

MỘT SỐ ĐỊNH HƯỚNG VỀ XÂY DỰNG TIÊU CHÍ KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG

Nguyễn Lương Thuyết*, Phạm Thị Bích Chi**

Hiện nay xu thế chung về hoạt động của các cơ quan kiểm toán tối cao trên thế giới chuyển dần từ kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán tuân thủ sang loại hình kiểm toán hoạt động. Do vậy, việc đẩy mạnh loại hình kiểm toán hoạt động đã được quy định trong luật Kiểm toán Nhà nước (KTNN) để đánh giá tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực trong việc quản lý, sử dụng các nguồn lực tài chính và tài sản công được xem là nhiệm vụ quan trọng nhất trong hiện tại và tương lai của cơ quan KTNN. Bài viết khái quát và đánh giá thực trạng việc triển khai kiểm toán hoạt động trên cơ sở đó định hướng một số quan điểm về xây dựng tiêu chí của loại hình kiểm toán hoạt động.

Từ khóa: Kiểm toán hoạt động, tiêu chí, tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực.

1. Tổng quan về tiêu chí trong kiểm toán hoạt động

Quốc Hội (2005) quy định “Kiểm toán hoạt động là loại hình kiểm toán để kiểm tra, đánh giá tính kinh tế, tính hiệu lực và tính hiệu quả trong quản lý và sử dụng ngân sách, tiền và tài sản nhà nước”.

Theo cơ quan kiểm toán nhà nước Mỹ, kiểm toán hoạt động bao gồm tính kinh tế, tính hiệu quả và kiểm toán chương trình, trong đó kiểm toán chương trình tập trung vào ba nội dung chính đó là (1) mức độ hoàn thành theo kết quả mong đợi hoặc mục tiêu, kế hoạch do các cơ quan có thẩm quyền đề ra, (2) sự tuân thủ luật, các quy định có liên quan đến chương trình, (3) tính hiệu lực (hữu hiệu) của các tổ chức, chương trình, các hoạt động hoặc chức năng.

Quan điểm về kiểm toán hoạt động của cơ quan kiểm toán nhà nước Canada là sự kiểm tra độc lập và có mục tiêu về các hoạt động, chương trình, dự án do chính phủ và các cơ quan công thực hiện nhằm đánh giá các khía cạnh về tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực với mục tiêu tăng cường hoạt động.

Các cơ quan kiểm toán tối cao khác trên thế giới có thể đưa ra các định nghĩa khác nhau về kiểm toán hoạt động nhưng nội dung đều tập trung vào ba khía

chính đó là tính kinh tế (Economy), tính hiệu quả (Efficiency) và tính hiệu lực (Effectiveness). Như vậy, về cơ bản các cơ quan kiểm toán tối cao đều thống nhất quan điểm về kiểm toán hoạt động và có thể xem đây là những tiêu chí quan trọng để đánh giá, xem xét kết quả của hoạt động được kiểm toán. Các tiêu chí này được hiểu như sau:

- **Tính kinh tế:** Theo chuẩn mực kiểm toán thì tính kinh tế có thể được hiểu là việc giảm thiểu chi phí đầu vào mà vẫn đảm bảo số lượng và chất lượng đầu ra được chấp nhận. Tính kinh tế tập trung vào quá trình mua sắm nguồn lực đầu vào đúng thời gian, đúng địa điểm, đúng chất lượng, phù hợp với yêu cầu đặt ra với mức chi phí thấp nhất.

Tính kinh tế bao hàm nguyên tắc tiết kiệm (Nguyên tắc tối thiểu): Cần đạt được kết quả nhất định với lượng chi phí thấp nhất có thể được; nguyên tắc kết quả dồi dào (Nguyên tắc tối đa): Với một lượng chi phí nhất định cần đạt kết quả tốt nhất...

