trong nhiều trường hợp là không thể thực hiện được hoặc không xác thực nếu không thực hiện kiểm tra, đánh giá từng bộ phận, từng chương trình, dự án, giai đoạn công việc khác nhau trong một đơn vị. Việc kiểm tra, đánh giá được thực hiện trên các khía cạnh sau đây:

- Đánh giá các chương trình, dự án, các hoạt động và chức năng, nhiệm vụ của từng bộ phận, từng giai đoạn công việc xem có thuộc phạm vi, quyền hạn và đúng mục đích chung, phù hợp với điều lệ hoạt động của đơn vị hay không;

- Xem xét sự phù hợp của cơ cấu tổ chức, hệ thống kiểm soát, quản lý của đơn vị được xây dựng cho từng chương trình, dự án, bộ phận để thực hiện mục tiêu hoạt động; trách nhiệm và mức độ phân cấp quản lý, tự chủ của từng chương trình, dự án... tác động đến hiệu lực và hiệu quả hoạt động chung;

- Đánh giá số lượng, chất lượng các nguồn lực đã được phân bổ cũng như kết quả và hiệu quả của mỗi chương trình, dự án, bộ phận;

- Xem xét, đánh giá các đóng góp, cải tiến mà các chương trình, dự án, bộ phận... đưa ra trong quá trình hoạt động đối với các hoạt động chung của toàn đơn vị.

#### ***1.1.3.5 Đánh giá ảnh hưởng, tác động của môi trường bên ngoài***

Ngoài những nội dung cơ bản nói trên, kiểm toán hoạt động còn kiểm tra, đánh giá ảnh hưởng, tác động của môi trường bên ngoài (vị trí địa lý; thị trường đầu ra, đầu vào; chính sách kinh tế vĩ mô; sự thay đổi của luật pháp...) đối với tính kinh tế, hiệu lực và hiệu quả hoạt động của đơn vị và đối tượng được kiểm toán.

### **1.1.4 Đặc điểm quy trình và phương pháp kiểm toán hoạt động**

#### ***1.1.4.1 Quy trình kiểm toán hoạt động***

Cũng tương tự như đối với kiểm toán báo cáo tài chính và kiểm toán tuân thủ, quy trình kiểm toán hoạt động gồm 3 giai đoạn (bước) cơ bản là:

- Lập kế hoạch kiểm toán;
- Thực hiện kiểm toán;
- Kết thúc (hoàn thành) kiểm toán.

Ngoài ra, nếu chủ thể kiểm toán hoạt động là kiểm toán viên nhà nước và kiểm toán viên nội bộ thì quy trình kiểm toán còn có giai đoạn thứ tư là *theo dõi sau kiểm toán*.

a) ***Lập kế hoạch kiểm toán***: Nhiệm vụ cơ bản của KTV trong giai đoạn này là xác định mục tiêu, nội dung kiểm toán và xây dựng được một trình tự, chương trình thực hiện cuộc kiểm toán nhằm đạt mục tiêu kiểm toán trên cơ sở

các nguồn lực và điều kiện dự tính tương ứng với mục tiêu, nội dung và phạm vi kiểm toán đã xác định. Kế hoạch kiểm toán cũng cần xác định trọng yếu về tài chính, luật pháp của quy trình hoạt động, quy trình vận hành các chương trình, dự án trong đơn vị; các rủi ro đối với quá trình quản lý và điều hành của đơn vị để xác định trọng tâm kiểm toán và áp dụng phương pháp kiểm toán phù hợp.

**b) Thực hiện kiểm toán:** Đây là giai đoạn KTV tiến hành triển khai các công việc đã ghi trong kế hoạch và chương trình kiểm toán đã được phê duyệt nhằm thu thập và đánh giá các bằng chứng phục vụ cho việc thực hiện các mục tiêu của cuộc kiểm toán.

**c) Kết thúc kiểm toán:** Nhiệm vụ cơ bản của KTV trong giai đoạn này là tổng hợp, phân tích, đánh giá và thảo luận về các bằng chứng và kết quả kiểm toán cá biệt để lập và phát hành báo cáo kiểm toán.

**d) Theo dõi sau kiểm toán:** Là giai đoạn kiểm tra việc thực hiện các kết luận, kiến nghị kiểm toán đã nêu trong báo cáo kiểm toán.

#### **1.1.4.2. Các phương pháp kiểm toán hoạt động**

Kiểm toán hoạt động cũng áp dụng các phương pháp và kỹ thuật kiểm toán tương tự như đối với kiểm toán báo cáo tài chính. Tuy nhiên, do đặc thù của kiểm toán hoạt động nên KTV còn áp dụng một số phương pháp riêng nhằm đạt được mục tiêu kiểm toán. Các phương pháp thường được sử dụng là:

**a) Kiểm tra:** Kỹ thuật kiểm tra được sử dụng trong kiểm toán hoạt động nhằm mục đích xem xét tính hiệu quả của các quy chế, quy trình kiểm soát quản lý hoặc ảnh hưởng của chúng đến tính kinh tế, tính hiệu lực và hiệu quả của các hoạt động trong đơn vị. Kỹ thuật kiểm tra được tiến hành ở tất cả các khâu: Kiểm soát quản lý các hoạt động, các chương trình, dự án; kiểm soát giá trị và độ tin cậy của thông tin; kiểm soát các kết quả hoạt động của đơn vị; kiểm soát việc bảo vệ và sử dụng tiết kiệm, có hiệu quả các nguồn lực...

Kỹ thuật kiểm tra trong kiểm toán hoạt động được KTV thực hiện đối với các kế hoạch, dự toán, các luận chứng kinh tế - kỹ thuật; các chỉ số thống kê, các báo cáo kết quả hoạt động và các tài liệu khác có liên quan. Việc kiểm tra được

thực hiện cả đối với kiểm tra vật chất và kiểm tra tài liệu như đối với kiểm toán báo cáo tài chính.

**b) Quan sát:** Kỹ thuật quan sát là việc KTV trực tiếp chứng kiến các công việc, các quá trình, các tài sản... trong hoạt động cũng như kết quả hoạt động của đơn vị. Kỹ thuật này có thể được thực hiện trực tiếp bằng giác quan của KTV hoặc thông qua các thiết bị thu hình. Tuy nhiên khi thực hiện, một yêu cầu có tính bắt buộc đối với KTV là phải chuẩn bị chu đáo các giấy tờ làm việc trong đó phải liệt kê cụ thể các yêu cầu, các trình tự thao tác và công việc cụ thể mà những người thực hiện hoạt động của đơn vị cần phải tiến hành khi thực hiện nhiệm vụ của mình, đồng thời không được suy diễn kết quả quan sát được để đảm bảo tính khách quan.

**c) Phỏng vấn:** Là việc KTV trực tiếp gặp gỡ, trao đổi, phỏng vấn hoặc gửi các yêu cầu xác nhận đến các tổ chức, cá nhân có liên quan trong và ngoài đơn vị được kiểm toán.

**d) Tính toán:** Đây là kỹ thuật được sử dụng rộng rãi trong kiểm toán tài chính cũng như kiểm toán hoạt động. Để có thể kiểm tra, đánh giá tính kinh tế, hiệu lực và hiệu quả của các hoạt động, trên thực tế KTV phải tính toán, thẩm định lại rất nhiều chỉ tiêu dự toán cũng như kết quả của chương trình, dự án, hoạt động. Các chỉ tiêu này không chỉ liên quan đến kế toán tài chính, đến báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán ngân sách, quyết toán công trình, dự án đầu tư... mà còn liên quan đến kế toán quản trị, đến các chỉ tiêu thống kê, kế hoạch, đơn giá, định mức, khối lượng công việc hoàn thành, dự án tiền khả thi, dự án khả thi v.v.. có liên quan đến việc tính toán lựa chọn, so sánh các phương án...

**e) Phân tích:** Đây là phương pháp được sử dụng phổ biến trong kiểm toán nói chung và có vai trò rất quan trọng trong kiểm toán hoạt động. Các kỹ thuật phân tích được sử dụng trong kiểm toán hoạt động thường bao gồm:

+ Phân tích hồi quy: Là kỹ thuật đánh giá mức độ biến thiên của các số liệu có liên quan với nhau như nguồn nhân lực và khối lượng công việc; phân tích quan hệ chi phí - khối lượng và lợi nhuận...

+ Phân tích chuỗi thời gian: Kỹ thuật phân tích này có tác dụng kiểm tra ý nghĩa, sự biến đổi và tính hợp lý của sự biến thiên các chỉ số, số liệu và chỉ tiêu theo thời gian.

+ Phân tích so sánh theo chiều ngang: So sánh, đánh giá các chỉ tiêu giữa các kỳ, giữa các đơn vị hoặc với chỉ tiêu chuẩn dùng làm cơ sở đánh giá.

+ Phân tích so sánh theo chiều dọc: Là kỹ thuật so sánh các chỉ tiêu, các đại lượng khác nhau có liên hệ với nhau trong hoạt động của đơn vị.

### ***f) Nghiên cứu, đánh giá các trường hợp điển hình***

Nghiên cứu, đánh giá các trường hợp điển hình là một phương pháp có tính đặc thù của kiểm toán hoạt động. Nội dung của phương pháp này là: KTV thông qua khảo sát, nghiên cứu và đánh giá một cách chi tiết, cụ thể một chương trình, dự án, hoạt động cá biệt nào đó mang tính trọng điểm, điển hình để có thể có hiểu biết sâu rộng, đầy đủ và toàn diện chúng, trên cơ sở đó khái quát để rút ra các kết luận, đánh giá chung về toàn bộ đơn vị. Trên phương diện này, nghiên cứu và đánh giá các trường hợp điển hình được xem như (tương tự) kỹ thuật chọn mẫu trong kiểm toán báo cáo tài chính. Lý do phải áp dụng phương pháp này được giải thích như sau:

- Mỗi đơn vị, tổ chức thường tiến hành nhiều loại hoạt động, chương trình và dự án. Việc kiểm tra, đánh giá toàn bộ các hoạt động của đơn vị là không kinh tế, và trong nhiều trường hợp là không thể thực hiện được, nhất là khi quy mô hoạt động ngày càng tăng, tính chất hoạt động ngày càng phức tạp.

- Cũng tương tự như đối với kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán hoạt động cũng cho phép và chấp nhận những *rủi ro* trong việc chọn mẫu kiểm toán.

Tuy nhiên, khác với kiểm toán báo cáo tài chính, kỹ thuật nghiên cứu, đánh giá các trường hợp điển hình trong kiểm toán hoạt động còn có lý do khác và có ý nghĩa khác rất đặc biệt. Do các tiêu chí, các chuẩn mực được sử dụng để đánh giá trong kiểm toán hoạt động rất đa dạng, phong phú và mang nặng tính chủ quan, thiếu rõ ràng nên quá trình kiểm toán hoạt động các KTV còn phải tự mình xây dựng nên các *chuẩn mực* để đánh giá. Thông qua nghiên cứu một trường hợp điển hình, KTV có thể xây dựng tiêu chuẩn đánh giá tính kinh tế,

tính hiệu lực và tính hiệu quả đối với các chương trình, dự án, hoạt động tương tự khác. Chẳng hạn, để có thể kiểm toán hoạt động đối với các trạm rửa xe của quân đội, Kiểm toán Nhà nước Cộng hoà Liên bang Đức đã nghiên cứu một trường hợp điển hình đối với một trạm rửa xe cụ thể của quân đội để xây dựng các *tiêu chuẩn* cho việc kiểm tra, đánh giá các trạm rửa xe của toàn quân. Một nghiên cứu điển hình khác của KTNN Đức là đối việc việc kiểm toán các dự án tường chống ồn ở các đường cao tốc. Kỹ thuật nghiên cứu, đánh giá trường hợp điển hình được áp dụng rộng rãi trong kiểm toán hoạt động và rất hiệu dụng đối với các chương trình, dự án đầu tư.

#### ***g) Tái lập các mô hình***

Là kỹ thuật tái lập các mô hình về tổ chức bộ máy quản lý sản xuất kinh doanh, các hệ thống kiểm soát, các quy trình ... để giúp KTV:

- Có được hiểu biết một cách đầy đủ, toàn diện và có hệ thống về tổ chức bộ máy quản lý, sản xuất, kỹ thuật, tài chính, kế toán.. của đơn vị;

- Đánh giá được hiệu quả của tổ chức, của quản lý; xác định được mức độ ảnh hưởng, tác động của việc thay đổi các yếu tố nguồn lực đầu vào, sự khác biệt của việc sử dụng các nguồn lực trong các giai đoạn hoạt động... từ đó để xác lập mối liên hệ giữa các vấn đề được phân tích.

Kỹ thuật này cũng có những nét tương tự như kỹ thuật mô tả, tái hiện hệ thống kiểm soát nội bộ trong kiểm toán báo cáo tài chính.

### **1.2. Đặc điểm của chương trình, dự án đầu tư tác động đến kiểm toán hoạt động**

Chương trình, dự án đầu tư là một đối tượng quan trọng của kiểm toán hoạt động, hơn nữa có thể nói đây là một trường hợp điển hình của kiểm toán hoạt động, thể hiện khá đầy đủ nhất bản chất, nội dung, mục tiêu và các phương pháp kiểm toán hoạt động.

Để nghiên cứu nội dung, phương pháp kiểm toán hoạt động chương trình, dự án đầu tư, nhất thiết phải xem xét tính đặc thù của lĩnh vực này có tác động, chi phối như thế nào đến kiểm toán hoạt động.

### **1.2.1. Đặc điểm cơ bản của chương trình, dự án đầu tư và quản lý đầu tư XDCCB**

Đặc điểm của chương trình, dự án đầu tư được thể hiện thông qua đặc điểm của ngành xây dựng cơ bản (XDCCB) và đặc điểm của quá trình quản lý đầu tư XDCCB.

XDCCB là một ngành sản xuất vật chất chịu tác động của điều kiện tự nhiên. Sản phẩm đầu tư XDCCB là những công trình, hạng mục công trình (HMCT) được tạo nên từ vật liệu xây dựng, thiết bị, lao động, gắn liền với đất, không khí, mặt nước, mặt biển, thềm lục địa... và có liên quan đến nhiều ngành nghề trong nền kinh tế quốc dân. Các công trình, HMCT cũng là sản phẩm của công nghệ xây lắp, được hình thành để tạo ra các sản phẩm, dịch vụ cụ thể theo mục tiêu của từng dự án. Như vậy, công trình XDCCB là sản phẩm tất yếu của giai đoạn thứ 2 (giai đoạn thực hiện đầu tư của dự án). Các công trình XDCCB thường có giá trị lớn, thời gian triển khai dự án lâu, địa điểm thi công cố định, có thiết kế, dự toán và phương pháp thi công riêng.

#### **a) Phân loại công trình (Dự án)**

**- Nếu theo tính chất của công trình và quy mô đầu tư, công trình được chia thành ba loại:**

+ Công trình là sản phẩm của dự án nhóm A: Đây là nhóm các công trình, dự án có vốn đầu tư rất lớn hoặc có tính chất quan trọng của quốc gia không kể mức vốn đầu tư.

+ Công trình là sản phẩm của dự án nhóm B: Đây là nhóm các công trình được tạo ra từ những dự án có vốn đầu tư nhỏ hơn nhóm A được quy định cụ thể thông qua mức vốn đầu tư.

+ Công trình là sản phẩm của dự án nhóm C: Là các sản phẩm của những dự án có vốn đầu tư nhỏ hơn nhóm B, được quy định một cách cụ thể thông qua mức vốn đầu tư.

**- Nếu phân loại công trình theo nguồn vốn đầu tư, gồm:**

+ Công trình đầu tư bằng nguồn vốn ngân sách nhà nước.

+ Công trình được đầu tư bằng nguồn vốn tín dụng do Nhà nước bảo lãnh.

+ Công trình được đầu tư bằng nguồn vốn tín dụng đầu tư phát triển của Nhà nước.

+ Công trình được đầu tư bằng nguồn vốn tự có của đơn vị.

- **Nếu phân loại công trình theo đặc điểm kỹ thuật, chia ra:**

+ Công trình xây dựng công nghiệp và dân dụng.

+ Công trình cầu, đường, sân bay, hầm lò.

+ Công trình bến cảng, đê điều, kè, nhà máy thủy điện, các dàn khoan dầu khí, công trình nạo vét luồng lạch...

+ Công trình cấp thoát nước, cải tạo môi trường, trồng cây gây rừng.

+ Công trình cơ khí, chế tạo máy, điều khiển tự động.

- **Nếu phân loại công trình theo tính chất kinh tế, chia ra:**

+ Công trình sản xuất, kinh doanh.

+ Công trình phi sản xuất kinh doanh.

- **Nếu phân loại công trình theo yêu cầu phạm vi quản lý, chia ra:**

+ Công trình do trung ương quản lý.

+ Công trình do địa phương quản lý.

Trên thế giới, việc phân chia công trình có phần tổng hợp và khái quát hơn. Căn cứ vào quy mô, nguồn vốn, mức độ ảnh hưởng của công trình, dự án đến tình hình kinh tế, xã hội, mức độ phức tạp của công nghệ và đặc trưng kinh tế, kỹ thuật của công trình, người ta phân chia thành 4 loại công trình phổ biến sau:

+ Công trình nhà ở: bao gồm các nhà biệt thự, chung cư, công sở... với công năng sử dụng để ở hoặc kết hợp với các mục đích khác như thương mại, kinh doanh.... Công trình loại này thường được đầu tư bằng vốn cá nhân và nhà nước.

+ Công trình kiến trúc thượng tầng: Chủ yếu phục vụ các hoạt động văn hoá, xã hội, vui chơi, giải trí... như trường học, bệnh viện, nhà hát, khu vui chơi giải trí v.v...

+ Công trình thuộc hạ tầng cơ sở: Thường có kỹ thuật phức tạp, có tính đặc thù về chuyên môn theo ngành nghề; khi thi công thường phải sử dụng kỹ thuật tổng hợp, các thiết bị và phương tiện chuyên dùng..



+ Công trình công nghiệp: Thường do các công ty xây dựng chuyên nghiệp lớn, có đủ trình độ chuyên môn và phương tiện kỹ thuật và vốn đảm nhận thi công.

**b) Đặc điểm của quá trình đầu tư XD CB**

XDCB hay dự án XDCB nói chung là một hoạt động mang tính phức tạp, đòi hỏi phải trải qua một quá trình theo một trình tự chặt chẽ và nghiêm ngặt. Trên thế giới, quá trình đầu tư XDCB thường được tiến hành qua 6 bước:

Bước 1: Nghiên cứu luận chứng và tính khả thi của dự án;

Bước 2: Thiết kế, lập dự toán và tính toán chi tiết các đặc điểm kinh tế, kỹ thuật công trình:

Bước 3: Cung ứng dịch vụ, vật tư, trang thiết bị, công nghệ;

Bước 4: Xây dựng (thực hiện đầu tư);

Bước 5: Vận hành thử và bổ sung;

Bước 6: Sử dụng công trình.

Quy chế quản lý đầu tư XDCB hiện hành của nước ta quy định quá trình đầu tư được thực hiện qua 3 giai đoạn:

- Giai đoạn 1: Chuẩn bị đầu tư;
- Giai đoạn 2: Thực hiện đầu tư;
- Giai đoạn 3: Kết thúc xây dựng, đưa công trình vào khai thác, sử dụng.

Trong giai đoạn thực hiện đầu tư để tạo ra công trình, sản phẩm thường gồm các công việc cụ thể như:

- Xin giao đất hoặc thuê đất (đối với dự án có sử dụng đất);
- Xin giấy phép xây dựng (nếu yêu cầu phải có giấy phép xây dựng);

Thực hiện đền bù, giải phóng mặt bằng, thực hiện kế hoạch tái định cư và phục hồi (đối với các dự án có yêu cầu tái định cư và phục hồi); chuẩn bị mặt bằng xây dựng (nếu có);

- Mua sắm thiết bị và công nghệ;
- Thực hiện việc khảo sát, thiết kế xây dựng;
- Thẩm định phê duyệt thiết kế và tổng dự toán, dự toán công trình;
- Tiến hành thi công xây lắp;

- Kiểm tra và thực hiện các hợp đồng;
- Quản lý kỹ thuật, chất lượng thiết bị và chất lượng xây dựng;
- Vận hành thử, nghiệm thu, quyết toán vốn đầu tư, bàn giao và thực hiện bảo hành công trình, sản phẩm.

Việc lựa chọn các nhà thầu để thực hiện các nội dung nói trên đối với các công trình đấu thầu hay chỉ định thầu phải tuân theo các quy định trong Quy chế quản lý đầu tư xây dựng và quy chế đấu thầu hiện hành.

### ***c) Đặc điểm của quản lý đầu tư XD/CB***

Quản lý đầu tư và xây dựng là một phương pháp quản lý nhằm mục đích giúp chủ đầu tư quản lý chương trình, dự án có hiệu quả và tiết kiệm vốn đầu tư. Quản lý đầu tư XD/CB được tiến hành trong suốt mọi giai đoạn của quá trình đầu tư. Các nhiệm vụ của từng khâu được quy định rất cụ thể cho các bên có liên quan, đặc biệt là nhóm 3 bên là chủ đầu tư, các cơ quan quản lý xây dựng chuyên nghiệp và tổ chức thiết kế. Trong quy trình đầu tư xây dựng, giai đoạn thực hiện đầu tư là giai đoạn tạo ra sản phẩm xây dựng và quyết định đến chất lượng công trình, HMCT.

### **@ Các hình thức quản lý đầu tư**

Để quản lý và thực hiện dự án đầu tư, có rất nhiều kiểu quản lý khác nhau, mỗi kiểu có ưu thế và nhược điểm riêng. Trên thế giới, thường phân biệt 4 kiểu quản lý đầu tư điển hình là: Kiểu truyền thống, kiểu chìa khoá trao tay, kiểu chủ đầu tư tự làm và kiểu quản lý xây dựng chuyên nghiệp.

#### **• Kiểu thứ nhất: Kiểu quản lý truyền thống**

Chủ đầu tư đi thuê nhà thiết kế để tiến hành thiết kế kỹ thuật và thiết kế thi công, sau đó nhà thiết kế này phải tham gia việc kiểm soát, giám sát kỹ thuật và kiểm tra chất lượng cùng chủ đầu tư trong quá trình thi công, thực hiện dự án. Về phía thi công xây dựng, chủ đầu tư sẽ ký hợp đồng với một nhà thầu chính. Đối với những công trình, dự án nhà thầu chính không đảm đương hết được sẽ ký lại với nhà thầu phụ, song nhà thầu chính sẽ phải chịu hoàn toàn trách nhiệm về toàn bộ khối lượng của nhà thầu phụ trước chủ đầu tư.

Khi áp dụng kiểu quản lý truyền thống, chủ đầu tư thường thực hiện một trong các loại hợp đồng sau đây để ký kết giữa hai bên A và B:

- Loại hợp đồng theo giá cố định: Theo loại hợp đồng này, khi thi công xây dựng công trình, nhà thầu sẽ có sự thoả thuận với chủ đầu tư về một mức giá cố định (bao gồm cả lãi của nhà thầu) trước khi thực hiện hợp đồng. Mặc dù đơn giá cố định nhưng vẫn có một số khoản được thanh toán bổ sung trong trường hợp các đơn giá này thay đổi. Những đặc điểm nổi bật của loại hợp đồng này cần chú ý trong quản lý cũng như trong kiểm toán là:

+ Lập trường, quan điểm chủ đầu tư thường trái ngược với bên tổng thầu;

+ Nhà thiết kế thường bất đồng với nhà thầu và chủ đầu tư thường là người đứng ra giải quyết bất đồng này;

+ Mặc dù là đơn giá cố định được xác định trước, nhưng thực tế thường có những phát sinh có thể do chủ đầu tư hoặc do khách quan, đột xuất do đó thường dẫn đến tranh chấp giữa chủ đầu tư và nhà thầu.

- Loại hợp đồng thoả thuận theo giá thành cộng thêm phần thù lao (lãi của nhà thầu): Đây là loại hợp đồng mà chủ đầu tư thoả thuận để thanh toán cho nhà thầu các chi phí đã bỏ ra theo giá hiện thời, còn khoản thù lao thường được tính trên tỷ lệ % của giá thành có khuyến khích và tính đến yếu tố hạ giá thành cũng như thời gian thi công, thực hiện dự án. Loại hợp đồng này ít được sử dụng trong thực tế vì khi áp dụng phải có sự hiểu biết và quy định chặt chẽ về giá thành, tránh trường hợp hạch toán tăng giá thành không hợp lý. Khi thực hiện loại hợp đồng này, thường phải giám sát chặt chẽ khâu hạch toán giá thành và có quy định loại bỏ khỏi giá thành thực tế các chi phí không hợp lý, hợp lệ do nhà thầu gây ra. Đồng thời, khoản thù lao cho nhà thầu phải được xem xét, tính toán cho nhà thầu theo từng loại công trình tùy thuộc vào quy mô, kỹ thuật và điều kiện thi công. Tuy vậy, loại hợp đồng này vẫn được sử dụng cho những công việc làm thêm giờ, hoặc những công việc phụ có tính chất không rõ ràng. Những đặc điểm cơ bản của loại hợp đồng này là:

+ Bất lợi cho các chủ đầu tư thiếu kinh nghiệm, khó có thể đạt được tính kinh tế, hiệu quả cao của dự án, nhất là đối với các nhà thầu thiếu nghiêm túc và thiếu trách nhiệm.

+ Trách nhiệm giám sát của chủ đầu tư phải thường xuyên, liên tục và rất chặt chẽ, nếu muốn giảm thiểu rủi ro.

+ Các thủ tục, chính sách và quy chế thay đổi, nhiều khi tác động rất lớn đến giá thành công trình, HMCT và số tiền phải thanh toán cho nhà thầu.

+ Không thích hợp với cơ chế thị trường cạnh tranh.

- Hợp đồng khoán giá thành đảm bảo tối đa: Đây là một hình thức mà nhà thầu đồng ý thực hiện dự án cho chủ đầu tư với một khoản thù lao cố định, thi công công trình theo mức giá không vượt quá mức tối đa đã được xác định trước. Các khoản chi phí vượt mức quy định do nhà thầu chịu trách nhiệm, còn nếu nhà thầu tiết kiệm được nhiều chi phí so với mức tối đa có thể được chủ đầu tư trả một phần hoặc toàn bộ cho nhà thầu tùy theo các điều khoản thoả thuận trong hợp đồng. Đây là loại hợp đồng có tác dụng khuyến khích nhà thầu cạnh tranh, tích cực phấn đấu tiết kiệm chi phí, hạ giá thành.

- ***Kiểu thứ 2: Kiểu tự làm***

Đây là kiểu quản lý mà chủ đầu tư kiêm luôn chức năng của nhà thầu. Theo hình thức này, chủ đầu tư có thể thực hiện một phần hay toàn bộ công việc xây dựng, thậm chí cả công tác thiết kế. Chủ đầu tư có thể thuê nhà thầu, tư vấn một hoặc một số phần công việc. Đặc trưng cơ bản của kiểu tự làm là thường áp dụng đối với các công trình nhỏ, kỹ thuật đơn giản, thời gian thi công nhanh, chủ đầu tư có tổ chức xây dựng cơ bản riêng có thể có đủ năng lực thi công các công trình, HMCT của dự án.

- ***Kiểu thứ 3: Kiểu chìa khoá trao tay***

Theo hình thức này, toàn bộ các giai đoạn của dự án từ lập luận chứng, khảo sát thiết kế đến thi công xây dựng... đều do một tổ chức đảm nhiệm. Nếu thiết kế kiêm thi công thì nhà thầu chính là chủ trì, thực hiện kiểm soát tất cả các nhà thầu phụ. Tuy nhiên cũng có những trường hợp hợp đồng có sự thoả thuận giữa người xây dựng kiêm thiết kế và chủ đầu tư. Trường hợp thiết kế kiêm quản

lý thì công việc thi công sẽ được thực hiện bởi một số nhà thầu độc lập như quản lý xây dựng chuyên nghiệp. Phương thức này thường được thực hiện bằng các loại hợp đồng như đã nêu trong phần kiểu quản lý truyền thống ở trên như hợp đồng khoán gọn toàn bộ; hợp đồng theo giá thành cộng thêm phần thù lao cố định; hợp đồng theo giá thành cộng thêm phần thù lao khuyến khích hay giá thành đảm bảo lớn nhất.

- **Kiểu thứ 4: Kiểu quản lý xây dựng chuyên nghiệp**

Đây là phương thức quản lý với sự liên kết, cộng tác chặt chẽ giữa 3 bên: chủ đầu tư, người thiết kế và nhà quản lý xây dựng trong quá trình triển khai thực hiện dự án. Hình thức quản lý này thường coi trọng một số dạng hợp đồng khoán toàn bộ, riêng rẽ, hoặc hợp đồng xây dựng theo đơn giá mà trong mọi trường hợp các hợp đồng này tỏ ra có ưu thế hơn so với hợp đồng tổng thầu hoặc hợp đồng theo giá thành cộng thêm khoản thù lao. Ưu điểm của hình thức quản lý này là:

- Tận dụng mọi kỹ năng xây dựng ở tất cả các khâu mà không gây ra tranh chấp về quyền lợi giữa chủ đầu tư và nhà thiết kế;

- Các chi phí, tiến độ và toàn bộ công việc thi công, kể cả việc thay đổi sửa chữa trong khi thi công sẽ được xem xét, đánh giá một cách độc lập nên các quyết định thường có lợi cho chủ đầu tư;

- Tăng cường sự phối hợp chặt chẽ giữa thiết kế và chủ thầu xây dựng;

- Có thể rút ngắn thời gian thiết kế, thi công thông qua việc sử dụng kỹ thuật thi công phân đoạn;

- Tăng cường sự cạnh tranh giữa các nhà thầu, có lợi về kinh tế và đảm bảo hiệu quả cho chủ đầu tư.

Đối với nước ta hiện nay, việc quản lý xây dựng, thực hiện dự án đầu tư được chia thành 4 hình thức: 1) Chủ đầu tư trực tiếp quản lý thực hiện dự án; 2) Chủ nhiệm điều hành dự án; 3) Chìa khoá trao tay; 4) Tự thực hiện dự án.

### **1. Hình thức chủ đầu tư trực tiếp quản lý, thực hiện dự án**

Điều kiện để áp dụng hình thức này là:

- Chủ đầu tư phải có bộ máy quản lý đủ năng lực hoặc thành lập ban quản lý dự án để quản lý dự án;

- Chủ đầu tư hoặc ban quản lý dự án phải đăng ký hoạt động tại cơ quan có thẩm quyền.

Theo điều kiện này, nếu công trình đầu tư bằng nguồn vốn nhà nước (trừ nguồn vốn của doanh nghiệp nhà nước) thì phải có quyết định về hình thức đầu tư của người có thẩm quyền mới được thực hiện.

## **2. Hình thức chủ nhiệm điều hành dự án**

Hình thức này phải có các điều kiện sau:

- Chủ đầu tư không có điều kiện trực tiếp quản lý thực hiện dự án do vậy phải thuê tổ chức chuyên môn hoặc giao cho ban quản lý chuyên ngành làm nhiệm vụ điều hành dự án. Chủ đầu tư phải trình người có thẩm quyền quyết định đầu tư phê duyệt về tổ chức điều hành dự án.