- **Tính hiệu quả:** Tính hiệu quả đạt được khi với cùng một đơn vị nguồn lực đầu vào tạo ra được đầu ra nhiều nhất hoặc giảm thiểu nguồn lực đầu vào cung cấp để tạo ra các đầu ra với số lượng và chất

lượng cố định. Để xác định tính hiệu quả, có thể thực hiện bằng công cụ so sánh giữa các hoạt động tương đồng, hoặc so sánh kỳ hiện tại với các kỳ trước hoặc những tiêu chí được đơn vị chấp nhận. Tính hiệu quả bao gồm hiệu quả sử dụng các nguồn lực (tài chính, nhân lực, thông tin), hiệu quả trong tổ chức thực hiện (chất lượng sản phẩm, dịch vụ, thời gian và công dụng...).

- **Tính hiệu lực:** Tính hiệu lực thể hiện mức độ hoàn thành các mục tiêu đã đề ra của hoạt động hoặc chương trình, dự án. Do vậy, tính hiệu lực thể hiện mối quan hệ giữa tác động của đầu ra với các mục tiêu trên các phương diện: Liệu các nguồn lực hiện tại có bảo đảm đạt được các mục tiêu đặt ra và các kết quả đạt được (bao gồm cả kết quả trong hiện tại và các tác động trong tương lai) có phù hợp với các mục tiêu chính sách hay không.

Tính kinh tế, tính hiệu quả và hiệu lực có mối quan hệ mật thiết, phản ánh sự thống nhất trong toàn bộ quá trình thực hiện hoạt động. Tính hiệu quả được xác định trên cơ sở so sánh giữa chi phí (đầu vào) và sản phẩm, dịch vụ (đầu ra) nên tính hiệu quả gắn liền với tính kinh tế. Việc sử dụng một cách kinh tế các nguồn lực sẽ góp phần bảo đảm tính hiệu quả. Tính hiệu lực vừa có tính độc lập, vừa có mối liên hệ gắn liền với tính hiệu quả bởi không có hoạt động nào có hiệu quả nếu không đạt được mục tiêu.

Việc xác định tiêu chí kiểm toán có ý nghĩa quan trọng trong hoạt động kiểm toán đó là hình thành nền tảng chung để thuận lợi trong việc kết nối thông tin giữa tổ kiểm toán và lãnh đạo cơ quan kiểm toán hoặc đơn vị được kiểm toán về nội dung cuộc kiểm toán; là cơ sở chung cho việc thu thập thông tin, số liệu để hỗ trợ, bổ sung các hình thức, cách thức quan sát định hướng cho kết quả kiểm toán.

Trên cơ sở các quan điểm trên chúng ta có thể nhận diện rằng tiêu chí kiểm toán (cách khác là tiêu chuẩn kiểm toán) trong kiểm toán hoạt động là một tập hợp các chuẩn có tính hợp lý và có thể đạt được về hoạt động của đơn vị. Từ đó, tính kinh tế, hiệu lực và hiệu quả của các hoạt động được đánh giá. Tiêu chí kiểm toán phải có tính đại diện được chấp nhận hoặc trả lời câu hỏi “nó cần phải làm thế nào”; tiêu chí kiểm toán được so sánh với thực tiễn để ghi nhận phát hiện kiểm toán (được coi là kết quả kiểm toán) và cũng là cơ sở để kiến nghị kiểm toán.

2. Thực trạng việc vận dụng các tiêu chí kiểm toán

Sau gần 20 năm xây dựng và phát triển, KTNN đã và đang khẳng định vị trí quan trọng trong hệ thống cơ quan công quyền nhà nước và được dư luận đánh giá cao. Luật Kiểm toán Nhà nước có hiệu lực từ năm 2006, trong đó có quy định, “Kiểm toán Nhà nước là cơ quan chuyên môn về lĩnh vực kiểm tra tài chính nhà nước do Quốc hội thành lập, hoạt động độc lập và chỉ tuân theo pháp luật, với mục đích kiểm toán là phục vụ việc kiểm tra, giám sát của Nhà nước trong quản lý, sử dụng ngân sách, tiền và tài sản nhà nước...”. Gần đây, Hiến pháp - một văn bản pháp lý cao nhất của nước ta được Quốc hội (2013) thông qua và chính thức có hiệu lực từ ngày 01/01/2014 - đã dành riêng một điều (Điều 118) để tiếp tục củng cố vị thế và tầm quan trọng của KTNN. Do vậy, để đáp ứng sự mong đợi và kỳ vọng của Đảng, Nhà nước và người dân, việc không ngừng đổi mới và nâng cao chất lượng hoạt động kiểm toán là vấn đề hết sức cần thiết.

Tuy nhiên, nhìn lại thực trạng từ khi thành lập tới nay, KTNN chủ yếu thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính và kiểm toán tuân thủ, loại hình kiểm toán hoạt động mới chỉ thực hiện đơn lẻ hoặc dưới hình thức lồng ghép (kiểm toán báo cáo tài chính và kiểm toán tuân thủ) trong một số cuộc kiểm toán (cuộc kiểm toán chuyên đề hoặc kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán tuân thủ).

Mặc dù vẫn biết rằng, kết quả của loại hình kiểm toán truyền thống (kiểm toán báo cáo tài chính và kiểm toán tuân thủ) là không nhỏ, ngoài việc kiến nghị tăng thu, giảm chi ngân sách nhà nước (NSNN), đánh giá những hạn chế bất cập từ khâu lập dự toán, chấp hành dự toán đến quyết toán ngân sách; tiếp đó các cuộc kiểm toán chuyên đề hoặc lồng ghép các loại hình kiểm toán cũng đã thu được một số kết quả nhất định, trong đó đã nhận định, đánh giá một số mục tiêu hoặc kết quả của chương trình/hoạt động đạt được hoặc không đạt được như đã đề ra (kết quả mong đợi). Theo đó, KTNN đã có kiến nghị bổ sung, sửa đổi nhiều văn bản, chính sách, cơ chế quản lý và điều hành tại các bộ, ngành, địa phương được kiểm toán góp phần chấn chỉnh, ngăn chặn tình trạng sử dụng NSNN sai chế độ, lãng phí nguồn lực công đồng thời thiết lập dần sự minh bạch hóa nền tài chính công. Thực tiễn cho thấy,

một trong những nguyên nhân dẫn đến kết quả hoạt động kiểm toán của KTNN chưa có tính đột phá cũng như chưa có tính thời sự trong việc kiểm tra, giám sát nguồn lực công đó là:

Thứ nhất, việc xây dựng hệ thống chuẩn mực, trong đó có chuẩn mực kiểm toán hoạt động cũng như kinh nghiệm, hướng dẫn về kiểm toán hoạt động của INTOSAI và của cơ quan kiểm toán tối cao trên thế giới để triển khai loại hình kiểm toán hoạt động sâu rộng còn chậm nên khó khăn trong việc tiếp cận hoặc tiến hành đánh giá tính kinh tế, hiệu quả, hiệu lực đối với lĩnh vực kiểm toán ngân sách, tiền và tài sản nhà nước hoặc các chương trình, dự án được đầu tư bằng nguồn vốn NSNN.

Thứ hai, hệ thống văn bản, chính sách, định mức và đơn giá do nhà nước ban hành còn thiếu đồng bộ, chưa đầy đủ và thường xuyên thay đổi nên việc thiết lập các tiêu chí kiểm toán khó khăn, thậm chí nhiều cuộc kiểm toán chuyên đề (cuộc kiểm toán có đáng đáp nhiều về loại hình kiểm toán hoạt động) còn chưa được định hình hoặc thiết lập ngay từ khi lựa chọn chủ đề kiểm toán đến khâu lập kế hoạch kiểm toán dẫn đến kỳ vọng của một số cuộc kiểm toán đặt ra rất lớn song kết quả thu lại không tương xứng do thiếu thông tin, bằng chứng kiểm toán.