- Chủ nhiệm điều hành dự án là một pháp nhân có năng lực và có đăng ký về tư vấn đầu tư và xây dựng.

- Chủ nhiệm điều hành dự án có trách nhiệm:

+ Trực tiếp ký và thanh toán hợp đồng nếu được chủ đầu tư giao hoặc giao dịch để chủ đầu tư ký kết hợp đồng và thanh toán hợp đồng với các tổ chức khảo sát, thiết kế, cung ứng vật tư, thiết bị, xây lắp và thanh toán hợp đồng với các nhà thầu dựa trên cơ sở xác nhận của chủ nhiệm điều hành dự án;

+ Chịu trách nhiệm thay mặt chủ đầu tư giám sát quản lý toàn bộ quá trình thực hiện dự án;

+ Chịu trách nhiệm trước chủ đầu tư và pháp luật về quản lý thực hiện dự án và đưa dự án vào khai thác, sử dụng.

## **3. Hình thức chìa khoá trao tay**

Điều kiện thực hiện hình thức này là:

- Chủ đầu tư được phép đấu thầu thực hiện tổng thầu từ khảo sát, thiết kế, mua sắm vật tư, thiết bị, xây lắp đến khi bàn giao công trình, đưa công trình vào khai thác, sử dụng. Tổng thầu có thể giao thầu lại một phần công việc nào đó cho nhà thầu phụ, nghiêm cấm mọi trường hợp bán lại hợp đồng và kết quả đấu thầu.

- Chỉ áp dụng cho dự án nhóm C. Các trường hợp khác phải được phép của Thủ tướng Chính phủ.

- Chủ đầu tư chịu trách nhiệm về tổ chức nghiệm thu và nhận bàn giao khi công trình hoàn thành đưa vào sử dụng.

#### **4. Hình thức tự thực hiện dự án**

Hình thức này chỉ áp dụng cho các công trình sử dụng vốn hợp pháp của chính chủ đầu tư (vốn tự có, vốn vay, vốn huy động từ nguồn khác). Đồng thời, chủ đầu tư phải có năng lực hoạt động sản xuất kinh doanh phù hợp với yêu cầu của dự án. Chủ đầu tư phải tổ chức giám sát chặt chẽ và chịu trách nhiệm trước pháp luật về chất lượng sản phẩm và công trình.

#### **@ Nội dung quản lý đầu tư**

Tuy việc quản lý đầu tư có khác nhau về hình thức song đều tập trung vào các nội dung sau:

- Quản lý về kỹ thuật và chất lượng công trình;
- Quản lý về khối lượng;
- Quản lý về giá cả.

#### **1.2.2. Đặc điểm của Dự án đầu tư XDCC và quản lý XDCC tác động đến kiểm toán hoạt động chương trình, dự án**

Là một trường hợp khá điển hình của đối tượng kiểm toán hoạt động, kiểm toán hoạt động chương trình, dự án đầu tư cũng phải tuân theo những đặc trưng chung của kiểm toán hoạt động, đồng thời cũng có những đặc thù riêng cần phải quán triệt thì mới có hiệu quả tốt do đặc thù của dự án đầu tư và quản lý đầu tư XDCC chi phối:

*- Một là: XDCC là lĩnh vực đặc biệt phức tạp, sản phẩm XDCC là những công trình, HMCT đơn chiếc có thiết kế và dự toán riêng, phương pháp thi công riêng và đặc điểm thi công cũng khác nhau.*

Các công trình XDCC dù là công trình gì, ở lĩnh vực nào cũng đều có thiết kế kỹ thuật và bản vẽ thi công riêng. Các công trình XDCC luôn gắn với một địa điểm và khu vực nhất định. Vì vậy, đơn giá áp dụng cho từng công trình cũng khác nhau, chính từ đó, các công trình luôn có dự toán riêng. Mặt khác, sản phẩm

xây dựng thường được xác định về giá cả thanh toán và đối tượng bán trước khi có sản phẩm, đồng thời được tiêu thụ tại chỗ. Các đặc điểm này đòi hỏi việc thẩm định tính kinh tế, hiệu lực và hiệu quả của chương trình, dự án tuy có thể sử dụng các phương pháp tương tự nhau nhưng lại phải tính toán cho từng dự án cá biệt. Quá trình kiểm toán luôn được tiến hành riêng biệt, độc lập cho từng công trình, HMCT với những quy định đặc thù riêng có về thiết kế, dự toán, địa điểm, đơn giá cũng như các tác động khác về môi trường, sinh thái v.v...Việc nghiên cứu, đánh giá các trường hợp điển hình có thể áp dụng đối với những HMCT, bộ phận dự án quan trọng nhất và cũng có thể nghiên cứu điển hình để áp dụng cho các dự án cùng loại hình, hoặc cùng tính chất. Mặt khác, công việc kiểm toán luôn đi từ thiết kế, dự toán đến hiện trường và sản phẩm cuối cùng của dự án.

Do lĩnh vực đầu tư - dự án rất phức tạp, loại hình công trình, dự án đa dạng nên trên thực tế thì không có một chuẩn mực tuyệt đối nào để đánh giá một dự án có kinh tế hay không. Tuy nhiên có những tiêu chí để dựa vào đó để đánh giá một dự án là không kinh tế, không hiệu quả. Chẳng hạn, đối với việc đánh giá một dự án xây dựng nhà, độ lớn của ngôi nhà như thế nào chỉ có thể đánh giá được khi dựa vào các yêu cầu cụ thể của người sử dụng. Một ngôi nhà đối với người sử dụng này là vừa hoặc quá rộng nhưng với người sử dụng khác có những nhiệm vụ khác, có nhiều nhân viên hơn hoặc có số lượng đối tác giao dịch nhiều thì có thể lại rất nhỏ. Về phương diện thẩm mỹ, kiến trúc của ngôi nhà cũng tương tự như vậy. Khi xây dựng trụ sở cho các cơ quan của Chính phủ thì yêu cầu về diện tích và trang thiết bị cho các phòng làm việc và đón tiếp khách phải khác so với các yêu cầu xây dựng một trụ sở bình thường.

***- Hai là: Xây dựng cơ bản là một lĩnh vực rất dễ thất thoát, lãng phí và tham nhũng, nhất là đối với các chương trình, dự án được tài trợ bằng nguồn vốn từ ngân sách nhà nước.***

Tham nhũng (theo tiếng Latinh có nghĩa là: làm huỷ hoại, làm hư đốn, tiêu diệt, làm tàn lụi) là một khái niệm đặc trưng để miêu tả các hiện tượng từ việc ăn hối lộ của công chức, cán bộ; lạm dụng quyền lực cho đến sự suy đồi về đạo đức,



lỗi sống. Trong lĩnh vực quản lý nhà nước, tham nhũng được hiểu là một hành động vượt ra ngoài các quy định, gian lận và làm thiệt hại cho Nhà nước.

Phân cơ bản của khái niệm "tham nhũng" được hiểu là sự mua chuộc cán bộ, đây là hiện tượng đã có từ hàng ngàn năm nay và đã từng được nhắc đến trong kinh thánh: "Hối lộ làm mờ mắt các nhà thông thái và đổi trắng thay đen".

Tham nhũng không chỉ "huỷ hoại" trật tự của hoạt động kinh tế của nhà nước, mà chủ yếu còn ngăn cản hoạt động kinh tế nhà nước thông qua giá cả của hàng hoá, sản phẩm; giá dự toán của công trình, IIMCT.. bị đẩy lên quá cao, đặc biệt là trong lĩnh vực đầu tư, dự án. Trong thực tế, rất dễ xảy ra các hành vi gian lận, hối lộ, lừa đảo để "phong toả" đối thủ cạnh tranh nhằm chiếm được các lợi thế trong cạnh tranh để chiếm độc quyền và mưu lợi cho bản thân. Các cuộc tiến công của căn bệnh tham nhũng thường nhằm mục đích gây ảnh hưởng, sức ép đối với cơ quan quản lý, chủ đầu tư để:

- Gian lận trong các quyết định;
- Chấp nhận những hành động bất hợp pháp (ví dụ sử đổi các hồ sơ dự thầu, tiêu chuẩn xét thầu đã nộp, đã phê duyệt...);
- "Moi" được các thông tin chính xác trong nội bộ của cơ quan nhà nước và ngăn cản không cho các đối thủ cạnh tranh nhận được các thông tin cần thiết trên nhằm có được lợi thế gần như tuyệt đối trong cạnh tranh, trong đấu thầu...

Các yếu kém của cơ quan quản lý, của chủ đầu tư có thể trở thành mối đe doạ đối với tính kinh tế và hiệu quả của các dự án xây dựng. Các thiếu sót và yếu kém về tổ chức liên quan đến hệ thống kiểm soát nội bộ (ví dụ: quá thiếu nhân sự; quá tải trong cơ quan; thiếu các cơ chế giám sát thích hợp; công việc được giao phó cho một người, hoặc một nhóm người quyền quyết định quá lớn nhưng thiếu các cơ cấu kiểm soát của các hội đồng; thiếu sự minh bạch; những cơ chế giải quyết công việc không rõ ràng, có sự rắc rối một cách không cần thiết...) là một trong các nguyên nhân cơ bản dễ dẫn đến hiện tượng tham nhũng.

Một đặc trưng nổi bật về sở hữu vốn đối với vốn từ ngân sách nhà nước dùng vào đầu tư XDCCB là phải tuân thủ nghiêm ngặt về trình tự đầu tư, xét duyệt, thẩm định, cấp phát, thanh toán... và có liên quan đến rất nhiều bên, nhiều cơ quan

quản lý. Đồng thời, quá trình này càng thêm phức tạp và khó kiểm soát vì các vấn đề tiêu cực, tham nhũng xét đến cùng luôn đem lại lợi ích cho những cá nhân. tổ chức tham gia quản lý chương trình, dự án nhưng lại có hại cho Nhà nước, cho người dân. Như trong phần 1.1.1.2 . đã nói, giữa tiêu chí *tính tuân thủ* và tiêu chí *tính hiệu quả* có mối quan hệ chặt chẽ với nhau. điều này càng đúng đối với kiểm toán hoạt động trong lĩnh vực chương trình, dự án đầu tư. Việc vi phạm các quy định trong quy chế quản lý đầu tư XDCB, trong quy chế đấu thầu là những nguyên nhân *trực tiếp và chủ yếu* vi phạm tính hiệu quả của các chương trình, dự án đầu tư và xem xét việc tuân thủ các quy định này cũng là một trong các nội dung trọng điểm của kiểm toán hoạt động đầu tư dự án. Quá trình kiểm toán, các KTV không chỉ đơn thuần kiểm tra, xem xét các báo cáo, tài liệu của các bên có liên quan mà còn phải thẩm định độ tin cậy và tính tuân thủ của các tài liệu này. Đồng thời, các vấn đề còn phải được chứng minh bằng thực tế trên công trường và chất lượng của sản phẩm xây dựng. Để làm được điều này, các KTV không chỉ đòi hỏi phải có trình độ chuyên môn cao về tài chính, kế toán mà còn phải có kiến thức, kinh nghiệm về XDCB, am hiểu sâu sắc lĩnh vực đầu tư, dự án và nắm chắc các quy định có liên quan đến các bên tham gia quản lý và thực hiện đầu tư cũng như phải hiểu rõ, nhận dạng đúng các hiện tượng tiêu cực, tham nhũng phổ biến thường xảy ra trong lĩnh vực đặc biệt phức tạp này. Kinh nghiệm thế giới đều cho thấy, các KTV tham gia kiểm toán hoạt động lĩnh vực đầu tư - dự án thường là các kỹ sư xây dựng và có thực tiễn nghề nghiệp nhất định.

***- Ba là: Đặc thù của quá trình đầu tư và quản lý đầu tư XDCB chi phối đến nội dung, phạm vi và trình tự kiểm toán hoạt động.***

Từ những đặc điểm về quá trình đầu tư XDCB và quản lý đầu tư XDCB đã phân tích ở phần trên, có thể thấy những tác động đến kiểm toán hoạt động chương trình, dự án đầu tư là:

+ Về nội dung kiểm toán: Việc kiểm tra, xem xét, đánh giá tính kinh tế, hiệu lực và hiệu quả của chương trình, dự án đầu tư có nội dung rất rộng, liên quan đến việc quản lý kỹ thuật, chất lượng công trình, khối lượng và giá cả của công trình, HMCT hoàn thành.

+ Về phạm vi kiểm toán: Việc xác định phạm vi thu thập, đánh giá các bằng chứng kiểm toán không chỉ liên quan trực tiếp đến chủ đầu tư mà còn có liên quan đến các đơn vị tư vấn thiết kế, giám sát; các cơ quan quản lý, các nhà thầu xây dựng...

+ Về trình tự kiểm toán: Đặc thù về quản lý đầu tư và quy trình đầu tư có tác động đến các giai đoạn của quá trình kiểm toán.

- Trong khâu lập kế hoạch kiểm toán, các KTV phải có sự am hiểu về từng kiểu quản lý và đặc trưng của từng kiểu quản lý đối với chương trình, dự án cụ thể nhằm nghiên cứu và đánh giá các vấn đề rủi ro và trọng yếu trong từng cuộc kiểm toán. Đồng thời, KTV cũng phải biết trình tự tiến hành và các thủ tục cần thiết cho từng giai đoạn đầu tư, từng công việc ở mỗi kiểu quản lý, làm cơ sở để dự kiến về nhân sự, chi phí và thời gian kiểm toán cần thiết, yêu cầu phải lựa chọn các KTV có đủ trình độ và kinh nghiệm, am hiểu từng kiểu quản lý đầu tư đối với từng chương trình, dự án.

- Trong khâu thực hành kiểm toán: KTV phải nắm vững các quy định có liên quan đến từng kiểu quản lý cụ thể, việc phê duyệt, trình tự thực hiện và những tồn tại, yếu kém thường xảy ra đối với mỗi kiểu quản lý để áp dụng phù hợp các phương pháp và kỹ thuật kiểm toán nhằm thu thập và đánh giá các bằng chứng thích hợp cho mỗi mục tiêu kiểm toán cá biệt cũng như mục đích chung của cuộc kiểm toán hoạt động.

- Các kết luận, kiến nghị kiểm toán cũng phải phù hợp với quy trình đầu tư và kiểu quản lý đầu tư, đặc biệt là việc đánh giá sự phù hợp của việc lựa chọn kiểu quản lý đầu tư của chủ đầu tư, tính kinh tế, hiệu lực và hiệu quả của từng dự án cụ thể cũng như các kiến nghị cải tiến hệ thống kiểm soát nội bộ đối với chủ đầu tư, ban quản lý dự án...

### **1.3 Các tiêu chí thẩm định tính kinh tế, hiệu lực và hiệu quả của chương trình, dự án đầu tư.**

#### **1.3.1. Xác định các yếu tố cơ sở để phân tích, đánh giá tài chính dự án đầu tư**

### ***1.3.1.1. Khái quát***

Phân tích, đánh giá tài chính các dự án đầu tư trước hết phải đưa vào các báo cáo tài chính có phù hợp với yêu cầu của nhiệm vụ đặt ra. Các báo cáo này là khâu tổng hợp và phản ánh tất cả sự biến đổi các yếu tố kinh tế kỹ thuật của dự án trong quá trình hình thành và vận hành dưới dạng các khoản thu và chi.

Kết quả của việc lập một báo cáo tài chính như vậy cho ta một dòng cân đối thu chi phản ảnh lượng tiền tệ có ở mỗi thời điểm trong toàn bộ thời gian hoạt động của dự án. Như vậy, các báo cáo tài chính của dự án phản ảnh kết quả tài chính của dự án tại mỗi thời điểm (gọi là dòng tiền) trong quá trình thực hiện và vận hành dự án.

Xem xét báo cáo tài chính dưới dạng dòng tiền cho ta nhìn nhận một cách dễ dàng tình trạng tài chính của dự án nói chung kết quả cũng như xu hướng biến động của nó.

Lập báo cáo tài chính bao gồm nhiều công việc có liên quan mật thiết với nhau. Chúng ta lần lượt xem xét các công việc trong quá trình hình thành báo cáo tài chính của dự án dưới đây.

### ***1.3.1.2. Lập kế hoạch đầu tư***

Kế hoạch đầu tư là danh mục các khoản chi phí cần thiết cho việc thực hiện dự án cho đến khi bắt đầu đi vào hoạt động. Nói khác đi, kế hoạch đầu tư là kế hoạch bỏ vốn theo thời gian của dự án. Các khoản chi nêu trong kế hoạch đầu tư cần được chi tiết hoá phù hợp với yêu cầu phân tích và đánh giá tài chính của dự án, chẳng hạn: tách biệt chi phí cho các công việc xây dựng, mua sắm các loại thiết bị, hàng hoá và dịch vụ sử dụng cho dự án, các khoản thuế và nghĩa vụ tài chính.

Kế hoạch đầu tư còn bao gồm cả các nguồn tài trợ và cũng cần phân biệt một cách rõ ràng theo cách thức tài trợ: Phần vốn góp, vốn vay, vốn trong nước, vốn ngoài nước.

Trên cơ sở nhu cầu vốn, tiến độ thực hiện các công việc đầu tư và cơ cấu nguồn vốn, lập tiến độ huy động vốn hàng năm đối với từng nguồn cụ thể. Tiến độ huy động vốn phải tính tới lượng tiền tệ thực cần huy động hàng năm trong

trường hợp có biến động giá cả hoặc lạm phát. Các kết quả xác định tiến độ bỏ vốn là cơ sở để tính toán các khoản chi phí tài chính (lãi vay trong thời gian xây dựng, các loại phí khác).

Kế hoạch đầu tư là cơ sở cho việc triển khai trên thực tế đồng thời là điều kiện đảm bảo hiệu quả của dự án. Kế hoạch đầu tư thay đổi sẽ dẫn tới sự thay đổi các chỉ tiêu tài chính mà trước hết là các khoản chi phí tài chính của dự án.

#### ***1.3.1.3. Lập kế hoạch hoạt động***

Kế hoạch hoạt động của dự án phản ánh một số nội dung sau:

- Mức huy động công suất (năng lực phục vụ hàng năm): Mức huy động công suất phụ thuộc vào các yếu tố:

- + Đặc điểm công nghệ, thiết bị (các yếu tố về kỹ thuật).
- + Tình hình tổ chức, quản lý vận hành.
- + Thị trường, nhu cầu phục vụ; đặc điểm về thời vụ.

Nói chung, mức huy động công suất tăng dần và có thể đạt được sự ổn định sau một thời gian nhất định.

- Kế hoạch sản xuất, khai thác, cung ứng dịch vụ: sản lượng, số lượng, chủng loại sản phẩm, dịch vụ tại mỗi thời điểm hoạt động. Tùy thuộc vào tình hình nhu cầu, thị trường, điều kiện tiêu thụ quyết định kế hoạch sản xuất, khai thác cụ thể.

- Kế hoạch phân phối, tiêu thụ sản phẩm: kế hoạch này cần được xác định rõ các yếu tố sau: lượng tiêu thụ, nơi và thời gian tiêu thụ cũng như mức giá cả tương ứng.

#### ***1.3.1.4. Kế hoạch khấu hao và xử lý các khoản thu hồi***

Về nguyên tắc, mọi khoản chi phí đầu tư cho dự án cần được thu hồi để hoàn vốn. Tuy nhiên, mỗi khoản chi phí có cách thức thu hồi riêng. Các chi phí tạo ra tài sản cố định của dự án được thu hồi dưới hình thức khấu hao, tức là khoản tiền khấu trừ hàng năm theo mức độ sử dụng (hao mòn) của tài sản.

Mức khấu hao hàng năm được xác định dựa vào giá trị tính khấu hao của tài sản và các chế độ khấu hao do Nhà nước (Quyết định số 166/1999/QĐ-BTC ngày 30/3/1999 của Bộ Tài chính, nay là 206/2003/QĐ-BTC ngày 12/12/2003

của Bộ Tài chính về chế độ quản lý, sử dụng và tính khấu hao tài sản cố định) quy định. Giá trị khấu hao được tính theo giá trị quyết toán tài sản khi đưa vào hoạt động (giá xây dựng hoặc mua sắm tài sản đó khi quyết toán). Do mỗi loại tài sản có chế độ khấu hao riêng nên giá tính khấu hao cũng tính riêng cho các loại hoặc nhóm tài sản. Trong phân tích đánh giá tài chính dự án thường chia tài sản khấu hao thành các loại sau:

- Nhà xưởng, vật kiến trúc (tính theo giá trị xây dựng).
- Máy móc thiết bị (trong đó có thể tách biệt theo từng nhóm riêng như: thiết bị công nghệ, thiết bị phụ trợ, thiết bị vận tải, các thiết bị khác).

Ngoài các tài sản cần tính khấu hao, các chi phí để hình thành dự án còn một số khoản cần phải thu hồi khác. Các khoản chi phí này không trực tiếp tạo thành các tài sản cố định như đã nói trên. Các chi phí này thuộc khoản chi phí trước vận hành (như đã nêu trong phân chi phí đầu tư). Khoản thu hồi này hàng năm được gọi là khoản khấu trừ dần. Thông thường, người ta khấu trừ đều trong một số năm đầu tiên khi dự án đi vào hoạt động.

Khấu hao là một tác nghiệp tài chính rất nhạy cảm và có ảnh hưởng nhiều đến tình trạng tài chính của dự án. Trong trường hợp sử dụng vốn vay thì khấu hao là nguồn chủ yếu để trả nợ, vì vậy, việc khấu hao nhanh hay chậm (tỷ lệ khấu hao cao hay thấp) có ảnh hưởng quyết định đến tình trạng tài chính nói chung và khả năng trả nợ của dự án.

Liên quan đến vấn đề thu hồi chi phí, trong phân tích, đánh giá tài chính dự án còn phải xem xét tới một số vấn đề khác là các chi phí lịch sử và giá trị còn lại.

Một vấn đề tương tự khi xem xét dự án tại thời điểm kết thúc khi các tài sản của dự án chưa hao mòn hoàn toàn, tức là có một giá trị còn lại.

#### ***1.3.1.5. Kế hoạch trả nợ***

Một trong những tác nghiệp quan trọng trong phân tích, đánh giá tài chính dự án là xác định kế hoạch trả nợ. Tương tự kế hoạch khấu hao, kế hoạch trả nợ rất nhạy cảm với tình trạng tài chính của dự án, đặc biệt là khả năng cân đối trả nợ.

Kế hoạch trả nợ được xây dựng trên cơ sở kế hoạch vay nợ và các điều kiện tài trợ của từng nguồn vay.

Kế hoạch trả nợ dựa trên các phương thức thanh toán của các nhà tài trợ (Ngân hàng, Quỹ) áp dụng đối với khoản vay, trong đó bao gồm các yếu tố cơ bản sau:

- Định kỳ thanh toán (thời gian ân hạn, thời gian trả nợ, thời gian của một kỳ thanh toán).

- Cách thức trả nợ gốc (trả đều, trả không đều).

Nói chung, thời gian trả nợ càng dài thì càng có lợi cho người vay; số kỳ trả nợ càng nhiều thì tổng số tiền trả lãi càng ít và nếu phương án trả nợ phù hợp với khả năng của nguồn trả nợ thì càng tốt.

### **1.3.2. Các chỉ tiêu đánh giá tài chính dự án đầu tư**

#### ***1.3.2.1. Khái niệm về dòng tiền***

Phân tích tài chính dự án quan tâm tới lượng tiền tệ đi vào và đi ra từ dự án gọi là các dòng tiền của dự án. Đảm bảo cân đối các dòng tiền (dòng vào và dòng ra) là mục tiêu quan trọng của phân tích tài chính dự án.

Kết cấu của Bảng báo cáo tài chính bao giờ cũng gồm hai phần:

- Các khoản thu: Bao gồm doanh thu, mức thay đổi của tài khoản thu, giá trị còn lại. Tổng của các khoản này tạo thành *dòng tiền vào* (ngân lưu vào).

- Các khoản chi: Bao gồm toàn bộ các chi phí trong quá trình thực hiện đầu tư và hoạt động của dự án. Tổng của các khoản này tạo thành *dòng tiền ra* (ngân lưu ra).

Chênh lệch giữa dòng tiền vào và dòng tiền ra gọi là *dòng tiền cân đối* (dòng tiền ròng).

Giá trị tiền tệ ở mỗi thời điểm trong thời gian hoạt động của dự án tạo thành *biên dạng dòng tiền* của dự án. Trong phân tích tài chính, biên dạng này phản ánh tình trạng tài chính của dự án.

#### ***1.3.2.2. Hiện tại hoá các giá trị theo thời gian***

Phân tích đánh giá tài chính của dự án có liên quan mật thiết với một vấn đề là hiện tại hoá các giá trị theo thời gian, vì vậy trước khi nói tới các tiêu chuẩn đánh giá dự án, chúng ta hãy xem xét vấn đề này.

Một trong các đặc trưng cơ bản của hoạt động đầu tư là các lợi ích và chi phí phát sinh ở các giai đoạn khác nhau. Nhưng giá trị đồng tiền ở các thời điểm khác nhau không như nhau, vì vậy cần đến một phương pháp quy đổi các giá trị đồng tiền ở các thời điểm khác nhau về cùng một thời điểm để xem xét và đánh giá. Điều đó chẳng những cho phép xem xét đánh giá dự án mà tạo điều kiện để so sánh lựa chọn các dự án. Kỹ thuật chuyển đổi giá trị tiền tệ tại các thời điểm khác nhau về thời điểm hiện tại gọi là hiện tại hoá.

Về nguyên tắc, có thể quy đổi giá trị tiền tệ tại một thời điểm về bất kỳ một thời điểm nào. Phương pháp quy đổi như sau:

Giá trị tương lai ( $V_t$ ) của một lượng tiền hiện tại ( $V_0$ ) được xác định như sau:

$$V_t = V_0(1+r)^t$$

Giá trị hiện tại ( $V_0$ ) của một lượng tiền tương lai ( $V_t$ ) được xác định theo công thức sau:

$$V_0 = \frac{V_t}{(1+r)^t}$$

Trong đó:  $V_0$ : Giá trị hiện tại

$V_t$ : Giá trị tại thời điểm t.

r: Suất chiết khấu;  $1/(1+r)^t$  gọi là hệ số chiết khấu.

t: Thứ tự thời gian tính từ thời điểm hiện tại.

Như vậy, giá trị hiện tại của một thời điểm nào đó sẽ phụ thuộc vào hai yếu tố: khoảng thời gian tính đến thời điểm hiện tại (t) và suất chiết khấu (r).

Nếu suất chiết khấu không thay đổi trong suốt thời gian tồn tại dự án thì có thể xác định giá trị hiện tại của một dãy các giá trị tương lai theo công thức:

$$PV = \sum_{t=0}^n \frac{V_t}{(1+r)^t}$$



Hiện tại hoá là kỹ thuật hết sức cơ bản và thông dụng trong phân tích và thẩm định dự án. Nó sẽ được vận dụng trong tất cả các tiêu chuẩn đánh giá dự án trình bày trong phần tiếp theo của chương này.

### 1.3.2.3. Các chỉ tiêu phân tích tài chính dự án

#### 1.3.2.3.1. Giá trị hiện tại ròng

Thu nhập còn lại sau khi đã trừ đi các chi phí gọi là thu nhập ròng (thuần). Giá trị hiện tại của thu nhập ròng gọi là NPV.

Mục đích của việc tính hiện giá thu nhập ròng của một dự án là để xác định xem việc sử dụng các nguồn lực (vốn) theo dự án đó có mang lại lợi ích lớn hơn các nguồn lực đã sử dụng không? Với ý nghĩa này, NPV được xem là tiêu chuẩn quan trọng nhất để đánh giá dự án. NPV được xác định theo công thức sau:

$$NPV = \sum_{t=0}^n \frac{(B_t - C_t)}{(1+r)^t}$$

Trong đó:  $B_t$ : Thu nhập của dự án năm t.

$C_t$ : Chi phí của dự án năm t.

n: Thời đoạn phân tích dự án.

r: Suất chiết khấu áp dụng cho dự án.

Đánh giá dự án theo tiêu chuẩn này tuân thủ một số nguyên tắc sau:

a/ Chỉ chấp nhận các dự án có  $NPV > 0$  với suất chiết khấu bằng chi phí cơ hội của vốn

Thí dụ:

Các dự án	PV (triệu USD)	
	Đầu tư	NPV
A	1	+ 0,07
B	5	- 0,05
C	2	+ 0,01
D	3	- 0,025

Trong các cơ hội nêu trên, theo tiêu chuẩn NPV thì dự án A và dự án C là có thể chấp nhận được (khả thi) vì có  $NPV > 0$ .

b/ Trong giới hạn của ngân sách, trong số các dự án có thể chấp nhận được cần chọn những dự án cho tổng NPV max.

Giả sử có các cơ hội đầu tư như bảng sau:

Các dự án	PV (triệu USD)	
	Đầu tư	NPV
A	1	+ 0,060
B	3	+ 0,400
C	2	+ 0,150
D	2	+ 0,225

Với hạn chế ngân sách là 4 triệu USD có thể có các kết hợp sau:

Phương án kết hợp	Ngân sách (triệu USD)	Tổng NPV (triệu USD)
A + B	4	+ 0,460
A + C	3	+ 0,210
A + D	3	+ 0,285
D + C	4	+ 0,375

Trong các phương án kết hợp nêu trên, rõ ràng lựa chọn kết hợp A + B là có hiệu quả nhất.

c/ Nếu các dự án loại trừ lẫn nhau (thực hiện dự án này sẽ không thực hiện các dự án khác) thì cần phải chọn dự án có NPV max.

Giả sử các dự án trong thí dụ nêu trên chỉ có thể chọn một trong bốn dự án (loại trừ các dự án khác) thì cần phải chọn dự án B là dự án có NPV lớn nhất. Cần chú ý rằng, tiêu chuẩn max NPV để lựa chọn các dự án có thể thay thế lẫn nhau không thể áp dụng một cách máy móc cho các dự án có thời hạn khác nhau. Trong trường hợp này cần có các biện pháp điều chỉnh thích hợp nhằm đưa các dự án về dạng có tuổi thọ như nhau hoặc tương đương.

#### 1.3.2.3.2. Tỷ số lợi ích - chi phí (R)

Tỷ số lợi ích - chi phí được tính bằng tỷ số giá trị hiện tại thu nhập và giá trị hiện tại của các chi phí của dự án với suất chiết khấu bằng chi phí cơ hội của vốn. Tỷ số R được tính theo công thức sau:

$$R = \frac{\sum_{t=0}^n \frac{B_t}{(1+r)^t}}{\sum_{t=0}^n \frac{C_t}{(1+r)^t}} \quad (8)$$

Trong đó:  $B_t$ : Thu nhập của dự án năm t.

$C_t$ : Chi phí cho dự án năm t

Các ký hiệu khác như trên.

Chỉ tiêu này thường được sử dụng để xếp hạng các dự án: Các dự án có R lớn nhất sẽ được chọn.

Tuy nhiên, sử dụng tiêu chuẩn này sẽ dẫn tới sai lầm nếu như các dự án có quy mô khác nhau. Thí dụ so sánh các dự án nêu ra ở bảng sau:

Đơn vị tính: triệu USD

Khoản mục	Các dự án		
	A	B	C
PV lợi ích	1,3	9,4	2,1
PV chi phí	1,0	8,0	1,5
NPV	0,3	1,4	0,6

Nếu xếp hạng theo tiêu chuẩn R thì dự án C sẽ được chọn nhưng dự án C lại có NPV thấp hơn dự án A. Do đó, nếu chọn dự án C trong trường hợp này sẽ là sai lầm.