Thứ ba, kiến thức và kinh nghiệm về kiểm toán hoạt động của kiểm toán viên còn hạn chế hay nói cách khác là thiếu quy chuẩn, tính chuyên nghiệp nên lúng túng trong khâu khảo sát thu thập thông tin để lập kế hoạch kiểm toán, nhất là chưa lượng hóa được các tiêu chí kiểm toán để trao đổi hoặc thông báo với các đơn vị được kiểm toán về các tiêu chí sẽ sử dụng trong việc đánh giá tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực đối với hoạt động được kiểm toán.

3. Định hướng xây dựng về tiêu chí kiểm toán hoạt động

Từ lý luận đến thực tiễn cho thấy, quan điểm về đẩy nhanh loại hình kiểm toán hoạt động, trong đó việc xây dựng tiêu chí kiểm toán là một trọng tâm, có ý nghĩa hết sức quan trọng đối với cuộc kiểm toán hoạt động trong lĩnh vực kiểm toán ngân sách, tiền và tài sản nhà nước; lĩnh vực đầu tư công và doanh nghiệp nhà nước. Để tiếp cận và lựa chọn tiêu chí kiểm toán phù hợp đối với mục tiêu từng hoạt động trong cuộc kiểm toán, theo kinh nghiệm của các cơ quan kiểm toán tối cao, kiểm toán viên cần

thực hiện và chú ý một số vấn đề sau đây:

Thứ nhất, giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán: Có thể nói đây là khâu rất quan trọng, có ảnh hưởng lớn đến kết quả của cuộc kiểm toán. Để có được một kế hoạch kiểm toán tốt đòi hỏi trước đó kiểm toán viên phải khảo sát thu thập thông tin một cách đầy đủ về hoạt động, chương trình, dự án được kiểm toán để từ đó xác định, đánh giá rủi ro các hoạt động hoặc nội dung cần tập trung kiểm toán và định hướng tiêu chí kiểm toán.

Công việc này được tiến hành trên cơ sở kiểm toán viên đánh giá dựa trên mục đích thành lập hoặc tôn chỉ hoạt động, cơ cấu tổ chức của mỗi đơn vị, tổ chức, chương trình, hoạt động nhất định; mặc dù chức năng, nhiệm vụ của mỗi đơn vị khác nhau nhưng đều phải được xác định cụ thể trong các văn bản pháp luật và các văn bản liên quan (điều lệ, quy chế làm việc; hiệp định thỏa thuận...).

Do vậy, trước hết phải đánh giá sơ bộ tính phù hợp trong việc thực hiện chức năng, nhiệm vụ; xem xét cơ cấu tổ chức, hoạt động của hệ thống kiểm soát và quản lý; số lượng, chất lượng các nguồn lực đã được phân bổ và sử dụng; soát xét và đánh giá các quy chế kiểm soát và quản lý; đánh giá sự ảnh hưởng từ môi trường bên ngoài (kinh tế vĩ mô, chính trị, xã hội) tác động đến hoạt động được kiểm toán và kiểm tra, đánh giá kết quả hoạt động có bám sát các mục đích đã được các cơ quan nhà nước có thẩm quyền xác định, phê duyệt không.

Mục đích hoạt động của mỗi đơn vị trong mỗi giai đoạn đều được thể hiện thông qua các chỉ tiêu số lượng, chất lượng sản phẩm đầu ra có thỏa mãn, đáp ứng được yêu cầu của xã hội, của thị trường hay không cũng như các chỉ tiêu về kết quả có đạt được như mong muốn hoặc dự kiến (kế hoạch) hay không.

Hoạt động của một tổ chức được xem là có hiệu quả khi hoạt động đó thực hiện tốt các mục tiêu chiến lược cũng như kế hoạch, dự kiến đặt ra. Do đó, việc kiểm tra, xem xét mục đích và kết quả hoạt động của đơn vị được kiểm toán là nội dung kiểm toán cơ bản và quan trọng nhất, qua đó giúp kiểm toán viên đánh giá được sơ bộ tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực của đơn vị và xác định phạm vi kiểm toán phù hợp cũng như xây dựng được các “tiêu chuẩn kiểm toán” đầy đủ và phù hợp với thực tiễn

hoạt động được kiểm toán.