#### 1.3.2.3.3. Tỷ suất sinh lợi nội bộ (IRR)

Suất sinh lợi nội bộ (IRR) là suất chiết khấu mà với suất này giá trị hiện tại ròng của dự án bằng 0, được tính từ hệ thức sau:

$$NPV = \sum_{t=0}^n \frac{(B_t - C_t)}{(1+IRR)^t} = 0 \quad (9)$$

Trong đó: Các ký hiệu như các công thức trên; IRR được coi như ẩn số phải tìm.

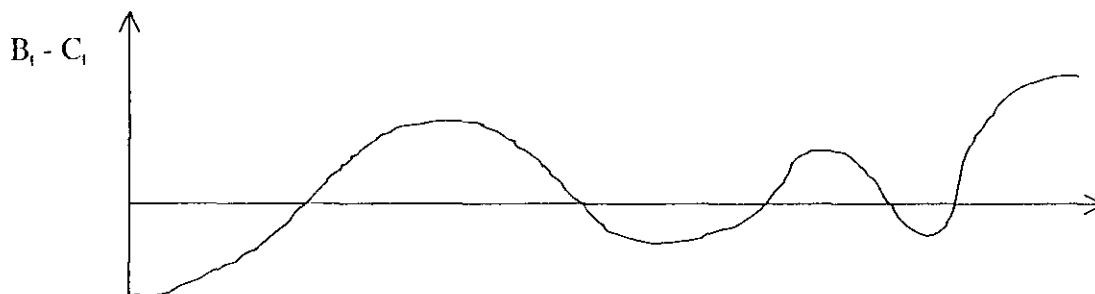
IRR phản ánh mức sinh lãi của dự án sau khi đã hoàn vốn.

Ví dụ: Dự án có mức chi phí tư bản là 100 năm, sau một năm hoạt động có thu nhập là 130, chi phí hoạt động là 20 thì hiệu quả hoạt động của dự án năm 0 là - 100; năm 1 là 110 như vậy,  $IRR = 10\%$ . Quả thực:

$$NPV = -100/(1 + 0,1)^0 + (130 - 20)/(1 + 0,1)^1 = -100 + 110/1,1 = 0$$

Sử dụng tiêu chuẩn IRR có ưu điểm là có được tính toán chỉ dựa vào các số liệu của dự án mà không cần số liệu về chi phí cơ hội của vốn (suất chiết khấu). Tuy nhiên, tiêu chuẩn này có một số nhược điểm sau:

a/ Không xác định được một suất sinh lợi nội bộ trong trường hợp biến dạng của dòng tiền thay đổi nhiều lần từ (-) sang (+) hoặc từ (+) sang (-) vì có rất nhiều lời giải khi tính toán IRR. Trường hợp này như minh họa dưới đây.



Thí dụ: Dự án đầu tư năm đầu là 100, lợi ích ròng năm 1 là 300 và chi phí năm 2 là 200. Xác định IRR được 2 lời giải như sau:  $IRR_1=0\%$  và  $IRR_2=100\%$ , ta có thể kiểm nghiệm kết quả này như sau:

*Trường hợp 1:  $IRR_1=0\%$*

$$NPV_1 = -100/(1 + 0)^0 + 300/(1 + 0)^1 - 200/(1 + 0)^2 = -100 + 300 - 200 = 0$$

*Trường hợp 2:  $IRR_2=100\%$*

$$NPV_2 = -100/(1 + 1)^0 + 300/(1 + 1)^1 - 200/(1 + 1)^2 = -100 + 150 - 50 = 0$$

b/ Sử dụng tiêu chuẩn IRR để lựa chọn dự án sẽ dẫn tới sai lầm khi các dự án là những giải pháp thay thế nhau nhưng có quy mô khác nhau.

+ Đối với dự án thay thế nhau nhưng có quy mô khác nhau:

Thí dụ: có 2 dự án A và B thay thế nhau, có dòng tiền thuần như sau:

Dự án	0	1	2	3	4
A	-1.000	+300	+300	+300	+300
B	-5.000	+1.000	+1.000	+1.000	+1.000

Giả sử thời gian tồn tại của dự án *kéo dài vô tận* thì:

$$IRR(a) = 30\% \quad (= 300/1.000);$$

$$IRR(b) = 20\% \quad (= 1.000/5.000)$$

Và nếu tính NPV với chiết khấu 10% sẽ có:

$$NPV(a) = 300/r - 1.000 = 300/0,1 - 1.000 = 2.000;$$

$$NPV(b) = 1.000/r - 5.000 = 1.000/0,1 - 5.000 = 5.000.$$

Như vậy,  $IRR(a) > IRR(b)$  nhưng  $NPV(a) < NPV(b)$ .

+ Đối với dự án thay thế lẫn nhau nhưng *thời gian tồn tại khác nhau*:

Thí dụ: có 2 dự án A và B thay thế cho nhau có các điều kiện như sau:

	A	B
Đầu tư ban đầu	100 (năm 0)	1.000 (năm 0)
Lợi ích	3.200 (năm 5)	5.200 (năm 10)

Nếu  $r = 8\%$ , khi đó:

$$NPV(a) = -1.000 + 3.200/(1,08)^5 = 1.178;$$

$$NPV(b) = -1.000 + 5.200/(1,08)^{10} = 1.409.$$

$$IRR(a) = 26,2\%; IRR(b) = 17,9\%.$$

Như vậy,  $NPV(a) < NPV(b)$  nhưng  $IRR(a) > IRR(b)$ .

Trong trường hợp này, theo tiêu chuẩn IRR sẽ chọn dự án A là dự án có NPV nhỏ hơn. Điều đó là không đúng.

+ Các dự án thay thế lẫn nhau nhưng *đầu tư vào thời điểm khác nhau*:

Thí dụ: Có 2 loại dự án A và B có các điều kiện sau:

	A	B
Đầu tư ban đầu	1.000 (năm 0)	1.000 (năm 5)
Lợi ích	1.500 (năm 1)	1.600 (năm 6)

Với  $r = 8\%$ , khi đó:

$$NPV(a) = -1.000/(1,08)^0 + 1.500/(1,08)^1 = 388,88;$$

$$NPV(b) = -1.000/(1,08)^5 + 1.600/(1,08)^6 = 327,36.$$

$$IRR(a) = 50\%; IRR(b) = 60\%.$$

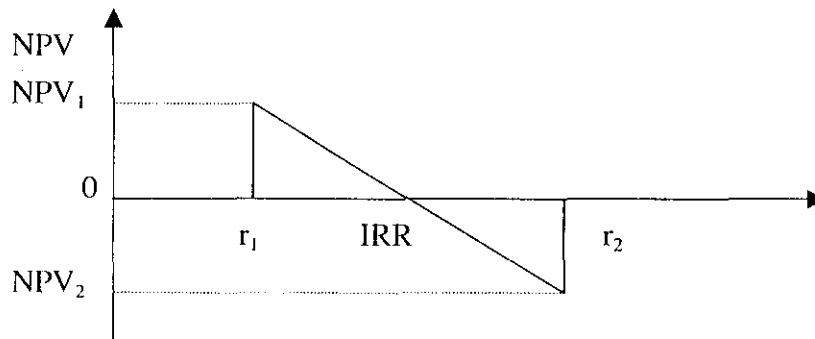
Như vậy,  $NPV(a) > NPV(b)$  nhưng  $IRR(a) < IRR(b)$ .

Trong các trường hợp này, nếu dùng tiêu chuẩn IRR sẽ chọn dự án B là dự án có NPV nhỏ hơn. Điều đó là mâu thuẫn với các chỉ tiêu đã xác định trên.

Tính toán xác định IRR theo công thức (9) tương đối phức tạp trong điều kiện không sử dụng máy vi tính. Để đơn giản, có thể xác định IRR theo phương pháp gần đúng sau:

$$IRR = r_1 + \frac{NPV_1(r_2 - r_1)}{(NPV_1 - NPV_2)}$$

Cách xác định trên được dựa trên cơ sở công thức hình học như nêu trong hình dưới đây:



#### 1.3.3.4. Thời gian hoàn vốn - $T_{th}$

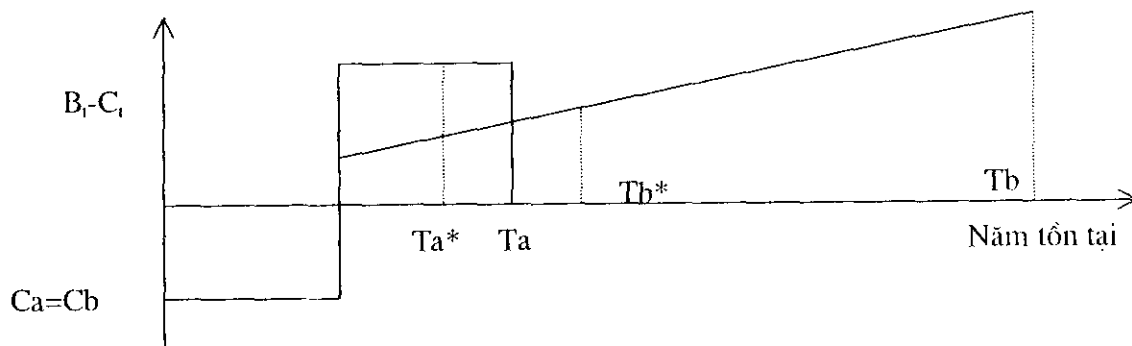
Thời gian hoàn vốn là chỉ tiêu sử dụng khá rộng rãi trong quyết định đầu tư, đặc biệt là các dự án đầu tư kinh doanh có tính rủi ro cao.

Thời gian hoàn vốn ( $T_{th}$ ) được xác định từ biểu thức sau:

$$NPV = \sum_{t=0}^{T_{th}} \frac{(B_t - C_t)}{(1+r)^t} = 0 \quad (10)$$

Thời gian thu hồi vốn  $T_{th}$  là khoảng thời gian từ khi bắt đầu thực hiện đầu tư đến năm T thoả mãn biểu thức trên.

Nhược điểm cơ bản của chỉ tiêu này là trong một số trường hợp nó loại bỏ các dự án có khả năng sinh lợi muộn như là các dự án đầu tư công cộng (cầu, đường,...). Có thể minh hoạ nhận xét trên qua thí dụ miêu tả ở hình sau:



Ta: Thời gian tồn tại của dự án A;

Tb: Thời gian tồn tại của dự án B;

T\*: Thời gian hoàn vốn của dự án.

#### 1.3.2.3.5. Mức (hệ số) đảm bảo trả nợ K:

Hệ số đảm bảo trả nợ (K) là tỷ số giữa nguồn đảm bảo trả nợ tại một thời điểm và số nợ đến hạn phải trả tại thời điểm đó. K được tính theo công thức sau:

$$K = \frac{\text{Nguồn trả nợ}}{\text{Nợ đến hạn}} = \frac{\text{Khấu hao} + \text{Lợi nhuận trả nợ}}{\text{Nợ đến hạn trả}}$$

Chỉ tiêu này phản ánh khả năng mức độ đảm bảo trả nợ từ các nguồn thu của dự án. Nói chung, vào các thời điểm trả nợ, hệ số  $K > 1$  được xem là đảm bảo khả năng trả nợ, dĩ nhiên hệ số này càng cao càng tốt.

Đây là chỉ tiêu các nhà cung cấp tín dụng cho dự án đặc biệt quan tâm và coi là tiêu chuẩn để chấp nhận cung cấp tín dụng cho dự án hay không. Mỗi người cung cấp tín dụng có tiêu chuẩn riêng cho mình và còn tùy thuộc vào đối tượng vay (chủ dự án) mà họ có các tiêu chuẩn thích hợp làm điều kiện cung cấp tín dụng cho dự án.

#### 1.3.2.4. Vấn đề lạm phát trong phân tích đánh giá dự án.

##### 1.3.2.4.1. Đặt vấn đề

Trên thực tế, việc lập và đánh giá dự án thường tính theo mặt bằng giá cả của một năm nào đó. Thực ra, giả thiết này đã làm sai lệch một cách đáng kể tình trạng thực của dự án và không ít trường hợp dẫn tới những sai lầm khi xem

xét, đánh giá dự án. Để xem xét vấn đề lạm phát trong phân tích đánh giá, chúng ta hãy thống nhất một số khái niệm xung quanh vấn đề này.

- Sự thay đổi giá cả tương đối là sự thay đổi giá của hàng hoá này so với hàng hoá khác. Sự thay đổi này do các yếu tố sản xuất như do thay đổi công nghệ sản xuất hoặc các chi phí nguyên vật liệu thay đổi,... Đây là sự thay đổi do thay đổi bản thân giá trị hàng hoá.

- Chỉ số thay đổi giá cả là tỷ số mức giá cả của cùng một loại hàng hoá ở các thời điểm khác nhau.

- Giá danh nghĩa: Giá bán của hàng hoá trên thị trường tại một thời điểm.

- Giá cố định: Giá bán của hàng hoá ở một thời điểm được chọn làm gốc so sánh. Giá cố định = giá danh nghĩa/ chỉ số lạm phát.

Cần phải chú ý rằng, lạm phát là vấn đề có tính chất vĩ mô do nhiều nguyên nhân khác nhau, vì vậy phân tích dự án coi lạm phát như một yếu tố khách quan, bản thân các dự án không thể khắc phục được. Vấn đề đặt ra là phải loại trừ ảnh hưởng của các yếu tố này như thế nào khi phân tích, đánh giá dự án.

#### *1.3.2.4.2. Tác động của lạm phát đến dự án*

##### *a) Tác động trực tiếp:*

+ *Đối với chi phí đầu tư:* Đối với các dự án thực hiện đầu tư trong một thời gian dài cần phải xác định nhu cầu tiền tệ trong tương lai cần cho việc thực hiện dự án. Lượng tiền này tùy thuộc vào mức độ lạm phát, nếu mức lạm phát càng cao thì nhu cầu tiền để thực hiện công việc trong tương lai càng cao so với lượng tính theo giá hiện thời.

Việc tăng lượng tiền do lạm phát khác với việc ước tính chi phí quá cao, nó là hiện tượng bình thường nhưng phải được tính tới khi xác định chi phí đầu tư và thanh toán các khoản nợ để đảm bảo nguồn tài chính cho dự án.

##### *+ Ảnh hưởng đến cân đối tiền mặt:*

Khi có lạm phát, phải tính lượng tiền mặt bổ sung đủ để cân đối về tài chính, lượng tiền sử dụng phải tăng lên.

Thí dụ: Tình hình tài chính của một dự án như sau:



Năm	0	1	2	3	4
Doanh thu thực	200	200	200	200	0
Nhu cầu tiền mặt thực	200	200	200	200	0
Chênh lệch số dư tiền mặt thực	-200	0	0	0	200
Chỉ số giá (lạm phát 50%)	1	1,5	2,25	3,375	5,03
Doanh thu	200	300	450	675	0
Nhu cầu tiền mặt	200	300	450	675	0
Chênh lệch số dư tiền mặt	-200	-100	-150	-225	675
<b>PV</b>	<b>-200</b>	<b>-66,7</b>	<b>-66,7</b>	<b>-66,7</b>	<b>133,3</b>

Giá trị hiện tại của tiền mặt trong điều kiện không có lạm phát:

$$NPV = -200 + 200/(1 + 0,5)^4 = -160,5$$

Giá trị hiện tại của tiền mặt trong điều kiện có lạm phát 50%:

$$NPV = -200 - 66,7 - 66,7 - 66,7 + 133,3 = -266,8$$

Rõ ràng rằng, lạm phát đã làm ảnh hưởng rất lớn tới lượng tiền mặt và do đó ảnh hưởng đến hiệu quả của dự án. Lạm phát càng tăng làm tăng nhu cầu tiền mặt và hiệu quả dự án càng thấp, nghĩa là trong điều kiện lạm phát càng giữ tiền càng bất lợi.

+ Ảnh hưởng tới khoản thu, phải trả:

Đây là các khoản có ảnh hưởng lớn đến cân đối tài chính của dự án. Trong điều kiện không có lạm phát thay đổi các khoản này cũng có ý nghĩa rất lớn. Nói chung, khoản phải thu tăng (bán chịu ngày càng nhiều) và khoản phải trả ngày càng giảm (mua chịu ngày càng ít) là không có lợi cho dự án. Trong điều kiện lạm phát, điều này trở nên bất lợi hơn.

Nếu: - Khoản phải thu = khoản phải trả thì lạm phát không ảnh hưởng gì.

- Khoản phải thu > khoản phải trả thì dự án bị tác động xấu của lạm phát.

Thí dụ: Khoản phải thu < khoản phải trả thì lạm phát có ảnh hưởng tới dự án:

Thí dụ: Đi vay 1.000 USD để mua gạo:

- Nếu giá gạo 1USD/ bao sẽ mua được 1.000 bao.

- Nếu giá gạo 2USD/ bao sẽ mua được 500 bao.

- Nếu giá gạo 0,5USD/ bao sẽ mua được 2.000 bao.

Như vậy, nếu mua chịu không phải trả tiền ngay 1.000 USD (1.000 bao tỷ lệ lạm phát 200% (tăng giá lên 2USD/bao) thì khi trả 1.000 USD thực chất chỉ trả có 500 bao gạo. Ngược lại, nếu tỷ lệ lạm phát 50% thì trả 1.000 USD tương đương với trả 2.000 bao gạo.

*b/ Tác động gián tiếp:*

+ *Tác động của lạm phát đến tiền lãi:*

Ảnh hưởng của lạm phát đến tiền lãi suất trước hết nó làm thay đổi lãi suất danh nghĩa.

Thí dụ: Nếu vay một khoản 1.000USD với lãi suất 5% thì sau một năm, tiền lãi phải trả là:  $1.000 \times 0,05 = 50$  USD.

Nếu lạm phát 10% thì giá trị thực của tiền lãi phải trả chỉ là:

$$50/(1 + 0,1) = 45,46 \text{ USD.}$$

tức là số tiền thực phải trả chỉ là:  $100 + 50/(1 + 0,1) = 954,54$  USD.

Để không phải bị thiệt thòi, người ta cho vay phải tăng lãi suất, cụ thể là:

- Tiền gốc: 1.000 USD; lạm phát 10%:  $1.000 \times 1,1 = 1.100$  USD.

- Tiền lãi:  $1.000 \times 0,05 = 50$  USD, nếu lạm phát 10% thì tiền lãi sẽ là:  $50 \times 1,1 = 55$  USD.

Tổng cộng số tiền cần phải thu về sau 1 năm trong điều kiện có lạm phát 10% là:  $1.100 + 55 = 1.155$  USD.

Như vậy, lãi suất danh nghĩa khi có lạm phát 10% sẽ là:

$$(1.155 - 1.000) \times 100/1.000 = 15,5\%.$$

Tổng quát lãi suất danh nghĩa  $i$  trong điều kiện lạm phát với mức  $g\%$  có thể xác định như sau:

$$i = r + R + (1 + r + R).g$$

Trong đó:  $r$ : lãi suất thực;

$R$ : tỷ lệ rủi ro (ở ví dụ trên  $R = 0$ ).

Với trường hợp trên:  $i = 0,05 + 0 + (1 + 0,05 + 0).0,1 = 0,155$  hay 15,5%.

+ *Tác động đến thuế:*

Thuế được tính theo lợi nhuận chịu thuế tức là khoản thu nhập sau khi đã trừ đi tiền lãi vay vốn. Nhưng trả lãi vay không tính theo mức lạm phát hàng năm

vì vậy phần thu nhập tính thuế (danh nghĩa) tăng lên và do đó thuế sẽ tăng dần lên và sau cùng sẽ ảnh hưởng tới ngân lưu của dự án.

Thí dụ: trong quá trình hoạt động của dự án duy trì một khoản vay 100USD với mức lãi suất 15,5%/năm.

a) Trong trường hợp không có lạm phát thì mức thuế nộp hàng năm như bảng sau:

Năm	1	2	3	4	Tổng số
Thu nhập gộp	500	500	500	500	
Trả lãi vay	155	155	155	155	
Thu nhập chưa thuế	345	345	345	345	
Thuế (20%)	69	69	69	69	276,0
<b>PV (10%)</b>	<b>69</b>	<b>62,7</b>	<b>57</b>	<b>51,8</b>	<b>240,6</b>

b) Trong trường hợp có lạm phát 10%:

Năm	1	2	3	4	Tổng số
Thu nhập gộp	500	550	605	665,5	
Trả lãi vay	155	155	155	155	
Thu nhập chưa thuế	345	395	450	510,5	
Thuế (20%)	69	79	90	102,1	340,1
<b>PV (10%)</b>	<b>69,0</b>	<b>71,8</b>	<b>74,7</b>	<b>76,7</b>	<b>291,9</b>

Như vậy, trong tình trạng có lạm phát doanh nghiệp phải nộp thuế cao hơn.

Cần chú ý rằng, nếu xem xét trên quan điểm tổng vốn thì vấn đề này không quan trọng vì không tính tới lãi suất vay và việc tăng hay giảm thuế thì cũng chỉ là sự chuyển giao từ nhà đầu tư sang Chính phủ hoặc ngược lại. Nếu xét trên quan điểm chủ đầu tư thì đây là vấn đề hệ trọng vì tình trạng lạm phát làm thay đổi dòng tiền và cuối cùng là NPV sẽ thay đổi.

Ảnh hưởng của lạm phát đến thuế ngoài cách thức thông qua các khoản thanh toán lãi vay còn thông qua khấu hao với cách thức tương tự. Khấu hao được hạch toán trên cơ sở chi phí lịch sử của các tài sản khấu hao vì vậy không chịu tác động của lạm phát. Trong khi đó, thuế được xác định trên thu nhập sau

khi đã trừ khấu hao vì vậy lạm phát sẽ làm tăng giá trị tính thuế và sau đó tăng thuế như đã nói ở trên.

+ Ảnh hưởng tồn kho và chi phí sản xuất:

Trong điều kiện lạm phát cùng một lượng hàng hoá nhưng thời điểm nhập và xuất khác nhau được hạch toán với giá trị khác nhau. Điều đó làm thay đổi thu nhập, thuế và các chỉ tiêu tài chính khác.

Thí dụ: Có báo cáo tài chính hoạt động của một dự án hạch toán tồn kho theo nguyên tắc FI-FO (first in - first out) như sau:

a) Trong điều kiện không có lạm phát:

Năm	0	1	2	3
Doanh thu	0	300	300	300
Nhập các yếu tố đầu vào	100	100	100	0
Xuất các yếu tố đầu vào	0	100	100	100
Thu nhập	0	200	200	200
Thuế (25%)	0	50	50	50

b) Trong điều kiện lạm phát 10%:

Năm	0	1	2	3
Doanh thu	0	330	363	399,3
Nhập các yếu tố đầu vào	100	110	121	0
Xuất các yếu tố đầu vào	0	100	110	121
Thu nhập	0	230	253	278,3
Thuế (25%)	0	57,5	63,25	69,6
Thuế (theo giá thực)	0	52,3	52,3	52,3

Như vậy, lạm phát đã tăng giá trị thực của thuế phải nộp.

#### 1.3.2.4.3. Xử lý lạm phát trong phân tích tài chính của dự án

Những vấn đề trình bày ở trên cho thấy lạm phát tác động đến tình hình tài chính của dự án theo nhiều mối quan hệ và theo nhiều hướng khác nhau. Để xây dựng bản báo cáo tài chính của dự án phản ánh tác động của lạm phát đến giá trị tài chính thực của dự án cần thực hiện hai bước tổng quát sau:

a/ Ước tính các yếu tố tài chính như: thuế, nhu cầu tiền mặt, tiền trả lãi, trả gốc, theo thời gian khi phát sinh tác nghiệp tài chính đó.

b/ Điều chỉnh loại trừ ảnh hưởng lạm phát để đưa các giá trị thực của các yếu tố này vào báo cáo tài chính.

Bước điều chỉnh các yếu tố trong báo cáo tài chính để loại trừ ảnh hưởng của lạm phát được thực hiện theo chỉ số giá cả bằng giá của năm t so với giá của năm cơ sở.

### ***1.3.2.5. Phân tích rủi ro***

#### ***1.3.2.5.1. Đặt vấn đề***

Một dự án thường tồn tại trong một thời gian dài, lợi ích và chi phí diễn ra trong thời gian đó. Lợi ích của dự án phụ thuộc vào rất nhiều các yếu tố mà mỗi yếu tố đó ở một mức độ khác nhau đều có mức không chắc chắn nhất định (rủi ro).

Để hạn chế rủi ro của dự án cần phải có được các thông tin về các yếu tố xác định trong dự án với độ tin cậy cao. Tuy nhiên, điều này khó có thể đạt được (trong giai đoạn chuẩn bị dự án) hoặc đạt được với chi phí rất tốn kém cho công tác dự báo, dự đoán hoặc tìm kiếm.

Có hai loại rủi ro: Rủi ro hệ thống và rủi ro không hệ thống.

- Rủi ro hệ thống là rủi ro chung, mang tính chất vĩ mô bản thân dự án không thể phân tán hoặc quản lý được (lạm phát, thiên tai, chiến tranh).

- Rủi ro không hệ thống là rủi ro riêng đối với dự án có thể phân tán và quản lý được (biến động giá đầu vào, đầu ra).

Phân tích rủi ro nhằm giảm bớt khả năng thực hiện các dự án tồi đồng thời không loại bỏ các dự án tốt. Bằng việc phân tích rủi ro, người ta xác định mức độ chắc chắn của các yếu tố xác định và kết quả hoạt động của dự án và vì vậy, sẽ có khả năng loại bớt những dự án mức rủi ro cao. Phân tích rủi ro còn làm cơ sở cho việc quản lý rủi ro bằng cách phân tán chia sẻ rủi ro của dự án thông qua các yếu tố hợp đồng trong quá trình thực hiện đầu tư và vận hành dự án.

#### ***1.3.2.5.2. Các phương pháp phân tích rủi ro***

***a/ Phân tích độ nhạy:***

Phân tích độ nhạy nhằm kiểm tra mức độ nhạy cảm của kết quả dự án đối với sự biến động của từng yếu tố. Nói khác đi, phân tích độ nhạy nhằm xác định kết quả của dự án (các chỉ tiêu đặc trưng) trong điều kiện biến động của các yếu tố xác định kết quả đó.

Phân tích độ nhạy cho phép xác định mức độ quan trọng của các yếu tố (nguồn rủi ro) và chiều hướng tác động của các yếu tố đó tới kết quả dự án.

Phân tích độ nhạy được thực hiện bằng cách tính toán các chỉ tiêu đánh giá kết quả tài chính của dự án (NPV, IRR) theo biến thiên của yếu tố ảnh hưởng. Phân tích độ nhạy theo phương pháp này cho biết độ dung sai cho phép thực hiện dự án và xác định độ nhạy cảm của dự án với yếu tố xem xét.

Thí dụ: Phân tích độ nhạy cho dự án theo NPV với hai yếu tố tỷ lệ lạm phát và giá sản phẩm có kết quả nêu ở bảng dưới đây:

Với thí dụ nêu trong bảng dự án chỉ khả thi với điều kiện:

- Giá sản phẩm  $\geq 200$  USD/T và mức lạm phát  $< 5\%$ .
- Giá sản phẩm  $> 210$  USD và mức lạm phát  $< 8\%$ .

Dự án rất nhạy cảm cả với giá sản phẩm lẫn tỷ lệ lạm phát. Cùng một điều kiện mức lạm phát 5% chỉ cần giảm 5% giá sản phẩm dự án đã kể trên không thi. Tình trạng tương tự đối với chỉ số lạm phát.

Giá sản phẩm USD/T (*)	Tỷ lệ lạm phát				
	5%	6%	7%	8%	9%
170	-22.962	-25.793	-28.514	-31.132	-33.694
180	-14.654	-17.611	-20.460	-23.207	-25.856
190	-6.460	-9.509	-12.448	-15.297	-18.055
200	1.610	-1.570	-4.628	-7.582	-10.435
210	9.612	6.341	3.183	113	-2.814
220	17.620	14.239	10.974	7.818	4.765
230	25.490	21.995	18.618	15.354	12.196

(\*) phương án cơ sở: giá sản phẩm 200USD/T; tỷ lệ lạm phát 5%.

Phân tích độ nhạy có những hạn chế:

- Không thể xem xét đồng thời nhiều nhân tố.

- Các trị số trong dãy biến thiên của các yếu tố không đại diện cho yếu tố đó (không phải là khả năng xảy ra cao nhất).

Với những nhược điểm trên, phân tích độ nhạy không cho phép đánh giá đầy đủ mức độ rủi ro của dự án.

*b/ Phân tích trường hợp:*

Phân tích trường hợp là đánh giá kết quả dự án trong một số trường hợp với những điều kiện nhất định của các yếu tố xác định dự án. Thường người ta phân tích cho hai trường hợp có tính chất cực đoan: bất lợi nhất và có lợi nhất có thể xảy ra (thí dụ đối với giá sản phẩm là giá thấp nhất/ cao nhất, đối với chi phí đầu tư là mức cao nhất/ thấp nhất có thể xảy ra đối với dự án).

Phân tích trường hợp xuất phát từ quan điểm cho rằng các biến số có tác động qua lại lẫn nhau và có sự kết hợp với nhau. Một số yếu tố có thể đồng thời biến động theo một hướng bất lợi hoặc có lợi cho dự án.

Phân tích trường hợp có nhược điểm:

- Không thể xác định được tất cả các trường hợp kết hợp lẫn nhau của các yếu tố.

- Không xác định được tất cả các trường hợp tính toán (bất lợi nhất hoặc thuận lợi nhất).

*c/ Phương pháp phân tích rủi ro theo mô phỏng Monte Carlo.*

Khắc phục nhược điểm của các phương pháp phân tích rủi ro nói trên, người ta áp dụng phương pháp phân tích Monte Carlo. Phân tích rủi ro theo phương pháp phân tích kết quả của dự án dưới tác động đồng thời của các nhân tố có tính tới phân bố xác suất và phạm vi khác nhau có giá trị có thể của các biến số nhân tố đó.

Khác với phân tích độ nhạy, phân tích rủi ro Monte Carlo xem xét đồng thời sự kết hợp của các yếu tố đó. Khác với phân tích trường hợp, trong phân tích rủi ro Monte Carlo tính tới mối quan hệ của các yếu tố đó. Chính vì những khả năng nói trên làm cho phương pháp này có phạm vi ứng dụng rất rộng rãi.

Tuy nhiên, đây là phương pháp khá phức tạp đòi hỏi người phân tích phải có kinh nghiệm, kỹ năng thực hiện tốt với sự trợ giúp kỹ thuật của tính toán hiện

đại. Để phân tích rủi ro theo phương pháp này, người ta sử dụng các cách tính toán khác nhau (phần mềm Risk Master đang được sử dụng khá phổ biến để thực hiện nhiệm vụ này hiện nay).

Có thể tóm tắt cách thức thực hiện phân tích rủi ro theo phương pháp Monte Carlo như sau:

1. Lựa chọn các yếu tố đưa vào mô hình phân tích: Bước này đưa ra trên cơ sở phân tích độ nhạy để đưa vào các yếu tố có ảnh hưởng lớn và nhạy cảm với dự án.

2. Xác định mô hình biến động của các yếu tố ảnh hưởng trong mối quan hệ của chúng với các biến ngẫu nhiên.

3. Sử dụng mô hình mô phỏng (bằng phần mềm Risk Master) xác định các kết quả phân tích.

Kết quả phân tích rủi ro theo phương pháp Monte Carlo đưa ra một số thông số chính của các chỉ tiêu kết quả hoặc biến số nhân tố ảnh hưởng như:

- Giá trị kỳ vọng (giá trị trung bình).
- Độ lệch chuẩn.
- Giá trị max và min.
- Xác suất để  $NPV < 0$ .
- Giá trị lỗ.

Các kết quả này cho phép đánh giá rủi ro và quyết định đầu tư.

#### *1.3.2.5.3. Quản lý rủi ro*

Khi phân tích rủi ro nhận được các kết quả sau:

- Yếu tố nào là yếu tố ảnh hưởng chính.
- Với xác suất nào thì  $NPV < 0$ , tức là sẽ lỗ.

Đây là những đặc trưng cơ bản của rủi ro đối với một dự án. Nhiệm vụ của quản lý rủi ro là làm thế nào hạn chế được đến mức thấp nhất khả năng xảy ra những kết quả không mong đợi. Hạn chế rủi ro chỉ có thể thực hiện bằng cách:

- Chia sẻ cho các đối tượng khác cùng gánh chịu qua các hợp đồng thực hiện dự án.

- Khắc phục tác động đến các yếu tố rủi ro:



a/ Chia sẻ (phân tán) rủi ro:

Có hai quan điểm chia sẻ rủi ro:

- Quan điểm tổng bằng không ( $= 0$ ): Một bên bớt rủi ro thì bên kia chịu thêm rủi ro tức là phần bên này được bằng phần bên kia mất.

- Quan điểm tổng dương ( $> 0$ ): Các bên đều có lợi hoặc một bên có lợi nhưng không hại đến lợi ích của bên kia tức là với một kết hợp như thế nào đó giữa các bên mà bớt rủi ro cho cả hai bên hoặc bớt rủi ro cho một bên.

Các quan điểm nói trên được thể hiện trong các điều khoản hợp đồng. Có thể phân tán rủi ro tùy theo thái độ và khả năng chấp nhận của mỗi bên có được (ví dụ: điều kiện để có thể tái phân tán rủi ro). Cũng có thể các bên sẵn sàng chia sẻ rủi ro (người lạc quan, người ít lạc quan hơn).

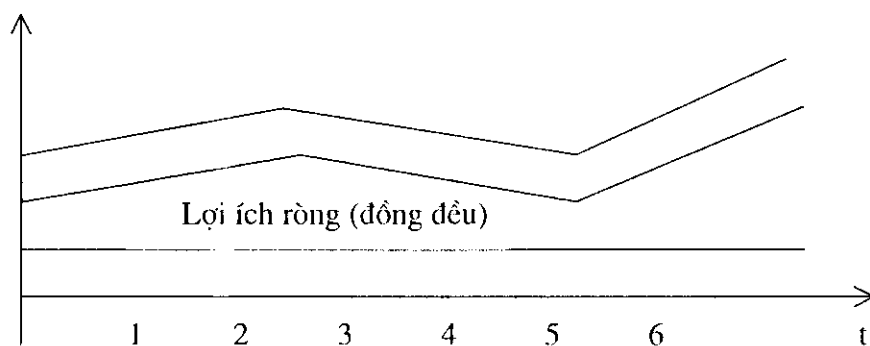
b/ Hạn chế rủi ro:

Có thể hạn chế rủi ro bằng sự tác động tích cực vào dự án, tạo ra khả năng để nâng cao độ tin cậy của các yếu tố xác định kết quả dự án. Chẳng hạn, có biện pháp để đảm bảo chủ động về nguồn cung cấp nguyên liệu, ký kết các hợp đồng dài hạn cung cấp nguyên liệu và bao tiêu sản phẩm, yêu cầu Nhà nước có biện pháp bảo hộ để hạn chế cạnh tranh.

Hạn chế rủi ro còn có thể thực hiện bằng cách liên hệ giữa các yếu tố rủi ro với nhau để tạo ra một sự phối hợp làm giảm rủi ro cho dự án.

Thí dụ về kết hợp các yếu tố rủi ro để giảm rủi ro có thể mô tả trên sơ đồ đơn giản sau:

Các chỉ tiêu tài chính	Năm vận hành					
	1	2	3	4	5	6
Thu nhập bán hàng	200	300	400	300	200	300
Chi phí	100	200	300	200	100	100
Lợi ích ròng	100	100	100	100	100	100



*c/ Các bước thực hiện chia sẻ và quản lý rủi ro.*

Để đảm bảo lợi ích một cách chắc chắn các chủ dự án cần tiến hành nghiên cứu và tìm biện pháp để hạn chế rủi ro. Công việc này cần thực hiện theo các bước sau:

- Xác định mục tiêu tối đa hoá lợi nhuận hay mục tiêu nào đó.
- Xác định các phương thức chia sẻ hay hạn chế rủi ro.
- Đánh giá khả năng chấp nhận của các bên tham gia chia sẻ rủi ro.

Tuỳ thuộc vào phương thức chia sẻ rủi ro (các loại hợp đồng) mà có thể đánh giá khả năng chấp nhận của các bên.

Tóm lại, phân tích rủi ro là việc làm hết sức cần thiết đối với công tác thẩm định và quản lý dự án. Tuy nhiên, đây cũng là vấn đề hết sức phức tạp không những trong việc đo lường mức độ rủi ro của các dự án giúp cho việc ra quyết định đầu tư mà còn trong quá trình triển khai thực hiện dự án. Nội dung trình bày trong phần này nhằm giới thiệu một cách sơ lược có tính cách đặt vấn đề cho việc hoàn thiện các nội dung và phương pháp thẩm định và quản lý dự án.

## Chương II

### THỰC TRẠNG KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG CÁC DỰ ÁN ĐẦU TƯ XÂY DỰNG CƠ BẢN BẰNG NGUỒN VỐN NGÂN SÁCH NHÀ NƯỚC

#### 2.1. Tình hình đầu tư những năm qua

Huy động các nguồn lực cho đầu tư phát triển những năm qua, đặc biệt là từ năm 2001 đến 2003 tăng khá. Tỷ lệ huy động vốn đầu tư so với GDP tăng từ 34% năm 2001 lên 35,8% năm 2003.

Tổng vốn đầu tư được huy động và đưa vào nền kinh tế 3 năm qua, tính theo giá năm 2000, vào khoảng 526,5 nghìn tỷ đồng, đạt 62,6% kế hoạch 5 năm đề ra; trong đó vốn đầu tư thuộc khu vực nhà nước là 290,6 nghìn tỷ đồng, chiếm 55,2% (bao gồm: vốn ngân sách nhà nước chiếm 22,5%; vốn tín dụng đầu tư của Nhà nước chiếm 15,7%; vốn đầu tư của doanh nghiệp nhà nước chiếm 17%); vốn đầu tư của khu vực tư nhân và dân cư chiếm 25,3%; vốn đầu tư trực tiếp nước ngoài chiếm 17,8%, các nguồn vốn huy động khác chiếm khoảng 4,7%.

Nguồn vốn trong nước đã được khai thác khá hơn, chiếm trên 70% so với tổng vốn đầu tư, vượt dự kiến kế hoạch (60%), tạo điều kiện tốt hơn để tập trung đầu tư vào những mục tiêu phát triển nông nghiệp và nông thôn, xoá đói giảm nghèo, nâng cao chất lượng nguồn nhân lực, phát triển khoa học và công nghệ, đặc biệt là xây dựng kết cấu hạ tầng; đồng thời đã có nhiều hình thức huy động mới như công trái giáo dục, trái phiếu chính phủ, trái phiếu đô thị..., tăng thêm nguồn vốn đầu tư phát triển.

Do điều chỉnh chính sách và cơ cấu đầu tư nên quy mô vốn đầu tư ở các vùng đều tăng mạnh, cơ cấu vùng có nhiều cải thiện; tỷ trọng vốn đầu tư của các vùng miền núi, vùng khó khăn tăng hơn thời kỳ 1996-2000. So với tổng vốn đầu tư toàn xã hội, vốn đầu tư vùng miền núi phía Bắc chiếm 8,1%, vùng Đồng bằng sông Hồng chiếm 24,4%; vùng Bắc Trung bộ chiếm 7,8%; vùng Duyên hải miền Trung chiếm 12,2%, vùng Tây Nguyên chiếm 5%, vùng Đông Nam bộ chiếm 27,4% và vùng Đồng bằng sông Cửu Long chiếm 15,1%.

Trong 3 năm qua tuy vẫn tập trung chủ yếu cho ngành công nghiệp, chiếm khoảng 43,5% vốn đầu tư toàn xã hội, với mức tăng bình quân 11%;, nhưng đã gia tăng đầu tư cho lĩnh vực nông lâm ngư nghiệp, tăng bình quân là 13,2%/năm; đầu tư cho lĩnh vực khoa học công nghệ, giáo dục đào tạo, y tế, văn hoá, tăng 15,2%/năm, nên tỷ trọng vốn đầu tư cho các lĩnh vực này đã đạt tương ứng là 12,7% và 8,1%; ngoài ra còn đầu tư cho hạ tầng giao thông vận tải và thông tin liên lạc 8,2%, các ngành khác khoảng 20,7%.

Riêng nguồn vốn đầu tư từ ngân sách nhà nước, ước thực hiện trong 3 năm (2001-2003) đạt trên 118 nghìn tỷ đồng (theo giá năm 2000), đã tập trung hơn cho lĩnh vực xây dựng kết cấu hạ tầng kinh tế - xã hội; trong đó đầu tư cho lĩnh vực nông nghiệp và nông thôn khoảng 25%; công nghiệp 7,9%; giao thông vận tải và bưu chính viễn thông 28,7%; khoa học và công nghệ, giáo dục và đào tạo, y tế, văn hoá, thể dục thể thao 21,1%; các ngành khác 17,3%.

Bên cạnh đó, chúng ta luôn luôn coi trọng việc thu hút nguồn vốn từ bên ngoài, cả ODA và đầu tư trực tiếp nước ngoài (FDI) chiếm khoảng 30% tổng vốn đầu tư phát triển, coi đó là yếu tố quan trọng, góp phần tăng thêm nguồn vốn đầu tư phát triển, tạo ra cơ cấu hợp lý để thúc đẩy việc thực hiện các mục tiêu phát triển kinh tế xã hội của đất nước. Ba năm qua nguồn vốn ODA giải ngân được 4,6 tỷ USD, nguồn vốn FDI thực hiện đạt 7,5 tỷ USD.

Cùng với việc giữ vững môi trường kinh tế vĩ mô ổn định, giảm chi phí đầu tư, giải quyết những vướng mắc cụ thể cho các nhà đầu tư trong nước và ngoài nước, trong 3 năm qua đã ban hành hàng loạt các cơ chế chính sách mang tính khuyến khích cao... từng bước hạn chế và xoá bỏ các rào cản; đã tạo ra nhiều khả năng huy động tốt hơn nguồn vốn từ khu vực dân cư, từ doanh nghiệp nhà nước, từ tín dụng nhà nước và từ đầu tư trực tiếp nước ngoài.

Do các nguồn vốn đầu tư phát triển được huy động khá nên trong 3 năm qua, năng lực nhiều ngành kinh tế - xã hội tăng lên đáng kể: công suất điện toàn ngành tăng 3.393 MW; sản lượng khai thác than sạch tăng 3,4 triệu tấn; sản xuất phân hoá học tăng 450 nghìn tấn, trong đó phân lân và U-rê tăng 100 nghìn tấn, phân NPK tăng 350 nghìn tấn; dầu thô tăng 45 vạn tấn; thép cán tăng 1,85 triệu

tấn; xi măng tăng 2 triệu tấn/năm, Trong ngành thủy lợi, năng lực tưới tăng thêm 165 nghìn ha, năng lực tiêu tăng 73 nghìn ha và năng lực ngăn mặn tăng 38 nghìn ha; diện tích rừng trồng mới tăng thêm 575,3 nghìn ha. Năng lực của ngành giao thông vận tải có mức tăng mạnh: đường quốc lộ tăng 1,3 nghìn km, số km đường sắt được nâng cấp tăng 140 km, năng lực thông qua cảng đường sông tăng 2,3 triệu tấn, cảng đường biển tăng 7 triệu tấn, cảng hàng không 2 triệu hành khách/năm.

### **2.1.1. Những mặt được trong lĩnh vực đầu tư phát triển**

#### ***- Huy động các nguồn vốn đầu tư phát triển trong những năm qua tăng khá.***

Hàng năm vốn đầu tư phát triển toàn xã hội tăng khoảng 18%, nhờ đó, tỷ lệ vốn đầu tư so với GDP không ngừng tăng... Nguồn vốn đầu tư từ ngân sách nhà nước đã có tác động thu hút được các nguồn vốn khác. Trong điều kiện nguồn vốn ngân sách nhà nước hạn hẹp, Chính phủ đã thực thi nhiều cơ chế để tăng cường thu hút đầu tư từ khu vực kinh tế tư nhân trong nước và nước ngoài, huy động nguồn vốn công trái giáo dục, trái phiếu chính phủ, trái phiếu đô thị, trái phiếu công trình... góp phần tăng nhanh tổng nguồn vốn đầu tư, thúc đẩy kinh tế phát triển.

#### ***- Cơ cấu đầu tư đã có sự dịch chuyển, tập trung cho những mục tiêu quan trọng về phát triển kinh tế - xã hội và chuyển dịch cơ cấu kinh tế.***

Do các nguồn lực được huy động tốt hơn và tập trung đầu tư vào một số công trình chủ yếu, quan trọng trong các ngành, lĩnh vực và địa phương, đầu tư chuyển đổi mạnh cơ cấu sản xuất theo hướng hiệu quả và phát huy được lợi thế từng vùng, từng ngành, từng sản phẩm, tăng khả năng cạnh tranh của nền kinh tế; chuyển đổi cơ cấu sản xuất nông nghiệp và kinh tế nông thôn; đầu tư chiều sâu, bổ sung thiết bị công nghệ tiên tiến trong các ngành công nghiệp; xây dựng và chuẩn bị xây dựng một số cơ sở công nghiệp, kết cấu hạ tầng kỹ thuật (giao thông vận tải, viễn thông, thủy lợi, công nghiệp điện), hạ tầng cơ sở nông thôn, du lịch, bảo vệ môi trường, giảm nhẹ thiên tai. Vốn đầu tư đã tập trung cho phát triển nguồn nhân lực: giáo dục, khoa học công nghệ, môi trường, y tế xã hội, các chương trình quốc gia, xoá đói giảm nghèo và ưu tiên đầu tư thực hiện phát triển kinh tế - xã hội các tỉnh Tây

Nguyên, Miền núi phía Bắc, Đồng bằng sông Cửu Long, các tỉnh còn khó khăn, các vùng thường bị thiên tai, bão lụt.

*- Có nhiều đổi mới trong cơ chế quản lý đầu tư và xây dựng, trong chỉ đạo, điều hành của Chính phủ.*

Cơ chế quản lý đầu tư được cải tiến một bước quan trọng theo hướng giảm đáng kể sự can thiệp trực tiếp của Nhà nước đối với hoạt động đầu tư và kinh doanh của doanh nghiệp; tăng cường vai trò trách nhiệm của nhà đầu tư trong việc quyết định, tổ chức thực hiện và phát huy hiệu quả của công trình đầu tư; đồng thời thực hiện phân cấp triệt để cho các Bộ, ngành và địa phương về thẩm định, quyết định, tổ chức quản lý thực hiện dự án đầu tư theo Nghị định số 07/CP của Chính phủ.

Trong hoạt động đầu tư, Nhà nước quản lý chặt chẽ đầu tư từ nguồn ngân sách nhà nước và tạo khung pháp lý cùng các hỗ trợ cần thiết cho nhà đầu tư mà không trực tiếp quyết định đầu tư. Đồng thời, Nhà nước thực hiện cơ chế giám sát, kiểm tra, đánh giá, để thực hiện hiệu quả dự án đầu tư, giảm bớt sai sót, vi phạm, thất thoát. Trong quản lý đầu tư, đã tăng cường được vai trò của Hội đồng Nhân dân, coi trọng sự tham gia giám sát của cộng đồng và các tổ chức xã hội.

### **2.1.2. Một số tồn tại trong đầu tư phát triển**

*- Chưa huy động hết tiềm năng các nguồn vốn cho đầu tư phát triển của nền kinh tế.*

Nhiều Bộ, ngành và địa phương chưa chú trọng huy động các nguồn vốn đầu tư của các thành phần kinh tế trong và ngoài nước mà chủ yếu vẫn trông chờ vào nguồn vốn ngân sách nhà nước và nguồn vốn có nguồn gốc ngân sách cho, chưa đủ sức thu hút được nhiều các nguồn vốn khác tham gia đầu tư, đặc biệt là khu vực tư nhân nên đã hạn chế rất lớn về quy mô đầu tư, nhất là đầu tư các công trình cơ sở hạ tầng có khả năng thu hồi vốn.

Việc thu hút vốn đầu tư trực tiếp nước ngoài vẫn còn những hạn chế, chưa phục hồi được tốc độ huy động cao như những năm trước đây. Hầu hết các dự án được cấp giấy phép gần đây đều có quy mô nhỏ; môi trường đầu tư tuy được cải thiện nhiều, nhưng mức độ cạnh tranh so với các nước trong khu vực chưa cao và

còn nhiều bất cập như: một số chính sách hay thay đổi và khó dự báo trước; có tình trạng cạnh tranh chưa hợp lý trong việc thu hút vốn đầu tư nước ngoài giữa các địa phương.

Khối lượng giải ngân nguồn vốn ODA đạt thấp so với kế hoạch, hàng năm chỉ đạt khoảng 80-90% mức đề ra. Sau 10 năm kêu gọi nguồn vốn ODA, đến nay mới giải ngân được 13,5 tỷ USD trên tổng số 25 tỷ USD cam kết; tỷ lệ giải ngân giảm dần qua các năm, khối lượng giải ngân đạt thấp do nhiều nguyên nhân, trong đó chủ yếu là các nguyên nhân chủ quan như chậm giải phóng mặt bằng, các Bộ ngành và địa phương bố trí không đủ vốn đối ứng, năng lực của các ban quản lý dự án ODA còn thấp, thủ tục chưa hài hoà trong và ngoài nước...

***- Cơ cấu đầu tư chưa thật hợp lý, sử dụng các nguồn vốn đầu tư chưa hiệu quả***

Trong nông nghiệp: chủ yếu vẫn tập trung đầu tư vào thuỷ lợi (chiếm khoảng 70% vốn đầu tư của ngành), mà chưa chú ý nhiều đến đầu tư nhằm nâng cao chất lượng phát triển nông nghiệp như đầu tư phát triển khoa học, công nghệ phục vụ nông nghiệp, đầu tư cho hệ thống giống cây trồng, vật nuôi, chế biến nông sản, mạng lưới cơ sở hạ tầng phát triển nông nghiệp.

Chưa quan tâm đúng mức đến công nghiệp hoá nông nghiệp và nông thôn do chưa đầu tư tương xứng để phát triển các ngành nghề tiểu thủ công nghiệp ở nông thôn, phát triển trang trại, làng nghề truyền thống nhằm chuyển đổi cơ cấu sản xuất trong nông nghiệp. Ngành thuỷ sản có mức tăng trưởng cao, nhưng đầu tư vào lĩnh vực này còn khiêm tốn.

Trong công nghiệp: cơ cấu đầu tư cho công nghiệp chiếm 43% trong tổng số đầu tư toàn xã hội là thấp, chưa đủ để phát triển và cơ cấu lại ngành công nghiệp, chuyển dịch cơ cấu sản phẩm công nghiệp để có thể hội nhập, trong điều kiện cạnh tranh quyết liệt; hiện tượng đầu tư theo phong trào, theo lợi nhuận trước mắt còn tồn tại, lãng phí vốn, tài nguyên, làm giảm hiệu quả đầu tư. Chưa chú trọng đầu tư phát triển ngành cơ khí, đầu tư công nghiệp đóng tàu, chế tạo máy công cụ, máy phục vụ nông nghiệp, chế biến nông sản... Đầu tư chưa gắn chặt với

chuyển giao công nghệ và phát triển công nghệ cao, hạn chế khả năng cạnh tranh của một số lĩnh vực công nghiệp chế biến.

Về giao thông vận tải: chủ yếu vẫn tập trung vào giao thông đường bộ (chiếm trên 70% vốn đầu tư của ngành), trong đó lại tập trung chủ yếu hệ thống đường quốc lộ; hệ thống đường giao thông nông thôn, vùng kinh tế khó khăn chưa được đầu tư thoả đáng để phát huy hiệu quả chung; đầu tư phát triển phương tiện vận tải còn ở mức thấp.

Đầu tư cho lĩnh vực phát triển nguồn nhân lực còn ở mức thấp, chưa gắn chặt với chiến lược phát triển các ngành kinh tế, các vùng kinh tế.

Cơ cấu vùng: mặc dù những năm qua đã cố gắng điều chỉnh cơ cấu đầu tư giữa các vùng, nhưng tỷ lệ đầu tư của các vùng miền Núi phía Bắc, Duyên hải Miền Trung, vùng Tây Nguyên vẫn còn ở mức khiêm tốn (chỉ ở mức từ 8 đến 12% tổng mức đầu tư toàn xã hội), vốn đầu tư vẫn tập trung cao ở các vùng Đồng bằng sông Hồng (khoảng 24%) và vùng Đông Nam bộ (khoảng 27%). Đầu tư cho các công trình liên vùng, liên tỉnh còn kém, bị chia cắt theo địa giới hành chính địa phương.

Các công trình, dự án vay vốn tín dụng đầu tư phát triển của nhà nước giải ngân chậm, thời gian thực hiện dự án kéo dài, nợ quá hạn, lãi đến hạn trả chưa có xu hướng tăng, ảnh hưởng đến cân đối nguồn vốn; chất lượng công tác thẩm định các dự án vay vốn tại hệ thống Quỹ Hỗ trợ phát triển còn nhiều bất cập so với yêu cầu, đặc biệt là dự báo sự biến động của thị trường, ảnh hưởng lớn đến việc xác định hiệu quả của dự án.

***- Công tác quy hoạch và quản lý quy hoạch còn nhiều yếu kém, chưa đáp ứng được yêu cầu phát triển***

Chất lượng các dự án quy hoạch phát triển kinh tế - xã hội còn nhiều hạn chế, các dự án quy hoạch chưa có tầm nhìn dài hạn, chưa có đủ các căn cứ vững chắc, nhất là các thông tin về dự báo, nhất là dự báo tác động của các yếu tố bên ngoài như thị trường thế giới, tiến bộ khoa học công nghệ, sự cạnh tranh của các quốc gia và doanh nghiệp...



Quản lý nhà nước về quy hoạch còn nhiều yếu kém mà biểu hiện rõ nhất là phân công, phân cấp không rõ ràng, thiếu một khung pháp lý đầy đủ cho việc lập, phê duyệt, quản lý quy hoạch, thiếu sự chỉ đạo và hướng dẫn thống nhất về các vấn đề liên quan đến công tác quy hoạch trong phạm vi cả nước; thiếu kiểm tra, giám sát thực hiện quy hoạch. Nhiều cơ quan nhà nước, nhiều cá nhân có trách nhiệm chưa quan tâm đúng mức và chưa nhận thức đúng đắn về công tác quy hoạch, trách nhiệm đối với công tác quy hoạch chưa đủ tâm... Quy trình kế hoạch hoá nền kinh tế quốc dân chưa được thể chế hoá; phương pháp lập quy hoạch chưa thống nhất; thiếu sự phối hợp giữa các cơ quan liên quan trong quá trình lập các quy hoạch ngành, nên xảy ra tình trạng chồng chéo và không ăn khớp giữa quy hoạch ngành, quy hoạch vùng và quy hoạch tỉnh; thiếu quy chế phê duyệt thống nhất.

Nhận thức về quy hoạch trong điều kiện kinh tế thị trường và hội nhập quốc tế còn nhiều điểm chưa thống nhất; việc phân định nội dung cũng như phạm vi giữa quy hoạch tổng thể phát triển kinh tế - xã hội các vùng lãnh thổ, quy hoạch ngành và quy hoạch xây dựng còn nhiều điểm chưa rõ.

Các quy hoạch ngành, tuy đã xác định rõ hơn những ngành thuộc loại quy hoạch "mềm" và quy hoạch "cứng", nhưng ngay đối với các ngành sản phẩm chủ lực cần được lập quy hoạch cũng chưa được xác định ở cấp nhà nước.

Nguyên nhân của tình hình nêu trên có nhiều nhưng trước hết phải kể đến công tác điều tra cơ bản chưa đủ, thông tin phục vụ nghiên cứu quy hoạch thiếu, lực lượng nghiên cứu quy hoạch hạn chế; công tác dự báo và xử lý liên ngành, liên vùng yếu; công tác chỉ đạo quy hoạch chưa đúng mức.

Quy hoạch ngành và quy hoạch vùng, quy hoạch của từng tỉnh ít gắn kết với nhau. Quy hoạch phát triển ngành chưa thể hiện cụ thể trên các địa bàn lãnh thổ của các tỉnh, thành phố. Mặt khác trong khi có một số quy hoạch ngành đã thể hiện trên lãnh thổ nhưng quy hoạch tỉnh, thành phố chưa căn cứ vào quy hoạch ngành bố trí trên lãnh thổ của mình. Trong quá trình thực hiện quy hoạch, một số ngành, một số địa phương còn tùy tiện thay đổi mục tiêu của quy hoạch sau khi đã được Thủ tướng Chính phủ hoặc cấp có thẩm quyền phê duyệt.

Nhiều quy hoạch sau khi được cấp có thẩm quyền phê duyệt đã không kịp thời triển khai các quy hoạch cụ thể, quy hoạch chi tiết để tiến hành đầu tư, dẫn tới có tình trạng quy hoạch "treo".

Việc thẩm định, kiểm tra, giám sát quy hoạch còn yếu, có trường hợp quy hoạch có chất lượng thấp vẫn được thông qua.

***- Bố trí đầu tư còn dàn trải***

Nhìn chung, bố trí vốn đầu tư còn rất dàn trải, phân tán thể hiện ở tất cả các nguồn vốn, đặc biệt là nguồn vốn đầu tư thuộc ngân sách nhà nước. Những năm gần đây đã có tiến bộ bước đầu (tập trung hơn cho các dự án thuộc nhóm A); tuy nhiên nhiều Bộ, ngành và nhiều địa phương vẫn còn tình trạng bố trí vốn chưa tập trung, chủ yếu là đối với các công trình, dự án nhóm B và C.

Số công trình dự án đầu tư từ nguồn vốn ngân sách nhà nước năm sau nhiều hơn năm trước. Năm 2001 khoảng 7.000 dự án; năm 2002, tăng lên trên 8.000 dự án; năm 2003 tăng lên 10.500 dự án (tăng khoảng 2.500 dự án so với năm 2002).

***Nguyên nhân của tình trạng trên là:***

Về trách nhiệm của các Bộ, ngành và địa phương: Nhu cầu đầu tư còn có khoảng cách rất lớn so với khả năng cân đối của ngân sách nhà nước, khi bố trí cụ thể bị căng kéo bởi quá nhiều mục tiêu. Tuy nhiên, khi xem xét để quyết định dự án đầu tư mới chưa nghiêm chỉnh chấp hành đúng các quy định trong việc xét duyệt một dự án đầu tư. Nhiều dự án chưa được xem xét kỹ, hiệu quả, tính khả thi thấp. Trên thực tế, số lượng dự án các Bộ, ngành và địa phương phê duyệt đã không phù hợp với khả năng cân đối của ngân sách hàng năm của Nhà nước. Ngoài ra, trong việc bố trí, phân bổ vốn đầu tư cho các dự án, không loại trừ có trường hợp do nể nang, do quan niệm vốn ngân sách là phải chia đều giữa các huyện, xã, dẫn đến tình trạng đầu tư phân tán, dàn trải còn tiếp diễn.

Về trách nhiệm của các cơ quan quản lý: còn buông lỏng trong công tác quản lý đầu tư và xây dựng. Việc phân cấp quản lý trong đầu tư và xây dựng cho các Bộ, ngành và địa phương đã thực hiện tương đối mạnh. Tuy nhiên, cơ chế quản lý đầu tư và xây dựng hiện tại thiếu các chế tài, những quy định cụ thể (kể

cả biện pháp hành chính) nhằm kiểm soát và hạn chế được việc phê duyệt dự án đầu tư tràn lan, kém hiệu quả.

Công tác giám sát, đánh giá đầu tư chưa đáp ứng được các yêu cầu theo quy định, một mặt do đội ngũ cán bộ chưa được chuẩn bị chu đáo, cán bộ nghiệp vụ còn thiếu kinh nghiệm, năng lực còn hạn chế, chưa có hệ thống thông tin phục vụ hoạt động giám sát. Mặt khác, lãnh đạo ở một số Bộ, ngành và địa phương cũng chưa nhận thức đầy đủ được vị trí, vai trò của công tác giám sát, đánh giá đầu tư trong quản lý đầu tư nói chung.

***- Lãng phí, thất thoát trong đầu tư còn lớn.***

Lãng phí, thất thoát trong đầu tư và xây dựng vẫn còn là vấn đề nổi cộm hiện nay. Còn có những biểu hiện tiêu cực trong quản lý đầu tư và thi công công trình. Chất lượng ở một số công trình còn thấp, gây lãng phí và kém hiệu quả trong đầu tư.

Theo kết quả kiểm tra năm 2002 của 995 dự án, với tổng số vốn đầu tư 20.736 tỷ đồng, đã phát hiện sai phạm về tài chính và sử dụng vốn đầu tư là 1.151 tỷ đồng, bằng khoảng 5,5% tổng vốn đầu tư các công trình được kiểm tra. Riêng 17 công trình do Thanh tra Nhà nước thực hiện kiểm tra, phát hiện sai phạm về tài chính chiếm khoảng 13%. Đó là chưa kể tới các lãng phí lớn do chậm triển khai công trình và nhất là do sai sót trong chủ trương đầu tư mà hiện chưa có cách đánh giá thống nhất.

Năm 2003, Thanh tra Nhà nước đã phối hợp với các Bộ, ngành tiến hành nhiều hoạt động trong việc chấp hành các quy định về đầu tư, đơn giá, khối lượng, chủng loại, vật tư, thiết bị... Năm 2003, số lượng các đoàn thanh tra và số dự án, công trình được thanh tra nhiều hơn năm 2002. Thanh tra Nhà nước tiếp tục thanh tra một số dự án, công trình đầu tư xây dựng cơ bản với số vốn là 8.235 tỷ đồng. Qua kiểm tra đã phát hiện tổng số sai phạm về tài chính là 1.235 tỷ đồng, chiếm trên 14% tổng số vốn.

Nguyên nhân của tình trạng lãng phí thất thoát trong đầu tư có nhiều, thể hiện ở tất cả các khâu trong quá trình đầu tư; hệ thống chính sách, pháp luật về

quản lý đầu tư và xây dựng, quản lý đất đai chưa đồng bộ; chưa xác định rõ vai trò đại diện chủ sở hữu của Nhà nước; phân công, phân cấp chưa rõ ràng.