Có thể mô phỏng tóm tắt các bước công việc thực hiện tại giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán như sau:

- Bước 1, xác định các chủ đề (chuyên đề) kiểm toán;
- Bước 2, xây dựng kế hoạch kiểm toán sơ bộ;
- Bước 3, khảo sát thu thập thông tin về đơn vị được kiểm toán, trong đó đi sâu thu thập thông tin vào lĩnh vực (chủ đề) kiểm toán;
- Bước 4, xác định lĩnh vực trọng tâm của cuộc kiểm toán;
- Bước 5, xây dựng các mục tiêu và xác định phạm vi kiểm toán;
- Bước 6, xây dựng các tiêu chí kiểm toán;
- Bước 7, thiết lập và xác định các nguồn bằng chứng kiểm toán;
- Bước 8, xây dựng chương trình kiểm toán chi tiết.

Thứ hai, kiểm toán viên cần có hiểu biết chung về lĩnh vực được kiểm toán, am hiểu về pháp luật và kiến thức chuyên ngành cũng như sự mong đợi từ cơ quan quản lý hoạt động trong lĩnh vực đang kiểm toán đồng thời phải nhận thức đầy đủ về thuộc tính (đặc điểm) của các tiêu chí kiểm toán như:

(1) **Tính đáng tin cậy**: được hiểu là trong cùng một hoàn cảnh, khi các kiểm toán viên khác nhau khi sử dụng tiêu chuẩn kiểm toán phải đưa ra các kết luận thống nhất với nhau;

(2) **Tính khách quan**: tức là không chịu ảnh hưởng bởi quan điểm chủ quan của kiểm toán viên hay của các nhà quản lý;

(3) **Tính hữu dụng**: được hiểu là các phát hiện và kết luận đưa ra dựa trên tiêu chuẩn phải đáp ứng được nhu cầu của người sử dụng;

(4) **Dễ hiểu biết**: được trình bày rõ ràng và không tạo ra sự giải thích khác biệt;

(5) **Có thể so sánh**: thống nhất với các tiêu chuẩn của đơn vị được kiểm toán hoặc các tiêu chuẩn đã được áp dụng trong các cuộc kiểm toán trước đây đối với đơn vị được kiểm toán;

(6) **Tính đầy đủ**: liên quan đến việc xây dựng đủ các tiêu chuẩn quan trọng để đánh giá hoạt động trong hoàn cảnh cụ thể;

(7) Được chấp thuận bởi đơn vị được kiểm toán,

các cơ quan lập pháp và công chúng;

(8) **Tính phù hợp**: tiêu chí kiểm toán đưa ra phải thống nhất với mục tiêu kiểm toán.

Thứ ba, kiểm toán viên cần lưu ý các nguồn để xây dựng tiêu chí kiểm toán, cụ thể: các luật, quy tắc, quy định điều chỉnh hoạt động của các đơn vị được kiểm toán; các tiêu chí (tiêu chuẩn) do các tổ chức chuyên môn xác lập; các tiêu chuẩn, biện pháp, chỉ tiêu, kết quả, mục tiêu và cam kết đạt được do đơn vị được kiểm toán xác định hoặc xây dựng; các kết quả hoặc chỉ số được thừa nhận từ những hoạt động tương tự; kỳ vọng của người tiêu dùng và xã hội; và các tài liệu của các chuyên gia.

Thứ tư, kiểm toán viên nhìn nhận và đánh giá các tiêu chí kiểm toán cả về mặt định lượng (đo lường được về mặt số lượng hoặc chất lượng của nguồn lực đầu vào, đầu ra, kết quả hay tác động của một chương trình, hoạt động cụ thể) và định tính (đo lường về tính phù hợp của quá trình thực hiện một chương trình, hoạt động cụ thể).

Thứ năm, xác định chi tiết các tiêu chí trên từng khía cạnh của tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực của chương trình, hoạt động cụ thể.