Ngay từ khâu tính toán, xác định tổng mức vốn đầu tư cho dự án chưa quan tâm sâu sát tới việc tiết kiệm vốn đầu tư; nhiều dự án thiết kế phô trương hình thức, không phù hợp với thực tế sử dụng. Sử dụng đơn giá, định mức không theo quy định làm tăng khối lượng vốn đầu tư, tăng dự toán công trình.

Còn những biểu hiện tiêu cực trong quản lý và thi công công trình, nhiều dự án không làm đúng thiết kế, chủ đầu tư và bên thi công móc nối, thoả thuận khai tăng số lượng, điều chỉnh dự toán rút tiền và vật tư của công trình.

Nhiều dự án đầu tư không theo quy hoạch, điều tra khảo sát thị trường không kỹ, chưa quan tâm sâu sát đến đầu ra của sản phẩm, dự án hoàn thành nhưng không phát huy được hiệu quả. Ngoài ra, trình độ năng lực quản lý, điều hành của các chủ đầu tư, của ban quản lý dự án, các tổ chức tư vấn còn yếu kém cũng là nguyên nhân gây lãng phí, thất thoát vốn đầu tư.

Chất lượng của các tổ chức tư vấn đầu tư còn thấp; khi xây dựng dự án và thiết kế kỹ thuật lập tổng dự toán chưa dựa vào các quy chuẩn, đơn giá, định mức... gây nên lãng phí lớn. Năng lực của các chủ đầu tư không phù hợp với yêu cầu của công tác quản lý; không kiểm tra, giám sát được các tổ chức tư vấn, các nhà thầu. Công tác giám sát thi công còn mang tính hình thức.

**- Tình hình nợ đọng trong đầu tư và xây dựng còn là vấn đề bức xúc.**

Nợ đọng trong đầu tư xây dựng cơ bản đang là vấn đề bức xúc hiện nay, vượt quá khả năng cân đối của ngân sách, chưa được xử lý dứt điểm. Do nhiều nguyên nhân khác nhau, tình hình thực hiện vượt kế hoạch vốn đầu tư xây dựng cơ bản của các Bộ, ngành và địa phương vẫn tiếp diễn và có xu hướng tăng (sau khi rà soát lại, số nợ vẫn còn trên 5 nghìn tỷ đồng, Trung ương khoảng 2 nghìn tỷ đồng, địa phương khoảng 3 nghìn tỷ đồng).

*Nguyên nhân của tình trạng nợ đọng:*

Khả năng cân đối nguồn vốn đầu tư từ ngân sách nhà nước còn rất hạn hẹp, chỉ đáp ứng được từ 40-50% nhu cầu; do sự cấp bách phải thực hiện một số mục tiêu quan trọng của các địa phương, một số công trình, dự án thuộc các

ngành thủy lợi, giao thông phải khẩn trương thi công ngay trước mùa mưa lũ, phải vay mượn hoặc ứng trước vốn để thi công.

Do đặc thù của các công trình, dự án thuộc hạ tầng giao thông, thủy lợi, bên A, cơ quan cấp phát vốn, cơ quan kiểm toán khó kiểm tra, kiểm soát về khối lượng thi công, đơn giá và định mức trong dự toán được duyệt, nên nhiều nhà thầu tích cực ứng trước vốn để thi công.

Các Bộ ngành, các tỉnh, thành phố còn buông lỏng trong công tác quản lý đầu tư và xây dựng, cơ chế quản lý đầu tư và xây dựng hiện hành còn thiếu những chế tài, biện pháp cụ thể nhằm kiểm soát và hạn chế việc phê duyệt dự án đầu tư tràn lan như hiện nay.

Nhiều Bộ, ngành và địa phương còn tư tưởng nể nang, dễ dàng đối với các chủ đầu tư trong việc vay mượn vốn, cho phép các nhà thầu ứng trước vốn để thi công các công trình, dự án. Trong quá trình điều hành kế hoạch, phát hiện thực hiện vượt vốn, các cơ quan quản lý chưa kịp thời can thiệp để có biện pháp xử lý.

*- Các cơ chế chính sách trong lĩnh vực đầu tư phát triển còn chậm được sửa đổi, bổ sung và hoàn chỉnh, chưa đáp ứng kịp thời yêu cầu thực tế của công tác quản lý hiện nay.*

Công tác quản lý đầu tư và xây dựng còn nhiều thiếu sót, buông lỏng. Mặc dù Chính phủ đã thực hiện phân cấp mạnh cho cấp Bộ ngành, tỉnh và thành phố theo quy định tại Nghị định 07/CP; tuy nhiên, công tác giám sát đầu tư, giám sát thi công chưa chặt chẽ, thiếu chế tài cụ thể để quy rõ trách nhiệm cá nhân và tập thể.

Cơ chế tín dụng đầu tư ưu đãi còn nhiều bất cập: đối tượng cho vay dàn trải, mở rộng quá mức; lãi suất cho vay thấp, kéo dài thời gian trả nợ, khoan nợ, dùng ngân sách để trả nợ vay. Hiện tồn tại nhiều mức lãi suất trong tín dụng đầu tư phát triển của nhà nước, gây phức tạp trong quản lý, đồng thời dễ phát sinh tiêu cực. Về hình thức tín dụng, chủ yếu vẫn là cho vay theo dự án, hình thức hỗ trợ lãi suất sau đầu tư mới được áp dụng.

*- Những tồn tại trong công tác đấu thầu*

Việc nhận thức công tác Đấu thầu còn nhiều hạn chế cả về nội dung đấu thầu, quy trình, trình tự và các quy định khác. Một số cán bộ thuộc đơn vị Chủ đầu

tư, Ban quản lý dự án thiếu tính chuyên nghiệp, chưa được đào tạo đầy đủ, thiếu kinh nghiệm nên còn nhiều hạn chế trong triển khai công tác đấu thầu.

Nhiều chủ dự án chưa chủ động, chỉ dựa vào ý kiến của tư vấn, không xem xét kỹ kết quả trước khi trình duyệt, dẫn đến những sai sót không đáng có trong quá trình thực hiện. Cấp có thẩm quyền chưa chỉ đạo sát sao, quản lý công tác đấu thầu chưa chặt chẽ.

Nhiều trường hợp không thực hiện đúng Quy chế Đấu thầu như mở thầu chậm, chỉ định thầu vượt mức cho phép, tổ chức đấu thầu mang tính hình thức, đặc biệt là hình thức đấu thầu hạn chế...

Chất lượng các công tác phục vụ cho đấu thầu (trực tiếp hoặc gián tiếp) như chất lượng của báo cáo nghiên cứu khả thi, thiết kế kỹ thuật, tổng dự toán còn thấp.

Một số trường hợp xây dựng dự toán quá thấp gây khó khăn trong quá trình xét kết quả trúng thầu, phải chào lại giá, phải điều chỉnh dự toán làm kéo dài thời gian. Nhiều trường hợp thiết kế ban đầu không chuẩn xác, trong quá trình thực hiện phải thay đổi bổ sung dẫn đến làm tăng giá trị hợp đồng, kéo dài thời gian thực hiện. Đây cũng là yếu tố dẫn tới lãng phí thất thoát trong đầu tư xây dựng. Trong một số trường hợp chỉ định thầu thì dự toán cao là cơ sở ký hợp đồng sẽ có thể dẫn đến thất thoát. Hiện nay còn thiếu các quy định về chế tài, trách nhiệm lập và duyệt đối với báo cáo nghiên cứu khả thi, thiết kế kỹ thuật, dự toán.

Các quy định trong một số hợp đồng thầu quá đơn giản, chưa đủ chặt chẽ, chưa gắn trách nhiệm giữa Chủ đầu tư và nhà thầu, đôn sức ép vào một phía, thiếu các điều kiện chi tiết gây khó khăn cho thực hiện.

Một số nội dung trong Quy chế Đấu thầu chưa được cụ thể hoá về: mẫu hoá các nội dung trong quá trình đấu thầu, hình thức áp dụng; quy định về khiếu nại trong đấu thầu.

Công tác đào tạo trong đấu thầu còn bất cập, thiếu các Trung tâm đào tạo thường xuyên cán bộ về đấu thầu, làm giảm hiệu quả triển khai công tác này.

***- Tồn tại trong giám sát và đánh giá đầu tư***

Công tác giám sát và đánh giá đầu tư chưa được tất cả các Bộ, ngành và địa phương quan tâm đúng mức và thực hiện nghiêm túc theo quy định; chỉ có khoảng 30% các đơn vị Bộ, ngành, 40% các tỉnh, thành phố có báo cáo về giám sát và đánh giá đầu tư. Đối với việc giám sát và đánh giá đầu tư của các chủ đầu tư còn rất hạn chế, chỉ có 30% các chủ dự án sử dụng vốn ngân sách có báo cáo về giám sát và đánh giá đầu tư. Chất lượng các báo cáo về đánh giá đầu tư còn sơ sài, chưa đủ các thông tin cần thiết để tổng hợp báo cáo.

Công tác giám sát nói chung còn chưa thường xuyên, bị động và chủ yếu tổng hợp từ các báo cáo theo quy định, chưa có tác dụng phát hiện kịp thời và xử lý các vi phạm. Công tác giám sát cộng đồng chưa được chú trọng.

**- Thanh, quyết toán công trình còn chậm do thủ tục phức tạp.**

Việc giải ngân, thanh toán khối lượng vốn đầu tư hoàn thành còn chậm, chủ yếu do các thủ tục thanh toán phức tạp, công tác nghiệm thu của các chủ đầu tư và các ban quản lý công trình còn chậm. Chất lượng công tác tư vấn thiết kế chưa đảm bảo yêu cầu, nên trong quá trình triển khai thi công đã phát sinh nhiều khối lượng không được chủ đầu tư bổ sung kịp thời, ảnh hưởng đến công tác thanh toán.

Các chủ đầu tư, nhất là chủ đầu tư, các ban quản lý dự án sử dụng nguồn vốn ngân sách nhà nước chưa khẩn trương cùng các nhà thầu hoàn tất các thủ tục nghiệm thu, thanh quyết toán. Nhiều công trình, dự án đã hoàn thành nghiệm thu, đưa vào sử dụng trong nhiều năm nhưng không quyết toán công trình.

Năm 2001, có khoảng 9.595 dự án cần được quyết toán, tuy nhiên trong năm chỉ thực hiện phê duyệt được 6.319 dự án (khoảng 66%) với số vốn đầu tư là 8.565 tỷ đồng (khoảng 50%), còn lại 3.276 dự án (34%) với số vốn là 8.750 tỷ đồng (50%). Năm 2002 có 12.700 dự án cần quyết toán công trình với số vốn 19.081 tỷ đồng, thực tế đã duyệt quyết toán 9.540 dự án (chiếm 75%) với số vốn đầu tư là 12.762 tỷ đồng (chiếm 67%), số còn lại chưa duyệt được quyết toán là 3.160 dự án (25%) với số vốn đầu tư là 6.319 tỷ đồng (33%).

## **2.2. Thực trạng kiểm toán hoạt động trong lĩnh vực đầu tư xây dựng cơ bản ở Việt Nam**

### **2.2.1 Vài nét về kiểm toán hoạt động trong lĩnh vực đầu tư xây dựng cơ bản ở Việt Nam**

Như phần trên đã nêu, đầu tư xây dựng cơ bản (XD CB) là một lĩnh vực khá phức tạp, bao gồm rất nhiều khâu: Thẩm dò, khảo sát, lập dự toán, đấu thầu, giám sát thi công. Theo thống kê sơ bộ, trong đầu tư xây dựng cơ bản hiện nay có tới 25% số dự án vi phạm trong khâu chuẩn bị đầu tư và phê duyệt dự án, hơn 32% số dự án vi phạm trong công tác tư vấn thiết kế, 20% số dự án vi phạm quy chế đấu thầu, hơn 23% số dự án sai phạm về tư vấn giám sát, 25% số dự án vi phạm trong nghiệm thu thanh quyết toán vốn đầu tư. Theo đánh giá của các ngành chức năng, tỉ lệ thất thoát bình quân trong đầu tư xây dựng hiện nay khoảng 20 - 30% giá trị đầu tư (tương ứng khoảng 20.000 - 25.000 tỷ đồng mỗi năm). Tình hình thất thoát trong đầu tư xây dựng cơ bản chủ yếu xảy ra ở các dự án sử dụng vốn đầu tư của Nhà nước, không dự án nào không thất thoát dưới 20%. (Báo đầu tư số 137 (1090) 14/11/2003).

Sở dĩ có tình trạng như trên do sự bất cập trong cơ chế chính sách và công tác quản lý Nhà nước đối với hoạt động đầu tư xây dựng cơ bản, cũng là nguyên nhân gây lãng phí thất thoát vốn đầu tư. Sự bất cập này đã dẫn đến thực tế có nhiều doanh nghiệp do thiếu việc làm đã giảm giá đến 40 - 50%, kết quả là công trình có chất lượng kém và nhà thầu bị thua lỗ.

Trong điều kiện chuyển đổi nền kinh tế từ kế hoạch hoá sang nền kinh tế thị trường theo định hướng xã hội chủ nghĩa, để góp phần ngăn chặn và đẩy lùi các hiện tượng thất thoát và lãng phí trong lĩnh vực đầu tư xây dựng cơ bản, một công cụ quản lý quan trọng được ra đời đó là hệ thống Kiểm toán Việt nam.

Cho đến nay ngành kiểm toán Việt nam đã hình thành một hệ thống tương đối hoàn chỉnh bao gồm:

- Các tổ chức kiểm toán độc lập (Các công ty kiểm toán do Nhà nước thành lập, các công ty kiểm toán liên doanh hoặc các công ty kiểm toán tư nhân).



- Kiểm toán Nhà nước là cơ quan công quyền, thực hiện nhiệm vụ kiểm toán do Nhà nước giao.

- Kiểm toán nội bộ, là tổ chức kiểm toán được thành lập do các tổ chức kinh tế xã hội có nhu cầu.

Các loại tổ chức kiểm toán này có các mục tiêu kiểm toán khác nhau, phục vụ cho các yêu cầu khác nhau, song thực tế đều tiến hành các loại kiểm toán bằng kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán tuân thủ và kiểm toán hoạt động. Kiểm toán tuân thủ thường được áp dụng nhiều ở các cuộc kiểm toán do kiểm toán Nhà nước tiến hành. Kiểm toán hoạt động là loại kiểm toán mới được hình thành vào những năm năm mươi của thế kỉ trước (1950) - Đối với Việt nam kiểm toán hoạt động lại càng mới mẻ. Tuy nhiên do mục đích của kiểm toán hoạt động là việc đánh giá được tính kinh tế, tính hiệu lực và hiệu quả của các chương trình dự án đầu tư, cũng như hoạt động của doanh nghiệp nên nó đã và đang phát triển mạnh mẽ và là con đường tất yếu của ngành kiểm toán hiện đại.

## **2.2.2 Thực trạng kiểm toán hoạt động trong lĩnh vực đầu tư xây dựng cơ bản ở Việt Nam**

### ***2.2.2.1 Quan điểm kiểm toán hoạt động ở Việt Nam.***

Kiểm toán Nhà nước được ra đời theo Nghị định số 70 CP ngày 11/7/1994 của Chính phủ, nay là Nghị định 93/2003/NĐ-CP ngày 13/8/2003 của Chính phủ và điều lệ hoạt động theo Quyết định số 61/TTg ngày 24/01/1995 của Thủ tướng Chính phủ. Trong các văn bản pháp luật này nhiệm vụ chức năng của cơ quan Kiểm toán Nhà nước được xác định như sau:

"Nay thành lập Kiểm toán Nhà nước để giúp Thủ tướng chính phủ thực hiện chức năng kiểm tra, xác nhận tính đúng đắn, hợp pháp của tài liệu và số liệu kế toán của các cơ quan Nhà nước, các đơn vị sự nghiệp, đơn vị kinh tế Nhà nước và các đoàn thể quần chúng, các tổ chức xã hội sử dụng kinh phí do Ngân sách Nhà nước cấp".

Như vậy trong văn bản này chưa có các điều khoản qui định quyền hạn kiểm tra tính kinh tế, tính hiệu lực và tính hiệu quả. Vấn đề này đã được giải quyết trong Nghị định 93CP/2003-NĐ/CP của Chính phủ như sau: "Kiểm toán

Nhà nước là cơ quan thuộc Chính phủ, xác nhận tính đúng đắn, hợp pháp của báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước các cấp và báo cáo tổng quyết toán ngân sách nhà nước các cấp; báo cáo quyết toán, báo cáo tài chính của các cơ quan, đơn vị, tổ chức có sử dụng ngân sách nhà nước. Kiểm toán tính tuân thủ, tính kinh tế trong việc quản lý, sử dụng ngân sách nhà nước và tài sản công"

Mặt khác, Kiểm toán Nhà nước sau khi được thành lập đã nhanh chóng tham gia các tổ chức quốc tế về kiểm toán như: INTOSAI và ASOSAI.

Trong chuẩn mực kiểm toán của INTOSAI có ghi: "Kiểm toán hoạt động được quan niệm là một hoạt động kiểm toán về tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực".

Nội dung của nó gồm:

- *Thứ nhất:* Kiểm toán tính kinh tế của các hoạt động quản lý phù hợp với luật pháp, với các nguyên tắc quản lý, các chính sách và chế độ quản lý.

- *Thứ hai:* Kiểm toán hiệu quả của việc sử dụng nguồn lực (bao gồm nhân lực, vật lực, tài lực và các nguồn lực khác) bao gồm cả các thông tin, các cơ cấu quản lý và kiểm soát nghiệp vụ, các quy trình quản lý và vận hành ở đơn vị được kiểm toán.

- *Thứ ba:* Kiểm toán tính hiệu lực của sự vận động trong mối tương quan và liên hệ với các mục tiêu của chương trình, tác dụng và hiệu lực ảnh hưởng của chúng.

Mặt khác để nhận rõ thêm trong những năm qua đã tiến hành các cuộc kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước đã quan tâm tới các cuộc kiểm toán hoạt động qua mục tiêu của kiểm toán hoạt động. Đó là:

- Kiểm tra tính kinh tế, hiệu lực, hiệu quả của các hoạt động.

- Kiểm tra trách nhiệm của Thủ trưởng đơn vị quản lý, sử dụng nguồn lực tài chính công.

- Kiểm tra tính trung thực của quá trình dự toán, sử dụng nguồn lực, quyết toán và báo cáo tài chính.

- Kiểm tra hiệu năng của bộ máy quản lý, bộ máy điều hành các hoạt động.

- Cung cấp thông tin cho Chính phủ, Quốc hội và kết quả thực hiện các chương trình mục tiêu đã được phê duyệt kèm theo Ngân sách cho phép để chính cơ quan này thấy được hiệu quả, hiệu lực thực tế của các quyết định (đặc biệt các quyết định và chủ trương đầu tư) đã ban hành, rút kinh nghiệm cho các kỳ tới hoặc ra các quyết định điều chỉnh.

- Cung cấp cho các cơ quan chức năng, các cơ quan pháp luật có các thông tin và khuyến nghị xác thực để họ ra các quyết định phù hợp, trong đó có việc điều chỉnh các cơ chế chính sách hoặc điều tra xử lý các vi phạm làm giảm hiệu quả của việc chi dùng Ngân sách Nhà nước.

Từ những đề nêu trên cho thấy Kiểm toán Nhà nước một mặt tiếp thu kinh nghiệm của các nước có trình độ kiểm toán cao để đi tắt đón đầu, mặt khác do yêu cầu của việc tăng cường quản lý và sử dụng có hiệu quả các nguồn lực của Nhà nước, trên thực tế đã triển khai nội dung của kiểm toán hoạt động trên cơ sở triển khai các cuộc kiểm toán báo cáo tài chính và kiểm toán báo cáo quyết toán các dự án đầu tư.

#### ***2.2.2.2. Lĩnh vực Kiểm toán Đầu tư Xây dựng cơ bản do Kiểm toán Nhà nước tiến hành***

Kiểm toán Đầu tư xây dựng cơ bản là một lĩnh vực có tầm quan trọng trong toàn bộ hoạt động của kiểm toán Nhà nước bao gồm các lĩnh vực Ngân sách Nhà nước, Doanh nghiệp Nhà nước, các khu vực. Mặt khác lĩnh vực này chiếm tỷ trọng lớn trong chi tiêu ngân sách và có chấn chỉnh quản lý đầu tư xây dựng cơ bản bằng nguồn vốn Nhà nước. Chỉ thị 29/2003/CT-TTg ngày 23/12/2003 có ghi: "Thời gian qua, nguồn vốn đầu tư Nhà nước (bao gồm vốn Ngân sách Nhà nước, vốn tín dụng đầu tư phát triển Nhà nước, vốn tín dụng do Nhà nước bảo lãnh, vốn đầu tư của Doanh nghiệp Nhà nước) ngày càng cao, cùng với các nguồn vốn khác và những nỗ lực cố gắng trong quản lý đầu tư và xây dựng của Bộ, ngành, địa phương, doanh nghiệp đã tạo nên sự chuyển biến quan trọng hạ tầng kinh tế - xã hội, thúc đẩy mạnh mẽ chuyển dịch cơ cấu kinh tế, tăng năng lực của nhiều ngành kinh tế và cải thiện rõ nét văn minh đô thị ở nhiều thành phố, thị xã, khu tập trung dân cư.

Tuy nhiên công tác quản lý đầu tư và xây dựng nói chung, trong đó đặc biệt là quản đầu tư và xây dựng dự án, công trình bằng nguồn vốn Nhà nước còn nhiều yếu kém, thiếu sót đã dẫn đến tình trạng đầu tư dàn trải, kéo dài và kém hiệu quả, nợ đọng trong đầu tư tăng cao, trở thành vấn đề nổi cộm và bức xúc hiện nay; các hiện tượng tiêu cực còn khá phổ biến trong đầu tư xây dựng làm ảnh hưởng trực tiếp đến chất lượng công trình, gây thất thoát, lãng phí lớn, đang là vấn đề quan tâm sâu sắc trong xã hội".

Từ kết quả kiểm toán các dự án đầu tư trong những năm qua đã thể hiện rõ phần nào những đánh giá đã nêu trên. Theo số liệu tổng hợp kết quả kiểm toán chi phí đầu tư xây dựng cơ bản và các chương trình dự án một số công trình đầu tư XD CB như sau:

*Đơn vị tính: triệu đồng*

Thời kỳ  Nội dung	Từ năm 1994 đến năm 2003		
	Tổng cộng	Chia ra	
		Lĩnh vực NSNN	Lĩnh vực ĐT-DA
Chi đầu tư XD CB và chương trình DA	505.755	82.390	423.095
Trong đó:			
- Chi sai chế độ thu nộp NSNN	135.857	33.802	101.785
- Giảm cấp phát	158.608	41.927	116.681
- Giảm quyết toán chi NSNN	198.051	7	198.044
- Chi khác	13.239	6.654	6.585

Số liệu nêu trên tổng hợp trong toàn ngành tham gia kiểm toán trong lĩnh vực đầu tư XD CB và các chương trình dự án, phần chủ yếu thuộc lĩnh vực thuộc lĩnh vực này do Kiểm toán Đầu tư - Dự án thực hiện. Trong báo cáo này nên đi sâu vào một số công trình đầu tư xây dựng cơ bản lớn.

Trong 9 năm qua, Kiểm toán Đầu tư - Dự án đã tiến hành kiểm toán 16 dự án đầu tư với tổng số vốn đầu tư thực hiện hơn 18.000 tỷ đồng

TT	Tên công trình	Vốn đầu tư thực hiện kiểm toán (đ)	Chênh lệch (đ)	Tỷ lệ (%)
1	Đường Bắc Thăng long - Nội Bài	221.900.832.822	-5.697.283.178	2,57
2	Công trình đường sắt Hà Nội	4.045.517.403	-98.719.228	2,44
3	Công trình Thủy điện Vĩnh Sơn	748.859.768.050	-36.560.486.888	4,88
4	Dự án hệ thống thủy lợi chống lũ	91.133.891.954	-4.009.534.046	4,40
5	Dự án nâng cấp, cải tạo quốc lộ 5 (km47-km62)	527.168.792.943	-18.223.292.925	3,46
6	Các công trình đầu tư XDCB ngành kho bạc Nhà nước	162.590.750.000	-4.245.401.000	2,61
7	Dự án đầu tư xây dựng cầu Sông Gianh	253.519.013.484	-2.009.820.647	0,79
8	Dự án đầu tư xây dựng xi măng Bim Sơn	2.333.599.270.575	-15.489.186.119	0,66
9	Dự án khôi phục và phát triển thủy lợi Đồng bằng Sông Hồng	177.916.572.853	-1.936.666.790	1,09
10	Dự án khôi phục quốc lộ 1 (Nha Trang - Tp. HCM)	1.672.281.236.370	-26.490.850.173	1,58
11	Công trình Thủy điện Sông Quao	253.085.662.773	-9.773.033.376	3,86
12	Dự án đường Hồ Chí Minh giai đoạn 1	167.817.392.263	-1.123.463.235	0,67
13	Dự án cải tạo nâng cấp quốc lộ 10	1.179.354.024.085	-14.731.667.304	1,25
14	Dự án khôi phục và phát triển nghề cá Việt Nam	310.935.137.136	-7.056.044.522	2,27
15	Dự án phát triển thủy lợi miền trung và Tp. HCM	1.355.741.897.766	-3.742.831.071	0,28
16	Dự án cải tạo và nâng cấp quốc lộ 51	626.726.729.174	-18.027.790.469	2,88
	Tổng cộng	10.086.676.489.651	-169.216.070.971	1,68

Tổng hợp kết quả kiểm toán như sau

Tổng số giảm : -169.216.070.971 đồng

Trong đó:

- Chi phí về xây lắp	:	-102.707.581.137 đồng
+ Sai do tăng khối lượng	:	-62.832.434.571 đồng
+ Sai do đơn giá	:	-6.522.336.334 đồng
+ Các loại sai khác	:	-33.352.810.232 đồng
- Chi sai do mua sắm thiết bị máy móc:		-1.285.955.607 đồng
- Chi phí kiến thiết cơ bản khác	:	-65.222.534.227 đồng

Từ những số liệu kết quả kiểm toán nêu trên có thể đánh giá nét cơ bản về lĩnh vực đầu tư xây dựng cơ bản:

a. Lãng phí thất thoát trong đầu tư xây dựng cơ bản ở tất cả các công trình được kiểm toán và trên tất cả các khâu công việc như công tác xây lắp, mua sắm máy móc thiết bị và chi phí kiến thiết cơ bản khác.

b. Tình hình nợ đọng trong đầu tư xây dựng cơ bản là phổ biến trong tất cả các công trình kiểm toán.

c. Cơ chế tài chính sách trong lĩnh vực đầu tư còn chậm được sửa đổi, bổ sung.

d. Những công trình thực hiện đấu thầu có trường hợp chưa thực hiện đúng các quy chế đấu thầu, hồ sơ lưu trữ không đầy đủ, có những công trình hoàn thành sau nhiều năm mới tiến hành kiểm tra, do đó việc thu thập hồ sơ rất khó khăn, kéo dài thời gian kiểm toán (Quốc lộ 51, thủy lợi sông Quao).

e. Việc giám sát đầu tư của các chủ đầu tư chưa thực hiện đúng theo quy định.

f. Thanh quyết toán công trình còn chậm, nhiều công trình đã hoàn thành nhưng chưa có quyết toán.

### **2.2.3 Những bài học kinh nghiệm của kiểm toán các chương trình đầu tư xây dựng cơ bản**

Trên cơ sở hoạt động thực tiễn trong những năm qua, có thể rút ra những bài học kinh nghiệm về kiểm toán các chương trình đầu tư xây dựng cơ bản sau:

*Một là:* phải hết sức chú trọng và đặt đúng tâm việc lập kế hoạch hàng năm và khảo sát và lập kế hoạch của từng cuộc kiểm toán. Như chúng ta đã biết

hàng năm có hàng nghìn dự án đầu tư bắt đầu khởi công, đang thực hiện và đã hoàn thành. Chi phí của NSNN cho các dự án XDCB chiếm một tỷ lệ lớn trong NSNN. Có nhiều dự án đã hoàn thành đưa vào sử dụng nhiều năm mà chưa quyết toán được. Thất thoát lãng phí, tham ô, tham nhũng trong lĩnh vực đầu tư xây dựng đang là vấn đề xã hội rất quan tâm. Trong khi đó, lực lượng kiểm toán đầu tư và xây dựng có hạn, vấn đề chọn dự án nào và bao nhiêu dự án trong năm để lập kế hoạch là vấn đề không đơn giản. Mặt khác, cơ quan kiểm toán nói chung và Kiểm toán Đầu tư - Dự án không phải là đầu mối được cung cấp các tài liệu và số liệu này, do đó phải làm một việc mà trong tay không có tài liệu số liệu phục vụ. Thực tiễn hoạt động thời gian qua ở khâu lập kế hoạch các dự án đầu tư có rất nhiều trục trặc, phải sửa đi đổi lại nhiều lần dẫn đến ảnh hưởng không nhỏ đến tiến độ công tác. Từ nhận định trên ta thấy rằng: phải căn cứ vào mục tiêu kiểm toán dự án đầu tư để xác định khối lượng công việc hàng năm. Các dự án đó phải phục vụ mục tiêu kiểm toán. Các dự án đó phải phục vụ được mục tiêu kiểm toán xác định, đồng thời phải có tính khả thi cao.

Mặt khác, khâu khảo sát và lập kế hoạch kiểm toán cần được xử lý hợp lý như: số mẫu chọn khảo sát, thời gian khảo sát, các điều kiện để tiến hành khảo sát, xét duyệt và trình duyệt kế hoạch kiểm toán.

*Hai là:* thực hiện tốt giai đoạn chuẩn bị kiểm toán có vai trò quan trọng đến chất lượng của cuộc kiểm toán. ở giai đoạn này cần quán triệt đến các Kiểm toán viên nội dung khảo sát, các vấn đề trọng yếu cần quan tâm có liên quan đến đối tượng kiểm toán. Trên cơ sở nắm vững những vấn đề trọng yếu, cần phải bổ sung vấn đề chế độ chính sách, các cơ chế tài chính phù hợp với đối tượng kiểm toán. Mặt khác cần thống nhất hệ thống mẫu biểu, các vấn đề kỹ thuật ghi chép và các vấn đề còn vướng mắc cần giải quyết. Bài học ở giai đoạn này là trước lúc ra trận, trên mặt là rừng bạt ngàn đủ các loại cây cối, hoa thơm cỏ dại thì các chiến sỹ, tính xung kích Kiểm toán viên biết đi vào khu nào, chặt cây nào và để lại cây nào.

*Ba là:* kiểm soát được chất lượng kiểm toán, tổ chức phân công, phân nhiệm rõ ràng, phối hợp chặt chẽ giữa các công việc được phân công và phải có một tổng chỉ huy đủ năng lực.

Chất lượng của các cuộc kiểm toán là vấn đề đặt biệt được quan tâm. Chất lượng kiểm toán suy cho cùng phụ thuộc rất lớn vào trình độ của Kiểm toán viên. Hiện nay cán bộ, KTV có kinh nghiệm công tác nhưng trình độ kiểm toán còn hạn chế. Do đó cần phải có kế hoạch đào tạo bồi dưỡng nâng cao dần trình độ của KTV, đặc biệt là KTV có trình độ cao, thông thạo theo lĩnh vực được phân công.

Có lực lượng KTV thông thạo công việc, đồng thời phải biết tổ chức phân công, phân nhiệm rõ ràng cho từng người, theo từng việc và mục tiêu phải đạt của từng loại công việc. Tiến hành kiểm toán là tiến hành kiểm tra kiểm soát các nghiệp vụ trong một tổng thể thống nhất, do đó phải có sự phối hợp chặt chẽ giữa các KTV với các công việc luôn quan tâm. Sự phối hợp này phải được chỉ đạo chặt chẽ, phát hiện được mâu thuẫn thì mới phát hiện được sự thất khách quan.

Sự thạo việc và phối hợp nhịp nhàng giữa các bộ phận của các KTV được đặt dưới sự chỉ đạo của một trưởng đoàn đủ năng lực. Có như vậy mới có thể nâng cao chất lượng các cuộc kiểm toán.

*Bốn là:* Phải coi trọng và nâng cao dần chất lượng của giai đoạn kiểm tra việc thực hiện các kiến nghị của KTNN được ghi trong báo cáo kiểm toán làm tốt việc này có ý nghĩa ở hai mặt: thứ nhất là các kiến nghị được thực hiện thể hiện sự nghiêm chỉnh chấp hành của đối tượng kiểm toán thể hiện tính pháp lý cao của cơ quan KTNN. Thứ hai: các kiến nghị có tính khả thi cao, thể hiện được chất lượng của các cuộc kiểm toán đã góp phần vào việc chấn chỉnh công tác quản lý tài chính ở đơn vị.

Kiểm tra việc thực hiện các kiến nghị là một bước trong quy trình kiểm toán, do đó phải có những quy định cụ thể các khâu công việc phải tiến hành, các mẫu biểu, tài liệu phải thu thập và phải quy định cơ chế xử lý sau kiểm tra thực hiện các kiến nghị này.

*Năm là:* Công việc kiểm toán cũng như những công việc khác rất phức tạp, liên quan đến nhiều đối tượng, nhiều ngành nhiều cấp nên phải đảm bảo sự



lãnh đạo chỉ đạo từ Đảng, chính quyền và vận động quần chúng. Sự quan tâm chỉ đạo và lãnh đạo của KTNN, lãnh đạo của Đảng uỷ, của Lãnh đạo Vụ là nhân tố rất quan trọng nhằm xử lý và giải quyết những vấn đề đặt ra trong công cuộc kiểm toán.

### **2.3. Giới thiệu một số thành quả và xu hướng kiểm toán hoạt động ở một số nước**

#### **2.3.1 Vài nét về sự ra đời và phát triển của kiểm toán hoạt động**

Có thể nói, công việc kiểm toán xuất hiện từ những năm trước công nguyên nhưng chỉ được phát triển vào đầu thế kỷ XX và bắt đầu từ Hợp chủng quốc Hoa Kỳ vào năm 1914, một học giả là Robert Montgomery đưa ra dự án hiện đại hoá kiểm toán. Sau đó, vào năm 1929, Học viện kế toán viên công chúng Hoa Kỳ ra đời (AICPA) và công bố chuẩn mực báo cáo kiểm toán, tài khoản công ty (chuẩn mực báo cáo kiểm toán về tài chính). Năm 1941, Học viện kiểm toán nội bộ (IIA) được thành lập. Năm 1947, lần đầu tiên một văn bản xác định chức năng kiểm toán nội bộ được ra đời.

Kiểm toán hoạt động (KTHĐ) xuất hiện khi kết thúc chiến tranh thế giới lần thứ 2 khi chính phủ các nước tập trung vào hàn gắn các vết thương chiến tranh và tái thiết đất nước với nguồn vốn ngân sách ngày càng lớn. Tình hình đó đòi hỏi nếu các quốc gia chỉ kiểm toán báo cáo tài chính (BCTC) là không đủ để chỉ rõ việc chi tiêu đó có hiệu quả, hiệu lực và tiết kiệm hay không. Từ đó cho thấy nhu cầu một loại kiểm toán mới ra đời, đó là kiểm toán hoạt động. Các chính phủ có nhiệm vụ quản lý việc sử dụng tài nguyên của đất nước (người, tiền, vật liệu, dụng cụ,...) sao cho có lợi nhiều nhất hoặc thất thoát ít nhất.

Từ sau 1950 của thế kỷ trước, hoạt động ngoại kiểm (kiểm toán bên ngoài) không chỉ phát triển về qui mô tổ chức mà ngày càng hoàn thiện và hiện đại hoá phương pháp kỹ thuật kiểm toán tài chính. Đồng thời, cũng chính trong thời gian này loại hình kiểm toán hoạt động ra đời, mở rộng phạm vi, chức năng của kiểm

toán từ kiểm tra và xác nhận thông tin tài chính sang kiểm tra, phân tích, đánh giá toàn diện việc quản lý và hoạt động của đơn vị, trước hết trong lĩnh vực quốc phòng, sau đó sang các lĩnh vực quản lý khác.

Vai trò, vị trí, mục đích chung của KTHĐ được tổ chức quốc tế các kiểm toán tối cao (INTOSAI) xác nhận trong tuyên bố Lima (Peru 1977) : " Bên cạnh loại hình kiểm toán tài chính truyền thống và giữ nguyên tầm quan trọng và ý nghĩa của nó, một loại hình kiểm toán hướng tới tính kinh tế, tiết kiệm, hiệu quả, hiệu lực của hoạt động nhà nước cũng có giá trị tương đồng. Các cuộc kiểm toán này không chỉ gồm các vụ việc riêng trong công tác quản lý ngân sách mà nó còn có phạm vi bao trùm lên toàn bộ hoạt động quản lý trong các tổ chức và hệ thống". Sau tuyên bố Lima, tổ chức quốc tế các cơ quan tối cao cũng như tổ chức quốc tế các cơ quan kiểm toán tối cao các khu vực tiếp tục đi sâu nghiên cứu các khía cạnh cụ thể nhằm làm rõ và khẳng định về mặt lý luận, phương pháp luận, nội dung phương pháp, chuẩn mực và quy trình KTHĐ.

Tại hội nghị quốc tế các cơ quan kiểm toán tối cao Tokyo năm 1985 và Sydney 1986 đã đạt được những thoả thuận chung về mục tiêu của KTHĐ như sau:

- Tiến hành một chương trình kiểm tra để ra mục tiêu đánh giá tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực của các hoạt động trong các lĩnh vực công theo một cách thức có hiệu quả nhất về mặt chi phí.

- Xác định các hoạt động tốt, các điểm còn yếu kém đồng thời kiến nghị các hình thức để đạt được tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực trong việc quản lý các đơn vị nhà nước.

- Khuyến khích và giúp đỡ các đơn vị khắc phục các yếu điểm và các hoạt động yếu kém bằng cách cải tiến hệ thống và biện pháp kiểm soát.

- Xác định và thông báo về các nguyên tắc quản lý có hiệu quả và những nguyên tắc không được áp dụng rộng rãi trong lĩnh vực công (Sydney 1986).

Tổ chức quốc tế các cơ quan kiểm toán tối cao châu á (ASOSAI) tổ chức các cuộc hội thảo ở Tokyo (7/1997) và Jakarta (10/1997) với chủ đề: Vai trò của

các cơ quan kiểm toán tối cao trong việc thực hiện chức năng KTHĐ theo thoả thuận chung về 3 nội dung sau:

- Cùng với việc thay đổi ngày càng phát triển kinh tế - xã hội và sự biến đổi mạnh mẽ của việc chi tiêu của chính phủ thì phạm vi của tính trách nhiệm công được tăng cường với giới hạn ngày càng lớn hơn.

- Nhận thức của xã hội và áp lực đối với các hoạt động của chính phủ dưới góc độ tính kinh tế, hiệu quả, hiệu lực và tính trách nhiệm ngày càng nâng cao.

- Xuất phát từ vị trí của cơ quan kiểm toán tối cao là cơ quan duy nhất có thể kiểm toán toàn bộ các đơn vị trong lĩnh vực nhà nước, có thể tạo ra được sự đóng góp quan trọng đối với việc phát triển và thực thi các cuộc cải cách trong lĩnh vực nhà nước.

KTHĐ không chỉ có vai trò quan trọng trong các cơ quan kiểm toán tối cao mà còn được sự quan tâm của các tổ chức quốc tế (Liên hợp quốc - UN) và các tổ chức tài chính quốc tế như: ngân hàng thế giới (WB), Quỹ tiền tệ quốc tế (IMF),... Thí dụ như WB coi đánh giá của cơ quan KTNN như một khía cạnh quan trọng để quyết định các khoản tín dụng, đồng thời WB cũng yêu cầu cơ quan KTNN ở các quốc gia vay nợ KTHĐ với các chương trình dự án vay nợ, viện trợ. Theo tài liệu hướng dẫn kiểm toán BCTC và kiểm toán các dự án do WB tài trợ cho khu vực châu á - Thái Bình Dương có ghi: "Các hiệp định tín dụng và các dự án tài trợ phát triển của các tổ chức quốc tế có những yêu cầu khác nhau và trên thực tế người ta đòi hỏi các cơ quan kiểm toán tối cao của nước nhận tài trợ phải đáp ứng được yêu cầu cung cấp các thông tin mà họ mong đợi".

### **2.3.2 Chức năng, nhiệm vụ và việc áp dụng các chuẩn mực của KTHĐ**

Chức năng, nhiệm vụ và thậm chí cả các chuẩn mực KTHĐ của mỗi KTNN khác nhau là khác nhau cả về nội dung và địa vị pháp lý.

#### ***Chức năng, nhiệm vụ của KTNN trong tổ chức ASOSAI:***

Năm 1997, ASOSAI đã tiến hành một cuộc điều tra tất cả các thành viên về KTHĐ. Mười lăm KTNN thành viên đã cung cấp thông tin về chức năng, nhiệm vụ như sau:

- Chức năng của KTNN Băng-la-đét: KTHĐ được thực hiện trên cơ sở quy định của Hiến pháp và Luật bổ sung chức năng của Tổng kiểm toán và kiểm soát năm 1974.

- Chức năng của KTNN Brunây: KTHĐ không được chế định trong Hiến pháp và trong Luật kiểm toán.

- Chức năng của KTNN Sip: Thẩm quyền tiến hành kiểm toán quản lý được quy định trong Luật doanh nghiệp công năm 1984 và Luật chính quyền đô thị năm 1985. Chức năng đó quy định cơ quan kiểm toán báo cáo về hoạt động quản lý, trình bày các sự việc, các phát hiện và nêu ý kiến về mức độ thực hiện công tác quản lý xét về tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực.

- Chức năng của KTNN ấn Độ: Cơ sở pháp lý cho KTHĐ là Luật Nghị viện. Luật này quy định về các chương trình, dự án, đề án, các cơ quan, tổ chức, doanh nghiệp công, các khoản thu và công tác quản lý tài chính của các bộ trưởng và các ban ngành.

- Chức năng của KTNN Nhật Bản: Luật Ủy ban kiểm toán không quy định về KTHĐ. Ủy ban kiểm toán Nhật Bản được thành lập theo điều 90 Hiến pháp Nhật Bản. Thông qua các hoạt động kiểm toán đã thực hiện trước đây và những ý kiến thảo luận tại Nghị viện, mọi người đều hiểu chung là Ủy ban kiểm toán thực hiện cả kiểm toán tài chính và KTHĐ.

- Chức năng của KTNN Giooc-đa-ni: Chức năng kiểm toán ngay từ đầu đã được quy định cụ thể về kiểm toán tài chính nhưng Luật Ủy ban kiểm toán 1952 không có điều khoản cụ thể nào đặt chế tài cho Ủy ban thực hiện KTHĐ. Tuy nhiên, pháp luật không ngăn cấm loại hình KTHĐ này. Nhiều bước chuẩn bị đang được triển khai tiến đến sửa đổi Luật Ủy ban kiểm toán nhằm nâng cao thẩm quyền của Ủy ban tiến hành KTHĐ.

- Chức năng của KTNN Hàn Quốc: Theo quy định của Luật Ủy ban kiểm toán và thanh tra Hàn Quốc (BAI) thì BAI có thể yêu cầu Thủ tướng, bộ trưởng liên quan, thủ trưởng các cơ quan chủ quản áp dụng các biện pháp cần thiết nhằm sửa đổi pháp luật và cải thiện công tác quản lý. Dù luật chưa quy định cụ

thể chức năng KTHĐ, BAI đã và đang thực tế tiến hành KTHĐ nhằm tăng cường công tác quản lý của chính phủ.

- Chức năng của KTNN Cư-rơ-gư-xtan: Theo quy định của Luật cơ quan kiểm toán, cơ quan kiểm toán tiến hành kiểm toán kiểm soát tài chính và kinh tế. Luật này quy định cụ thể về các nguyên tắc kiểm toán.

- Chức năng của KTNN Nê-pan: Kiểm toán tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực thể chế hoá năm 1990.

- Chức năng của KTNN Niu-Dilân: Luật tài chính công năm 1977 quy định việc kiểm tra hoạt động sử dụng công quỹ nhằm xác nhận tính hiệu quả và hiệu lực theo chế độ chính sách có liên quan của đối tượng được kiểm toán.

Chức năng của KTNN Pa-ki-xtan: Chính phủ không có hướng dẫn về kiểm toán hoạt động. Tại thời điểm tháng 6/1995, chắc chắn chưa có luật nào quy định về bất kỳ một loại hình kiểm toán cụ thể nào, cũng như bất kỳ loại hình hay phương pháp nào để thoả mãn các yêu cầu về KTHĐ. Tuy nhiên, Tổng kiểm toán có quyền thực hiện bất kỳ loại hình kiểm toán nào khi cần thiết.

- Chức năng của KTNN Phi-lip-pin: Ủy ban kiểm toán được thành lập theo quy định của Hiến pháp năm 1978. Bộ luật kiểm toán chính phủ quy định kiểm toán toàn diện gồm các giao dịch tài chính, hiệu quả và hiệu lực quản lý.

- Chức năng của KTNN ả rập-Xê út: Tổng cục kiểm toán là một cơ quan độc lập và có thẩm quyền tiến hành kiểm toán hoạt động.

- Chức năng của KTNN Thổ Nhĩ Kỳ: Nằm trong phạm vi tài phán của tòa thẩm kế Thổ Nhĩ Kỳ là các tổ chức ngân sách, các tổ chức đánh giá ngân sách, một số quỹ chuyển đổi và quỹ ngân sách bổ sung, một số đơn vị ngân sách đặc biệt gồm một số chính quyền, thành phố tự trị. Chức năng chính của tòa thẩm kế là xét xử kiểm toán và báo cáo.

- Chức năng của KTNN Yê-men: Cơ quan trung ương về kiểm soát và kiểm toán được trao thẩm quyền KTHĐ. Theo luật, cơ quan trung ương về kiểm soát năm 1992, KTHĐ được thực hiện nhằm đảm bảo đánh giá đúng mức về tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực.

Những chức năng của KTNN của một số nước nêu trên về KTHĐ cho thấy, mỗi KTNN đều có chức năng riêng của mình được chế định trong quy phạm pháp luật làm cơ sở cho KTHĐ hoạt động. Vì vậy, chức năng pháp lý của KTNN khác nhau là khác nhau. Tuy nhiên, cần hiểu rằng, KTHĐ phải được tiến hành trong phạm vi của KTNN mỗi nước quy định.

### **2.3.3 Các chuẩn mực kiểm toán của INTOSAI**

Các chuẩn mực kiểm toán của INTOSAI phản ánh sự nhất trí của các cơ quan KTNN thành viên vì "thực tiễn tốt nhất". Những chuẩn mực này không mang tính chất bắt buộc hay có những chuẩn mực riêng cho KTHĐ, các KTNN thành viên hy vọng sẽ áp dụng chúng phù hợp với chức năng của mình. Chuẩn mực của INTOSAI gồm 4 phần như sau:

- Những nguyên lý cơ bản trong kiểm toán chính phủ.
- Chuẩn mực chung trong kiểm toán chính phủ.
- Chuẩn mực thực hành trong kiểm toán chính phủ.
- Chuẩn mực báo cáo trong kiểm toán chính phủ.

Các chuẩn mực này định hình cơ chế cho việc xác lập quy trình và thực tiễn cần tuân theo khi tiến hành một cuộc kiểm toán. Tất nhiên, việc áp dụng các chuẩn mực này phải phù hợp với những quy định cụ thể trong Hiến pháp, trong luật và văn bản pháp quy khác mỗi cơ quan kiểm toán tối cao. INTOSAI đã xây dựng các chuẩn mực này để đưa ra một cơ cấu cho việc thành lập các quy trình và thực hành để tuân theo trong việc tiến hành một cuộc kiểm toán.

*Các nguyên tắc cơ bản của chuẩn mực kiểm toán:* là các giả thiết cơ bản, định đề nhất quán, các nguyên tắc lôgic và các yêu cầu giúp cho việc xây dựng các chuẩn mực kế toán và phục vụ các kiểm toán viên trong việc hình thành các ý kiến và báo cáo của họ, cụ thể trong các trường hợp ở đây không có các chuẩn mực cụ thể áp dụng.

Các chuẩn mực kiểm toán phải nhất quán với các nguyên tắc kiểm toán. Các chuẩn mực kiểm toán cũng cung cấp một hướng dẫn tối thiểu cho kiểm toán viên, giúp xác định phạm vi của các bước và quy trình kiểm toán phải được áp

dụng trong các cuộc kiểm toán. Các chuẩn mực kiểm toán định ra các tiêu chuẩn hoặc thước đo dựa trên chất lượng các kết quả được đánh giá

*Các chuẩn mực chung trong lĩnh vực kiểm toán chính phủ:* Các chuẩn mực kiểm toán chung mô tả các trình độ của kiểm toán viên hoặc các tổ chức kiểm toán để họ có thể thực hiện được các nhiệm vụ liên quan đến lĩnh vực và các chuẩn mực báo cáo một cách chất lượng và hiệu quả.

*Các chuẩn mực thực hành trong lĩnh vực kiểm toán chính phủ:*

Mục đích của các chuẩn mực thực hành là để thành lập các tiêu chuẩn hay một khung chung cho các bước hay các hành động có mục đích, hệ thống và cân đối mà kiểm toán viên phải tuân theo. Các bước và các hành động này trình bày các quy định nghiên cứu mà các kiểm toán viên cũng như người tìm kiếm bằng chứng kiểm toán thực hiện để đạt được một kết quả cụ thể.

Các chuẩn mực thực hành hình thành một cơ cấu cho việc tiến hành và quản lý công việc kiểm toán. Các chuẩn mực này liên quan đến các chuẩn mực kiểm toán chung mà đặt ra các yêu cầu cơ bản cho việc thực hiện các nhiệm vụ bao trùm các chuẩn mực thực hành. Các chuẩn mực này cũng liên quan đến các chuẩn mực lập báo cáo mà bao hàm cả giao tiếp kiểm toán cũng như các kết quả từ việc thực hiện các chuẩn mực thực hành tạo nên nguồn nội dung chính của ý kiến hay báo cáo.

*Các chuẩn mực lập báo cáo trong lĩnh vực kiểm toán chính phủ:*

Trong cuộc kiểm toán hoạt động, kiểm toán viên báo cáo về tính kinh tế và tính hiệu quả của việc các nguồn lực có được sử dụng và tính hiệu lực của các mục tiêu đạt được. Các báo cáo này có thể khác nhau đáng kể về phạm vi và tính chất, ví dụ bao trùm các nguồn lực có được sử dụng tốt hay không, bình luận về tác động của các chính sách, chương trình và các kiến nghị, các thay đổi để mang lại sự cải thiện.

Từ việc hoàn thiện các cơ sở pháp luật, công bố các chuẩn mực kiểm toán hoạt động, nghiên cứu các nội dung, qui trình, các tài liệu hướng dẫn cho tới phát triển các kỹ năng cần thiết kiểm toán hoạt động, các cơ quan kiểm toán tối

cao ở các nước Hoa Kỳ, Canada, Ấn Độ,... hàng năm đã tiến hành các cuộc KTHĐ thuộc các lĩnh vực khác nhau:

- Kiểm toán hiệu quả cải tiến tên lửa (Hoa Kỳ).
- Kiểm toán hiệu quả hoạt động của các phái đoàn ở nước ngoài (Canada).
- Kiểm toán hiệu quả cổ phần hoá (Ấn Độ).
- Kiểm toán hiệu quả lắp đặt hệ thống vi tính và sử dụng xe ô tô (Cộng hoà Liên bang Đức).

Trong báo cáo kiểm toán hàng năm của các cơ quan kiểm toán tối cao ở các nước có nền kinh tế phát triển nêu trên đều có phân giải thích hiệu quả sử dụng các nguồn lực công trên cơ sở các cuộc KTHĐ. Qua đó chúng ta thấy rằng, KTHĐ ngày càng có vai trò, vị trí quan trọng và đang trở thành định hướng chính của sự phát triển hoạt động của các cơ quan kiểm toán tối cao trong thời đại ngày nay.



### Chương 3

## NHỮNG ĐỊNH HƯỚNG VÀ GIẢI PHÁP KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG CHƯƠNG TRÌNH ĐẦU TƯ DỰ ÁN Ở VIỆT NAM

### 3.1. Tính cấp thiết phải tiến hành kiểm toán hoạt động các dự án đầu tư xây dựng cơ bản vốn NSNN

Kiểm toán nói chung và kiểm toán hoạt động nói riêng là một trong những hoạt động chủ yếu của KTTN. Bất cứ một chương trình, dự án nào khi thực hiện kiểm toán cũng cần thiết phải được đánh giá tính kinh tế, hiệu lực và hiệu quả. Phải kiểm toán hoạt động đối với các chương trình dự án khi thực hiện kiểm toán xuất phát từ sự cần thiết sau:

*- Khối lượng đầu tư xây dựng cơ bản ngày càng tăng để đảm bảo phát triển kinh tế xã hội, điều đó đòi hỏi yêu cầu kiểm soát vốn cho chương trình dự án đầu tư ngày càng tăng của quốc gia.*

Trong tiến trình phát triển kinh tế của bất cứ quốc gia nào, vốn đầu tư ngày càng tăng nhất là đầu tư từ NSNN, điều đó đòi hỏi phải được kiểm soát chặt chẽ không chỉ về khía cạnh đầy đủ, trung thực về mặt số liệu; tuân thủ luật pháp trong quản lý và sử dụng mà còn phải đánh giá được tính kinh tế, hiệu lực, hiệu quả của chương trình dự án. Để đánh giá được đòi hỏi phải tiến hành kiểm toán hoạt động. Liệu dự án đầu tư có thực sự cần thiết hay không? đầu tư vào lĩnh vực nào là cần thiết? Mức chi phí đầu tư có đảm bảo tiết kiệm hay không? Dự án đầu tư có đảm bảo mục đích đề ra hay không? Hiệu quả đầu tư? Các vấn đề đặt ra chỉ có thể được lý giải một cách rõ ràng khi thực hiện kiểm toán hoạt động đối với chương trình dự án. Và điều đó nói lên sự cần thiết phải kiểm toán hoạt động đối với chương trình dự án.

*- Hiệu quả, hiệu lực đầu tư nói chung đạt thấp điều đó đòi hỏi phải tăng cường kiểm soát hiệu quả đầu tư của nền kinh tế*

Trong những năm qua, vốn đầu tư của toàn xã hội nói chung và vốn đầu tư của nhà nước nói riêng tăng lên một cách đáng kể. Tuy nhiên điều đó cũng nảy

sinh một thực tế là hiệu quả đầu tư vốn rất thấp, đầu tư dàn trải do vậy không phát huy được hiệu quả vốn đầu tư. Nhất là trong những năm gần đây vấn đề hiệu quả đầu tư luôn được quan tâm. Việc đầu tư đúng hướng hay không ảnh hưởng lớn đến hiệu quả kinh tế xã hội và phát triển kinh tế của đất nước, ảnh hưởng đến tốc độ tăng trưởng của nền kinh tế. Do vậy kiểm toán hoạt động đối với các dự án đầu tư là cần thiết đảm bảo hiệu quả đầu tư của toàn xã hội, duy trì được cân đối của nền kinh tế và tốc độ phát triển kinh tế của đất nước.

Hiệu quả đầu tư của nền kinh tế của quốc gia nói chung phụ thuộc vào nhiều yếu tố trong đó hiệu quả chương trình đầu tư dự án đóng vai trò quyết định. Để đánh giá được liệu các chương trình dự án có đảm bảo tính kinh tế, hiệu lực và hiệu quả hay không qua đó thể hiện được hiệu quả chung của nền kinh tế đòi hỏi phải được kiểm toán. Với kỹ năng nghề nghiệp của kiểm toán viên cũng như kinh nghiệm kiểm toán, Kiểm toán Nhà nước thực hiện kiểm toán hoạt động nhằm đánh giá tính kinh tế, hiệu lực, hiệu quả của từng chương trình dự án.

*- Xuất phát từ tình trạng đầu tư dàn trải, lãng phí không phát huy được hiệu quả vốn đầu tư*

Như chúng ta đã biết, Việt Nam đang trong quá trình chuyển đổi nền kinh tế từ cơ chế kế hoạch hóa sang cơ chế thị trường định hướng xã hội chủ nghĩa. Nguồn vốn đầu tư cho phát triển kinh tế rất lớn trong khi đó tình trạng đầu tư dàn trải phân tán đã ảnh hưởng đến hiệu quả vốn đầu tư. Trong điều kiện chúng ta tập trung mọi nguồn lực phục vụ phát triển kinh tế xã hội, duy trì tốc độ tăng trưởng kinh tế thì một thực trạng trong những năm gần đây và đang có chiều hướng gia tăng là tình trạng quản lý đầu tư lỏng lẻo hiệu quả đầu tư thấp. Thực trạng đó ảnh hưởng đến việc thu hút nguồn vốn đầu tư toàn xã hội ảnh hưởng đến chất lượng tăng trưởng của nền kinh tế.

Thực tế đó đòi hỏi phải tăng cường kiểm soát các dự án đầu tư xây dựng, nâng cao hiệu quả đầu tư, giảm dần thất thoát lãng phí trong xây dựng. Công cụ hữu hiệu để kiểm soát đầu tư là thực hiện kiểm toán hoạt động đối với các dự án đầu tư. Thực hiện kiểm toán ngay từ khi lập dự án chuẩn bị đầu tư đến quá trình thực hiện đầu tư và kết thúc đầu tư.

Kiểm toán Nhà nước thực hiện kiểm toán hoạt động đối với dự án đầu tư không chỉ tăng cường sự kiểm tra, kiểm soát đối với các dự án đầu tư mà còn góp phần nâng cao hiệu quả đầu tư toàn xã hội, duy trì tốc độ và chất lượng tăng trưởng của nền kinh tế. Đây cũng là một biện pháp hữu hiệu để tăng khả năng thu hút vốn của xã hội đầu tư phát triển kinh tế. Việc kiểm soát không chỉ được thực hiện qua việc phân bổ và cấp phát mà còn phải thực hiện đánh giá tính kinh tế, hiệu lực, hiệu quả của đầu tư. Để thực hiện được chỉ có thể thông qua kiểm toán hoạt động đối với các chương trình dự án đầu tư. Thông qua kiểm toán hoạt động có thể đánh giá sự cần thiết của việc đầu tư, việc đầu tư đã tiết kiệm hay chưa, có đạt được mục tiêu định ra hay không và cuối cùng là hiệu quả của quá trình đầu tư. Thông qua hoạt động kiểm toán, Kiểm toán Nhà nước cung cấp thông tin về tính kinh tế, hiệu lực và hiệu quả của chương trình dự án đầu tư từ đó giúp các nhà quản lý chấn chỉnh hoạt động đầu tư, đề ra biện pháp nâng cao hiệu quả vốn đầu tư, tránh được tình trạng đầu tư dàn trải lãng phí trên cơ sở đó nâng cao hiệu quả đầu tư của xã hội.

*- Xuất phát từ sự quan tâm của xã hội và công chúng đến việc quản lý, sử dụng vốn đầu tư của nhà nước*

KTNN phải cung cấp cho xã hội và công chúng các thông tin về các chương trình dự án đầu tư từ ngân sách nhà nước và các nguồn vốn khác. Các thông tin không chỉ liên quan đến tính chính xác của số liệu mà còn liên quan đến tính hiệu lực hiệu quả của chương trình dự án đầu tư. Hàng năm, Kiểm toán Nhà nước phải thực hiện kiểm toán hoạt động đối với chương trình dự án để báo cáo về tính kinh tế, hiệu lực và tính hiệu quả của từng chương trình dự án nói riêng và hiệu quả đầu tư nói chung. Với yêu cầu của xã hội, công chúng ngày càng cao về chất lượng thông tin cung cấp, về tính hiệu lực hiệu quả của chương trình dự án, đòi hỏi phải được kiểm toán hoạt động, cung cấp thông tin một cách trung thực hiệu quả đầu tư của chương trình dự án.

*- Kiểm toán hoạt động đối với các chương trình dự án là cần thiết xuất phát từ yêu cầu phải xây dựng và phát triển KTNN ở Việt Nam.*

Vừa mới thành lập đi vào hoạt động, Kiểm toán Nhà nước vừa thực hiện kiểm toán vừa xây dựng tổ chức bộ máy và đội ngũ cán bộ. Trên bước đường phát triển của mình, Kiểm toán Nhà nước dần hình thành và phát triển đầy đủ các loại hình kiểm toán từ kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán tuân thủ và kiểm toán hoạt động. Hoạt động kiểm toán đối với chương trình dự án là một lĩnh vực quan trọng trong hoạt động kiểm toán đòi hỏi phải được thực hiện đầy đủ các loại hình kiểm toán. Đây là sự phát triển tất yếu trên bước đường xây dựng trưởng thành và phát triển. Thực hiện kiểm toán hoạt động đối với chương trình dự án đầu tư nhằm cung cấp thông tin cho các nhà quản lý một cách toàn diện về chương trình dự án từ đó cải tiến công tác quản lý, nâng cao hiệu quả đầu tư.

Mặt khác, sự phát triển của kiểm toán nhà nước đã dần thay đổi triết lý kiểm toán, hướng tới kiểm toán hiện đại. Từ khi ra đời của kiểm toán nhà nước các nước trên thế giới, Kiểm toán Nhà nước thực hiện kiểm toán tuân thủ là chủ yếu và coi đây là thế mạnh trong hoạt động của cơ quan Kiểm toán Nhà nước. Cùng với sự phát triển của Kiểm toán Nhà nước các nước trên thế giới cũng như yêu cầu quản lý hoạt động Kiểm toán Nhà nước đã dần dần thay đổi và hướng tới kiểm toán hoạt động. Để phù hợp với tiến trình hội nhập kinh tế quốc tế trong đó có hoạt động kiểm toán thì Kiểm toán Nhà nước cũng dần phải hướng tới kiểm toán hoạt động. kiểm toán chương trình dự án là một trong những lĩnh vực kiểm toán then chốt mà Kiểm toán Nhà nước thực hiện cũng cần thiết phải thực hiện kiểm toán hoạt động để có thể đánh giá được tính kinh tế, hiệu lực và hiệu quả của việc quản lý nguồn vốn đầu tư phát triển của quốc gia.