- **Về tính kinh tế**: Đánh giá việc sử dụng các nguồn lực kinh tế vào một hoạt động để đạt được những kết quả có chất lượng và được sử dụng để đánh giá nguồn lực có được mua một cách hợp lý về mặt chi phí, số lượng, chất lượng, thời gian và địa điểm hay không; tức là liệu phương pháp được lựa chọn hay các trang thiết bị đã mua có cho thấy việc sử dụng nguồn vốn công một cách kinh tế nhất không? Trong số các nhà cung cấp sẵn có, đơn vị có lựa chọn ký hợp đồng với bên đối tác cung cấp với mức giá thấp nhất không.

- **Về tính hiệu quả**: So sánh các chỉ số về công suất thực tế với các tiêu chuẩn có sẵn. Thông thường, cách làm này được áp dụng nếu đầu ra là thống nhất và dễ đo lường (có thể đo lường được). Các tiêu chuẩn có thể sử dụng để đo lường tính hiệu quả là các tiêu chuẩn về kỹ thuật; các chỉ tiêu đạt được trước đó và các chuẩn được chấp nhận để so sánh (chẳng hạn như thời gian chờ đợi, thời gian xử lý, số km phục vụ được, số bệnh nhân được tiêm phòng, tỷ lệ nhân viên nghỉ ốm...).

- **Về tính hiệu lực**: Đánh giá việc hoàn thành mục tiêu của đơn vị hoặc chương trình, hành động; đánh

giá xem liệu đơn vị/chương trình hoặc hoạt động có thể đạt được mục tiêu trước hay tạo ra những tác động như mong đợi hay không (chẳng hạn số lượng lao động được đào tạo nghề được bố trí việc làm; lượng ô nhiễm môi trường được giảm bớt; hiệu lực của cơ cấu tổ chức, quy trình để thực hiện chương trình...).

Tóm lại, để nâng cao và tạo dựng uy tín, vị thế

của KTNN, cần phải ban hành chuẩn mực và chuẩn hóa các quy trình, hướng dẫn, đào tạo đội ngũ kiểm toán viên có kiến thức, am hiểu về kiểm toán hoạt động, trên cơ sở đó tạo điều kiện đẩy nhanh loại hình kiểm toán hoạt động cũng như thuận lợi trong việc xác định tiêu chí đánh giá tính kinh tế, hiệu quả, hiệu lực của từng lĩnh vực kiểm toán và từng cuộc kiểm toán. □

Tài liệu tham khảo:

Quốc Hội (2005), *Luật Kiểm toán Nhà nước*, ban hành ngày 24 tháng 06 năm 2005.

Quốc Hội (2013), *Hiến pháp nước Cộng hòa Xã hội chủ nghĩa Việt Nam năm 2013*, thông qua ngày 28 tháng 11 năm 2013

Orientations of developing criteria for operational audit

Abstract

The current trend of international common practice in operation of auditing organizations is the shift from auditing financial statements to operational audit. Therefore, promotion of operational audit has been stated in the Law of State Audit. Using operational audit to evaluate effectiveness, efficiency and economy of managing and employing financial resources and public assets have been considered the most important practice for the State Audit Office at present and in the future. This paper provides an overview of the current implementation of operational audit. Based on this, the paper provides some orientations about developing criteria for operational audit.

Thông tin tác giả:

***Nguyễn Lương Thuyết**, Thạc sỹ kinh tế

- Nơi công tác: Kiểm toán Nhà nước chuyên ngành III, Kiểm toán Nhà nước.

- Lĩnh vực nghiên cứu chính: Ngân sách và Kiểm toán

Email: t_nguyenluong@yahoo.com

**** Phạm Thị Bích Chi**, Phó giáo sư, tiến sĩ.

- Nơi công tác: Viện Kế toán - Kiểm toán- Đại học Kinh tế Quốc dân

- Lĩnh vực nghiên cứu chính: Những vấn đề về kế toán kiểm toán

- Một số tạp chí đã đăng tải công trình: Tạp chí kế toán kiểm toán, tạp chí kinh tế và phát triển.

Email: chipbkt@gmail.com