## **3.2. Định hướng cơ bản, nguyên tắc kiểm toán hoạt động**

### **3.2.1. Định hướng kiểm toán hoạt động đến năm 2010 và tầm nhìn 2020**

Để một cuộc kiểm toán hoạt động đối với chương trình dự án đạt được kết quả mong muốn đòi hỏi phải có định hướng chiến lược. Định hướng kiểm toán hoạt động đối với chương trình dự án phải phù hợp với tiến trình phát triển và yêu cầu quản lý, phù hợp với việc xây dựng đội ngũ cán bộ, kiểm toán viên và nhận thức chung của toàn xã hội. Có thể thực hiện theo những định hướng cơ bản là:

- *Một là*, tiến hành từng bước mà trước hết là kết hợp với các loại hình kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán tuân thủ. Kiểm toán hoạt động được tiến hành đồng thời với các cuộc kiểm toán đầu tư dự án.

Kiểm toán hoạt động đối với chương trình dự án là một vấn đề khó khăn, phạm vi kiểm toán rộng, liên quan đến nhiều cấp, nhiều ngành và nhất là trong nhiều trường hợp rất khó phân biệt tính kinh tế, hiệu lực và hiệu quả và các mục tiêu chính trị mà chương trình dự án theo đuổi, do vậy cần phải tiến hành từng bước. Trước hết cần kết hợp với các loại hình kiểm toán khác như kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán tuân thủ trên cơ sở đó kết hợp một số nội dung kiểm toán hoạt động. Định hướng này tạo những bước tiền đề cho kiểm toán hoạt động. Một mặt để các kiểm toán viên thực hành quen dần với kiểm toán hoạt động, tránh những cú sốc khi chuyển đổi ngay sang kiểm toán hoạt động đồng thời để cho các cơ quan, đơn vị được kiểm toán hiểu về kiểm toán hoạt động trước khi có những cuộc kiểm toán riêng rẽ.

- *Hai là*, lựa chọn một số chương trình dự án thực hiện kiểm toán thí điểm trên cơ sở đó tiến hành tổng kết đúc rút kinh nghiệm để thực hiện các cuộc kiểm toán hoạt động với quy mô lớn hơn. Việc lựa chọn các cuộc kiểm toán hoạt động thí điểm chủ yếu vào các công trình, dự án đầu tư từ nguồn vốn ngân sách nhà nước. Trước hết tập trung đánh giá tính hiệu lực, tính kinh tế sau đó mới đi sâu đánh giá tính hiệu quả của việc xây dựng công trình.

Ví dụ xem xét việc đầu tư xây dựng một cây cầu qua Sông hồng để giảm ách tắc giao thông thành phố Hà Nội thì trước hết đánh giá đến sự cần thiết (tính mục đích) của việc xây dựng liệu có giải quyết được tình trạng ách tắc giao thông hay không, khi hoàn thành đưa vào sử dụng có đạt được mục tiêu đề ra đã dự kiến trước khi xây dựng hay không, việc xây dựng cầu có đảm bảo mức chi phí hợp lý hay có sự lãng phí không; mức độ so với các phương án khác hay cần thiết phải xây dựng cây cầu có thiết kế lớn hơn để đảm bảo tính kinh tế.

Trên cơ sở cuộc kiểm toán thí điểm, thực hiện tổng kết đúc rút kinh nghiệm về những cuộc kiểm toán này làm cơ sở cho việc thực hiện những cuộc

kiểm toán lớn hơn, đa dạng hơn để tiến tới kiểm toán hoạt động đối với các chương trình dự án thuộc phạm vi kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước.

- *Ba là*, mở rộng kiểm toán hoạt động đối với chương trình dự án đầu tư mà trước hết là đối với các chương trình, dự án trọng điểm quốc gia. Do số lượng các công trình trọng điểm quốc gia, các chương trình dự án quốc gia tương đối lớn trong khi số lượng kiểm toán viên và kinh nghiệm kiểm toán hoạt động có hạn nên việc mở rộng kiểm toán hoạt động phải thực hiện dần từng bước, từng khâu của quy trình đầu tư dự án.

Việc thực hiện kiểm toán hoạt động đối với các công trình, dự án trọng điểm quốc gia phải thực hiện từng công đoạn mà trước hết là kiểm toán hoạt động đối với thực hiện đầu tư, kết thúc đầu tư trên cơ sở đó dần tiến tới kiểm toán đối với cả khâu chuẩn bị đầu tư. Chẳng hạn kiểm toán đối với giải pháp thi công của việc xây dựng cây cầu qua Sông Hồng, liệu giải pháp thi công mà nhà thầu áp dụng có làm tăng chi phí xây dựng cầu hay không, nên áp dụng giải pháp thi công khác để tiết kiệm chi phí hơn hoặc việc sử dụng máy móc thi công nhằm tiết kiệm chi phí, đẩy nhanh tiến độ thi công so với việc sử dụng lao động thủ công.

- *Bốn là*, hình thành các cuộc kiểm toán chuyên đề khi thực hiện cuộc kiểm toán hoạt động. Trên cơ sở kiểm toán hoạt động đối với các công trình dự án trọng điểm quốc gia, Kiểm toán Nhà nước tổng kết kinh nghiệm thực tiễn nhằm thực hiện các cuộc kiểm toán lớn hơn đó là hình thành các chuyên đề về kiểm toán hoạt động đối với các chương trình dự án. Các chuyên đề lựa chọn có phạm vi rộng, liên quan đến việc quản lý chương trình dự án của quốc gia. Việc lựa chọn này nhằm mục đích quản lý tốt hơn đối với các chương trình dự án quốc gia, cung cấp thông tin cho các cơ quan nhà nước có thẩm quyền biết rõ thực trạng của công tác quản lý chương trình dự án quốc gia.

Chẳng hạn kiểm toán việc đấu thầu đối với các công trình xây dựng cơ bản do Bộ Giao thông quản lý?, việc lựa chọn này được lựa chọn nhằm xem xét việc thực hiện quy chế đấu thầu của Chính phủ?, Trên cơ sở lựa chọn, Kiểm toán Nhà nước tiến hành đánh giá xem xét việc đấu thầu của các công trình do Bộ

Giao thông vận tải quản lý? liệu việc đấu thầu có đảm bảo tính hiệu lực là giảm chi phí xây dựng tăng cường tính cạnh tranh trong việc thực hiện xây dựng các công trình hay không? chi phí cho việc mở thầu, chọn thầu, xét thầu có hợp lý hay không, tiết kiệm hay không? mối quan hệ giữa chi phí cho việc đấu thầu với số tiền tiết kiệm được nhờ đấu thầu mà có?

Việc lựa chọn các chuyên đề kiểm toán hoạt động đối với chương trình dự án đòi hỏi phải được thực hiện bởi các kiểm toán viên có kỹ năng nghề nghiệp, sự chỉ đạo, điều hành sát sao của lãnh đạo Kiểm toán Nhà nước, của kiểm toán chuyên ngành và của trưởng đoàn kiểm toán. Do vậy khi thực hiện định hướng này đòi hỏi các khâu chuẩn bị đề cương kiểm toán, nội dung kiểm toán cách thức tiến hành cuộc kiểm toán đòi hỏi thực hiện chu đáo tỉ mỉ và thận trọng.

Để kết quả kiểm toán hoạt động đối với chương trình dự án đạt kết quả cao, đáp ứng yêu cầu quản lý của các cơ quan nhà nước và sự quan tâm của dư luận, xã hội và công chúng đòi hỏi phải lựa chọn các chuyên đề kiểm toán đảm bảo tính thời sự. Các chuyên đề lựa chọn trên cơ sở yêu cầu quản lý và sự quan tâm của công chúng? tránh việc lựa chọn đề tài không phù hợp dẫn đến kết quả kiểm toán không phục vụ yêu cầu quản lý và đôi khi gây lãng phí cho hoạt động kiểm toán. Điều đó đòi hỏi phải có định hướng khi lựa chọn chuyên đề khi xây dựng kế hoạch kiểm toán hàng năm.

- *Năm là*, tiến tới thực hiện kiểm toán hoạt động ở tất cả các khâu của quá trình đầu tư từ giai đoạn chuẩn bị đầu tư, thực hiện đầu tư và kết thúc đầu tư. Trên cơ sở tổng kết kinh nghiệm thực tiễn, thực hiện mở rộng kiểm toán hoạt động đối với chương trình dự án đầu tư. Thực hiện kiểm toán hoạt động ở tất cả các khâu của quá trình đầu tư từ chuẩn bị đầu tư đến thực hiện đầu tư và kết thúc quá trình đầu tư đưa vào sử dụng.

Thực hiện kiểm toán trước khi thực hiện đầu tư sẽ có tác dụng ngăn ngừa những hiện tượng lãng phí, không đúng mục đích đầu tư, góp phần tiết kiệm chi phí xã hội. Chẳng hạn như kiểm toán trước khi quyết định xây dựng cây cầu qua Sông Hồng nhằm giảm ảnh tác giao thông thành phố Hà Nội như đã trình bày ở trên, trước khi cơ quan có thẩm quyền quyết định sẽ chuyển đến cơ quan Kiểm

toán Nhà nước để xem xét? Kiểm toán Nhà nước xem xét xem liệu có cần thiết xây cây cầu này hay không? nếu xây liệu có nên xây to hay bé đi so với dự án và điều đó giải quyết được các vấn đề đặt ra trong việc giảm ách tắc giao thông như thế nào? các giải pháp mà dự án đề ra có khả thi hay không có đảm bảo tiết kiệm hay không?

### **3.2.2. Những nguyên tắc kiểm toán hoạt động chương trình dự án**

Kiểm toán hoạt động đối với chương trình dự án cũng như kiểm toán hoạt động nói chung đều phải tuân theo những nguyên tắc nhất định. Theo chúng tôi, khi thực hiện kiểm toán hoạt động đối với chương trình dự án phải tuân theo các nguyên tắc sau:

#### ***- Phải tuân thủ pháp luật, chuẩn mực kiểm toán hoạt động***

Cũng như các loại hình kiểm toán khác, kiểm toán hoạt động đối với chương trình dự án đòi hỏi phải quán triệt nguyên tắc chỉ tuana thủ theo pháp luật, quy trình, chuẩn mực kiểm toán hoạt động. Đây là nguyên tắc cơ bản mà tất cả mọi kiểm toán viên khi thực hiện nhiệm vụ kiểm toán phải tuân thủ. Tuân thủ nguyên tắc này làm cơ sở tiền đề để hình thành các đánh giá, nhận xét một cách khách quan, đánh giá đúng thực trạng dự án đầu tư từ đó có các giải pháp hữu hiệu nhằm nâng cao hiệu quả, hiệu lực sử dụng vốn đầu tư của xã hội.

Theo chuẩn mực kiểm toán kiểm toán hoạt động, các mục tiêu chung của luật pháp được coi là hiển nhiên đến mức mà kiểm toán hoạt động liên quan đến. Tuy nhiên, cơ quan Kiểm toán Nhà nước có thể đưa ra các ý kiến nhận xét về các quy định của pháp luật, ví dụ nếu chúng mâu thuẫn nhau hoặc nếu phạm vi mà chúng điều chỉnh không thể đánh giá một cách đầy đủ.

Ngược với các mục tiêu chung của luật pháp, các mục tiêu và quy định càng chi tiết thì không thể luôn coi là hiển nhiên vì có thể chúng đối lập với các mục tiêu chung và với các chuẩn mực chung về tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực.

Khi thực hiện kiểm toán hoạt động đối với chương trình dự án kiểm toán viên cần quán triệt nguyên tắc này để tránh đi sâu vào việc đánh giá các quy định của pháp luật mà xa rời việc xem xét tính kinh tế, hiệu lực, hiệu quả đối với việc thực hiện chương trình, dự án.



***- Cơ quan Kiểm toán Nhà nước, kiểm toán viên kiểm toán hoạt động phải được quyền chủ động lựa chọn chương trình dự án kiểm toán và đặt ra các mục tiêu cụ thể trong nhiệm vụ kiểm toán***

Theo các chuẩn mực kiểm toán hoạt động, cơ quan Kiểm toán Nhà nước có quyền tự do xác định các lĩnh vực kiểm toán hoạt động. Do vậy, kiểm toán hoạt động đối với chương trình dự án sẽ phải được quyền tự do lựa chọn các chương trình dự án trong phạm vi kiểm toán được xác định theo pháp luật. Việc tự do xác định chương trình dự án được kiểm toán chính là sự đảm bảo, duy trì tính độc lập cho cơ quan Kiểm toán Nhà nước và kiểm toán viên. Việc lựa chọn các chương trình dự án để thực hiện kiểm toán hoạt động không chịu sự tác động bởi các quyết định mang tính chính trị. Theo chuẩn mực kiểm toán hoạt động của INTOSAI thì: “Cơ quan Kiểm toán Nhà nước có thể cung cấp các thông tin ngắn gọn, sự thật cho các thành viên quốc hội về các báo cáo kiểm toán, nhưng điều quan trọng là Kiểm toán Nhà nước cần duy trì tính độc lập của mình không bị ảnh hưởng về mặt chính trị, nhằm duy trì một phương pháp công bằng đối với các trách nhiệm kiểm toán của mình. Điều này nói lên rằng Kiểm toán Nhà nước không dễ bị sai khiến hoặc bề ngoài không tỏ ra bị sai khiến đối với các yêu cầu về mặt chính trị cụ thể”.

Cơ quan kiểm toán và kiểm toán viên cũng phải đặt ra các mục tiêu cụ thể về cuộc kiểm toán hoạt động đối với chương trình dự án cũng như các biện pháp triển khai thực hiện các mục tiêu đó. Thực hiện nguyên tắc này sẽ giúp cho việc đạt được mục đích đề ra về kiểm toán hoạt động đối với chương trình dự án. Mỗi dự án đầu tư khi thực hiện kiểm toán phải đạt được mục tiêu cụ thể trong tổng thể các mục tiêu mà dự án đầu tư cần đạt được.

***- Để thực hiện được kiểm toán hoạt động, đưa ra các kết luận và kiến nghị chính xác, trung thực đòi hỏi phải xây dựng hệ thống các tiêu chí đánh giá rõ ràng.***

Hệ thống tiêu chí phải đảm bảo đánh giá được đầy đủ, toàn diện các vấn đề về tính kinh tế, hiệu lực, hiệu quả của chương trình dự án. Kiểm toán viên

kiểm toán hoạt động căn cứ các tiêu chí được xác lập làm căn cứ khi thực hiện kiểm toán hoạt động.

***- Phương pháp chuyên môn nghiệp vụ kiểm toán phải phù hợp với từng đối tượng kiểm toán***

Khi thực hiện kiểm toán hoạt động đối với chương trình dự án, kiểm toán viên hoạt động cần áp dụng các phương pháp chuyên môn nghiệp vụ phù hợp với từng đối tượng kiểm toán. Kiểm toán hoạt động đối với chương trình, dự án là hoạt động rất rộng, đa dạng và phong phú. Mỗi đối tượng thực hiện trong những lĩnh vực khác nhau, mang lại kết quả cũng như lợi ích xã hội khác nhau. Năm vững nguyên tắc đó, khi thực hiện kiểm toán hoạt động đối với chương trình dự án, cần áp dụng các phương pháp chuyên môn nghiệp vụ với từng đối tượng cụ thể, tiêu thức đánh giá cũng áp dụng riêng cho từng loại hình hoạt động. Điều đó giúp cho việc đánh giá tính kinh tế, hiệu lực, hiệu quả được chính xác hơn.

***- Các cuộc kiểm toán hoạt động đối với chương trình dự án thiên về kiểm toán sau***

Thời điểm mà cơ quan Kiểm toán Nhà nước có thể kiểm tra tính hiệu quả và hiệu lực là sau khi chính phủ, các cơ quan quản lý đã ra quyết định về chính sách, chương trình dự án có liên quan. Điều đó nói lên rằng kiểm toán hoạt động thực hiện kiểm toán sau nhằm đánh giá tác động của các chính sách, chương trình, dự án đến hoạt động quản lý cũng như mục tiêu mà chương trình dự án đã đề ra. Mặt khác, các vấn đề mà kiểm toán hoạt động thường tập trung nên là các vấn đề hiện tại nhằm cung cấp thông tin cho người sử dụng các báo cáo kiểm toán. Khi các chương trình, dự án đã thực hiện, các cuộc kiểm toán được tiến hành nhằm đánh giá, so sánh giữa kết quả đạt được so với mục tiêu đề ra, so sánh giữa chi phí bỏ ra so với kết quả đạt được. Các vấn đề đó nói lên rằng kiểm toán hoạt động nói chung và kiểm toán hoạt động đối với chương trình dự án nói riêng thiên về kiểm toán sau.

Việc thiên về kiểm toán sau không có nghĩa là không thực hiện kiểm toán trước. Trong một số trường hợp nhất định cũng như do yêu cầu của công tác quản lý, nhu cầu về thông tin của người sử dụng báo cáo kiểm toán, cơ quan

Kiểm toán Nhà nước cần thiết phải thực hiện kiểm toán trước. Chẳng hạn như trước khi Quốc hội, Chính phủ quyết định xây dựng một cây cầu, cơ quan Kiểm toán Nhà nước có thể đánh giá tính khả thi, tính kinh tế, hiệu lực của dự án xây dựng cây cầu để củng cố thêm thông tin cho người ra quyết định.

*- Đảm bảo, duy trì được tính kinh tế, hiệu lực, hiệu quả khi thực hiện kiểm toán đối với chương trình dự án.*

Đây không chỉ là các tiêu chí đánh giá đối với chương trình dự án mà các cuộc kiểm toán cũng phải duy trì khi thực hiện kiểm toán. Các cuộc kiểm toán nói chung và kiểm toán hoạt động đối với chương trình dự án nói riêng phải đảm bảo được tính kinh tế, hiệu lực, hiệu quả khi thực hiện kiểm toán. Cơ quan Kiểm toán Nhà nước cần xem xét các yếu tố này khi lựa chọn vấn đề kiểm toán, lựa chọn các chương trình dự án thực hiện kiểm toán. Để thực hiện được điều đó đòi hỏi phải có chiến lược trong việc lựa chọn kiểm toán (lập kế hoạch kiểm toán).

### **3.3. Trình tự kiểm toán hoạt động đối với các chương trình dự án**

Trình tự kiểm toán hoạt động nói chung và đối với chương trình dự án đầu tư nói riêng được thực hiện theo 4 bước: Lập kế hoạch kiểm toán, thực hiện kiểm toán, lập báo cáo kết quả kiểm toán, kiểm tra việc thực hiện kiến nghị kiểm toán.

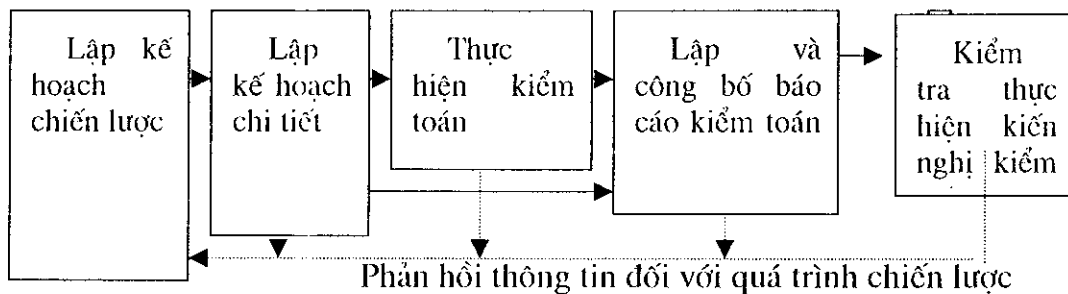
Bước đầu tiên trong kiểm toán hoạt động là lập kế hoạch, bước này yêu cầu phát triển và duy trì các thông tin liên quan. Các nội dung tiềm tàng có thể sẽ được phân tích và xếp loại. Một khi nội dung được chọn cho cuộc kiểm toán hoạt động, cần phải xây dựng một kế hoạch kiểm toán chi tiết để tiến hành kiểm toán.

Thực hiện kiểm toán hoạt động bao gồm chính là quá trình thu thập bằng chứng kiểm toán, hay chính là việc thực hiện chương trình kiểm toán; thu thập và cung cấp tài liệu của các bằng chứng có liên quan một cách trung thực và đúng đắn, đầy đủ, gồm cả việc phân tích về chất lượng và số lượng; trình bày các phát hiện kiểm toán, kết luận và ý kiến đề xuất; và xây dựng các tài liệu thảo luận và xác nhận các phát hiện kiểm toán .

Việc quan trọng là lập và công bố báo cáo kiểm toán cuối cùng mà báo cáo này sẽ được chính phủ, quốc hội và các cơ quan quản lý nhà nước quan tâm. Đây cũng chính là bước thể hiện kết quả của các bước công việc trước đã thực hiện.

Kiểm tra thực hiện kiến nghị kiểm toán chính là việc xem xét các đơn vị được kiểm toán thực hiện kiến nghị kiểm toán; thông qua công việc này cũng là dịp để kiểm nghiệm tính sát thực của các kiến nghị kiểm toán, tính hiệu lực của cuộc kiểm toán- liệu các kiến nghị kiểm toán có được thực hiện hay không.

*Các bước chủ yếu trong quy trình kiểm toán hoạt động có thể mô tả theo sơ đồ dưới đây:*



### 3.3.1. Lập kế hoạch kiểm toán hoạt động đối với chương trình dự án đầu tư

Lập kế hoạch kiểm toán hoạt động gồm các bước công việc sau:

#### 3.3.1.1. Thu thập thông tin về chương trình dự án được kiểm toán

Sự hiểu biết về chương trình dự án đầu tư được kiểm toán là yếu tố quan trọng trong việc lập kế hoạch chiến lược cho cuộc kiểm toán hoạt động. Kiểm toán viên phải thu thập các thông tin thích hợp về chương trình dự án để nhận biết một cách đầy đủ về các rủi ro đối với việc quản lý chương trình dự án mà kiểm toán viên được phân công kiểm toán.

- Mục đích thu thập các thông tin thích hợp:

+ Phát triển sự hiểu biết thấu đáo đối với từng chương trình, dự án được kiểm toán, chẳng hạn như các mục tiêu của chương trình dự án, các điều kiện thực thi, nguồn lực dành cho dự án và quy trình kiểm soát nội bộ đối với chương trình dự án.

+ Xác định các rủi ro đối với hoạt động quản lý chương trình, dự án liên quan đến phạm vi, nội dung kiểm toán.

+ Xác lập thông tin hỗ trợ cho kế hoạch chiến lược bao gồm môi trường pháp lý, mục tiêu, nội dung dự án, chi phí của chương trình dự án.

- Cách thức thu thập thông tin: Có thể sử dụng các cách thức thu thập thông tin như sau:

+ Liên hệ với các kiểm toán viên kiểm toán hoạt động đã hiểu biết về chương trình, dự án;

+ Kết quả kiểm toán của các cuộc kiểm toán trước đó

+ Tìm hiểu tại cơ quan, đơn vị quản lý chương trình dự án để có thông tin chi tiết về chương trình dự án;

+ Các nguồn thông tin khác như thông qua phương tiện thông tin đại chúng, các cơ quan chức năng của nhà nước về chương trình dự án.

#### *3.3.1.2. Lập kế hoạch chiến lược*

Việc lập kế hoạch chiến lược có thể được tiến hành theo ba bước sau:

- *Dự kiến những chương trình dự án sẽ kiểm toán từ đó tiến hành các lựa chọn chiến lược phù hợp với điều kiện và khả năng của cơ quan Kiểm toán Nhà nước. Lựa chọn các chương trình dự án kiểm toán - nếu thực hiện - có ảnh hưởng đến khả năng tài chính đối với cơ quan Kiểm toán Nhà nước. Số lượng các chương trình dự án sẽ kiểm toán là rất lớn trong khi khả năng của cơ quan Kiểm toán Nhà nước là có hạn, điều đó có nghĩa là việc lựa chọn các dự án cần phải được cân nhắc kỹ càng .*

- *Xác lập các tiêu thức áp dụng đối với những lựa chọn đó. Tiêu thức lựa chọn chủ yếu có thể sẽ chính là những đóng góp sau này của kiểm toán đối với việc đánh giá và cải thiện việc thực hiện các chương trình dự án của các cơ quan chức năng của nhà nước ở trung ương và địa phương.*

- *Xác định nguồn thông tin chính thức để kiểm toán một hay một số chương trình dự án đã chọn nào đó. Nguồn thông tin để tiếp cận và đáng tin cậy*

nhất có thể chính là những thông tin đã xác định trong các cuộc nghiên cứu và khảo sát do chính cơ quan Kiểm toán Nhà nước đã thực hiện trước đó.

Ví dụ, khi tình trạng lãng phí, thất thoát trong đầu tư xây dựng, việc đầu tư dàn trải thì kiểm toán hoạt động có thể đóng góp vào việc tiết kiệm, sử dụng các nguồn lực của nhà nước trong đầu tư hiệu quả hơn, phân bổ vốn hợp lý hơn, khắc phục tình trạng đầu tư dàn trải. Hoặc nếu các chương trình, dự án không thiết thực, bất hợp lý gây nhiều ý kiến khác nhau trong dư luận xã hội thì khi lựa chọn chương trình, dự án kiểm toán sẽ ưu tiên vấn đề này.

Công tác lập kế hoạch chiến lược thường đưa lại kết quả xây dựng được chương trình kiểm toán (hàng năm) chặt chẽ và thuyết phục cho cơ quan Kiểm toán Nhà nước. Qua chương trình đó sẽ lập danh sách các chương trình dự án được kiểm toán và tóm tắt những vấn đề có thể xảy ra, các câu hỏi cũng như lý lẽ khác biện giải cho từng vấn đề.

\* Nội dung của kế hoạch chiến lược kiểm toán hoạt động chương trình dự án:

+ Định hướng chung về kiểm toán hoạt động trong năm của cơ quan Kiểm toán Nhà nước trong đó có lĩnh vực kiểm toán chương trình dự án

+ Các mục tiêu mà kiểm toán hoạt động chương trình dự án cần đạt được

+ Các chương trình, dự án được lựa chọn để tiến hành kiểm toán

+ Các trọng yếu cần tiến hành kiểm tra

+ Thời kỳ kiểm toán

+ Lực lượng kiểm toán viên dự kiến

+ các giải pháp cơ bản đảm bảo việc thực hiện kế hoạch kiểm toán

### *3.3.1.3. Lập kế hoạch kiểm toán chi tiết (Chương trình kiểm toán)*

Kế hoạch kiểm toán chi tiết là cơ sở cho khâu ra quyết định làm nên quá trình hoạch định, cần bảo đảm được rằng chất lượng kiểm toán được đánh giá thường xuyên. Việc chuẩn bị kỹ lưỡng và kế hoạch công tác đóng vai trò quan trọng trong xác định những vấn đề kiểm toán, những thông tin cần thiết và các phương pháp sẽ áp dụng. Cuộc kiểm toán phải được thực hiện nhất quán và thận trọng, cũng như cần theo thời gian biểu đã vạch ra càng sát càng tốt.

Khi lập kế hoạch, kiểm toán viên cần xác định được mục tiêu và phạm vi kiểm toán, cũng như phương pháp để đạt được các mục tiêu đó.

***- Xác định mục tiêu của một cuộc kiểm toán hoạt động***

Mục tiêu kiểm toán liên quan đến lý do tiến hành cuộc kiểm toán đó và cần được xác định sớm trong quy trình kiểm toán nhằm hỗ trợ việc xác định những vấn đề sẽ kiểm toán và báo cáo. Mục tiêu kiểm toán cần đề cập đến vấn đề trách nhiệm giải trình và quản trị hiệu quả, cần tạo thuận lợi cho việc kiểm soát tài chính cũng như nâng cao tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực quản lý chương trình, dự án đó.

***- Tìm hiểu hoạt động của chương trình, dự án được kiểm toán***

Một yêu cầu hết sức quan trọng là tìm hiểu đầy đủ về hoạt động của chương trình, dự án đầu tư được kiểm toán nhằm thực hiện mục tiêu kiểm toán, tạo điều kiện xác định những vấn đề mang tính trọng yếu và cũng là để hoàn thành nhiệm vụ kiểm toán được giao. Việc này thể hiện trên những mặt sau:

- Mục tiêu hoạt động của chương trình, dự án sẽ kiểm toán;
- Cách thức thực hiện chương trình dự án đầu tư;
- Trách nhiệm của cơ quan quản lý chương trình dự án (trách nhiệm giải trình);
- Các cơ quan hữu quan tham gia quản lý chương trình dự án;
- Khó khăn ngoại cảnh tác động đến việc thực hiện chương trình, dự án;
- Quy trình và nghiệp vụ quản lý chương trình dự án; và
- Các nguồn lực thực hiện chương trình dự án.

Tìm hiểu về hoạt động của đơn vị được kiểm toán nói chung và chương trình dự án nói riêng là quá trình thu thập tích lũy và đánh giá thông tin liên tục, và luôn đối chứng các thông tin thu được với bằng chứng kiểm toán tại tất cả các bước của cuộc kiểm toán. Kiểm toán viên cũng cần cân nhắc giữa chi phí thu thập thông tin và giá trị tăng thêm của thông tin đó đối với kết quả kiểm toán nhằm bảo đảm đạt được lợi ích tối đa từ nguồn lực kiểm toán hiện có.

Nguồn thông tin giúp cho việc trên có thể gồm:

- Các quy định của pháp luật hiện hành;
- Báo cáo của các bộ, ngành chức năng và của Chính phủ về quản lý các chương trình, dự án đầu tư;
- Báo cáo, thẩm định, thanh tra, kiểm tra, điều tra, kiểm toán gần đây;
- Kế hoạch chiến lược, kế hoạch chung, báo cáo công tác và báo cáo thường niên;
- Hồ sơ chính sách, biên bản cuộc họp ban quản lý đầu tư dự án;
- Biên bản thẩm định dự án, kế hoạch và báo cáo kiểm toán nội bộ;
- Các buổi làm việc với ban lãnh đạo đơn vị được kiểm toán và những đối tượng có liên quan chủ yếu;
- Hệ thống thông tin quản lý

Kết quả các cuộc thẩm định trước đây thường là nguồn thông tin hữu ích. Chúng có thể giúp tránh được những hoạt động không cần thiết khi kiểm tra những khu vực vừa mới được kiểm tra gần đây và những sai sót chủ yếu chưa được khắc phục. Trao đổi với ban quản lý cấp cao của chương trình, dự án nhằm tìm hiểu bức tranh tổng thể của chương trình cũng rất quan trọng.

Khi một nội dung đã được chọn để kiểm toán, đoàn kiểm toán có thể thực hiện cuộc khảo sát sơ bộ để tìm hiểu thêm về hoạt động được kiểm toán và xác định những vấn đề cơ bản. Khảo sát sơ bộ nhằm có được sự đánh giá đầy đủ để triển khai cuộc kiểm toán hoạt động hay, nếu không, để kết luận những công việc khác và báo cáo các phát hiện

Mục đích của cuộc khảo sát sơ bộ là nhằm xác định xem các điều kiện tiên quyết để triển khai cuộc khảo sát chính thức đã có hay chưa, nếu đã có, cần phát hành một bản đề xuất kiểm toán kèm cùng một bản kế hoạch công tác kèm theo. Những bước quan trọng nhất khi lập bản đề xuất kiểm toán là:

+ **Xác định vấn đề và khách thể kiểm toán:** Bước đầu tiên là xác định những vấn đề sẽ được kiểm toán. Đây là bước quan trọng và đầy khó khăn vì nó liên quan đến việc đánh giá biểu hiện của vấn đề từ nhiều quan điểm khác nhau. Có những vấn đề có thể biểu hiện rõ ràng trong khi nhiều khi vấn đề được định



rõ dưới dạng câu hỏi kiểm toán. Nhìn chung, các câu hỏi kiểm toán cũng sẽ định hình nên những nội dung quan trọng nhất của cuộc kiểm toán.

+ **Xây dựng đề cương kiểm toán:** Bước tiếp theo trong khâu lập đề cương là xây dựng một cơ chế kiểm toán (phương pháp, chuẩn mực, giả thuyết, câu hỏi kiểm toán, tiêu chí kiểm toán,...) và một bản đề cương kiểm toán (thu thập dữ liệu,...). Tương tự như trong kiểm toán tài chính, phương pháp kiểm toán hoạt động cũng cần được cơ cấu. Cuộc kiểm toán có thể gồm cả kiểm tra chuyên sâu đối với công tác quản lý, kiểm soát nội bộ và kiểm tra thực tế tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực của chương trình, dự án.

Khi lựa chọn tiêu thức kiểm toán, kiểm toán viên phải bảo đảm được rằng chúng là hữu quan, phù hợp và khả thi. Cuối cùng, từng chỉ số phải được chi tiết hoá dưới dạng các câu hỏi. Câu hỏi phải mang tính thực tế và nhằm làm rõ hay đo đếm được tình hình thực tế sẽ kiểm toán.

Kiểm toán hoạt động đối với chương trình dự án, kiểm toán viên còn phải lưu tâm đến cả tính hợp lý và độ tin cậy của phương pháp thu thập và phân tích dữ liệu:

- **Tính hợp lý:** phương pháp đó cần đánh giá được đối tượng đã dự kiến đánh giá;
- **Độ tin cậy:** các phát hiện cần nhất quán một khi sử dụng lặp đi lặp lại cùng biện pháp đối với cùng một khối lượng dữ liệu.

+ **Xác định biện pháp bảo đảm chất lượng, biểu thời gian và nguồn lực:** Bước cuối cùng là xác định thêm các biện pháp bảo đảm chất lượng sẽ áp dụng trong cuộc kiểm toán.

#### **- Tuân thủ các quy định của pháp luật**

Khi các luật, quy định và những yêu cầu tuân thủ khác liên quan đến chương trình, dự án thuộc đối tượng kiểm toán là quan trọng đối với mục tiêu kiểm toán thì kiểm toán viên cần thiết kế cuộc kiểm toán sao cho có thể tạo được sự bảo đảm hợp lý về tuân thủ các quy định pháp luật liên quan đó. Trong tất cả các cuộc kiểm toán hoạt động, kiểm toán viên cần cảnh giác trước những tình hình hoặc giao dịch có thể có dấu hiệu của hành vi phạm luật hay lạm dụng.

Kiểm toán viên cũng cần xác định mức độ tác động của những hành vi như vậy đối với kết quả kiểm toán.

### **3.3.2. Thực hiện cuộc kiểm toán hoạt động**

#### *3.3.2.1. Quá trình phân tích*

Thực hiện một cuộc kiểm toán có thể được coi là một quá trình phân tích, thông tin. Trong quá trình phân tích, dữ liệu được thu thập, tìm hiểu và phân tích. Quá trình thông tin bắt đầu khi cuộc kiểm toán lần đầu tiên được giới thiệu với đối tượng được kiểm toán, quá trình này vẫn tiếp tục khi tiến hành kiểm toán, đánh giá các phát hiện, lập luận và quan điểm khác nhau, và tiếp diễn đến khi hoàn tất báo cáo kiểm toán.

Kiểm toán viên có thể phải đối mặt với nhiều tình huống khác nhau, từ cởi mở, có thiện chí hợp tác đến né tránh và giấu diếm. Vì vậy, một việc khá quan trọng là kiểm toán viên thông báo với đối tượng được kiểm toán về mục tiêu và phương pháp kiểm toán. Điều đó không có nghĩa là đối tượng kiểm toán áp đặt điều kiện hay, bằng cách nào đó, kiểm soát quá trình kiểm toán. Mà nó liên quan đến việc xây dựng một quá trình tương tác mang tính xây dựng. Thông thường, sự hợp tác của người từ đơn vị được kiểm toán là rất quan trọng đối với một cuộc kiểm toán hiệu quả.

Duy trì đối thoại tích cực trong suốt quá trình kiểm toán và liên tục kiểm tra các biểu hiện ban đầu cũng rất hữu ích. Kế hoạch công tác phải được tuân thủ (về nguồn lực, thời gian và chất lượng) và cuộc kiểm toán phải được tiến hành theo đúng các chuẩn mực và quy trình kiểm toán đã xây dựng.

#### *3.3.2.2. Thu thập và lập hồ sơ các dữ liệu*

Chất lượng thu thập và lập hồ sơ các dữ liệu có tầm quan trọng sống còn, bởi vì cuộc kiểm toán hoạt động mang tính mở cho mọi người đánh giá. Chuẩn mực kiểm toán quy định rằng "các bằng chứng xác đáng và phù hợp cần phải được thu thập để chứng minh cho ý kiến đánh giá và kết luận của kiểm toán viên về kế hoạch tổ chức, chương trình, hoạt động hay chức năng đang được kiểm toán". Bằng chứng kiểm toán hoạt động thường mang tính thuyết phục. Kiểm toán viên phải chọn lựa cẩn thận kỹ thuật kiểm toán phù hợp để thu thập được

các bằng chứng kiểm toán mang tính thuyết phục (và tận dụng mọi khả năng hiện có để thu thập được các bằng chứng mang tính kết luận cuối cùng).

Thông tin có thể thu thập trên cơ sở chứng cứ vật lý, loại tài liệu (cả viết tay), chất vấn bằng miệng (phỏng vấn) hoặc bằng bất cứ phương pháp nào khác tùy theo mục tiêu của cuộc kiểm toán.

Kiểm toán viên cần tìm kiếm thông tin từ nhiều nguồn khác nhau (không chỉ từ đối tượng được kiểm toán), phải có khả năng đánh giá một chương trình, dự án từ nhiều góc độ khác nhau, giữ quan điểm cởi mở và khách quan đối với các lập trường và quan điểm được đưa ra. Những thông tin khả thi nhất (có lý do) cần được thu thập và tất cả thông tin nhận được đều phải kiểm nghiệm. Ngoài đơn vị đang được kiểm toán, thông tin và ý kiến từ các cơ quan, các bộ, cơ quan hữu quan...

### *3.3.2.3. Bằng chứng và phát hiện kiểm toán*

Bằng chứng tài liệu gồm những thông tin như thư từ, hợp đồng, chứng từ kế toán, hoá đơn và thông tin của ban lãnh đạo về tình hình hoạt động. Bằng chứng chứng nhận thu thập được thông qua các cuộc điều tra, phỏng vấn hay bản câu hỏi. Bằng chứng phân tích gồm các phép tính toán, so sách, phân tích thông tin thành từng phần và lập luận xác đáng.

Theo Chuẩn mực Kiểm toán, bằng chứng đưa ra cần đầy đủ, phù hợp và xác đáng. Bằng chứng là đầy đủ một khi chúng đủ để làm rõ cho các phát hiện kiểm toán. Các bằng chứng dùng để làm rõ cho một phát hiện kiểm toán được coi là xác đáng khi chúng quan hệ lô gíc và hợp lý với phát hiện đó. Bằng chứng kiểm toán là phù hợp nếu chúng nhất quán với thực tế.

Phát hiện kiểm toán là bằng chứng cụ thể mà kiểm toán viên thu thập, thoả mãn được mục tiêu kiểm toán, ví dụ: có thể trả lời được các câu hỏi kiểm toán, chứng minh được các giả thiết đã nêu, vv...

So sánh các quan sát kiểm toán (điều kiện) với các tiêu thức kiểm toán sẽ xác định được các phát hiện kiểm toán. Quan sát kiểm toán được thực hiện trên các phân tích thông tin thu được trong cuộc kiểm toán. Việc triển khai và đánh giá phát hiện kiểm toán cần được thực hiện trong tất cả các khâu của một cuộc

kiểm toán hoạt động. Các phát hiện dự kiến trong khâu lập kế hoạch hay trong cuộc khảo sát sơ bộ cần được theo dõi chặt chẽ trong khâu kiểm tra chi tiết của cuộc kiểm toán.

#### *3.3.2.4. Phân tích dữ liệu và rút ra kết luận*

Rất nhiều loại mô hình hay phương thức phân tích được sử dụng nghiên cứu theo quá trình hay nghiên cứu mang tính so sánh đối chiếu giữa các kết quả hay biện pháp khác nhau như:

- Những chủ thể làm tốt và những chủ thể làm chưa tốt,
- Một hay nhiều chủ thể và bức tranh toàn cảnh,
- Lĩnh vực được kiểm toán và một lĩnh vực kiểm toán tương tự ở một quốc gia khác.

Khâu cuối cùng trong phân tích dữ liệu là các kết quả hỗn hợp của nhiều loại phân tích dữ liệu khác nhau. Một điều giữ vai trò trung tâm là kiểm toán viên làm việc một cách có hệ thống và cẩn thận khi nghiên cứu các dữ liệu và ý kiến thu thập được. Khâu này liên quan đến việc cân nhắc các ý kiến và các xác nhận với nhau, tham khảo ý kiến của chuyên gia và những người có chuyên môn, tiến hành so sánh và phân tích.

Trong một cuộc kiểm toán hoạt động, các lập luận nêu ra cần được đối chiếu với những lập luận phản bác chắc chắn nhất và các quan điểm đối lập cần phải được đối chiếu với nhau. Điều này đóng vai trò rất quan trọng trong công việc kiểm toán hoạt động nhằm đề xuất được các kiến nghị vững chắc, hữu dụng và hiệu quả.

Các kiến nghị đòi hỏi phải có sự thẩm tra kỹ càng nhằm bảo đảm được rằng chúng là thực tiễn và làm gia tăng giá trị. Kiểm toán viên cần kiểm tra, rằng liệu các kiến nghị đó có giải quyết được mục tiêu của cuộc kiểm toán không, như tính hiệu quả, tính kinh tế, hiệu lực quản trị hay trách nhiệm tài chính một cách thoả đáng hay không.

### **3.3.3. Lập và công bố báo cáo kết quả kiểm toán**

#### *3.3.3.1. Lập báo cáo kiểm toán*

Các cuộc kiểm toán hoạt động nói chung và kiểm toán hoạt động chương trình dự án nói riêng đều hướng tới mục tiêu là một báo cáo trình bày chi tiết các phát hiện của cuộc kiểm toán. Các báo cáo có thể gồm tài liệu thảo luận, bản ghi nhớ, báo cáo dự thảo và báo cáo cuối cùng.

Quy trình viết báo cáo có thể bắt đầu ngay khi bắt đầu cuộc kiểm toán theo hướng phát triển thành các giấy tờ thảo luận, để sau đó có thể tổng hợp thành báo cáo dự thảo và sau đó chốt lọc hơn nữa thành báo cáo cuối cùng.

Một số điểm liên quan đến báo cáo kiểm toán hoạt động cần được nhấn mạnh:

- Giá trị của báo cáo rút ra từ những vấn đề quan trọng;
- Sự cần thiết về thông tin chính xác và khách quan được dựa trên cơ sở bằng chứng đầy đủ và thích hợp;
- Sự cần thiết, tầm quan trọng về các phát hiện kiểm toán có cơ sở chắc;
- Báo cáo kiểm toán kịp thời nhằm bảo đảm rằng các kiến nghị là xác đáng.

Nhiều khi trong một cuộc kiểm toán cần có sự bàn bạc thống nhất hay trao đổi thông tin trên cơ sở các tài liệu thảo luận nhằm xác định và thảo luận những vấn đề quan trọng nảy sinh trong tiến trình kiểm toán. Việc này có thể nhằm xác nhận các thực tế với chủ thể được kiểm toán, cũng như đẩy mạnh thêm nữa các phát hiện và kiến nghị kiểm toán. Việc lập các tài liệu thảo luận nói chung là một quá trình tương tác diễn ra trong giai đoạn kiểm toán tại hiện trường.

Báo cáo nêu được mục tiêu và phạm vi của cuộc kiểm toán để người đọc có thể nắm được mục đích của cuộc kiểm toán và hiểu được kết quả kiểm toán. Phạm vi kiểm toán được mô tả bằng cách xác định chủ thể để kiểm toán, xác định những vấn đề kiểm tra và mô tả về lượng thời gian thực hiện cuộc kiểm toán. Bất kỳ sự hạn chế nào về phạm vi hoạt động của kiểm toán viên và nguyên nhân của những hạn chế đó cần được nói rõ trong báo cáo kiểm toán.

Theo Chuẩn mực Kiểm toán, kiểm toán viên cần lập báo cáo kiểm toán dưới dạng văn bản. Báo cáo bằng văn bản cần thông tin về các kết quả kiểm toán tới tất cả các cấp chính phủ, làm cho các kết quả ít bị hiểu lầm hơn, các kết quả

sẽ luôn sẵn sàng để công chúng kiểm tra và tạo điều kiện thuận lợi cho việc phúc tra nhằm xác định xem liệu rằng việc chỉnh sửa có được tiến hành hành không.

*- Báo cáo kiểm toán hoạt động chương trình dự án cần trình bày theo những yêu cầu sau đây:*

- Trình bày riêng các phát hiện - kết luận;
- Sự việc thực tế được trình bày và diễn giải bằng ngôn ngữ trung lập;
- Các bối cảnh và quan điểm khác nhau đều phải được mô tả;
- Tất cả các phát hiện, lý lẽ và bằng chứng có liên quan đều phải được truyền tải;
- Báo cáo là các kết luận mang tính xây dựng và tích cực đều phải được trình bày.

*- Báo cáo xuất bản sau kiểm toán hoạt động thường gồm những yếu tố sau:*

- Một bản tổng hợp về hoàn cảnh diễn ra các hoạt động đang kiểm toán, kể cả hoàn cảnh lịch sử;
- Mục đích của các hoạt động đó, bản mô tả các hoạt động và một bản phân tích triển vọng thực hiện tính kinh tế, hiệu lực và hiệu quả, tiếp đến là một tuyên bố về mục tiêu của cuộc kiểm toán;
- Mô tả hay tổng hợp các phương pháp kiểm toán được dùng để thu thập và phân tích dữ liệu, phần trình bày về nguồn của dữ liệu,
- Giới thiệu các tiêu chuẩn sử dụng (để chứng minh giả thiết hay hiểu thấu và đánh giá các phát hiện),
- Các phát hiện kiểm toán và tất cả các lý lẽ được coi là trọng yếu,
- Các kết luận liên quan đến mục tiêu kiểm toán.

Chuẩn mực báo cáo của INTOSAI quy định: "Đối với kiểm toán hoạt động, báo cáo kiểm toán cần đưa tất cả những trường hợp quan trọng không chấp hành theo đúng với mục tiêu kiểm toán.<sup>1</sup> Chuẩn mực của INTOSAI còn lưu ý thêm rằng hình thức và nội dung của tất cả các báo cáo kiểm toán.

*- Nội dung của báo cáo kiểm toán*

Báo cáo kiểm toán có thể theo những nội dung sau đây;

*Tiêu đề:* 'Ý kiến hoặc báo cáo cần phải được đặt trước bởi một tiêu đề hay đề mục phù hợp, nhằm giúp người đọc phân biệt nó với các tuyên bố và thông tin do các đơn vị khác phát hành.'

*Ngày tháng:* Việc đề ngày tháng sẽ thông tin cho người đọc rằng đã có sự cân nhắc về tác động của các sự việc hay giao dịch mà kiểm toán viên biết được cho đến ngày tháng đó.

*Mục tiêu và phạm vi:* Ý kiến hoặc báo cáo cần đề cập đến cả các mục tiêu và phạm vi của cuộc kiểm toán. Thông tin này thiết lập mục đích và giới hạn của cuộc kiểm toán.

*Tính đầy đủ:* Ý kiến kiểm toán cần gắn với và phát hành cùng với các báo cáo tài chính có liên quan, tuy nhiên báo cáo kiểm toán hoạt động có thể có thể đứng tự do. Ý kiến của kiểm toán viên và báo cáo kiểm toán cần được trình bày như kiểm toán viên đã lập.

*Người nhận:* Báo cáo cần xác định rõ ai là người nhận, theo đòi hỏi của từng trường hợp giao kết kiểm toán và các quy định hay thực tế của từng nơi. Điều này có thể là không cần thiết khi đã có một quy trình chính thức về việc này.

*Xác định chủ đề.* Báo cáo cần xác định các lĩnh vực kiểm toán hoạt động chương trình dự án mà cuộc kiểm toán có liên quan. Việc này bao gồm những thông tin như: tên của đơn vị, chương trình dự án được kiểm toán, ngày tháng, thời gian của báo cáo tài chính và chủ đề đã được kiểm toán.'

Kiểm toán viên cần báo cáo mục tiêu, phạm vi, phương pháp kiểm toán, các nguồn lực sử dụng, cũng như các phát hiện, kết luận và kiến nghị kiểm toán. Báo cáo kiểm toán cần đầy đủ, chính xác, khách quan, có sức thuyết phục, rõ ràng và xúc tích theo chủ thể. Các nhận xét đánh giá trình bày trong báo cáo kiểm toán cần đảm bảo các yêu cầu sau:

+ *Tính chính xác* bắt buộc các bằng chứng được trình bày cần chính xác và toàn diện, và tất cả các phát hiện phải được phác họa tường tận. Đòi hỏi về tính chính xác dựa trên nhu cầu bảo đảm với người đọc rằng những gì được báo cáo là xác thực và đáng tin cậy. Một điểm không chính xác trong báo cáo có thể

gây nghi ngờ về giá trị của toàn bộ báo cáo và có thể làm giảm sự chú ý đến thực chất của báo cáo. Ngoài ra, các báo cáo không chính xác còn có thể ảnh hưởng đến uy tín của cơ quan Kiểm toán Nhà nước, làm giảm hiệu lực của các báo cáo đã phát hành.

+ *Tính khách quan*: Việc trình bày báo cáo phải cân đối giữa nội dung và sắc thái của ngôn từ. Mức độ đáng tin cậy của một báo cáo sẽ tăng lên đáng kể khi nó trình bày các bằng chứng kiểm toán một cách trung lập, không thiên vị. Báo cáo kiểm toán cần trung thực và không gây hiểu lầm và cần chuyển tải rõ ràng được các kết quả kiểm toán có liên quan. Điều này có nghĩa là việc trình bày các kết quả kiểm toán một cách vô tư, tránh việc cường điệu hoá hay quá nhấn mạnh các hoạt động khiếm khuyết.

+ *Có sức thuyết phục* nhìn chung đòi hỏi rằng các kết quả kiểm toán phải đáp ứng được mục tiêu kiểm toán, các phát hiện kiểm toán được trình bày có sức thuyết phục, các kế luận và kiến nghị phải theo logic hay trật tự phân tích từ thực tế đến lý lẽ được trình bày. Thông tin truyền tải cần đầy đủ để độc giả nhận ra được giá trị của các phát hiện, tính hợp lý của các phát hiện và ích lợi của việc thực hiện các kiến nghị kiểm toán. Các ý kiến và lập luận khác nhau cũng cần được trình bày.

+ *Tính rõ ràng* đòi hỏi rằng báo cáo kiểm toán cần dễ đọc và dễ hiểu. Khi sử dụng thuật ngữ hay từ viết tắt, viết ghép không quen, cần định nghĩa rõ ràng. Sắp xếp một cách lôgic các tài liệu, tính chính xác và rõ ràng khi thông tin thực tế và khi đúc rút kết luận, là rất thiết yếu đối với việc nắm vững và tìm hiểu vấn đề. Dù các phát hiện kiểm toán cần được trình bày một cách rõ ràng, kiểm toán viên cũng cần lưu tâm rằng một trong những mục tiêu của họ là có sức thuyết phục và điều này có thể làm được bằng cách tránh sử dụng ngôn từ có thể tạo sự phản kháng hay từ chối.

+ *Tính súc tích* đòi hỏi rằng báo cáo kiểm toán không cần dài quá mức cần thiết khi truyền tải và giải thích nội dung.

### 3.3.3.2. *Phát hành báo cáo kiểm toán*



Sau khi báo cáo kiểm toán được phê duyệt, cần được tổ chức phát hành báo cáo kiểm toán. Báo cáo kiểm toán phát hành đến đơn vị được kiểm toán, cơ quan chủ quản của đơn vị được kiểm toán, các bộ, ngành có liên quan, Chính phủ, Quốc hội.

Trong trường hợp cần công khai, báo cáo kiểm toán được công khai cho công luận theo quy định của pháp luật. Việc công khai báo cáo kiểm toán là một trong những điều kiện để nâng cao sức mạnh, giá trị của báo cáo kiểm toán.

Báo cáo kiểm toán cần cung cấp những thông tin có thể tiếp cận, súc tích và cập nhật mà chính phủ, quốc hội, đơn vị được kiểm toán và các đối tượng quan tâm khác có thể sử dụng để nâng cao tính kinh tế, tính hiệu quả và hiệu lực trong khu vực công.

Báo cáo kiểm toán còn cần mang tính thông tin và có các kiến nghị logic gắn liền với mục tiêu và các phát hiện kiểm toán. Một khi đã nêu, các đề xuất phải rõ ràng và có căn cứ chắc chắn. Nếu có thể, báo cáo kiểm toán nên được phát hành cho đơn vị được kiểm toán, chính phủ, đại biểu quốc hội, các phương tiện thông tin đại chúng và các bên hữu quan khác.

#### **3.3.4. Kiểm tra thực hiện kiến nghị kiểm toán**

Mục tiêu hoạt động trên hết của cơ quan Kiểm toán Nhà nước là nhằm tăng cường công tác quản lý thông qua việc thực hiện các kiến nghị kiểm toán. Có thể nói hiệu lực hoạt động của cơ quan Kiểm toán Nhà nước có thực hiện được hay không thông qua việc việc kiến nghị kiểm toán có được thực hiện hay không. Sau khi báo cáo kiểm toán được phát hành, trong một thời gian nhất định Kiểm toán Nhà nước sẽ thực hiện kiểm tra việc thực hiện kiến nghị kiểm toán

Việc theo dõi thực hiện các kiến nghị kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước nhằm các mục đích sau:

\* Làm tăng hiệu lực của báo cáo kiểm toán - lý do trên hết của việc kiểm tra thực hiện báo cáo kiểm toán là làm tăng thêm khả năng các kiến nghị kiểm toán được thực hiện;

\* Giúp Chính phủ và Quốc hội biết được hiệu lực của hoạt động kiểm toán, nhất là có thể giúp cho việc định hướng giám sát của Quốc hội.

## KẾT LUẬN

Đầu tư XDCB ở nước ta trong nhiều năm qua liên tục phát triển và có tỷ trọng chi cao trong tổng chi ngân sách nhà nước. Qua hoạt động ĐT-XD, cơ sở vật chất, kỹ thuật của đất nước tăng dần từng bước, góp phần làm "Tổng sản phẩm trong nước năm 2000 tăng hơn gấp đôi so với năm 1990. Kết cấu hạ tầng kinh tế xã hội và năng lực sản xuất tăng nhiều. Nền kinh tế từ tình trạng hàng hoá khan hiếm nghiêm trọng nay sản xuất đã đáp ứng được các nhu cầu thiết yếu của nhân dân và nền kinh tế" (Văn kiện ĐH IX).

Ba năm gần đây (2001 - 2003), đầu tư xây dựng của nước ta tiếp tục phát triển những bước khá, thúc đẩy năng lực nhiều ngành tăng đáng kể (như đã trình bày tại mục 2.1 - Tình hình đầu tư những năm qua). Tuy nhiên, những tồn tại trong đầu tư XDCB chặng đường đã qua cũng không nhỏ, làm ảnh hưởng đến nhiều mặt của đời sống kinh tế - xã hội như:

- Đầu tư kém hiệu quả: Sau đầu tư, dự án đưa vào sản xuất, sử dụng không phát huy được công suất thiết kế hoặc không bảo đảm được nhu cầu thực tế. Hoạt động kém hiệu quả, năng suất thấp, sản phẩm chậm tiêu thụ, kinh doanh lỗ, môi trường ô nhiễm,...

- Vốn đầu tư cao, thời gian thi công kéo dài, không quản lý chặt chẽ vốn đầu tư, suất đầu tư cao, chi phối đầu tư lớn.

- Chất lượng công trình thi công không đảm bảo, tuổi thọ công trình kém, lãng phí, thất thoát thường xảy ra,...

Có nhiều nguyên nhân dẫn đến những tồn tại trong đầu tư XDCB. Có nguyên nhân bắt đầu từ những yếu, kém, thiếu trách nhiệm của khâu khảo sát, điều tra thăm dò lập dự án đầu tư; Có nguyên nhân từ chủ trương đầu tư sai lầm; Có những nguyên nhân từ khâu thiết kế, lập dự toán sai và có những nguyên nhân chủ quan hoặc khách quan phát sinh trong quản lý, thi công, vv... Tất cả những vấn đề đó đòi hỏi cần thiết phải có cơ quan chuyên môn đánh giá một cách độc lập, khách quan về tính hiệu quả, tính hiệu lực và tính tiết kiệm của dự án đầu tư, đặc biệt là dự án đầu tư sử dụng vốn ngân sách nhà nước. Cơ quan đó chính là Kiểm toán Nhà nước với vai trò kiểm toán hoạt động.

Kiểm toán hoạt động mới được áp dụng gần đây và chưa nhiều trên thế giới, ở Việt Nam chưa tiến hành kiểm toán hoạt động, vì vậy, nhóm tác giả đã chọn đề tài này để nghiên cứu. Đề tài sẽ là cơ sở để xây dựng quy trình kiểm toán hoạt động, trong đó chứa đựng nội dung công việc phải làm và phương pháp cần áp dụng đối với phương pháp kiểm toán hoạt động đối với các chương trình, dự án đầu tư bằng nguồn vốn NSNN. Ngoài ra, đề tài còn nghiên cứu sâu về đặc điểm của dự án đầu tư, các tiêu chí đánh giá về hoạt động đầu tư (tính kinh tế, hiệu quả, hiệu lực), thực trạng về đầu tư dự án những năm gần đây và những định hướng giải pháp kiểm toán hoạt động rất cần thiết cho việc nghiên cứu về kiểm toán đầu tư XDCB nói chung và kiểm toán hoạt động đầu tư dự án nói riêng.

Để thực hiện mục tiêu này, đề tài đã nghiên cứu một cách có hệ thống từ cơ sở lý luận, thực trạng và những giải pháp, cụ thể như sau:

1. Đề tài bắt đầu đi từ những lý luận cơ bản của kiểm toán hoạt động, từ khái niệm, những tiêu chí, mục tiêu, đối tượng và phạm vi của kiểm toán hoạt động nói chung và vận dụng vào lĩnh vực kiểm toán dự án đầu tư bằng nguồn vốn ngân sách nhà nước.

2. Đề tài nghiên cứu đặc điểm của dự án đầu tư và những đặc điểm quản lý có tác động đến kiểm toán hoạt động và những tiêu chí đánh giá, thẩm định tính kinh tế, tính hiệu quả, hiệu lực của dự án đầu tư.

3. Thực trạng về đầu tư xây dựng những năm qua, chủ yếu là 3 năm lại đây từ năm 2001 - 2003, những mặt làm được, những tồn tại về đầu tư xây dựng chính là những đối tượng của kiểm toán hoạt động; đồng thời cũng đánh giá những thực trạng ngay của kiểm toán hoạt động của dự án đầu tư ở Việt Nam.

4. Đề tài cũng đưa ra kinh nghiệm về một cuộc kiểm toán hoạt động tại Cộng hoà Liên bang Đức và những vấn đề rút ra từ đó.

5. Cuối cùng, đề tài đưa ra được những định hướng và nguyên tắc cơ bản của KTNN để áp dụng loại hình kiểm toán hoạt động đối với các chương trình, dự án đầu tư bằng nguồn vốn ngân sách nhà nước; những trình tự công việc của một cuộc kiểm toán hoạt động phải làm và những giải pháp cần thiết để tiến hành kiểm toán hoạt động có hiệu quả.

Trong quá trình nghiên cứu, mặc dù nhóm tác giả có nhiều cố gắng, song do những khó khăn về tài liệu nghiên cứu, nhất là đối với đầu tư XDCCB - một lĩnh vực rất rộng, thì thiếu sót, khiếm khuyết khó tránh khỏi. Mong rằng các nhà khoa học, các đồng nghiệp tham gia đóng góp ý kiến để chúng tôi tiếp tục hoàn thiện đề tài đạt kết quả tốt.

## TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. Luật Ngân sách nhà nước - NXB Bộ Tài chính 2003.
2. Nghị định 70/CP ngày 11 tháng 07 năm 1994 của Chính phủ về việc thành lập cơ quan Kiểm toán Nhà nước.
3. Nghị định 93/2003/NĐ/CP ngày 13 tháng 08 năm 2003 của Chính phủ qui định chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn và cơ cấu tổ chức của Kiểm toán Nhà nước.
4. Quyết định 60/TTg ngày 24 tháng 01 năm 1995 của Thủ tướng Chính phủ về việc ban hành điều lệ tổ chức và hoạt động của Kiểm toán Nhà nước.
5. Quản lý dự án - Trung tâm Pháp Việt đào tạo về quản lý - NXB Giáo dục - Hà Nội 1994.
6. Các chuẩn mực Kiểm toán và hướng dẫn KTHĐ, KTCNTT các Intđoai và Asosai - NXB Thống kê Hà Nội / 2004.
7. Đề tài nghiên cứu khoa học cấp Bộ - Cở lý luận về thực tiễn kiểm toán hoạt động - Mã số 50211, số đăng ký 98/ 98044 ĐT.
8. Nội dung quy trình và phương pháp kiểm toán hoạt động ở Việt Nam.
9. Xây dựng quy trình kiểm toán hoạt động ngân hàng thương mại Nhà nước.
10. Xây dựng quy trình kiểm toán các chương trình mục tiêu quốc gia.
11. Những hiểu biết có lợi cho kiểm toán hoạt động (tài liệu lớp học do chuyên gia Thái Lan giảng).
12. Kiểm tra tài chính ngoại vi của Liên bang: tính kinh tế trong các dự án đầu tư xây dựng (tài liệu lớp học do chuyên gia Đức giảng).
13. Dự thảo hướng dẫn kiểm toán hoạt động (bản dịch từ tài liệu tiếng Anh do ASOSAI cấp) phòng HTQT, Văn phòng KTNN - Hà Nội 4/2000.
14. Giới thiệu vài nét về kiểm toán hoạt động của Kiểm toán Nhà nước - Hội thảo KTNN - JICA - Hà Nội 21 - 22/7/1999.
15. Chỉ thị 29/2003/CT-TTg của Thủ tướng Chính phủ.
16. Báo cáo kiểm toán tính hiệu quả của trạm rửa xe quân đội (Liên bang Đức) - Nguyễn Huy Chuyên<sup>3</sup> - KTNN.
17. Báo cáo tổng kết 10 năm của Kiểm toán Đầu tư - Dự án.
18. Nghị định 52 CP/1999/NĐ-CP ngày 08/07/1999 của Chính phủ về điều lệ quản lý đầu tư và xây dựng